

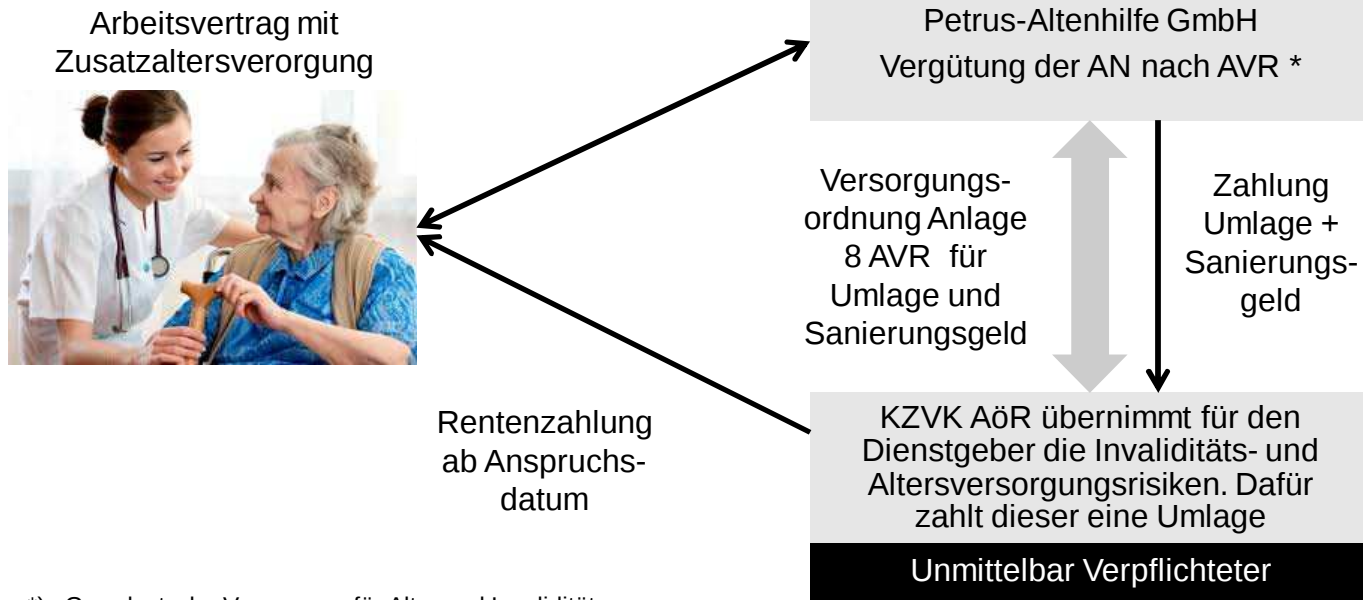
Die bilanzielle Auswirkung der KZVK-Rückzahlung

Inhalt:

1. Rechtliche Aspekte - Grundlagen
2. Bilanzielle Aspekte
3. Steuerliche Aspekte - Einzelfragen

1. Rechtliche Aspekte - Grundlagen

Vertragskonstruktion



*) Grundsatz der Versorgung für Alter und Invalidität

1) Der Dienstgeber ist verpflichtet, die Versorgung der Mitarbeiter für Alter und Invalidität gemäß den Bestimmungen dieser Anlage (Versorgungsverordnung A/Versorgungsverordnung B) zu veranlassen.

2) Grundsätzlich findet Versorgungsordnung A Anwendung.

3) Versorgungsordnung B ist anzuwenden, sofern der Dienstgeber nicht Beteiligter einer öffentlich-rechtlichen Zusatzversorgungseinrichtung ist.

1. Rechtliche Aspekte - Grundlagen

Die kirchlichen Zusatzversorgungskassen in Deutschland sind:

- Katholische VK: Kirchliche Zusatzversorgungskasse des Verbandes der Diözesen Deutschlands, Köln
- Evangelische ZVK: Kirchliche Zusatzversorgungskasse Rheinland-Westfalen, Dortmund
- Zusatzversorgungskasse der Evang.-lutherischen Landeskirche Hannovers
- Evangelische Zusatzversorgungskasse (EZVK), Darmstadt
- Kirchliche Zusatzversorgungskasse Baden, hat zum 30.06.2016 ihre Versicherungsbestände auf die EZVK, Darmstadt, übertragen.

Die Zusatzversorgung der Mitarbeiter öffentlicher Einrichtungen sind in diversen eigenen VBL bzw. ZVK'en organisiert.

1. Rechtliche Aspekte - Grundlagen

Aus Sicht der Arbeitgeber stellen die Ansprüche der Beschäftigten gegenüber den Zusatzversorgungskassen aufgrund der bestehenden Subsidiärhaftung **mittelbare Pensionsverpflichtungen** dar, wodurch sich aufgrund bestehender Differenzen zwischen den Verpflichtungen und dem Vermögen der Zusatzversorgungskassen **Risiken für die beteiligten Unternehmen** ergeben können.

Unberührt von einer etwaigen Einstandspflicht der Kirche bleibt die (arbeitsrechtliche) **Verpflichtung des Arbeitgebers auf Erfüllung der von ihm zugesagten Leistungen** der betrieblichen Altersversorgung gemäß § 1 Abs. 1 S. 3 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (BetrAVG), die gem. § 18 BetrAVG auch für die Durchführung einer Altersversorgung über eine kirchliche Versorgungseinrichtung Anwendung findet.

1. Rechtliche Aspekte - Grundlagen

Nach vorliegenden Informationen ist die KZVK weder einem gesetzlichen noch privaten Sicherungsfonds, der die abgeschlossenen Vereinbarungen zur betrieblichen Altersversorgung im Falle einer Insolvenz der KZVK fortführt, beigetreten.

Die Sicherung / Haftung wird allein über die Beteiligten sichergestellt.

1. Rechtliche Aspekte - Grundlagen

Ausgangsbasis:

Die KZVK hat die Aufgabe, Arbeitnehmern des kirchlichen und kirchlich-caritativen Dienstes eine Zusatzversorgung nach den für Angestellte im öffentlichen Dienst geltenden Grundsätzen zu gewähren.

Als **Dienstleister** hat die KZVK dabei die dauerhafte Finanzierung der Verpflichtungen sicherzustellen d.h. dafür zu sorgen, dass genug Vermögen vorhanden ist, um die Verpflichtungen (Renten) zahlen zu können.

1. Rechtliche Aspekte - Grundlagen

Abrechnungsverbände:

Innerhalb des **Kassenvermögens** werden drei getrennte Abrechnungsverbände geführt, und zwar

- für Anwartschaften und Ansprüche, die auf nach dem 31.12.2001 entrichteten **Pflichtbeiträgen** beruhen (Abrechnungsverband P – kapitalgedeckte Punktemodell)
- für Anwartschaften und Ansprüche, die auf nach dem 31.12.2001 entrichteten **freiwilligen** Beiträgen beruhen (Abrechnungsverband F – von untergeordneter Bedeutung)
- für alle übrigen Anwartschaften und Ansprüche (Abrechnungsverband S - geschlossen)

1. Rechtliche Aspekte - Grundlagen

Die Tarifvertragsparteien haben am 13.11.2001 mit dem Altersvorsorgeplan 2001 eine Grundsatzentscheidung über die Neuorientierung der Zusatzversorgung getroffen.

Zum 31.12.2001 wurde das bisherige, umlagefinanzierte Gesamtversorgungssystem geschlossen und durch ein Punktemodell konzipiertes Betriebsrentensystem (**kapitalgedecktes Beitragsverfahren**) ersetzt.

Seitdem erheben die ZVK'en neben der laufenden Umlage eine zusätzliche Umlage – genannt **Sanierungsgeld** – um den Kapitalstock aufzubauen.

1. Rechtliche Aspekte - Grundlagen

Rechtsprechung zum Sanierungsgeld

Der Bundesgerichtshof (BGH) hat in zwei gleich gelagerten Fällen bereits die Erhebung von Sanierungsgeldern durch die KZVK Köln **rechtskräftig** als rechtlich unwirksam eingestuft:

- BGH vom 5.12.2012 (Az.: IV ZR 110/10):
Beschluss des Verwaltungsrats der KZVK Köln vom 16.4.2002, der die Höhe des Sanierungsgeldes festgesetzt hat, ist unwirksam, da zum einen der Verwaltungsrat bei der Bemessung des Sanierungsgeldes von einem weit überhöhten finanziellen Finanzierungsbedarf ausgegangen sei; damit ist der Beschluss ermessensfehlerhaft; zum anderen sei die Berechnung der Deckungsrückstellung unter Verstoß gegen versicherungsmathematische Grundsätze vorgenommen worden.
- BGH vom 9.12.2015 (Az.: IV ZR 336/14):
Ein weiterer Beschluss des Verwaltungsrats der KZVK Köln vom 20.05.2010 zum Sanierungsgeld, der auf den o.g. Beschluss vom 16.4.2002 aufsetzte, ist ebenfalls unwirksam.

1. Rechtliche Aspekte - Grundlagen

BGH-Urteil vom 9.12.2015

Schreiben der KZVK Köln vom 11.3.2016

- Verwaltungsrat hat in seiner Sitzung am 25.02.2016 entschieden, dass die seit 2002 gezahlten Sanierungsgeldzahlungen zzgl. Zinsen in 2016 zurückerstattet werden
 - auch an Mitglieder, die nicht gegen die Erhebung des Sanierungsgeldes geklagt haben
 - betrifft auch gegebenenfalls verjährte Sanierungsgeldzahlungen
- Ankündigung, dass künftig bspw. ein Finanzierungbeitrag zur Schließung der Finanzierungslücke erhoben wird; Beschlussfassung für September 2016 erwartet

1. Rechtliche Aspekte - Grundlagen

der Verwaltungsrat der KZVK Köln hat am 6.09.2016 beschlossen, künftig (ab dem Jahr 2016) jährlich einen **Finanzierungsbeitrag** zu erheben, um die Deckungslücke zu schließen und die KZVK mit ausreichend Kapital auszustatten, um ihre künftigen Zahlungsverpflichtungen dauerhaft zu erfüllen (Schreiben der KZVK Köln vom 26.09.2016).

Aus diesem Grund hat der Verwaltungsrat auf Vorschlag des verantwortlichen Aktuars einen **Finanzierungsplan** beschlossen.

1. Rechtliche Aspekte - Grundlagen

dem **Finanzierungsplan** liegen folgende Annahmen zu Grunde:
der Finanzierungsplan weist die Differenz zwischen dem Barwert der Verpflichtungen und dem Vermögen im Abrechnungsverband S aus

Barwert der Verpflichtungen	12.175 Mio. €
zurechenbare Vermögen	<u>7.651 Mio. €</u>
finanzökonom. Deckungslücke (zum 31.12.2015)	<u>4.524 Mio. €</u>

Der Gesamt-Finanzierungsbeitrag wird erhoben im Zeitraum vom 1. Januar 2016 bis zum 31. Dezember 2040 (**25 Jahre**).

Der jährlich zu entrichtende Gesamt-Finanzierungsbeitrag beträgt gleichbleibend 258 Mio. € (entspricht 6.450 Mio. €).

1. Rechtliche Aspekte - Grundlagen

Die Höhe des Gesamtfinanzierungsbeitrags wird dabei insbesondere durch den Rechnungszins beeinflusst. Die Abzinsung der Verpflichtungen erfolgt u. a. auf folgenden Annahmen:

Rechnungszins:

- a) für die ersten 15 Kalenderjahre 2,88 %
- b) für die darauf folgenden Kalenderjahre 3,25 %

Renteneintrittsalter: einheitliche 63 Jahre

Der **Gesamt**-Finanzierungsbeitrag **soll** über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren unverändert erhoben werden.

1. Rechtliche Aspekte - Grundlagen

Bei der **Verteilung** des Gesamt-Finanzierungsbeitrags auf die einzelnen Beteiligten wird auf den Barwert der Verpflichtungen im Abrechnungsverband S abgestellt.

Auf den einzelnen Beteiligten entfällt der Teil des Finanzierungsbeitrags, der dem Verhältnis der Barwertdifferenz der ihm zurechenbaren Verpflichtungen zur Barwertdifferenz aller Beteiligten, denen Verpflichtungen aus dem Abrechnungsverband S zurechenbar sind, entspricht.

2. Bilanzielle Aspekte

Rückzahlung des Sanierungsgeldes:

Die KZVK geht davon aus, dass insgesamt 1.400 Mio. € zur Auszahlung kommen werden, die sich auf die mehr als 7.000 beteiligten Unternehmen und über 8.000 Abrechnungsstellen sehr unterschiedlich verteilen.

Die Rückzahlung führt bei den beteiligten Unternehmen zu erheblichen periodenfremden Erträgen die unter den **sonstigen betrieblichen Erträgen** sowie den **Zinserträgen** aus der Verzinsung der Beiträge auszuweisen sind.

2. Bilanzielle Aspekte

Die **Rückzahlung** ist aufgrund ihrer Außergewöhnlichkeit und wesentlichen Bedeutung gemäß **§ 285 Nr. 31 HGB im Anhang** des Jahresabschlusses **zu erläutern**, um unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der betroffenen Unternehmen zu vermitteln.

§ 285 Nr. 31 HGB:

„Ferner sind im Anhang anzugeben: ...

31. jeweils der Betrag und die Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind;“

2. Bilanzielle Aspekte

Finanzierungsbeitrag und mittelbare Pensionsverpflichtung

Vorbemerkung:

Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen (IDW RS HFA 30 n. F.) wurde vom Hauptfachausschuss (HFA) des IDW am 16.12.2016 verabschiedet.

Die Neufassung wurde in den **IDW Fachnachrichten** 01.2017 veröffentlicht. Ebenfalls veröffentlicht wurde eine Stellungnahme des HFA zur Bilanzierung von Finanzierungsbeiträgen an die KZVK nach HGB.

2. Bilanzielle Aspekte

HFA:

Die KZVK hat in Bezug auf den Abrechnungsverband S zwar eine sog. finanzökonomische Deckungslücke festgestellt, aufgrund des Kassenvermögens sind die Rentenzahlungen indes auf Jahrzehnte gesichert.

Eine Subsidiärhaftung der Mitgliedsunternehmen der KZVK nach § 1 Abs. 1 S. 3 BetrAVG hat sich somit noch nicht konkretisiert, da keine direkte (unmittelbare) Verpflichtung der Mitgliedsunternehmen, die hinsichtlich ihres Verpflichtungsgrads über die Subsidiärhaftung hinausgeht, besteht.

Die **Bildung einer Rückstellung** für künftig zu entrichtende Finanzierungsbeiträge ist daher – wie zuvor für zukünftig zu entrichtende Sanierungsgelder – **unzulässig**.

2. Bilanzielle Aspekte

HFA:

Bei dem Abrechnungsverband S handelt es sich um einen geschlossenen Abrechnungsverband. Die Erbringung der betroffenen Altersversorgungsverpflichtungen ist damit bereits wirtschaftlich verursacht.

Auf Ebene der Mitgliedsunternehmen besteht somit die Möglichkeit der Bilanzierung von **mittelbaren Pensionsverpflichtungen** gem. Artikel 28 Abs. 1 S. 2 EGHGB für den durch das Vermögen der KZVK nicht gedeckten Fehlbetrag.

2. Bilanzielle Aspekte

Art. 28 Abs. 1 S. 2 EGHGB:

„Für eine mittelbare Verpflichtung aus einer Zusage für eine laufende Pension oder eine Anwartschaft auf eine Pension sowie für eine ähnliche unmittelbare oder mittelbare Verpflichtung braucht eine Rückstellung in keinem Fall gebildet zu werden.“

Bewertung der mittelbaren Pensionsverpflichtung:

„Barwert der ... über den 25-jährigen Erhebungszeitraum voraussichtlich anfallenden individuellen Finanzierungsbeiträge, als bester Schätzer für die künftige wirtschaftliche Belastung ...“

Für die Abzinsung ist der handelsrechtliche Diskontierungzinssatz i. S. des § 253 Abs. 2 HGB zugrunde zu legen.

2. Bilanzielle Aspekte

§ 253 Abs. 2 HGB:

„Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind abzuzinsen mit einem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz, der sich im Falle von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen aus den vergangenen zehn Geschäftsjahren und im Falle sonstiger Rückstellungen aus den vergangenen sieben Geschäftsjahren ergibt.

Abweichend von Satz 1 dürfen Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt. ...“

2. Bilanzielle Aspekte



Abzinsungzinssätze gemäß § 253 Abs. 2 HGB / 7-Jahresdurchschnitt

		% p.a.									
Stand am		Zinssatz bei Restlaufzeiten von Jahr(en)									
Monatsende		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2015	Juli	2,35	2,48	2,66	2,86	3,05	3,23	3,39	3,54	3,66	3,78
	Aug.	2,29	2,42	2,60	2,80	3,00	3,18	3,34	3,49	3,61	3,73
	Sept.	2,21	2,35	2,53	2,73	2,93	3,11	3,28	3,42	3,55	3,67
	Okt.	2,14	2,28	2,46	2,67	2,86	3,05	3,21	3,36	3,49	3,60
	Nov.	2,08	2,22	2,40	2,60	2,80	2,98	3,14	3,29	3,42	3,54
2016	Dez.	2,02	2,16	2,34	2,54	2,74	2,92	3,09	3,23	3,36	3,48
	Jan.	1,97	2,11	2,29	2,48	2,68	2,86	3,03	3,17	3,30	3,42
	Febr.	1,92	2,05	2,23	2,43	2,62	2,80	2,96	3,11	3,24	3,36
	März	1,87	2,00	2,17	2,37	2,56	2,74	2,90	3,05	3,18	3,29
	Apr.	1,82	1,95	2,12	2,31	2,50	2,68	2,84	2,99	3,12	3,24
	Mai	1,78	1,91	2,07	2,26	2,45	2,63	2,78	2,93	3,06	3,18
	Juni	1,75	1,87	2,03	2,21	2,39	2,57	2,73	2,88	3,01	3,12
	Juli	1,72	1,84	1,99	2,17	2,35	2,52	2,68	2,82	2,95	3,07
	Aug.	1,69	1,80	1,95	2,12	2,30	2,47	2,63	2,77	2,90	3,02
	Sept.	1,66	1,77	1,91	2,08	2,26	2,43	2,58	2,73	2,85	2,97
	Okt.	1,64	1,74	1,87	2,04	2,22	2,39	2,54	2,68	2,81	2,93
	Nov.	1,61	1,71	1,84	2,01	2,18	2,35	2,50	2,64	2,77	2,89
	Dez.	1,59	1,67	1,81	1,97	2,14	2,30	2,46	2,60	2,73	2,84

2. Bilanzielle Aspekte



Abzinsungszinssätze gemäß § 253 Abs. 2 HGB / 10-Jahresdurchschnitt

		% p.a.									
Stand am		Zinssatz bei Restlaufzeiten von Jahr(en)									
Monatsende		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2015	Juli	2,97	3,06	3,19	3,34	3,48	3,62	3,74	3,86	3,96	4,05
	Aug.	2,95	3,05	3,18	3,33	3,47	3,61	3,73	3,84	3,94	4,04
	Sept.	2,94	3,03	3,16	3,31	3,45	3,59	3,71	3,83	3,93	4,02
	Okt.	2,92	3,01	3,14	3,29	3,43	3,57	3,70	3,81	3,91	4,01
	Nov.	2,90	2,99	3,12	3,27	3,41	3,55	3,68	3,79	3,89	3,99
	Dez.	2,89	2,97	3,10	3,25	3,39	3,53	3,66	3,78	3,88	3,97
2016	Jan.	2,87	2,95	3,08	3,23	3,37	3,51	3,64	3,75	3,86	3,96
	Febr.	2,84	2,93	3,06	3,20	3,35	3,49	3,62	3,73	3,84	3,93
	März	2,82	2,90	3,03	3,18	3,32	3,46	3,59	3,71	3,81	3,91
	Apr.	2,79	2,87	3,00	3,15	3,29	3,44	3,56	3,68	3,79	3,88
	Mai	2,77	2,84	2,97	3,12	3,26	3,41	3,53	3,65	3,76	3,86
	Juni	2,74	2,81	2,94	3,09	3,23	3,37	3,50	3,62	3,73	3,83
	Juli	2,71	2,78	2,91	3,06	3,20	3,34	3,47	3,59	3,70	3,80
	Aug.	2,68	2,75	2,88	3,02	3,17	3,31	3,44	3,56	3,67	3,77
	Sept.	2,65	2,72	2,85	2,99	3,14	3,28	3,41	3,53	3,64	3,74
	Okt.	2,61	2,69	2,82	2,96	3,11	3,25	3,38	3,50	3,61	3,71
	Nov.	2,58	2,66	2,79	2,93	3,08	3,22	3,35	3,48	3,59	3,69
	Dez.	2,55	2,62	2,75	2,90	3,05	3,19	3,33	3,45	3,56	3,66

2. Bilanzielle Aspekte

Beispiel:

p in % gemäß Anlage zu § 63a, Abschnitt 1, § 4 Absatz 3 Kassensatzung	6,3414410
Barwert der Verpflichtungen der Abrechnungsstelle gemäß Anlage zu § 63a, Abschnitt 1, § 3 Kassensatzung	539.259,00 Euro
Barwert der Verpflichtungen der Abrechnungsstelle gemäß Anlage 4 zum ATV-K	350.114,00 Euro
Barwertdifferenz als Bemessungsgrundlage für den Finanzierungsbeitrag	189.145,00 Euro
Finanzierungsbeitrag der Abrechnungsstelle $6,3414410 \% \cdot \text{Barwertdifferenz}$	11.994,52 Euro

Gerne senden wir Ihnen auf Wunsch eine Übersicht in digitaler Form zu, aus der die dieser Abrechnungsstelle zugeordneten Verpflichtungen ersichtlich sind. Bitte wenden Sie sich dazu an das Team Finanzierungsbeitrag.

2. Bilanzielle Aspekte

		EUR	Restlaufzeit	Abzinsungs- satz %	Potenz	EUR
1.	2016	11.994,52	0		0	11.994,52
2.	2017	11.994,52	1	2,55	0,0255 1,0255	11.696,27
3.	2018	11.994,52	2	2,62	0,0262 1,05308644	11.389,87
4.	2019	11.994,52	3	2,75	0,0275 1,08478955	11.057,00
5.	2020	11.994,52	4	2,90	0,029 1,12114426	10.698,46
6.	2021	11.994,52	5	3,05	0,0305 1,16209058	10.321,50
7.	2022	11.994,52	6	3,19	0,0319 1,20732912	9.934,76
8.	2023	11.994,52	7	3,33	0,0333 1,25772301	9.536,69
9.	2024	11.994,52	8	3,45	0,0345 1,31172852	9.144,06
10.	2025	11.994,52	9	3,56	0,0356 1,37002463	8.754,97
11.	2026	11.994,52	10	3,66	0,0366 1,43255744	8.372,80
12.	2027	11.994,52	11	3,75	0,0375 1,49923309	8.000,44
13.	2028	11.994,52	12	3,83	0,0383 1,56990816	7.640,27
14.	2029	11.994,52	13	3,90	0,039 1,64437974	7.294,25
15.	2030	11.994,52	14	3,96	0,0396 1,72237531	6.963,94
16.	2031	11.994,52	15	4,01	0,0401 1,80354277	6.650,53
17.	2032	11.994,52	16	4,04	0,0404 1,88454059	6.364,69
18.	2033	11.994,52	17	4,06	0,0406 1,96709333	6.097,59
19.	2034	11.994,52	18	4,08	0,0408 2,05405044	5.839,45
20.	2035	11.994,52	19	4,09	0,0409 2,14176177	5.600,31
21.	2036	11.994,52	20	4,11	0,0411 2,23794253	5.359,62
22.	2037	11.994,52	21	4,10	0,041 2,3252268	5.158,43
23.	2038	11.994,52	22	4,10	0,041 2,4205611	4.955,26
24.	2039	11.994,52	23	4,09	0,0409 2,51424269	4.770,63
25.	2040	11.994,52	24	4,09	0,0409 2,61707522	4.583,18
		<u>299.863,00</u>				<u>198.179,49</u>

2. Bilanzielle Aspekte

		EUR	Restlaufzeit	Abzinsungs- satz %	Potenz	EUR
1.	2016	11.994,52	0		0	11.994,52
2.	2017	11.994,52	1	4,01	0,0401 1,0401	11.532,08
3.	2018	11.994,52	2	4,01	0,0401 1,08180801	11.087,48
4.	2019	11.994,52	3	4,01	0,0401 1,12518851	10.660,01
5.	2020	11.994,52	4	4,01	0,0401 1,17030857	10.249,02
6.	2021	11.994,52	5	4,01	0,0401 1,21723794	9.853,88
7.	2022	11.994,52	6	4,01	0,0401 1,26604919	9.473,98
8.	2023	11.994,52	7	4,01	0,0401 1,31681776	9.108,72
9.	2024	11.994,52	8	4,01	0,0401 1,36962215	8.757,54
10.	2025	11.994,52	9	4,01	0,0401 1,424544	8.419,90
11.	2026	11.994,52	10	4,01	0,0401 1,48166821	8.095,28
12.	2027	11.994,52	11	4,01	0,0401 1,54108311	7.783,18
13.	2028	11.994,52	12	4,01	0,0401 1,60288054	7.483,10
14.	2029	11.994,52	13	4,01	0,0401 1,66715605	7.194,60
15.	2030	11.994,52	14	4,01	0,0401 1,73400901	6.917,22
16.	2031	11.994,52	15	4,01	0,0401 1,80354277	6.650,53
17.	2032	11.994,52	16	4,01	0,0401 1,87586483	6.394,13
18.	2033	11.994,52	17	4,01	0,0401 1,95108701	6.147,61
19.	2034	11.994,52	18	4,01	0,0401 2,0293256	5.910,59
20.	2035	11.994,52	19	4,01	0,0401 2,11070156	5.682,72
21.	2036	11.994,52	20	4,01	0,0401 2,19534069	5.463,63
22.	2037	11.994,52	21	4,01	0,0401 2,28337385	5.252,98
23.	2038	11.994,52	22	4,01	0,0401 2,37493715	5.050,46
24.	2039	11.994,52	23	4,01	0,0401 2,47017213	4.855,74
25.	2040	11.994,52	24	4,01	0,0401 2,56922603	4.668,53
		<u>299.863,00</u>				<u>194.687,43</u>

2. Bilanzielle Aspekte

Sofern auf eine Passivierung bisher zulässigerweise verzichtet wurde, bleibt es dem Bilanzierenden unbenommen, eine Passivierung **ganz** oder **teilweise** nachzuholen.

Die Durchbrechung des Grundsatzes der (zeitlichen) Ansatzstetigkeit ist gemäß § 246 Abs. 3 S. 2 i. V. m. § 252 Abs. 2 HGB zulässig, da sie zu einer besseren Vermittlung des den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Bilanzierenden beiträgt.

Die Durchbrechung des Grundsatzes der Ansatzstetigkeit ist im Anhang zu erläutern (§ 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB).

Beachte: in den folgenden Geschäftsjahren ist eine Fortschreibung des **Rückstellungsbetrags vorzunehmen!**

2. Bilanzielle Aspekte

Bei lediglich teilweiser Nachholung der Passivierung ist der Teilbetrag anhand objektiv nachvollziehbarer Kriterien zu ermitteln, um eine willkürfreie Folgebilanzierung sicherzustellen (Grundsatz der sachlichen Ansatzstetigkeit).

Hierzu bietet sich die Ermittlung des Betrags auf Basis des der Verpflichtung zugrunde liegenden Mengengerüsts an. So ist z. B. eine Differenzierung hinsichtlich

- des Status des Versorgungsberechtigten zwischen Rentnern und Anwärtern/Aktiven oder
- des lokalen Tätigkeitsschwerpunktes (Betriebsstätten, Abrechnungsstellen) oder
- nach verschiedenen Jahrgängen denkbar.

2. Bilanzielle Aspekte

Die gewählte Differenzierung ist für die Folgejahre bindend, d.h. der einmal gewählte Teilbetrag ist beizubehalten und **stetig** fortzuschreiben (willkürfreie Bewertung)!

Ein einmal gewähltes Berechnungsschema ist unverändert anzuwenden (über 25 Jahre!).

Wird lediglich ein Teilbetrag passiviert, ist dies im **Anhang** nach § 284 Abs. 2 Nr. 1 und 3 HG zu erläutern; es darf nicht der Eindruck entstehen, dass die ausgewiesene Rückstellung dem voraussichtlichen Betrag der Inanspruchnahme entspricht.

Zudem ergibt sich (bisher schon) für Kapitalgesellschaften aus Art. 28 Abs. 2 EGHGB eine Pflicht zur **Angabe des nicht bilanzierten Betrags** der Rückstellung im Anhang (ist zu quantifizieren).

2. Bilanzielle Aspekte

Eine Verrechnung des geleisteten Finanzierungsbeitrags mit der Rückstellung – „nur“ um die Ertragslage zu entlasten und „so lange die Rückstellung reicht“ – scheidet aus.

Nach der **buchhalterischen Methode** dürfte es zulässig sein, die geleisteten Finanzierungsbeiträge vollständig erfolgsneutral gegen die Rückstellung zu buchen, wenn gleichzeitig aufwandswirksam eine Dotierung der verbleibenden Rückstellung aufgrund der Veränderung des Barwerts des einmal gewählten Teils der Gesamtverpflichtung erfolgt (differenziert nach Personal- und Zinsaufwand).

Eine **Erhöhung** des bilanzierten Teilbetrags über den zuvor gewählten Anteil hinaus ist dagegen auch zukünftig ganz oder teilweise möglich.

3. Steuerliche Aspekte - Einzelfragen

Bei der Erstattung des geleisteten Sanierungsgeldes zzgl. Zinsen handelt es sich u. E. um Mittel, die gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO grundsätzlich **zeitnah**, d.h. in der Regel innerhalb von zwei Jahren für satzungsgemäße Aufgaben **zu verwenden sind** (s. Schreiben DCV v. 3.05.2016).

Wird von dem Wahlrecht nach Art. 28 EGHGB Gebrauch gemacht und in der Handelsbilanz eine Rückstellung gebildet ist diese Rückstellung im Steuerrecht (Steuerbilanz) jedoch nicht zulässig.

Die Erstattung kann vielmehr in einer Nebenrechnung (Mittelverwendungsrechnung) einer Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO (satzungsmäßige Zwecke) oder den Spielraum für freie Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO auszuschöpfen.

3. Steuerliche Aspekte - Einzelfragen

Ist der Finanzierungsbeitrag zu versteuern (**Lohnsteuer**)?

Nein. Mit Schreiben vom 28. Mai 2015 kommt das BMF zu dem Ergebnis, dass die Finanzierungsbeiträge grundsätzlich nicht zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen.

Rückzahlung von Entgelten und Zuwendungen

Entgeltfinanzierte Einrichtungen

z. B. Alten-, Jugend- und Behindertenhilfe

Grundsatz: die Entgelt- bzw. Pflegesatzvereinbarungen werden prospektiv, d.h. für die Zukunft abgeschlossen (eine Rückwirkung ist nicht vorgesehen)

=> es droht wohl keine Rückforderung

Zuwendungsfinanzierte Einrichtungen

Kita's, Beratungsangebote:

i.d.R. Zuwendung aufgrund Zuw.bescheid;
i. R. der verwaltungsrechtlichen Grundsätze erscheint eine Rückforderung möglich (Aufhebung eines Verw.aktes bzw. aufgrund Allg. Nebenbestimmungen für Zuwendungen zur Projektförderung – AN Best P);
gegebenenfalls Bildung einer **Rückstellung**

3. Steuerliche Aspekte - Einzelfragen

Nummer 2 der AN Best P lautet wie folgt:

„2. Nachträgliche Ermäßigung der Ausgaben oder Änderungen der Finanzierung

2.1 Ermäßigen sich nach der Bewilligung die in dem Finanzierungsplan veranschlagten Gesamtausgaben für den Zweck, erhöhen sich die Deckungsmittel oder treten neue Deckungsmittel (z. B. Investitionszulagen) hinzu, so ermäßigt sich die Zuwendung

2.1.1 bei Anteilfinanzierung anteilig mit etwaigen Zuwendungen anderer Zuwendungsgeber und den vorgesehenen eigenen und sonstigen Mitteln des Zuwendungsempfängers,

2.1.2 bei Fehlbedarfs- und Vollfinanzierung um den vollen in Betracht kommenden Betrag.

3. Steuerliche Aspekte - Einzelfragen

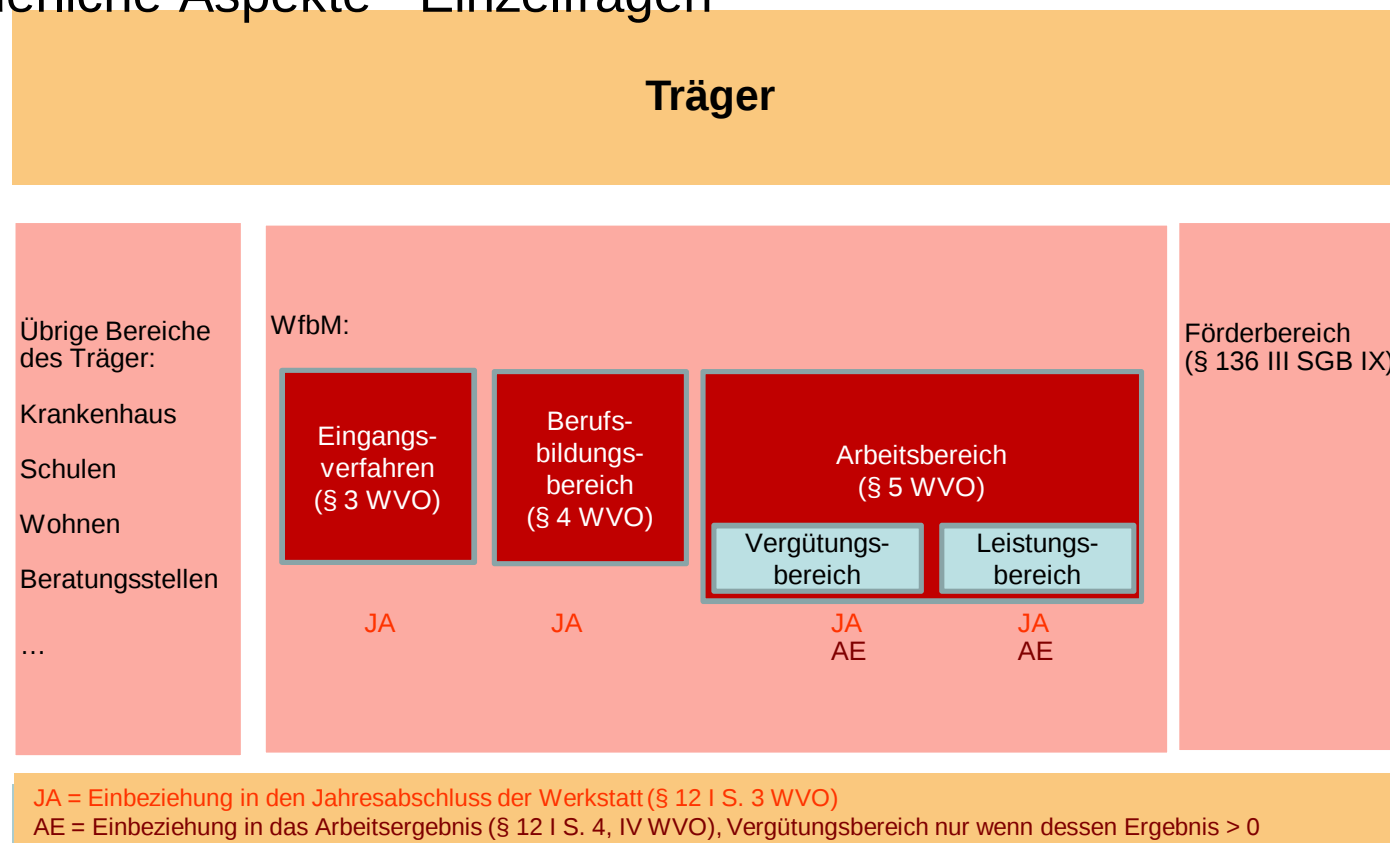
Behandlung der Rückerstattung in der **Arbeitsergebnisrechnung** von WfbM:

Nach der gesetzlichen Definition des § 12 Abs. 4 WVO ist Arbeitsergebnis die Differenz aus den Erträgen und den notwendigen Kosten des laufenden Betriebes im Arbeitsbereich der Werkstatt.

Die Erträge der Werkstatt, die in das Arbeitsergebnis einzubeziehen sind, setzen sich zusammen aus

- Umsatzerlösen
- Zinsen aus wirtschaftlicher Tätigkeit
- sonstigen Erträgen aus wirtschaftlicher Tätigkeit
- Leistungsentgelten (Kostensätze i.S.v. § 12 Abs. 4 WVO) der Rehabilitationsträger im Arbeitsbereich

3. Steuerliche Aspekte - Einzelfragen



3. Steuerliche Aspekte - Einzelfragen

Die laufenden Sanierungsgeldzahlungen haben in der Vergangenheit als notwendige Kosten des laufenden Betriebes das Arbeitsergebnis gemindert. Die Erstattung dürfte demnach auch den Erträgen des laufenden Betriebes zuzurechnen sein und erhöht demnach das Arbeitsergebnis.

Auf der anderen Seite fließen sonstige Erträge aus dem „nichtwirtschaftlichen“ Bereich **nicht** in das Arbeitsergebnis ein. Beispiele hierfür sind

- Spenden und Bußgelder sowie Erbschaften und Vermächtnisse
- Zuschüsse des Trägers
- a. o. Erträge i. S. v. § 277 Abs. 4 HGB
- Erträge a. d. Aufl. von SoPo

3. Steuerliche Aspekte - Einzelfragen

Das Arbeitsergebnis ist nach § 12 Abs. 5 WVO **nur** für folgende Zwecke vollständig zu verwenden:

- Aufwendungen zur Zahlung der Arbeitsentgelte (i. d. R. 70 % des Arbeitsergebnisses)
- Bildung einer Ertragsschwankungsrücklage (Zahlung der Arbeitsentgelte für 6 Monate erforderlicher Betrag begrenzt)
- Bildung einer Rücklage für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen (nach der WVO max. 30 % des Arbeitsergebnisses).

Gegebenenfalls Bildung der freiwilligen Rückstellung nach Art. 28 Abs. 1 S. 2 EGHGB.

3. Steuerliche Aspekte - Einzelfragen

Fazit:

Keine Bildung einer freiwilligen Rückstellung nach Art. 28 Abs. 1 S. 2 EGHGB ist der einfachere Weg.

Gegebenenfalls Bildung einer zweckgebundenen Rücklage (Handels- bzw. Steuerrecht).

Im Falle der Bildung einer (teilweisen) Rückstellung nach Art. 28 Abs. 1 S. 2 EGHGB ergibt sich eine willkürfreie Folgebewertung in den 25 Folgejahren.