

IMMER EINHUNDERT PROZENT

Informiert - Newsletter I 2018



Sehr geehrte Damen und Herren,



Dr. Michael Hoheisel
Diplom-Kaufmann
Steuerberater

Wie erst jetzt bekannt wird, stammen fast alle Ostereier von unglücklichen Hasen in Legebatterien... Lorient hätte sich mit Sicherheit über die Neuigkeit zu den glücklichen mobilen Hennen des Ehepaares Bindl aus Sankt Englmar gefreut. Im Hühnermobil, das stetig seinen Standort auf grünen Kräuterwiesen wechselt, den Boden somit schon und die Eidotter natürlich dunkel-orange werden lässt, finden sich die 250 Legehennen mit ganzjährigem Auslauf artgerecht und stressfrei aufgehoben. Das Mobil passt sich sogar durch seinen Aufbau dem Tagesablauf seiner Bewohner an. Damit die Hühner auch ohne jede Einschränkung glücklich sind, bewohnen zusätzlich zehn Hähne das Mobil.

Der Bauernhof bietet bereits als Direktvermarkterhof eine Milchtankstelle. Zu Ostern wird nun ein zusätzlicher Eierautomat angeboten. Hier kann man sich rund um die Uhr mit den Produkten versorgen. An weiteren innovativen Angeboten wird bereits gearbeitet. Eine tolle Idee, die technische Möglichkeiten und vorbildliche Tierhaltung verbindet, wie wir finden.

Zusätzliche Eier ganz ohne Legebatterie liefert die Idee, die inzwischen einige Gemeinden im Elsass umsetzen. Um privaten Biomüll zu reduzieren, werden jeweils zwei Hühner an Haushalte mit kleinen Grünflächen verteilt. Die Stadt Colmar startete das Projekt 2015 und die 1000 adoptierten Hennen haben bereits rund 100 Tonnen Biomüll verschluckt und kostenlos in Eier umgewandelt. Die Anschaffungskosten haben sich somit längst amortisiert. Hoffen wir auf eine steigende Eieranzahl mit Glücksfaktor, der bestimmt auch auf die helfenden Hasen in der bevorstehenden Osterzeit abfärben wird.

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 gerne zur Verfügung und wünscht Ihnen einen erfolgreichen und sonnigen Frühling und schöne Osterfeiertage!

Herzlichst



Dr. Michael Hoheisel
Diplom-Kaufmann
Steuerberater

Einheitliches Vertragswerk in der Grunderwerbsteuer

Die beim Erwerb eines Grundstücks zu zahlende Grunderwerbsteuer wird nicht nur auf den (anteiligen) Wert des Grund und Bodens erhoben, sondern umfasst auch den Wert von auf dem Grundstück befindlichen Gebäuden. Selbst wenn ein noch unbebautes Grundstück veräußert wird, unterliegen auch die Baukosten der Grunderwerbsteuer, wenn der Kaufvertrag zudem das später zu errichtende Gebäude umfasst. Ein typisches Beispiel hierfür ist der Kauf vom Bauträger, da hier letztendlich ein bebautes Grundstück Vertragsgegenstand ist.

Sofern die Veräußerung des (unbebauten) Grundstücks und die Bauleistungen in getrennten Verträgen angeboten werden, stellt sich die Frage, in welchem Zustand das Grundstück Gegenstand des Übertragungsvorgangs ist, d. h. ob es sich letztendlich um den Erwerb eines unbebauten oder eines bebauten Grundstücks handelt. In diesen Fällen ist die **Rechtsprechung zum sog. „einheitlichen Vertragswerk“** zu beachten. Maßgeblich sind dabei die vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Parteien. Sofern zwischen den beiden Verträgen – d. h. dem Vertrag über den Grundstückserwerb und dem Bauvertrag – ein rechtlicher oder ein sachlicher Zusammenhang besteht, ist Erwerbsgegenstand das bebaute Grundstück, somit unterliegen auch die vertraglich vereinbarten Baukosten der Grunderwerbsteuer. Im gleichlautenden Ländererlass vom 20. September 2017 hat die Finanzverwaltung zu den Voraussetzungen eines solchen einheitlichen Vertragswerks ausführlich Stellung genommen.

Demnach liegt ein schädlicher **rechtlicher Zusammenhang** zwischen Grundstückskauf- und Bauvertrag vor, wenn sie in einer Urkunde zusammen gefasst werden, ein einheitlicher Gesamtpreis vereinbart wird oder die beiden Verträge ausdrücklich voneinander abhängen. Dies ist der Fall, wenn die Verträge miteinander „stehen und fallen“ und lediglich zusammen, also nicht getrennt voneinander, abgeschlossen werden können.

Ein **sachlicher Zusammenhang** besteht dann, wenn ein einheitliches Vertragsangebot vorliegt und der Erwerber hinsichtlich des „ob“ und des „wie“ der Bebauung im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags (faktisch) gebunden ist. Dies kann sich aus einer bestimmten zeitlichen Abfolge der Verträge (z. B. Abschluss des Bauvertrags vor dem Grundstückskaufvertrag) oder aus einem faktischen Zwang (z. B. Verkauf des Grundstücks nur unter der Bedingung des Abschlusses eines bestimmten Bauvertrags) ergeben. Ein einheitlicher Vorgang liegt nach Ansicht der Finanzverwaltung auch dann vor, wenn ein vorbereiteter Geschehensablauf durch den Erwerber hingenommen wird. Dies ist anzunehmen, wenn der Grundstücksveräußerer dem Interessenten aufgrund einer konkreten und annähernd bis zur Baureife gediehenen Vorplanung bestimmte Bauleistungen auf einem bestimmten Grundstück zu einem im wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Interessent dieses

Angebot nur einheitlich annehmen oder ablehnen kann. Lediglich dann, wenn der nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags tatsächlich abgeschlossene Bauvertrag wesentlich von dem ursprünglichen Angebot abweicht, so dass sich dadurch die Flächengrößen und/oder die Baukosten um mehr als 10 % verändern oder die Errichtung eines zusätzlichen Gebäudes vereinbart wird, ist ein vorbereiteter Geschehensablauf nicht anzunehmen. Allerdings reicht es nicht aus, wenn die Erhöhung der Baukosten allein auf nachträgliche Ausstattungswünsche des Erwerbers (z. B. höherwertige Fußbodenbeläge o. ä.) zurückzuführen ist.

Sofern auf Seiten der Anbieter mehrere Personen auftreten (z. B. Grundstückseigentümer, Bauunternehmer, Makler, Initiator etc.) reicht die Bindung an eine bestimmte Bebauung für einen sachlichen Zusammenhang nicht aus. Vielmehr muss zwischen den auf Anbieterseite handelnden Personen eine enge personelle, wirtschaftliche oder gesellschaftsrechtliche Verbindung bestehen (z. B. Bauunternehmer und Grundstücksverkäufer sind verwandt oder gehören zur selben Unternehmensgruppe), eine Zusammenarbeit aufgrund von Abreden bei der Veräußerung bestehen oder ein Hinwirken auf den Abschluss sowohl des Grundstückskaufvertrags als auch der Bauverträge durch abgestimmtes Verhalten gegeben sein (z. B. durch gemeinsame Anzeigen, Prospekte oder Internetauftritte unter Angabe des zu veräußernden Objekts). Dabei ist es unerheblich, ob das Zusammenwirken auf der Veräußererseite auf schriftlichen Vereinbarungen beruht oder für den Erwerber erkennbar ist.

Insgesamt ist die Frage des einheitlichen Vertragswerks immer eine Frage des konkreten Einzelfalls. Nur sofern der Erwerber des Grundstücks rechtlich und tatsächlich vollständig frei ist hinsichtlich der zukünftigen Bebauung, unterliegt ausschließlich der Grundstückskaufpreis der Grunderwerbsteuer. Insbesondere in Fällen einer Verbindung zwischen Grundstücksveräußerer und Bauunternehmer ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung bei der Prüfung der Grunderwerbsteuerpflicht ein besonderes Augenmerk auf die konkreten Umstände des Vertragsschlusses richtet. In erster Linie ist die Frage der zutreffenden Höhe der Grunderwerbsteuer für den Erwerber maßgeblich, da sich dieser zumeist vertraglich verpflichtet die anfallende Steuer zu tragen. In den Fällen, in denen der Erwerber wirtschaftlich nicht in der Lage ist, die anfallende Steuer zu tragen (z. B. bei Insolvenz), wendet sich das Finanzamt aber an der Veräußerer, da dieser gesetzlicher Gesamtschuldner der Grunderwerbsteuer ist. Sofern es sich um einen Fall des einheitlichen Vertragswerks handelt, trägt der Veräußerer zudem auch das Risiko, auch für die Steuer der in die Bemessungsgrundlage einfließenden Bau- und Bau-nebenkosten in Anspruch genommen zu werden. Der Bauunternehmer, der die entsprechenden Vergütungen erhält, kann dagegen gesetzlich nicht für eine auf Erwerberseite ausfallende Grunderwerbsteuer in Anspruch genommen werden.

Dr. Michael Hoheisel
Diplom-Kaufmann
Steuerberater

Quellensteuerabzug bei Zahlungen an ausländische Softwareanbieter

Gewährte Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten unterliegen auch dann der deutschen beschränkten Steuerpflicht, wenn sie an nicht in Deutschland steuerlich ansässige Vertragspartner gezahlt werden. Für den in Deutschland ansässigen Vergütungsschuldner hat dies insofern Auswirkungen als solche Zahlungen unter bestimmten Voraussetzungen dem **Quellensteuerabzug nach § 50a EStG** unterliegen, d. h. der Zahlende hat die Steuer für den ausländischen Vertragspartner – in diesem Fall in Höhe von 15 % zzgl. Solidaritätszuschlag – von der Vergütung einzubehalten und unmittelbar an das deutsche Finanzamt abzuführen. Selbst wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen ein Besteuerungsrecht nur im Ausland normiert, kann vom Steuerabzug nur dann abgesehen werden, wenn im Auszahlungszeitpunkt eine gültige Freistellungsbescheinigung des ausländischen Vertragspartners vorliegt. Andernfalls haftet der inländische Vergütungsschuldner gegenüber dem deutschen Finanzamt für die Quellensteuer.

Auch Software unterliegt dem Urheberrecht, so dass auch die **grenzüberschreitende Überlassung von Software** ebenfalls dem Steuerabzug unterliegen kann. Unter welchen Voraussetzungen in solchen Konstellationen der inländische Vergütungsschuldner zum Steuerabzug verpflichtet ist, war bislang umstritten. Im Allgemeinen wurde danach unterschieden, ob es sich um die Überlassung von einer sog. Individualsoftware oder einer Standardsoftware handelt. Lediglich bei einer Standardsoftware war ein Steuerabzug nicht notwendig, da dieser Fall dem Verkauf von Waren gleichgestellt wurde.

Mit BMF-Schreiben vom 27. Oktober 2017 hat das Bundesfinanzministerium die Leitlinien bei der grenzüberschreitenden Softwareüberlassung neu geordnet. Die Beurteilung erfolgt nunmehr unabhängig davon, ob es sich um sog. Standardsoftware oder speziell hergestellte „Individualsoftware“ handelt. Beschränkt steuerpflichtige und damit der Abzugssteuer unterliegende Einkünfte liegen bei der grenzüberschreitenden Softwareüberlassung nur noch vor, wenn dem **inländischen Nutzer umfassende Nutzungsrechte an der Software zur wirtschaftlichen Weiterverwertung eingeräumt werden**. Das können insbesondere Vervielfältigungs-, Bearbeitungs-, Verbreitungs- oder Veröffentlichungsrechte sein. Allein das Recht zum Vertrieb einzelner Programmkopien ohne weitergehende Nutzungs- und Verwertungsrechte (z. B. Vervielfältigungs- oder Bearbeitungsrechte) an der Software selbst sind nicht ausreichend. Die steuerrechtliche Beurteilung ist unabhängig davon, ob die Softwareüberlassung auf Datenträgern oder internetbasiert erfolgt (Download, Nutzung auf fremdem Server). Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte liegen dagegen nicht vor, wenn die Überlassung der Funktionalität einer Software im Vordergrund des Vertrages steht. Das ist der Fall, wenn lediglich der bestimmungsgemäße Gebrauch einer Software Vertragsgegenstand ist. Zum bestimmungsgemäßen Gebrauch gehören

insbesondere die Software-Installation, das Herunterladen in den Arbeitsspeicher, die Anwendung der Software und ggf. notwendige Bearbeitungs- oder Vervielfältigungshandlungen, um die Softwareanwendung zu ermöglichen (z. B. Anpassungen/ Integrationsarbeiten an die eigene IT-Umgebung). Ein Steuerabzug ist auch dann nicht vorzunehmen, wenn sich die grenzüberschreitend überlassenen Nutzungsrechte auf die Weiterüberlassung und den bestimmungsgemäßen Gebrauch einer Software innerhalb eines Konzerns beschränken. Das gilt unabhängig davon, ob die Weiterüberlassung der Nutzungsrechte im Konzern kostendeckend erfolgt oder ob eine Gegenleistung gezahlt wird, die über die entstandenen Kosten hinausgeht. Damit ist der zentrale Einkauf durch eine Konzerngesellschaft und die konzerninterne Unterlizenzierung unschädlich im Hinblick auf den Quellensteuerabzug.

Neben der Softwareüberlassung regelt das BMF-Schreiben auch die Voraussetzung für den Steuerabzug bei der **grenzüberschreitenden Überlassung von Datenbanken**. Auch hier liegt eine beschränkte Steuerpflicht und damit eine Abzugssteuerpflicht für den inländischen Nutzer nur vor, wenn diesem umfassende Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung überlassen werden (insbesondere Vervielfältigungs-, Bearbeitungs-, Verbreitungs- oder Veröffentlichungsrechte). Das kann sowohl die Nutzung der Datenbank insgesamt als auch einzelne Inhalte betreffen. Abzugssteuerpflichtige Einkünfte sind danach nicht anzunehmen, sofern dem Nutzer einer Datenbank lediglich diejenigen Rechte eingeräumt werden, die für den Zugang zu den Elementen der Datenbank und für deren übliche Benutzung (Zugriffs-, Lese- und Druckfunktionen) erforderlich sind. Werden dagegen umfassende Nutzungsrechte eingeräumt, die eine wirtschaftliche Weiterverwertung ermöglichen, unterliegt die Zahlung dem Steuerabzug. Dies ist beispielsweise der Fall bei der Einräumung von Rechten zur öffentlichen Wiedergabe eines nach Art und Umfang wesentlichen Datenbank-Teils, der Berechtigung zur Unterlizenzierung an Dritte oder bei Berechtigung zur Veröffentlichung urheberrechtlich geschützter Analysen. Eine Ausnahme gilt für wissenschaftliche Hochschulen und Bibliotheken, da bei diesen im Rahmen ihres öffentlichen Auftrags regelmäßig keine wirtschaftliche Verwertung erfolgt. Das gilt auch dann, wenn die Hochschule bzw. Bibliothek von ihren Nutzern für die Nutzung der Datenbanken keine oder nur kostendeckende Gebühren erheben.

Insgesamt sind die neuen Abgrenzungskriterien des BMF aus praktischer Sicht zu begrüßen. Die wenig praktikable Abgrenzung zwischen Individual- und Standardsoftware wird durch eine greifbarere Unterscheidung nach der Nutzungsmöglichkeit ersetzt. Der Anwendungsbereich für einen Steuerabzug bei grenzüberschreitender Softwareüberlassung und die Anzahl der Fälle einer nachträglichen Haftung im Rahmen des § 50a EStG dürfte dadurch deutlich geringer werden. Abzuwarten bleibt aber wie ggf. die Finanzgerichte die Abgrenzungskriterien einordnen und ob diese der Auffassung der Finanzverwaltung folgen.

Sebastian Drexl
Master of Arts
Steuerberater

Forderungsausfall im Privatvermögen

Mit Urteil vom 11. Juli 2017 (IX R 36/15) hat der Bundesfinanzhof entgegen seiner bisherigen Auffassung entschieden, dass der **Ausfall von Gesellschaftsdarlehen nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung** führt. Eine steuerliche Berücksichtigung des Verlustes des Gesellschaftsdarlehens im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens ist daher nicht mehr möglich. Für bis zum 27. September 2017 ausgereichte Darlehen gewährt der BFH allerdings Vertrauensschutz, so dass diese auch weiterhin im Rahmen der bisherigen Regelungen als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigt werden können (vgl. hierzu unseren Newsletter IV/2017).

Da die Finanzverwaltung den Ausfall von Gesellschafterdarlehen nicht als Verlust im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen anerkennt und auch Ausweggestaltungen (z. B. durch Verkauf zu 1 EUR oder verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft) mit Rechtsunsicherheit behaftet sind, war zunächst zu befürchten, dass solche Aufwendungen zukünftig nicht mehr steuerlich berücksichtigt werden können.

Dem ist der BFH mit seinem Urteil v. 24. Oktober 2017, VIII R 13/15 jedoch entgegengetreten. Demnach kann der Ausfall einer Forderung des steuerlichen Privatvermögens mit Einführung der Abgeltungssteuer als Verlust im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen geltend gemacht werden. Trotz der Tatsache, dass der Ausfall einer Darlehensforderung nicht explizit als veräußerungsgleicher Tatbestand im Gesetz angeführt ist, muss dieser nach Ansicht des BFH im Rahmen einer erweiterten Gesetzesauslegung aber ebenso zu behandeln sein wie die gesetzlich normierten Ersatztatbestände des Verkaufs oder der verdeckten Einlage der Forderung. Dies ergibt sich laut Bundesfinanzhof daraus, dass mit der Einführung der Abgeltungssteuer die bis dahin geltende Trennung der nicht steuerrelevanten Vermögens- von der steuerrelevanten Ertragsebene im Bereich des Kapitalvermögens aufgegeben wurde und seit dem 1. Januar 2009 auch sämtliche Veräußerungsgewinne und -verluste im Bereich der Kapitalanlagen der Besteuerung unterliegen. Folgerichtig sei es, dass dann auch **endgültige Verluste aus dem Ausfall von Darlehensforderungen steuerlich beachtlich** sind.

Dies gilt nicht nur für Gesellschafterdarlehen sondern für sämtliche Darlehensforderungen des steuerlichen Privatvermögens, wenn diese unter die Regelungen der Abgeltungssteuer fallen, d. h. wenn sie nach dem 31. Dezember 2008 begründet wurden. Altdarlehen können dagegen allenfalls als Gesellschaftsdarlehen im Rahmen der Vertrauensschutzregelung des BFH im Rahmen der nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung steuerlich berücksichtigt werden.

Um die Verluste steuerlich geltend machen zu können, muss der Darlehensausfall allerdings „endgültig“ sein. Dies ist in dem Zeitpunkt der Fall, in dem feststeht, dass mit keiner Rückzahlung auf die Darlehensforderung mehr zu rechnen ist; beispielsweise wenn ein Insolvenzverfahren auf Ebene des Darlehensnehmers beendet oder mangels Masse abgelehnt wird.

Zu beachten ist, dass die Verluste aus dem Ausfall einer Kapitalforderung des steuerlichen Privatvermögens grundsätzlich nur mit anderen positiven, der 25 %-igen Abgeltungssteuer unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden können. Nur bei Gesellschaftern, die an der darlehensnehmenden Kapitalgesellschaft zu mindestens 10 % beteiligt sind, ist ggf. eine Verlustverrechnung auch mit anderen, regulär besteuerten Einkünften möglich.

Insgesamt ist die Entscheidung des Bundesfinanzhofs zu begrüßen. Vor dem Hintergrund der unterschiedlichen zeitlichen Vorgaben für die Anwendung der Regelungen der Abgeltungssteuer und der Vertrauensschutzregelung des BFH ist für jeden Einzelfall zu prüfen, welche steuerlichen Leitlinien konkret anzuwenden sind. Im Bereich der Gesellschafterfinanzierung ergeben sich bei der Frage der steueroptimalen Finanzierungsform (Eigen- oder Fremdkapital) erneut neue Voraussetzungen. Die Finanzverwaltung hat sich bislang allerdings noch nicht zur neuen Rechtsprechungsentwicklung geäußert. Es bleibt daher abzuwarten, in welcher Form die Entscheidung durch die Finanzämter zukünftig angewendet wird.

Private Veräußerungsgeschäfte bei Immobilien – Aktuelles zur Ausnahme bei Selbstnutzung

Die Veräußerung einer Immobilie des steuerlichen Privatvermögens ist dann steuerfrei, wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung **mehr als zehn Jahre** liegen oder wenn die Immobilie zwischen Anschaffung und Veräußerung oder zumindest im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde.

Für die Berechnung dieser Behaltensfrist zählt das obligatorische Rechtsgeschäft, d. h. nicht die Eintragung im Grundbuch oder der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, sondern der Abschluss der jeweiligen notariellen Verträge.

Beispiel:

A erwirbt mit notariellem Kaufvertrag vom 1.2.2008 ein Grundstück. Besitz, Nutzen und Lasten sollen laut Vertrag am 1.3.2008 übergehen und die Eintragung im Grundbuch erfolgt am 1.4.2008. A veräußert das Grundstück mit notariellem Vertrag vom 1.1.2018, Übergang Nutzen und Lasten am 15.3.2018 und Grundbucheintragung am 1.4.2018.

➔ Es handelt sich um ein steuerbares und steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft, da der Zeitraum zwischen dem Kaufvertrag und Verkaufsvertrag (1.2.2008 und 1.1.2018) weniger als zehn Jahre beträgt.

Die Veräußerung einer eigengenutzten Immobilie ist auch innerhalb der Zehnjahresfrist kein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft, wenn das Objekt

- **zwischen Anschaffung bzw. Fertigstellung und Veräußerung oder**
- **im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren**

ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. Bei der 2. Alternative (Eigennutzung im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren) muss sich die Nutzung nicht über die vollen drei Kalenderjahre erstrecken. Es ist ausreichend, wenn eine ausschließliche, zusammenhängende Nutzung zu eigenen Wohnzwecken innerhalb der letzten drei Jahre vorliegt.

Beispiel:

A hat in 2013 ein Haus für TEUR 500 gekauft, das er bis November 2016 vermietet. Ab 1. Dezember 2016 bewohnt er das Haus selbst. Im Februar 2018 verkauft er das Haus für TEUR 600.

➔ Der Veräußerungsgewinn von TEUR 100 ist steuerfrei, weil A das Haus im Jahr der Veräußerung und den zwei davorliegenden Kalenderjahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat.

„**Eigene Wohnzwecke**“ bedeutet, dass der Steuerpflichtige das Objekt selbst oder zusammen mit Familienangehörigen bewohnt. Unschädlich ist auch, wenn er es gemeinsam mit fremden Dritten (z. B. als WG) bewohnt. Sowohl die entgeltliche als auch die unentgeltliche Überlassung einer Immobilie an andere Personen stellt dagegen keine eigenen Wohnzwecke dar, wenn der Steuerpflichtige sie nicht zugleich selbst bewohnt.

In einem neueren Urteil hat das FG Baden-Württemberg klargestellt, dass eine Nutzung für eigene Wohnzwecke in diesem Sinne auch bei unentgeltlicher Überlassung an Kinder vorliegt, wenn der Steuerpflichtige Anspruch auf Kindergeld bzw. Kinderfreibetrag hat (§ 32 Abs. 1 bis 5 EStG). Die zivilrechtliche Unterhaltspflicht ist nicht ausreichend. Sobald der Kindergeldanspruch entfällt, gilt die Nutzung für eigene Wohnzwecke als beendet bzw. unterbrochen.

Hinweis: Der Kindergeldanspruch bzw. der Anspruch auf Kinderfreibetrag bestehen grundsätzlich für jedes Kind bis zum 18. Lebensjahr sowie darüber hinaus bis zum 25. Lebensjahr wenn sich das Kind noch in Schul- oder Berufsausbildung befindet.

Auch **Zweit- und Ferienwohnungen** können unter die Begünstigung fallen, denn eine Immobilie wird laut BFH-Urteil vom 27. Juni 2017 (IX R 37/16) auch dann zu eigenen Wohnzwecken genutzt, wenn der Steuerpflichtige sie nur zeitweilig bewohnt. Allerdings muss sie ihm auch in der übrigen Zeit als Wohnung zur Verfügung stehen. Es wird weder die Nutzung als Hauptwohnung vorausgesetzt, noch muss sich dort der Lebensmittelpunkt befinden. Somit kann ein Steuerpflichtiger zeitgleich mehrere Wohnungen zu eigenen Wohnzwecken nutzen (z. B. Zweitwohnungen, nicht zur Vermietung bestimmte Ferienwohnungen oder Wohnungen im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung), sofern die Nutzung auf Dauer angelegt ist.

Leerstandszeiten vor der Selbstnutzung sind unschädlich, sofern sie in Zusammenhang mit der beabsichtigten Eigennutzung stehen (z. B. Renovierung). Ebenfalls unschädlich sind Leerstandszeiten bis zur Veräußerung, wenn davor eine Eigennutzung vorlag.

Sind die oben genannten Voraussetzungen nicht erfüllt, liegt eine steuerpflichtige Veräußerung vor und der Veräußerungsgewinn in Höhe des Unterschieds zwischen dem Veräußerungspreis und den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten – abzgl. bis dahin in Anspruch genommener Abschreibungen - ist mit Zufluss des Kaufpreises zu versteuern. Erfolgt eine Tilgung des Veräußerungspreises in Raten über mehrere Jahre, entsteht die Steuerpflicht erst in dem Jahr, in dem die Summe der bisherigen Zahlungen die Anschaffungskosten übersteigt (d. h. sobald ein „Mehr“ entsteht).

In die Anschaffungs- und Herstellungskosten sind auch nachträgliche Herstellungskosten einzubeziehen. Ebenso sind neu errichtete Gebäude bzw. selbstständige Gebäudeteile einzubeziehen, wenn sie innerhalb der 10-Jahres-Frist errichtet wurden.

Sonja Kapfhammer
Master of Science
Steuerberaterin

Steuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen

Im Zusammenhang mit Betriebsveranstaltungen kommt es in der Praxis regelmäßig zu Fragen hinsichtlich der steuerlichen Behandlung solcher Aufwendungen. Auf Seiten des zuwendenden Unternehmers sowie bei den Empfängern sind einkommensteuer-, lohnsteuer- und umsatzsteuerliche Besonderheiten zu beachten.

Mit Verfügung vom 22. November 2017 hat das Bayerische Landesamt für Steuern die steuerliche Behandlung von Aufwendungen für Veranstaltungen schematisch als Arbeitshilfe zusammengefasst und mit umfangreichen Schaubildern und Prüfschemata ergänzt. Im Wesentlichen gelten dabei folgende Leitlinien:

Einkommensteuerliche Behandlung

Die Aufwendungen für eine Veranstaltung des Arbeitgebers setzen sich in der Regel aus mehreren verschiedenen Einzelpositionen zusammen. Dazu gehören z. B. Aufwendungen für Speisen und Getränke, Übernachtungs- und Fahrtkosten oder das Rahmenprogramm.

Aus einkommensteuerlicher Sicht sind diese Aufwendungen grundsätzlich in Geschenke, Bewirtungsaufwendungen und sonstige Betriebsausgaben aufzuteilen. Sofern Aufwendungen nicht eindeutig den Geschenken oder Bewirtungsaufwendungen zuzuordnen sind, sind sie als sonstige Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Ist eine betragsmäßige Aufteilung und Zuordnung der Aufwendungen nicht möglich, erfolgt eine schätzweise Aufteilung auf die drei Kategorien.

a) Geschenke

Geschenke an betriebsfremde Dritte (Geschäftsfreunde etc.) sind gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, soweit die Anschaffungs- oder Herstellungskosten EUR 35,00 übersteigen. Ein Geschenk in diesem Sinne ist anzunehmen, wenn einem Geschäftsfreund oder dessen Beauftragten (z. B. Arbeitnehmer) ohne rechtliche Verpflichtung eine Bar- oder Sachzuwendung zugewendet wird, die nicht mit einer Leistung des Empfängers im Zusammenhang steht.

Beim Geschäftspartner führen diese Zuwendungen grundsätzlich zu Betriebs-einnahmen. Erfolgen die Zuwendungen an Arbeitnehmer des Geschäftspartners, liegt grundsätzlich Arbeitslohn von dritter Seite vor.

Aufwendungen für Geschenke an eigene Arbeitnehmer und deren Begleitpersonen sind nicht in die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG einzubeziehen.

b) Bewirtung

Bei Bewirtungsaufwendungen aus geschäftlichem Anlass gelten grundsätzlich 30 % der Aufwendungen als nicht abzugsfähig (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG). Eine Bewirtung liegt vor, wenn Personen beköstigt werden, d. h. wenn die Darreichung von Speisen und/oder Getränken eindeutig im Vordergrund steht. Zu den Bewirtungsaufwendungen zählen auch die Aufwendungen, die zwangsläufig im Zusammenhang mit der Bewirtung anfallen (z. B. Trinkgelder, Besteck, Garderobe etc.).

Betrieblich veranlasste Aufwendungen für Bewirtung sind in geschäftlich oder nicht geschäftlich (= allgemein betrieblich) veranlasste Bewirtungsaufwendungen einzuteilen. Die Abgrenzung erfolgt vorrangig nach der Veranlassung bzw. dem Zweck der Veranstaltung. Nehmen an der Veranstaltung überwiegend betriebs-fremde Personen teil und ist der Zweck der Veranstaltung nicht eindeutig abgrenzbar, ist eine geschäftlich veranlasste Veranstaltung anzunehmen. In diesem Zusammenhang gelten Leih- und Konzern-Arbeitnehmer ebenfalls als betriebsfremd.

Gelten die Bewirtungsaufwendungen als **nicht geschäftlich** und somit als allgemein betrieblich veranlasst, ist ein Betriebsausgabenabzug in voller Höhe gegeben, soweit die Aufwendungen auf den Unternehmer selbst, auf die eigenen Arbeitnehmer oder deren Begleitpersonen entfallen. Für Bewirtungsaufwendungen, die in diesem Fall für die Bewirtung von betriebsfremde Dritten aufgewendet werden, greift die Betriebsausgabenabzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG, d. h. 70 % der Aufwendungen sind als Betriebsausgaben abziehbar.

Ist eine Veranstaltung **geschäftlich** veranlasst, gelten 70 % der Bewirtungsaufwendungen als abziehbare Betriebsausgaben. Dies gilt sowohl für Aufwendungen, die auf den Unternehmer selbst, dessen Arbeitnehmer und Begleitpersonen entfallen, als auch für Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Bewirtung von Geschäftspartnern etc. anfallen.

Aus Vereinfachungsgründen führt der Vorteil aus der Bewirtung beim Bewirteten zu keinen Betriebseinnahmen.

c) Sonstige Betriebsausgaben

Aufwendungen sind als sonstige Betriebsausgaben unbeschränkt als Betriebsausgaben abziehbar, sofern sie nicht eindeutig den Geschenken oder Bewirtungsaufwendungen zugeordnet werden können. Dazu zählen Aufwendungen wie z. B. Werbung, Musik, Miete für Location etc.

Diese Zuwendungen führen beim Geschäftspartner zu keiner Betriebseinnahme. Bei Zuwendungen an Arbeitnehmer des Geschäftspartners liegt jedoch grundsätzlich Lohn von Dritter Seite vor.

Lohnsteuerliche Behandlung

Bei Zuwendungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer anlässlich von Betriebsveranstaltungen ist stets zu prüfen, ob diese Zuwendungen steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellen.

Betriebsveranstaltungen sind gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter, in der Regel sind dies Weihnachtsfeiern und Betriebsausflüge. Von einer Betriebsveranstaltung spricht man, wenn überwiegend eigene Arbeitnehmer sowie ggf. deren Begleitpersonen und Leih- oder Konzern-Arbeitnehmer teilnehmen. Die Veranstaltung muss zur Qualifikation als Betriebsveranstaltung allen Arbeitnehmern offenstehen.

Zuwendungen aus Anlass von Betriebsveranstaltungen sind steuerfrei, insoweit als der Freibetrag in Höhe von EUR 110 je Betriebsveranstaltung und Arbeitnehmer nicht überschritten wird. Dies gilt für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen jährlich.

Zur Ermittlung der 110-EUR-Grenze sind die Gesamtkosten des Arbeitgebers im Zusammenhang mit der Betriebsveranstaltung inklusive Umsatzsteuer durch die Anzahl der Teilnehmer zu dividieren. Der Anteil einer eventuellen Begleitperson ist im Anteil des jeweiligen Arbeitnehmers zu berücksichtigen. Ein zusätzlicher Freibetrag für die Begleitperson scheidet aus.

Wird der Freibetrag in Höhe von EUR 110 überschritten, ist der übersteigende Betrag grundsätzlich lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn des Arbeitnehmers. Um eine Belastung des Arbeitnehmers in solchen Fällen zu vermeiden, ist eine Pauschalversteuerung mit 25% gem. § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG möglich. Die pauschale Lohnsteuer wird dadurch vom Arbeitgeber übernommen.

Umsatzsteuerliche Behandlung

Aufwendungen für eine Betriebsveranstaltung stellen Aufmerksamkeiten dar, wenn sie den Betrag in Höhe von EUR 110 nicht übersteigen (Abschnitt 1.8 Abs. 4 Satz 3 Nr. 6 UStAE). Die Überlassung dieser Aufmerksamkeiten erfüllt nicht den Tatbestand für unentgeltliche Wertabgaben. Deshalb fehlt es an einem steuerbaren Ausgangsumsatz, dem die Leistungsbezüge direkt und unmittelbar zugeordnet werden können. Für den Vorsteuerabzug ist folglich die Gesamttätigkeit des Unternehmens maßgeblich.

Aufwendungen für eine Betriebsveranstaltung, die insgesamt den Betrag in Höhe von EUR 110 übersteigen, stellen folglich keine Aufmerksamkeiten dar und schließen den Vorsteuerabzug für den Unternehmer aus, sofern die Verwendung bereits bei Leistungsbezug beabsichtigt ist. Dementsprechend unterbleibt eine Wertabgabenbesteuerung.

Clemens Hirsch
Master of Arts
Steuerberater

Sozialversicherungsfreiheit von freien Mitarbeitern und Gesellschafter-Geschäftsführern

Die Frage ob und wann Sozialversicherungspflicht oder Sozialversicherungsfreiheit besteht beschäftigt viele Unternehmer bei der Personal- und Auftragsplanung. Kann ein neues Projekt über die Beauftragung freier Mitarbeiter abgewickelt werden oder müssen neue Mitarbeiter eingestellt werden? Wie ist der eigene Status als GmbH-Geschäftsführer einzuordnen?

Sozialversicherungspflicht und Sozialversicherungsfreiheit

Vor allem angestellte Arbeitnehmer unterliegen der gesetzlichen Pflicht, sich in den verschiedenen Sozialversicherungszweigen zu versichern. Für jeden der einzelnen Sozialversicherungszweige ist separat geregelt, für welche Personengruppen eine Versicherungspflicht besteht und welche Personengruppen sozialversicherungsfrei sind.

Versicherungsfrei sind insbesondere selbständige Erwerbstätige. Die Unterscheidung zwischen einer Angestelltentätigkeit und einer selbständigen Tätigkeit ist dabei jedoch nicht immer eindeutig und mitunter schwer vorzunehmen. Bei der Beschäftigung von sog. freien Mitarbeitern (z. B. in Zeitschriften-Redaktionen, Agenturen oder in Kanzleien) hängt es immer von den konkreten Umständen ab, ob der Mitarbeiter tatsächlich sozialversicherungsfrei beschäftigt wird oder ob nicht doch ein versicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis vorliegt.

In den §§ 7 bis 13 SGB IV ist umschrieben, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit eine nichtselbstständige Beschäftigung und damit Versicherungspflicht bzw. wann im Umkehrschluss keine Versicherungspflicht vorliegt. Ganz grundsätzlich kommt es darauf an wie sehr die jeweilige Person in die Arbeitsabläufe und Organisation eines Auftrag- bzw. Arbeitgebers eingebunden ist und ob ein Abhängigkeitsverhältnis aufgrund von Weisungsgebundenheit besteht. Hierfür gibt es keinen festen Katalog von Kriterien, die geprüft werden können und zu einem eindeutigen Ergebnis führen.

Vielmehr sind die tatsächlichen Verhältnisse der Gesamtsituation zu prüfen und zu beurteilen. Es gibt dabei unterschiedliche Merkmale, die auch je nach Sachverhalt stärker oder schwächer gewertet werden können. In diesem Zusammenhang stellen sich regelmäßig folgende Fragen:

- Trägt die zu beurteilende Person ein eigenes unternehmerisches Risiko,
- setzt sie eigene Arbeitsmaterialien ein (Computer etc.),
- gibt es eine fixe oder variable Vergütung,
- kann sie frei entscheiden, wann, wie und wo die Arbeit erledigt wird oder
- ist sie an Vorgaben gebunden?

Besonderheit GmbH Geschäftsführer

Die Beurteilung des Beschäftigungsverhältnisses wird in Bezug auf GmbH-Geschäftsführer noch etwas komplexer. Grundsätzlich ist auch auf diese Berufsgruppe die Prüfung der tatsächlichen Verhältnisse der Gesamtsituation zu übertragen. Im Verhältnis Geschäftsführer und GmbH spielen jedoch die Beteiligungs- und Stimmverhältnisse eine zentrale Rolle.

Die Deutsche Rentenversicherung gewichtet die Beteiligungs- und Stimmverhältnisse wesentlich stärker als alle übrigen Aspekte für die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung der GmbH-Geschäftsführer und unterteilt diese in zwei Gruppen:

- Beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer und Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer mit Sperrminorität
- Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer und Fremdgeschäftsführer.

Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Beteiligung von 50 % oder mehr werden als nicht-abhängig beschäftigt und somit sozialversicherungsfrei eingestuft. Dem gleichgestellt wird ein Minderheitsgesellschafter, der eine umfassende Sperrminorität besitzt. Diese sollte bspw. die Abberufung von Geschäftsführern beinhalten, d. h. die übrigen Gesellschafter haben keine Möglichkeit den Geschäftsführer ohne dessen Zustimmung abzuberufen. Eine Abhängigkeit von den Gesellschaftern und damit von der Gesellschaft besteht aus Sicht der Deutschen Rentenversicherung in solchen Fällen nicht.

Fremdgeschäftsführer bzw. Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer ohne Sperrminorität werden nach der Systematik der Deutschen Rentenversicherung grundsätzlich als abhängig beschäftigt und damit sozialversicherungspflichtig eingestuft.

Alle weiteren Aspekte bzw. weichen Faktoren der Gesamtsituation betrachtet die Deutsche Rentenversicherung als nachrangig. Dazu gehören sowohl die oben genannten Fragen nach der Ausgestaltung des Vertrages zwischen GmbH und Geschäftsführer und darin enthaltener Freiheiten als auch die Berücksichtigung von familiären Verbundenheit oder Rücksichtnahme bei Stimmrechtsausübung, Fachwissen, branchenspezifisches Wissen oder tatsächliche Nichtausübung der Stimmrechte einzelner Gesellschafter.

Überarbeitung des Rundschreibens „Statusfeststellung von Erwerbstätigen“

Die beschriebenen Standpunkte zur Beurteilung eines sozialversicherungsrechtlichen Status hat die Spitzenorganisation der Sozialversicherung im Rundschreiben „Statusfeststellung von Erwerbstätigen“ bereits im Jahr 2010 zusammengefasst. Ende 2017 erfolgte eine Überarbeitung des Rundschreibens und u. a. wurde die neuere Rechtsprechung aus den Jahren 2015 und 2016 mit aufgenommen.

Darin wurde das Merkmal „Tätigwerden für mehrere Auftraggeber“ von einem starken Merkmal für die Annahme einer selbständigen Tätigkeit zu einem Abgrenzungsmerkmal ohne bzw. mit sehr geringem Gewicht herabgestuft. Denn nach der

Argumentation des BSG in seiner jüngeren Rechtsprechung ist es auch bei Beschäftigten nicht ungewöhnlich, dass sie noch bei einem weiteren Arbeitgeber eine Nebenbeschäftigung ausüben, ohne, dass der sozialversicherungsrechtliche Charakter der ersten Beschäftigung deshalb abweichend beurteilt werden müsste.

Schließlich wurde das verbliebene starke Merkmal „Beschäftigung von eigenen versicherungspflichtigen Arbeitnehmern“ konkretisiert. Sie müssen tatsächlich regelmäßig beschäftigt werden und damit das Gesamtbild der Tätigkeit prägen.

Darüber hinaus wird die sog. „Kopf-und-Seele“-Rechtsprechung fortgeführt und in das überarbeitete Rundschreiben aufgenommen. Danach war ursprünglich von den Sozialgerichten davon ausgegangen worden, dass in Familiengesellschaften, in denen ein Familienmitglied ohne Gesellschaftsanteile die Geschäftsführung ausübt und frei „schalten und walten“ kann, die Beschäftigung als sozialversicherungsfrei anzusehen ist. Hier wurden die tatsächlichen Verhältnisse über die rechtlichen gestellt. Von dieser Rechtsprechung hat das BSG seit längerem Abstand genommen und diese Abkehr durch neue Urteile im Jahr 2015 bestätigt (Urteile v. 29. Juli 2015 B 12 KR 18/14 R und B12 KR 23/13 R).

Ebenso wurde die Rechtsauffassung in das Rundschreiben mitaufgenommen, wonach außerhalb des Gesellschaftsvertrags geregelte Vereinbarungen zur Stimmabgabe nicht geeignet sind, die sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Rechtsmachtverhältnisse ohne Weiteres mit versicherungsrechtlicher Wirkung zur Annahme einer selbständigen Tätigkeit zu verschieben. Dazu zählen z. B. rechtlich zulässige und außerhalb eines formgebundenen Gesellschaftsvertrags einfach-schriftlich getroffene Stimmbindungsverträge zur einheitlichen Stimmabgabe der Gesellschafter oder im Anstellungsvertrag von Gesellschafter-Geschäftsführern ohne umfassende Sperrminorität eingeräumte Veto-Rechte gegen mehrheitlich gefasste Beschlüsse der Gesellschafterversammlung. Solche Vereinbarungen können im Konfliktfall einseitig zwischen den Gesellschaftern gekündigt werden. Daher kommt es allein auf die den Beteiligten aufgrund des Kündigungsrechts zustehende Rechtsmacht an.

Aus Sicht der Deutschen Rentenversicherung ist daher festzuhalten, dass bei der versicherungsrechtlichen Beurteilung des Gesamtbildes einer Tätigkeit allein aus im Gesellschaftsvertrag selbst eingeräumten Minderheitenrechten eine selbständige Tätigkeit abgeleitet werden kann.

Statusfeststellungsverfahren

In unklaren bzw. komplexen Sachverhalten kann ausschließlich über ein Statusfeststellungsverfahren bei der Clearingstelle der Deutschen Rentenversicherung Rechtssicherheit erlangt werden. Zur Vermeidung unklarer rechtlicher Situationen und ggfs. hoher Nachzahlungen ist es grundsätzlich empfehlenswert ein entsprechendes Statusfeststellungsverfahren durchzuführen. Dies betrifft sowohl die Beschäftigung von freien Mitarbeitern als auch die eigene Tätigkeit als GmbH-Geschäftsführer.

Markus Gomoluch
Diplom-Kaufmann
Diplom-Volkswirt
Bachelor of Laws -
Steuerberater

Rückstellungen für Urlaub in Handels- und Steuerbilanz

Nicht immer ist es den Arbeitnehmern möglich, bis zum Ende des Kalenderjahres den kompletten Jahresurlaub zu nehmen, sei es aus betrieblichen oder auch aus privaten Gründen. Der Urlaubsanspruch stellt einen privatrechtlichen, unabdingbaren und unverzichtbaren Anspruch des Arbeitnehmers gegen seinen Arbeitgeber dar. Stimmt der Arbeitgeber der Übertragung des Resturlaubs auf das neue Kalenderjahr zu, so hat er für diese Verpflichtung gegenüber seinen Arbeitnehmern eine Rückstellung für ungewisse Verpflichtungen nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB in der Bilanz zu passivieren, da er gegenüber seinen Arbeitnehmern in Leistungsrückstand geraten ist.

Bewertung

Für die Berechnung der Urlaubsrückstellung werden grundsätzlich die folgenden drei Angaben benötigt

- Urlaubsentgelt
- Zahl der Arbeitstage
- Anzahl der noch offenen Urlaubstage

Grundsätzlich ist die Höhe des Durchschnittsverdienstes der letzten 13 Wochen vor dem Bilanzstichtag maßgeblich, so dass bei einem Regelwirtschaftsjahr (Bilanzstichtag 31.12.) auf die Lohnverhältnisse vom 01.10. - 31.12. abzustellen ist. Aus Vereinfachungsgründen wird es in der Regel nicht beanstandet, wenn der Jahresverdienst für die Berechnung der Urlaubsrückstellung herangezogen wird.

Handelsrechtlich ist der notwendige Erfüllungsbetrag zurückzustellen, somit sind Änderungen des Arbeitslohnes, die am Bilanzstichtag bereits bekannt sind, in die Rückstellungsberechnung miteinzubeziehen. Es findet eine Bewertung zu Vollkosten statt. Das Urlaubsentgelt besteht folglich aus den folgenden Komponenten:

- Brutto-Arbeitsentgelt
- Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitgebers
- Tantiemen
- Weihnachtsgeld
- Beiträge zur Berufsgenossenschaft
- Zuführung zu Pensions- und Jubiläumsrückstellungen
- Sondervergütungen, z. B. vermögenswirksame Leistungen
- Anteilige Kosten der Personalverwaltung

Für die Berechnung ist die tatsächliche Zahl der Arbeitstage maßgebend, d. h. die regulären Arbeitstage werden um die neuen Urlaubstage und die erwarteten Ausfallzeiten, insbesondere durch Krankheiten, gekürzt. Sollte der Arbeitnehmer unterjährig in das Unternehmen eingetreten sein, so sind die Tage anteilig zu berücksichtigen.

Die Anzahl der noch offenen Urlaubstage richtet sich danach, wie viele Urlaubstage der Arbeitnehmer am Bilanzstichtag noch nicht genommen hat. Generell handelt es sich dabei um die rückständigen Urlaubstage des abgelaufenen Geschäftsjahres.

Berechnung

Die Berechnung der Urlaubsrückstellung kann durch eine Individualberechnung für jeden Arbeitnehmer einzeln oder anhand der Durchschnittsberechnung für die gesamte Belegschaft durchgeführt werden, allerdings sollte im Hinblick auf den Stetigkeitsgrundsatz des § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB die einmal gewählte Methode beibehalten werden. Nachfolgend wird ausschließlich die Individualmethode betrachtet.

Die Formel für die Berechnung lautet:

$$\frac{\text{Urlaubsentgelt x rückständige Urlaubstage}}{\text{Anzahl der tatsächlichen Arbeitstage}} = \text{Urlaubsrückstellung für den Mitarbeiter}$$

Die Urlaubsrückstellung ist nur bei der erstmaligen Passivierung im vollen Umfang aufwandswirksam, in den Folgejahren tritt nur insoweit eine Gewinnminderung ein, als der Rückstellungsbetrag aufgestockt werden muss. Sollte gegenüber dem Vorjahr eine Minderung eintreten, liegt insoweit ein Ertrag vor.

Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz

Gemäß H 6.11 „Urlaubsverpflichtung“ EStH besteht die Urlaubsrückstellung aus den folgenden Komponenten:

- Brutto-Arbeitsentgelt
- Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung
- Urlaubsgeld
- weitere lohnabhängige Nebenkosten (z. B. Beiträge zur Berufsgenossenschaft)

Im Unterschied zum Handelsrecht erfolgt kein Vollkostenansatz in der Steuerbilanz, ebenso wenig dürfen bereits bekannte Kostensteigerungen im neuen Geschäftsjahr berücksichtigt werden. Es sind ausschließlich die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend.

Das Urlaubsentgelt ist durch die möglichen regulären Arbeitstage zu dividieren, also die tatsächlichen Tage abzüglich Samstage, Sonntage und Feiertage, was bei einer 5-Tage-Woche zu 250 und bei einer 6-Tage-Woche zu 300 Arbeitstagen im Jahr führt. Im Gegensatz zur Handelsbilanz erfolgt keine Kürzung der Urlaubs- und Krankheits-

tage des Arbeitnehmers. Ebenso wurde vom FG München mit Beschluss vom 7. Mai 2007 (7 K 2505/05) ein pauschaler Ansatz von 220 Arbeitstagen, wie vom Institut der Wirtschaftsprüfer vorgeschlagen und in der Regel in der Handelsbilanz unterstellt, abgelehnt. Durch die Bewertungsunterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz kommt es grundsätzlich zur Bildung von latenten Steuern.

Markus Gomoluch
Diplom-Kaufmann
Diplom-Volkswirt
Bachelor of Laws
Steuerberater

Rückstellungen für Gewährleistungen

Grundsätzlich kann sich die Verpflichtung eines Unternehmens zur Erbringung von Gewährleistungen aus dem Gesetz, einem vereinbarten Vertrag oder auch aus Kulanzgründen ergeben. Nach § 249 Abs. 1 HGB ist für diese Gewährleistungen eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden, wenn eine Verpflichtung gegenüber Dritten besteht, die ihre wirtschaftliche Verursachung vor dem Bilanzstichtag hatte. Der Sachverhalt muss dabei hinreichend konkret sein, nur die Höhe, der Grund oder der Zeitpunkt der Inanspruchnahme ist noch ungewiss. Hierbei ist zu beachten, dass eine Gesellschaft eine Rückstellung aus Kulanzgründen nur dann bilden kann, wenn sie sich aus geschäftlichen Erwägungen heraus den Gewährleistungen nicht entziehen kann.

Rückstellungen für Gewährleistungen können als Einzel- oder auch als Pauschalrückstellung gebildet werden, wobei Einzelrückstellungen nur für die Fälle zu bilden sind, die zum Bilanzstichtag bereits bekannt sind. Pauschalrückstellungen hingegen können dann gebildet werden, wenn die Gesellschaft basierend auf Erkenntnissen der Vergangenheit mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit mit einer Gewährleistungsanspruchnahme rechnen muss. Weitere Einflussfaktoren können sich durch die spezifischen Branchenerfahrungen und die individuelle Gestaltung des Unternehmens ergeben. Für ein Unternehmen bietet es sich deshalb an, die Gewährleistungen regelmäßig aufzuzeichnen, um sich die Bewertung zu erleichtern und gegenüber Dritten (z. B. Finanzbehörden) leichter den Beweis führen zu können.

Bewertung

Die Gewährleistungsrückstellung ist für jeden Bilanzstichtag neu zu berechnen, sie kann grundsätzlich nach den folgenden Methoden berechnet werden:

- **Einzelrückstellung:** Für am Bilanzstichtag noch nicht erledigte, aber bereits bekannte Gewährleistungsfälle.
- **Pauschalrückstellung:** Schätzung der aufzuwendenden Gewährleistungsaufwendungen aufgrund Erfahrungen aus der Vergangenheit.
- **Gemischtes Verfahren:** Kommt in der Praxis am häufigsten vor. Berücksichtigung von Einzelrückstellungen für bereits bekannte Risiken und eine pauschale Rückstellung für die restlichen Umsätze.

Im Hinblick auf den Stetigkeitsgrundsatz des § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB kann die einmal gewählte Bewertungsmethode nicht willkürlich gewechselt werden. Die Höhe der Gewährleistungsrückstellung richtet sich nach den voraussichtlich anfallenden Aufwendungen, wobei in der Handelsbilanz die Verhältnisse zum Erfüllungszeitpunkt zu berücksichtigen sind.

Beispiel:

Die Better Life GmbH stellt Wellness Boxen her, die ausschließlich an Privatkunden verkauft werden, und gewährt ausschließlich die gesetzliche Gewährleistungsfrist von zwei Jahren. Die Absatzmengen haben sich wie folgt entwickelt:

Jahr	Absatzmenge in Stück
2016	3.500
2017	5.000

Durch Aufzeichnungen aus der Vergangenheit kann die Better Life GmbH den voraussichtlichen Schadenseintritt in den rückstellungsrelevanten Folgeperioden bestimmen, relevant sind die von der gesetzlichen Gewährleistung abgedeckten folgenden 24 Monate. Es lassen sich die beiden folgenden Arten von Reparaturen unterscheiden:

Reparatur	Durchschnittliche Schadenhöhe
Kleine Reparaturen (wenige Handgriffe, Austausch von Kleinteilen)	EUR 50
Große Reparaturen (zeitintensiver, Austausch größerer Teile)	EUR 200

Hierbei werden Durchschnittswerte angesetzt, um die Berechnung mit einem vertretbaren Aufwand durchführen zu können.

Aus den Erfahrungen der Vergangenheit ergeben sich die folgenden Reparaturwahrscheinlichkeiten, wobei die Better Life GmbH unterstellt, dass sich die Schadenswahrscheinlichkeiten in Zukunft nicht wesentlich verändern werden:

Zeitpunkt	Ohne Reparatur	Kleine Reparatur	Große Reparatur
Im Jahr des Umsatzes	97 %	2 %	1 %
Jahr 1 nach dem Umsatz	92 %	4 %	4 %
Jahr 2 nach dem Umsatz	89 %	6 %	5 %

Um eine möglichst genaue Bemessung des Pauschalsatzes zu ermitteln, bietet es sich an, sämtliche Kosten, die im Zusammenhang mit Gewährleistungsverpflichtungen anfallen, auf einem gesonderten Konto zu erfassen oder eine entsprechende Kostenstelle einzurichten. Dies erleichtert die Bewertung der Gewährleistungsrückstellung ungemein und kann im Rahmen einer Außenprüfung auch gut von den Finanzbehörden nachvollzogen werden.

Berechnung der Gewährleistungsrückstellung nach HGB

Zunächst ist der Erfüllungsbetrag für die Gewährleistungsverpflichtung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung anzusetzen. Das ist der Wert, der bei Anfall der Gewährleistung tatsächlich aufzubringen ist, weshalb Preissteigerungen entsprechend zu berücksichtigen sind. Darüber hinaus sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr nach § 253 Abs. 2 HGB abzuzinsen. Die Erträge und Aufwendungen aus der Auf- und Abzinsung von Rückstellungen sind gemäß § 277 Abs. 5 HGB gesondert in den Positionen des Zinsergebnisses der Gewinn- und Verlustverrechnung auszuweisen.

Rückstellung zum Bilanzstichtag 31.12.2017

Die Kosten für die Reparaturen 2018 ergeben sich für die 2017 verkauften Geräte wie folgt:

$$5.000 \times (0,92 \times 0 + 0,04 \times \text{EUR } 50 + 0,04 \times \text{EUR } 200) = \text{EUR } 50.000$$

Zudem sind die Reparaturen zu berücksichtigen, die in 2019 anfallen werden:

$$5.000 \times (0,89 \times 0 + 0,06 \times \text{EUR } 50 + 0,05 \times \text{EUR } 200) = \text{EUR } 65.000$$

Schließlich müssen noch die Wellness Cubes berücksichtigt werden, die bereits 2016 verkauft wurden und die noch in 2017 unter die Gewährleistung fallen:

$$3.500 \times (0,89 \times 0 + 0,06 \times \text{EUR } 50 + 0,05 \times \text{EUR } 200) = \text{EUR } 45.500$$

Die drei berechneten Teilbeträge ergeben insgesamt einen Gesamtbetrag in Höhe von EUR 160.500. Für den finalen Bilanzansatz muss allerdings noch die erwartete Inflation berücksichtigt werden. Nach der oben dargestellten Berechnung müssen im Jahr 2018 EUR 95.500 für die Gewährleistungen aufgewendet werden und im Jahr 2019 EUR 65.000.

Unterstellt man eine Inflation von 2 % im Jahr 2018 und von 1,5 % im Jahr 2019, ergibt sich die folgende Berechnung für 2018:

$$\text{EUR } 95.500 \times (1 + 0,02) = \text{EUR } 97.140$$

Für den in 2019 fälligen Gewährleistungsbetrag müssen beide Inflationsraten berücksichtigt werden:

$$\begin{aligned} \text{EUR } 65.000 \times (1 + 0,02) &= \text{EUR } 66.300 \\ \text{EUR } 66.300 \times (1 + 0,015) &= \text{EUR } 67.295 \end{aligned}$$

Um den korrekt anzusetzenden Betrag für die Gewährleistungsrückstellung zu erhalten, muss der errechnete Betrag noch abgezinst werden. Hierzu sind nach § 253 Abs. 2 HGB die von der Deutschen Bundesbank monatlich veröffentlichten Zinssätze anzuwenden. Diese betragen für die einjährige Tranche 1,26 % p.a. und für die zweijährige Tranche 1,33 % p.a.

$$\begin{array}{r} \text{Rückstellung für 2017} = \end{array} \quad \begin{array}{r} \text{EUR } 97.140 \\ \hline (1 + 0,0126) \end{array} = \text{EUR } 95.931$$

$$\begin{array}{r} \text{Rückstellung für 2018} = \end{array} \quad \begin{array}{r} \text{EUR } 67.295 \\ \hline (1 + 0,0133)^2 \end{array} = \text{EUR } 65.540$$

Im Ergebnis ergibt sich eine Gesamthöhe der Rückstellung laut HGB in Höhe von EUR 161.471.

Berechnung der Gewährleistungsrückstellung nach EStG

Bei der Bewertung der Gewährleistungsrückstellung nach den Regelungen des EStG besteht nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. f EStG ein Verbot, Preissteigerungen zu berücksichtigen. Nach den Regelungen des EStG sind Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e EStG mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen. Allerdings verzichtet die Finanzverwaltung gemäß BMF vom 26. Mai 2005 (IV B 2 - S 2175 - 7/05) bei Pauschalrückstellungen aus Vereinfachungsgründen auf das Abzinsungsgebot.

Hiernach ergibt sich die folgende Gewährleistungsrückstellung:

$$\text{EUR } 95.500 + \text{EUR } 65.000 = \text{EUR } 160.500$$

Die Gewährleistungsrückstellung ist nach EStG um EUR 971 niedriger als nach HGB, da die Preissteigerungen erst in den Folgeperioden aufwandswirksam werden, allerdings erfolgt bei Pauschalrückstellungen keine Abzinsung. Durch die Bewertungsunterschiede in Handels- und Steuerbilanz kommt es grundsätzlich zur Bildung von latenten Steuern.

Buchungen

Das Konto Gewährleistungsrückstellung ist in der Praxis häufig ein sogenanntes „ruhendes Konto“, d. h. Aufwendungen im Zusammenhang mit Gewährleistungen werden nicht gegen dieses Rückstellungskonto gebucht, sondern direkt auf die jeweiligen Aufwandskonten. Zu jedem Bilanzstichtag erfolgt dann eine rechnerische Neuermittlung des Rückstellungsbetrags, danach erfolgt die Einbuchung der Bestandserhöhung respektive -verminderung. Somit ist die Gewährleistungsrückstellung nur bei der erstmaligen Einbuchung in voller Höhe ergebniswirksam.

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, Sebastian Drexl, Evi Kraus, Sonja Kapfhammer, Clemens Hirsch und Markus Gomoluch.