

Mandanten-Rundschreiben für Einzelunternehmer Nr. 4/2023

Sehr geehrte Damen und Herren,

Im Vordergrund dieses Rundschreibens stehen drei zentrale Themen: Bilanzierungsfragen bei Rückstellungen für Mitarbeiterboni (Nr. 1), geringwertigen Wirtschaftsgütern (Nr. 8 und 9) sowie bei E-Ladestationen (Nr. 10); Umsatzsteuer-Gestaltungsmöglichkeiten bei Pkw-Vermietung an Ehegatten (Nr. 2) und Dinner-Shows (Nr. 3); geldwerte Vorteile durch Verkauf von Wirtschaftsgütern an Mitarbeiter (Nr. 5) sowie bei Pauschalierung der Lohnsteuer (Nr. 6).

Des Weiteren wird die Frage erörtert, ob die Vermietung von Ferienwohnungen zum Gewerbebetrieb werden kann (Nr. 7).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Mitarbeiterboni:** Voraussetzung für die Bildung von Rückstellungen
- 2 Pkw-Vermietung an umsatzsteuerbefreiten Ehegatten:** Vorsteuerabzug möglich
- 3 Umsatzsteuer bei Dinner-Shows:** Ermäßigter Steuersatz oder Regelsteuersatz?
- 4 COVID-19-Pandemie:** Sechswöchige Betriebsuntersagung im ersten Lockdown rechtmäßig und ohne Anspruch auf Ausgleich
- 5 Verkauf von Wirtschaftsgütern an Mitarbeiter:** Steuerliche Konsequenzen
- 6 Geldwerte Vorteile:** Möglichkeiten der Lohnsteuerpauschalierung
- 7 Vermietung von Ferienwohnungen:** Gewerbebetrieb bei Zwischenschaltung eines gewerblichen Vermittlers?
- 8 Geringwertige Wirtschaftsgüter (1):** Berechnung der Anschaffungskosten
- 9 Geringwertige Wirtschaftsgüter (2):** Bewertung von eingelegten Wirtschaftsgütern
- 10 Gewerbesteuer:** Hinzurechnungen zum gewerbesteuerlichen Gewinn

1 Mitarbeiterboni: Voraussetzung für die Bildung von Rückstellungen

Das FG Münster hat sich in einem aktuellen Urteil mit der Bildung von Rückstellungen für zukünftige Bonuszahlungen an Arbeitnehmer beschäftigt. Danach kann eine Rückstellung auch dann gebildet werden, wenn die Verbindlichkeit mit hinreichender Wahrscheinlichkeit dem Grunde nach künftig entsteht, wobei deren Höhe ungewiss sein kann. Eine hinreichende Wahrscheinlichkeit für die Entstehung kann sich daraus ergeben, dass Mitarbeiterboni ohne rechtliche Verpflichtung seit Jahren gezahlt werden.

Eine wirtschaftliche Verursachung in der Vergangenheit liegt nach dem Urteil vor, wenn die Mitarbeiterboni in der Hauptsache die Leistungen der Mitarbeiter im abgelaufenen Geschäftsjahr abgelten sollen, auch wenn hierdurch eine Mitarbeiterbindung als Nebenzweck erreicht wird.

Beispiel:

Im entschiedenen Fall zahlte ein Unternehmer seinen Mitarbeitern nach Ablauf eines guten Geschäftsjahres Mitarbeiterboni. Hierüber gab es bei einem Teil der Mitarbeiter keine schriftlichen Vereinbarungen, bei anderen wurde im Vertrag informell festgehalten, dass es sich um eine freiwillige Leistung ohne Rechtsanspruch handele.

In den Jahren 2011 bis 2013 wurde in jedem Jahr ein Bonus ausbezahlt. Für das Streitjahr 2014 wurde Anfang 2015 eine Bonuszahlung per Mail angekündigt und im März 2015 ausbezahlt. Den Betrag stellte das Unternehmen in eine Rückstellung.

Im Zuge einer Betriebsprüfung stellt sich das Finanzamt auf den Standpunkt, dass die Grundsätze der Bilanzierung schwebender Geschäfte der Bildung der Rückstellung entgegenstünden. Der Bonusanspruch hänge von erst in der Zukunft liegenden Vorbedingungen ab, da über die Höhe erst im Folgejahr und abhängig von der zukünftigen Gewinnsituation der Gesellschaft entschieden werde. Der Bonusanspruch sei auch nicht vertraglich oder durch eine Betriebsvereinbarung fixiert.

Nach dem Urteil des FG Münster bestand zum Stichtag die **hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer Verbindlichkeit** dem Grunde nach, auch wenn die Arbeitnehmer keinen Rechtsanspruch auf den Bonus hatten. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kann eine Rückstellung auch dann gebildet werden, wenn mit hinreichender Wahrscheinlichkeit eine Verbindlichkeit dem Grunde nach künftig entsteht, wobei deren Höhe noch ungewiss sein kann. Wegen des Freiwilligkeitsvorbehalts stand die Verbindlichkeit am Bilanzstichtag 31.12.2014 weder dem Grunde noch der Höhe nach mit Sicherheit fest. Allerdings war auf Grund der jahrelangen ständigen Ausübung die künftige Entstehung einer Verbindlichkeit am Bilanzstichtag mit hinreichender Wahrscheinlichkeit zu erwarten.

Gegen die Höhe der Rückstellung spricht nach Auffassung des FG nicht, dass der genaue Betrag am Bilanzstichtag 31.12.2014 noch nicht festgelegt worden war. Das FG hat die Revision gegen das Urteil nicht zugelassen, da es von

einer gefestigten Rechtsprechung des BFH ausgegangen ist, die auf den Einzelfall angewandt worden sei.

2 Pkw-Vermietung an umsatzsteuerbefreiten Ehegatten: Vorsteuerabzug möglich

Der Erwerb eines Pkw zur langfristigen Überlassung an den unternehmerisch tätigen Ehegatten kann eine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit begründen. Dies erscheint interessant, wenn der Ehegatte selbst umsatzsteuerbefreit ist und er deshalb die Vorsteuer beim Pkw-Erwerb selbst nicht abziehen kann. Der Vorsteuerabzug des Vermieters eines Pkw ist nicht systemwidrig und daher auch nicht missbräuchlich. Das gilt auch bei einer Vermietung eines Pkw unter Ehegatten, der nicht dem unmittelbaren Familienbedarf dient. Eine Besteuerung der privaten Verwendung des vermieteten Pkw durch den Vermieter-Ehegatten steht einer vertraglich geregelten Vollvermietung an den anderen Ehegatten nicht entgegen.

Beispiel:

Die Klägerin ist von ihrem Ehegatten finanziell unabhängig. Sie erwarb einen Pkw, den sie ihrem Ehemann (nicht umsatzsteuerpflichtig) vertraglich gegen Entgelt zur Nutzung überließ. Die marktübliche Leasingrate betrug 815,19 Euro zuzüglich 154,89 Euro Umsatzsteuer.

Die Klägerin machte den Vorsteuerbetrag aus dem Erwerb des Pkw geltend. Das Finanzamt machte den zunächst gewährten Vorsteuerabzug rückgängig. Das FG gab der dagegen erhobenen Klage statt. Die Klägerin sei zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil kein Scheingeschäft und auch keine missbräuchliche Gestaltung vorliegen. Zudem stelle die Nutzung des Pkw durch die Klägerin keine Nutzung für private Zwecke dar. Da im Leasingvertrag eine Vollvermietung an den Ehemann geregelt sei und der Pkw damit während der Laufzeit des Leasingvertrags nicht mehr zur Disposition der Klägerin gestanden habe, handele es sich bei der privaten Pkw-Nutzung der Klägerin um eine Verwendung des Pkw durch den Ehemann.

Der BFH entschied in seinem Urteil vom 29.9.2022, dass es sich bei der Nutzungsüberlassung eines Pkw im Rahmen eines Leasingvertrags um eine unternehmerische Tätigkeit handelt. Es ist unschädlich, dass die Klägerin nicht am allgemeinen Markt tätig wurde, sondern Leasingleistungen lediglich an ihren Ehegatten als (einzigem) Kunden erbracht hat.

Bei einem finanziell unabhängigen Vermieter- Ehegatten liegt selbst dann **kein Rechtsmissbrauch** vor, wenn dessen Vorschaltung den Vorsteuerabzug erst ermöglicht, weil der Ehegatte als Nichtunternehmer oder als Unternehmer mit steuerbefreiten Umsätzen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

3 Umsatzsteuer bei Dinner-Shows: Ermäßigter Steuersatz oder Regelsteuersatz?

Unternehmer, die einen Gastronomiebetrieb führen, kennen die Tücken des Umsatzsteuerrechts: Auch im

Jahr 2023 gilt in der Gastronomie der ermäßigte Mehrwertsteuersatz von sieben Prozent für Speisen. Für Getränke gilt der bisherige Regelsteuersatz von 19 Prozent. Doch mit dem Urteil des FG Sachsen könnte eine neue Frage dazukommen, die sogenannte „Dinner-Shows“ betrifft. Das FG Sachsen hat Stellung bezogen.

Das FG Sachsen kam in seinem Urteil vom 6.12.2022 zu dem Ergebnis: Eine „Dinner-Show“ mit den gleichwertigen Bestandteilen Unterhaltung durch Artisten und Musiker und mehrgängigem Menü unterliegt nach der BFH-Rechtsprechung als einheitliche, komplexe Leistung nicht dem ermäßigten Steuersatz. Jedoch ist hier im Zeitraum 1.7.2020 bis 31.12.2023 der ermäßigte Steuersatz in der Zusammenschau der Vorschriften in § 12 Umsatzsteuergesetz (UStG) durch erweiternde Auslegung anzuwenden.

Sachverhalt:

Die Klägerin veranstaltete jährlich im November und Dezember Dinner-Shows gegen ein Entgelt (Eintritt) mit mehrgängigem Menü und Unterhaltung durch Artisten und Musiker. Getränke wurden gesondert in Rechnung gestellt. Die von März bis September 2021 erzielten Einnahmen aus dem Vorverkauf für November und Dezember 2021 versteuerte die Klägerin insgesamt mit sieben Prozent der vereinnahmten Entgelte.

Dagegen unterwarf das Finanzamt die oben genannten Vorverkaufserlöse dem Regelsteuersatz von 19 Prozent, da nach der BFH-Rechtsprechung bei der gegebenen einheitlichen und komplexen Leistung zwar der Bestandteil „Unterhaltung“ dem ermäßigten Steuersatz unterliege (§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe a UStG), nicht jedoch der Bestandteil Menü-Begleitung.

Nach Auffassung des FG sind die Dinner-Shows **im Zeitraum vom 1.7.2020 bis 31.12.2023 insgesamt dem ermäßigten Steuersatz** zu unterwerfen. Bei Dinner-Shows handelt es sich nach der BFH-Rechtsprechung nicht um mehrere getrennt zu beurteilende Leistungen, sondern um eine dem Regelsteuersatz unterliegende einheitliche und komplexe Leistung. Eine Aufspaltung in eine dem Regelsteuersatz unterliegende kulinarische und eine dem ermäßigten Steuersatz unterliegende künstlerische Einzel-(haupt-)Leistung ist angesichts der gewünschten Verbindung von Menü und Show ebenso lebensfremd wie die Annahme, das Menü sei eine Nebenleistung zur Show oder die Show eine Nebenleistung zum Menü.

Aufgrund der Corona-Steuerhilfegesetze gilt für Restaurant- oder Verpflegungsdienstleistungen für den Zeitraum 1.7.2020 bis 31.12.2023 der ermäßigte Steuersatz (§ 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG). Dies soll die wirtschaftlichen Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf die Gastronomiebranche, Cateringunternehmen usw. abmildern, soweit sie mit der Abgabe verzehrfertig zubereiteter Speisen bislang Umsätze zum normalen Umsatzsteuersatz erbracht hatten. Gerade Dinner-Shows sind von den Corona-Hygiene- und Abstandsvorschriften und der Schließung der Betriebe zumindest ebenso betroffen wie Restaurants.

4 COVID-19-Pandemie: Sechswöchige Betriebsuntersagung im ersten Lock-down rechtmäßig und ohne Anspruch auf Ausgleich

Der BGH hat mit Urteil vom 11.5.2023, Az. III ZR 41/22, eine sechswöchige Betriebsuntersagung im „ersten Lock-down“ für verhältnismäßig angesehen. Es besteht somit keine verfassungsrechtliche Verpflichtung des Staates zu Ausgleichsansprüchen.

Die Klägerin war selbstständig tätig und betrieb einen Frisörsalon in gemieteten Räumlichkeiten. Durch Verordnungen vom 17. und 20.5.2020 untersagte das beklagte Land Baden-Württemberg vorübergehend den Betrieb zahlreicher Einrichtungen. Dazu gehörten auch Frisörgeschäfte. Der Betrieb der Klägerin war dadurch vom 23.3.2020 bis zum 4.5.2020 geschlossen, ohne dass die COVID-19-Krankheit zuvor dort aufgetreten war. Die Klägerin war auch nicht ansteckungsverdächtig. Aus dem Soforthilfeprogramm des beklagten Landes erhielt sie 9.000 Euro, die sie allerdings zurückzahlen muss.

Die Klägerin hat geltend gemacht, das beklagte Land schulde ihr eine Entschädigung in Höhe von 8.000 Euro für die mit der Betriebsschließung verbundenen finanziellen Einbußen. Die Maßnahme sei zum Schutz der Allgemeinheit nicht erforderlich gewesen. Das Landgericht hatte die Klage abgewiesen. Die Berufung der Klägerin vor dem OLG blieb erfolglos.

Der BGH hat die Revision der Klägerin zurückgewiesen und eine Staatshaftung verneint. Gewerbetreibenden, die im Rahmen der Bekämpfung der COVID-19-Pandemie als infektionsschutzrechtliche Nichtstörer durch eine flächendeckende, rechtmäßig angeordnete Schutzmaßnahme wirtschaftliche Einbußen erlitten haben, stehen weder nach den Vorschriften des Infektionsschutzgesetzes noch nach dem allgemeinen Polizei- und Ordnungsrecht oder kraft Richterrechts Entschädigungsansprüche zu.

Die sechswöchige Betriebsuntersagung für Frisöre war auch unter Berücksichtigung der verfassungsrechtlichen Schutzrechte (Berufsfreiheit gemäß Art. 12, Eigentumsgarantie gemäß Art. 14 Grundgesetz) verhältnismäßig. Der Staat hat eine Schutzpflicht für Leben und Gesundheit der Bürger und verfolgte mithin einen legitimen Zweck.

5 Verkauf von Wirtschaftsgütern an Mitarbeiter: Steuerliche Konsequenzen

Nicht selten kommt es vor, dass der Arbeitgeber gebrauchte Wirtschaftsgüter nach Ende der Leasinglaufzeit oder nach einigen Jahren der betrieblichen Nutzung an Mitarbeiter verkaufen oder verschenken wollen. Was ist dabei steuerlich zu beachten?

Beispiel:

Unternehmer U überlegt, ob er den alten Firmenwagen an Mitarbeiter verkaufen soll, wenn er sich ein neues Fahr-

zeug kauft. In Betracht käme auch das betrieblich genutzte E-Bike, wenn der Leasing-Vertrag ausgelaufen ist. Auch ausgemusterte Datenverarbeitungsgeräte wie Handys, Tablets oder Computer werden oftmals zu geringen Preisen an Mitarbeiter übereignet.

Lohnsteuerlich kann es in diesen Fällen zu unliebsamen Überraschungen kommen, wenn bei einer späteren Lohnsteuer-Außenprüfung festgestellt wird, dass der bezahlte Kaufpreis unter dem lohnsteuerlich maßgebenden Wert liegt. Übereignet ein Arbeitgeber kostenlos oder verbilligt Wirtschaftsgüter an die Beschäftigten, stellt der Preisnachlass nämlich einen lohnsteuerpflichtigen geldwerten Vorteil dar. Die Bewertung ist unabhängig vom Wirtschaftsgut einheitlich geregelt. Der Wert des Wirtschaftsgutes bestimmt sich nach dem im Lohnsteuerrecht allgemein geltenden Maßstab: dem üblichen Endpreis am Abgabeort. Übliche Preisnachlässe sind durch einen pauschalen Abschlag von vier Prozent zu berücksichtigen.

Alternativ darf auch der zum Zeitpunkt der Übereignung günstigste Kaufpreis angesetzt werden, zu dem am Gebrauchtmärkte (z.B. im Internet) ein vergleichbares Auto, Fahrrad, Handy etc. angeboten wird. Die Finanzverwaltung verlangt eine entsprechende Nachweisführung, die als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen ist. Wird als üblicher Endpreis der günstigste Preis am Markt angesetzt, ist der Ansatz des pauschalen Abschlags von vier Prozent ausgeschlossen.

Für nahezu alle Wirtschaftsgüter gibt es inzwischen einen Secondhandmarkt und entsprechende Verkaufsportale im Internet. So kann man dort meist mit wenigen Mausklicks beispielsweise einen Wert für ein gebrauchtes Kraftfahrzeug ermitteln. Bei wertvollen Wirtschaftsgütern kann auch ein Sachverständigengutachten eine Möglichkeit sein, um späteren Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung vorzubeugen.

Hinweis: Da sich der Bewertungsgrundsatz „üblicher Endpreis“ auf den privaten Endverbraucher bezieht, darf für den maßgeblichen Gebrauchtwagenwert nicht auf den Händlereinkaufspreis abgestellt werden, sondern auf den Preis, den das Wirtschaftsgut auf dem (privaten) Gebrauchtwagenmarkt tatsächlich erzielen würde. Es muss deshalb **von dem höheren Händlerverkaufspreis** (einschließlich Umsatzsteuer) ausgegangen werden. Handelt es sich um Wirtschaftsgüter, die der Arbeitgeber überwiegend auch an Dritte vertreibt, gelten Besonderheiten. Insbesondere kann dann der sogenannte Rabattpflichtbetrag in Höhe von 1.080 Euro abgezogen werden (§ 8 Abs. 3 Einkommensteuergesetz).

Bei E-Bikes gibt es eine Vereinfachungsregel: Hier lässt es die Finanzverwaltung zu, den üblichen Endpreis eines E-Bikes, das Arbeitnehmern nach drei Jahren Nutzungsdauer übereignet wird, mit 40 Prozent der auf volle 100 Euro abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des (Elektro-)Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer zu bewerten.

Beispiel:

Bei einem Fahrrad mit einem Neupreis von 2.599 Euro wä-

ren das beispielsweise 1.000 Euro. Ein niedrigerer Wert kann nachgewiesen werden. Die Zahlung des Mitarbeiters wird jeweils abgezogen. Ist sie niedriger, verbleibt ein lohnsteuerpflichtiger Sachbezug.

6 Geldwerte Vorteile: Möglichkeiten der Lohnsteuerpauschalierung

Verbleibt bei der Veräußerung von gebrauchten Wirtschaftsgütern ein geldwerter Vorteil, gibt es die Möglichkeiten zur Pauschalierung der Lohnsteuer. So hat der Unternehmer die Möglichkeit, geldwerte Vorteile pauschal mit 25 Prozent Lohnsteuer zu versteuern. Die Pauschalierung führt zur Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung. Die Pauschalbesteuerungsmöglichkeit gilt sowohl für Elektrofahräder als auch für Fahrräder. Nicht einbezogen werden Elektrofahrräder, die verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen sind. Voraussetzung für die Pauschalierung der Lohnsteuer ist, dass die Übereignung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgt.

Eine Pauschalierung mit 25 Prozent ist auch zulässig, wenn der Arbeitgeber seinen Beschäftigten zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn Datenverarbeitungsgeräte wie Computer, Tablet oder Handy unentgeltlich oder verbilligt übereignet. Das gilt auch für Zubehör wie Monitor oder Drucker sowie für die Internetgebühren (§ 40 Abs. 2 Nr. 5 Einkommensteuergesetz – EStG). Auch im Hinblick auf die Sozialversicherung gelten derartige Zuwendungen nicht als Arbeitsentgelt.

Neben der pauschal besteuerten Übereignung ist grundsätzlich auch eine steuerfreie Überlassung von betrieblichen EDV- und IT-Geräten an Arbeitnehmer möglich (§ 3 Nr. 45 EStG).

Als weitere Alternative zur individuellen Besteuerung kommt unabhängig vom Wirtschaftsgut auch die Pauschalbesteuerung mit 30 Prozent nach § 37b Abs. 2 EStG in Betracht. Zu beachten ist hierbei, dass es sich bei der Kaufpreisverbilligung um eine zusätzliche Arbeitgeberleistung handeln muss, die betragsmäßig nicht über 10.000 Euro liegen darf. Zudem kann das Wahlrecht nur für alle Geschenke und Incentives an Arbeitnehmer im Kalenderjahr einheitlich ausgeübt werden.

7 Vermietung von Ferienwohnungen: Gewerbebetrieb bei Zwischenschaltung eines gewerblichen Vermittlers?

Wer Ferienwohnungen vermietet, dem kann es passieren, dass das Finanzamt darin eine gewerbliche Tätigkeit sieht. Wann ist bei der Vermietung von Ferienwohnungen von gewerblichen Einkünften auszugehen? Der BFH hat einen Gewerbebetrieb in einem Fall abgelehnt, bei dem ein treuhänderischer Vermittler beauftragt worden war, der Ferienwohnungen hotelmäßig anbietet. Der BFH verwies dabei in seinem Urteil vom 28.5.2020 (das erst kürzlich nachträglich veröffentlicht wurde) auf das eigene wirtschaftliche

Interesse des Vermittlers und dessen Möglichkeit, weitere Leistungen anzubieten und abzurechnen.

Beispiel:

A ist Eigentümerin mehrerer Eigentumswohnungen, die apartementähnlich ausgestattet sind. Die Wohnungen sind neben vielen anderen Wohnungen bzw. Hotelzimmern in der Hotel- bzw. Ferienanlage E belegen, die wiederum aus einer Zusammenfassung mehrerer Gebäude mit Wohnungen besteht. Die A schloss mit G einen Vertrag „über die Vermietung von Ferienwohnungen“, mit dem sie diese ganzjährig an Feriengäste vermietet. Der von G durchzuführende Vermietungsservice beinhaltet sämtliche Leistungen im originären Zusammenhang mit der Vermietung und wurde mit einem pauschalen Vermittlungshonorar vergütet.

Die Wohnungen wurden von G u.a. über die großen Online-Portale in der Regel als Hotelzimmer mit Frühstück angeboten, beworben und tatsächlich nahezu ausschließlich mit Hotelservice vermietet. Die Schlüsselübergabe an die Gäste erfolgte über die Rezeption im Hotel F, dessen Wellnessbereich mitbenutzt werden konnte. Im Restaurant des Hotels E konnte u.a. das Frühstück eingenommen werden. G stellte den Gästen unter eigenem Namen und Kontaktdaten jeweils die Kosten für den Hotelaufenthalt inklusive Frühstück und zuzüglich Nebenleistungen in Rechnung.

Mit dem Finanzamt kam es zum Streit darüber, ob die A Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus Vermietung und Verpachtung erzielte. Das Finanzgericht folgte dem Finanzamt und ging von gewerblichen Einkünften aus, der BFH sah dies anders.

Bei der Vermietung einer Ferienwohnung kann nach Auffassung des BFH ein Gewerbebetrieb u.a. nur angenommen werden, wenn vom Vermieter bestimmte, bei der Vermietung von Räumen nicht übliche Sonderleistungen erbracht werden. Die Zwischenschaltung eines gewerblichen Vermittlers führt nicht zwangsläufig dazu, dass deshalb auch der Vermieter eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Entscheidend ist vielmehr, inwieweit in der Person des Vermieters die Vermietung einer Ferienwohnung im Hinblick auf die Art des vermieteten Objekts und die Art der Vermietung mit einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb vergleichbar ist. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die Wohnung wie ein Hotelraum ausgestattet ist, für ihre kurzfristige Vermietung an wechselnde Mieter geworben wird, sie hotelmäßig angeboten, d.h. auch ohne Voranmeldung jederzeit zur Vermietung bereitgehalten wird und sie sich zudem in einem Zustand befindet, der die sofortige Vermietung zulässt.

Der Vermieter einer Ferienwohnung erzielt keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn der von ihm mit der treuhänderischen Vermietung beauftragte Vermittler diese hotelmäßig anbietet, er jedoch ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Treuhandstellung hat – insbesondere weil er hoteltypische Zusatzleistungen auf eigene Rechnung oder für Rechnung Dritter erbringt.

8 Geringwertige Wirtschaftsgüter (1): Berechnung der Anschaffungskosten

Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) sind Teil des Anlagevermögens. Was gilt es bei immateriellen Wirtschaftsgütern, wie z.B. Computerprogrammen oder Software, zu beachten und wie werden die Anschaffungskosten berechnet?

Ein geringwertiges Wirtschaftsgut ist ein Wirtschaftsgut, dessen Anschaffungskosten zwischen 250 Euro und 800 Euro netto liegen. Zusätzlich muss es

- beweglich,
- selbstständig nutzbar und
- abnutzbar

sein. Die Nutzungsdauer des geringwertigen Wirtschaftsguts muss mindestens ein Jahr betragen, weil andernfalls eine Aktivierung ausscheidet. Typische Beispiele für geringwertige Wirtschaftsgüter sind

- Kleinmöbel, Bilder,
- Datenträger, Kaffeemaschinen,
- Paletten, Transportkisten,
- Werkzeuge (außer Maschinenwerkzeug),
- Lampen, Bürocontainer und
- beruflich genutzte Software sowie Telefone.

Nicht zu den GWG zählen Wirtschaftsgüter, die nur mit anderen Wirtschaftsgütern zusammen genutzt werden können. Darunter fallen z.B.

- ein Computer-Monitor, der ohne Computer nicht selbstständig nutzbar ist,
- Regalteile, Lampen eines Beleuchtungssystems,
- Softwareupdates oder die Computermaus.

Hier wird zunächst nach vorsichtiger kaufmännischer Beurteilung entschieden, ob es sich bei dem unselbstständigen Wirtschaftsgut um nachträgliche Anschaffungskosten oder um Erhaltungsaufwand handelt. Trifft Ersteres zu, weil ein bestehendes Anlagegut verbessert oder erweitert wird, werden die neuen Kosten dem Anlagegut zum Tag der Anschaffung zugeschrieben und **gemeinsam mit diesem abgeschrieben**. Wird hingegen das bestehende Anlagegut instandgehalten, gepflegt oder gewartet, ist das erworbene Wirtschaftsgut als **Erhaltungsaufwand** zu betrachten und der Aufwand ist damit sofort als Betriebsausgabe abziehbar.

Bei Wirtschaftsgütern, die aus mehreren Teilen bestehen, wird sich das Finanzamt im Regelfall gegen die Behandlung des Wirtschaftsguts als GWG aussprechen. Es wird die Ansicht vertreten, dass die Teile nach ihrem wirtschaftlichen Zweck oder nach der Verkehrsauffassung eine Einheit bilden. Hierauf sollten Unternehmer vorbereitet sein und schon im Vorfeld Argumente sammeln. So könnte man z.B. bei einem Stuhl anbringen, dass jeder Stuhl einer Sitzgruppe für sich alleine nutzbar ist.

Immaterielle Wirtschaftsgüter als GWG: Einen Spezialfall bilden Computerprogramme, weil sie grundsätzlich nicht zu den materiellen Wirtschaftsgütern gehören. Die Finanzverwaltung unterscheidet zwischen

- **Trivialprogrammen**, die lediglich Datenbestände oder allgemein zugängliche Daten speichern bzw. verarbeiten und die für die Allgemeinheit käuflich sind (z.B. allgemeine Office-Programme, Telefonbücher, Lexika, Vokabulare) und
- **individuell programmierten Computerprogrammen**, die nur einem kleinen Anwenderkreis zur Verfügung stehen, z.B. ERP-Software für Unternehmen oder Spezialsoftware für Grafiker oder Architekten.

Die Trivialprogramme werden von der Finanzverwaltung als abnutzbare bewegliche und selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter anerkannt. Gemäß R 5.5 Abs. 1 Satz 3 der Einkommensteuer-Richtlinien sind den Trivialprogrammen nach Auffassung der Finanzverwaltung regelmäßig alle Computerprogramme zuzuordnen, deren Wert 800 Euro netto nicht überschreitet.

Sämtliche Programme mit einem Wert über 800 Euro hingegen werden als langlebige immaterielle Vermögensgegenstände eingestuft und müssen regelmäßig über eine Nutzungsdauer von drei oder fünf Jahren abgeschrieben werden. Dabei wird Standardsoftware in der Regel auf nur drei Jahre abgeschrieben, wohingegen die Anschaffungskosten für höherwertige Individualprogramme, die oftmals speziell für den einzelnen Betrieb erstellt wurden, auf fünf Abschreibungsjahre verteilt werden.

Nach einem BMF-Schreiben vom 22.2.2022 darf auch für Betriebs- und Anwendersoftware zur Dateneingabe und Verarbeitung steuerlich eine Nutzungsdauer von einem Jahr zugrunde gelegt werden. Es wird hierbei auch nicht beanstandet, wenn die Abschreibung im Anschaffungsjahr in voller Höhe beansprucht wird.

9 Geringwertige Wirtschaftsgüter (2): Bewertung von eingelegten Wirtschaftsgütern

Bei den in Beitrag 8 genannten betragsmäßigen Grenzen handelt es sich immer um die Nettoanschaffungskosten, die sofort in voller Höhe als Betriebsausgabe berücksichtigt werden können. Es kommt nicht darauf an, ob ein Vorsteuerabzugsrecht besteht. Auch für Kleinunternehmer, die nicht zur Regelbesteuerung optiert haben, gelten die Nettoanschaffungskosten für die Bestimmung der Wertgrenzen.

Handelt es sich um die Einlage eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen (z.B. die Überführung eines Schreibtischs aus dem Privat- in das Betriebsvermögen), darf bei der Prüfung der GWG-Grenze nicht vom ursprünglichen Preis ausgegangen werden. Stattdessen ist

der Einlagewert maßgeblich, der sich nach dem Zeitpunkt der Einlage richtet.

Wird das GWG innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung in das Betriebsvermögen eingelegt, so gilt der ursprüngliche Kaufpreis brutto abzüglich der (fiktiven) Abschreibung.

Die Abschreibung muss auch dann abgezogen werden, wenn diese steuerlich nicht geltend gemacht wurde. Wurden Abschreibungen als Werbungskosten angesetzt, sind maximal diese abzuziehen. Wird das GWG später als drei Jahre nach seiner Anschaffung eingelegt, so kann der Einlagewert geschätzt werden.

10 Gewerbesteuer: Hinzurechnungen zum gewerbesteuerlichen Gewinn

Die Hinzurechnungen zum gewerbesteuerlichen Gewinn (§ 8 Gewerbesteuergesetz) sind seit geraumer Zeit in einer Vielzahl von Urteilen stark umstritten. Das FG Berlin-Brandenburg hat mit seinem Urteil vom 23.8.2022 entschieden, dass **angemietete Werbeflächen** kein fiktives Anlagevermögen darstellen und somit nicht zu einer Hinzurechnung führen. Die Finanzbehörden haben gegen diese Entscheidung Revision beim BFH eingelegt.

Eine andere Frage hat ebenfalls den Weg zum BFH gefunden:

Handelt es sich bei **Messeständen** um Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, wenn sie im Eigentum des Mieters stehen? Ist die Frage nach der Eigentümerstellung der Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen notwendig vorgeschaltet? Kommt eine Hinzurechnung im Fall einer kurzfristigen Nutzungsüberlassung in Betracht, wenn das gemietete Wirtschaftsgut seiner Art nach zur dauernden Nutzung im Betrieb bestimmt ist?

Die Antwort auf diese Fragen hatte bereits das FG Münster in seinem Urteil vom 3.11.2021 gegeben:

Für die Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen ist darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsgüter Anlagevermögen des Mieters oder Pächters wären, wenn sie in seinem Eigentum stünden, weil durch die Hinzurechnung im Sinne einer Finanzierungsneutralität der objektive Ertrag des Gewerbebetriebs zu ermitteln ist. Entscheidend für die Frage der Hinzurechnung ist, ob der Geschäftszweck das dauerhafte Vorhalten der fraglichen Wirtschaftsgüter voraussetzt und ob sich die betreffende Tätigkeit wirtschaftlich nur sinnvoll ausüben lässt, wenn das Eigentum an den Wirtschaftsgütern langfristig erworben wird.

Eine Zuordnung zum Anlagevermögen des Gewerbebetriebs scheidet aus, wenn ein Unternehmer gemietete oder gepachtete Messestände nicht ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb hätte vorhalten müssen, sondern diese lediglich dreimal im Jahr benötigt und sie deshalb nicht zu seinem dem Betrieb auf Dauer gewidmeten Betriebskapital gehört hätten.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Einzelunternehmer Nr. 4/2023

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 Mitarbeiterboni	FG Münster, Urteil vom 16.11.2022, Az. 13 K 3467/19 F www.justiz.nrw.de	www.haufe.de, Steuernews vom 17.3.2023; IWW-Informationendienste, BBP vom 6.4.23; WISTA, Newsletter vom 3.4.2023
2 Pkw-Vermietung	BFH, Urteil vom 29.9.2022, Az. V R 29/20 www.bundesfinanzhof.de	www.haufe.de, Steuernews vom 16.1.2023; www.steuerrat24.de, Steuertipp der Woche Nr. 279
3 Umsatzsteuer bei Dinner-Shows	FG Sachsen, Urteil vom 6.12.2022, Az. 1 K 281/22 www.datenbank.nwb.de	§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe a UStG bzw. § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG; vgl. zuletzt BFH, Urteil vom 13.6.2018, Az. XI R 2/16
4 COVID-19-Pandemie	BGH, Urteil vom 11.5.2023, Az. III ZR 41/22 www.juris.bundesgerichtshof.de	www.datev-magazin.de vom 11.5.2023
5 Verkauf von Wirtschaftsgütern	§ 8 Abs. 2 Satz 1 und § 8 Abs. 3 EStG www.dejure.org	BMF-Schreiben vom 17.11.2017, Az. IV C 5 - S 2334/12/10002-04
6 Geldwerte Vorteile	–	§ 40 Abs. 2 Nr. 7, § 37b EStG
7 Vermietung von Ferienwohnungen	Urteil vom 28.5.2020, Az. IV R 10/18 www.openjur.de	www.haufe.de, Steuernews vom 8.5.2023
8 Geringwertige Wirtschaftsgüter (1)/Anschaffungskosten	R 5.5 Abs. 1 Satz 2 EStR www.datenbank.nwb.de	BFH, Beschluss vom 16.6.1995, Az. X B 237/94; BMF, Schreiben vom 22.2.2022, Az. IV C 3 - S 2190/21/10002 :025
9 Geringwertige Wirtschaftsgüter (2)	–	§ 255 Abs. 1 HGB
10 Gewerbsteuer	FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 23.8.2022, Az. 5 K 5101/20; FG Münster, Urteil vom 3.11.2022, Az. 13 K 1122/19 G www.openjur.de	Anhängiges Verfahren beim BFH, Az. III R 3/16; BFH, Az. III R 35/21