

Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 3/2022

Sehr geehrte Damen und Herren,

Ärzte, die Corona-Tests ausführen und Impfzertifikate ausstellen, üben auch insoweit eine originäre ärztliche Tätigkeit aus (Nr. 1). Die Bundesregierung hat für die Zeit ab dem 1.10.2022 eine Erhöhung des Mindestlohns auf 12 Euro pro Stunde vereinbart; gleichzeitig soll die Obergrenze für Minijobs von 450 Euro auf 520 Euro erhöht werden (Nr. 2). Die künftige Förderung von Elektroautos bzw. Elektrohybridautos soll ab 2023 geändert werden, sodass es Sinn ergeben kann, die derzeitige Förderung rechtzeitig zu nutzen (Nr. 7). Weitere Schwerpunkte dieses Rundschreibens sind die Abschreibung digitaler Wirtschaftsgüter (Nr. 9), die Abgrenzung von Sach- und Geldzuwendungen (Nr. 10) und die stille Beteiligung minderjähriger Kinder an einer Freiberuflerpraxis (Nr. 8).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 **Ärzte:** Vergütungen für Corona-Tests und Impfzertifikate keine gewerblichen Einkünfte
- 2 **Mindestlohn:** Erhöhung ab dem 1.7.2022
- 3 **Markenrechte und Internetdomains:** Verwertung als gewerbliche Tätigkeit
- 4 **Stromkosten für Elektrofahrzeuge:** Pauschaler Ansatz zulässig
- 5 **Rechtsanwälte:** Übernahme von Beiträgen zur Berufshaftpflichtversicherung
- 6 **Trikot-Sponsoring:** Vorsteuerabzug zulässig
- 7 **Elektroautos:** Wie lange der Umweltbonus noch genutzt werden kann
- 8 **Freiberufler:** Stille Beteiligung von Kindern ist möglich
- 9 **Computerhardware und Software:** Abschreibungszeitraum
- 10 **Sachzuwendungen an Arbeitnehmer:** Abgrenzung zu Geldzuwendungen

1 Ärzte: Vergütungen für Corona-Tests und Impfzertifikate keine gewerblichen Einkünfte

Nach der Coronavirus-Impfverordnung wird nicht nur die Durchführung einer Corona-Schutzimpfung vergütet, sondern u.a. auch die alleinige Erstellung eines digitalen Impfzertifikats (wenn die Impfung z.B. zuvor in einem Impfzentrum verabreicht wurde). Das BMF hat hierzu in Abstimmung mit den Ländern Folgendes festgehalten:

Das Ausstellen von Impfzertifikaten durch Ärzte stellt **keine gewerbliche Tätigkeit** dar. Sie ist untrennbar mit der eigentlichen Impfung verbunden, die eine **originäre ärztliche Tätigkeit** darstellt. Dies gilt auch dann, wenn die Impfung durch eine andere Praxis oder Stelle (z.B. Impfzentrum) vorgenommen wurde. Dass die Ärzte hierfür ein gesondertes Honorar erhalten, hat auf die ertragsteuerliche Beurteilung keinen Einfluss. Auch auf die spätere Verwendung des Impfzertifikats durch den Patienten, z.B. als Reisedokument, kommt es nicht an. Bei Gemeinschaftspraxen führt das Ausstellen von Impfzertifikaten somit nicht dazu, dass aus den freiberuflichen Einkünften gewerbliche Einkünfte werden.

Die Durchführung von Corona-Tests durch Ärzte (sowohl PCR-Tests als auch Antigen-Tests) ist ebenfalls nicht als gewerbliche Tätigkeit einzuordnen. Dies gilt unabhängig von der jeweiligen medizinischen Fachrichtung der Ärzte. Unschädlich ist auch die Mithilfe anderer Personen (z.B. die einer Arzhelferin oder eines Arzhelfers) bei der Durchführung der Tests, wenn der Arzt weiterhin auch bei der Durchführung von Corona-Tests leitend und eigenverantwortlich tätig ist.

2 Mindestlohn: Erhöhung ab dem 1.7.2022

Im Koalitionsvertrag hatten die Regierungsparteien bereits eine Erhöhung des Mindestlohns vereinbart. Der Mindestlohn soll zum 1.10.2022 auf 12 Euro pro Stunde erhöht werden. Seit dem 1.1.2022 gilt ein Mindestlohn von 9,82 Euro und ab dem 1.7.2022 ein Mindestlohn von 10,45 Euro.

Anpassung der Mini- und Midi-Job-Grenzen: Der Gesetzgeber will mit Blick auf den geplanten höheren Mindestlohn auch die Obergrenzen für Mini- und Midi-Jobs anpassen. Der Entwurf eines „Zweiten Gesetzes zu Änderungen im Bereich der geringfügigen Beschäftigung“ sieht die Anhebung der Minijobgrenze von derzeit 450 Euro auf 520 Euro vor, bei der Grenze des Midi-Jobs ist eine Erhöhung von 1.300 Euro auf 1.600 Euro geplant.

Begründung: Durch die Erhöhung des Mindestlohns bei gleichbleibender Arbeitszeit würden die Arbeitnehmer versicherungspflichtig werden, wenn sie bisher die Einkommensgrenzen ausgeschöpft haben. Um der deswegen drohenden Reduzierung der Arbeitszeit entgegenzuwirken, werden die Einkommensgrenzen erhöht. Zudem ist die künftige Dynamisierung der Grenzen beabsichtigt.

Demnach werden bei Erhöhung des Mindestlohns mindestens zehn wöchentliche Arbeitsstunden als Minijob möglich sein.

3 Markenrechte und Internetdomains: Verwertung als gewerbliche Tätigkeit

Verwertet jemand selbstständig und nachhaltig Markenrechte und Internetdomains, die er mit der Absicht erworben hat, Gewinne zu erzielen, dann handelt es sich um eine gewerbliche Tätigkeit. Wer sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt, übt eine gewerbliche Tätigkeit aus, die über eine bloße Vermögensverwaltung hinausgeht.

Beispiel:

Der Kläger ließ sich Markenrechte, die aus seiner Sicht wirtschaftlich interessant erschienen, auf Vorrat gegen Zahlung einer entsprechenden Gebühr eintragen, um sie an Interessenten zu verkaufen. Die Markenrechte erlöschen nach zehn Jahren, sofern sie nicht erneut entgeltlich verlängert werden. Eine Internetdomain läuft zeitlich unbegrenzt, bis sie gekündigt wird. Für die Internetdomain ist allerdings eine jährliche Gebühr zu entrichten.

Der Kläger ging aufgrund des seinerzeit beginnenden Internetbooms davon aus, dass ihm Interessenten die entsprechenden Markenrechte und Internetdomains entgeltlich abkaufen würden, um diese selbst nutzen zu können. Er erwartete, dass entsprechende Interessenten aufgrund einer Registeranfrage von den entgegenstehenden Rechten des Klägers erfahren und infolgedessen mit ihm in Verkaufsverhandlungen eintreten würden. Der Kläger konnte 13 Markenrechte an insgesamt sieben verschiedene Erwerber verkaufen. Im Jahr 2009 entschloss sich der Kläger dazu, die auslaufenden Markenrechte nicht zu verlängern, sodass 294 Markenrechte ausliefen.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Verwertung der Markenrechte nebst Domains keine gewerbliche Tätigkeit darstelle. Der Kläger ist jedoch der Auffassung, dass er gewerbliche Einkünfte erzielt habe, weil er mit Gewinnerzielungsabsicht tätig gewesen sei und sich auch marktgerecht verhalten habe. Er habe keine private Veranlassung gehabt, für sich Markenrechte mit solchen Investitionskosten eintragen zu lassen, wenn er nicht die Absicht gehabt hätte, mit diesen Rechten zu handeln. Bei einem Handel mit Rechten sei üblich, dass die Interessenten an den Inhaber herantreten. Dass der angestrebte Erfolg ausgeblieben sei, habe erst mit Auslaufen der Markenrechte festgestanden.

Das Finanzgericht Münster hat entschieden, dass die Verluste aus der Verwertung von Markenrechten und Domains 2009 und 2010 in beantragter Höhe zu berücksichtigen sind. Der Kläger hat über einen Zeitraum von mehreren Jahren Markenrechte bei dem Deutschen Patent- und Markenamt angemeldet mit dem Willen, bei einer sich bietenden Gelegenheit entgeltlich auf diese zu verzichten. Soweit sich der Kläger teilweise zusätzlich zu den Markenrechten der Internetdomains mit entsprechender

Markenbezeichnung eintragen ließ, beabsichtigte er diese zusammen mit dem entsprechenden Markenrecht zu übertragen. In den Jahren 2004 bis 2009 hat er tatsächlich insgesamt 13 verschiedene eingetragene Marken an insgesamt sieben Erwerber gegen Zahlung eines marktüblichen Entgeltes übertragen.

Für die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist entscheidend, dass der Verkäufer sich an den Markt wendet, um an jeden zu verkaufen, der die Kaufbedingungen erfüllt. Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt auch dann vor, wenn vom Steuerpflichtigen für einen Verkauf selbst kein Anstoß ausgegangen ist und dieser lediglich auf ein an ihn herangebrachtes Angebot eingeht. Eine besondere Werbung ist nicht immer erforderlich. Es sind hier die Besonderheiten des Wirtschaftsguts zu beachten, die sich aus dem Markenschutzgesetz ergeben, welches die Blockade eines Markenrechts durch formale Eintragung ohne eigene Nutzung sanktioniert. Aufgrund dieser gesetzlichen Sanktionen hätte ein werbendes Auftreten am Markt die Verwertungschancen eher geschmälert.

4 Stromkosten für Elektrofahrzeuge: Pauschaler Ansatz zulässig

Bei Elektrofahrzeugen oder Plug-in-Hybridfahrzeugen lassen sich die Betriebsausgaben bzw. die Kosten, wie z.B. Abschreibung, Versicherung, Wartung, Reparaturen, anhand der ausgestellten Rechnungen problemlos ermitteln. Die Ermittlung der **Stromkosten** ist allerdings schwieriger, wenn das Elektroauto z.B. in der Garage aufgeladen wird, die zur privaten Wohnung gehört. Der Anteil der Stromkosten, der für das Aufladen des Elektroautos verbraucht wird, kann wie folgt ermittelt werden:

Durch das Aufladen des Elektrofahrzeugs steigt der Stromverbrauch. Die gestiegenen Kosten können dem Elektroauto zugeordnet werden. Der Nachteil ist, dass sich nicht nachvollziehen lässt, ob sich nicht ggf. ein verändertes Verbraucherverhalten auf den Stromverbrauch ausgewirkt hat. Die Finanzverwaltung hält es für ausreichend, wenn zum **Nachweis des betrieblichen Nutzungsanteils an den ansonsten privaten Stromkosten** Aufzeichnungen für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten gemacht werden. Besser ist es, wenn für die Aufladestation eine eigene Steckdose in der Garage bzw. am Haus angebracht wird, die allein für das Aufladen des Fahrzeugs genutzt wird. Zweckmäßig ist dann, hier einen Stromzähler zu installieren (die Kosten für diesen Stromzähler sind wiederum als Betriebsausgabe abziehbar).

Stellt das Energieunternehmen eine einheitliche Rechnung für den gesamten Stromverbrauch aus, muss eine Aufteilung erfolgen. Zahlt der Unternehmer die Rechnung von seinem Privatkonto, bucht er die Kosten, die auf das Elektroauto entfallen, als Privateinlage. Die Vorsteuer ist nur abziehbar, wenn die Rechnung auf den Namen des Unternehmers bzw. Unternehmens lautet.

Die **Vereinfachungsregelung** für Arbeitnehmer, wonach für das elektrische Aufladen eines Firmenwagens pauschale Werte angesetzt werden können, gelten auch für Unternehmer. Statt eines Einzelnachweises können somit zur Vereinfachung der Ermittlung der Stromkosten für das elektrische Aufladen eines Firmenwagens für den Zeitraum vom **1.1.2021 bis 31.12.2030** die **folgenden pauschalen Werte** angesetzt werden:

- **wenn eine zusätzliche** Lademöglichkeit im Unternehmen besteht:
für Elektrofahrzeuge 30 Euro monatlich und
für Hybridelektrofahrzeuge 15 Euro monatlich;
- **wenn keine zusätzliche** Lademöglichkeit im Unternehmen besteht:
für Elektrofahrzeuge 70 Euro monatlich und
für Hybridelektrofahrzeuge 35 Euro monatlich.

5 Rechtsanwälte: Übernahme von Beiträgen zur Berufshaftpflichtversicherung

Rechtsanwälte (und auch andere Freiberufler) sind gesetzlich verpflichtet, zur Ausübung ihres Berufs eine Berufshaftpflichtversicherung abzuschließen, wobei in § 51 Abs. 4 BRAO eine Mindestversicherungssumme vorgeschrieben ist. Übernimmt ein Rechtsanwalt die Versicherungsbeiträge für seine angestellten Rechtsanwälte, die im Außenverhältnis nicht für eine anwaltliche Pflichtverletzung haften, liegt Arbeitslohn regelmäßig nur in Höhe des übernommenen Prämienanteils vor, der auf die vorgeschriebene Mindestversicherungssumme entfällt.

Beispiel:

Ein Rechtsanwalt (Kläger) mit eigener Kanzlei hat eine Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung mit einer Versicherungssumme für Vermögensschäden je Versicherungsfall von 1 Mio. Euro und einer Jahreshöchstleistung von 2 Mio. Euro abgeschlossen. Versicherte Personen waren im Streitzeitraum u.a. die angestellten (und als solche im Briefkopf aufgeführten) Rechtsanwälte. Der Kläger hat die Versicherungsbeiträge der angestellten Rechtsanwälte in voller Höhe getragen, ohne sie der Lohnsteuer zu unterwerfen.

Nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung beurteilte das Finanzamt die Übernahme der Beiträge zu der Berufshaftpflichtversicherung der angestellten Rechtsanwälte durch den Kläger in voller Höhe als Arbeitslohn.

Der BFH hat entschieden, dass die Höhe der Versicherungssumme, soweit sie über die Mindestversicherungssumme hinausgeht, allein im betrieblichen Interesse des Kanzleiinhabers liegt, damit im Versicherungsfall keine Unterdeckung entsteht. Zivilrechtlich haftet der angestellte Rechtsanwalt, der als solcher auf dem Briefkopf aufgeführt ist, im Außenverhältnis nicht für anwaltliche Fehler. Die **Einbeziehung eines zivilrechtlich nicht haftenden „Briefkopfanwalts“** in den Versicherungsschutz liegt somit **im überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse**

der Kanzleiinhaber. Insoweit scheidet die Annahme von Arbeitslohn aus.

Fazit: Es ist nur der Beitragsanteil als Arbeitslohn zu erfassen, der auf den Versicherungsschutz für die Mindestversicherungssumme entfällt.

6 Trikot-Sponsoring: Vorsteuerabzug zulässig

Ein Unternehmer, der Sportbekleidung mit Werbeaufdrucken für sein Unternehmen anschafft und Sportvereinen unentgeltlich zur Verfügung stellt, kann die Vorsteuerbeträge aus den Anschaffungskosten steuermindernd geltend machen.

Beispiel:

Der Kläger betrieb eine Fahrschule. Er hatte Sportbekleidung mit dem Werbeaufdruck „Fahrschule X“ erworben und die Trikots verschiedenen Vereinen in der Region rund um seine Fahrschule unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Es handelte sich vor allem um Jugendmannschaften in unterschiedlichen Sportarten.

Nach einer Außenprüfung wurden die entsprechenden Aufwendungen vom Finanzamt nicht steuermindernd berücksichtigt. Zur Begründung führte es an, dass die Spiele der fraglichen Mannschaften vor allem solche im Jugendbereich betreffen, die kaum Publikum anziehen würden. Es sei deshalb davon auszugehen, dass die Aufdrucke keine nennenswerte Werbewirkung erzielen würden. Das Überlassen der Sportbekleidung sei deshalb dem ideellen Bereich zuzuordnen, die Vorsteuer ist also nicht abziehbar.

Das Finanzgericht gab dem Kläger Recht. Richtig sei zwar, dass die Jugendmannschaften in aller Regel nicht vor Publikum spielen. Bei deren Spielen seien vorwiegend Betreuer und ggf. einige Eltern mit anwesend. Darauf komme es jedoch nicht an, denn die jugendlichen Sportler seien zumeist im Alter von 15 bis 20 Jahren und demgemäß gerade die Zielgruppe, die der Kläger mit seiner Fahrschule ansprechen möchte. Erfahrungsgemäß nähmen junge Leute im Alter ab 16 oder 17 Jahren zumeist die Möglichkeit zum Erwerb einer Fahrerlaubnis in Anspruch.

Die Verwendung der Trikots mit dem Werbeaufdruck stellt deshalb eine Dienstleistung der Vereine dar und damit eine Gegenleistung für die Überlassung der Sportbekleidung. Ob die Vereine eine Versteuerung dieser Leistungen vorgenommen haben, ist für den Vorsteuerabzug des leistenden Unternehmers unerheblich.

7 Elektroautos: Wie lange der Umweltbonus noch genutzt werden kann

Der Umweltbonus für den Erwerb von Elektroautos (batteriebetrieben) und Plug-in-Hybridelektroautos ist zuletzt mit Genehmigung der EU-Kommission als Innovationsprämie weitergeführt worden. Die aktuellen Fördersätze sind für alle Fahrzeuge anwendbar, die nach dem 4.11.2019 und

vor dem 1.1.2026 zugelassen wurden bzw. werden. Die Förderbeträge (Zuschüsse) sehen wie folgt aus:

1. Förderung von Elektroautos (batteriebetrieben) bis zu einem Listenpreis von 40.000 Euro	6.000 Euro
Herstelleranteil	<u>3.000 Euro</u>
Summe	9.000 Euro
2. Förderung von Elektroautos (batteriebetrieben) mit einem Listenpreis über 40.000 Euro	5.000 Euro
Herstelleranteil	<u>2.500 Euro</u>
Summe	7.500 Euro
3. Förderung von Plug-in-Hybridelektroautos bis zu einem Listenpreis von 40.000 Euro	4.500 Euro
Herstelleranteil	<u>2.500 Euro</u>
Summe	7.000 Euro
4. Förderung von Plug-in-Hybridelektroautos mit einem Listenpreis über 40.000 Euro	3.750 Euro
Herstelleranteil	<u>1.875 Euro</u>
Summe	5.625 Euro

Die **Weiterführung** der Innovationsprämie war zuletzt ungewiss. Die Ampel-Koalition hat im Koalitionsvertrag ausgeführt, sie werde „die Innovationsprämie zur Unterstützung der Anschaffung elektrischer Pkw unverändert nach der bisherigen Regelung bis zum 31.12.2022 fortführen“. Ab dem 1.1.2023 soll die Förderung grundsätzlich neu ausgestaltet werden.

Konsequenzen: Wer die Innovationsprämie erhalten möchte, sollte nicht erst zum Jahresende 2022 seine Entscheidung zur Anschaffung eines batteriebetriebenen Elektroautos oder eines Plug-in-Hybridelektroautos treffen, weil Neufahrzeuge oft eine lange Lieferzeit haben. Mit der Innovationsprämie kann nur sicher gerechnet werden, wenn das Neufahrzeug noch in diesem Jahr geliefert wird. Daher sollte der Händler eine Lieferung noch in diesem Jahr verbindlich garantieren.

8 Freiberufler: Stille Beteiligung von Kindern ist möglich

Schließt ein Freiberufler mit seinen minderjährigen Kindern zivilrechtlich wirksam ein Gesellschaftsverhältnis ab, handelt es sich um eine Innengesellschaft bürgerlichen Rechts, die einkommensteuerlich einer stillen Gesellschaft gleichsteht. Eine solche Innengesellschaft bürgerlichen Rechts zwischen nahen Angehörigen kann steuerlich auch dann anerkannt werden, wenn die Beteiligung oder die **Mittel zum Erwerb der Beteiligung unentgeltlich zugewendet** worden sind. Voraussetzung ist jedoch, dass die Vereinbarungen einem **Fremdvergleich** standhalten. Das heißt, sie müssen zivilrechtlich wirksam sein und inhaltlich dem entsprechen, was unter fremden Dritten üblich ist. Auch die Durchführung muss wie unter fremden Dritten erfolgen.

Beispiel:

Ein Zahnarzt räumte seinen drei minderjährigen Kindern schenkwweise mit notarieller Erklärung eine stille Beteili-

gung an seiner Praxis in Höhe von jeweils 50.000 Euro ein. Für die Kinder war ein Ergänzungspfleger bestellt worden. Die Einräumung erfolgte im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge. Nach den Gesellschaftsverträgen galten die Rechte der Gesellschafter entsprechend den Regelungen des Handelsgesetzbuchs (§§ 230 ff. HGB). Das Kontrollrecht der Gesellschafter war lediglich hinsichtlich der ärztlichen Schweigepflicht begrenzt.

Die Kinder waren mit jeweils 10 Prozent am Gewinn der Praxis beteiligt, maximal mit 15 Prozent der Einlage (= 7.500 Euro). Die Beteiligung an einem Verlust war ebenfalls auf 10 Prozent festgelegt, maximal bis zu Höhe der Einlage. Der Zahnarzt zahlte die Gewinnbeteiligungen von jeweils 7.500 Euro (zusammen 22.500 Euro) auf Bankkonten seiner Kinder. Die Mutter und der Zahnarzt (Vater) besaßen die Verfügungsmacht über diese Konten.

Das Finanzamt und auch das Finanzgericht lehnten den Betriebsausgabenabzug von (3 x 7.500 Euro =) 22.500 Euro ab, weil es sich um private Aufwendungen gehandelt habe.

Laut BFH handelt es sich um eine Innengesellschaft bürgerlichen Rechts, bei der die Grundsätze für die Anerkennung einer stillen Gesellschaft entsprechend gelten. Eine solche Innengesellschaft bürgerlichen Rechts zwischen nahen Angehörigen kann steuerlich anerkannt werden, wenn die Vereinbarungen zivilrechtlich wirksam sind und dem entsprechen, was zwischen fremden Dritten üblich ist. Der Inhalt muss wie bei fremden Dritten vollzogen werden. Nicht jede geringfügige Abweichung vom Üblichen führt dazu, dass die Vereinbarungen unwirksam sind. **Entscheidend** ist vielmehr die **Gesamtbetrachtung**. Die Kriterien sind in ihrer Gesamtheit danach zu beurteilen, inwieweit ggf. Rückschlüsse auf eine privat veranlasste Vereinbarung vorhanden sind.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können steuerlich auch dann anerkannt werden, wenn die Beteiligung oder die Mittel zum Erwerb der Beteiligung unentgeltlich zugewendet worden sind.

Das Finanzgericht ist zwar davon ausgegangen, dass die Verträge zivilrechtlich wirksam sind. Die Kriterien für die **Fremdüblichkeit** und die **Vertragsdurchführung** hat das Finanzgericht jedoch nur lückenhaft gewürdigt, sodass es an einer **Gesamtbetrachtung** fehlt. Das Finanzgericht hat die entsprechenden Feststellungen nachzuholen.

Fazit: Das Urteil des BFH macht klar, dass grundsätzlich nichts gegen steuersparende Gestaltungsmöglichkeiten unter Einbeziehung von Familienangehörigen einzuwenden ist. Die Gestaltung muss allerdings insgesamt den Kriterien entsprechen, die für die Fremdüblichkeit und Vertragsdurchführung gefordert werden. So ist es z.B. bei minderjährigen Kindern regelmäßig erforderlich, zumindest für den Vertragsabschluss einen **Ergänzungspfleger zu bestellen**. Insgesamt bedeutet dies, dass bei der Vertragsgestaltung und ihrer Durchführung die Rechtsprechung des BFH zu beachten ist, weil nur so steuersparende Gestaltungsmöglichkeiten genutzt werden können.

9 Computerhardware und Software: Abschreibungszeitraum

Das Bundesfinanzministerium hat erneut zur Nutzungsdauer von Computerhardware und Software Stellung genommen. Als Nutzungsdauer ist grundsätzlich ein **Zeitraum von einem Jahr** anzunehmen. Hiervon kann auch abgewichen werden und eine längere (ggf. realistischere) Nutzungsdauer zugrunde gelegt werden. Geschieht dies, ist auch eine andere als die lineare Abschreibung, z.B. die degressive Abschreibung, grundsätzlich möglich.

Die Möglichkeit, eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von einem Jahr zugrunde zu legen, stellt weder eine neue Abschreibungsmethode dar noch handelt es sich um eine Sofortabschreibung wie bei geringwertigen Wirtschaftsgütern. Wird eine Nutzungsdauer von einem Jahr angesetzt, erfolgt die Abschreibung zum Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung. Es findet **keine zeitanteilige Abschreibung** für die Monate der Nutzung statt. Vielmehr erfolgt eine Vollabschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung.

Die betroffenen Wirtschaftsgüter sind in das Bestands- bzw. Anlageverzeichnis (des beweglichen Anlagevermögens) aufzunehmen. Eine direkte Buchung auf ein Aufwandskonto ohne Erfassung im Anlageverzeichnis ist nicht zulässig. Die einjährige Nutzungsdauer ist laut BMF auf die digitalen Wirtschaftsgüter „Computerhardware“ und „Betriebs- und Anwendersoftware zur Dateneingabe und -verarbeitung“ beschränkt. Der Begriff **Computerhardware umfasst** Computer und Desktop-Computer, Notebooks (dazu gehören auch Tablet-Computer, Slate Computer und Mobiler Thin Client), Workstations und mobile Workstations sowie Small-Scale Server, Dockingstations und externe Netzteile sowie Peripheriegeräte. Der **Begriff der Betriebs- und Anwendersoftware** zur Dateneingabe und -verarbeitung ist weit weniger genau definiert als der Begriff der Computerhardware. Hier gibt es keine Begriffsbegrenzung, sodass alle Arten von Betriebs- und Anwendungssoftware unter die Regelung fallen, die der Dateneingabe und -verarbeitung dienen.

Unverändert ist, dass die einjährige Nutzungsdauer **erstmalig** für Jahre angewendet werden kann, die **nach dem 31.12.2020** enden. Die Grundsätze können auch in Gewinnermittlungen nach dem 31.12.2020 auf entsprechende Wirtschaftsgüter angewendet werden, die in früheren Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt wurden und bei denen eine andere als die einjährige Nutzungsdauer zugrunde gelegt wurde. Das heißt, dass zum 1.1.2021 bestehende Restbuchwerte für digitale Wirtschaftsgüter aus Anschaffungen vor dem 31.12.2020 im Jahr 2021 voll abgeschrieben werden können.

10 Sachzuwendungen an Arbeitnehmer: Abgrenzung zu Geldzuwendungen

Ein Arbeitgeber kann seinen Arbeitnehmern neben Geldleistungen auch Sachleistungen als Arbeitslohn zuwen-

den, die steuerlich begünstigt sein können. Die 50 Euro-Freigrenze (bis 31.12.2021: 44 Euro-Freigrenze) ist bei Gutscheinen und Geldkarten, die als Sachzuwendungen gelten, nur dann anwendbar, wenn sie **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt** werden. Der steuerliche Vorteil ist damit insbesondere im Rahmen von Gehaltsverzicht oder -umwandlungen ausgeschlossen.

Nicht begünstigt sind **Geldzuwendungen**. Zu den Einnahmen in Geld gehören zweckgebundene Geldleistungen, nachträgliche Kostenerstattungen, Geldsurrogate und andere Vorteile, die auf einen Geldbetrag lauten. Eine Berechtigung zum ausschließlichen Bezug von Waren oder Dienstleistungen liegt nicht vor, wenn der Arbeitnehmer (z.B. aufgrund eines vom Arbeitgeber selbst ausgestellten Gutscheins) zunächst in Vorleistung tritt und der Arbeitgeber ihm die Kosten im Nachhinein erstattet. In diesen Fällen handelt es sich um eine Geldleistung in Form einer nachträglichen Kostenerstattung. Gutscheine oder Geldkarten sind insbesondere als Geldleistungen zu behandeln, wenn sie

- über eine Barauszahlungsfunktion verfügen (es wird nicht beanstandet, wenn Restguthaben bis zu 1 Euro ausgezahlt werden können) oder
- über eine eigene IBAN verfügen,
- für Überweisungen, z.B. Paypal, oder für den Erwerb von Devisen (z.B. Pfund, US-Dollar, Franken) verwendet sowie
- als generelles Zahlungsmittel hinterlegt werden können.

Zweckgebundene Gutscheine (einschließlich Gutscheinkarten, digitale Gutscheine, Gutscheincodes oder Gutscheinapplikationen/-Apps) oder Geldkarten (einschließlich Wertguthabekarten in Form von Prepaid-Karten) sind **als Sachbezug** einzustufen, wenn sie ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen beim Arbeitgeber oder bei einem Dritten berechtigen und seit dem 1.1.2022 zudem die Kriterien des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes (ZAG) erfüllen. Ein Sachbezug liegt jedoch nicht vor, wenn der Arbeitnehmer anstelle des Sachbezugs auch eine Geldleistung verlangen kann, selbst wenn der Arbeitgeber ihm eine Sache zuwendet.

Es können begünstigt sein: Centergutscheine, Kundenkarten von Shoppingmalls und sogenannte „City-Cards“. **Ebenfalls begünstigt** sind wiederaufladbare Geschenkkarten für den Einzelhandel, sowie Tankkarten einer bestimmten Tankstellenkette, mit der nur Waren oder Dienstleistungen erworben werden können. Begünstigt sind auch Gutscheine und Geldkarten, die unabhängig von einer Betragsangabe dazu berechtigen, Waren oder Dienstleistungen aus einer eng begrenzten Waren- und Dienstleistungspalette zu beziehen, wie z.B.

- Kraftstoffe, Ladestrom u.ä.,
- Fitnessleistungen,
- Bücher, Zeitungen, Zeitschriften, Hörbücher oder entsprechende Downloads und

- Verzehrkarten wie Essensgutscheine, Restaurantschecks oder digitale Essensmarken.

11 Personengesellschaft: Grundsätze der Gewinnverteilung

Das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts vom 10.8.2021 tritt in seinen wesentlichen Teilen zum 1.1.2024 in Kraft. Betroffen sind alle Gesellschaftsformen und alle Regelungsbereiche des Rechts der Personengesellschaften. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) kann insbesondere dann, wenn sie sich aus Freiberuflern zusammensetzt, ihren Gewinn mithilfe einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln. Neu ist, dass das Stimmverhältnis der Gesellschafter untereinander sowie deren Anteil an Gewinn und Verlust der Gesellschaft sich vorrangig nach den vereinbarten Beteiligungsverhältnissen richten, falls keine abweichenden Vereinbarungen getroffen werden.

Eine andere Gewinnverteilung ist angebracht, wenn das eingebrachte Kapital unterschiedlich hoch und/oder die Arbeitsleistung der einzelnen Gesellschafter unterschiedlich ausfällt. Die Gesellschafter können die Gewinnverteilung **frei vereinbaren** (Ausnahme: Familiengesellschaften mit Kindern). Wie die Gewinnverteilung aussehen soll, sollte von vornherein im Gesellschaftervertrag (ggf. auch in einer ergänzenden Vereinbarung) schriftlich festgelegt werden. Unabhängig davon sind Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben zu beurteilen. Diese werden unmittelbar dem Gesellschafter zugerechnet, der davon betroffen ist.

Erfahrungsgemäß gibt es Probleme, wenn die Gesellschafter **unterschiedlich teure Firmenfahrzeuge** nutzen und somit die Kfz-Kosten bei jedem Gesellschafter unterschiedlich hoch ausfallen. Probleme kann es auch geben, wenn der Umfang der Privatfahrten unterschiedlich hoch ist oder ein Gesellschafter ein Fahrtenbuch führt und der andere nicht. Ebenso können Gesellschafter unterschiedliche Vorstellungen davon haben, in welchem Umfang Bewirtungskosten erforderlich sind.

Alle Streitpunkte lassen sich durch entsprechende Vereinbarungen vermeiden. So können die Gesellschafter vereinbaren, dass für Zwecke der Gewinnverteilung der Gewinn ohne Berücksichtigung der privaten Kfz-Nutzung, der Kfz-Kosten und der Bewirtungskosten ermittelt wird. Dieser Betrag wird gleichmäßig aufgeteilt. Die „Problempositionen“ werden dann jeweils dem Gesellschafter, der sie verursacht hat, im Rahmen der Gewinnverteilung zugerechnet.

Besonderheiten der Einnahmen-Überschuss-Rechnung: Auch wenn bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung keine Kapitalkonten ausgewiesen werden, kann es sinnvoll sein, zusätzlich Kapitalkonten zu führen, in denen Gewinnanteil, Entnahmen und Einlagen festgehalten werden. Auf diese Weise kann der jeweilige Stand der finanziellen Beteiligung problemlos ermittelt werden.