

Mandanten-Information für Freiberufler Nr. 3/2015

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit der Neuregelung der Reisekosten sind Gestaltungsmöglichkeiten entstanden, die von vornherein in die Planung einbezogen werden sollten (Nr. 1 und 2). Überraschend ist die BFH-Entscheidung zum Thema Leasing-Fahrzeuge. Die Differenz zwischen tatsächlichem Wert und niedrigem Restwert ist gewinnerhöhend als Wirtschaftsgut auszuweisen (Nr. 4).

Der Investitionsabzugsbetrag darf entgegen der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung in Folgejahren aufgestockt werden (Nr. 6). Die Landesfinanzdirektion Thüringen wartet im Zusammenhang mit Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung mit einer neuen interessanten Berechnung der betrieblichen Nutzung auf (Nr. 7).

Das Thema Arbeitszimmer ist und bleibt durch neue Aspekte in der Rechtsprechung aktuell (Nr. 8).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Verpflegungsmehraufwand bei Auswärtstätigkeit:** Bedeutung der gesetzlichen Dreimonatsfrist
- 2 Fahrten zu ständig wechselnden Einsatzstellen:** Betriebsausgaben voll absetzbar
- 3 Freiberufler-Gesellschaft:** Wann freiberufliche Einkünfte gewerblich werden (Bagatellgrenze und Ausgliederungsmodell)
- 4 Leasing-Fahrzeug:** Differenz zwischen tatsächlichem Wert und niedrigem Restwert ist als Wirtschaftsgut auszuweisen
- 5 Lebensversicherung:** Einsatz zur Sicherung bzw. Tilgung eines Darlehens kann schädlich sein
- 6 Investitionsabzugsbetrag:** Aufstockung in Folgejahren zulässig
- 7 Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung:** Unterschiedliche betriebliche Nutzung beachten

1 Verpflegungsmehraufwand bei Auswärtstätigkeit: Bedeutung der gesetzlichen Dreimonatsfrist

Bei einer ununterbrochenen Tätigkeit am selben Tätigkeitsort ist die Dreimonatsfrist von Bedeutung, wenn es um den Abzug von Verpflegungspauschalen geht. Diese Dreimonatsfrist schränkt auch bei Freiberuflern den Abzug von Verpflegungskosten ein, aber nur dann, wenn es sich um **dieselbe Auswärtstätigkeit** handelt. Wird die auswärtige Tätigkeitsstätte an nicht mehr als zwei Tagen pro Woche aufgesucht, ist nicht von einer zusammenhängenden Tätigkeit am selben auswärtigen Tätigkeitsort auszugehen (R 9.6. Abs. 4 LStR).

Beispiel:

Ein selbstständiger Architekt hat seine erste Betriebsstätte in Köln. An zwei Tagen in der Woche ist er auf einer Großbaustelle in Bonn tätig.

Auch wenn sich die Tätigkeit in Bonn an zwei Tagen in der Woche über einen langen Zeitraum (also über mehr als drei Monate) erstreckt, kann er diese beiden Tage auf Dauer nach Reisekostengrundsätzen abrechnen. Er kann

- die Fahrtkosten uneingeschränkt abziehen und
- die Verpflegungspauschalen ohne zeitliche Einschränkung geltend machen, sobald die Abwesenheit mehr als acht Stunden pro Tag beträgt.

Übt der Freiberufler seine Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer aus, hat er dort keine erste Betriebsstätte. In dieser Situation muss der Freiberufler immer zuerst prüfen, ob beim Auftraggeber eine erste Betriebsstätte entsteht. Das kann z.B. der Fall sein, wenn der Freiberufler dauerhaft an zwei Tagen in der Woche bei seinem Auftraggeber tätig wird.

Beispiel:

Ein selbstständiger EDV-Berater mit erster Betriebsstätte in Köln erhält den Auftrag, für ein Unternehmen in München Software zu entwickeln und zu implementieren. Der Auftrag umfasst zunächst die Zeit vom 2.2.2015 bis zum 30.4.2015. Der Tätigkeitszeitraum wird vom 5.5.2015 bis zum 31.7.2015 verlängert.

Die beiden Tätigkeiten schließen zeitlich aneinander an, sodass es sich um „dieselbe auswärtige Tätigkeit“ handelt. Konsequenz ist, dass er

- seine Kosten für Fahrt und Unterkunft insgesamt voll abziehen kann und
- die Verpflegungspauschale nur für den Zeitraum vom 2.2.2015 bis zum 30.4.2015 ansetzen kann, weil dann der Dreimonatszeitraum abgelaufen ist.

Bei Freiberuflern gilt auch die Regelung, dass der Dreimonatszeitraum wieder neu beginnt, wenn eine **Unterbrechung von mindestens vier Wochen** vorliegt. Auch die Dreimonatsfrist beginnt dann wieder neu. Der Grund für die Unterbrechung spielt keine Rolle, sodass auch nach vier Wochen Urlaub und/oder Krankheit die Dreimonatsfrist wieder neu beginnt.

2 Fahrten zu ständig wechselnden Einsatzstellen: Betriebsausgaben voll absetzbar

Arbeitnehmer können **nur eine erste Tätigkeitsstätte** haben. Diese Regelung gilt entsprechend **auch für Freiberufler** und Unternehmer. Das heißt, Freiberufler können zwar eine oder mehrere Einsatzstellen (Betriebsstätten) haben, die sie mehr oder weniger oft aufsuchen, aber sie können **nur eine** erste Betriebsstätte haben, bei deren Besuch nur die Entfernungspauschale angesetzt werden darf (BFH, Urteil vom 23.10.2014, Az. III R 19/13).

Beispiel:

Eine selbstständig tätige Musiklehrerin erteilte im Auftrag einer kommunalen Musikschule in mehreren Schulen und Kindergärten Musikunterricht. Sie suchte im Regelfall jede dieser Einrichtungen einmal pro Woche auf. Zusätzlich suchte sie die Musikschule insgesamt sieben Mal im Jahr auf und unternahm neun Fahrten zu anderen Zielen, die sie nur einmal aufsuchte. Die Musiklehrerin hatte in ihrer Wohnung ein Arbeitszimmer, in dem sie Büroarbeiten ausführte, den Unterricht vorbereitete und ihre Musikinstrumente lagerte.

Der BFH hat entschieden, dass das häusliche Arbeitszimmer in diesem Zusammenhang keine Betriebsstätte ist. Die Lehrerin wurde damit an ständig wechselnden Einsatzstellen tätig, sodass sie ihre Fahrtkosten uneingeschränkt abziehen konnte.

Die Entscheidung des BFH ist zur alten Rechtslage ergangen, die bis zum 31.12.2013 anzuwenden war. Laut BMF handelt es sich bei der **Abgrenzung** von Reisekosten und Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte **seit dem 1.1.2014** nur dann um eine Betriebsstätte, wenn es eine dauerhafte Tätigkeitsstätte ist, die von der Wohnung getrennt ist. Das heißt, es muss sich um eine **ortsfeste betriebliche Einrichtung** des Unternehmers/Freiberuflers oder des Auftraggebers oder eines vom Auftraggeber bestimmten Dritten handeln, an der oder von der aus die steuerlich relevante Tätigkeit ausgeübt wird.

Sucht der Unternehmer/Freiberufler **mehrere Betriebsstätten** auf, ist die **erste** Betriebsstätte (entsprechend der Regelung, die für Arbeitnehmer gilt) anhand quantitativer Merkmale zu bestimmen. Entsprechend den Regelungen des § 9 Abs. 4 EStG ist von einer ersten Betriebsstätte auszugehen, wenn es sich um eine Tätigkeitsstätte handelt, die der Unternehmer typischerweise

- arbeitstäglich oder
- je Woche an zwei vollen Arbeitstagen oder
- mindestens zu einem Drittel der regelmäßigen Arbeitszeit

aufsucht. Treffen diese Kriterien auf mehrere Betriebsstätten zu, ist **die** Betriebsstätte als erste Betriebsstätte anzusehen, die **am nächsten zur Wohnung** liegt, wobei das häusliche Arbeitszimmer nicht einbezogen werden darf. Fahrten zu weiter entfernt liegenden Betriebsstätten sind als Auswärtstätigkeiten zu beurteilen.

Hat ein Freiberufler **mehrere Tätigkeitsstätten**, sollte er immer prüfen, welche Tätigkeitsstätte als **erste Betriebsstätte** zu behandeln ist, bei der nur die Entfernungspauschale anzusetzen ist. Es besteht somit ein Gestaltungsspielraum, der zum eigenen Vorteil genutzt werden sollte.

3 Freiberufler-Gesellschaft: Wann freiberufliche Einkünfte gewerblich werden (Bagatellgrenze und Ausgliederungsmodell)

Eine Personengesellschaft erzielt nur dann freiberufliche Einkünfte, wenn alle Gesellschafter Freiberufler sind und tatsächlich eine freiberufliche Tätigkeit ausüben. Erzielt die Freiberufler-Personengesellschaft zusätzlich gewerbliche Einkünfte, besteht die Gefahr, dass die Einkünfte insgesamt als gewerblich einzustufen sind (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG).

Bei einer freiberuflich tätigen Personengesellschaft, die außerdem gewerbliche Einkünfte erzielt, werden somit alle Einkünfte (also auch die freiberuflichen) als gewerblich eingestuft (= **Abfärberegulung**). Die freiberuflichen Einkünfte werden nach einem BFH-Urteil vom 27.8.2014, nicht zu gewerblichen Einkünften umqualifiziert, wenn

- die Nettoumsätze aus gewerblicher Tätigkeit 3 Prozent der Gesamtumsätze und
- 24.500 Euro nicht übersteigen.

Freiberufliche Personengesellschaften können das Risiko der Umqualifizierung durch Gründung einer **zweiten Personengesellschaft** vollständig vermeiden (= **Ausgliederungsmodell**). Die zweite Personengesellschaft kann mit denselben Gesellschaftern und derselben Beteiligungsquote gegründet werden. Für die zweite Gesellschaft ist es erforderlich, dass

- ein **eigener Gesellschaftsvertrag** abgeschlossen wird, aus dem hervorgeht, dass hier nur die gewerblichen Einkünfte erfasst werden, und
- ein **eigenes Bankkonto** und eine **eigenständige Buchführung** eingerichtet wird.

Das Ausgliederungsmodell sollte immer dann von vornherein genutzt werden, wenn Zweifel bestehen, ob gewerbliche Einkünfte vorliegen.

4 Leasing-Fahrzeug: Differenz zwischen tatsächlichem Wert und niedrigem Restwert ist als Wirtschaftsgut auszuweisen

Beim Finanzierungsleasing wird im Allgemeinen eine unkündbare Grundmietzeit vereinbart, die kürzer ist als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasingfahrzeugs. Während dieser Grundmietzeit zahlt der Leasingnehmer nur einen Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zurück. Die Leasingverträge sehen daher besondere Vereinbarungen vor, die bei Vertragsende wirksam werden.

Es ist daher wichtig zu wissen, wie die Abwicklung am Ende der Laufzeit voraussichtlich erfolgen wird.

Im Leasingvertrag wird regelmäßig festgehalten, welche Optionen nach Ablauf der Grundmietzeit bestehen. Es kann vereinbart werden, dass die Miete verlängert wird, das Fahrzeug zurückgegeben oder vom Leasingnehmer gekauft werden kann. Herstellerbanken bieten häufig an, das Fahrzeug zu übernehmen. Das heißt, der Händler übernimmt das Fahrzeug ggf. zum kalkulierten Restwert.

Unabhängige Leasinggesellschaften haben regelmäßig kein Interesse daran, das Fahrzeug zu übernehmen und zu verwerten. Die Leasinggesellschaft vereinbart dann in der Regel, dass am Ende der Leasingzeit die **Miete verlängert** werden kann oder das Fahrzeug zum vereinbarten Restwert **übernommen werden muss** (= **Andienungsrecht**). Das bedeutet, dass der Leasingnehmer verpflichtet ist, das Fahrzeug am Ende der Leasingzeit zu einem vorher vereinbarten Kaufpreis zu erwerben.

Wird der **Restwert niedrig kalkuliert**, muss der Unternehmer eine höhere Sonderzahlung oder höhere monatliche Leasingraten zahlen. Die Vereinbarung von hohen Leasingraten und einem niedrigen Restwert ist also **nur dann sinnvoll**, wenn der Unternehmer (oder eine von ihm bestimmte Person) die Möglichkeit hat, das Fahrzeug nach Ablauf der Leasingzeit zum niedrigen Restwert zu übernehmen. Bei unabhängigen Leasinggesellschaften ist regelmäßig davon auszugehen, dass sie von ihrem Andienungsrecht Gebrauch machen werden. Der Unternehmer kann dann das Fahrzeug privat oder als Firmenwagen erwerben.

Während der Leasingzeit zieht der Unternehmer die laufenden Leasingraten als Betriebsausgaben ab. Die Leasingraten sind als laufende Kfz-Kosten zu erfassen. Kann der Unternehmer oder sein Ehegatte das Fahrzeug am Ende der Laufzeit zu einem Wert übernehmen, der unter dem Marktwert liegt, entstehen die stillen Reserven (= Differenz zwischen vereinbartem Restwert und tatsächlichem Wert) **nicht im Privatvermögen** (Urteil vom 26.11.2014). Nach diesem BFH-Urteil ist in Höhe dieser Differenz ein **Wirtschaftsgut auszuweisen** (Buchung: Wirtschaftsgut (z.B. Kfz) an außerordentlichen Ertrag). Unabhängig von den Vereinbarungen im Leasingvertrag kommt es nur darauf an, dass die **Möglichkeit** besteht, das Fahrzeug nach Ablauf der Leasingzeit zum niedrigen Restwert zu übernehmen. Es reicht in diesem Zusammenhang aus, wenn davon auszugehen ist, dass die Leasinggesellschaft von ihrem Andienungsrecht Gebrauch machen wird.

Beispiel:

Ein Unternehmer schließt einen Leasingvertrag über einen Firmen-Pkw ab und vereinbart einen Restwert von 7.200 Euro. Seine Ehefrau übernimmt das Fahrzeug zum kalkulierten Restwert, obwohl das Fahrzeug im Zeitpunkt der Übernahme einen Marktwert von 11.000 Euro hat. Während der Leasingzeit hat der Unternehmer die laufenden Leasingraten als Betriebsausgaben abgezogen. Der Unternehmer muss daher wie folgt rechnen:

private Übernahme bei Vertragsende für

7.200 Euro (netto)

Marktwert im Zeitpunkt der Übernahme	<u>11.000 Euro (netto)</u>
zu versteuernder Vorteil im Betriebsvermögen	<u>3.800 Euro</u>

Die Buchung ist am Ende der Leasingzeit vorzunehmen, sobald klar ist, dass der Unternehmer oder eine von ihm bestimmte Person das Fahrzeug zum vereinbarten Restwert kaufen wird. Ist der Verkauf abgeschlossen, wird das Wirtschaftsgut privat entnommen.

Da der BFH die Differenz zwischen Leasing-Restwert und Marktwert als Wirtschaftsgut beurteilt, das im Betriebsvermögen entsteht, macht es keinen Sinn, hohe Leasingraten zu vereinbaren. Sinnvoll ist vielmehr, die Leasingraten so zu vereinbaren, dass der Restwert am Ende der Leasingzeit **möglichst dem tatsächlichen Wert entspricht**.

5 Lebensversicherung: Einsatz zur Sicherung bzw. Tilgung eines Darlehens kann schädlich sein

Ein Freiberufler, der vor dem 1.1.2005 eine Lebensversicherung abgeschlossen hat, muss vorsichtig sein, wenn er diese als Sicherheit für ein betriebliches Darlehen einsetzen will. Für **Lebensversicherungen**, die **vor dem 1.1.2005 abgeschlossen** wurden, gilt die alte Rechtslage weiter. Das heißt, dass für die Erträge aus der Lebensversicherung keine Einkommensteuer zu zahlen ist. Voraussetzung ist jedoch, dass die Kapitallebensversicherung

- eine Laufzeit von wenigstens zwölf Jahren hat und
- nicht steuerschädlich beliehen bzw. als Sicherheit eingesetzt wird. Das heißt, die Lebensversicherung darf nicht zur Tilgung oder Sicherung eines Darlehens eingesetzt werden, bei dem die Finanzierungskosten (z.B. Zinsen) Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Müssen die Erträge aus Lebensversicherungen, die vor dem 1.1.2005 abgeschlossen wurden, versteuert werden, sind die außerrechnungsmäßigen und rechnungsmäßigen Zinsen aus den Sparanteilen zu versteuern.

Es ist **nicht in jedem Fall schädlich**, wenn die Ansprüche aus einer Lebensversicherung, die vor dem 1.1.2005 zur Tilgung eines Darlehens eingesetzt oder abgetreten wird, verpfändet oder die Versicherungspolice zur Sicherheit hinterlegt werden. Die nachfolgende Übersicht gibt einen Überblick:

Einsatz einer Lebensversicherung zur Tilgung und als Sicherheit:

(1) Sachverhalt: Die Lebensversicherung dient als Sicherheit bzw. zur Tilgung eines Darlehens

- wenn Zinsen weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind. Folge: Einsatz **nicht schädlich**;
- wenn Zinsen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar sind (das Darlehen dient **ausschließlich der Finanzierung** von Anschaffungs- oder Herstellungskosten). Folge: Einsatz **nicht schädlich**;

- wenn Zinsen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar sind (Darlehen dient **nicht ausschließlich der Finanzierung** von Anschaffungs- oder Herstellungskosten). Folge: Einsatz **schädlich**.

(2) Sachverhalt: Die Lebensversicherung dient als Sicherheit für ein betriebliches Darlehen (also nicht bei Vermietung und Verpachtung, nichtselbstständiger Arbeit und sonstigen Einkünften)

- wenn die Lebensversicherung **nicht länger als drei Jahre** der Sicherung des betrieblich veranlassten Darlehens dient. Folge: Einsatz **nicht schädlich** (nur der Sonderausgabenabzug scheidet für die Zeit der Besicherung aus).

6 Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung: Unterschiedliche betriebliche Nutzung beachten

Im Rahmen des § 7g EStG muss ein Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im Folgejahr (fast) ausschließlich betrieblich genutzt werden. Der **Umfang der erforderlichen betrieblichen Nutzung** wird aber für Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung unterschiedlich berechnet.

- Ein **Investitionsabzugsbetrag** ist nach § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG rückgängig zu machen, wenn das begünstigte Wirtschaftsgut nicht bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahrs ausschließlich oder fast ausschließlich (mindestens zu 90 Prozent) betrieblich genutzt wird.
- Eine **Sonderabschreibung** nach § 7g Abs. 5 in Verbindung mit § 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG (maximal 20 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten) ist nur zulässig, wenn das Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung **und** im darauffolgenden Wirtschaftsjahr ausschließlich oder fast ausschließlich (mindestens 90 Prozent) betrieblich genutzt wird.

Unklar war bisher, ob für den **Investitionsabzugsbetrag** eine schädliche Verwendung bereits dann vorliegt, wenn das Wirtschaftsgut **in einem der beiden Wirtschaftsjahre** zu mehr als 10 Prozent privat genutzt wird. Wegen der unterschiedlichen Formulierungen in § 7g EStG vertritt die Finanzverwaltung nunmehr die Auffassung, dass im Gesamtzeitraum die private Nutzung nicht mehr als 10 Prozent betragen darf. Das heißt, dass von der Anschaffung oder Herstellung bis zum Ende des Jahres, das auf die Anschaffung oder Herstellung folgt, die 10-Prozent-Grenze nicht überschritten wird. Eine schädliche Verwendung liegt demnach nicht vor, wenn das Wirtschaftsgut zwar in einem Wirtschaftsjahr zu mehr als 10 Prozent privat genutzt wird, die **private Nutzung aber insgesamt nicht mehr als 10 Prozent** beträgt.

Beispiel:

Ein Freiberufler hat am 1.12. einen Pkw angeschafft, für den er einen Investitionsabzugsbetrag beansprucht hatte. Laut Fahrtenbuch ist der Freiberufler im Dezember

3.000 km gefahren, davon entfallen 600 km (= 20 Prozent) auf Privatfahrten. Im Folgejahr betrug die Jahresgesamtfahrleistung 25.000 km, davon entfielen 1.500 km (= 6 Prozent) auf private Fahrten.

Bei einer getrennten Betrachtung der beiden Wirtschaftsjahre müsste der Investitionsabzugsbetrag im Jahr seiner Bildung rückgängig gemacht werden. Bei einer Gesamtbetrachtung beider Jahre beträgt die private Nutzung (28.000 km zu 2.100 km =) 7,5 Prozent und liegt somit unter 10 Prozent. **Konsequenz:** Der Investitionsabzugsbetrag muss nicht rückgängig gemacht werden.

Um die **Sonderabschreibung** nutzen zu können, darf die private Nutzung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung **und** im darauf folgenden Jahr nicht mehr als 10 Prozent betragen. Das heißt, dass nach dem Gesetzeswortlaut jedes Jahr für sich zu betrachten ist. Für das vorhergehende Beispiel bedeutet dies, dass die Sonderabschreibung nicht beansprucht werden darf, weil der Freiberufler den Pkw im Anschaffungsjahr zu 20 Prozent privat genutzt hat.

Die Berechnung der privaten Nutzung erfolgt beim Investitionsabzugsbetrag bezogen auf den gesamten Zeitraum, während bei der Sonderabschreibung jedes Jahr für sich zu betrachten ist. Dadurch können sich unterschiedliche Ergebnisse einstellen.

7 Investitionsabzugsbetrag: Aufstockung in Folgejahren zulässig

Hat ein Freiberufler einen gewinnmindernden Investitionsabzugsbetrag für ein Wirtschaftsgut beantragt, kann er diesen in einem Folgejahr innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums bis zum gesetzlichen Höchstbetrag aufstocken (BFH-Urteil vom 12.11.2014). Es ist also nicht erforderlich, den Investitionsabzugsbetrag von vornherein in der maximalen Höhe geltend zu machen. Ein Investitionsabzugsbetrag, der in einem Jahr gebildet wurde, kann somit **im nächsten Jahr weiter aufgestockt** werden.

Beispiel:

Ein Freiberufler beabsichtigt im Jahr 2018 einen Firmenwagen zu erwerben, der voraussichtlich 40.000 Euro kosten wird. Da die private Nutzung nicht mehr als 10 Prozent betragen wird, kann der Freiberufler bereits für das Jahr 2015 einen Investitionsabzugsbetrag von 40.000 Euro x 40 Prozent = 16.000 Euro bilden und als Betriebsausgabe absetzen.

Nach dem BFH-Urteil vom 12.11.2014 darf der Freiberufler den Investitionsabzugsbetrag im Jahr 2015 auf einen Teilbetrag (z.B. auf 10.000 Euro) begrenzen und hat sodann die Möglichkeit für das Jahr 2016 oder 2017 den Investitionsabzugsbetrag um 6.000 Euro auf 16.000 Euro zu erhöhen.

Hat der Unternehmer/Freiberufler einen Investitionsabzugsbetrag nicht voll ausgeschöpft, darf er nach dem vorgenannten BFH-Urteil die Differenz ganz oder teilweise in einem Folgejahr nachholen. Erhöhen sich die voraussichtlichen Anschaffungskosten, kann der Unternehmer/Freiberufler beantragen, dass der Investitionsabzugsbetrag für

die Differenz in einem späteren Jahr anerkannt wird. Oft dauert es einige Zeit, bis die Finanzverwaltung die neue BFH-Rechtsprechung umsetzt. Sollte also das Finanzamt die Aufstockung nicht anerkennen, werden wir für Sie dagegen unter Hinweis auf das BFH-Urteil Einspruch einlegen und eine Aussetzung der Vollziehung beantragen.

8 Häusliches Arbeitszimmer: Wann sind die Kosten voll abziehbar?

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer können zu 100 Prozent abgezogen werden, wenn das häusliche Arbeitszimmer Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit ist, oder bis zu 1.250 Euro im Jahr, wenn für die Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz als das häusliche Arbeitszimmer zur Verfügung steht. Nach dem BFH-Urteil vom 11.11.2014 sind bei der Beurteilung, ob das Arbeitszimmer der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit ist, nur die Einkünfte einzubeziehen, die eine **aktive Tätigkeit** erfordern. Bei Versorgungsbezügen ist dies nicht der Fall. Das heißt, **Versorgungsbezüge sind bei der Beurteilung nicht einzubeziehen**. Übt also ein Pensionär bzw. Rentner z.B. eine selbstständige Gutachtertätigkeit aus, dann ist bei der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers nur hierauf abzustellen, sodass die Kosten voll abziehbar sind.

Beispiel (Urteilsfall):

Ein Pensionär (Rentner) im Ruhestand übte in seinem häuslichen Arbeitszimmer eine selbstständige Gutachtertätigkeit aus. Der Pensionär machte die Kosten von 2.242 Euro, die auf das Arbeitszimmer entfielen, als Betriebsausgaben geltend. Das Finanzamt erkannte nur 1.250 Euro an, weil das Arbeitszimmer wegen der Versorgungsbezüge nicht der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit gewesen sei.

Dem widersprach der BFH und ließ die tatsächlich entstandenen Kosten von 2.242 Euro zum Abzug zu.

Die Gesamtkosten sind nach dem Verhältnis der Fläche des Arbeitszimmers zur Gesamtfläche der Wohnung bzw. des Hauses aufzuteilen. Das gilt auch, wenn ein Kellerraum als häusliches Arbeitszimmer genutzt wird.

9 Geringwertige Wirtschaftsgüter: Steuern sparen mit der richtigen Abschreibungsvariante

Bei der Anschaffung von geringwertigen Wirtschaftsgütern besteht ein Wahlrecht. Ein Unternehmer/Freiberufler kann zwischen den folgenden **drei Varianten** wählen:

1. Variante: Der Freiberufler kann selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mehr als 150 Euro betragen, sofort im Jahr der Anschaffung oder Herstellung zu 100 Prozent abschreiben.

Betragen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mehr als 150 Euro und nicht mehr als 1.000 Euro, müssen die Wirtschaftsgüter in einen Sammelposten eingestellt wer-

den, der gleichmäßig auf fünf Jahre verteilt wird (Poolabschreibung).

2. Variante: Der Freiberufler kann **anstelle** der ersten Variante selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sofort im Jahr der Anschaffung oder Herstellung zu 100 Prozent abschreiben, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut nicht mehr als 410 Euro netto ohne Umsatzsteuer betragen (§ 6 Abs. 2 EStG).

Bei dieser Variante entfällt die Möglichkeit, Wirtschaftsgüter bis 1.000 Euro gemäß § 6 Abs. 2a EStG in einen Sammelposten einzustellen.

3. Variante: Wählt der Unternehmer die 2. Variante nicht, hat er die Möglichkeit, geringwertige Wirtschaftsgüter über ihre betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Dieses Wahlrecht kann er für **jedes einzelne Wirtschaftsgut** individuell in Anspruch nehmen. Diese Möglichkeit besteht bei der 1. Variante, wenn es sich um Wirtschaftsgüter handelt, die ansonsten in den Sammelposten eingestellt werden müssten, nicht.

Aufzeichnungspflicht: Liegen die Anschaffungskosten **über** 150 Euro, müssen die Wirtschaftsgüter in der Buchführung einzeln aufgezeichnet und der Tag der Anschaffung, Herstellung oder Einlage angegeben werden.

Buchung nach dem Drei-Konten-Modell: Welche Variante ein Freiberufler nutzen will, braucht er erst beim Jahresabschluss zu entscheiden. Allerdings sollte er seine Entscheidung bereits in der Buchführung des laufenden Jahres vorbereiten. Das funktioniert wie folgt:

Konto 1: Sofortabschreibungen geringwertiger Wirtschaftsgüter

Bei **Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 150 Euro netto** können diese immer sofort als Aufwand gebucht werden, weil keine besonderen Aufzeichnungspflichten bestehen.

Konto 2: Geringwertige Wirtschaftsgüter

Bei **Anschaffungs- oder Herstellungskosten von mehr als 150 bis 410 Euro netto** kann die Entscheidung über eine Sofortabschreibung oder eine Einstellung in den Sammelposten bei Erstellung des Jahresabschlusses getroffen werden.

Konto 3: Wirtschaftsgüter im Wert von über 150 bis 1.000 Euro (Sammelposten)

Bei **Anschaffungs- oder Herstellungskosten von mehr als 410 bis 1.000 Euro netto** kann die Entscheidung, ob eine Einstellung in den Sammelposten oder eine Abschreibung über die Nutzungsdauer erfolgen soll, bei Erstellung des Jahresabschlusses getroffen werden.

Bei der Planung kommt es im Wesentlichen auf Folgendes an:

- Die **1. Variante** sollte gewählt werden, wenn vorwiegend Wirtschaftsgüter angeschafft werden, die mehr als 410 Euro und nicht mehr als 1.000 Euro netto kos-

ten und die amtliche Abschreibungsdauer **mehr als fünf Jahre** beträgt.

- In **allen anderen** Situationen sollte die **2. Variante** gewählt werden, sodass für die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter der Grenzwert von 410 Euro maßgebend ist.
- Die **3. Variante** ermöglicht es, einzelne Wirtschaftsgüter getrennt zu erfassen, was aber nur bei der 2. Variante zulässig ist. Es ist leider nicht möglich, Wirtschaftsgüter einzeln abzuschreiben, wenn sie ansonsten in den Sammelposten eingestellt werden und über fünf Jahre abgeschrieben werden müssten.

10 Streuwerbeartikel: Keine Geschenke und daher nicht pauschal zu versteuern

Wenn jemand Gegenstände von geringem Wert, wie z.B. Taschenkalender, Kugelschreiber und dergleichen, an seine Kunden und Geschäftsfreunde verschenkt, ist es nicht erforderlich, die Namen der Empfänger in der Buchführung festzuhalten. Bei Streuwerbeartikeln und geringwertigen Warenproben handelt es sich **nicht um Geschenke** im Sinne des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG. Streuwerbeartikel sind „Werbemittel, die durch ihre breite Streuung eine Vielzahl von Menschen erreichen und damit den Bekanntheitsgrad steigern“.

Sachzuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten **nicht mehr als 10 Euro** betragen, sind als Streuwerbeartikel anzusehen. Die Vorschrift des § 37b EStG, wonach Sachzuwendungen pauschal mit 30 Prozent versteuert werden können, ist daher nicht anzuwenden. Bei der Frage, ob die 10-Euro-Grenze überschritten wird, ist auf den **Wert des einzelnen Werbeartikels** abzustellen, auch wenn ein Zuwendungsempfänger mehrere Artikel erhält. Besteht der einzelne Werbeartikel aus einer Sachgesamtheit, ist für die Prüfung der 10-Euro-Grenze auf den **Wert der Sachgesamtheit** abzustellen.

Bei der Prüfung, ob die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten die 10-Euro-Grenze überschreiten, ist der Nettobetrag ohne Umsatzsteuer maßgebend, wenn der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Die Umsatzsteuer gehört jedoch zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, wenn der Unternehmer nicht zum Abzug der Vorsteuer berechtigt ist. Das entspricht der Regelung zur 35-Euro-Freigrenze für Geschenke an Geschäftsfreunde (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG).

Der Beschenkte braucht den Wert des Geschenks nicht als Einnahme zu erfassen, wenn es sich nur um Kleinigkeiten bzw. Gegenstände von geringem Wert **bis 10 Euro** (Streuwerbeartikel) handelt. Maßgebend für die Bagatellgrenze sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten beim Schenker.