

Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 6/2017

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Jahreswechsel 2017/2018 steht bevor. Es ist also wieder an der Zeit, einen Überblick über die eigene steuerliche Situation zu gewinnen. Das Ziel sollte sein, möglichst wenig Steuern zu zahlen. Dabei sollten die Auswirkungen auf das Jahr 2018 nicht außer Acht gelassen werden. Zu berücksichtigen sind dabei die neueste BFH-Rechtsprechung, neue Verwaltungsanweisungen und gesetzliche Neuregelungen.

Neuerungen für die Jahre 2017 und 2018 ergeben sich u.a. aus dem zweiten Unterlassungsklagengesetz, dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen und dem Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz). Von Bedeutung für die Steuerbelastung 2017 und 2018 sind insbesondere steuerliche Sonderregelungen, wie z.B. die 20-prozentige Sonderabschreibung (Nr. 9) und der Investitionsabzugsbetrag (Nr. 11 bis 13).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Gewinnermittlung:** Zu- und Abfluss bei der Einnahmenüberschussrechnung
- 2 Ausgaben des Freiberuflers:** Wann sind sie steuerlich absetzbar?
- 3 Auswärtige Tätigkeit oder Fahrten, bei denen die Entfernungspauschale anzusetzen ist**
- 4 Häusliches Arbeitszimmer:** Nutzung für mehrere Einkunftsarten
- 5 Vorsteuerabzug:** Wie die vollständige Rechnungsanschrift aussehen muss
- 6 Belege:** Steuerliche Anforderungen
- 7 Anschaffungen in 2017:** Zur Höhe der Abschreibung
- 8 Sonderabschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter**
- 9 Betriebs-Pkw:** Ermittlung des Werts der privaten Pkw-Nutzung
- 10 Betriebliche Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge:** Ermittlung der Privatnutzung

1 Gewinnermittlung: Zu- und Abfluss bei der Einnahmenüberschussrechnung

Wer seinen Gewinn mit einer Einnahmenüberschussrechnung ermittelt – das ist für Freiberufler die Regel – kann den Gewinn des Jahres 2017 und damit die Höhe seiner Steuerbelastung beeinflussen, indem er Ausgaben in das Jahr 2017 vorzieht und Einnahmen in das Jahr 2018 verlagert oder umgekehrt. Gewinnverschiebungen lohnen sich nicht, wenn auch in den nächsten Jahren ähnlich hohe Gewinne zu erwarten sind. Wenn aber der Gewinn größeren Schwankungen unterliegt, kann eine Verlagerung von Einnahmen und Ausgaben sinnvoll sein, um eine gleichmäßige Steuerbelastung zu erreichen.

Unternehmer sind verpflichtet, über ihre Leistungen an andere Unternehmen innerhalb von sechs Monaten eine Rechnung auszustellen (§ 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG). Wer sich bei der Abrechnung mit seinen Kunden zu lange Zeit lässt, vergrößert außerdem die Gefahr, dass einige Kunden nicht mehr zahlen können bzw. nicht mehr in vollem Umfang zahlen wollen.

Nur solche Einnahmen sollten ins Jahr 2018 verschoben werden, die kurz vor dem Jahreswechsel fällig werden und bei denen der Unternehmer sicher ist, dass er sein Geld erhält. Einnahmen, die verloren gehen, sind immer teurer als die Steuerbelastung, die hierauf entfällt.

2 Ausgaben des Freiberuflers: Wann sind sie steuerlich absetzbar?

Einnahmenüberschussrechner müssen bei der Planung ihrer Betriebsausgaben danach unterscheiden,

- ob es sich um Aufwendungen handelt, die sofort zu 100 Prozent als Betriebsausgaben abgezogen werden können, oder
- ob es sich um die Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens handelt, die über die Nutzungsdauer abgeschrieben werden müssen, oder
- ob es sich um Aufwendungen handelt, die sich steuerlich zunächst nicht auswirken, wie z.B. der Kauf eines Grundstücks. Mit derartigen Zahlungen kann kurzfristig keine Steuerersparnis erreicht werden.

Zu den **sofort abziehbaren Aufwendungen** gehören z.B. Instandhaltungskosten, Werbeaufwendungen, Fortbildungskosten, Beratungshonorare, Abbruchkosten, geringwertige Wirtschaftsgüter bis 150 Euro bzw. bis 410 Euro netto (ab 2018: 250 Euro bzw. bis 800 Euro) sowie der Waren- und Materialeinkauf. **Werden solche Aufwendungen, ins Jahr 2017 vorgezogen**, mindern sie sofort in vollem Umfang den Gewinn.

Abschlags- oder Vorauszahlungen, die 2017 für sofort abziehbare Aufwendungen geleistet werden, sind 2017 als Betriebsausgaben abziehbar, auch wenn die Leistung erst 2018 erbracht wird. **Grund:** Bei der Einnahmenüberschussrechnung gilt das Abflussprinzip.

Ausnahme: Vorauszahlungen für einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren, die 2017 für die Nutzungsüberlas-

sung eines Wirtschaftsguts gezahlt werden, sind gleichmäßig auf den Zeitraum zu verteilen, für den sie geleistet wurden. Das gilt allerdings nicht für ein Damnum bzw. Disagio, das bei der Aufnahme eines Darlehens gezahlt wird.

3 Auswärtige Tätigkeit oder Fahrten, bei denen die Entfernungspauschale anzusetzen ist

Bei der Frage, ob es sich um eine Auswärtstätigkeit (Reisekosten) oder um Fahrten handelt, bei denen nur die Entfernungspauschale anzusetzen ist, kommt es entscheidend darauf an, ob der Freiberufler eine **erste Betriebsstätte** hat und wo sie sich befindet. Eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit (= Geschäftsreise) liegt vor, wenn ein Freiberufler außerhalb der eigenen Wohnung und außerhalb seiner **ersten Betriebsstätte** tätig wird; da das **häusliche Arbeitszimmer** als Betriebsstätte **aus-scheidet**, muss jeweils festgestellt werden, ob und ggf. wo ein Freiberufler seine erste Betriebsstätte hat.

Bei den Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte ist auf den Mittelpunkt einer dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit des Freiberuflers abzustellen. Hat er mehrere Betriebsstätten (Büros), stellt sich immer die Frage, bei welchen Fahrten es sich um **auswärtige Tätigkeiten** oder **Fahrten zwischen Wohnung und erster Betriebsstätte** handelt.

Hat ein Freiberufler mehrere Betriebsstätten bzw. mehrere Büros, ist auf die „**erste**“ Betriebsstätte abzustellen. Das heißt, dass die Entfernungspauschale nur für Fahrten zwischen Wohnung und erster Betriebsstätte anzusetzen ist. Fahrten zu einer weiteren Betriebsstätte sind dann als auswärtige Tätigkeit (Geschäftsreise) anzusehen.

Bei der Bestimmung der **ersten Betriebsstätte** ist Folgendes zu beachten:

- Ein häusliches Arbeitszimmer ist keine Betriebsstätte, weil keine räumliche Trennung von der Wohnung vorliegt.
- Eine erste Betriebsstätte kann nur eine Tätigkeitsstätte sein, die dauerhaft von der Wohnung getrennt ist.
- Es muss sich um eine ortsfeste Einrichtung des Unternehmers (des Auftraggebers oder eines vom Auftraggeber bestimmten Dritten) handeln.

Beispiel:

Ein Unternehmensberater übt seine selbstständige Tätigkeit in seinem häuslichen Arbeitszimmer aus. Ein größeres Unternehmen hat ihn beauftragt, die entsprechenden Arbeiten vor Ort im 50 km entfernt liegenden Unternehmen auszuführen. Er ist regelmäßig an zwei Tagen in der Woche im Drittunternehmen. Während der restlichen Zeit ist er in seinem häuslichen Arbeitszimmer tätig.

Das häusliche Arbeitszimmer kann laut BMF keine erste Betriebsstätte sein, sodass der Unternehmer seine erste Betriebsstätte im Drittunternehmen hat. Für diese Fahrten kann er nur die Entfernungspauschale geltend machen. Die darüber hinausgehenden Aufwendungen sind nicht abziehbar. Da er die private Nutzung seines Firmenwagens mithilfe der 1-Prozent-Methode ermittelt, muss er den nicht

abziehbaren Kostenanteil bei den Fahrten zwischen Wohnung und erster Betriebsstätte pauschal ermitteln.

Sucht der Freiberufler **mehrere Betriebsstätten** (Büros) auf, ist von einer ersten Betriebsstätte auszugehen, wenn es sich um eine Tätigkeitsstätte handelt, die er 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. Fahrten zu weiter entfernt liegenden Betriebsstätten sind als Auswärtstätigkeiten zu beurteilen.

4 Häusliches Arbeitszimmer: Nutzung für mehrere Einkunftsarten

Wird das – steuerlich anerkannte – häusliche Arbeitszimmer im Rahmen **mehrerer Einkunftsarten** genutzt, sind die Aufwendungen **nicht nach den zeitlichen Nutzungsanteilen** in Teilhöchstbeträge aufzuteilen. Vielmehr können die dem Grunde nach abzugsfähigen Aufwendungen in **voller Höhe ausgeschöpft** werden.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer war zusätzlich schriftstellerisch tätig und erzielte daraus Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Er machte Betriebsausgaben für das häusliche Arbeitszimmer gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG in Höhe des Höchstbetrags von 1.250 Euro bei seinen Einkünften aus selbstständiger Arbeit geltend. Das Finanzamt ließ die Aufwendungen insgesamt nicht zum Abzug zu. Das Finanzgericht nahm eine schätzweise Aufteilung der Aufwendungen auf die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit und aus nichtselbstständiger Arbeit vor und erkannte nur 625 Euro als Betriebsausgaben an.

Der BFH hat entschieden, dass das Finanzgericht zu Unrecht nur 625 Euro als Betriebsausgaben für das häusliche Arbeitszimmer zum Abzug zugelassen hat.

Die Aufteilung der Aufwendungen kann bei der Nutzung für mehrere Einkunftsarten nach den zeitlichen Nutzungsanteilen erfolgen. Die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer sind zeitanteilig aufzuteilen und den verschiedenen Einkunftsarten des Steuerpflichtigen zuzuordnen. Eine **Aufteilung des Höchstbetrags** in Höhe von 1.250 Euro unter Bildung von **Teilhöchstbeträgen** für die verschiedenen Einkunftsarten ist jedoch **nicht vorzunehmen**. Es gibt keinen gesetzlichen Anhaltspunkt, den Höchstbetrag einkünftebezogen zu verstehen.

Wenn z.B. für ein häusliches Arbeitszimmer insgesamt 3.200 Euro im Jahr entstanden sind, entfallen bei einer jeweils 50-prozentigen Nutzung für zwei Einkunftsarten auf jede Einkunftsart 1.600 Euro. Der Steuerpflichtige kann dann die Aufwendungen von 1.600 Euro, die auf die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit entfallen, bis maximal 1.250 Euro als Betriebsausgaben abziehen.

5 Vorsteuerabzug: Wie die vollständige Rechnungsanschrift aussehen muss

Eine Rechnung, die zum Vorsteuerabzug berechtigt, muss u.a. die **vollständige Anschrift** des leistenden Unternehmers enthalten. Es gibt Situationen, in denen unklar ist, ob diese Voraussetzung erfüllt ist. Der BFH hat daher den Europäischen Gerichtshof (EuGH) um die Klärung gebeten, welche Anforderungen an eine ordnungsgemäße Rechnung zu stellen sind, damit der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Hierbei geht es insbesondere darum, ob eine Rechnung die „**vollständige Anschrift**“ bereits dann enthält,

- wenn der leistende Unternehmer in seiner Rechnung eine Anschrift angibt, unter der er postalisch zu erreichen ist, oder
- ob der Vorsteuerabzug die Angabe einer Anschrift voraussetzt, unter der der Unternehmer seine wirtschaftlichen Tätigkeiten entfaltet.

Beispiele:

Ein Kfz-Händler, der im Onlinehandel Pkws vertreibt, gab in seinen Rechnungen eine Anschrift an, an der er zwar Räumlichkeiten angemietet hatte, die aber nicht geeignet waren, um dort geschäftliche Aktivitäten zu entfalten.

Ein anderer Kfz-Händler, der von einem Händler Fahrzeuge erwarb, gab in seinen Rechnungen eine Anschrift an, an der sich der statuarische Sitz befand (z.B. festgelegt im GmbH-Gesellschaftervertrag). Es handelte sich hierbei jedoch um einen „Briefkastensitz“, unter dem er lediglich postalisch erreichbar war und wo keine geschäftlichen Aktivitäten stattgefunden haben.

Konsequenz: Der Leistungsempfänger ist unstrittig zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn der leistende Unternehmer in seiner Rechnung die Anschrift angibt, wo er seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet. In der Sache geht es hier um die Frage, ob die von einem Unternehmer geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus Rechnungen auch dann abziehbar sind, wenn es sich bei der **Rechnungsanschrift des Lieferers** lediglich um einen „**Briefkastensitz**“ gehandelt hat.

Der BFH bezieht sich in seiner Vorlage auf ein Urteil des EuGH, das möglicherweise den Schluss zulässt, dass es für den Vorsteuerabzug nicht darauf ankommt, dass es sich bei der vollständigen Anschrift des Unternehmers um eine Anschrift handelt, unter der wirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet werden. Der BFH hat daher Zweifel, ob der Vorsteuerabzug die Rechnungsanschrift voraussetzt, an der der leistende Unternehmer seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet.

Hinweis: Verweigert das Finanzamt den Vorsteuerabzug mit der Begründung, dass es sich bei der Rechnungsanschrift des leistenden Unternehmers nur um einen Briefkastensitz handelt, sollte dagegen Einspruch eingelegt werden. Mit einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung können Nachzahlungen an das Finanzamt vermieden werden.

6 Belege: Steuerliche Anforderungen

Alle Belege und Rechnungen sollten noch im laufenden Jahr kontrolliert werden. Es sollte außerdem geprüft werden, ob für jede Ausgabe ein **ordnungsgemäßer Beleg vorhanden** ist. Je mehr Zeit vergeht, desto schwieriger wird es, fehlende Unterlagen zu beschaffen. Nicht alle Belege lassen sich durch Eigenbelege ersetzen.

Bei einer **Gaststättenbewirtung** müssen die Aufwendungen durch eine Rechnung nachgewiesen werden, die **auf den Namen** des bewirtenden Unternehmers ausgestellt sein muss. **Ausnahme:** Nur bei Kleinbetragsrechnungen bis 250 Euro ist es (entsprechend der umsatzsteuerlichen Regelung) nicht erforderlich, den Namen des bewirtenden Unternehmers aufzuführen.

Der **Vorsteuerabzug** ist außerdem nur möglich, wenn die Rechnungen alle gesetzlich vorgeschriebenen Angaben enthalten. **Jeder Unternehmer sollte prüfen**, ob seine Rechnungen den Anforderungen entsprechen. Bereits kleine Fehler können dazu führen, dass der Vorsteuerabzug gestrichen wird.

Abrechnungen durch den Leistungsempfänger (= Gutschriften) müssen ausdrücklich auch als „Gutschriften“ bezeichnet werden. Ohne die Bezeichnung „Gutschrift“ geht der Vorsteuerabzug verloren.

Eine elektronische Rechnung ist eine Rechnung, die in einem **elektronischen Format** ausgestellt und empfangen wird. Um den Vorsteuerabzug zu sichern und die Aufbewahrungspflichten zu erfüllen, sollte in der **Praxis** wie folgt vorgegangen werden:

- E-Mail und Rechnung **ausdrucken** (ggf. aus dem Webdownload) und als Buchungsbeleg verwenden (reicht laut BMF in der Regel für den Vorsteuerabzug aus).
- Parallel dazu müssen die elektronischen Rechnungen auch **elektronisch aufbewahrt** werden (Speicherung zunächst auf dem PC mit anschließender Speicherung auf einer nicht überschreibbaren CD bzw. DVD).

Bewahrt ein Freiberufler seine Aufzeichnungen nicht in **elektronischer** Form auf, ist das für Zwecke des Vorsteuerabzugs unschädlich. Dieser ist nicht zu beanstanden, wenn die ursprüngliche **elektronische Rechnung** gelöscht wurde und nur der mit Prüfvermerken versehene Ausdruck als eingescanntes Dokument (ggf. zusammen mit der E-Mail) aufbewahrt wird.

Für die Übermittlung einer elektronischen Rechnung ist **keine bestimmte Technologie** vorgeschrieben. Derjenige, der die Rechnung ausstellt, ist somit frei in der Entscheidung, in welcher Weise er zukünftig Rechnungen übermittelt. Voraussetzung ist, dass der Empfänger zugestimmt hat. Der Empfänger stimmt z.B. zu, wenn er die AGB anerkennt, in denen eine elektronische Übermittlung von Rechnungen festgelegt ist.

7 Anschaffungen in 2017: Zur Höhe der Abschreibung

Investitionen, die kurzfristig erforderlich sind, können in das Jahr 2017 vorgezogen werden. Wirtschaftsgüter, die

im Laufe des Jahres 2017 angeschafft werden, dürfen **nur zeitanteilig abgeschrieben** werden (1/12 der Jahresabschreibung für jeden Monat, einschließlich Anschaffungsmonat). Der Anteil der Abschreibung, der für 2017 noch geltend gemacht werden kann, kann somit gering ausfallen. Ein Vorziehen der Investition lohnt sich jedoch dann, wenn

- zusätzlich die **20-prozentige Sonderabschreibung** beansprucht werden kann, die nicht zeitanteilig gekürzt wird, sodass auch bei einer Anschaffung im Dezember die volle Sonderabschreibung von 20 Prozent geltend gemacht werden kann,
- **geringwertige Wirtschaftsgüter** angeschafft werden, die 2017 zu 100 Prozent als Betriebsausgaben abgezogen werden können (hierbei ist zu beachten, dass der Grenzwert ab dem 1.1.2018 auf 800 Euro angehoben wurde),
- Wirtschaftsgüter angeschafft werden, die in einen **Sammelposten** eingestellt werden und mit 1/5 abzuschreiben sind, selbst wenn die Anschaffung am 31.12.2017 erfolgt ist.

8 Sonderabschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter

Der Begünstigungszeitraum für die Sonderabschreibung beträgt fünf Jahre. Somit kann diese auch noch für zurückliegende Jahre in Anspruch genommen werden. Wenn ein Freiberufler z.B. im Jahr 2015 ein bewegliches Wirtschaftsgut angeschafft hat, das 2015 und 2016 zu nicht mehr als 10 Prozent privat genutzt wurde, dann kann er noch innerhalb des Fünfjahreszeitraums (also z.B. in 2017) die Sonderabschreibung beanspruchen, wenn er diese bisher noch nicht genutzt hat.

Die **private Nutzung** darf in den beiden ersten Jahren nicht mehr als 10 Prozent betragen. Wer für Anschaffungen im Jahr 2017 die Sonderabschreibung beanspruchen will, sollte daher sicherstellen, dass auch die private Nutzung 2018 nicht mehr als 10 Prozent beträgt. Ansonsten wird die Sonderabschreibung insgesamt wieder rückgängig gemacht.

Eine weitere Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung ist, dass bei Einnahmenüberschussrechnern der **Gewinn des Vorjahres nicht höher als 100.000 Euro** sein darf.

Die **Höhe der Sonderabschreibung** beträgt insgesamt 20 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten innerhalb von fünf Jahren (beliebige Verteilung).

9 Betriebs-Pkw: Ermittlung des Werts der privaten Pkw-Nutzung

Der Unternehmer darf die private Nutzung seines Firmen-Pkw nur dann nach der **1-Prozent-Methode** ermitteln, wenn die **betriebliche Nutzung mehr als 50 Prozent** beträgt. Konsequenz ist, dass der Umfang der betrieblichen Fahrten nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden muss (ggf. durch Aufzeichnungen über einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten).

Bei einer betrieblichen Nutzung von mindestens 10 Prozent kann ein Pkw als Betriebsvermögen behandelt werden. Die Zuordnung kann bei der Umsatzsteuer und bei der Einkommensteuer unterschiedlich erfolgen. So kann z.B. ein Pkw bei der Einkommensteuer als Privatvermögen behandelt und bei der Umsatzsteuer dem Unternehmen zugeordnet werden. Diese Vorgehensweise kann sinnvoll sein, um sich den vollen Vorsteuerabzug zu sichern.

Wird ein Wirtschaftsgut dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet, muss der Freiberufler dies unmissverständlich durch eine zeitnahe Buchung dokumentieren.

Hat der Freiberufler den Pkw seinem **umsatzsteuerlichen** Unternehmen zugeordnet, ermittelt er die private Nutzung 2017 wie folgt:

- Er teilt die betrieblichen und privaten Fahrten mithilfe eines Fahrtenbuchs auf (Bemessungsgrundlage sind die anteiligen Kosten, bei denen der Vorsteuerabzug möglich war).
- Er schätzt den Umfang der betrieblichen bzw. privaten Fahrten anhand sachgerechter Kriterien (Bemessungsgrundlage sind ebenfalls die anteiligen Kosten, bei denen der Vorsteuerabzug möglich war).
- Er wendet die pauschale 1-Prozent-Methode an (die Bemessungsgrundlage beträgt 80 Prozent des pauschalen Werts, weil der Unternehmer pauschal 20 Prozent für nicht mit Vorsteuer belastete Kosten abziehen kann).

Die pauschale 1-Prozent-Methode abzüglich 20 Prozent dient der Vereinfachung. Wer diese Vereinfachung nutzen will, muss nach den Vorgaben der Finanzverwaltung vorgehen. Auch wenn der Anteil der Kfz-Kosten ohne Vorsteuerabzug nachweislich 35 Prozent beträgt, darf der Unternehmer vom 1-Prozent-Wert nur 20 Prozent abziehen. Individuelle Anpassungen sind nicht zulässig.

10 Betriebliche Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge: Ermittlung der Privatnutzung

Schafft der Freiberufler ein Elektrofahrzeug oder ein extern aufladbares Hybridelektrofahrzeug als Firmenwagen an, zahlt er einen deutlich höheren Preis als bei einem Fahrzeug mit Verbrennungsmotor. Der Unternehmer schreibt die tatsächlichen Anschaffungskosten in der Regel über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von sechs Jahren ab.

Für die Ermittlung der Kosten, die **auf die private Nutzung**, auf die Fahrten zur ersten Betriebsstätte und auf Familienheimfahrten entfallen, wurde eine **Sonderregelung** für Elektrofahrzeuge und extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge geschaffen. Bei der privaten Nutzung, den Fahrten zur ersten Betriebsstätte und Familienheimfahrten werden nicht die tatsächlichen Anschaffungskosten bzw. nicht der tatsächliche Bruttolistenpreis angesetzt. Vielmehr wird ein Ausgleich gewährt, der **pauschal** zu ermitteln ist.

Dabei wird der Bruttolistenpreis für Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge, die bis zum 31.12.2013 angeschafft

wurden, in Höhe von **500 Euro pro kWh Speicherkapazität** der Batterie gemindert. Die Minderung pro Kraftfahrzeug darf allerdings **10.000 Euro nicht übersteigen** (Höchstbetrag).

Bei Anschaffungen in den Folgejahren mindert sich der Wert jeweils um 50 Euro (bei Anschaffungen in 2017 beträgt die Minderung somit 500 Euro - 200 Euro = 300 Euro pro kWh Speicherkapazität). Außerdem mindert sich der Höchstbetrag von 10.000 Euro für Kraftfahrzeuge, die in den **Folgejahren** angeschafft werden, um jährlich 500 Euro (für Anschaffungen in 2017 beträgt der Höchstbetrag somit 10.000 Euro - 2.000 Euro = 8.000 Euro). Bei der 1-Prozent-Regelung ist der Bruttolistenpreis auf volle 100 Euro abzurunden. Diese Abrundung ist bei Elektrofahrzeugen und extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen erst nach Abzug des Abschlags vorzunehmen.

Beispiel:

Ein Freiberufler erwirbt in 2017 ein Elektrofahrzeug mit einer Batteriekapazität von 16 kWh. Der Bruttolistenpreis beträgt 45.290 Euro. Die betriebliche Nutzung beträgt 60 Prozent. Der private Nutzungsanteil nach der 1-Prozent-Regelung ist wie folgt zu ermitteln:

Der Bruttolistenpreis ist um 4.800 Euro (16 kWh x 300 Euro) zu mindern. Der für die Ermittlung des Entnahmewerts geminderte Bruttolistenpreis beträgt (45.290 Euro - 4.800 Euro = 40.490 Euro abgerundet auf volle 100 Euro =) 40.400 Euro. Die Nutzungsentnahme nach der 1-Prozent-Regelung beträgt somit 404 Euro pro Monat.

11 Investitionsabzugsbetrag (1): Voraussetzungen für die Inanspruchnahme

Mit dem Investitionsabzugsbetrag kann ein Freiberufler seine Steuerbelastung senken, ohne zunächst Geld ausgeben zu müssen. Er darf den Investitionsabzugsbetrag für Anschaffungen bilden, die er in den folgenden drei Jahren durchführen will.

Der 40-prozentige Investitionsabzugsbetrag kann nur beansprucht werden, wenn der **Gewinn des laufenden Jahres** nicht höher ist als 100.000 Euro. Anders als bei der Sonderabschreibung kommt es nicht auf das zurückliegende Jahr, sondern auf das **laufende Jahr** an. Bei der Grenzwertermittlung für den Gewinn darf der Investitionsabzugsbetrag nicht einbezogen werden.

Voraussetzung ist allein die Absicht, abnutzbare bewegliche (neue oder gebrauchte) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens anschaffen zu wollen. Investitionsabzugsbeträge können für Wirtschaftsjahre ab 2016 ohne weitere Angaben geltend gemacht werden. Ein Nachweis oder eine Glaubhaftmachung der Investitionsabsicht ist nicht erforderlich. Der Freiberufler kann für das Jahr 2017 eine steuerfreie Rücklage von maximal 40 Prozent der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten beanspruchen. Das **Gesamtvolumen** der bestehenden Investitionsabzugsbeträge darf 200.000 Euro nicht überschreiten.

12 Investitionsabzugsbetrag (2): Geltendmachung gegenüber dem Finanzamt

Für die Bildung von Investitionsabzugsbeträgen ist seit 2016 keine Funktionsangabe oder Umschreibung erforderlich. Beantragt der Freiberufler einen gewinnmindernden Investitionsabzugsbetrag für ein Wirtschaftsgut, kann er diesen in einem Folgejahr innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums problemlos bis zum gesetzlichen Höchstbetrag aufstocken. Nähere Angaben gegenüber dem Finanzamt sind hierbei nicht erforderlich.

Anstelle der Investitionsabsicht sieht die gesetzliche Regelung vor, dass der Unternehmer seinem Finanzamt die Daten zum Investitionsabzugsbetrag elektronisch nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz übermittelt. Das gilt auch für die spätere Auflösung (= gewinnerhöhende Hinzurechnung) und für eine rückgängigmachung oder Rückabwicklung des Investitionsabzugsbetrags. Die Datenübermittlung erfolgt bei einer Gewinnermittlung durch

- Bilanzierung im Rahmen der E-Bilanz,
- Einnahmenüberschussrechnung in der Anlage EÜR, die elektronisch an das Finanzamt übermittelt wird.

Korrekturen oder Rückabwicklungen sind mithilfe einer korrigierten E-Bilanz bzw. einer berichtigen Anlage EÜR zu übermitteln.

13 Investitionsabzugsbetrag (3): Auflösung wegen tatsächlicher Privatnutzung zu mehr als 10 Prozent

Ein Investitionsabzugsbetrag ist nach § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG rückgängig zu machen, wenn das begünstigte Wirtschaftsgut nicht bis zum Ende des Wirtschaftsjahres, das der Anschaffung oder Herstellung folgt, ausschließlich oder fast ausschließlich (mindestens zu 90 Prozent) betrieblich genutzt wird. Investitionsabzugsbeträge dürfen nur zeitlich begrenzt gebildet werden. Sobald der Freiberufler investiert hat, löst er den Investitionsabzugsbetrag wieder auf. Eine rückwirkende Gewinnerhöhung kann er nur vermeiden, wenn er die geplante Investition tatsächlich durchführt.

Der Investitionsabzugsbetrag

- muss spätestens nach Ablauf von drei Jahren aufgelöst werden,
- muss in dem Jahr aufgelöst werden, in dem der Unternehmer das begünstigte Wirtschaftsgut anschafft oder herstellt oder
- kann freiwillig vorher aufgelöst werden.

Der Investitionsabzugsbetrag wird im Ursprungsjahr rückgängig gemacht, wenn die begünstigte Investition nicht ausgeführt wird bzw. soweit der Investitionsabzugsbetrag höher ist als 40 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Für das Ursprungsjahr sind dann Steuern nachzuzahlen und zu verzinsen.

Ob für den Investitionsabzugsbetrag eine schädliche Verwendung vorliegt, ist danach zu beurteilen, ob das Wirtschaftsgut in beiden Wirtschaftsjahren zu mehr als

10 Prozent privat genutzt wird. Anders als bei der Sonderabschreibung (vgl. oben Nr. 12) kommt es darauf an, 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 der Anschaffung oder Herstellung folgt, die 10-Prozent-Grenze nicht überschritten wird. Eine schädliche Verwendung liegt somit nicht vor, wenn das Wirtschaftsgut zwar in einem Wirtschaftsjahr zu mehr als 10 Prozent privat genutzt wird, die Privatnutzung insgesamt aber nicht mehr als 20 Prozent beträgt.

Beispiel:

Ein Unternehmer hat am 1.12. einen Firmen-Pkw angeschafft, für den er einen Investitionsabzugsbetrag beantragt hatte. Laut Fahrtenbuch ist der Unternehmer im Dezember 3.000 km gefahren, davon entfielen 600 km (= 20 Prozent) auf Privatfahrten. Im Folgejahr betrug die Jahresgesamtfahrleistung 25.000 km, davon entfielen 1.500 km (= 6 Prozent) auf private Fahrten.

Wären die beiden Wirtschaftsjahre getrennt zu betrachten, 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 – somit unter 10 Prozent.

Konsequenz: Der Investitionsabzugsbetrag muss nicht rückgängig gemacht werden.

Nachweis des Umfangs der tatsächlichen Privatnutzung: Wirtschaftsgüter sind nur begünstigt, wenn sie im Jahr der Anschaffung und im Folgejahr ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden. Davon ist auszugehen, wenn die private Nutzung nicht mehr als 10 Prozent beträgt. In **begründeten Zweifelsfällen** muss der Unternehmer darlegen, dass der Umfang der betrieblichen Nutzung mindestens 90 Prozent beträgt.

Bei einem **Firmenwagen** sind **folgende Besonderheiten** zu beachten:

- Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung sind als betriebliche Fahrten zu erfassen.
- Der Umfang der betrieblichen Nutzung ist anhand geeigneter Unterlagen darzulegen.
- Wird ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt, ist das Ergebnis auch beim Investitionsabzugsbetrag zugrunde zu legen.

Der Unternehmer kann eine mindestens 90-prozentige betriebliche Nutzung immer mit einem ordnungsgemäßen Fahrtenbuch nachweisen. Die Finanzverwaltung steht nicht mehr auf dem Standpunkt, dass eine Privatnutzung von nicht mehr als 10 Prozent nur mit einem Fahrtenbuch nachgewiesen werden kann. Das heißt, dass der Nachweis anhand geeigneter Unterlagen möglich ist.

Es sind keine Aufzeichnungen erforderlich, wenn ein Freiberufler seinem Arbeitnehmer einen Betriebs-Pkw überlässt. Die Überlassung des Pkw auch für private Zwecke erfolgt stets im Rahmen des Arbeitsverhältnisses. Der Umfang der Privatnutzung durch den Arbeitnehmer spielt somit keine Rolle.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 6/2017

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 Gewinnermittlung	§ 11 EStG	–
2 Ausgaben des Freiberuflers	§ 4 Abs. 3 EStG	–
3 Auswärtstätigkeiten, Abgrenzung	BMF-Schreiben vom 23.12.2014, Az. IV C 6 – S 2145/10/10005 :001; 2014/1085209, BStBl I 2015, S. 26	§ 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG in Verbindung mit § 9 Abs. 4 EStG
4 Häusliches Arbeitszimmer	BFH, Urteil vom 25.4.2017, Az. VIII R 52/13 www.bundesfinanzhof.de	–
5 Vorsteuerabzug, Rechnungsanschrift	BFH, Beschluss vom 6.4.2016, Az. V R 25/15 und Az. XI R 20/14 www.bundesfinanzhof.de	EuGH, Urteil vom 22.10.2015, Az. C-277/14
6 Belege	BFH, Urteil vom 18.4.2012, Az. X R 57/09 www.bundesfinanzhof.de	–
7 Anschaffungen in 2017	§ 7 Abs. 1 EStG	–
8 Sonderabschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter	§ 7g Abs. 5 in Verbindung mit § 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG	–
9 Betriebs-Pkw	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG	BFH, Urteil vom 19.5.2010, Az. XI R 32/08
10 Betriebliche Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 3 EStG	BMF-Schreiben vom 5.6.2014, Az. IV C 6 - S 2177/13/10002
11 Investitionsabzugsbetrag (1)	BMF-Schreiben vom 20.3.2017, Az. IV C 6-S 2139-b/07/10002-02; 2017/0202664, BStBl I 2017, S. 423 www.bundesfinanzministerium.de	§ 7g Abs. 1 bis 4 EStG
12 Investitionsabzugsbetrag (2)	BMF-Schreiben vom 20.3.2017, Az. IV C 6-S 2139-b/07/10002-02; 2017/0202664, BStBl I 2017, S. 423	§ 7g Abs. 1 bis 4 EStG
13 Investitionsabzugsbetrag (3)	§ 7 g Abs. 3 und 4 EStG	§ 7g Abs. 1 bis 4 EStG