

Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 6/2018

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Jahreswechsel 2018/2019 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 2019 nicht außer Acht gelassen werden. Zu berücksichtigen sind dabei die neueste BFH-Rechtsprechung, neue Verwaltungsanweisungen und gesetzliche Neuregelungen. Von Bedeutung für die Steuerbelastung 2018 und 2019 sind insbesondere steuerliche Sonderregelungen, wie z.B. die 20-prozentige Sonderabschreibung (Nr. 11).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Steuererklärungen 2018:** Fristen für die Abgabe
- 2 Zu- und Abfluss bei der Einnahmen-Überschussrechnung**
- 3 Ausgaben, bei denen der Zeitpunkt der Zahlung maßgebend ist**
- 4 Auswärtige Tätigkeit oder Fahrten, bei denen die Entfernungspauschale anzusetzen ist**
- 5 Häusliches Arbeitszimmer (1):** Selbstständige mit auswärtigem Büro
- 6 Häusliches Arbeitszimmer (2):** Personenbezogener Höchstbetrag
- 7 Häusliches Arbeitszimmer (3):** Nutzung für mehrere Einkunftsarten
- 8 Ordnungsgemäße Belege:** Umsatzsteuerliche Anforderungen
- 9 Vorsteuerabzug:** Wie die vollständige Rechnungsanschrift aussehen muss
- 10 Abschreibungen bei Anschaffungen in 2018**
- 11 Geringwertige Wirtschaftsgüter/Sammelposten**
- 12 Betrieblicher Pkw:** Ermittlung der privaten Pkw-Nutzung
- 13 Betriebliche Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge:** Ermittlung der Privatnutzung

1 Steuererklärungen 2018: Fristen für die Abgabe

Die Neuregelung der Abgabefristen durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens gilt für Besteuerungszeiträume bzw. Zeitpunkte, die **nach dem 31.12.2017** liegen. Für die Abgabe der Steuererklärungen für das Jahr 2018 gilt somit Folgendes:

- Wer **nicht** durch einen **Steuerberater** oder eine Steuerberatungsgesellschaft vertreten wird, muss seine Steuererklärung bis zum 31.7.2019 abgeben.
- Für den, der durch einen **Steuerberater oder eine Steuerberatungsgesellschaft vertreten** wird, verlängert sich die Abgabefrist bis zum 29.2.2020. Das Finanzamt hat allerdings die Möglichkeit, die Steuererklärung in bestimmten Fällen vorab anzufordern.

Für die verspätete Abgabe von Steuererklärungen für Zeiträume ab 2018 wird der **Verspätungszuschlag automatisch festgesetzt**. Er beträgt 0,25 Prozent je angefangenen Monat, berechnet von der Steuerschuld abzüglich Vorauszahlungen und anzurechnende Steuerabzugsbeträge. Die Finanzverwaltung kann auf eine Festsetzung des Verspätungszuschlags ganz oder teilweise verzichten, wenn die Steuer auf 0 Euro festgesetzt wird oder sich eine Steuererstattung ergibt.

2 Zu- und Abfluss bei der Einnahmen-Überschussrechnung

Wer seinen Gewinn mit einer Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt, kann den Gewinn des Jahres 2018 und damit die Höhe seiner Steuerbelastung beeinflussen, indem er Ausgaben in das Jahr 2018 vorzieht und/oder Einnahmen in das Jahr 2019 verlagert oder umgekehrt. Gewinnverschiebungen lohnen sich jedoch 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.

Nur solche Einnahmen sollten ins Jahr 2019 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 darauf entfällt.

3 Ausgaben, bei denen der Zeitpunkt der Zahlung maßgebend ist

Einnahmen-Überschussrechner 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 diesen Zahlungen kann kurzfristig keine Steuerersparnis erreicht werden.

Zu den **sofort abziehbaren Aufwendungen** gehören z.B. Instandhaltungskosten, Werbeaufwendungen, Fortbildungskosten, Beratungshonorare, Abbruchkosten, geringwertige Wirtschaftsgüter bis 250 Euro bzw. bis 800 Euro netto, Herstellungsaufwand für eigene immaterielle Wirtschaftsgüter, Waren- und Materialeinkauf. **Abziehbare Aufwendungen, die ins Jahr 2018 vorgezogen werden**, mindern sofort in vollem Umfang den Gewinn.

Abschlags- oder Vorauszahlungen, die 2018 für sofort abziehbare Aufwendungen geleistet werden, sind 2018 als Betriebsausgaben abziehbar, auch wenn die Leistung erst 2019 erbracht wird. **Grund:** Bei der Einnahmen-Überschussrechnung gilt das Abflussprinzip.

Ausnahme: Vorauszahlungen für einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren, die 2018 für die Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsguts geleistet werden, sind gleichmäßig auf den Zeitraum zu verteilen, für den sie geleistet wurden.

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

Bei der Frage, ob es sich um Auswärtstätigkeiten (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 **ausscheidet**, muss jeweils festgestellt werden, ob und ggf. wo der Unternehmer seine erste Betriebsstätte hat.

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

Hat der Unternehmer 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 Arbeitszimmer ist keine erste Betriebsstätte, weil keine räumliche Trennung von der Wohnung vorhanden ist.

- 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 die Fahrten dorthin 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 Reisekosten zu beurteilen.

5 Häusliches Arbeitszimmer (1): Selbstständige mit auswärtigem Büro

Steht für eine Tätigkeit kein anderer (zumutbarer) Arbeitsplatz als das häusliche Arbeitszimmer zur Verfügung, können die Aufwendungen begrenzt **bis zu 1.250 Euro** im Jahr abgezogen werden. Der BFH hat entschieden, dass bei einem Selbstständigen nicht jeder Schreibtischarbeitsplatz in seinen Betriebsräumen zwangsläufig ein zumutbarer „anderer Arbeitsplatz“ ist. Das heißt, dass ein Selbstständiger seine Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer auch dann bis zu 1.250 Euro im Jahr abziehen kann, wenn er den Schreibtischarbeitsplatz in seinen Betriebsräumen nicht oder nur eingeschränkt nutzen kann.

Beispiel:

Ein Freiberufler übt seine Tätigkeit in angemieteten Räumen aus, die weit überwiegend von seinen Angestellten genutzt werden. Für Verwaltungsarbeiten nutzt er sein häusliches Arbeitszimmer. Der BFH vertritt in dieser Situ-

ation die Auffassung, dass eine Erledigung der Büroarbeiten in den Praxisräumen (auch außerhalb der Öffnungszeiten) nicht zumutbar ist, sodass die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer begrenzt bis zum Höchstbetrag von 1.250 Euro abzugsfähig sind.

Ist die Nutzung des Arbeitsplatzes so eingeschränkt, dass der Selbstständige in seinem häuslichen Arbeitszimmer einen nicht unerheblichen Teil seiner beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit verrichten **muss**, kommt das **Abzugsverbot nicht** zum Tragen. Auch der selbstständig Tätige kann daher zusätzlich auf ein häusliches Arbeitszimmer angewiesen sein. Ob dies der Fall ist, ist im Einzelfall anhand objektiver Umstände zu klären. Anhaltspunkte sind:

- Die Beschaffenheit des Arbeitsplatzes (Größe, Lage, Ausstattung) und
- der Umfang der Nutzungsmöglichkeit, wie z.B. der Zugang zum Gebäude und die zumutbare Möglichkeit der Einrichtung eines außerhäuslichen Arbeitszimmers.

6 Häusliches Arbeitszimmer (2): Personenbezogener Höchstbetrag

Der personenbezogene Höchstbetrag von 1.250 Euro kann **nur einmal** beansprucht werden, auch wenn der Steuerpflichtige mehrere häusliche Arbeitszimmer in verschiedenen Haushalten nutzt.

Beispiel:

M (Kläger) unterhält an zwei Orten jeweils einen Wohnsitz. An jedem dieser Wohnsitze hatte er ein häusliches Arbeitszimmer eingerichtet. Er erzielte u.a. im Zusammenhang mit der Durchführung von Seminaren und Fortbildungsveranstaltungen Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. In seiner Gewinnermittlung erfasste er Aufwendungen für das eine Arbeitszimmer in Höhe von 1.783,05 Euro und für das andere Arbeitszimmer in Höhe von 791,28 Euro als Betriebsausgaben.

Der BFH vertrat hier die Auffassung, dass ihm der personenbezogene Abzugsbetrag in Höhe von 1.250 Euro für jeden Veranlagungszeitraum nur einmal zustehe.

Ist der Betriebsausgabenabzug durch den gesetzlichen Höchstbetrag von 1.250 Euro begrenzt, dann kann er nur einmal beansprucht werden. Das gilt auch, wenn der Steuerpflichtige mehrere häusliche Arbeitszimmer gleichzeitig oder nacheinander nutzt. Der Höchstbetrag ist personenbezogen, sodass eine Zuordnung zu einzelnen Einkunftsarten unterbleibt. Das heißt, dass der Abzug der Betriebsausgaben beim häuslichen Arbeitszimmer in typisierender Weise und damit unabhängig von der Zahl der tatsächlich genutzten häuslichen Arbeitszimmer auf 1.250 Euro begrenzt ist. Im Beispiel kann M seine Aufwendungen daher nur bis zum gesetzlichen Höchstbetrag abziehen, auch wenn er in einem Veranlagungszeitraum zwei Arbeitszimmer oder (z.B. durch einen Umzug veranlasst) zeitlich nacheinander zwei Arbeitszimmer in zwei verschiedenen Haushalten nutzt.

Wichtig: Übt der Steuerpflichtige seine gesamte betriebliche oder berufliche Tätigkeit im häuslichen Arbeits-

zimmer aus, kann er alle Aufwendungen abziehen. Die gleichzeitige Nutzung von zwei Arbeitszimmern in zwei verschiedenen Haushalten führt dann allerdings dazu, dass keines dieser Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit bildet. Der Abzug der Aufwendungen ist dann begrenzt auf den gesetzlichen Höchstbetrag von 1.250 Euro. **Fazit:** In dieser Situation ist es sinnvoll, nur ein häusliches Arbeitszimmer zu nutzen.

7 Häusliches Arbeitszimmer (3): Nutzung für mehrere Einkunftsarten

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind begrenzt auf 1.250 Euro abziehbar, wenn nur für einen Teil der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz als das häusliche Arbeitszimmer zur Verfügung steht. Wird das 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 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 Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer sind zeitanteilig aufzuteilen und den verschiedenen Einkunftsarten des Steuerpflichtigen zuzuordnen. Eine **Aufteilung des Höchstbetrags** 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.

Der Höchstbetrag von 1.250 Euro kann einerseits nicht mehrfach gewährt werden, wenn ein Arbeitszimmer im Rahmen mehrerer Einkunftsarten genutzt wird. Er ist aber andererseits auch nicht in Teilhöchstbeträge aufzuteilen. 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.

8 Ordnungsgemäße Belege: Umsatzsteuerliche 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:** 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.

Bewahrt ein Unternehmer seine Belege, die elektronisch übermittelt wurden, nicht in **elektronischer** Form auf, ist das für Zwecke des Vorsteuerabzugs unschädlich. Der Vorsteuerabzug 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.

9 Vorsteuerabzug: Wie die vollständige Rechnungsanschrift aussehen muss

Eine Rechnung, die zum Vorsteuerabzug berechtigt, muss u.a. die **vollständige Anschrift** des leistenden Unternehmers enthalten. Eine Rechnung enthält bereits dann eine **vollständige Anschrift**, wenn der leistende Unternehmer in seiner Rechnung eine Anschrift angibt, unter der er postalisch zu erreichen ist. Das kann auch eine sogenannte Briefkastenadresse bei einer anderen Firma sein. Der Vorsteuerabzug setzt also nicht die Angabe einer Anschrift voraus, unter der der Unternehmer seine **wirtschaftlichen Tätigkeiten** entfaltet.

10 Abschreibungen bei Anschaffungen in 2018

Investitionen, die kurzfristig erforderlich sind, können in das Jahr 2018 vorgezogen werden. Wirtschaftsgüter, die im Laufe des Jahres 2018 angeschafft werden, dürfen nur **zeitanteilig** abgeschrieben werden (1/12 der Jahresabschreibung für jeden Monat, einschließlich Anschaffungsmonat). Der Anteil der Abschreibung, der für 2018 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** (Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 800 Euro netto) angeschafft werden, die 2018 zu 100 Prozent als Betriebsausgaben abgezogen werden können,
- Wirtschaftsgüter angeschafft werden, die in einen **Sammelposten** eingestellt werden und mit 1/5 abzuschreiben sind, selbst wenn die Anschaffung noch am 31.12.2018 erfolgt.

11 Geringwertige Wirtschaftsgüter/ Sammelposten

Wenn geringwertige Wirtschaftsgüter, die ohnehin benötigt werden, noch vor dem Jahreswechsel angeschafft werden, können sie sofort zu 100 Prozent abgeschrieben werden. Bei der Anschaffung von geringwertigen Wirtschaftsgütern ab 2018 besteht ein Wahlrecht, sodass der Unternehmer/ Freiberufler zwischen den folgenden drei Varianten wählen kann:

Variante 1:

Der Unternehmer kann selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die er 2018 angeschafft oder hergestellt hat und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten

- nicht mehr als 250 Euro betragen haben, sofort im Jahr der Anschaffung oder Herstellung zu 100 Prozent abschreiben,
- mehr als 250 Euro und nicht mehr als 1.000 Euro betragen haben, in einen Sammelposten einstellen, der gleichmäßig auf fünf Jahre verteilt werden muss (Poolabschreibung).

Variante 2:

Der Unternehmer 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 800 Euro netto betragen haben. Bei dieser Variante entfällt die Möglichkeit, Wirtschaftsgüter bis 1.000 Euro gemäß § 6 Abs. 2a EStG in einen Sammelposten einzustellen.

Variante 3:

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

Konsequenz: Die Varianten 1 und 2 schließen sich gegenseitig aus. Wer die zweite Variante wählt, kann für jedes Wirtschaftsgut entscheiden, ob er es über die individuelle Nutzungsdauer abschreibt (wirtschaftsgutbezogenes Wahlrecht). Der Freiberufler/Unternehmer muss sich spätestens beim Jahresabschluss für eine der Varianten entscheiden. Die Wahl zwischen der Variante 1 und 2 gilt jeweils für ein Wirtschaftsjahr, d.h. über Anschaffungen im nächsten Jahr ist wieder neu zu entscheiden.

Aufzeichnungspflicht: Liegen die Anschaffungskosten über 250 Euro, müssen die Wirtschaftsgüter in der Buchführung einzeln aufgezeichnet und der Tag der Anschaffung, Herstellung oder Einlage angegeben werden.

12 Betrieblicher Pkw: Ermittlung 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 für 2018 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 Pro-

zent 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 des Finanzamts 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 Veränderungen sind nicht zulässig.

13 Betriebliche Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge: Ermittlung der Privatnutzung

Schafft der Unternehmer 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 über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ab (in der Regel über sechs Jahre).

Für die Ermittlung der Kosten, die auf die private Nutzung, auf die Fahrten zum Betrieb bzw. zur ersten Tätigkeitsstätte und auf Familienheimfahrten entfallen, wurde eine Sonderregelung für Elektrofahrzeuge und extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge geschaffen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 3 EStG). Ab 2019 muss zwischen **zwei Anschaffungszeiträumen** unterschieden werden:

Erster Zeitraum: Anschaffungen **vor** dem 1.1.2019 und **zwischen** dem 31.12.2021 und dem 1.1.2023.

Zweiter Zeitraum: Anschaffungen nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022.

- **Regelung für den ersten Zeitraum (bestehende Regelung)**

Bei der privaten Nutzung, den Fahrten zum Betrieb bzw. der ersten Tätigkeitsstätte und Familienheimfahrten werden nicht die tatsächlichen Anschaffungskosten bzw. nicht der tatsächliche Bruttolistenpreis angesetzt. Mit der Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG soll erreicht werden, dass die Besteuerung der privaten Nutzung eines Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs in etwa mit dem Nutzungsanteil bei einem Verbrennungsmotor vergleichbar ist. Dieser Ausgleich ist **pauschal** zu ermitteln.

Das bedeutet konkret: Der Bruttolistenpreis, der bei der 1-Prozent-Methode zugrunde gelegt wird, ist **pauschal** um die **Kosten für das Batteriesystem zu mindern**. 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 Jahren ab 2014** mindert sich der Wert jeweils um 50 Euro – bei Anschaffungen in 2018 beträgt die Minderung somit (500 Euro - 250 Euro =) 250 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 2018 beträgt der Höchstbetrag somit (10.000 Euro - 2.500 Euro =) 7.500 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 1:

Ein Unternehmer erwirbt in 2018 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 4.000 Euro (16 kWh x 250 Euro) zu mindern. Der für die Ermittlung des Entnahmewerts geminderte Bruttolistenpreis beträgt (45.290 Euro - 4.000 Euro = 41.290 Euro, abgerundet auf volle Hundert Euro =) 41.200 Euro. Die Nutzungsentnahme nach der 1-Prozent-Regelung beträgt somit 412 Euro pro Monat.

Beispiel 2:

Ein Unternehmer erwirbt 2018 ein Elektrofahrzeug mit einer Batteriekapazität von 16 kWh. Der Bruttolistenpreis beträgt 25.640 Euro. Für das Batteriesystem zahlt er monatlich eine zusätzliche Miete von 79 Euro. Die betriebliche Nutzung beträgt 60 Prozent. Der private Nutzungsanteil nach der 1-Prozent-Regelung ist wie folgt zu ermitteln:

Der Bruttolistenpreis (25.640 Euro) ist nicht zu mindern, er wird lediglich abgerundet auf volle Hundert Euro = 25.600 Euro. Die Nutzungsentnahme nach der 1-Prozent-Regelung beträgt somit 256 Euro pro Monat.

Wird das gleiche Fahrzeug auf dem Fahrzeugmarkt **mit und ohne Batteriesystem angeboten**, kann für die Nutzungsentnahme aus Vereinfachungsgründen der Bruttolistenpreis für das Fahrzeug mit Batteriesystem zugrunde gelegt werden, auch wenn das Batteriesystem gemietet wird.

- **Regelung für den zweiten Zeitraum (gesetzliche Neuregelung)**

Für Anschaffungen von Elektrofahrzeugen und extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen **nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022** wird gesetzlich festgelegt, dass nur noch die Hälfte der Kosten anzusetzen sind (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 2 EStG-Entwurf (E)). Das gilt entsprechend, wenn die insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden (Fahrtenbuchmethode; § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG-E).

Fazit: Im Ergebnis gilt die bereits bestehende Förderungsnorm noch für das Jahr 2018 und das Jahr 2022, und die neu eingeführte Regelung nur für den Zeitraum dazwischen.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 6/2018

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 Abgabefristen	§ 149 Abs. 2 AO	Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens
2 Zu- und Abfluss bei der Einnahmen-Überschussrechnung	§ 11 EStG	–
3 Betriebsausgabenabzug bei Zahlung	§ 4 Abs. 3 EStG	–
4 Auswärtstätigkeiten, Abgrenzung	BMF-Schreiben vom 23.12.2014, Az. IV C 6 - S 2145/10/10005 :001, BStBl I 2015, S. 26	§ 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG in Verbindung mit § 9 Abs. 4 EStG
5 Häusliches Arbeitszimmer (1)	BFH, Urteil vom 22.2.2017, Az. III R 9/16, BStBl I 2017, S. 689	–
6 Häusliches Arbeitszimmer (2)	BFH, Urteil vom 9.5.2017, Az. VIII R 15/15 www.bundesfinanzhof.de	–
7 Häusliches Arbeitszimmer (3)	BFH, Urteil vom 25.4.2017, Az. VIII R 52/13 www.bundesfinanzhof.de	–
8 Ordnungsgemäße Belege	BFH, Urteil vom 18.4.2012, Az. V R 57/09 www.bundesfinanzhof.de	–
9 Vorsteuerabzug, Rechnungsanschrift	BFH, Urteile vom 21.6.2018, Az. V R 25/15 und Az. V R 28/16 www.bundesfinanzhof.de	–
10 Abschreibungen bei Anschaffungen in 2018	§ 7 Abs. 1 EStG	–
11 Geringwertige Wirtschaftsgüter/Sammelkosten	§ 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG (neue Werte ab 2018)	–
12 Private Pkw-Nutzung	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG	H 9.11 LStG 2017
13 Privatnutzung von betrieblichen Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 2 EStG-E	Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 2018