

Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 5/2019

Sehr geehrte Damen und Herren,

die höchstrichterlichen Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH) unterstützen nicht in jedem Fall die Auffassung der Finanzverwaltung. So gilt bei einer doppelten Haushaltsführung die Begrenzung der Unterkunftskosten auf 1.000 Euro im Monat nicht für Einrichtungsgegenstände. Diese sind voll abziehbar (Nr. 1). Bei einer Firmenfeier, an der auch Personen aus dem privaten Umfeld teilnehmen, darf der betriebliche Anteil plausibel mit 50 Prozent geschätzt werden (Nr. 2). Das ständige Streitthema Kassenführung wird entschärft, weil bare und unbare Einnahmen in der Kasse zusammen ausgewiesen werden dürfen, wenn die unbaren Einnahmen gekennzeichnet sind (Nr. 7). Auch das Thema Reisekosten sorgt immer wieder für Auseinandersetzungen mit dem Finanzamt. Deshalb liegen viele Fälle dem BFH zur Entscheidung vor. Nunmehr hat der BFH einige Fälle entschieden. Die Auswirkungen fallen aber für Arbeitnehmer und Unternehmer/Freiberufler unterschiedlich aus (Nr. 10).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Doppelte Haushaltsführung:** Einrichtungsgegenstände voll absetzbar?
- 2 Firmenfeier:** Schätzung der beruflichen Aufwendungen
- 3 Investitionsabzugsbetrag:** Auflösung und Gewinnverteilung
- 4 Sozietät:** Realteilung mit Verwertung in Nachfolgesellschaft
- 5 Erste Betriebsstätte eines Unternehmers/Freiberuflers**
- 6 Umsatzsteuer:** Uneinbringliche Forderung trotz Aufrechnungslage
- 7 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung /Kassenführung:** Zur getrennten Erfassung von baren und unbaren Umsätzen
- 8 Firmenwagen:** Besonderheiten bei Elektrofahrzeugen und extern aufladbaren Hybridfahrzeugen
- 9 Reisekosten:** Großräumige erste Tätigkeits- bzw. Betriebsstätte

1 Doppelte Haushaltsführung: Einrichtungsgegenstände voll absetzbar?

Unternehmer und Freiberufler mit doppelter Haushaltsführung können die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung ihrer Unterkunft am Tätigkeitsort als Betriebsausgaben abziehen, höchstens jedoch 1.000 Euro im Monat. Bei dem Höchstbetrag von monatlich 1.000 Euro sind alle tatsächlichen Aufwendungen einzubeziehen, wie z.B. Miete, Betriebskosten, Kosten der laufenden Reinigung und Pflege der Wohnung/Unterkunft, Zweitwohnungssteuer, Rundfunkbeitrag, Miet- und Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze, Aufwendungen für Sondernutzungen (z.B. Gartennutzung). Die separate Miete einer Garage bzw. eines Stellplatzes ist ebenfalls in den Höchstbetrag einzubeziehen.

Aber: Die Höchstgrenze von 1.000 Euro monatlich betrifft **nur die Kosten der „reinen“ Unterkunft**. Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände und Hausrat fallen – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – nicht unter die Höchstbetragsbegrenzung von 1.000 Euro und sind daher grundsätzlich **in vollem Umfang** als Betriebsausgaben abziehbar.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige hatte eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung begründet. Aufwendungen für die Miete nebst Nebenkosten sowie Anschaffungskosten für die Einrichtung machte er als Werbungskosten geltend. Das Finanzamt erkannte die Aufwendungen nur in Höhe von 1.000 Euro je Monat an, da die Abzugsfähigkeit der Kosten für die Unterkunft auf diesen Höchstbetrag begrenzt sei.

Dem widersprach das Finanzgericht (FG). Die Kosten der Einrichtung, d.h. die Abschreibung auf angeschaffte Einrichtungsgegenstände und Aufwendungen für geringwertige Wirtschaftsgüter, seien keine Kosten der Unterkunft und daher nicht mit dem Höchstbetrag abgegolten. Da die übrigen Kosten den Höchstbetrag nicht überschritten hatten, sind die Aufwendungen in voller Höhe abzugsfähig.

Der **Bundesfinanzhof** bestätigte die Entscheidung des FG. Es sind **nur die Kosten der Unterkunft** auf den Höchstabzugsbetrag von **1.000 Euro gedeckelt**. Davon sind aber Aufwendungen für Haushaltsartikel und Einrichtungsgegenstände nicht umfasst, da diese nicht für die Nutzung der Unterkunft getätigt werden. Die Nutzung der Einrichtungsgegenstände ist nicht mit der Nutzung der Unterkunft gleichzusetzen. Derartige Aufwendungen sind daher, soweit sie notwendig sind, ohne Begrenzung der Höhe nach abzugsfähig – bei Arbeitnehmern als Werbungskosten, bei Freiberuflern als Betriebsausgaben.

2 Firmenfeier: Schätzung der beruflichen Aufwendungen

Bei einer gemischten betrieblichen und privaten Veranstaltung können die Aufwendungen dem Anlass entsprechend

aufgeteilt werden. Bestehen **keine Zweifel** daran, dass ein bestimmter Teil der Aufwendungen bei einer Firmenfeier beruflich veranlasst ist, dann kann dieser Anteil geschätzt werden. Eine Schätzung ist auch dann vorzunehmen, wenn Schwierigkeiten bestehen, den betrieblichen Anteil der Aufwendungen eindeutig zu ermitteln.

Beispiel:

Im Garten des Partners einer Rechtsanwaltskanzlei fanden regelmäßig Veranstaltungen statt. Die Gäste wurden begrüßt, bewirtet und unterhalten. Der Teilnehmerkreis bestand aus Mandanten, Geschäftsfreunden und Persönlichkeiten aus Verwaltung, Politik, öffentlichem Leben und Vereinen. Eingeladen wurden ausschließlich Männer. Die Kanzlei machte Aufwendungen für diese sogenannten Herrenabende als Betriebsausgaben geltend, weil nach ihrer Auffassung die Aufwendungen der Pflege und Vorbereitung von Mandaten gedient haben. Die Aufwendungen seien daher voll abzugsfähig.

Das Finanzgericht Düsseldorf gewährte den Betriebsausgabenabzug zur Hälfte. Nach Auffassung des Finanzgerichts sind die Aufwendungen gemischt veranlasst, weil sowohl Gäste aus dem privaten wie auch aus dem beruflichen Umfeld der Partner teilgenommen hätten.

Der Bundesfinanzhof hat die Entscheidung des Finanzgerichts bestätigt. Es bestanden Schwierigkeiten bei der eindeutigen Quantifizierung des beruflich veranlassten Anteils der Gäste, die zu den Herrenabenden erschienen sind. Es konnte nicht eindeutig ermittelt werden, welche der eingeladenen Gäste tatsächlich erschienen sind. Aus den Einladungen ist erkennbar, dass verschiedene Mandanten, Geschäftskontakte und Personen des öffentlichen Lebens ausweislich der Anrede in den Einladungskarten auch aufgrund einer persönlichen Veranlassung eingeladen wurden. Auf Grundlage der Feststellungen des Finanzgerichts ist die **Schätzung eines hälftigen Betriebsausgabenabzugs** weder realitätsfremd noch unmöglich.

Fazit: Ist bei einer Firmenfeier ein bestimmter Teil der Aufwendungen beruflich veranlasst, dann kann dieser Anteil geschätzt werden, selbst wenn Schwierigkeiten bestehen, den genauen Umfang zu ermitteln.

3 Investitionsabzugsbetrag: Auflösung und Gewinnverteilung

Wird ein Investitionsabzugsbetrag im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft gebildet, wirkt er sich im Jahr der Bildung entsprechend der Gewinnbeteiligung bei jedem Gesellschafter aus. Ohne Investition ist der Investitionsabzugsbetrag rückwirkend im Jahr der Bildung gewinnerhöhend aufzulösen. Das gilt auch dann, wenn der Betrieb nach dem Jahr der Bildung unentgeltlich auf einen der Gesellschafter übertragen worden ist. Das heißt, dass die Folgen einer ausbleibenden Investition auch den früheren Gesellschafter entsprechend seinem Gewinnanteil treffen. Durch die Technik der rückwirkenden Korrektur ist bei unentgeltlicher Einzelrechtsnachfolge der **Abzug beim**

Rechtsvorgänger rückgängig zu machen und nicht beim Nachfolger.

Beispiel:

Mutter und Tochter hatten eine GbR (Kosmetikinstitut) gegründet, mit einer Gewinnbeteiligung von 90 Prozent bzw. 10 Prozent. Sie planten im Hinblick auf einen bis spätestens 2013 geplanten Umzug des Geschäfts in einen Neubau (mit Verdoppelung der Fläche) Investitionen für Empfangstheke, Schränke, Liegen, Massagewanne, Teeküche, Vitrinen und ein Fahrzeug. Hierfür bildeten sie im Jahresabschluss 2010 im Gesamthandsvermögen einen Investitionsabzugsbetrag von 38.500 Euro (mit Zurechnung auf die beiden Gesellschafterinnen entsprechend ihren Gewinnanteilen). Das Finanzamt (FA) berücksichtigte den Abzug erklärungsgemäß.

Zum 31.12.2012 wurde die GbR wegen interner Differenzen aufgelöst. Die Tochter übernahm die GbR und führte das Unternehmen als Einzelunternehmen fort (= unentgeltliche Anwachsung des Anteils der Mutter. Dabei wurde § 15 des Gesellschaftsvertrags, der eine Abfindung an den Ausscheidenden vorsah, nicht angewendet). Das FA löste den für 2010 gebildeten Investitionsabzug auf, weil das Einzelunternehmen bis 2013 keine Investition getätigt hatte. Die Gewinnerhöhung von 38.500 Euro wurde den Gesellschaftern entsprechend der ehemaligen Gewinnverteilung zugerechnet, sodass auf die Mutter ein Betrag von 34.650 Euro (90 Prozent) entfiel. Da die begünstigte Investition nicht durchgeführt worden war, vertrat das FA die Auffassung, dass der Investitionsabzugsbetrag beim Rechtsvorgänger berücksichtigt werden müsse, der auch damals den Abzugsbetrag in Anspruch genommen habe.

Zutreffend ist, dass der **Investitionsabzugsbetrag steuerschädlich vom Betriebsübernehmer** übernommen werden konnte, weil der Gesellschaftsanteil der früheren Gesellschafterin unentgeltlich auf die Tochter als Einzelunternehmerin übergegangen ist. Das wird dem Zweck des § 7g EStG gerecht, weil es darum ging, die Liquidität des Betriebs im Hinblick auf künftige Investitionen zu erhalten.

Bei einer **rückwirkenden Auflösung** des Investitionsabzugsbetrags ist laut Finanzgericht die **Gewinnverteilung maßgebend, die im Jahr der Bildung gegolten hat**. Die Regelung im Gesellschaftsvertrag, dass die Ausscheidende an den schwebenden Geschäften nicht teilnimmt, hat hierauf keinen Einfluss. Soweit keine gesetzlichen Ausnahmeregelungen bestehen, können tatsächliche oder rechtliche Vorgänge den einmal entstandenen Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis nicht beeinflussen. Die Gesellschafterinnen hatten außerdem nicht bzw. nicht rechtzeitig eine wirksame Abrede getroffen, die dieser Folgerung entgegensteht.

Rückwirkende Vereinbarungen sind steuerrechtlich grundsätzlich nicht anzuerkennen, weil es unzulässig ist, dass der Steuerpflichtige auf einen entstandenen Steueranspruch mit Wirkung für die Vergangenheit Einfluss nehmen kann. Dementsprechend ist, wenn der Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssel einer Personengesellschaft während des Wirtschaftsjahrs mit Rückbeziehung auf den

Beginn des Wirtschaftsjahrs geändert wird, die Rückbeziehung für die einkommensteuerrechtliche Gewinn- und Verlustzurechnung ohne Bedeutung.

4 Sozietät: Realteilung mit Verwertung in Nachfolgegesellschaft

Scheidet ein Sozium aus einer Sozietät aus und verwertet er den Mandantenstamm, der ihm im Rahmen der Realteilung zusteht, indem er diesen in eine Nachfolgegesellschaft einlegt und anschließend auch aus dieser gegen Abfindung ausscheidet, liegt **kein steuerbegünstigter Aufgabegewinn** vor. **Grund:** Mit der Realteilung der Sozietät werden die wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen der bisherigen freiberuflichen Tätigkeit nicht aufgegeben.

Beispiel:

Eine Rechtsanwaltssozietät, die in mehreren Großstädten Standorte unterhalten hatte, wurde durch Realteilung aufgelöst, was zu einer Betriebsaufgabe führte. Das Vermögen wurde auf Nachfolgegesellschaften, die die Partner der einzelnen Standorte gegründet hatten, übertragen. Auch der Kläger wurde zunächst Gesellschafter einer solchen Nachfolgegesellschaft, schied jedoch unmittelbar nach deren Gründung gegen Zahlung einer Abfindung aus dieser Gesellschaft aus.

Er war der Meinung, dass der im Zusammenhang mit der Auflösung der Sozietät entstandene anteilige Aufgabegewinn tarifbegünstigt zu besteuern sei, da er wirtschaftlich betrachtet aus der Sozietät ausgeschieden sei. Daneben habe er auf Ebene der Nachfolgegesellschaft einen Veräußerungsverlust erlitten.

Der Bundesfinanzhof lehnte die Tarifbegünstigung für den anteiligen Aufgabegewinn aus der Sozietät ab. Die Tarifbegünstigung setze im Fall einer Betriebsaufgabe durch Realteilung voraus, dass die anteiligen vermögensmäßigen Grundlagen der freiberuflichen Tätigkeit des Realteilers in der Sozietät aufgegeben werden. Hieran fehle es, wenn der Kläger die wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen seiner beruflichen Tätigkeit in der Sozietät in Gestalt des anteiligen Mandantenstamms erst mit seinem Ausscheiden aus der Nachfolgegesellschaft endgültig aus der Hand gibt.

5 Erste Betriebsstätte eines Unternehmers/Freiberuflers

Unternehmer können mehrere Betriebsstätten haben, die sie mehr oder weniger oft aufsuchen. Entsprechend der Regelung, die für Arbeitnehmer gilt, kann es auch bei Unternehmern nur „**eine Betriebsstätte**“ geben, bei der eine Entfernungspauschale anzusetzen ist. Bei der **Abgrenzung** von Reisekosten und Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte handelt es sich nur dann um eine Betriebsstätte, wenn es sich um eine dauerhafte Tätigkeitsstätte handelt, die **von der Wohnung getrennt** ist.

Beispiel:

Ein Unternehmer führte als Ein-Mann-Betrieb Abbruch- und Reinigungsarbeiten auf dem Gelände seines (einzigen) Auftraggebers aus. Seinen Betriebssitz hat er am Ort seiner Wohnung. Die Fahrten zum Gelände seines Auftraggebers unternahm er von seinem Betriebssitz aus, wo er auch wohnte. Der Kläger nutzte für diese Fahrten zum Teil seinen im Betriebsvermögen befindlichen Pkw und führte im Übrigen die Fahrten mit einem Lkw durch.

Das Finanzamt erhöhte den Gewinn pauschal um die Kosten, die über die Entfernungspauschale hinausgehen (sogenannte 0,3-Prozent-Regelung), weil sich die einzige Betriebsstätte auf dem Gelände seines Auftraggebers befunden habe. Abweichend von § 12 Abgabenordnung sei der Begriff der Betriebsstätte für Fahrten zu einer weiteren Betriebsstätte nur anzuwenden, wenn es sich um eine dauerhafte Tätigkeitsstätte handelt, die von der Wohnung getrennt ist. Diese Auslegung entspreche der gebotenen Gleichbehandlung von Arbeitnehmern und Unternehmern.

Nach dem Urteil des Finanzgerichts ist bei der Ermittlung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben im Zusammenhang mit den Fahrtkosten unter „Betriebsstätte“ der Ort zu verstehen, an dem oder von dem aus die beruflichen oder gewerblichen Leistungen erbracht werden. Eine abgrenzbare Fläche oder Räumlichkeit und eine hierauf bezogene eigene Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen über die erforderliche ortsfeste betriebliche Einrichtung sind nicht nötig. Maßgebend sind die tatsächlichen Verhältnisse.

Konsequenz: Hat der Unternehmer **mehrere Betriebsstätten**, muss immer geprüft werden, welche Betriebsstätte als **erste Betriebsstätte** zu behandeln ist. Da ein häusliches Arbeitszimmer keine Betriebsstätte in diesem Sinne ist, kann sich die erste Betriebsstätte da befinden, wo der Unternehmer für seinen Auftraggeber dauerhaft tätig wird. Freiberufler/Unternehmer dürfen bei der Nutzung eines Firmenwagens für ihre Fahrten zwischen Wohnung und erster Betriebsstätte also nur die Entfernungspauschale von 0,30 Euro pro Entfernungskilometer geltend machen. Der Gewinn muss um die nicht abziehbaren Aufwendungen erhöht werden.

6 Umsatzsteuer: Uneinbringliche Forderung trotz Aufrechnungslage

Wird eine Forderung aus Lieferungen und Leistungen uneinbringlich, ändert sich die Bemessungsgrundlage für den entsprechenden steuerpflichtigen Umsatz. Der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, hat den dafür **geschuldeten Steuerbetrag** zu berichtigen. Uneinbringlich ist ein Entgelt, wenn bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung (ganz oder teilweise) jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann. Ebenfalls ist der **Vorsteuerabzug** bei dem Unternehmer zu berichtigen, an den dieser Umsatz ausgeführt wurde. Wird das Entgelt

nachträglich vereinnahmt, sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen.

Beispiel:

Eine GmbH erbrachte hauptsächlich umsatzsteuerpflichtige Leistungen an eine Schwestergesellschaft innerhalb desselben Konzerns. Die GmbH berechnet ihre Umsätze nach vereinbarten Entgelten. Die Schwestergesellschaft stellte einen Insolvenzantrag, worauf das Insolvenzverfahren über ihr Vermögen im Folgejahr eröffnet wurde. Zum Zeitpunkt des Insolvenzantrags bestanden Forderungen der GmbH gegenüber der Schwestergesellschaft in Höhe von 4.026.407,74 Euro brutto, sowie Verbindlichkeiten der GmbH gegenüber dieser Schwestergesellschaft in Höhe von 1.767.320,63 Euro sowie Darlehensverbindlichkeiten der GmbH gegenüber der Schwestergesellschaft in Höhe von 2.527.511,73 Euro. In ihrer Bilanz schrieb die Klägerin einen Forderungsbetrag von 3.551.000 Euro brutto gegenüber der Schwestergesellschaft ab und korrigierte die Umsatzsteuer entsprechend.

Die GmbH war der Auffassung, dass wegen der Ausbuchung von Forderungen gegenüber der Schwestergesellschaft im Zusammenhang mit dem Insolvenzantrag eine Änderung der Bemessungsgrundlage vorliegt. Das Finanzamt akzeptierte diese Korrektur nicht, weil es der Auffassung war, dass keine Uneinbringlichkeit vorgelegen habe, da im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung eine Aufrechnungslage bestanden habe.

Nicht uneinbringlich ist eine Forderung, wenn deren Schuldner (Leistungsempfänger), mit einer ihm gegenüber dem Leistenden (Gläubiger), zustehenden **unbestrittenen Forderung** aufrechnet. **Uneinbringlich** ist die Entgeltforderung jedoch, wenn der Schuldner mit einer Forderung aufrechnet, die der **Gläubiger** (leistender Unternehmer) **substantiiert bestreitet**. Denn auch in diesem Fall muss der Gläubiger damit rechnen, dass der Schuldner auf absehbare Zeit das vereinbarte Entgelt unter Hinweis auf die Aufrechnung mit der angeblichen Gegenforderung nicht bezahlen wird.

Zur Annahme der Uneinbringlichkeit reicht zwar grundsätzlich die Stellung eines Insolvenzantrags nicht aus. Uneinbringlichkeit tritt jedoch ein, wenn das Insolvenzgericht dem Schuldner ein allgemeines Verfügungsverbot auferlegt oder allgemein anordnet, dass seine Verfügungen nur noch mit Zustimmung des vorläufigen Verwalters wirksam sind. Die vorstehenden Grundsätze **gelten allgemein**, unabhängig von der Rechtsform der Unternehmen.

7 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung /Kassenführung: Zur getrennten Erfassung von baren und unbaren Umsätzen

Die Aufzeichnungen und Bücher, die ein Unternehmen nach außersteuerlichen oder steuerlichen Regelungen führt (einschließlich der sonstigen erforderlichen Aufzeichnungen), werden zunehmend in elektronischer Form ge-

führt (z.B. als Datensätze). Darüber hinaus werden in den Unternehmen zunehmend die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen in elektronischer Form (z.B. als elektronische Dokumente) aufbewahrt. Die Grundsätze, die hierbei zu beachten sind, hat das Bundesministerium der Finanzen in einem umfangreichen Schreiben dargelegt.

Besonders hervorzuheben sind die Ausführungen zur **getrennten Erfassung von baren und unbaren** Geschäftsvorfällen. In der Regel verstößt die nicht getrennte Verbuchung von baren und unbaren Geschäftsvorfällen oder von nicht steuerbaren, steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen ohne genügende Kennzeichnung gegen die Grundsätze der Wahrheit und Klarheit einer kaufmännischen Buchführung. Die nicht getrennte Aufzeichnung von nicht steuerbaren, steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen **ohne genügende Kennzeichnung** verstößt daher in der Regel gegen steuerrechtliche Anforderungen.

Eine **kurzzeitige gemeinsame** Erfassung von baren und unbaren Tagesgeschäften im Kassenbuch ist regelmäßig **nicht zu beanstanden**, wenn die ursprünglich im Kassenbuch erfassten unbaren Tagesumsätze (z.B. EC-Kartenumsätze) gesondert kenntlich gemacht sind und nachvollziehbar unmittelbar nachfolgend wieder aus dem Kassenbuch auf ein gesondertes Konto aus- bzw. umgetragen werden. Wichtig ist, dass insoweit die Kassensturzfähigkeit der Kasse weiterhin gegeben ist.

8 Firmenwagen: Besonderheiten bei Elektrofahrzeugen und extern aufladbaren Hybridfahrzeugen

Für die Ermittlung der Kosten, die auf die private Nutzung, auf die Fahrten zum Betrieb bzw. zur ersten Betriebsstätte und auf Familienheimfahrten entfallen, gibt es Sonderregelungen für Elektrofahrzeuge und extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge. Für Anschaffungen **nach dem 31.12.2018** und **vor dem 1.1.2022** gilt Folgendes:

Bei einem Elektrofahrzeug oder extern aufladbarem Hybridfahrzeug, das nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022 erworben wird, ist der **Bruttolistenpreis** zur Ermittlung der Privatnutzung **nur zur Hälfte anzusetzen**. Diese Begünstigung ist nicht auf Neuwagen beschränkt. Das heißt, die Begünstigung gilt auch für gebrauchte Elektrofahrzeuge und extern aufladbare Hybridfahrzeuge, wenn sie die **im Gesetz geforderten Voraussetzungen** erfüllen.

Extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge müssen die Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 des Elektromobilitätsgesetzes erfüllen. Danach darf das extern aufladbare Hybridelektrofahrzeug nur eine Kohlemonoxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer haben **oder** muss unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 40 Kilometer Fahrstrecke zurücklegen. Wenn das Plug-In-Hybridfahrzeug unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen

Antriebsmaschine mindestens 40 Kilometer zurücklegen kann, kommt es auf die Höhe der Kohlemonoxidemission nicht mehr an, weil nur **eine der beiden Voraussetzungen** erfüllt werden muss. Wird keine der beiden Voraussetzungen erfüllt, dann ist die Regelung für den ersten Zeitraum weiter anzuwenden.

Fahrtenbuchmethode: Alternativ zur 1-Prozent-Methode kann die private Nutzung auch mit den tatsächlichen Aufwendungen angesetzt werden, die auf die Privatfahrten entfallen. Voraussetzung ist allerdings, dass

- die Aufwendungen insgesamt durch Belege nachgewiesen werden und
- das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein **ordnungsgemäßes** Fahrtenbuch angelegt wird.

Bei der Ermittlung der insgesamt entstandenen Aufwendungen sind die Anschaffungskosten für das Kraftfahrzeug (Abschreibung) oder vergleichbare Aufwendungen (z.B. Leasingrate oder Miete) nur zur **Halfte** zu berücksichtigen.

Für begünstigte Elektrofahrzeuge und extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge, die nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022 angeschafft werden, wird die private Nutzung somit halbiert. Halbiert werden nicht alle Kfz-Kosten, sondern nur die Abschreibung, der Leasingbetrag oder die Miete für das Elektrofahrzeug.

Wichtig: Die Begünstigung für begünstigte Elektrofahrzeuge und extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge gilt nur für das Ertragsteuerrecht, nicht **aber für die Umsatzsteuer**. Konsequenz ist, dass die Umsatzsteuer von der ungekürzten Bemessungsgrundlage zu ermitteln ist.

Wird der Firmenwagen auch **für Fahrten zwischen Wohnung und erster Betriebsstätte** genutzt, dürfen pro Entfernungskilometer nur 0,30 Euro als Betriebsausgaben abgezogen werden. Bei einem Firmen-Pkw sind die Kosten, die über die Entfernungspauschale hinausgehen, nicht als Betriebsausgaben abziehbar. Die nicht abziehbaren Kosten werden **pauschal mit 0,03 Prozent** vom Bruttolistenpreis ermittelt, wenn die private Pkw-Nutzung nach der pauschalen **1-Prozent-Methode** ermittelt wird. Auswirkungen auf die **Umsatzsteuer** ergeben sich bei Einzelunternehmen nicht. Bei **Personengesellschaften** ist allerdings regelmäßig von einem umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausch auszugehen.

9 Reisekosten: Großräumige erste Tätigkeits- bzw. Betriebsstätte

Betriebliche Fahrten eines Arbeitnehmers sind entweder Geschäftsreisen oder Fahrten zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte**, die nur in Höhe der **Entfernungspauschale** von 0,30 Euro je Entfernungskilometer abgezogen werden dürfen. Die Entfernungspauschale ist also immer dann anzusetzen, wenn eine erste Tätigkeitsstätte vorliegt. Das gilt entsprechend für die Beurteilung, ob eine erste Betriebsstätte vorliegt. Voraussetzung für eine erste

Tätigkeits- bzw. Betriebsstätte ist eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers bzw. Auftraggebers. Dabei kann es sich um „räumlich zusammengefasste Sachmittel“ handeln, die mit dem Erdboden verbunden oder dazu bestimmt sind, überwiegend standortgebunden genutzt zu werden. Somit können ein Flughafengelände oder auch ein Hafengelände als eine großräumige erste Tätigkeitsstätte eingestuft werden.

Beispiel:

Eine Pilotin war, wenn auch in geringem Umfang, in der A-Basis am Flughafen X tätig. Zu den Aufgaben der Klägerin gehörte es u.a., vor jedem Abflug in der A-Basis auf dem Flughafen X an dem 60- bis 100-minütigen Briefing der Flugbesatzung teilzunehmen, die Wettermeldungen zu überprüfen, sich an der Beurteilung der Wetterlage zu beteiligen, alle notwendigen Unterlagen und Informationen zur Durchführung des Fluges einzuholen, den Flugplan zu überprüfen, sich mit dem technischen Status des Flugzeugs vertraut zu machen und die Abflugdaten zu errechnen. Nach dem Flug musste sie den Kommandanten bei der Vervollständigung der Flugunterlagen unterstützen und auf Anweisung schriftliche Berichte erstellen.

Die Pilotin machte die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Flughafen sowie Verpflegungsmehraufwendungen nach Dienstreisegrundsätzen gegenüber dem Finanzamt geltend, weil sie der Auffassung war, dass das Flughafengelände keine erste Tätigkeitsstätte sein könne. Das Finanzamt gewährte nur die Entfernungspauschale.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat entschieden, dass fliegendes Personal (wie z.B. Piloten oder Flugbegleiter) dort seine (großräumige) erste Tätigkeitsstätte hat, wo es von seinem Arbeitgeber arbeitsrechtlich **dauerhaft zugeordnet** ist. Außerdem ist erforderlich, dass der Arbeitnehmer auf dem Flughafengelände **zumindest in geringem Umfang** Tätigkeiten erbringt, die er arbeitsvertraglich schuldet. Da die Pilotin in den auf dem Flughafengelände gelegenen Räumen der Airline in gewissem Umfang auch Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Flugvor- und Flugnachbereitung zu erbringen hatte, verfügte sie dort über eine erste Tätigkeitsstätte. Es spielt keine Rolle, dass sie überwiegend im internationalen Flugverkehr tätig war. Der BFH weist zudem ausdrücklich darauf hin, dass auch ein großflächiges und entsprechend infrastrukturell erschlossenes Gebiet (z.B. Werksanlage, Betriebsgelände, Bahnhof oder Flughafen) als (großräumige) erste Tätigkeitsstätte in Betracht kommt.

Konsequenzen für Freiberufler: Eine Zuordnung wie bei Arbeitnehmern kann es für Unternehmer und Freiberufler nicht geben. Betreibt aber ein Freiberufler, z.B. ein Architekt, seine freiberufliche Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer, dann kann ein weiträumiges Bauprojekt zur ersten Betriebsstätte werden, wenn er zwecks Überwachung laufend das Bauprojekt aufsucht. Es handelt sich dann ggf. nicht um Reisekosten, sondern um Fahrten zwischen Wohnung und erster Betriebsstätte, bei denen nur die Ent-

fernungspauschale von 0,30 Euro je Entfernungskilometer abgezogen werden darf. Hier kommt es auf die Ausgestaltung der Verträge mit dem Auftraggeber an.

10 Reisekosten, erste Betriebs- bzw. Tätigkeitsstätte

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass das seit 2014 geltende steuerliche Reisekostenrecht verfassungsgemäß ist, soweit der Werbungskostenabzug für nicht ortsfest eingesetzte Arbeitnehmer eingeschränkt ist. So ist der Abzug der Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte auf 0,30 Euro je Entfernungskilometer beschränkt (sogenannte Entfernungspauschale). Ob eine erste Tätigkeitsstätte vorliegt, richtet sich nach der arbeitsvertraglichen oder dienstrechtlichen Zuordnung durch den Arbeitgeber.

Beispiel:

Ein Polizist, der arbeitstäglich zunächst seine Dienststelle aufsuchte und von dort seinen Einsatz- und Streifendienst antrat, machte die Fahrtkosten von seiner Wohnung zu der Polizeidienststelle sowie Verpflegungsmehraufwendungen nach Dienstreisegrundsätzen geltend. Er begründete dies damit, dass die Tätigkeiten in der Dienststelle sich im Wesentlichen auf die Vor- und Nachbereitung des Einsatz- und Streifendienstes beschränkten. Er ging davon aus, dass keine erste Tätigkeitsstätte vorliegt, da er schwerpunktmäßig außerhalb der Polizeidienststelle im Außendienst tätig ist.

Das Finanzamt (FA) berücksichtigte Fahrtkosten lediglich in Höhe der Entfernungspauschale. Mehraufwendungen für Verpflegung setzte es nicht an.

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Auffassung des FA. Nach Reisekostenrecht, das seit 2014 gilt, kommt es entscheidend darauf an, ob der Arbeitnehmer oder Beamte einer ersten Tätigkeitsstätte **dauerhaft zugeordnet** ist. Die dauerhafte Zuordnung kann durch arbeits- oder dienstrechtliche Festlegungen sowie entsprechende Absprachen und Weisungen des Arbeitgebers (Dienstherrn) erfolgen. Ist dies der Fall, kommt es auf den **qualitativen** Schwerpunkt der Tätigkeit des Arbeitnehmers **nicht** mehr an. Ausreichend ist, dass der Arbeitnehmer (Beamte) am Ort der ersten Tätigkeitsstätte zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen hat. Dies war nach den Feststellungen des Finanzgerichts bei dem Streifenpolizisten im Hinblick auf Schreibarbeiten und Dienstantrittsbesprechungen der Fall.

Hinweis für Unternehmer und Freiberufler: Eine Zuordnung wie bei Arbeitnehmern kann es für Unternehmer und Freiberufler nicht geben. Nutzt aber z.B. ein Handelsvertreter für seine Bürotätigkeit ein häusliches Arbeitszimmer, dann kann der Tätigkeitsschwerpunkt außerhalb liegen, was den Abzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer einschränken kann.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 5/2019

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 Doppelte Haushaltsführung, 1000 Euro-Grenze	BFH, Urteil vom 4.4.2019, Az. VI R 18/17 www.juris.bundesfinanzhof.de	§ 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG in Verbindung mit § 4 Abs. 5 Nr. 6a EStG
2 Firmenfeier	BFH, Beschluss vom 21.3.2019, Az. VIII B 129/18 www.juris.bundesfinanzhof.de	BFH, Beschluss vom 21.9.2019, Az. GrS 1/06
3 Investitionsabzugsbetrag, Gewinnverteilung	FG Düsseldorf, Urteil vom 8.5.2019, Az. 15 K 1457/18 F www.justiz.nrw.de	§ 7g EStG
4 Realteilung bei Freiberuflern	BFH, Urteil vom 15.1.2019, Az. VIII R 24/15 www.juris.bundesfinanzhof.de	§ 34 EStG
5 Fahrten zur ersten Betriebsstätte	FG Düsseldorf, Urteil vom 11.3.2019, Az. 9 K 1960/17 E, G www.juris.bundesfinanzhof.de	BMF-Schreiben vom 23.12.2014, Az. IV C 6 - S 2145/10/10005: 001
6 Uneinbringliche Forderung	BFH, Urteil vom 13.2.2019, Az. XI R 19/16 www.juris.bundesfinanzhof.de	§ 17 Abs. 1 UStG
7 GoBD/Kassenführung	BMF-Schreiben vom 11.7.2019, Az. IV A 4 - S 0316/19/10003 :001	§ 146 AO, §22 UStG
8 Elektro- und Plug-In-Hybridfahrzeuge	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG	–
9 Weiträumige Tätigkeitsstätte/Betriebsstätte	BFH, Urteil vom 4.4.2019, Az. VI R 40/16 www.juris.bundesfinanzhof.de	§ 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG in Verbindung mit § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG
10 Erste Tätigkeits- bzw. Betriebsstätte	BFH, Urteil vom 4.4.2019, Az. VI R 27/17 www.juris.bundesfinanzhof.de	§ 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG in Verbindung mit § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG