

Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 5/2021

Sehr geehrte Damen und Herren,

aktuelle Verwaltungserlasse und neue Finanzrechtsprechungen, die für Ihre Besteuerung von Bedeutung sein können, sind Gegenstand dieses Rundschreibens. Leasing-Sonderzahlungen bei Einnahmen-Überschuss-Rechnung sind im Jahr der Zahlung abziehbar, wobei allerdings auch die Folgejahre Einfluss auf die Höhe des Abzugs haben können (Nr. 2). Wer ein Elektrofahrzeug als Firmenwagen nutzt, darf die Stromkosten pauschal als Betriebsausgaben geltend machen (Nr. 1). Als Nachweis für Bewirtungskosten werden künftig nur Belege anerkannt, die mithilfe einer zertifizierten Technischen Sicherheitseinrichtung erstellt wurden (Nr. 3).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Elektro-Firmenwagen:** Pauschaler Ansatz von Stromkosten
- 2 Pkw-Leasing:** Leasing-Sonderzahlung bei Einnahmen-Überschuss-Rechnung
- 3 Bewirtung:** Nachweis mithilfe einer zertifizierten Technischen Sicherheitseinrichtung
- 4 Betriebsveranstaltung:** Zur Aufteilung der Kosten, wenn Teilnehmer absagen
- 5 Bewirtung oder geringfügige Aufmerksamkeiten**
- 6 Gutachtertätigkeit für den Medizinischen Dienst**
- 7 Fahrtenbuch:** Schätzung von Kosten
- 8 Firmen-Pkw:** Abrundung des Listenpreises
- 9 Homeoffice:** Bescheinigung des Arbeitgebers für 2020 empfehlenswert

1 Elektro-Firmenwagen: Pauschaler Ansatz von Stromkosten

Nutzt der Unternehmer ein betriebliches Elektro- oder Hybridelektrofahrzeug, wird er das Fahrzeug nicht ausschließlich im Betrieb aufladen, sondern auch an einer Steckdose/Ladevorrichtung, die zu seiner Wohnung gehört. Der Unternehmer kann den betrieblichen Nutzungsanteil der ansonsten privaten Stromkosten grundsätzlich mithilfe eines gesonderten Stromzählers (stationär oder mobil) nachweisen. Neben dem Einkaufspreis für die verbrauchten Kilowattstunden Strom ist auch ein zu zahlender Grundpreis anteilig zu berücksichtigen.

Zum Nachweis des betrieblichen Nutzungsanteils reicht es aus, wenn der Unternehmer den Verbrauch für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten aufzeichnet. Aus Vereinfachungsgründen kann der betriebliche Nutzungsanteil auch mit den lohnsteuerlichen Pauschalen angesetzt werden. Zur Unterscheidung der anzuwendenden Pauschale ist anstelle jeder zusätzlichen Lademöglichkeit an einer ortsfesten Einrichtung des lohnsteuerlichen Arbeitgebers auf die zusätzliche Lademöglichkeit in einer der Betriebsstätten abzustellen.

Somit gilt Folgendes: Der Unternehmer kann die folgenden Stromkosten für das elektrische Aufladen eines Firmenwagens (ausschließlich Pkw) als betrieblichen Aufwand erfassen:

1. Für den Zeitraum vom 1.1.2017 bis 31.12.2020:
 - **Mit zusätzlicher Lademöglichkeit in einer der Betriebsstätten des Unternehmers**
 - für Elektrofahrzeuge 20 Euro monatlich,
 - für Hybridelektrofahrzeuge 10 Euro monatlich.
 - **Ohne zusätzliche Lademöglichkeit in einer der Betriebsstätten des Unternehmers**
 - für Elektrofahrzeuge 50 Euro monatlich,
 - für Hybridelektrofahrzeuge 25 Euro monatlich.
2. Für den Zeitraum vom 1.1.2021 bis 31.12.2030:
 - **Mit zusätzlicher Lademöglichkeit in einer der Betriebsstätten des Unternehmers**
 - für Elektrofahrzeuge 30 Euro monatlich,
 - für Hybridelektrofahrzeuge 15 Euro monatlich.
 - **Ohne zusätzliche Lademöglichkeit in einer der Betriebsstätten des Unternehmers**
 - für Elektrofahrzeuge 70 Euro monatlich,
 - für Hybridelektrofahrzeuge 35 Euro monatlich.

Als zusätzliche Lademöglichkeit gilt jeder geeignete Stromanschluss in einer Betriebsstätte des Unternehmers. Ohne zusätzliche Lademöglichkeit in einer Betriebsstätte des Unternehmers sind die höheren Pauschalen anwendbar. Damit sind sämtliche Kosten des Unternehmers für den Ladestrom abgegolten. Übersteigen die tatsächlichen Kosten die maßgebende Pauschale, kann der Unternehmer **anstelle der maßgebenden Pauschale** auch die anhand von Belegen nachgewiesenen tatsächlichen Kosten als Betriebsausgaben erfassen.

2 Pkw-Leasing: Leasing-Sonderzahlung bei Einnahmen-Überschuss-Rechnung

Ein Pkw ist dem **Leasinggeber** zuzurechnen, wenn sowohl das zivilrechtliche als auch das wirtschaftliche Eigentum bei ihm verbleibt. In diesem Fall kann der Pkw dem **Betrieb des Nutzungsberechtigten** nur bei einer betrieblichen Veranlassung zugeordnet werden. Dient der Vertragsabschluss sowohl betrieblichen als auch außerbetrieblichen Zwecken, hängt die Zuordnung entscheidend davon ab, ob die betriebliche oder aber die außerbetriebliche Nutzung überwiegt.

Beispiel:

Der Kläger (Steuerberater) ermittelte seine Einkünfte aus selbstständiger Arbeit mithilfe einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Außerdem erzielte er Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, aus der Vermietung einer Ferienimmobilie sowie aus Kapitalvermögen. Die Klägerin (Ehefrau) erzielte Einkünfte aus selbstständiger und nichtselbstständiger Arbeit. Der Kläger bestellte im Juni ein Leasingfahrzeug. Der Antrag über eine Leasing-Laufzeit von 36 Monaten wurde Ende Oktober abgeschlossen (geplanter Liefertermin: 10.12). Die tatsächliche Auslieferung erfolgte am 9.12. Zeitgleich leistete der Kläger eine Leasingsonderzahlung von 36.490,88 Euro zzgl. 6.933,27 Euro USt.

Die Fahrleistung im Dezember 2013 betrug insgesamt 2.068 km. Davon sind 1.737 km für unternehmerische Fahrten und 268 km für die Vermietungstätigkeit zurückgelegt worden. Der Kläger machte daher 71,03 Prozent der verausgabten Kosten von 31.262,36 Euro zzgl. 5.867 Euro gezahlter Vorsteuer (inklusive der Leasingsonderzahlung) als Betriebsausgaben bei seiner selbstständigen Tätigkeit geltend. Die betriebliche Nutzung betrug im Folgejahr 7,47 Prozent, 13,89 Prozent im 2. Folgejahr und 10,27 Prozent im 3. Folgejahr. Der Kläger erfasste die Fahrtkosten in den Folgejahren im Rahmen der Nutzungseinlage mit dem pauschalen Kilometersatz von 0,30 Euro. Das FA lehnte den Abzug der Leasingsonderzahlung ab, weil die betriebliche Veranlassung nicht allein von der Nutzung eines Monats im Anschaffungsjahr abhängig gemacht werden könne.

Bei einem betrieblichen **Nutzungsanteil von über 50 Prozent** ist der Leasingvertrag **dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen**. Eine Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen im Anschaffungsjahr aufgrund des betrieblichen Nutzungsanteils von 71,03 Prozent zwischen dem 9.12. und dem 31.12. ist dann fehlerhaft, wenn die betriebliche Nutzung im Übrigen deutlich unter 50 Prozent liegt. Ein Zeitraum von nur drei Wochen und zwei Tagen reicht nach Auffassung des FG für die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen nicht aus. Dies würde sonst zu einer eher willkürlichen und eher zufälligen Berücksichtigung sowohl zum Betriebs- als auch zum Privatvermögen führen und einen Gestaltungsmissbrauch ermöglichen. Das FG hält es daher für sachgerecht, wenn zu den Angaben im Dezember die Monate Januar und Februar des Folgejahres (2/12 von 29.434 km Gesamtleistung und 2/12 von 2.200 km betriebliche Fahrten) in die Berechnung mit

einbezogen werden. Der betriebliche Nutzungsanteil für drei Monate liegt dann bei 26,33 Prozent.

Ein Abzug der tatsächlichen Kosten (hier der Leasingsonderzahlung) scheidet aus, soweit während der Laufzeit des Leasingvertrags die Kraftfahrzeugkosten nach pauschalen Kilometersätzen als Werbungskosten geltend gemacht werden. Mit der Anwendung des Pauschalbetrags sind regelmäßig sämtliche mit dem Betrieb des Fahrzeugs verbundenen Aufwendungen abgegolten. Da der Kläger auch in den Folgejahren den Ansatz der tatsächlichen Kosten begehrte, ist auch im Anschaffungsjahr der Ansatz der tatsächlichen Kosten, und hier insbesondere der Leasingsonderzahlung, möglich. Allerdings sind im Anschaffungsjahr 12,16 Prozent der Leasingsonderzahlung bei den Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit und 6,24 Prozent bei den Einkünften aus Vermietung abzugsfähig.

Im Übrigen liegt bei der vom Kläger gewählten Gestaltung im Zusammenhang mit der Leasingsonderzahlung ein **Gestaltungsmissbrauch** vor (§ 42 Abgabenordnung). Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist. Wann ein Gestaltungsmissbrauch vorliegt, entzieht sich einer allgemeinen Definition und lässt sich nur im Einzelfall feststellen.

3 Bewirtung: Nachweis mithilfe einer zertifizierten Technischen Sicherheitseinrichtung

Angemessene Bewirtungsaufwendungen können nur dann als Betriebsausgaben angezogen werden, wenn ein schriftlicher Nachweis über Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung vorliegt. Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat nunmehr umfassend Stellung genommen, wobei die Anforderungen an den Inhalt des Bewirtungsbelegs im Wesentlichen nicht neu sind. Neu sind allerdings die Anforderungen, die an die Erstellung von Bewirtungsrechnung gestellt werden.

Restaurantrechnungen müssen maschinell ausgedruckt und registriert sein. Das ist nicht neu. Neu ist jedoch, dass die Aufwendungen für eine Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass nur dann als Betriebsausgaben anerkannt werden, wenn es sich bei dem Bewirtungsbeleg um eine **maschinell erstellte und elektronisch aufgezeichnete Rechnung** handelt, die mit Hilfe einer **Technischen Sicherheitseinrichtung (TSE)** erstellt wurde. Der Bewirtungsbetrieb ist verpflichtet, mit dem elektronischen Aufzeichnungssystem mit Kassenfunktion Belege über die Geschäftsvorfälle zu erstellen. Rechnungen in anderer Form, z.B. handschriftlich oder nur **maschinell erstellte, erfüllen die Nachweisvoraussetzungen** nicht. Die so ausgewiesenen Bewirtungsaufwendungen sind **vollständig vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen**.

Vertrauensschutz: Der Steuerpflichtige kann im Allgemeinen darauf vertrauen, dass die ihm erteilte Rechnung vom Bewirtungsbetrieb maschinell ordnungsgemäß erstellt und aufgezeichnet worden ist, wenn der von dem elektronischen Aufzeichnungssystem mit Kassenfunktion ausgestellte Beleg mit einer Transaktionsnummer, der Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder der Seriennummer des Sicherheitsmoduls versehen wurde. Diese Angaben können auch in Form eines QR-Codes dargestellt werden.

Ausfall der TSE: Das elektronische Aufzeichnungssystem darf weiterbetrieben werden, wenn der Ausfall auf dem Beleg z.B. durch eine fehlende Transaktionsnummer oder durch eine sonstige eindeutige Kennzeichnung ersichtlich ist. In diesem Fall ist der Betriebsausgabenabzug grundsätzlich zulässig.

Werden Bewirtungsleistungen zu einem späteren Zeitpunkt als dem Tag der Bewirtung in Rechnung gestellt **und unbar bezahlt** (z.B. bei der Bewirtung eines größeren Personenkreises im Rahmen einer geschlossenen Veranstaltung) oder sind in dem bewirtenden Betrieb ausschließlich unbare Zahlungen möglich, ist die Vorlage des Belegs eines elektronischen Aufzeichnungssystems mit Kassenfunktion, der die Angaben nach § 6 Kassensicherungsverordnung (KassenSichV) beinhaltet, nicht zwingend erforderlich. In diesem Fall ist der Zahlungsbeleg über die unbare Zahlung der Rechnung beizufügen.

Werden für Gäste eines Unternehmens **Verzehrgutscheine** ausgegeben, gegen deren Vorlage die Besucher auf Rechnung des Unternehmens in einem Bewirtungsbetrieb bewirtet werden, reicht für den Betriebsausgabenabzug die Vorlage der Abrechnung über die Verzehrgutscheine aus.

Digitale oder digitalisierte Bewirtungsrechnungen: Wird der Beleg vom Steuerpflichtigen digital erstellt oder digitalisiert (digitaler oder digitalisierter Eigenbeleg), ist die erforderliche Autorisierung durch eine elektronische Unterschrift oder eine elektronische Genehmigung der entsprechenden Angaben zu gewährleisten. Die Angaben dürfen im Nachhinein nicht undokumentiert geändert werden. Die Rechnung über die Bewirtung kann dem Steuerpflichtigen bereits in digitaler Form übermittelt werden (**digitale Bewirtungsrechnung**).

Eine Bewirtungsrechnung in Papierform kann vom Steuerpflichtigen digitalisiert werden (**digitalisierte Bewirtungsrechnung**). Ein digitaler oder digitalisierter Eigenbeleg muss digital mit der Bewirtungsrechnung zusammengefügt oder durch einen Gegenseitigkeitshinweis auf Eigenbeleg und Bewirtungsrechnung verbunden werden.

Anwendung: Bei Belegen über Bewirtungsaufwendungen, die bis zum 31.12.2022 ausgestellt werden, ist der Betriebsausgabenabzug unabhängig von den nach der KassenSichV geforderten Angaben zulässig. Soweit nach dem neuen BMF-Scheiben erhöhte Anforderungen an die Nachweisführung zu erfüllen sind, gelten diese verpflichtend für Bewirtungsaufwendungen, die nach dem 1.7.2021 anfallen.

4 Betriebsveranstaltung: Zur Aufteilung der Kosten, wenn Teilnehmer absagen

Plant ein Unternehmer eine Betriebsveranstaltung, sollte er darauf achten, dass die Kosten pro Teilnehmer nicht mehr als 110 Euro (brutto) betragen. Wird die 110 Euro Grenze je Arbeitnehmer überschritten, fällt für den übersteigenden Betrag Lohnsteuer an, die auch pauschal mit 25 Prozent ermittelt werden kann. Wesentlich stärker wirkt sich **beim Überschreiten des Grenzwerts** jedoch der Wegfall **des Vorsteuerabzugs in voller Höhe** aus.

Es kommt somit entscheidend darauf an, wie viele Personen an der Betriebsveranstaltung teilnehmen. Der BFH hat nunmehr entschieden, dass nicht auf die Zahl der geplanten Teilnehmer abzustellen ist, sondern auf die Zahl der **tatsächlich teilnehmenden Personen**.

Beispiel:

Ein Arbeitgeber lädt 50 Gäste zu einer Betriebsfeier ein. Die Kosten für die Veranstaltung betragen 5.000 Euro. Somit entfallen auf jede Person 100 Euro. Von den 50 eingeladenen Gästen haben zehn Personen abgesagt. Die Kosten, die auf jede teilnehmende Person entfallen, betragen (5.000 Euro : 40 =) 125 Euro. Das bedeutet im Ergebnis, dass die Kosten je angemeldeten Teilnehmer (5.000 Euro : 50 =) 100 Euro betragen und die Kosten je tatsächlich teilnehmender Person (5000 Euro : 40 =) 125 Euro.

Konsequenzen: Laut BFH ist die Zahl der Personen maßgebend, die tatsächlich teilgenommen haben, sodass auf jede Person 125 Euro entfallen. Der übersteigende Betrag von (125 Euro - 110 Euro =) 15 Euro muss bei jedem teilnehmenden Arbeitnehmer als Arbeitslohn erfasst werden, der entweder individuell oder pauschal mit 25 Prozent versteuert wird. Allerdings entfällt insgesamt die Möglichkeit, den Vorsteuerabzug aus den Aufwendungen geltend zu machen.

Hinweis: Bei einer Betriebsveranstaltung lässt sich nie voraussagen, ob einzelne Arbeitnehmer oder Gäste absagen oder einfach nicht erscheinen. Da der BFH auf die Zahl der tatsächlich teilnehmenden Personen abstellt, ist es sinnvoll, bei der Planung **einen Sicherheitspuffer einzubauen**, sodass die Kosten pro Teilnehmer nicht mehr als 110 Euro (brutto) betragen werden.

5 Bewirtung oder geringfügige Aufmerksamkeiten

Aufmerksamkeiten, die der Unternehmer in geringem Umfang als Geste der Höflichkeit darreicht, sind keine Bewirtung. Der Unternehmer kann die Kosten daher **zu 100 Prozent abziehen, ohne besondere Aufzeichnungspflichten** beachten zu müssen. Entscheidend ist somit, wo die Aufmerksamkeit aufhört und die Bewirtung anfängt. Es kommt nicht allein auf den Preis an, sondern auch auf die Art und den Umfang der angebotenen Speisen und Getränke. Bei Kaffee, Tee, Erfrischungsgetränken und Gebäck handelt es sich unzweifelhaft um Aufmerksamkeiten. Eine eindeutige Grenze gibt es jedoch nicht.

Beim **Ausschank von Alkohol** im Rahmen von Besprechungen oder Vertragsabschlüssen handelt es sich nach Auffassung des FG München **nicht um Aufmerksamkeiten**, sondern um Bewirtungskosten; denn Bewirtung ist jede Darreichung von Speisen, Getränken oder sonstigen Genussmitteln zum sofortigen Verzehr. Es kommt nicht darauf an, ob die Beköstigung der bewirteten Person im Vordergrund steht oder die Bewirtung in erster Linie der Werbung oder der Repräsentation dient. Von der Abzugsbeschränkung sind alle Aufwendungen betroffen, bei denen ein sachlicher Zusammenhang mit der Bewirtung (Darreichung von Speisen und Getränken) besteht.

Beispiel:

Ein selbstständiger Sachverständiger machte im Jahr 2012 als Bewirtungskosten „Büro“ 2.870,19 Euro und im Jahr 2013 einen Betrag von 1.238,21 Euro geltend. Darin war in 2012 ein Betrag von 2.714,40 Euro und in 2013 ein Betrag von 830 Euro für hochwertige Alkoholi-ka enthalten. Nach Ansicht des FA waren die geltend gemachten Aufwendungen für Alkohol nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als nicht angemessen anzusehen und daher nicht als Betriebsausgaben absetzbar. Die Kosten aus den Rechnungen 2012 kürzte das FA um 50 Prozent auf 1.357,20 Euro. Für das Jahr 2013 seien 100 Prozent des Bruttorechnungsbetrags in Höhe von 830 Euro nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Das FG München beurteilt das **Ausschenken von alkoholischen Getränken** bei einer Besprechung im Büro des Unternehmers nicht als bloße Aufmerksamkeit, sondern als **Bewirtungsaufwand**. Eine Bewirtung liegt nicht nur dann vor, wenn die Darreichung von Speisen und/oder Getränken eindeutig im Vordergrund steht. Bewirtung ist jede unentgeltliche Überlassung oder Verschaffung von Speisen, Getränken oder sonstigen Genussmitteln zum sofortigen Verzehr.

Ergebnis: Die Richter des FG haben entschieden, dass bei Besprechungen in den Büroräumen des Unternehmers

- nur Aufwendungen wie Kaffee, Wasser und Kekse als übliche Gesten der Höflichkeit in voller Höhe als Betriebsausgaben (Aufmerksamkeiten) verbucht werden dürfen und
- das Ausschanken von **alkoholischen** Getränken nicht zu den Aufmerksamkeiten gehört. Es müssen dann die Grundsätze beachtet werden, die für Bewirtungsaufwendungen gelten.

Die Kosten für alkoholische Getränke, die anlässlich einer Besprechung in einem Büro des Unternehmers getrunken werden, darf der Unternehmer nur zu 70 Prozent als Betriebsausgaben geltend machen. Damit 70 Prozent der Bewirtungsaufwendungen den Gewinn mindern dürfen, muss der Unternehmer Aufzeichnungen zum Datum der Bewirtung, zum Anlass und zu den Teilnehmern führen und aufbewahren. Zudem müssen die Kosten für die alkoholischen Getränke getrennt von den übrigen Betriebsausgaben gebucht werden.

Die Differenzierung zwischen Kaffee, Wasser und anderen nichtalkoholischen Getränken einerseits und alko-

holischen Getränken andererseits, ist bisher noch nicht höchstrichterlich entschieden worden. Um jegliches Risiko zu vermeiden, ist es sinnvoll bei alkoholischen Getränken alle Aufzeichnungspflichten zu erfüllen, die für Bewirtungen gelten. Für alkoholische Getränke sollte ein weiteres Bewirtungskonto eingerichtet werden. Wenn sich die Beurteilung des FG München tatsächlich durchsetzen sollte, bleibt zumindest der Betriebsausgabenabzug zu 70 Prozent und der Vorsteuerabzug zu 100 Prozent erhalten.

6 Gutachtertätigkeit für den Medizinischen Dienst

Leistungen einer Gutachterin, die im Auftrag des Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung (MDK) Gutachten zur Pflegebedürftigkeit von Patienten erstellt, sind nach deutschem Recht nicht von der USt befreit. Eine Steuerbefreiung nach EU-Recht scheidet ebenfalls aus.

Beispiel:

Eine ausgebildete Krankenschwester mit medizinischer Grundausbildung und akademischer Ausbildung im Bereich der Pflegewissenschaft sowie einer Weiterbildung in Qualitätsmanagement im Bereich der Pflege erstellte für den MDK Niedersachsen Gutachten zur Pflegebedürftigkeit von Patienten. Der MDK rechnete die Leistungen monatlich ihr gegenüber ab, wobei der MDK keine USt auswies. Die Umsätze aus der Gutachtertätigkeit erklärte die Krankenschwester als steuerfrei, nahm jedoch den Vorsteuerabzug aus allen Eingangsleistungen ungekürzt in Anspruch.

Das FA war allerdings der Auffassung, dass die Gutachtertätigkeit weder nach nationalem noch nach Unionsrecht umsatzsteuerfrei sei. Es unterwarf deshalb die Umsätze der USt. Das FG gab der dagegen gerichteten Klage statt.

Der BFH hob das Urteil des FG auf. Nach seiner Auffassung handelt es sich bei den Leistungen, die die Krankenschwester im Rahmen der Gutachtertätigkeit erbrachte, zwar um eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen (Art. 132 Abs. 1 Buchstabe g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem). Dabei schadet es nicht, dass die Klägerin ihre Leistungen nicht an den jeweiligen Hilfsbedürftigen, sondern an den MDK erbracht hat.

Allerdings scheitert das Berufen auf die Steuerbefreiung nach EU-Recht daran, dass die **Krankenschwester nicht** von der Bundesrepublik Deutschland als „**Einrichtung mit sozialem Charakter**“ **anerkannt** ist. Eine solche Anerkennung ist aber Voraussetzung für die EU-rechtliche Steuerbefreiung. Die EU-rechtliche Steuerbefreiung kann nicht aus der nur mittelbaren Kostenerstattung über den MDK abgeleitet werden.

7 Fahrtenbuch: Schätzung von Kosten

Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen Firmenwagen auch zur privaten Nutzung, kann der geldwerte

Vorteil der privaten Kfz-Nutzung mithilfe der 1-Prozent-Methode ermittelt werden. Führt der Arbeitnehmer ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch, können bei der Ermittlung des privaten Nutzungsanteils die tatsächlichen Kfz-Kosten zugrunde gelegt werden. In besonderen Fällen dürfen die Aufwendungen geschätzt werden, die nicht durch Belege nachgewiesen werden können. Das heißt, dass nicht zwingend die 1-Prozent-Methode anzuwenden ist.

Beispiel:

Eine GmbH überließ zwei Arbeitnehmern jeweils firmeneigene Fahrzeuge, die diese auch privat nutzen durften. Beide Arbeitnehmer führten über die mit ihren Dienstwagen unternommenen Fahrten im gesamten streitigen Zeitraum Aufzeichnungen in Fahrtenbüchern. Bei einer Betriebsprüfung stellte der Prüfer fest, dass die GmbH die geldwerten Vorteile nach einer Mischmethode ermittelt hatte:

- *Für die Privatfahrten der Arbeitnehmer kam die sogenannte individuelle Methode zur Anwendung, d.h. der Nutzungsvorteil wurde anhand des Einzelnachweises aller Fahrten und Gesamtkosten ermittelt.*
- *Ein Arbeitnehmer hatte sein Fahrzeug auch für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt. Der hieraus resultierende geldwerte Vorteil wurde pauschal mit 0,03 Prozent des Bruttolistenpreises ermittelt.*

Der Prüfer stellte fest, dass zur Berechnung der tatsächlichen Treibstoffkosten geschätzte Werte für den Verbrauch der Fahrzeuge und die Treibstoffpreise zugrunde gelegt worden waren. Der Grund hierfür war, dass die Betankung der Fahrzeuge an einer betrieblichen Zapfsäule ohne Anzeige der Mengenabgabe und des Preises erfolgt war. Die Fahrtenbücher waren nach Auffassung des Prüfers ordnungsgemäß. In seinem über die Lohnsteuer-Außenprüfung berechnete der Prüfer den geldwerten Vorteil aus der privaten Nutzung der Firmen-Pkws pauschal nach der 1-Prozent-Methode bzw. nach der 0,03-Prozent-Methode für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte/erster Tätigkeitsstätte neu.

Die GmbH vertrat die Auffassung, dass die Bewertung des Vorteils für die private Kfz-Nutzung individuell vorzunehmen sei. Sämtliche Kosten seien durch Belege nachgewiesen. Die Fahrtenbücher seien unstreitig ordnungsgemäß. Lediglich die Treibstoffkosten seien gemäß den Verbrauchsangaben der Hersteller der betrieblichen Kfz und der von ihr aufgewendeten Kosten pro Liter rechnerisch ermittelt worden.

Das FG hat entschieden, dass die Voraussetzungen für die **Anwendung der Fahrtenbuchmethode** vorliegen. Es ist unstreitig, dass die Arbeitnehmer der GmbH ordnungsgemäße Fahrtenbücher geführt haben. Der Nachweis für die Aufwendungen, die durch die Kfz-Nutzung insgesamt entstanden sind, ist geführt, sodass der Belegnachweis erfüllt ist, der ebenfalls materiell-rechtliche Voraussetzung für die Anwendung der Fahrtenbuchmethode ist. Die Gesamtkosten müssen insgesamt durch Belege nachgewiesen sein. Sie sind lückenlos im Einzelnen zu belegen. Nicht abschließend geklärt ist, inwieweit der grundsätzlich

geforderte Belegnachweis durch eine (Teil-)Schätzung ergänzt werden kann.

Nach Auffassung des FG ist vorliegend der Belegnachweis geführt, da die erforderliche Teilschätzung des konkreten Treibstoffverbrauchs der Kfz-Nutzung nur einen geringfügigen Mangel darstellt, der insgesamt nicht zur Verwerfung der Fahrtenbuchmethode führt. Für die Treibstoffkosten liegen sämtliche Einkaufsrechnungen vor, sodass auch die Bewertung der Treibstoffkosten nach Durchschnittspreisen pro Liter feststehen und belegmäßig nachgewiesen sind. Es fehlt lediglich der belegmäßige Nachweis für den konkreten Treibstoffverbrauch der jeweiligen Fahrzeuge. Es bestehen daher keine Bedenken, die entstandenen Aufwendungen im Wege der sachgerechten Schätzung aufzuteilen.

Hinweis: Das FG hat die Revision zugelassen (BFH-Az. VI R 44/20). In vergleichbaren Fällen, in denen die Verteilung der Aufwendungen nur durch Schätzung erfolgen kann, sollte Einspruch eingelegt und ein Ruhen des Verfahrens bis zur Entscheidung durch den BFH beantragt werden.

8 Firmen-Pkw: Abrundung des Listenpreises

Die private Nutzung eines Firmenwagens wird regelmäßig mithilfe der 1-Prozent-Regelung bewertet, wenn kein Fahrtenbuch geführt wird. Die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Entnahmewerts ist der inländische Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung des Kraftfahrzeugs zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich USt (Bruttolistenpreis). Diese Bemessungsgrundlage wird bei Elektrofahrzeugen auf die Hälfte bzw. auf ein Viertel reduziert. Bei Plug-In-Hybrid-Fahrzeugen wird der Bruttolistenpreis auf die Hälfte reduziert. Erst danach ist der Betrag auf volle 100 Euro abzurunden.

Das heißt, dass die Abrundung des Bruttolistenpreises auf volle 100 Euro vom reduzierten Bruttolistenpreis vorzunehmen ist. Die 1-Prozent-Regelung für private Fahrten bzw. die 0,03-Prozent-Regelung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeits- bzw. Betriebsstätte ist für den gesamten Zeitraum der Nutzung des jeweiligen Kraftfahrzeugs von diesem so festgestellten Wert zu ermitteln.

Beispiel:

Der Unternehmer hat in 2019 ein Elektrofahrzeug erworben. Der Bruttolistenpreis beträgt 35.326 Euro. Die betriebliche Nutzung beträgt 60 Prozent. Der private Nutzungsanteil ermittelt sich wie folgt:

- Für 2019 ist der Bruttolistenpreis (35.326 Euro) nur zur Hälfte zugrunde zu legen (= 17.663 Euro) und auf 17.600 Euro abzurunden. Die Nutzungsentnahme nach der 1 Prozent-Regelung beträgt (1 Prozent von 17.600 Euro =) 176 Euro pro Monat.
- Für 2020 ist der Bruttolistenpreis (35.326 Euro) nur zu einem Viertel zugrunde zu legen (= 8.831,50 Euro) und auf 8.800 Euro abzurunden. Die Nutzungsentnahme nach der 1-Prozent-Regelung beträgt (1 Prozent von 8.800 Euro =) 88 Euro pro Monat.

Die pauschalen Wertansätze sind höchstens mit dem Betrag der Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs anzusetzen (sogenannte **Kostendeckelung**). Zu den Gesamtkosten gehören auch die Abschreibungen. Für den Vergleich der pauschalen Wertansätze mit den Gesamtkosten ist die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung bei Plug-In-Hybrid-Fahrzeugen und Elektrofahrzeugen nur zur Hälfte bzw. mit einem Viertel anzusetzen. Enthalten die Anschaffungskosten für das Elektro- oder Hybridelektrofahrzeug keinen **Anteil für das Batteriesystem** und ist für die Überlassung der Batterie ein zusätzliches Entgelt (z.B. Miete oder Leasingrate) zu entrichten, sind die für das genutzte oder dem Arbeitnehmer überlassene Kraftfahrzeug tatsächlich entstandenen Gesamtkosten um dieses zusätzlich entrichtete Entgelt zu mindern. Auch weitere Kosten für das Batteriesystem, wie z.B. Reparaturkosten, Wartungspauschalen oder Beiträge für spezielle Batterieversicherungen sind abzuziehen, wenn sie zusätzlich zu tragen sind (ggf. sind die zusätzlich für das Batteriesystem getragenen Kosten entsprechend dem anzuwendenden Bruchteil anzusetzen).

9 Homeoffice: Bescheinigung des Arbeitgebers für 2020 empfehlenswert

Während der Corona-Krise haben viele Arbeitnehmer zu Hause im Homeoffice gearbeitet. Für zusätzliche Kosten kann der Arbeitnehmer in seiner Steuerklärung eine Homeoffice-Pauschale geltend machen, die auch dann gewährt wird, wenn kein abgeschlossenes häusliches Arbeitszimmer vorhanden ist. Um die Pauschale zu erhalten, muss der Arbeitsplatz in der Wohnung keine besonderen Voraussetzungen erfüllen. Ob am Küchentisch, in einer Arbeitsecke oder in einem getrennten Raum gearbeitet wird, macht keinen Unterschied.

Es kann ein Betrag von **5 Euro pro Tag** abgezogen werden, **höchstens** jedoch **600 Euro** im Kalenderjahr. Die Homeoffice-Pauschale ist nur auf Tätigkeiten in den Jahren 2020 und 2021 begrenzt, die in der häuslichen Wohnung ausgeübt wurden bzw. werden. Die Homeoffice-Pauschale kann auch beansprucht werden, wenn darauf verzichtet wird, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach der bisherigen Regelung in Anspruch zu nehmen.

Wichtig: Der Arbeitnehmer kann die Pauschale **nur** für die Kalendertage geltend machen, an denen er seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit **ausschließlich** in der häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht. Um die Homeoffice-Pauschale als Werbungskosten in der Steuererklärung für 2020 geltend machen zu können, muss der Arbeitnehmer **nachweisen** oder glaubhaft machen, an wie vielen Tagen er ausschließlich im Homeoffice tätig war. Die **beste Lösung** ist, wenn der Arbeitgeber die Zahl der Arbeitstage wie folgt bescheinigt.

„Frau/Herr (Vor- und Nachname) war für unser Unternehmen/Büro/Geschäft im Jahr 2020 an ... Tagen ausschließlich zu Hause im Homeoffice tätig. Ihre/Seine erste Tätigkeitsstätte hat sie/er an insgesamt ... Tagen aufgesucht.“

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 5/2021

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 Elektro-Firmenwagen	Entwurf eines BMF-Schreibens vom 17.6.2021 www.bundesfinanzministerium.de	–
2 Pkw-Leasing	FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 23.11.2020, Az. 3 K 1/20 www.iww.de	BFH-Az. VIII R 1/21 www.bundesfinanzhof.de
3 Bewirtung	BMF, Schreiben vom 30.6.2021, Az. IV C 6 - S 2145/19/10003 :003 www.bundesfinanzministerium.de	§ 6 Kassensicherungsverordnung
4 Betriebsveranstaltung	BFH, Urteil vom 29.4.2021, Az. VI R 31/18 www.bundesfinanzhof.de	§ 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG
5 Bewirtung oder Aufmerksamkeit	FG München, Urteil vom 9.3.2021, Az. 6 K 2915/17 www.gesetze-bayern.de	§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, § 4 Abs. 7 EStG
6 Gutachtertätigkeit	BFH, Urteil vom 24.2.2021, Az. XI R 30/20; Az. XI R 11/17 www.bundesfinanzhof.de	§ 18 Abs. 1 EStG
7 Fahrtenbuch	FG München, Urteil vom 16.10.2020, Az. 8 K 611/19 www.gesetze-bayern.de	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG
8 Firmen-Pkw	Entwurf eines BMF-Schreibens vom 17.6.2021 www.bundesfinanzministerium.de	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG
9 Homeoffice	§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG	–