

# Einkommenssteuer

Hier finden Sie – vom Deutschen Industrie- und Handelskammertag (DIHK) zusammengestellt  
- Wissenswertes zum Bereich Einkommensteuer.

## Inhaltsverzeichnis:

<b>Welche unternehmerischen Einkünfte unterliegen der Einkommensteuer?</b>	<b>2</b>
<b>Macht es steuerlich einen Unterschied, ob ich beispielsweise als Architekt oder als Blumenhändler Einkünfte erziele?</b>	<b>2</b>
<b>Welche Einkunftsarten gibt es?</b>	<b>2</b>
<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</b>	<b>3</b>
<b>Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit</b>	<b>3</b>
Übersicht: Gewerbebetrieb – Freier Beruf	4
<b>Wer setzt die Einkommensteuer fest?</b>	<b>4</b>
<b>Wann muss die Einkommensteuererklärung abgegeben werden?</b>	<b>4</b>
<b>Wann müssen Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer geleistet werden?</b>	<b>4</b>
<b>Wie hoch ist die Einkommensteuer?</b>	<b>5</b>
<b>Das Finanzamt stuft meine Tätigkeit als Liebhaberei ein – was ist darunter zu verstehen?</b>	<b>5</b>
<b>Wie wird der Gewinn aus einer unternehmerischen Tätigkeit ermittelt?</b>	<b>5</b>
Wie wird bilanziert?	6
Welche Unternehmer sind wie buchführungspflichtig?	6
Was gehört in eine Bilanz?	6
<b>Einzelfragen der Gewinnermittlung durch Bilanzierung:</b>	<b>7</b>
Was ist eine Einnahmen-/ Überschuss-Rechnung?	14
<b>Einzelfragen der Gewinnermittlung durch Einnahmen-/ Überschuss-Rechnung</b>	<b>15</b>
<b>Welche Möglichkeiten der Abschreibung hat ein Unternehmer?</b>	<b>16</b>
<b>Wie kann ich die Ansparabschreibung (§ 7g EStG) nutzen?</b>	<b>18</b>
<b>Was muss ich bei der privaten Nutzung meines betrieblichen Pkw beachten?</b>	<b>21</b>
1% – Regelung	21
Fahrtenbuch	22
<b>Wie kann ich mein Arbeitszimmer steuerlich geltend machen?</b>	<b>23</b>
<b>Wie kann ich Reisekosten geltend machen?</b>	<b>25</b>
<b>Was muss ich bei Verträgen mit Familienangehörigen beachten?</b>	<b>25</b>
<b>Wie wirkt sich die Gewerbesteuer auf die Belastung mit Einkommensteuer aus?</b>	<b>28</b>
Pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG	28
<b>Exkurs: Was muss ich beim Sponsoring beachten?</b>	<b>30</b>
<b>Wie werde ich als ausländischer Unternehmer in Deutschland besteuert?</b>	<b>35</b>
<b>Welche Rechtsform ist für mein Unternehmen steuerlich die „Beste“?</b>	<b>37</b>
Übersicht zur Rechtsformwahl	38
<b>Was gilt es zu beachten, wenn Bauleistungen erbracht oder in Auftrag gegeben werden?</b>	<b>38</b>
Wer ist zum Steuerabzug nach § 48 EStG verpflichtet?	39

## Was ist die Einkommensteuer?

Die Einkommensteuer ist die Steuer auf das im Kalenderjahr erzielte Einkommen. Das Einkommen wird im wesentlichen durch die Einkünfte der Person bestimmt. Berücksichtigt werden aber auch persönliche Verhältnisse wie z. B. Familienstand, Anzahl der Kinder und außerordentliche Belastungen. Zu den der Einkommensteuer unterliegenden Einkünften gehört auch der Gewinn aus einer unternehmerischen Tätigkeit.

## Welche unternehmerischen Einkünfte unterliegen der Einkommensteuer?

Unternehmerische Einkünfte werden im wesentlichen wie folgt erzielt:

- Einkünfte als **Einzelunternehmer**, indem ein gewerblicher Betrieb eröffnet oder eine freiberufliche oder andere selbständige Tätigkeit ausgeübt wird;
- Einkünfte als **Mitunternehmer**, indem zusammen mit anderen Personen eine Personengesellschaft (GbR, OHG oder KG) gegründet wird;
- Einkünfte als **Gesellschafter/Geschäftsführer** einer Kapitalgesellschaft (i.d.R. GmbH)

Nur das Einkommen des Einzelunternehmers und das des Mitunternehmers einer Personengesellschaft unterliegt der Einkommensteuer. Der Gewinn, den eine Kapitalgesellschaft erzielt, unterliegt der **Körperschaftsteuer**. Lediglich die Dividenden, die eine Kapitalgesellschaft an die natürlichen Gesellschafter auszahlt bzw. das Gehalt, das der Geschäftsführer bezieht, unterliegen wiederum der Einkommensteuer.

Die Wahl der Rechtsform eines Unternehmens hat in jedem Fall weitreichende steuerliche Konsequenzen. ([→ Wahl der Rechtsform](#))

## Macht es steuerlich einen Unterschied, ob ich beispielsweise als Architekt oder als Blumenhändler Einkünfte erziele?

Die Besteuerung des Unternehmensgewinns nach dem Einkommensteuergesetz hängt davon ab, welcher Einkommensart die Tätigkeit zuzuordnen ist.

## Welche Einkunftsarten gibt es?

Im Einkommensteuerrecht gibt es sieben Einkunftsarten, die sich in zwei Gruppen gliedern:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus selbständiger Arbeit	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus Kapitalvermögen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Sonstige Einkünfte gemäß § 22 EStG
Die Einkünfte sind hier der <b>Gewinn</b> .	Die Einkünfte sind hier der <b>Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten</b>

## **Einkünfte aus Gewerbebetrieb**

Die Vorschrift des § 15 Abs. 2 EStG enthält eine gesetzliche Definition des Gewerbebetriebs. Danach ist ein Gewerbebetrieb eine Tätigkeit, die

1. selbständig
2. nachhaltig
3. mit Gewinnerzielungsabsicht (siehe auch [Liebhaberei](#)) vorgenommen wird und
4. sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr dargestellt;
5. es darf sich weder um Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft noch um Einkünfte aus einer freiberuflichen (oder einer anderen selbständigen) Tätigkeit im Sinne des § 18 EStG handeln.
6. es darf keine private Vermögensverwaltung vorliegen (ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal)

Eine feste Einrichtung oder ein fester Ort der Betätigung ist nicht erforderlich. Wer lediglich einem anderen Kapital oder ein Grundstück oder sonstige Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlässt, ist regelmäßig nicht Gewerbetreibender (bloße Vermögensverwaltung). Es muss eine zusätzliche Leistung oder weitere Aktivität des Überlassenden (z. B. Beratung, sonstige Betreuung usw.) hinzukommen.

Eine gewerbliche Tätigkeit ist in vielen Bereichen, z. B. Handel (An- und Verkauf), Herstellung, Be- und Verarbeitung, Dienstleistungen, Vermittlung usw. denkbar.

### [Übersicht: Gewerbebetrieb – Freier Beruf](#)

## **Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit**

Zu den freiberuflichen Tätigkeiten gehören gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten, Dolmetscher, Heilpraktiker, Notare, Journalisten, Steuerberater und ähnliche Berufe (Katalogberufe).

Es kann auch ein katalogähnlicher Beruf vorliegen, wenn sowohl Ausbildung als auch Tätigkeit einem Katalogberuf vergleichbar sind.

Das Wesen der freien Berufstätigkeit liegt in der höchstpersönlichen Tätigkeit unter Einsatz von geistigem Vermögen und der Arbeitskraft begründet. Gegenüber der geistigen Arbeit und der eigenen Arbeitskraft tritt der Einsatz von Kapital auch in Form von Maschinen und technischen Geräten in den Hintergrund.

Die Tätigkeit muss sich – wie die gewerbliche – als selbständig, nachhaltig, mit Gewinnerzielungsabsicht ([→ Liebhaberei](#)) und unter Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr darstellen.

Mitunter ist die Abgrenzung zwischen freiberuflicher Tätigkeit und Gewerbebetrieb schwierig, z. B. zwischen einem Unterhaltungsmusiker (gewerbliche Tätigkeit) und einer entsprechenden künstlerischen (freiberuflichen) Tätigkeit.

## **Auswirkungen**

Die Unterscheidung zwischen den beiden Einkunftsarten Gewerbebetrieb und freiberufliche Tätigkeit hat z. B. Auswirkungen auf das Anmeldeverfahren, die Art und Weise der Gewinnermittlung, die Frage der Gewerbesteuerpflicht und die Höhe der Einkommensteuerbelastung:

## Übersicht: Gewerbebetrieb – Freier Beruf

	Gewerbebetrieb	Freier Beruf
Anmeldung einer Betriebseröffnung	bei dem örtlich zuständigen Gewerbeamt	beim zuständigen Finanzamt
Gewerbsteuer	ja, aber pauschale Anrechnung der Gewerbsteuer auf die Einkommensteuer → <a href="#">Gewerbsteueranrechnung</a>	Nein
Einkommensteuer (Einzelunternehmer, Personengesellschaft)	progressiver Tarif; Spitzensteuersatz für gewerbliche Einkünfte: 2006: 42 % <b>beachte:</b> Gewerbsteueranrechnung	progressiver Tarif; Spitzensteuersatz für Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit: 2006: 42 %
Körperschaftsteuer (Kapitalgesellschaft z. B. GmbH)	einheitlicher, ausschüttungsunabhängiger Steuersatz: 25 %	entfällt
<a href="#">Gewinnermittlung</a>	i.d.R. durch Betriebsvermögensvergleich (Bilanz)	Einnahmen-Überschuss-Rechnung oder Betriebsvermögensvergleich

### Wer setzt die Einkommensteuer fest?

Das Finanzamt setzt die Einkommensteuer durch einen Einkommensteuerbescheid nach Ablauf des Kalenderjahres fest. Fällig wird die Einkommensteuer einen Monat nach der Bekanntgabe des Steuerbescheides. Das jeweils zuständige Finanzamt kann im Internet auf der Seite des Bundeszentralamts für Steuern abgerufen werden. (siehe [www.finanzamt.de](http://www.finanzamt.de), Suchfunktion: zuständige Finanzämter)

### Wann muss die Einkommensteuererklärung abgegeben werden?

Die Einkommensteuererklärung muss bis zum 31. Mai des Folgejahres abgegeben werden. Einem Antrag auf Verlängerung der Abgabefrist bis zum 30. September des Folgejahres wird in der Regel entsprochen. Bei steuerlicher Vertretung läuft die Abgabefrist 2006 bis zum 31. Dezember.

### Wann müssen Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer geleistet werden?

Dies hängt davon ab, welche Angaben zu den voraussichtlichen Einkünften des laufenden und des folgenden Kalenderjahres bei der steuerlichen Anmeldung der unternehmerischen Tätigkeit gemacht wurden bzw. wie hoch die Einkünfte im vorangegangenen Jahr waren.

Einkommensteuervorauszahlungen werden vom Finanzamt aufgrund dieser Angaben festgesetzt und müssen im Allgemeinen vierteljährlich (zum 10.3., 10.6., 10.9., 10.12.) an das Finanzamt abgeführt werden.

### Wie hoch ist die Einkommensteuer?

Die Belastung mit Einkommensteuer hängt von der Höhe der Einkünfte ab. Je höher die Einkünfte sind, desto höher wird die Belastung sein (sog. Progressionswirkung).

Die nachfolgende Übersicht gibt einen Überblick über die Einkommensteuersätze der letzten Jahre in Deutschland

Veranlagungszeitraum	Grundfreibetrag	Eingangssteuersatz	Spitzensteuersatz	Anwendung ab
2003	7.235 €	19,9 %	48,5 %	52.293 €
2004	7.664 €	16,0 %	45,0 %	52.152 €
seit 2005	7.664 €	15,0 %	42,0 %	52.152 €

### Das Finanzamt stuft meine Tätigkeit als Liebhaberei ein – was ist darunter zu verstehen?

Unter Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinne ist eine Tätigkeit zu verstehen, die ohne die Absicht der Erzielung von einkommensteuerbaren Einkünften durchgeführt wird (§ 2 Abs. 1 und 2 EStG).

Die Einkünfte hieraus sind nicht zu versteuern aber auch Verluste können steuerlich nicht anerkannt werden. Da es auf die **Absicht** im Rahmen eines Gesamtplans für eine längere Zeit ankommt, ist Liebhaberei zu verneinen, wenn ein Verlust nur die unbeabsichtigte Folge wirtschaftlicher Fehlentscheidungen oder Missmanagements ist. Daher ist die Werft, die eine Zeitlang nur mit Zuschüssen existieren kann, kein Liebhabereiunternehmen. Auch nicht der Tante-Emma-Laden, der nicht so recht rentabel ist und auf die von der Politik versprochenen besseren Zeiten wartet. Die Ausübung des Hobbys ist dagegen ein modernes klassisches Beispiel für steuerliche Liebhaberei. Die Absicht der Einkünfterzielung kann aus objektiven Umständen indiziert werden.

### Wie wird der Gewinn aus einer unternehmerischen Tätigkeit ermittelt?

Es gibt im wesentlichen zwei Gewinnermittlungsarten:

- Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung)
- Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG)

## Wie wird bilanziert?

Der Betriebsvermögensvergleich kann bei buchführenden Gewerbetreibenden gemäß § 5 EStG, bei anderen Gewerbetreibenden, Land- und Forstwirten und Selbständigen gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelt werden. Wer zur **Buchführung verpflichtet** ist, hat den Gewinn durch **Betriebsvermögensvergleich** zu ermitteln.

## Welche Unternehmer sind wie buchführungspflichtig?

**Steuerlich** besteht eine Pflicht zur Buchführung, wenn diese entweder schon nach Handelsrecht gegeben ist (§ 140 AO) oder ein gewerblicher Unternehmer pro Jahr einen **Umsatz von mehr als 350.000 € oder** einen **Gewinn von mehr als 30.000 €** erzielt (§ 141 AO). In den letztgenannten Fällen muss das Finanzamt dem Unternehmer allerdings mitteilen, dass er nun infolge des Überschreitens einer der beiden Grenzen buchführungspflichtig wird. Die steuerliche Buchführungspflicht beginnt dann in dem Jahr, das auf diese Mitteilung des Finanzamts folgt.

Wer zur Buchführung verpflichtet ist, ermittelt den Gewinn durch sog. Betriebsvermögensvergleich, d. h. durch Erstellung einer Eröffnungsbilanz zu Beginn des Gewerbes und in der Folgezeit dann durch Gegenüberstellung des Betriebsvermögens am Schluss des Wirtschaftsjahres mit dem des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Dies erfolgt aufgrund einer Bestandsaufnahme (Inventur) sowie der Aufstellung einer Vermögensübersicht (Bestandsverzeichnis, Inventar, Bilanz), die zusammen mit der Gewinn- und Verlustrechnung den Jahresabschluss des Unternehmens bildet. Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr ist in der Regel das Kalenderjahr. Im Handelsregister eingetragene Gewerbetreibende können jedoch unter bestimmten Voraussetzungen auch ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr wählen.

Die **Kleingewerbetreibenden**, die wegen ihres geringen Geschäftsumfanges nicht verpflichtet sind, sich ins Handelsregister eintragen zu lassen und die die genannte Umsatz- und Gewinnschwelle nicht überschreiten, müssen lediglich eine sog. **Einnahmen-Überschuss-Rechnung** machen.

## Was gehört in eine Bilanz?

Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem **Betriebsvermögen** am Schluss des laufenden Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen (§ 4 Abs. 1 EStG). Die **bestandsmäßigen** Veränderungen ergeben sich aus der **Bilanz**, die **ertragsmäßigen** Veränderungen aus der **Gewinn- und Verlustrechnung**.

Spezielle Gliederungsvorschriften für die Bilanz gibt es lediglich für Kapitalgesellschaften. Üblicherweise richten sich allerdings auch Einzelunternehmen und Personengesellschaften nach folgendem Grundbilanzschema des § 266 HGB:

Aktiva	Passiva
<b>A. Anlagevermögen</b> I. Immaterielle Vermögensgegenstände II. Sachanlagen III. Finanzanlagen	<b>A. Eigenkapital</b>
<b>B. Umlaufvermögen</b> I. Vorräte II. Forderungen III. Wertpapiere IV. Schecks, Kassenbestand, Bankguthaben	<b>B. Rückstellungen</b>
	<b>C. Verbindlichkeiten</b>
<b>C. Rechnungsabgrenzungsposten</b>	<b>D. Rechnungsabgrenzungsposten</b>

Weitere Untergliederungen der einzelnen Bilanzpositionen können entsprechend den handelsrechtlichen Regeln für Bilanzen von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften vorgenommen werden.

Die Bilanz muss innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufgestellt werden. Anhaltspunkt ist der für kleine Kapitalgesellschaften vorgeschriebene Zeitraum von sechs Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres.

### **Einzelfragen der Gewinnermittlung durch Bilanzierung:**

#### **Die Umsatzsteuer**

ist grundsätzlich neutraler, durchlaufender Posten und hat keine Auswirkung auf den Gewinn.

### **Betriebsvermögen (Aktiv- Seite Bilanz)**

Es wird zwischen **notwendigem** Betriebsvermögen, **gewillkürtem** Betriebsvermögen und **Privatvermögen** unterschieden.

Wirtschaftsgüter, die in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind, können als **gewillkürtes Betriebsvermögen** behandelt werden (**betriebliche Nutzung zwischen 10 % und 50 %**).

Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt werden oder dazu bestimmt sind (**betriebliche Nutzung mehr als 50 %**) stellen **notwendiges Betriebsvermögen** dar.

Eine **private Nutzung von mehr als 90 %** führt zur Einordnung als **notwendiges Privatvermögen**. Eine Bilanzierung unterbleibt in diesem Fall.

## Immaterielle Wirtschaftsgüter (Aktiv-Seite Bilanz)

Immaterielle Wirtschaftsgüter sind nach § 266 Abs. 2 HGB u. a. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte, Lizenzen, Geschäfts- oder Firmenwert. Bedeutung hat die Abgrenzung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern im Hinblick auf die Regelung in § 5 Abs. 2 EStG. Danach gilt folgendes:

- Bei entgeltlichem Erwerb **müssen** immaterielle Wirtschaftsgüter des **Anlagevermögens bilanziert werden**.
- Bei unentgeltlichem Erwerb **dürfen** immaterielle Wirtschaftsgüter **nicht bilanziert werden**.
- Bei immateriellen Wirtschaftsgütern des **Umlaufvermögens** besteht handels- und steuerrechtlich eine **Bilanzierungspflicht**.

Daneben kommen in vielen Fällen erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen und Investitionszulagen nur für materielle Wirtschaftsgüter in Betracht.

**Hinweis:** Der Firmen- oder Geschäftswert ist zwingend auf 15 Jahre abzuschreiben (§ 7 Abs. 1 S. 3 EStG).

## Aktive Rechnungsabgrenzung (Aktiv-Seite Bilanz)

- Aufwand für das kommende Geschäftsjahr (bestimmte Zeit!)
- Zahlung im laufenden Geschäftsjahr  
(z. B. Zahlung der Löhne im Voraus für Monat Januar 07 bereits im Dezember 06).

## Passive Rechnungsabgrenzung (Passiv-Seite Bilanz)

- Ertrag für das kommende Geschäftsjahr (bestimmte Zeit!)
- Zahlung im laufenden Geschäftsjahr  
(z. B. Zahlungseingang für Monate Januar – März 07 im Dezember 06)

## Rückstellungen (Passiv-Seite Bilanz)

Rückstellungen sind Passivposten des Jahresabschlusses, die dem **Grunde** und der **Höhe** nach **ungewisse, aber bereits entstandene Verbindlichkeiten** ausweisen. Aus Gründen der periodengerechten Erfolgsermittlung müssen Rückstellungen gebildet werden:

- für ungewisse Verbindlichkeiten (wenn die Verpflichtung gegen einen Dritten besteht, die betriebliche Schuld und die Inanspruchnahme wahrscheinlich ist und die wirtschaftliche Verursachung das abgelaufenen Geschäftsjahr betrifft),
- wegen Schutzrechtsverletzung (§ 5 Abs. 3 EStG; Auflösungsgebot wenn nach 3 Jahren keine Inanspruchnahme),
- Jubiläumszuwendungen (§ 5 Abs. 4 EStG),

- Pensionsrückstellungen (§ 6a EStG),
- wegen unterlassener Aufwendungen (für Instandhaltungen bei Nachholung innerhalb von 3 Monaten und für Abraumbeseitigung bei Nachholung im folgenden Geschäftsjahr).

Voraussetzung ist, dass:

- der Grund eines Aufwandes bekannt ist,
- die Höhe und/oder Fälligkeit aber ungewiss ist.

### **Rücklagen (Passiv-Seite Bilanz)**

Rücklagen stellen aus Sicht des Betriebes Eigenkapital dar. Sog. stille Rücklagen, die sich daraus ergeben, dass aktive Wirtschaftsgüter unterbewertet sind, müssen in der Bilanz nicht ausgewiesen werden. Ein steuerpflichtiger Ertrag aus stillen Rücklagen ergibt sich erst, wenn das unterbewertete Wirtschaftsgut veräußert wird.

Sog. offene Rücklagen sind in der Bilanz stets auszuweisen. Es handelt sich um Maßnahmen der Gewinnverwendung. In einigen speziellen Fällen lässt das Steuerrecht die Bildung steuerfreier Rücklagen zu. Folgende Rücklagen werden unterschieden:

- **Kapitalrücklagen**  
(§ 272 Abs. 2 HGB); z. B. Ausgabeaufgeld und sonstige Zuzahlungen
- **Gewinnrücklage**  
(§ 272 Abs. 3 HGB); aus dem Geschäftsergebnis gebildete – versteuerte - Rücklage
- **steuerfreie Rücklagen**  
(§ 247 Abs. 3, § 273 HGB):
  - § 6b EStG (Reinvestitionsrücklage)
  - R 6.6 Abs. 4 EStR (Rücklage für Ersatzbeschaffung)

### **Betriebsausgaben (Gewinn- und Verlustrechnung)**

Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Gehört ein Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen, so sind alle Aufwendungen einschließlich der [Abschreibung](#) Betriebsausgaben. So weit bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens eine private Nutzung vorliegt, sind die hierauf entfallenden Aufwendungen als Betriebseinnahmen wieder zuzurechnen. Im Ergebnis wirken sich hierdurch nur die Aufwendungen aus, die auf die betriebliche Nutzung entfallen.

Gehört ein Wirtschaftsgut zum Privatvermögen, so können dennoch die Aufwendungen (einschließlich Abschreibung), die durch eine betriebliche Nutzung entstehen, als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

Hinsichtlich der Auswirkung auf den steuerlichen Gewinn, sind folgende Betriebsausgaben zu unterscheiden:

### **sofort abzugsfähige Betriebsausgaben**

Dazu gehören alle betrieblich veranlassten Aufwendungen, die laufend anfallen, durch die aber kein bewertbares Wirtschaftsgut entsteht.

Beispiele:

- Miet- und Zinszahlungen,
- Lohn- und Gehaltszahlungen,
- Reparaturkosten (die keine Herstellungskosten sind),
- Zahlung von Versicherungsbeiträgen, Berufsgenossenschaftsbeiträgen, betrieblichen Steuern, Gebühren und ähnlichem.

Ferner gehören zu den sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben die Anschaffungs- und Herstellungskosten von **geringwertigen Wirtschaftsgütern** (GWG) wenn für sie die Bewertungsfreiheit des § 6 Abs. 2 EStG in Anspruch genommen werden soll. Ein GWG in diesem Sinne liegt vor, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines betrieblich genutzten, beweglichen Gegenstandes (z. B. Büro- oder Geschäftsausstattung) nicht mehr als 410 € (ohne Umsatzsteuer) betragen haben.

Voraussetzung für den Sofortabzug der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist, dass die GWG in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden. Das Verzeichnis muss den Tag der Anschaffung oder Herstellung und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten enthalten. Dieses Verzeichnis braucht dann nicht geführt werden, wenn die erforderlichen Angaben bereits aus dem gesonderten Konto der Buchführung oder aus dem Bestandsverzeichnis ersichtlich sind oder wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut nicht mehr als 60 € betragen haben.

### **Nicht sofort abzugsfähige Betriebsausgaben**

Zu den nicht sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben gehören Aufwendungen, die durch ein bewertbares Wirtschaftsgut entstehen, dessen Nutzen sich über das Jahr des Aufwands hinaus erstreckt.

Zu unterscheiden sind: Aufwendungen, die durch die Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens entstehen. (z. B. Gebäude, Maschinen und maschinelle Anlagen, Kraftfahrzeuge, Einrichtungen).

In diesen Fällen werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten regelmäßig über die jährliche Absetzung für Abnutzung (AfA) zu Betriebsausgaben. [Link zur Abschreibung](#)

Bei Veräußerung oder Entnahme derartiger Wirtschaftsgüter führt der restliche Buchwert des Wirtschaftsgutes zu einer Betriebsausgabe.

Bei Aufwendungen, die durch die Anschaffung oder Herstellung eines nicht abnutzbaren und nicht verbrauchten Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens entstehen (z. B. Grund und Boden von unbebauten und bebauten Grundstücken, Wertpapiere und Beteiligungen), werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten regelmäßig erst durch eine Veräußerung oder Entnahme zu Betriebsausgaben.

## Nichtabzugsfähige oder beschränkt abzugsfähige Betriebsausgaben

nach § 4 Abs. 5 EStG

In § 4 Abs. 5 EStG sind bestimmte Aufwendungen aufgeführt, die zwar wegen ihrer betrieblichen Veranlassung echte Betriebsausgaben sind, aber den steuerlichen Gewinn nicht oder nur in bestimmter Höhe mindern, d. h. steuerlich nicht oder nicht in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Darunter fallen insbesondere folgende Aufwendungen:

- Aufwendungen für Geschenke an Geschäftsfreunde, wenn der Wert der Geschenke 35 € (je Empfänger) **jährlich** übersteigt. (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG)
- Von den Aufwendungen für die geschäftlich veranlasste Bewirtung von Geschäftsfreunden sind höchstens 70 % als Betriebsausgaben abzugsfähig. Aufwendungen zu Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass in Ihrer Wohnung gehören nicht zu den Betriebsausgaben, sondern zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung. (§ 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG)
- Bei einer vorübergehenden betrieblichen Auswärtstätigkeit können Mehraufwendungen für Verpflegung je Kalendertag nur pauschal als Betriebsausgaben abgezogen werden. (§ 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG)
- Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb können nur begrenzt abgezogen werden. (§ 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG). Siehe auch [private Nutzung betrieblicher Pkw](#)
- Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind nicht bzw. nur beschränkt abzugsfähig (§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG). Siehe auch [Arbeitszimmer](#)
- Betrieblich veranlasste Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder stellen ebenfalls nicht abzugsfähige Betriebsausgaben dar. (§ 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG)

### **Hinweis:**

Die nichtabzugsfähigen oder beschränkt abzugsfähigen Betriebsausgaben müssen zum großen Teil einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufgezeichnet werden.

## Einlagen

Einlagen sind gemäß § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat. Es können alle Arten von Wirtschaftsgütern, die in einem gewissen objektiven Zusammenhang zu dem Betrieb stehen, vom Privatvermögen in das Betriebsvermögen eingelegt werden. Voraussetzung ist eine Einlagehandlung und ein Einlagewille. Die Einlagehandlung kann sich aus schlüssigem Verhalten, einer Einbuchung, einer Nutzungsänderung, einer Erklärung gegenüber dem Finanzamt oder ähnlichem ergeben. Der Einlagewille muss sich nur auf die Zuordnung zum Betriebsvermögen oder auf die betriebliche Nutzung beziehen.

Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige in den Betrieb einlegt, sind grundsätzlich mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Einlage zu bewerten. Sind die Wirtschaftsgüter aber innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Tag der Einlage angeschafft oder hergestellt worden und ist der Teilwert höher als die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, so sind diese anzusetzen.

Der Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, unter der Voraussetzung, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Der Teilwert ist im allgemeinen aus der Sicht des Erwerbers zu beurteilen. Er ist ein objektiver Wert, der nicht auf der persönlichen Auffassung des einzelnen Kaufmanns über die zukünftige wirtschaftliche Entwicklung, sondern auf einer allgemeinen Wertschätzung beruht, wie sie in der Marktlage am Stichtag ihren Ausdruck findet.

## Entnahmen

Entnahmen sind gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat. Es handelt sich also um Wertabgaben für betriebsfremde Zwecke im weitesten Sinn, deren betriebsvermögensmindernde und damit gewinnmindernde Auswirkung vermieden werden soll. Der weitere Zweck der Entnahmeregelung besteht darin, die im Betriebsvermögen entstandenen stillen Reserven einer Besteuerung zuzuführen. Dieser Zweck wird durch die Bewertung der Entnahme mit dem Teilwert im Entnahmezeitpunkt erreicht. Auch zu den Entnahmen gehört grundsätzlich eine Entnahmehandlung und ein Entnahmewille. Die Entnahmehandlung kann in einem schlüssigen Verhalten, in einer Ausbuchung, in einer nachhaltigen Nutzungsänderung, in einer Erklärung gegenüber dem Finanzamt und ähnlichen zum Ausdruck kommen. Allerdings ist hierzu notwendig, dass das Wirtschaftsgut überhaupt entnahmefähig ist, also nicht weiterhin zum notwendigen Betriebsvermögen gehört. Der Entnahmewille muss sich nur auf den tatsächlichen Geschehensablauf beziehen. Der Steuerpflichtige muss also die Nutzungsänderung, die Ausbuchung oder die Verwendung zu privaten Zwecken wollen, nicht dagegen auch die hiermit verbundene Realisierung der stillen Reserven.

Entnahmen sind ebenfalls mit dem Teilwert anzusetzen. Die Differenz zum Buchwert führt zu einem außerordentlichen Ertrag oder zu einem außerordentlichen Aufwand. Maßgebend ist der Teilwert im Entnahmezeitpunkt. Zum Teilwertbegriff wird auf die Ausführungen in Zusammenhang mit der Einlage hingewiesen.

Bei der Entnahme von Nutzungen und Leistungen ist der Teilwert nicht etwa das, was der Steuerpflichtige erspart hat (etwa Kosten für einen Mietwagen), sondern der anteilige Aufwand, der dem Betrieb entstanden ist. Mit einer solchen Entnahme von Nutzungen oder Leistungen ist regelmäßig auch ein umsatzsteuerlicher Vorgang verbunden.

Besondere Regelungen gelten für die private Nutzung eines zum Betriebsvermögen gehörenden oder überwiegend für betriebliche Zwecke gemieteten oder geleasten Kraftfahrzeugs. Die Nutzungsentnahme ist in diesen Fällen für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises (zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer) des Fahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung anzusetzen.

### **Beispiel:**

Ihren zum notwendigen Betriebsvermögen gehörenden Pkw nutzen Sie auch für Privatfahrten. Der Listenpreis (einschließlich Sonderausstattung und Umsatzsteuer) im Zeitpunkt der Erstzulassung betrug 48.000 €. Die Nutzungsentnahme ist jährlich wie folgt zu ermitteln:

$48.000 \text{ €} \times 1 \% \text{ pro Monat} \times 12 \text{ Monate} = 5.760 \text{ €}$

Es besteht allerdings auch die Möglichkeit, statt des o. g. Betrags die tatsächlich auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen anzusetzen. Dazu muss ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt werden. Außerdem müssen die für das Fahrzeug insgesamt angefallenen Aufwendungen nachgewiesen werden.

## Wareneinsatz

Im Gegensatz zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung gilt bei der Bilanzierung der Wareneinsatz (Nettoeinkaufswert der im Geschäftsjahr verkauften Waren) als Aufwand für bezogene Waren.

Beispiel für eine **Jahresabschlussbilanz**:

Aktiva		Passiva	
<b>A. Anlagevermögen</b>	<b>Euro</b>	<b>A. Eigenkapital</b>	<b>Euro</b>
Sachanlagen		Kapital 1.1.08	1000.000,00
1. Grund und Boden	44.000,00	./. Privatentnahmen	25.000,00
2. Gebäude	100.000,00		975.000,00
3. Lagergebäude	50.000,00	+ Privateinlagen	10.000,00
4. Kfz-Lkw	30.000,00		985.000,00
5. Kfz-Pkw	40.000,00	+ Gewinn 01	50.000,00
6. Geschäftsausstattung	10.000,00		1.035.000,00
Finanzanlagen:		<b>B. Rückstellungen</b>	2.000,00
Wertpapiere	4.000,00		
<b>B. Umlaufvermögen</b>		<b>C: Verbindlichkeiten</b>	
Vorräte – Waren	300.000,00	1. Hypothekenschulden	196.600,00
Forderungen		2. Darlehensschulden	95.000,00
1. Kundenforderungen	30.000,00	3. Bankschulden	40.000,00
2. Sonstige Forderungen	500,00	4. Lieferantenschulden	250.000,00
Flüssige Mittel:		5. Sonstige Verbindlichkeiten	7.000,00
1. Kasse	1.000,00	6. Umsatzsteuer	4000,00
2. Bankguthaben	20.000,00		
<b>C. Rechnungsabgrenzungsposten</b>	2.000,00	<b>D. Rechnungsabgrenzungsposten</b>	2.600,00
	631.000,00		631.000,00

Beispiel für eine **Gewinn- und Verlustrechnung**:

	€	€
<b>I. Erträge</b>		
1. Umsatzerlöse	1.000.000,00	
2. Sonstige betriebliche Erträge (Verkauf Pkw)	300,00	
3. Zinserträge	1.000,00	
4. Versicherungsleistungen	500,00	
<b>II. Aufwendungen</b>		
1. Wareneinsatz		800.000,00
2. Löhne und Gehälter		80.000,00
3. Sozialaufwendungen		7.000,00
4. Abschreibungen		24.000,00
5. Abschreibungen auf Forderungen		2.000,00
6. Sonstige betriebliche Aufwendungen		2.000,00
7. Forderungsverluste		2.200,00
8. Gewerbesteuer		4.000,00
9. Beiträge, Versicherungen		2.400,00
10. Kosten des Geldverkehrs		3.300,00
11. Kfz-Kosten		12.000,00
12. Energiekosten		8.000,00
13. Büro- und Reinigungskosten		600,00
14. Sonstige allg. Kosten		3.300,00
15. Pacht aufwendungen		1.000,00
	1.001.800,00	951.800,00
Gewinn 1.1. – 31.12.01		50.000,00
	1.001.800,00	1001.800,00

Beispiel für einen **Anlagenspiegel**:

Bilanzposten	Anschaffungs-/Herstellungskosten	Zugänge	Abgänge	Umbuchungen	Abschreibungen	Zuschreibungen	Buchwert 31.12. Abschlussjahr	Buchwert 31.12. Vorjahr	Abschreibungen Abschlussjahr	Zuschreibungen Abschlussjahr
Grund und Boden	44.000						44.000	44.000		
Gebäude	120.000				2.400		112.000	114.400		
Lagergebäude	125.000				2.500		48.000	50.500		
Kfz Lkw	60.000				12.000		12.000	24.000		
Kfz-Pkw		20.000	6.000		7.100		41.800	35.000		

## Was ist eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung?

Die Einnahmen-Überschuss-Rechnung (Definition in § 4 Abs. 3 Einkommensteuergesetz: „Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben“) ist eine einfache Art, den laufenden Gewinn eines Geschäftsjahres zu ermitteln. Mit Hilfe eines Journals, in dem Einnahmen und Ausgaben sachlich getrennt (z. B. Wareneinkauf, Umsatzsteuer, Ladenmiete) aufgezeichnet werden, erhält man einen Überblick über die Einnahmen- und Ausgabensituation. Eine Addition dieses Zahlenmaterials zum Jahresende stellt die Einnahmen-Überschuss-Rechnung dar.

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2004 beginnen, ist der Steuererklärung eine Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck beizufügen. Hierbei ist für jeden Betrieb eine separate Einnahmen-Überschuss-Rechnung abzugeben. Das dieser Regelung zugrundeliegende BMF-Schreiben vom 10.02.2005 sowie der Vordruck sind unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de) > Aktuelles > BMF-Schreiben abrufbar. Liegen die Betriebseinnahmen für den Betrieb unter der Grenze von 17.500 Euro, ist die Verwendung des Formulars nicht verpflichtend. Eine formlose Gewinnermittlung wie bisher ist dann ausreichend.

Gewerbetreibende haben diese Gewinnermittlungsmöglichkeit nur:

1. bei einem **Umsatz bis 350.000 €**
2. einem **Gewinn bis 30.000 €**
3. **und** wenn sie **nicht im Handelsregister eingetragen** sind.

Wenn eine der Bedingungen nicht erfüllt ist, muss zwingend eine Bilanz erstellt werden (vgl. § 141 Abgabenordnung, siehe auch [Buchführungspflicht](#)).

Grundgedanke hierbei ist das Zufluss-Abfluss-Prinzip (vgl. § 11 EStG) bezüglich der tatsächlich im Wirtschaftsjahr geleisteten bzw. erhaltenen Zahlungen. Die Betriebseinnahmen sind in dem Wirtschaftsjahr anzusetzen, in dem sie eingegangen sind, und die Betriebsausgaben in dem Wirtschaftsjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Ausnahmen, z. B. beim Anlagevermögen und bei Wertpapieren des Umlaufvermögens, sind zu beachten.

**Hinweis:** Eine Liste über das Anlagevermögen muss dennoch geführt werden (vgl. § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG), aus der sich Anschaffungsdatum, Kaufpreis und Abschreibungsdauer (bzw. in Anspruch genommene AfA-Beträge) ersehen lassen.

## Einzelfragen der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung

- Geldbeträge, die durch Aufnahme eines **Darlehens** zugeflossen sind, stellen keine Betriebseinnahme und Geldbeträge, die zur Tilgung von Darlehen geleistet werden, keine Betriebsausgabe dar. **Zinszahlungen** und andere Darlehenskosten können im Jahr des Abflusses abgesetzt werden.
- Es gelten die allgemeinen [Abschreibungsvorschriften](#).
- Die an Lieferanten **gezahlte** sowie die an das Finanzamt **abgeführte Umsatzsteuer** gilt als Betriebsausgabe.
- Die bei Kundenzahlungen vereinnahmte sowie vom Finanzamt **erstattete Umsatzsteuer** gilt als Betriebseinnahme.
- Die Umsatzsteuer auf den **Eigenverbrauch** (unentgeltliche Wertabgabe) wird als Betriebseinnahme erfasst.
- Die Differenz zwischen Kaufpreis und Verkaufspreis – Gewinn oder Verlust – **für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter** (Grund und Boden) kann erst bei Verkauf als Betriebseinnahme bzw. -ausgabe angesetzt werden.
- **Geleistete Anzahlungen** gelten als Betriebsausgabe, **erhaltene Anzahlungen** als Betriebseinnahme.
- **Sacheinnahmen** sind wie Geldeingänge in dem Zeitpunkt als Betriebseinnahme zu erfassen, in dem der Sachwert zufließt.
- Bei **regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen bzw. Ausgaben** (Zinsen, Miete, Pacht) gilt das Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit und nicht das Jahr der Zahlung, wenn die Zahlung innerhalb von 10 Tagen vor oder nach Jahreswechsel erhalten bzw. geleistet wurde.
- Die Bildung einer **Rücklage** gem. § 7g Einkommensteuergesetz ist als Betriebsausgabe, die Auflösung der Rücklage als Betriebseinnahme zu behandeln. [Ansparabschreibung](#)
- Die Anschaffungs-/Herstellungskosten für Wertpapiere, vergleichbare nicht verbrieft Forderungen und Rechte und für Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens sind erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses zu berücksichtigen.

## Welche Möglichkeiten der Abschreibung hat ein Unternehmer?

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr dürfen nicht sofort als Aufwand oder Betriebsausgaben behandelt werden. Derartige Aufwendungen sind grundsätzlich auf die voraussichtliche Nutzungsdauer zu verteilen. Diese Verteilung erfolgt, indem für die voraussichtliche Nutzungsdauer oder für die gesetzlich bestimmte Absetzungsdauer jährlich AfA-Beträge (AfA = Absetzung für Abnutzung) bei den Betriebsausgaben gewinnmindernd berücksichtigt werden. Die AfA wird grundsätzlich so bemessen, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts voll abgeschrieben sind.

### AfA bei beweglichen Wirtschaftsgütern

Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens kann die AfA entweder in gleichen Jahresbeträgen (lineare AfA) oder in fallenden Jahresbeträgen (degressive AfA) vorgenommen werden. Darüber hinaus kann unter besonderen Voraussetzungen eine Sonder-AfA oder eine Ansparabschreibung berücksichtigt werden.

#### AfA in gleichen Jahresbeträgen

Der Jahresbetrag ergibt sich bei der linearen Methode aus folgender Formel:

$$\frac{\text{Anschaffungs- / Herstellungskosten}}{\text{voraussichtliche Nutzungsdauer in Jahren}} = \text{Jahresbetrag}$$

Die voraussichtliche Nutzungsdauer von beweglichen Wirtschaftsgütern wird von der Finanzverwaltung in den sog. AfA-Tabellen festgelegt. (siehe [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de) > AfA-Tabelle AV).

Bei einer Anschaffung im Laufe eines Jahres kann nur der Teil des Jahresbetrags der AfA abgesetzt werden, der auf den Zeitraum zwischen der Anschaffung und dem Ende des Jahres entfällt (aufgerundet auf volle Monate).

#### AfA in fallenden Jahresbeträgen

Die degressive AfA bemisst sich nach einem gleich bleibenden Prozentsatz vom jeweiligen Buchwert (Restwert). Der dabei anzuwendende Prozentsatz darf (zeitlich begrenzt vom 01.01.2006 bis zum 31.12.2007 - Beschlussempfehlung des Finanzausschusses zu BT-Drucksache 16/105) höchstens das 3-fache des bei der linearen AfA in Betracht kommenden Prozentsatzes betragen und 30 % nicht übersteigen.

Bei beweglichen Wirtschaftsgütern, die während eines Kalenderjahres angeschafft oder hergestellt wurden, gelten die bei der linearen AfA beschriebenen Regeln zur zeitanteiligen Berücksichtigung von AfA-Beträgen entsprechend.

#### AfA eines Wirtschaftsguts nach Einlage in den Betrieb

Bei einer Betriebseröffnung werden unter Umständen Gegenstände in den Betrieb eingebracht, die vorher privat genutzt wurden, z. B. einen Pkw oder Büromöbel.

Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens, die eingelegt werden, sind auch abschreibbar. Die Einlage von abnutzbaren Wirtschaftsgütern erfolgt mit dem Teilwert oder den fortgeführten Anschaffungskosten. Wurde das eingelegte

Wirtschaftsgut bisher nicht zur Erzielung von Überschusseinkünften genutzt, so ist der Einlagewert auf die Restnutzungsdauer abzuschreiben. Wurde das Wirtschaftsgut jedoch vor seiner Einlage bereits zur Erzielung von Überschusseinkünften genutzt, so bemessen sich gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG die weiteren Abschreibungen nicht mehr nach dem Einlagewert, sondern nach dem Restwert des Wirtschaftsguts im Einlagezeitpunkt. Durch diese Regelung soll vermieden werden, dass mit der Einlage „künstlich“ neues AfA-Volumen geschaffen wird. Die Vornahme von Absetzungen vom Restwert kann bewirken, dass das mit dem Teilwert eingelegte Wirtschaftsgut nicht in vollem Umfang abgeschrieben wird. Vielmehr verbleibt in Höhe des Unterschieds zwischen Teilwert und Restwert bei Einlage ein „Festwert“, der lediglich einen späteren Veräußerungs- oder Entnahmegewinn mindert.

- **Sonder-AfA** → Link zu [Ansparabschreibung](#)

### **AfA bei Gebäuden und Gebäudeteilen**

Bei Grundstücken mit aufstehenden Gebäuden wird die AfA nur von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude berechnet. Die Anschaffungskosten des Grund und Bodens können nicht abgeschrieben werden, weil der Grund und Boden keiner Abnutzung unterliegt.

Auch bei Gebäuden ist zwischen der linearen und degressiven AfA zu differenzieren. Für die Inanspruchnahme der degressiven AfA ist allerdings Voraussetzung, dass das Gebäude vom Steuerpflichtigen selbst hergestellt oder im Jahr der Fertigstellung angeschafft worden ist.

Wird ein Gebäude teils eigenbetrieblich, teils fremdbetrieblich, teils zu eigenen Wohnzwecken und teils zu fremden Wohnzwecken genutzt, so ist jeder der vier unterschiedlich genutzten Gebäudeteile ein eigenes Wirtschaftsgut und daher gegebenenfalls gesondert abzuschreiben. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des gesamten Gebäudes sind nach dem Verhältnis der Wohn- und Nutzflächen des gesamten Gebäudes zu den Wohn- und Nutzflächen der einzelnen selbstständigen Gebäudeteile aufzuteilen.

Gebäude und Gebäudeteile sind zwingend mit gesetzlich vorgeschriebenen AfA-Sätzen abzuschreiben (§ 7 Abs. 4 und 5 EStG). Auf die tatsächliche oder betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer kommt es dabei nicht an.

### **Beginn / Ende der AfA**

Beginn der AfA ist das Jahr der Anschaffung bzw. der Herstellung des Wirtschaftsguts. Zeitpunkt der Anschaffung ist bei beweglichen Wirtschaftsgütern der Zeitpunkt der Lieferung (= Übergabe). Bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern der Zeitpunkt des Übergangs des Besitzes, der Nutzungen und Lasten. Die AfA beginnt mit der Fertigstellung, wenn der Steuerpflichtige selbst das Wirtschaftsgut herstellt. Wird die Anschaffung oder Herstellung während des laufenden Kalenderjahres getätigt, ist die AfA grundsätzlich nur zeitanteilig auf Monatsbasis vorzunehmen.

Die AfA endet entweder mit

- der Veräußerung
- der Vollabschreibung oder
- bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens mit der Entnahme.

Wird die AfA während des laufenden Kalenderjahres beendet, erfolgt nur zeitanteilige Gewährung.

## Wie kann ich die Ansparabschreibung (§ 7g EStG) nutzen?

Die **Ansparabschreibung** soll kleinen und mittelständischen Unternehmen **künftige Neuinvestitionen** in das bewegliche Anlagevermögen bereits in der Anspar- und Planungsphase erleichtern. So werden **steuerfreie Rücklagen** bis zu 40 % der **voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten** künftiger Investitionen in **neue bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens** (bei bilanzierenden Steuerpflichtigen) bzw. **vorzeitiger Betriebsausgaben** (bei Steuerpflichtigen mit Einnahmen-Überschuss-Rechnung) gewährt. Die Ansparabschreibung ist auch dann zulässig, wenn durch sie ein **Verlust** entsteht oder erhöht wird. Die Bildung und Auflösung der Rücklage muss in der Buchführung oder in den Aufzeichnungen verfolgt werden können.

### Begünstigter Personenkreis/Größenmerkmale

Begünstigt sind Gewerbetreibende mit einem **Betriebsvermögen von höchstens 204.517 €** zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs (Höchstgrenze gilt lt. BFH nicht bei Neugründung). Für Gewerbetreibende die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, gilt diese Voraussetzung **als erfüllt**.

**Die Vorschriften der Ansparabschreibung** sind nach Art. 92 EG-Vertrag genehmigungspflichtig. Die EG-Kommission hat die Genehmigung erteilt, jedoch für die folgenden **„sensiblen Bereiche“** eine Förderung nach § 7g Abs. 7 EStG (Existenzgründer) ausgeschlossen:

1. Stahlindustrie,
2. Schiffbau,
3. Kfz-Industrie,
4. Kunstfaserindustrie,
5. Landwirtschaftssektor,
6. Fischerei und Aquakultursektor,
7. Verkehrssektor,
8. Steinkohlenbergbau.

### Begünstigte Wirtschaftsgüter

Gefördert wird die Anschaffung **neuer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens**.

**Neu** ist ein Wirtschaftsgut für den Erwerber auch, wenn es der Veräußerer im neuen Zustand zum Zweck der Veräußerung angeschafft oder hergestellt und bis zur Veräußerung **nicht genutzt** hatte. Dasselbe gilt, wenn das Wirtschaftsgut beim Veräußerer zum Anlagevermögen gehört hatte, aber **noch nicht betriebsbereit** war.

Ein Wirtschaftsgut ist selbst dann noch neu, wenn es der Investor vor seiner endgültigen Kaufentscheidung zum Zwecke der **Erprobung** nutzt. Nicht neu sind dagegen solche Wirtschaftsgüter, die zunächst fabrikneu **mietweise** genutzt und dann nachträglich gekauft werden, z. B. ein zunächst geleaster Pkw. Das gilt auch, wenn die Miete auf den Kaufpreis angerechnet wird. Bei Erwerb eines **Kraftfahrzeugs** ist die Zulassung auf den Namen des Veräußerers oder die Überführung des Kraftfahrzeugs zu einem neuen Standort alleine unschädlich.

Bei der **Herstellung von Wirtschaftsgütern** wird nur dann von einem neuen Wirtschaftsgut gesprochen, wenn dabei **neue Teile verwendet werden**. Die Einbeziehung von **gebrauchten Teilen in geringem Umfang** ist allerdings unschädlich. Ein Wirtschaftsgut, das der Steuerpflichtige selbst hergestellt hat, ist stets als neu anzusehen, wenn der Teilwert der bei der Herstellung verwendeten gebrauchten Wirtschaftsgüter **10 % des Teilwerts** des hergestellten Wirtschaftsguts nicht übersteigt oder bei Herstellung eine **neue Idee** verwirklicht wird (vgl. R 7g Abs. 6 EStR).

**Neuwertige Bauteile** gelten nicht als gebrauchte Wirtschaftsgüter i. S. der genannten 10 %-Regelung, wenn sie vom Hersteller neben gleichartigen neuen Bauteilen in einem Produktionsprozess wieder verwendet werden und der Verkaufspreis des hergestellten Wirtschaftsguts unabhängig vom Anteil der zur Herstellung verwendeten neuen und neuwertigen Bauteile ist. Neuwertig sind gebrauchte Bauteile, die dem Standard neuer Bauteile entsprechen oder verschleißfrei sind, vorausgesetzt, dass sie nach Fertigstellung des Wirtschaftsguts nicht von neuen Bauteilen unterschieden werden können. Nicht neu sind generalüberholte Wirtschaftsgüter.

**Beweglich** sind körperliche Wirtschaftsgüter, die nicht zum unbeweglichen Betriebsvermögen (Grundstücke, Gebäude) gehören; Betriebsvorrichtungen gelten selbst dann noch als bewegliche Wirtschaftsgüter, wenn sie fest mit dem Grund und Boden verbunden werden.

**Anlagevermögen** muss dem Betrieb auf Dauer dienen.

### **Verbleibensvoraussetzungen**

Das begünstigte Wirtschaftsgut muss mindestens 1 Jahr nach seiner Anschaffung oder Herstellung in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs verbleiben. Dies ist nicht der Fall, wenn das Wirtschaftsgut vor Ablauf des einjährigen Verbleibenszeitraumes veräußert, vermietet oder verpachtet wird oder in einen anderen Betrieb, in eine ausländische Betriebsstätte, in das Umlaufvermögen oder in das Privatvermögen überführt wird. Werden Wirtschaftsgüter einem Dritten zur Nutzung überlassen, verbleiben diese jedoch in der Betriebsstätte, wenn die Nutzungsüberlassung nicht länger als drei Monate dauert.

### **Voraussichtlich Investitionen innerhalb eines Zweijahreszeitraums**

Die Investition (Anschaffung/Herstellung) muss **voraussichtlich** bis zum Ende des **zweiten** (bei Existenzgründern bis zum Ende des fünften) auf die Rücklagenbildung folgenden Wirtschaftsjahres erfolgen. Der Unternehmer muss jedoch die geplante Anschaffung glaubhaft machen. Eine Konkretisierung ist z. B. anzunehmen, wenn das Investitionsgut bereits **bestellt** ist oder sonstige rechtliche Bindungen (z. B. Optionen) eingetreten sind.

### **Höhe und Auflösung der Rücklage**

Die Rücklage darf 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der einzelnen Wirtschaftsgüter nicht überschreiten. Die am Bilanzstichtag gebildeten **Rücklagen je Betrieb** des Steuerpflichtigen dürfen insgesamt den Betrag von **154.000 € (307.000 € bei Existenzgründung)** nicht übersteigen.

Aufgrund des Kleinunternehmerförderungsgesetzes vom 31.07.2003 sind Existenzgründer ab dem 01.01.2003 von dem Erfordernis der Rücklagenbildung ausgenommen und können somit bereits im Jahr der Betriebseröffnung die Sonderabschreibung in Anspruch nehmen und sich einen Liquiditätsvorteil verschaffen.

Die Auflösung der Rücklage von 40 % im Investitionsjahr kann aufgefangen werden durch die Inanspruchnahme

- der Sonderabschreibung von 20 % und
- der degressiven AfA von 20 %.

Sobald für das begünstigte Wirtschaftsgut Abschreibungen vorgenommen werden dürfen, ist die Rücklage **gewinnerhöhend aufzulösen**.

Abschreibungen können regelmäßig im Zeitpunkt der **Anschaffung oder Fertigstellung** des Wirtschaftsguts (Investition) vorgenommen werden.

Bei ausbleibender Investition ist die Rücklage **spätestens** am Ende des **zweiten** (fünften bei Existenzgründern) auf die Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs **gewinnerhöhend** mit Gewinnzuschlag (6 %) aufzulösen. Der Gewinnzuschlag wird nicht bei Existenzgründern erhoben.

### Existenzgründung

Hierunter ist vor allem die **Betriebseröffnung** oder z. B. der **entgeltliche Erwerb eines Betriebs** zu verstehen. Nach ausdrücklicher Vorschrift gelten die Übernahme eines Betriebs im Wege **vorweggenommener Erbfolge** oder im Wege der **Auseinsetzung einer Erbengemeinschaft** unmittelbar nach dem Erbfall **nicht** als Existenzgründung.

### Wer ist Existenzgründer?

Existenzgründer können **natürliche Personen** sein, wenn sie innerhalb der **letzten fünf Jahre** vor dem Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung

- weder an einer Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 1/10 beteiligt waren
- noch als Land- und Forstwirte bzw. als Gewerbetreibende oder als Selbständige tätig waren.

Gleiches gilt für **Personen- und Kapitalgesellschaften**, sofern **alle** Gesellschafter natürliche Personen mit Existenzgründerqualität in dem beschriebenen Sinn sind.

### Gründungszeitraum

Der Gründungszeitraum umfasst das Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung und die fünf folgenden Wirtschaftsjahre, erstreckt sich also über sechs Bilanzstichtage. An diesen Bilanzstichtagen darf eine steuerfreie Rücklage für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines neuen beweglichen Wirtschaftsguts bis zu 40 % der erwarteten Anschaffungs- oder Herstellungskosten gebildet werden. Wird die Ansparabschreibung aus Billigkeitsgründen bereits vor der Betriebseröffnung gewährt, läuft der Gründungszeitraum ab dem Veranlagungszeitraum der früheren Inanspruchnahme der Begünstigung.

Der Steuerpflichtige muss plausibel darlegen, dass und wann er innerhalb des Fünfjahreszeitraums eine Neuinvestition vorzunehmen gedenkt. Die Verwaltung erlaubt eine Ansparabschreibung bereits **vor der Betriebseröffnung**. Hierbei müssen die Wirtschaftsgüter, für die Ansparabschreibungen geltend gemacht werden, bis zum

Ende des Veranlagungszeitraums verbindlich bestellt sein oder für ihre Herstellung eine Genehmigung eingeholt sein oder – falls eine Genehmigung nicht erforderlich ist – mit ihrer Herstellung tatsächlich begonnen worden sein.

## Was muss ich bei der privaten Nutzung meines betrieblichen Pkw beachten?

Bei der Ermittlung des steuerlichen Wertes der privaten Nutzung von Pkw des notwendigen Betriebsvermögens gibt es zwei Verfahren:

- die 1 %-Regelung (Pauschalmethode) oder
- den Einzelkostennachweis (Fahrtenbuchmethode).

Bei Firmenwagen des gewillkürten Betriebsvermögens ist die 1 %-Methode seit dem „Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen“ vom 28. April 2006 nicht mehr anwendbar.

### 1 % – Regelung

Bei Unternehmern, die den Ansatz der privaten Pkw-Nutzung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ermitteln (1 % - Regelung), sind

- o bei **Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte** (Bruttolistenpreis + Sonderausstattung) der positive Unterschiedsbetrag zwischen **0,03 %** des inländischen Listenpreises des Pkw im Zeitpunkt der Erstzulassung **je Kalendermonat** für jeden Entfernungskilometer und dem sich aus **§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 oder Abs. 2 EStG** ergebenden Betrag nicht als Betriebsausgaben abziehbar.

#### **Beispiel:**

Ein Unternehmer nutzt sein betriebliches Fahrzeug mit einem inländischen Listenpreis in Höhe von 50.000 € an 20 Tagen im Monat für 200 Fahrten pro Jahr zwischen Wohnung und Betriebsstätte, einfache Entfernung 30 Kilometer.

Nicht als Betriebsausgaben abziehbarer Teil der Fahrtkosten:

Privatfahrten:

1 % von 50.000 € für 12 Monate 6.000 €

Fahrten zum Arbeitsplatz:

50.000 € x 0,03 % x 30 km x 12 Monate = 5.400 €

abzüglich der Beträge der Entfernungspauschale

./. 200 Fahrten x 30 km x 0,30 € = 1.800 €

= nicht abziehbare Betriebsausgaben 3.600 €

= Gesamtjahreszurechnung 9.600 €

- o bei **Familienheimfahrten** der positive Unterschiedsbetrag zwischen **0,002 %** des inländischen Listenpreises für jeden Entfernungskilometer und dem sich aus **§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 oder Abs. 2 EStG** ergebenden Betrag nicht als Betriebsausgaben abziehbar.

**Fahrtenbuch**

Da die 1 % – Regelung bei geringer privater Nutzung zu einer sehr hohen Besteuerung führt, kann es lohnend sein, den Privatanteil per Einzelkostennachweis zu ermitteln. Voraussetzung ist, dass das Fahrtenbuch nach folgendem Muster ordnungsgemäß geführt wird:

Monat		Jahr							
Kilometerstand				Gefahrene Kilometer		Dienst- und Geschäftsreisen			
Datum	Fahrtbeginn	Fahrtende	privat	Wohnung/Arbeitsstätte	dienstlich	Reiseziel/Reiseroute	Reisezweck	dienstlich	
-	-	Vortrag:	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Entsprechende Fahrtenbücher sind im gut sortierten Schreibwarenhandel erhältlich.

### Wie kann ich mein Arbeitszimmer steuerlich geltend machen?

Unterhält der Unternehmer ein dem Grunde nach anzuerkennendes **häusliches Arbeitszimmer**, kann er die Aufwendungen hierfür sowie die Kosten der Ausstattung nur dann in **unbeschränkter Höhe** als Betriebsausgaben abziehen, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der **gesamten gewerblichen und beruflichen Tätigkeit** bildet. Insoweit fällt umsatzsteuerrechtlich kein Eigenverbrauch (unentgeltliche Wertabgabe) an.

Ein **häusliches Arbeitszimmer** ist ein zur Wohnung gehörender, aber vom übrigen Wohnbereich abgetrennter Raum, der ausschließlich oder nahezu ausschließlich zu betrieblichen und/oder beruflichen Zwecken genutzt wird.

Nach Auffassung des BFH ist unter dem „häuslichen Arbeitszimmer“ ein Raum zu verstehen, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer bzw. –organisatorischer Arbeiten dient.

Unter den Begriff des „häuslichen Arbeitszimmers“ können aber auch gewerbliche/betriebliche Arbeitszimmer fallen, wenn ihre Ausstattung und Funktion einem Büro entsprechen. Räume wie Werkstätten oder Lager stellen hingegen keine „häuslichen Arbeitszimmer“ dar.

Die Berücksichtigung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Betriebsausgaben oder Werbungskosten werden von weiteren Voraussetzungen abhängig gemacht. Es werden drei Fallgruppen unterschieden:

- **unbegrenzter Abzug**

Bildet das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung (z. B. Heimarbeiter), dürfen die Aufwendungen unbegrenzt als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden.

- **auf 1.250 € begrenzter Abzug**

Die nachgewiesenen oder glaubhaft gemachten Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer dürfen **bis zu 1.250 €** je Wirtschaftsjahr bzw. Veranlagungszeitraum abgezogen werden, wenn die betriebliche **oder** berufliche Nutzung des Arbeitszimmers:

- mehr als die Hälfte der gesamten betrieblichen **und** beruflichen Tätigkeit beansprucht (Zeitgrenze) **oder**

- für die betriebliche oder die berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

- **Abzugsverbot**

Sind vorstehende Bedingungen nicht gegeben, dürfen die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht abgezogen werden.

**Achtung:** Im Zuge des **Steueränderungsgesetzes 2007** (noch nicht verabschiedet) ist eine steuerliche Anerkennung des Arbeitszimmers nur noch dann vorgesehen, wenn dies den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit darstellt.

- **Nutzung des Arbeitszimmers durch mehrere Steuerpflichtige**

Wird das Arbeitszimmer durch mehrere Personen genutzt, kann jeder Nutzende die Aufwendungen, die er getragen hat (je nach Fallgruppe mit Abzugsbeschränkung), bei seinen Einkünften als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen.

- **Nutzung des Arbeitszimmers zur Erzielung unterschiedlicher Einkünfte**

Wird das Arbeitszimmer für mehrere Tätigkeiten im Rahmen unterschiedlicher Einkunftsarten genutzt, müssen die Aufwendungen entsprechend dem Nutzungsumfang der darin ausgeübten Tätigkeiten aufgeteilt werden. Ist ein Kostenabzug für eine oder mehrere Tätigkeiten möglich, können diese anteilig bis zum maximalen Höchstbetrag abgezogen werden.

- **Zeitliche Zuordnung des Arbeitszimmers zu der jeweiligen Tätigkeit**

Ändern sich die Voraussetzungen der Fallgruppen 1-3 innerhalb eines Wirtschafts- bzw. Kalenderjahres, können die auf den Zeitraum der Tätigkeit, für die das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet, entfallenden Aufwendungen in voller Höhe abgezogen werden. Für den übrigen Zeitraum kommt bei Vorliegen der Voraussetzungen ein Abzug bis zum Höchstbetrag in Betracht. Der Höchstbetrag von 1.250 € ist auch bei nicht ganzjähriger Nutzung in voller Höhe zugelassen.

- **Betroffene Aufwendungen**

Entsprechend den Voraussetzungen der Fallgruppen 1-3 können folgende Aufwendungen (evtl. anteilig) zum Abzug gebracht werden:

- Miete
- Gebäude-AfA
- Schuldzinsen für Kredite (z. B. für Anschaffung, Herstellung des Gebäudes)
- Wasser- und Energiekosten
- Grundsteuer, Müllabfuhrgebühren, Gebäudeversicherung
- Renovierungskosten
- Aufwendung für die Ausstattung des Zimmers (Tapeten, Fenstervorhänge)
- Ausstattungsgegenstände, die zugleich Arbeitsmittel sind (z. B. Bücherregal oder Schreibtisch zur Aufbewahrung von Arbeitsmitteln) können steuerlich unbeschränkt berücksichtigt werden.

### **Besondere Aufzeichnungspflichten**

Gem. § 4 Abs. 7 Einkommensteuergesetz dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei der Gewinnermittlung nur berücksichtigt werden, wenn sie besonders aufgezeichnet sind.

Hierbei ist es unschädlich, wenn Finanzierungskosten zunächst geschätzt und nach Ablauf des Wirtschaftsjahres aufgrund der Jahresmeldung des Kreditinstitutes angepasst werden. Entsprechendes gilt für verbrauchsabhängige Aufwendungen wie Wasser und Energiekosten.

### **Wie kann ich Reisekosten geltend machen?**

Als Reisekosten können Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungs- und Reisenebenkosten anfallen. Diese können als **Betriebsausgaben** oder **Werbungskosten** abziehbar sein. Arbeitgeber können an Arbeitnehmer Reisekosten in dem Maße **steuerfrei erstatten**, in dem sie der Arbeitnehmer ansonsten als Werbungskosten ansetzen kann. Der Ansatz von Reisekosten setzt eine Auswärtstätigkeit in Form einer

- Dienstreise (bei Unternehmern: Geschäftsreise),
- Fahrtätigkeit oder
- Einsatzwechseltätigkeit

voraus. Der Begriff der Auswärtstätigkeit beinhaltet, dass die Reisetätigkeit aus fast ausschließlich **beruflich veranlassten** Gründen durchgeführt wird. Die steuerliche Behandlung von Reisekosten richtet sich also nach dem Anlass der Reise, wobei nach neuerer Rechtsprechung auch eine Aufteilung nach den privat und den beruflich veranlassten Kosten möglich ist. Die Differenzierung der einzelnen Reisearten wird schematisch danach vorgenommen, ob der Steuerpflichtige über eine **ortsgebundene regelmäßige Arbeitsstätte** bzw. Betriebsstätte verfügt.

Nicht zu den Reisekosten gehören die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. Betrieb sowie die Aufwendungen für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung.

### **Was muss ich bei Verträgen mit Familienangehörigen beachten?**

Besonderheiten gelten bei der Beurteilung von Rechtsbeziehungen, die zwischen Angehörigen bestehen. Da innerhalb der Familie regelmäßig wirtschaftliche Interessengegensätze nicht bestehen, haben Rechtsbeziehungen anders als unter Fremden nicht die Vermutung der grundsätzlichen steuerrechtlichen Anerkennung. Daher werden an die steuerrechtliche Wirksamkeit von solchen Verträgen besondere Anforderungen gestellt. Fehlt eine dieser Voraussetzungen, bleibt die steuerliche Anerkennung versagt.

Voraussetzungen:

- Das Rechtsverhältnis muss ernsthaft vereinbart worden sein. Indiz dafür ist die zivilrechtliche Wirksamkeit der Vereinbarung.
- Das Rechtsverhältnis muss tatsächlich wie vereinbart auch vollzogen werden.
- Das Rechtsverhältnis muss inhaltlich dem zwischen fremden Dritten Üblichen entsprechen (Fremdvergleich).

## Wie wirkt sich ein Verkauf meines Betriebes auf meine Einkommensteuerschuld aus?

Wird der Betrieb mit allen wesentlichen Bestandteilen in einem Vorgang gegen Zahlung auf den Erwerber übertragen und ist die Möglichkeit der Fortführung der Geschäftstätigkeit vorhanden, spricht man von einer **Betriebsveräußerung**.

Liegt demgegenüber eine **unentgeltliche** Übertragung vor, ist dies keine Veräußerung gemäß § 16 EStG. Der Erwerber übernimmt dann den Betrieb nach § 6 Abs. 3 EStG ohne Aufdeckung der stillen Reserven mit den Buchwerten.

**Betriebsaufgabe** liegt dann vor, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen mit dem Willen der Aufgabe in das Privatvermögen überführt oder einheitlich an verschiedene Erwerber veräußert werden.

Unternehmer haben zwei Möglichkeiten, bei Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit den entstandenen Gewinn steuerlich günstiger behandeln zu lassen (§ 34 EStG):

- die 1/5-Regelung,
- der ermäßigte Steuersatz i.H.v. 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes.

Steuerbegünstigt ist die Veräußerung eines Betriebs oder Teilbetriebs im Ganzen. Als Teilbetrieb gilt auch eine zum Betriebsvermögen gehörende 100 %ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft. Veräußerungsgewinne aus derartigen Beteiligungen werden aber nunmehr nach dem Halbeinkünfteverfahren besteuert.

### Ermäßigter Steuersatz

Die Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz ist von folgenden Voraussetzungen abhängig:

- Begünstigt sind nur Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieben und Betrieben selbstständiger Tätigkeit, nicht jedoch Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (auch soweit sie in betrieblichem Veräußerungs- oder Aufgabegewinn enthalten sind).
- Der Unternehmer muss in Zeitpunkt der Veräußerung das 55. Lebensjahr vollendet haben oder dauernd berufsunfähig sein.
- Er darf nicht zuvor den ermäßigten Steuersatz beantragt haben. Eine vor 1999 erfolgte Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz ist dagegen unschädlich.
- Für mehrere Veräußerungs- und Aufgabegewinne im Kalenderjahr kann nur ein Gewinn im Veranlagungszeitraum mit dem ermäßigten Steuersatz besteuert werden.
- Die Inanspruchnahme der Fünftel-Regelung nach § 34 Abs. 1 EStG ist für weitere Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne möglich.
- Der Steuersatz entspricht mindestens dem Eingangssteuersatz (ab 2005: 15 %)
- Eine Begünstigung besteht nur bis zur Höhe von 5 Mio. €
- Es darf keine Rücklage

### Verhältnis zum Freibetrag von 45.000 € (§ 16 Abs. 4 EStG)

Nach § 16 Abs. 4 EStG ist ein Veräußerungsgewinn bis zu 45.000 € steuerfrei, soweit er die Grenze von 136.000 € nicht übersteigt. Dies gilt wie bei § 34 Abs. 3 EStG nur auf Antrag einmalig im Leben, wenn der Unternehmer das 55. Lebensjahr vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinn dauernd berufsunfähig ist.

Beide Regelungen – Freibetrag und ermäßigter Steuersatz – stehen nebeneinander, d. h. der Unternehmer hat die Möglichkeit, die Steuerbegünstigung nach § 16 Abs. 4 EStG und nach § 34 Abs. 3 EStG auf **verschiedene** Veräußerungs- bzw. Aufgabengewinne i. S v. § 16 EStG zu verteilen und damit die Besteuerung zu optimieren.

### Fünftelregelung:

Hierbei beträgt die anzusetzende Einkommensteuer das Fünffache des Unterschiedsbetrages zwischen der Einkommensteuer für das um diese Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen (verbleibendes zu versteuerndes Einkommen) und der Einkommensteuer für das verbleibende zu versteuernde Einkommen zuzüglich eines Fünftels dieser Einkünfte. Ist das verbleibende zu versteuernde Einkommen negativ und das zu versteuernde Einkommen positiv, so beträgt die Einkommensteuer das Fünffache der auf ein Fünftel des zu versteuernden Einkommens entfallenden Einkommensteuer. Ziel dieser komplizierten Regelung ist es, den Progressionseffekt abzumildern.

### Beispiel:

Der Steuerpflichtige, der Einkünfte aus Gewerbebetrieb hat, und seine Ehefrau werden zusammen veranlagt. Im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung hatte der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet. Es sind folgende Einkünfte und Bezüge anzusetzen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb, laufender Gewinn		45.000 €
Veräußerungsgewinn	70.000 €	
davon bleiben nach § 16 Abs. 4 EStG steuerfrei	45.000 €	+ 25.000 €
		70.000 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		+ 5.350 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		75.350 €
Abzüge zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens		./. 3.200 €
zu versteuerndes Einkommen ohne Anwendung des § 34 EStG		72.150 €
Ermittlung der Steuer		
zu versteuerndes Einkommen	72.150 €	
abzüglich Einkünfte im Sinne des § 34 Abs. 2 EStG	<u>25.000 €</u>	
verbleibendes zu versteuerndes Einkommen	47.150 €	
darauf entfallender Steuerbetrag (VZ 2004)		7.868 €
verbleibendes zu versteuerndes Einkommen	47.150 €	
zuzüglich 1/5 der Einkünfte im Sinne § 34 Abs. 2 EStG	<u>+ 5.000 €</u>	
	52.150 €	
darauf entfallender Steuerbetrag (VZ 2004)		9.390 €
abzüglich Steuerbetrag auf das		
verbleibende zu versteuernde Einkommen	./. <u>7.868 €</u>	
Unterschiedsbetrag	1.522 €	
multipliziert mit Faktor 5		<u>7.610 €</u>
Tarifliche Einkommensteuer	(7.868 € + 7.610 €)	<u>15.478 €</u>

### Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft

Für den Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gilt gemäß § 17 Abs. 3 EStG ein besonderer Freibetrag. Dieser ist davon abhängig, wie viele Anteile der Kapitalgesellschaft veräußert werden. Werden sämtliche Anteile veräußert, beträgt der Freibetrag 9.060 €. Dieser Freibetrag verringert sich um den Veräußerungsgewinn (bei einer 100 %igen Beteiligung), der 36.100 € übersteigt. Werden nicht alle Anteile veräußert, verringern sich der Freibetrag und die Abschmelzungsgrenze entsprechend.

### Wie wirkt sich die Gewerbesteuer auf die Belastung mit Einkommensteuer aus?

Gewerbebetriebe unterliegen traditionell einer Doppelbelastung mit Gewerbesteuer und Einkommensteuer / Körperschaftsteuer. Als Ausgleich für die deutliche Absenkung der steuerlichen Belastungen für Kapitalgesellschaften ist für Personenunternehmen (Einzelunternehmen, Personengesellschaften) eine Minderung der Einkommensteuer durch eine Berücksichtigung der Gewerbesteuerbelastung in Form einer pauschalierten Teilanrechnung der Gewerbesteuer vorgesehen.

### Pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG

§ 35 EStG wirkt in zweierlei Hinsicht:

- Bei Einkünften aus gewerblichen **Personenunternehmen** wird pauschal das 1,8-fache des für dieses Jahr festgesetzten Gewerbesteuerermessbetrags – bei Personengesellschaften des anteiligen Messbetrags – auf die tarifliche Einkommensteuer angerechnet. Dies gilt unabhängig davon, welcher Hebesatz in der jeweiligen Betriebsstättengemeinde für das jeweilige Jahr beschlossen wurde.
- Gleichzeitig ist die Gewerbesteuer **in voller Höhe** (ohne Minderung in Höhe des Anrechnungsbetrages) als Betriebsausgabe abzugsfähig.

#### **Beispiel:**

Ein Einzelunternehmer mit einem Einkommensteuersatz von 40 % erwirtschaftet mit seinem Gewerbebetrieb einen Gewinn in Höhe von 124.500 €.

Gewerbesteuer

(siehe Merkblatt „Berechnung der Gewerbesteuer“ [www.muenchen.ihk.de](http://www.muenchen.ihk.de) )

	15.200 €
Steuerentlastung wegen Abzug als Betriebsausgabe	6.080 €
Pauschale Steuerentlastung	
1,8 x Gewerbesteuerermessbetrag	<u>6.840 €</u>
Entgeltige Belastung mit Gewerbesteuer	2.280 €

Damit sind zwei Faktoren ausschlaggebend dafür, ob die Einkommensteuer-Ersparnis die Gewerbesteuer-Belastung aufwiegt, d. h. es kann nicht allein auf die Höhe des Gewerbesteuer-Hebesatzes abgestellt werden, sondern es muss auch der persönliche Steuersatz in die Überlegungen einbezogen werden.

Rechenbeispiele machen deutlich, dass der Faktor „Betriebsausgabenabzug“ in den bisherigen Diskussionen nur unzureichend beachtet worden ist. Die pauschale Annahme bei einem Gewerbesteuer-Hebesatz von ca. 360 % trete eine vollständige Entlastung von der Gewerbesteuer ein, ist so nicht richtig. Durch die Senkung der Steuersätze (ab 2005: ESt-Spitzensatz 42 %) ergibt sich eine deutlich geringere „Entlastung“ durch den Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe (Progressionswirkung wird deutlich geringer).

Damit ergeben sich unter Berücksichtigung der Einkommensteuertarife und des Solidaritätszuschlages folgende "**Grenz-Gewerbesteuer-Hebesätze**":

im Jahr 2003:	rd. <b>360 %</b>
im Jahr 2004:	rd. <b>340 %</b>
ab dem Jahr 2005:	rd. <b>325 %</b>

- **In welchen Fällen kann es zu einem Verlust von Anrechnungsbeträgen kommen?**

Die volle Anrechnung des 1,8-fachen Gewerbesteuer-Messbetrags kann im Einzelfall daran scheitern, dass die tarifliche Einkommensteuer niedriger als der Anrechnungsbetrag ist. Eine Anrechnung kann allenfalls zu einer Einkommensteuer von 0 € führen. Verschiedene Gründe können dabei zu einem Verlust von Anrechnungsbeträgen führen:

- Das zu versteuernde Einkommen ist durch Abzüge gemindert, z. B. Verluste nach § 10 d EStG bzw. Verlustausgleich zwischen Ehegatten oder negative andere Einkünfte.

**Beispiel:**

Gewerbliche Einkünfte (nach GewSt):		200.000 €
./. Sonderausgaben, Verlustvortrag:	./.	200.000 €
= zu versteuerndes Einkommen (zvE):		0 €

GewSt (angenommen):		23.000 €
Tarifliche Einkommensteuer:		0 €
<b>Ermäßigungsbetrag wegen fehlender tariflicher ESt</b>		0 €

- Der Gewerbeertrag und die einkommensteuerlich relevanten Einkünfte aus Gewerbebetrieb weichen wegen gewerbesteuerlicher Hinzurechnungen voneinander ab.

**Beispiel:**

Verlust aus Gewerbebetrieb:	./.	50.000 €
+ 50% der Dauerschuldzinsen:	+	250.000 €
= Gewerbeertrag:		200.000 €

Gewerbesteuer (angenommen):		40.000 €
Einkommensteuer:		0 €
<b>Ermäßigungsbetrag wegen fehlender tariflicher ESt:</b>		0 €

Der Anteil an den einkommensteuerlichen Einkünften einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) weicht vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ab (§ 35 Abs. 3 EStG stellt auf den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ab).

Sehen Sie folgendes Beispiel:

	A-B – KG	A	B
<b>Steuer-Bilanzgewinn</b>	100.000 €	50.000 €	50.000 €
<b>Geschäftsführervergütung</b>	150.000 €	150.000 €	0 €
<b>⇒ Einkünfte</b>	250.000 €	200.000 €	50.000 €
<b>Ermäßigung § 35 EStG</b>			
<b>Gewerbsteuer-Messbetrag</b>	10.000 €	5.000 €	5.000 €
<b>1,8faches</b>		9.000 €	9.000 €
<b>bei Verteilung nach Anteil an gewerblichen Einkünften</b>		14.400 €	3.600 €

- Begrenzung der Entlastung auf gewerblichen Anteil der tariflichen Steuer.

**Beispiel:**

Gewerbliche Einkünfte	Betrieb A	200.000 €
	Betrieb B	./.
		190.000 €
Gewerbsteuer-Messbetrag (Betrieb A) <sup>1</sup>		7.500 €
zvE (für übrige Einkünfte angenommen)		50.000 €
Einkommensteuer (angenommen)		10.000 €

**Lösung:**

Gewerbliche Einkünfte (200.000 € – 190.000 € =)	10.000 €
Anteil gewerblicher Einkünfte am zvE (10.000 € von 50.000 €)	20%
zu ermäßigende anteilige tarifliche Einkommensteuer (20% von 10.000 € =)	2.000 €
Ermäßigungsbetrag § 35 EStG <sup>2</sup>	13.500 €
festzusetzende Einkommensteuer (10.000 € – 2.000 € =)	8.000 €
<b>verfallenes Anrechnungspotenzial (13.500 € – 2.000 € =)</b>	<b>11.500 €</b>

### Exkurs: Was muss ich beim Sponsoring beachten?

Unter Sponsoring versteht man ein **privatrechtliches Vertragsverhältnis** zwischen zwei oder mehreren Parteien, aufgrund dessen sich der Sponsor verpflichtet, dem Gesponserten materielle Vorteile zu gewähren, und der Gesponserte verspricht, zugunsten des Sponsors bestimmte Tätigkeiten zu entfalten und diesem bestimmte Rechte einzuräumen, damit der Sponsor seine unternehmerischen Marketing- und/oder Kommunikationsziele verfolgen kann.

Die Leistung des Sponsors besteht darin, dass er dem Gesponserten eine wirtschaftliche Unterstützung in Form von Geld oder **geldwerten Leistungen** zukommen lässt, die **Gegenleistung** des Gesponserten besteht darin, dass er zugunsten des Sponsors **Werbeverpflichtungen** übernimmt und sich damit in kommunikative Aktivitäten des Sponsors einbeziehen lässt.

<sup>1</sup> Verlust aus Betrieb B kann für Zwecke der Gewerbesteuer nicht mit Gewinn aus Betrieb A verrechnet werden.

<sup>2</sup> 1,8 x Gewerbesteuer-Messbetrag 7.500 €

## Sponsoring – steuerliche Aspekte

Für die Wirtschaft ist das Sponsoring zu einem festen Bestandteil ihres gesellschaftlichen Engagements geworden. Hiermit trägt sie auch zur Entlastung der öffentlichen Haushalte bei und wird dafür durch Steuervergünstigungen belohnt. Neben die klassischen Spenden ist das Sponsoring getreten, dessen wirtschaftliche Bedeutung in den letzten Jahren ständig gewachsen ist. Angesichts der vielfältigen Erscheinungsformen des Sponsoring muss jede Fördermaßnahme anhand der gesetzlichen Bestimmungen konkret auf ihre steuerrechtlichen Auswirkungen untersucht werden. Mit dem Schreiben des Bundesministerium für Finanzen (BMF) vom 18.02.1998 über die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring liegt eine Verwaltungsanweisung vor, die für den Sponsor und den Gesponserten Grundsätzliches regelt.

### 1. Steuerliche Behandlung von Sponsoring

Unter Sponsoring wird üblicherweise die Gewährung von Geld oder geldwerten Vorteilen durch Unternehmen zur Förderung von Personen, Gruppen und/oder Organisationen in sportlichen, kulturellen, kirchlichen, wissenschaftlichen, sozialen, ökologischen oder ähnlich gesellschaftspolitisch bedeutsamen Bereichen, mit der regelmäßig auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit verfolgt werden, verstanden. Leistungen eines Sponsors beruhen häufig auf einer vertraglichen Vereinbarung zwischen dem Sponsor und dem Empfänger der Leistungen (Sponsoringvertrag), in dem Art und Umfang der Leistung des Sponsors und des Empfängers geregelt sind. Sponsoring beinhaltet das Merkmal von Leistung und Gegenleistung. Für das Steuerrecht ergeben sich hieraus vor allem zwei relevante Merkmale:

- Die Verfolgung unternehmerischer Ziele: Die betriebliche Veranlassung ist zu prüfen und damit, ob die Abzugsfähigkeit des Aufwandes als Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) möglich ist.
- Das Prinzip der Leistung und Gegenleistung: Hierdurch wird der Bereich der Spende gemäß §§ 10b EStG und 9 Nr. 3 Körperschaftsteuergesetz (KStG) abgegrenzt.

Die steuerliche Behandlung der Sponsorleistungen beim Sponsor und bei steuerbegünstigten Empfängern sind im BMF-Schreiben vom 18. Februar 1998- IV B 2 – S 2144 – 40/98 IV B 7 –S 0183 –62/98 festgelegt und im Bundessteuerblatt 1998, Teil I, Seite 212 f. veröffentlicht.

**Tipp:** Lassen Sie sich rechtzeitig steuerlich beraten und suchen Sie den Dialog mit den Finanzbehörden, damit die Sponsoringleistungen garantiert als steuermindernd anerkannt werden.

### 2. Steuerliche Behandlung beim Sponsor:

Dem Sponsor ist zumeist daran gelegen, seine Sponsoringaufwendungen steuermindernd geltend machen zu können. Ob und in welchem Umfang das möglich ist, hängt von der steuerlichen Einordnung seiner Aufwendungen ab. Die im Zusammenhang mit dem Sponsoring gemachten Aufwendungen können

- a. Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 Einkommensteuergesetz (EStG),
- b. Spenden, die unter den Voraussetzungen der §§ 10 b EStG, 9 Abs. 1 Nr. 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG), 9 Nr. 5 Gewerbesteuergesetz (GewStG) abgezogen werden dürfen, oder
- c. steuerlich nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (§ 12 Nr. 1 EStG), bei

Kapitalgesellschaften verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) sein.

## **2 a) Betriebsausgaben**

Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind, sie müssen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv zur Förderung des Betriebes gemacht werden. Sponsoringleistungen, die als Betriebsausgaben eingeordnet werden können, sind im vollem Umfang den Betriebskosten zuzurechnen und können somit den steuerpflichtigen Gewinn mindern. Aufwendungen des Sponsors sind Betriebsausgaben, wenn der Sponsor wirtschaftliche Vorteile, die insbesondere in der Sicherung oder Erhöhung seines Ansehens liegen können, für sein Unternehmen erstrebt oder für Produkte seines Unternehmens werben will. Hierbei kommt es nicht darauf an, ob die Leistungen notwendig, üblich oder zweckmäßig sind. Die Aufwendungen dürfen auch dann als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Geld- oder Sachleistungen des Sponsors und die erstrebten Werbeziele für das Unternehmen nicht gleichwertig sind. Bei einem starken Missverhältnis zwischen den Leistungen des Sponsors und dem erstrebten wirtschaftlichen Vorteil ist der Betriebsausgabenabzug allerdings zu versagen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG).

## **2 b) Spenden**

Spenden sind freiwillige und nicht mit einer Gegenleistung verbundene Zuwendungen zur Förderung eines steuerbegünstigten Zweckes. Jede Art von Leistungsaustausch schließt das Vorliegen einer Spende aus. Zuwendungen des Sponsors, die keine Betriebsausgaben sind, sind als Spenden (§ 10b EStG) zu behandeln, wenn sie zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke freiwillig oder aufgrund einer freiwillig eingegangenen Rechtspflicht erbracht werden, kein Entgelt für eine bestimmte Leistung des Empfängers sind und nicht in einem tatsächlichen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dessen Leistungen stehen. Der Spendenabzug ist limitiert, er beträgt grundsätzlich 5% der Einkünfte. Für die Förderung mildtätiger, wissenschaftlicher und als besonders förderungswürdig anerkannter kultureller Zwecke gilt eine höhere Grenze von 10% der Einkünfte. Alternativ können auch 2 von Tausend der Summe der Umsätze und der aufgewendeten Löhne und Gehälter abgezogen werden. Nach § 48 Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) sind Ausgaben zur Förderung mildtätiger und ähnlicher Zwecke nur abziehbar, wenn der Empfänger eine juristische Person des öffentlichen Rechts, eine öffentliche Dienststelle oder eine in § 5 Abs. 1 Nr. 9 Körperschaftsteuergesetz (KStG) bezeichnete Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist und bestätigt, dass der zugewendeter Betrag für die begünstigten oder satzungsmäßigen Zwecke verwendet wird. Eine Spendenbestätigung nach Muster 1 oder 2 in Anlage 4 Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) ist eine unverzichtbare Voraussetzung für den Spendenabzug.

## **2 c) Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung / Verdeckte Gewinnausschüttungen**

Aufwendungen, die keine Betriebsausgaben und keine Spenden sind, sind steuerlich nicht abziehbare Kosten der privaten Lebensführung (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG). Dieses sind Aufwendungen, die weder im Zusammenhang mit der gewerblichen noch mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen stehen. Wenn der betrieblich oder beruflich veranlasste Anteil der gemischten Aufwendungen von untergeordneter Bedeutung ist oder sich eine Aufteilung der Aufwendungen nicht leicht oder einwandfrei durchführen lässt, gehört der gesamte Betrag zu den nicht abziehbaren Ausgaben. Bei entsprechenden Zuwendungen einer Kapitalgesellschaft können verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen, wenn der Gesellschafter durch die Zuwendungen begünstigt wird, zum Beispiel eigene Aufwendungen als Mäzen erspart. Maßgeblich hierfür ist, dass der Geldgeber einen privaten Zweck verfolgt, der nicht mehr auf der

Einkunftserzielung, sondern auf eine Einkommensverwendung abzielt.

**Beispiel:**

Eine Architekten- und Ingenieurssozietät hatte in ihren betrieblichen Räumen eine Kunstausstellung veranstaltet. Das Finanzgericht (FG) Bremen sah hierin nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung, da sich die Veranstalter der Ausstellung in erster Linie aus privaten Gründen mit der Kunst beschäftigten und eine Förderung ihrer Berufstätigkeit durch die Veranstaltung nicht messbar war. (Urteil vom 16.10.1987, Entscheidungen der Finanzgerichte 1988)

Was ist zu beachten, damit die Sponsoringleistung beim Sponsor als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist? Der Sponsor darf seine Aufwendungen im vollen Umfang als Betriebsausgabe abziehen, wenn er damit wirtschaftliche Vorteile erzielen will, die das unternehmerische Ansehen in der Öffentlichkeit sichern oder verbessern. Hierzu stehen dem Sponsor zwei Möglichkeiten zur Darstellung zur Verfügung:

- Der Gesponserte kann auf seinen Plakaten, in seinen Ausstellungskatalogen, auf seinen Eintrittskarten oder in sonstiger Weise auf das Unternehmen und die Produkte des Sponsors hinweisen. Dies ist in der Vergangenheit bei Kunstausstellungen oder Theaterinszenierungen häufig geschehen, indem Programmheft oder Katalog den Zusatz erhielten "mit freundlicher Unterstützung der ABC AG".
- Wirtschaftliche Vorteile für das Unternehmen können aber auch dann erzielt werden, wenn die Gegenleistung des Gesponserten in einer Gestattung besteht, nämlich in der Erlaubnis an den Sponsor, sein Emblem oder Logo zu nutzen, um auf diese Weise auf die Leistung des Sponsors aufmerksam zu machen. Dies kann zum Beispiel geschehen durch den Hinweis des Sponsors, er sei Partner der gesponserten Institution. Bei dieser Form ist allerdings zu beachten, dass der Verweis des Sponsors auf den Gesponserten öffentlichkeitswirksam erfolgt, das heißt die Fördermaßnahmen müssen in Verbindung mit den übrigen Werbemaßnahmen des Sponsors geeignet sein, das Ansehen des Sponsors als Unternehmer in der Öffentlichkeit zu sichern und zur Steigerung des Rufs (Firmenwert) beizutragen.

**Beispiele:**

Ein Möbelhersteller setzt sich für die Wiederaufforstung des Stadtwaldes einer Kleinstadt ein, dokumentiert die Waldschäden ausführlich in Informationsbroschüren und gibt sie an Interessenten kostenlos ab. Die Stadt forstet auf Betreiben und mit finanzieller Unterstützung des Unternehmens den Wald wieder auf. Im Rahmen eines Stadtfestes, über das die örtliche Presse ausführlich berichtet, überreicht das Unternehmen den Scheck an die Verantwortlichen des Projektes. Dem Unternehmen wird es gestattet, entsprechende Schilder aufzustellen, die auf sein finanzielles Engagement hinweisen. In dem vorliegenden Beispiel wurde ein Betriebsausgabenabzug bejaht, da die Sponsoringmaßnahme geeignet ist, öffentlichkeitswirksam auf das Engagement des Sponsors aufmerksam zu machen. (Der Betrieb, Heft 17 vom 24.4.1998, Seite 843)

Eine Sparkasse hatte ihrer Stadt einen Geldbetrag zur Ausgestaltung des Marktplatzes zugewendet. Hiervon wurde eine Skulptur erworben und mit einer Plakette "gestiftet von der Stadtparkasse" versehen auf dem Marktplatz aufgestellt. Der Bundesfinanzhof erkannte dem Hinweisschild keinen Werbewert zu und verneinte den Betriebsausgabenabzug. Der Spendenabzug scheiterte am sogenannten Drittspendenvergleich. (BFH-Urteil vom 9.8.1989)

### 3. Steuerliche Behandlung beim Empfänger:

Die Leistungen des Sponsors führen zu Einnahmen des Gesponserten. Dem Gesponserten ist aus steuerlicher Sicht daran gelegen, die Leistung des Sponsors möglichst vollständig für die geförderten Zwecke einsetzen zu können. Er strebt daher eine Vertragsgestaltung an, bei der die Leistung des Sponsors keiner oder einer möglichst geringen Besteuerung unterworfen ist. Ob und in welchem Umfang die Leistungen des Sponsors besteuert werden, hängt davon ab, ob der Gesponserte eine natürliche Person oder eine (steuerbegünstigte) Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist und welcher Einkunftsart des Gesponserten die Leistungen des Sponsors zuzurechnen sind.

Ist der Gesponserte eine **natürliche Person**, so können die Einnahmen je nach Ausgestaltung des Vertrages, insbesondere nach der Art der kommunikativen Gegenleistung des Gesponserten

- Einkünfte aus Vermögensverwaltung
- Einkünfte aus selbständiger bzw. nichtselbständiger Tätigkeit oder
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb sein.

Für die natürliche Person ist es am günstigsten, wenn die Einnahmen im Bereich der Vermögensverwaltung erzielt werden, weil sich dann die Frage nach Gewerbe- und Umsatzsteuer nicht stellt.

Ist der Gesponserte eine **Körperschaft**, eine Personenvereinigung oder Vermögensmasse, so können die Leistungen des Sponsors beim Gesponserten zur Erzielung von Einkünften

- aus Vermögensverwaltung oder
- aus Gewerbebetrieb führen.

### 4. Vertragsgestaltung

Der Abschluss des Sponsoringvertrages ist grundsätzlich formfrei möglich. Dies liegt zum einen daran, dass die zu gestaltenden Rechtsprobleme im Bereich des Allgemeinen und Besonderen Schuldrechts angesiedelt sind, zum anderen daran, dass die zu regelnden Sachverhalte in die verschiedensten Bereiche des Kunst- und Kulturlebens hineinreichen können. Wegen der Vielfalt des Sponsorings gibt es in der Sponsoringpraxis derzeit keinen einheitlichen Mustervertrag. Regelmäßig werden nur die Leistungen des Sponsors –die finanzielle oder materielle Unterstützung– sowie die Gegenleistung des Gesponserten –die Bereitstellung eines bestimmten Werbewertes geregelt.

Für den Bereich des klassischen Sponsoring ist es wichtig, bei der Vertragsgestaltung darauf zu achten, dass die beabsichtigten Aufwendungen zweifelsfrei als Betriebsausgabe oder Werbungskosten zu erkennen sind. Dies geschieht am besten dadurch, dass die Aufwendungen an eine Gegenleistung des Gesponserten gebunden werden, die konkret als solche bezeichnet wird. Mit dem kulturellen Engagement muss eine eindeutig unternehmensbezogene Absicht verfolgt werden, und dieser Umstand muss aus dem Vertrag zweifelsfrei zu erkennen sein. Nur so können spätere Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung über die rechtliche Beurteilung der Sponsorleistung verhindert werden. Die Aufwendung eines Sponsors sind dann als Betriebsausgaben absetzbar, wenn mit dem Engagement ein wirtschaftlicher Vorteil, wie insbesondere die Sicherung bzw. Erhöhung des unternehmerischen Ansehens oder die Werbung für Produkte, angestrebt wird.

## Wie werde ich als ausländischer Unternehmer in Deutschland besteuert?

Wenn ausländische Unternehmen in Deutschland/von Deutschland aus ihrer gewerblichen Tätigkeit nachgehen, stellt sich die Frage, in welchem Land die mit dieser Tätigkeit zusammenhängenden Einnahmen versteuert werden müssen.

Eine „beschränkte Steuerpflicht“ in Deutschland ist gegeben, wenn in Deutschland gewerbliche Einkünfte im Rahmen einer so genannten Betriebsstätte erzielt werden (vgl. § 1 Abs. 4, § 49 Abs. 1 Einkommensteuergesetz und § 2 Nr. 1 Körperschaftsteuergesetz).

Eine Betriebsstätte und ihre Voraussetzungen sind sowohl in der Abgabenordnung (AO) als auch in einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Ländern geregelt. Existiert mit dem Heimatstaat des Unternehmers ein Doppelbesteuerungsabkommen, dann gelten die darin enthaltenen Regelungen vorrangig vor der Definition in der Abgabenordnung.

Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb liegen vor, wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 12 AO) unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter (§ 13 AO) für den Gewerbebetrieb bestellt ist. Beide Begriffe sind jedoch in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen z. T. unterschiedlich definiert und weichen ggf. von dem hier zitierten OECD-Musterabkommen (siehe BMF 18.02.2004, IV B 6 – S 1315 – 8/04, [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)) ab.

### **Betriebsstätte**

Eine Betriebsstätte im Sinne des § 12 Abs. 1 AO ist jede feste Geschäftseinrichtung oder -anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Sie muss örtlich fixiert sein und der Unternehmer muss darin eine eigene gewerbliche Tätigkeit ausüben. Er muss eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über diese Einrichtung haben. Die feste Geschäftseinrichtung muss auf gewisse Dauer angelegt sein. Dies wird immer dann bejaht, wenn sie länger als 6 Monate besteht.

Durch Bauausführungen und Montagen wird eine Betriebsstätte nur dann begründet, wenn ihre Dauer sechs Monate übersteigt (in Doppelbesteuerungsabkommen können abweichende Zeiträume geregelt sein).

### **Vertreterbetriebsstätte („ständiger Vertreter“)**

Eine so genannte Vertreterbetriebsstätte im Sinne des § 13 AO liegt dann vor, wenn die Geschäfte des Unternehmers nachhaltig durch einen ständigen Vertreter besorgt werden und dieser ständige Vertreter den Sachanweisungen des Unternehmers unterliegt. Der Vertreter muss nicht Arbeitnehmer des Unternehmens sein, sondern nur an Stelle des Unternehmers tätig werden.

Ist der ständige Vertreter ein Kommissionär oder Makler, der Geschäftsbeziehungen für das ausländische Unternehmen im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit unterhält, so sind die Einkünfte des ausländischen Unternehmens insoweit nicht der Besteuerung zu unterwerfen. Dies gilt auch, wenn der ständige Vertreter ein Handelsvertreter im Sinne des § 84 Handelsgesetzbuch ist, der weder eine allgemeine Vollmacht zu Vertragsverhandlungen und -abschlüssen für das ausländische Unternehmen besitzt, noch über ein Warenlager dieses Unternehmens verfügt, von dem er regelmäßig Bestellungen für das Unternehmen ausführt.

## Abweichende Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA's)

### 1. Feste Geschäftseinrichtung

Während nach dem Wortlaut des Art. 5 Abs. 1 OECD-Musterabkommen **durch** die feste Geschäftseinrichtung die Tätigkeit des Unternehmens ausgeübt werden muss, liegt nach § 12 AO bereits dann eine Betriebsstätte vor, wenn die feste Geschäftseinrichtung der Tätigkeit des Unternehmens dient. Der abkommensrechtliche Begriff der Betriebsstätte stimmt zwar inhaltlich mit dem des § 12 AO überein, ist jedoch hinsichtlich der ausgeübten Tätigkeiten regelmäßig enger. Die Geschäftseinrichtung muss dem Unternehmen in der Regel länger als sechs Monate zu dienen bestimmt sein. Geschäftseinrichtungen unterstützender oder vorbereitender Art, wie z.B. Warenlager oder Einkaufs- und Informationsstellen unterliegen wegen ihres bloßen Hilfscharakters nicht der Betriebsstättendefinition.

### 2. Bauausführungen und Montagen

Wenn Bauausführungen und Montagen nicht den in Art. 5 Abs. 3 OECD-Musterabkommen definierten Zeitraum von 12 Monaten andauern, gelten sie nicht als Betriebsstätten, auch wenn zu ihnen eine feste Geschäftseinrichtung gehört (z.B. Baucontainer als Geschäftsstelle), die mit der Bau- und Montagetätigkeit zusammenhängt.

### 3. Vertreterbetriebsstätte

Art. 5 Abs. 5 OECD-Musterabkommen fordert, dass der Vertreter ein abhängiger Vertreter des Unternehmens sein und seine Vollmacht gewöhnlich ausüben muss. Er darf nicht nur Tätigkeiten unterstützender Art durchführen.

Trägt der Vertreter das wirtschaftliche Risiko seiner Tätigkeit nicht, ist dies ein Indiz für seine wirtschaftliche Abhängigkeit. Eine Abschlussvollmacht liegt vor, wenn das Unternehmen rechtlich oder wirtschaftlich von dem Vertreter gebunden werden kann. Ist eine Person bevollmächtigt, alle Einzelheiten eines Vertrages verbindlich für das Unternehmen auszuhandeln, so kann davon ausgegangen werden, dass das Unternehmen wirtschaftlich gebunden wird. Die von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen übernehmen in der Regel die Bestimmungen des OECD-Musterabkommens (Ausnahmen bestätigen die Regel).

## Welche Gewinne sind in Deutschland zu versteuern?

Der Betriebsstätte sind die Gewinne zuzurechnen, „die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig wäre“ (dieses so genannte „dealing at arms-Prinzip“ ist in Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen verankert).

Ziel der Aufteilung des Gesamtgewinns auf Betriebsstätte und ausländisches Unternehmen ist es, der Betriebsstätte den Teil des Gewinnes des Gesamtunternehmens zuzuordnen, den sie nach den Grundsätzen des Fremdvergleichs erwirtschaftet hat. Zu diesem Zweck sind der Betriebsstätte auch die Wirtschaftsgüter nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit und die mit den Wirtschaftsgütern in Zusammenhang stehen Betriebseinnahmen und -ausgaben nach dem Veranlassungsprinzip zuzuordnen. Die Methoden der Gewinnaufteilung sind den so genannten Verwaltungsgrundsätzen zu Betriebsstättenbesteuerung zu entnehmen (BMF-

Schreiben vom 24.12.1999, IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl I 1999, S. 1076, geändert durch BMF vom 20.11.2000, IV B 4 – S 1300 – 222/00, BStBl I 2000, S. 1509).

### **Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten**

Mit Aufnahme des Geschäftsbetriebs ergeben sich handelsrechtliche Buchführungspflichten, wenn die jeweilige Betriebsstätte eine nach § 13 d Handelsgesetzbuch eingetragene oder eintragungspflichtige Zweigniederlassung ist. Falls die Betriebsstätten handelsrechtlich keine Zweigniederlassungen darstellen, entsteht die Buchführungspflicht erst nach Aufforderung durch das Finanzamt gem. § 141 AO. Die Bücher sind grundsätzlich im Inland zu führen (§ 146 AO), im Einzelfall sind jedoch Erleichterungen möglich.

### **Doppelbesteuerungsabkommen (DBA's)**

Im Einzelfall ist jeweils zu prüfen, ob mit dem entsprechenden Heimatland ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen wurde. (siehe [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de))

### **Welche Rechtsform ist für mein Unternehmen steuerlich die „Beste“?**

Eine Antwort auf diese Frage ist ohne konkrete Berechnungen nicht zu finden. Zu viele Faktoren haben Einfluss auf das steuerliche Ergebnis eines Unternehmens. Hier einige Faktoren:

- Personenunternehmen unterliegen einen Einkommensteuerspitzensatz von derzeit 42 % (zuzüglich Solidaritätszuschlag). Auf die ESt erfolgt eine pauschalierte Anrechnung der [Gewerbsteuer](#) und es wird ein Freibetrag von 24.500 € gewährt. Bei Kapitalgesellschaften erfolgt eine volle Versteuerung zum Körperschaftsteuersatz von 25 % (zuzüglich Solidaritätszuschlag). Eine Anrechnung der Gewerbesteuer und einen Freibetrag gibt es bei Kapitalgesellschaften nicht.
- Bei einer Vergleichsberechnung muss auf die durchschnittliche Gesamtsteuerbelastung abgestellt werden. Bei den Kapitalgesellschaften bedeutet dies, dass die Ebene der Anteilseigner in die Überlegungen einbezogen werden muss. Der Gewinn einer Kapitalgesellschaft wird durch ein Geschäftsführer-Gehalt sowie Pensionsrückstellungen gemindert.
- Das Geschäftsführer-Gehalt ist als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu versteuern. Eine Versteuerung der Pension erfolgt erst mit der Auszahlung ab dem 65. Lebensjahr. Der nach Abzug des Gehaltes, der Pensionsrückstellung, der Gewerbesteuer sowie der Körperschaftsteuer verbleibende Gewinn kann im Unternehmen stehen gelassen werden. Wird er voll ausgeschüttet, so wird die Dividende nach dem Halbeinkünfteverfahren zur Hälfte der Einkommensteuer des Anteilseigners unterworfen.
- Bei der Rechtsformwahl sollte stets auch beachtet werden, dass das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz eine ungünstigere Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften vorsieht (das sog. Stuttgarter Verfahren knüpft nicht nur an die Buchwerte an, sondern bezieht auch die Ertragswerte in die Bewertung ein) sowie den Bewertungsabschlag von 35 % sowie den Betriebsvermögens-Freibetrag von 225.000 € nur bei Beteiligungen über 25 % gewährt (§ 13a ErbStG). Hierdurch

kann sich im Einzelfall eine bis zu 4-fach höhere Belastung mit Erbschaftsteuer ergeben.

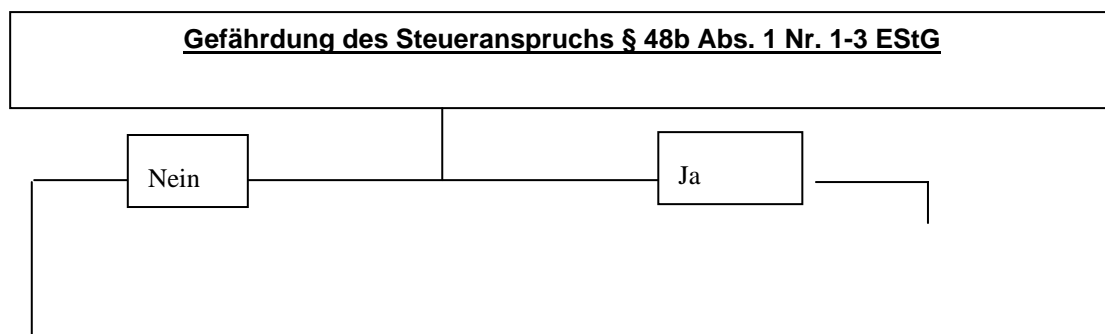
## Übersicht zur Rechtsformwahl

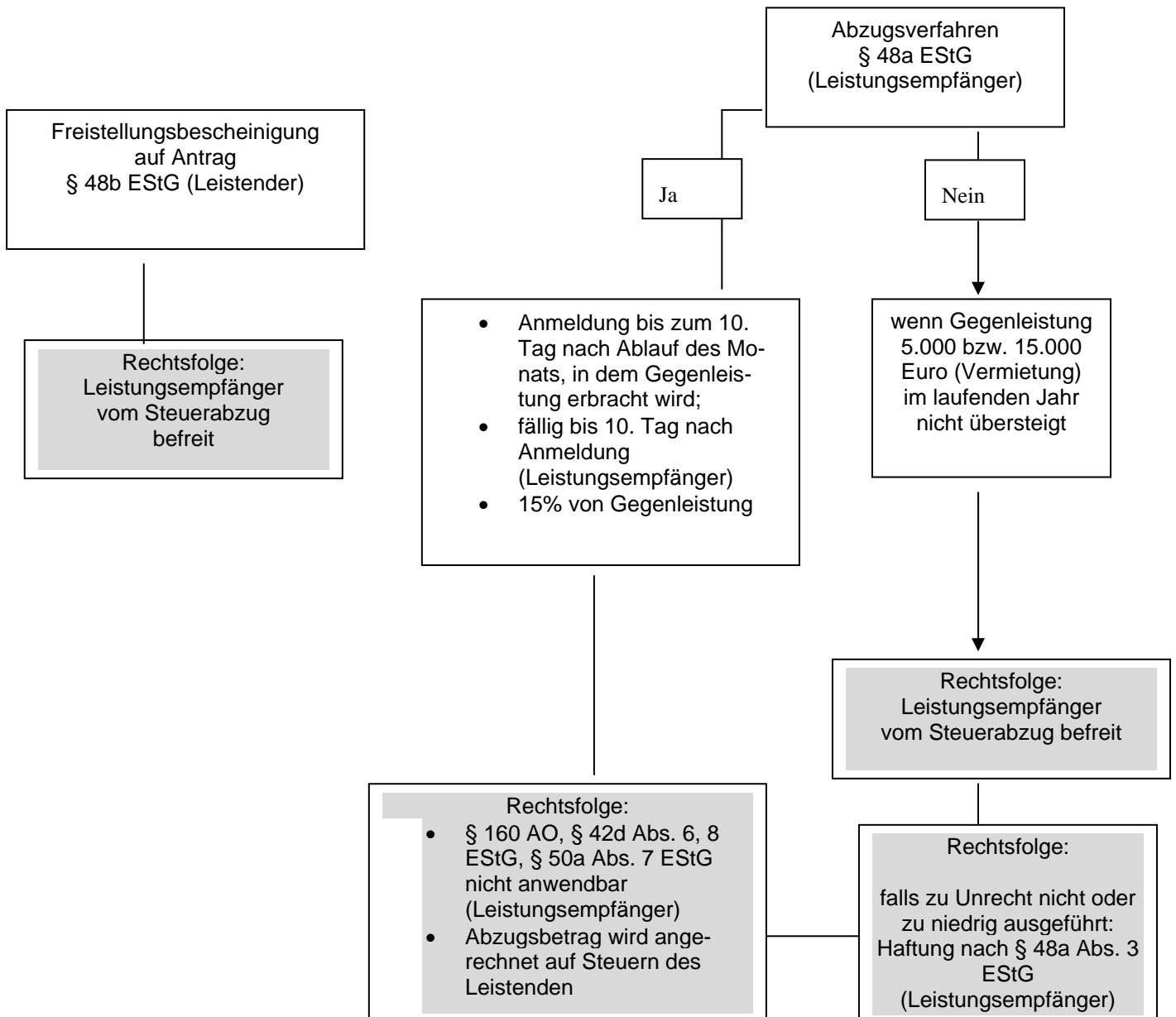
<b>Rechtsformwahl Personengesellschaft – Kapitalgesellschaft</b>		
	<b>Personengesellschaft</b>	<b>Kapitalgesellschaft</b>
<b>Laufende Gewinne</b>	Volle Versteuerung zum persönlichen Steuersatz	KSt-Satz 25 %; bei Ausschüttung zusätzlich Halbeinkünftebesteuerung
<b>Gesellschafts- und Gesellschafterebene</b>	Leistungsvergütung und Pensionszusage keine Betriebsausgabe	Gewinnminderung durch Leistungsvergütung und Pensionszusage
<b>Verlustnutzung</b> (ab 2004 Verlustvortrag bis 1 Mio. € voll verrechenbar)	Verlustausgleich mit anderen Einkunftsarten sowie Verlustvor- und -rücktrag	Verlustvor- und -rücktrag
<b>Dividendenerträge und Veräußerungsgewinne aus Kapitalgesellschaftsanteilen</b>	Sofortversteuerung im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens	steuerfreie Thesaurierung in der Kapitalgesellschaft (ab 2004: 5 % des Gewinns keine BA, § 8b KStG)
<b>Anteilserwerb</b>	Berücksichtigung der bezahlten stillen Reserven beim (Mit-) Unternehmer über AfA (Ergänzungsbilanz)	Berücksichtigung erst bei Veräußerung/Auflösung
<b>Anteilsveräußerung</b>	„Fünftelregelung“ oder ermäßigter Steuersatz i.H.v. 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes	Halbeinkünfteverfahren
<b>Gewerbesteuer</b>	pauschalierte Anrechnung bei der ESt; Freibetrag von 24.500 € Staffelmesszahlen	keine Anrechnung; kein Freibetrag; keine Staffelmesszahlen
<b>Erbschaftsteuer</b>	Bewertung mit Steuerbilanzwerten  Bewertungsabschlag und Freibetrag unabhängig von Beteiligungshöhe	Bewertung mit dem gemeinen Wert (aus Verkäufen oder Stuttgarter Verfahren)  Abschlag und Freibetrag nur bei einer Beteiligungshöhe von mehr als 25 %

### Was gilt es zu beachten, wenn Bauleistungen erbracht oder in Auftrag gegeben werden?

Durch das Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe wurden Unternehmern und Vermietern, die Bauleistungen in Auftrag geben, zusätzliche gesetzliche Verpflichtungen auferlegt.

Die nachfolgende Übersicht gibt einen Überblick über den Ablauf des Abzugsverfahrens:





### Wer ist zum Steuerabzug nach § 48 EStG verpflichtet?

Der Auftraggeber einer Bauleistung hat einen **Steuerabzug in Höhe von 15 %** von der vereinbarten Gegenleistung (Entgelt zzgl. Umsatzsteuer, § 48 Abs. 3 EStG) für Rechnung des Leistenden einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Dieser Steuerabzug bezieht sich auf Einkommen-, bzw. Körperschaftsteuer-, sowie auf Lohnsteueransprüche.

Der Begriff der **Bauleistung** knüpft an § 211 Abs. 1 SGB III an. Alle in § 1 Baubetriebe-Verordnung aufgeführten Arbeiten werden dem Begriff der Bauleistung unterstellt. Die Arbeiten nach § 2 Baubetriebe-Verordnung (z. B. Fußboden- und Parkettlegerie, Glaserhandwerk, Kachelofen- und Luftheizungsbau) sollen nach der Gesetzesbegründung nicht vom Begriff der Bauleistung ausgenommen werden.

Eine Klarstellung, dass sich der Begriff der Bauleistung nicht auf damit einhergehende Arbeiten an Betriebsvorrichtungen (z. B. Maschinen und maschinenähnliche Vorrichtungen) bezieht, ist bisher nicht erfolgt.

Von dem Abzugsverfahren wird grundsätzlich jede Bauleistung erfasst, die gegenüber einem Unternehmer i.S.d. § 2 UStG erbracht wird. Damit werden u. a. auch Vermieter grundsätzlich in den Regelungsbereich einbezogen. Die Auswirkungen des Gesetzes betreffen damit die gesamte Unternehmenslandschaft in Deutschland.

Die Verpflichtung zum Steuerabzug besteht nach § 48d Abs. 1 EStG unabhängig davon, ob sich aus einem Doppelbesteuerungsabkommen ergibt, dass Einkünfte in der Bundesrepublik nicht besteuert werden können (keine Betriebsstätte).

### **Wann unterbleibt der Steuerabzug?**

Der Steuerabzug kann allerdings unterbleiben, wenn:

- der Leistende dem Leistungsempfänger eine gültige **Freistellungsbescheinigung** (§ 48b EStG) vorlegt, oder
- die Gegenleistung im laufenden Kalenderjahr 5.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird (alle für denselben Leistungsempfänger erbrachten bzw. voraussichtlich zu erbringenden Bauleistungen werden zusammengerechnet). Für Vermieter wird dieser Freistellungsbetrag auf 15.000 € angehoben. Private Vermieter sollen dadurch aus dem Abzugsverfahren herausgenommen werden.
- der Leistungsempfänger nicht mehr als zwei Wohnungen vermietet (§ 48 Abs. 1 EStG)

Eine Freistellungsbescheinigung ist auch notwendig, wenn der inländische Auftraggeber den Auftrag an einen inländischen Bauunternehmer vergibt. Das Gesetz unterscheidet aus europarechtlichen Gründen nicht zwischen einem inländischen und einem ausländischen Auftragnehmer.

## Wie kann man vom Abzugsverfahren freigestellt werden?

Der Auftraggeber ist nicht zum Steuerabzug verpflichtet, wenn ihm der Leistende eine **Freistellungsbescheinigung** (§ 48b EStG) vorlegt bzw. darlegt, dass die Schwellenbeträge des § 48 Abs. 2 Nr. 1 und 2 EStG nicht erreicht werden. Die Freistellungsbescheinigung wird dem Leistenden auf Antrag erteilt, wenn er bislang zuverlässig seine steuerlichen Pflichten erfüllt hat. Dies ist **insbesondere** anzunehmen, wenn Meldepflichten nach den §§ 138 AO erfüllt werden, der Leistende seiner Auskunft- und Mitwirkungspflicht nach § 90 AO nachgekommen ist oder der Nachweis der steuerlichen Ansässigkeit – dies wird für ausländische Werkvertragsunternehmen das maßgebende Kriterium sein - erbracht wurde. Diese Aufzählung ist jedoch nicht abschließend, wie sich aus dem „insbesondere“ ergibt.

Das Verfahren sollte von der Finanzverwaltung dahingehend verstanden werden, dass der inländische Leistende in der Praxis bereits eine Freistellungsbescheinigung bekommt, wenn er dem Finanzamt seine Steuernummer mitteilt. Versäumt er dies, muss allerdings der Leistungsempfänger – derjenige, an den die Bauleistung erbracht wird - schon in eigenem Interesse den Steuerabzug vornehmen.

Für den ausländischen Leistenden wird es in der Praxis wichtig sein, eine steuerliche Ansässigkeitsbescheinigung beizubringen. In diesem Fall dürfte die Finanzverwaltung nur in begründeten Ausnahmefällen (Verdacht auf Briefkastenfirma) von einer Freistellung absehen.

## Was passiert nach dem Steuerabzug?

Wenn der Steuerabzug vorgenommen wurde, „haftet“ der inländische Auftraggeber nicht mehr für die Steuerausfälle, die entstehen, weil beispielsweise das ausländische Werkvertragsunternehmen seinen steuerlichen Pflichten nicht nachkommt. Der Auftraggeber haftet nur noch, wenn der Steuerabzug unrichtig vorgenommen wurde und er nicht auf die Richtigkeit der Freistellungsbescheinigung vertrauen konnte (§ 48a Abs. 3 S. 1 und 2 EStG).

Damit wird dem Auftraggeber über die Vorschrift des § 48a Abs. 3 EStG weitgehend Rechtssicherheit gewährt. Wenn eine Freistellungsbescheinigung vorliegt, ist nur noch Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit schädlich. Dem in der Praxis vielfach als unbefriedigend empfundenen § 160 AO – Betriebsausgaben werden nicht anerkannt, wenn der Empfänger der geleisteten Zahlungen nicht benannt werden kann (faktische Haftung für den Steuerausfall beim ausländischen Werkvertragsunternehmen) – wird damit die Schärfe genommen. Der Auftraggeber kann zudem nicht mehr als Entleiher für die Lohnsteuer der eingesetzten Arbeitnehmer haftbar gemacht werden (§ 42d Abs. 8 EStG).

## Wie läuft das Abzugsverfahren ab?

Das Verfahren zur Anmeldung und Abführung des Steuerabzugs ist in § 48a EStG geregelt. Es knüpft an das Verwaltungsverfahren bei der Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer an. Der Leistungsempfänger hat bis zum 10. Tag nach Ablauf des Monats, in dem die Gegenleistung erbracht wird, eine Anmeldung nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck abzugeben. Der Abzugsbetrag ist dann am 10. Tag nach Ablauf des Anmeldezeitraums fällig und abzuführen. Eine Ausdehnung des Anmeldezeitraums auf das Kalendervierteljahr wurde zwar im Vorfeld des Gesetzentwurfs diskutiert, aber letztlich fallengelassen, da der Leistungsempfänger den Abzugsbetrag

von der Gegenleistung einzubehalten und auf Rechnung des Leistenden abzuführen hat.

Soweit der Abzugsbetrag einbehalten und angemeldet worden ist, wird er auf die vom leistenden Unternehmer zu entrichtende Steuer gem. § 48c EStG in einer **gesetzlich vorgegebenen Reihenfolge** angerechnet: auf

- a) die einbehaltene und angemeldete Lohnsteuer;
- b) die festgesetzten Vorauszahlungen auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer;
- c) die festgesetzte Umsatz- und Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Besteuerungs- oder Veranlagungszeitraums, in dem die Leistung erbracht worden ist, und
- d) die vom Leistenden für Rechnung eigener Nachunternehmer anzumeldenden und abzuführenden Abzugsbeträge.

Eine Verrechnung ist dabei nur für Zahlungen im Leistungsmonat möglich; auch darf es zu keiner Auszahlung von Guthaben kommen. Ein zu hoher Abzugsbetrag wird vom Leistenden erstattet (§ 37 AO). Sind Einkommen- oder Körperschaftsteuervorauszahlungen festgesetzt, aber ganz oder teilweise nicht entrichtet, ist die Erstattung eines Abzugsbetrags vor Durchführung der Veranlagung ausgeschlossen. Eine Erstattung ist auch im laufenden Kalenderjahr möglich (§ 48c Abs. 2 EStG).

### **Zentrale Zuständigkeit nach § 20a AO**

Im Interesse einer effektiveren Überwachung der steuerlichen Pflichten ausländischer Werkvertragsunternehmen und deren Arbeitnehmer werden in § 20a AO **bundesweite Zentralzuständigkeiten** geschaffen. Dabei wird auf die bereits bestehende Verordnung über die örtliche Zuständigkeit für die Umsatzsteuer im Ausland ansässiger Unternehmer (USt-ZustV) zurückgegriffen. Dies hat letztlich zur Folge, dass Unternehmen und Arbeitnehmer einer Nationalität zentral bei einem Finanzamt im Bundesgebiet erfasst werden. Die Vorschrift des § 20a AO kommt dabei auch im Falle einer die grenzüberschreitende Arbeitnehmerüberlassung (Personalgestellung) zur Anwendung.

### **Verschärfung des § 379 AO**

Die Bedeutung der Anzeigepflicht nach § 138 AO (an die nunmehr auch das Freistellungsverfahren nach § 48b EStG anknüpft) wird dadurch unterstrichen, dass ein schuldhaftes Unterlassen der Anzeige mit einem **Bußgeld** von bis zu 25.000 € geahndet werden kann.