

Wissensmanagement

Einkommensteuer

Welche unternehmerischen Einkünfte unterliegen der Einkommensteuer?	2
Macht es steuerlich einen Unterschied, ob ich beispielsweise als Architekt oder als Blumenhändler Einkünfte erziele?	2
Welche Einkunftsarten gibt es?	2
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	3
Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit	3
Übersicht: Gewerbebetrieb – Freier Beruf	4
Wer setzt die Einkommensteuer fest?	4
Wann muss die Einkommensteuererklärung abgegeben werden?	4
Wann müssen Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer geleistet werden und in welcher Höhe?	4
Wie hoch ist die Einkommensteuer?	5
Thesaurierungsbegünstigung	5
Das Finanzamt stuft meine Tätigkeit als Liebhaberei ein – was ist darunter zu verstehen?	6
Wie wird der Gewinn aus einer unternehmerischen Tätigkeit ermittelt?	6
Wie wird bilanziert?	7
Welche Unternehmer sind wie buchführungspflichtig?	7
Was gehört in eine Bilanz?	7
Einzelfragen der Gewinnermittlung durch Bilanzierung	8
Was ist eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung?	15
Einzelfragen der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung	16
Welche Möglichkeiten der Abschreibung hat ein Unternehmer?	16
Wie kann ich den Investitionsabzugsbetrag und die Sonderabschreibung (§ 7g EStG) nutzen?	19
Was muss ich bei der privaten Nutzung meines betrieblichen Pkw beachten?	20
1 % – Regelung	20
Fahrtenbuch	21
Wie kann ich mein Arbeitszimmer steuerlich geltend machen?	22
Wie kann ich Reisekosten geltend machen?	23
Was muss ich bei Verträgen mit Familienangehörigen beachten?	23
Wie wirkt sich ein Verkauf meines Betriebes auf meine Einkommensteuerschuld aus?	23
Ermäßigter Steuersatz	24
Fünftelregelung	24
Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft	25
Wie wirkt sich die Gewerbesteuer auf die Belastung mit Einkommensteuer aus?	25
Pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG	26
Wie werde ich als ausländischer Unternehmer in Deutschland besteuert?	27
Welche Gewinne sind in Deutschland zu versteuern?	29
Welche Rechtsform ist für mein Unternehmen steuerlich die „Beste“?	29
Übersicht zur Rechtsformwahl	30
Was gilt es zu beachten, wenn Bauleistungen erbracht oder in Auftrag gegeben werden?	31
Wer ist zum Steuerabzug nach § 48 EStG verpflichtet?	32
Wann unterbleibt der Steuerabzug?	32

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 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 Gewinn .	Die Einkünfte sind hier der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten

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 einer anderen Person 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 als freiberufliche Tätigkeit anerkannt werden, 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
Gewerbesteuer	ja, aber pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer des Einzel- bzw. Personenunternehmers → Gewerbesteueranrechnung	Nein
Einkommensteuer (Einzelunternehmer, Personengesellschaft)	progressiver Tarif; Steuersatz zwischen 15 % und 45 % <u>beachte</u> : Gewerbesteueranrechnung	progressiver Tarif; Steuersatz zwischen 15 % und 45 %
Körperschaftsteuer (Kapitalgesellschaft z. B. GmbH)	einheitlicher, ausschüttungsunabhängiger Steuersatz: 15 %	entfällt
Gewinnermittlung	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 , Link Finanzamtsuche)

Wann muss die Einkommensteuererklärung abgegeben werden?

Die Einkommensteuererklärung muss bis zum 31. Mai des Folgejahres abgegeben werden. Bei steuerlicher Vertretung läuft die Abgabefrist bis zum 31. Dezember des Folgejahres.

Wann müssen Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer geleistet werden und in welcher Höhe?

Dies hängt davon ab, welche Angaben zu den voraussichtlichen Einkünften des laufenden und des folgenden Kalenderjahres bei der steuerlichen Anmeldung der unter-

nehmerischen 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	2003	2004	seit 2005	seit 2007
Grundfreibetrag	7.235 Euro	7.664 Euro	7.664 Euro	7.664 Euro
Eingangssteuersatz	19.9 %	16 %	15 %	15 %
Progression	⇓	⇓	⇓	⇓
Steuersatz	48,5 %	45 %	42 %	42 %
Anwendung	52.293 Euro	ab 52.152 Euro	ab 52.152 Euro	von 52.152 Euro bis 250.000 Euro
Steuersatz				45 %
Anwendung				ab 250.001 Euro

Thesaurierungsbegünstigung

Mit der Unternehmensteuerreform 2008 wurde für Personenunternehmen eine sog. Thesaurierungsbegünstigung eingeführt. Diese bewirkt, dass nicht entnommene Gewinne eines Wirtschaftsjahres auf Antrag des Steuerpflichtigen vorerst nur mit 28,25% zzgl. Solidaritätszuschlag besteuert werden. Werden diese Gewinne jedoch in einem der folgenden Wirtschaftsjahre entnommen, müssen sie mit 25% zzgl. Solidaritätszuschlag nachversteuert werden.

Um die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch nehmen zu können, müssen eine Reihe von **Voraussetzungen** erfüllt sein:

- die Thesaurierungsbegünstigung muss vom Steuerpflichtigen für jeden Veranlagungszeitraum gesondert beantragt werden
- Gewinneinkünfte aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft oder selbstständiger Arbeit werden vorausgesetzt
- Eine Bagatellgrenze ist zu beachten:
 - o die Beteiligung des Personenunternehmers muss mehr als 10% betragen oder

- der Gewinnanteil des Einzel- bzw. Personenunternehmers muss 10.000 € übersteigen
- Gewinnermittlung des Unternehmens muss durch Bilanzierung erfolgen

Ist in einem späteren Zeitraum die Entnahme aus dem Unternehmen höher als der aktuelle Gewinn, werden vorrangig die thesaurierungsbegünstigten Gewinnanteile **nachversteuert**. Bei der Nachversteuerung in späteren Veranlagungszeiträumen gilt das „Last-in-First-out-Verfahren“, d. h. die zuletzt der Thesaurierungsbegünstigung unterliegenden Gewinne werden als erstes bei der Entnahme aufgelöst.

Schließlich sind eine Reihe von Sachverhalten grundsätzlich von der Thesaurierungsbegünstigung **ausgenommen**:

- die Gewerbe- und Einkommensteuer, die aus dem Unternehmen gezahlt wird. In diesem Fall steigt die Steuerbelastung sogar von 29,8% auf ca. 36%.
- Veräußerungs- und Betriebsaufgabegewinne, soweit diese nach den Regelungen des Einkommensteuergesetzes bereits begünstigt sind
- nicht abziehbare Betriebsausgaben

Im Falle einer Übertragung eines Betriebes oder eines Mitunternehmeranteils im Wege der Erbfolge oder vorweggenommenen Erbfolge, geht auch der nachversteuerungspflichtige Betrag dieses Betriebes oder Mitunternehmeranteils auf den Erben über. Dieser ist somit grundsätzlich von der Nachversteuerungspflicht im Rahmen der Thesaurierungsbegünstigung bei einer Entnahme betroffen.

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 Einkünfteerzielung 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 500.000 €** oder einen **Gewinn von mehr als 50.000 €** 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 eine sog. **Einnahmen-Überschuss-Rechnung** erstellen.

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

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 09 bereits im Dezember 08).

Passive Rechnungsabgrenzung (Passiv-Seite Bilanz)

- Ertrag für das kommende Geschäftsjahr (bestimmte Zeit!)
- Zahlung im laufenden Geschäftsjahr (z. B. Zahlungseingang für Monate Januar – März 09 im Dezember 08)

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, § 6 Abs. 2 EStG). 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 150 € (ohne Umsatzsteuer) 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 abschreibbarer 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 ein häusliches Arbeitszimmer sind nur abzugsfähig, wenn es den Mittelpunkt der betrieblichen/beruflichen Tätigkeit bildet (§ 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: Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb sind grundsätzlich keine Betriebsausgaben/Werbungskosten mehr (§§ 4 Abs. 5a, 9 Abs. 2 EStG). Eine Ausnahme gilt für Fernpendler, die Kosten ab dem 21. Entfernungskilometer geltend machen können. Das Bundesverfassungsgericht überprüft derzeit diese gesetzgeberische Entscheidung. Siehe auch [private Nutzung betrieblicher Pkw](#)

Aufzeichnungspflicht:

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 Gesamtkaufpreises 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 zukünft-

tige wirtschaftliche Entwicklung, sondern auf einer allgemeinen Werteinschätzung 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 Entnahmeregulierung 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 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 notwendigen 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	
A. Anlagevermögen	Euro	A. Eigenkapital	Euro
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:			
Wertpapiere	4.000,00	B. Rückstellungen	2.000,00
B. Umlaufvermögen			
Vorräte – Waren	300.000,00	C: Verbindlichkeiten	
Forderungen		1. Hypothekenschulden	196.600,00
1. Kundenforderungen	30.000,00	2. Darlehensschulden	95.000,00
2. Sonstige Forderungen	500,00	3. Bankschulden	40.000,00
Flüssige Mittel:		4. Lieferantenschulden	250.000,00
1. Kasse	1.000,00	5. Sonstige Verbindlichkeiten	7.000,00
2. Bankguthaben	20.000,00	6. Umsatzsteuer	4000,00
C. Rechnungsabgrenzungsposten	2.000,00	D. Rechnungsabgrenzungsposten	2.600,00
	631.000,00		631.000,00

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

I. Erträge	€	€
1. Umsatzerlöse	1.000.000,00	
2. Sonstige betriebliche Erträge (Verkauf Pkw)	300,00	
3. Zinserträge	1.000,00	
4. Versicherungsleistungen	500,00	
II. Aufwendungen		
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.

Der Steuererklärung ist eine Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck beizufügen. Hierbei ist für jeden Betrieb eine separate Einnahmen-Überschuss-Rechnung abzugeben. Liegen die Betriebseinnahmen für den Betrieb unter der Grenze von 17.500 Euro, ist die Verwendung des Formulars nicht verpflichtend. Eine formlose Gewinnermittlung ist dann ausreichend.

Gewerbetreibende haben diese Gewinnermittlungsmöglichkeit nur:

1. bei einem **Umsatz bis 500.000 €**,
2. einem **Gewinn bis 50.000 €**
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 bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung 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 **unentgeltliche Wertabgaben** (Eigenverbrauch) 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 Anschaffungs-/Herstellungskosten für Wertpapiere, vergleichbare nicht verbriefte 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 (Ausnahme: geringwertige Wirtschaftsgüter). 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 in gleichen Jahresbeträgen (lineare AfA) vorgenommen werden. Darüber hinaus kann unter besonderen Voraussetzungen eine Sonder-AfA oder ein sog. Investitionsabzugsbetrag berücksichtigt werden. Neu ab 2008 ist die Aufnahme von Wirtschaftsgütern, deren Anschaffungskosten mehr als 150 € und bis zu 1.000 € betragen haben, in einen sog. Sammelposten, der einheitlich über fünf Jahre abzuschreiben ist.

Die Abschreibung in fallenden Jahresbeträgen (degressive AfA) ist ab 2008 entfallen.

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 > Steuern > Veröffentlichungen zu Steuerarten > Betriebsprüfung > AfA-Tabellen).

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 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 zum [Investitionsabzugsbetrag](#)

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.

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.

Änderungen bei der Behandlung von geringwertigen Wirtschaftsgütern

Umfangreiche Änderungen bringt die Unternehmensteuerreform 2008 für die Behandlung der so genannten geringwertigen Wirtschaftsgüter:

Übersicht altes Recht – neues Recht:

	altes Recht	neues Recht
Geringwertige Wirtschaftsgüter	- geringwertige Wirtschaftsgüter bis 410 € - werden im Jahr der Anschaffung in voller Höhe abgeschrieben	- Sofortabschreibung nur für Wirtschaftsgüter bis 150 € - jährliche Poolbildung für Wirtschaftsgüter von mehr als 150 € bis 1.000 € - einheitliche Abschreibung jedes Pools über 5 Jahre

Die alte GWG-Grenze von 410 € netto, welche eine sofortige Abschreibung des erworbenen Wirtschaftsgutes ermöglicht, verringert sich auf 150 €.

Für Wirtschaftsgüter von 150 € bis maximal 1.000 € wird eine sogenannte Poollösung eingeführt, um den Erfassungsaufwand in den Griff zu bekommen. Sämtliche Wirtschaftsgüter, die innerhalb eines Jahres angeschafft werden und die oben genannte Wertgrenze nicht überschreiten, werden in einem Pool zusammengefasst. Jeder Pool wird wie ein einzelnes Wirtschaftsgut behandelt und über einen Zeitraum von 5 Jahren linear abgeschrieben unabhängig von Veräußerungen, Entnahmen oder Wertminderungen. Die neue Regelung für die Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter findet erstmals für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2007 angeschafft werden, Anwendung. Die von der IHK-Organisation kritisierte Absenkung der GWG-Grenze von 410 € auf 150 € dient lediglich zur Gegenfinanzierung bei der Unternehmensteuerreform.

Wie kann ich den Investitionsabzugsbetrag und die Sonderabschreibung (§ 7g EStG) nutzen?

Der Investitionsabzugsbetrag soll im Zusammenhang mit der Sonderabschreibung kleinen und mittelständischen Unternehmen **künftige Investitionen** in das bewegliche Anlagevermögen bereits in der Anspar- und Planungsphase erleichtern. So können bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten künftiger Investitionen in bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (bei bilanzierenden Steuerpflichtigen) bzw. vorzeitiger Betriebsausgaben (bei Steuerpflichtigen mit Einnahmen-Überschuss-Rechnung) **gewinnmindernd abgezogen** werden. Die Inanspruchnahme dieses Investitionsabzugsbetrages ist auch dann zulässig, wenn durch sie ein **Verlust** entsteht oder erhöht wird. Im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung und den folgenden vier Jahren können unter nachfolgenden Voraussetzungen **Sonderabschreibungen bis zu 20 %** der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden.

Begünstigter Personenkreis/Größenmerkmale

Begünstigt sind Gewerbetreibende mit einem **Betriebsvermögen von höchstens 235.000 €**. Für Gewerbetreibende die ihren Gewinn via Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, gilt eine Gewinngrenze (ohne Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrages) von **100.000 €**.

Begünstigte Wirtschaftsgüter

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

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 bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs verbleiben und dort (fast) ausschließlich betrieblich genutzt werden. Dies ist nicht der Fall, wenn das Wirtschaftsgut vor Ablauf des 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.

Voraussichtliche Investition innerhalb eines Dreijahreszeitraums

Die Investition (Anschaffung/Herstellung) muss **voraussichtlich** in den dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden **drei** Wirtschaftsjahren erfolgen. Der Unternehmer muss das Wirtschaftsgut der Funktion nach benennen und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten angeben.

Höhe des Abzugsbetrages und rückwirkende Aufhebung

Der Investitionsabzugsbetrag darf 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der einzelnen Wirtschaftsgüter nicht überschreiten. Die Summe der geltend gemachten Abzugsbeträge insgesamt darf **je Betrieb** des Steuerpflichtigen den Betrag von **200.000 €** nicht übersteigen.

Bei ausbleibender Investition ist der Abzug wieder rückgängig zu machen und entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheide sind insoweit zu ändern.

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 (d. h. betriebliche Nutzung zwischen 10 % und 50 %) 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 die nicht als Betriebsausgaben abziehbaren Aufwendungen

- o für **Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte** mit **0,03 %** des inländischen Listenpreises (Bruttolistenpreis + Sonderausstattung) des Pkw im Zeitpunkt der Erstzulassung **je Kalendermonat** für jeden Entfernungskilometer zu ermitteln.
- o für **Familienheimfahrten** mit **0,002 %** des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeuges im Zeitpunkt der Erstzulassung für jeden Entfernungskilometer zu ermitteln.

Der sich danach ergebende Betrag der nicht abziehbaren Betriebsausgaben je

Kalendermonat ist dann um die Entfernungspauschale für die tatsächlich durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb bzw. Familienheimfahrten zu kürzen.

Ein Betriebsausgabenabzug ist erst ab dem 21. Entfernungskilometer mit 0,30 € pro Entfernungskilometer möglich. Für Familienheimfahrten bleibt es bei dem Abzug ab dem ersten Entfernungskilometer.

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 10 km (30 km abzüglich 20 km) x 0,30 € = 600 €

(Pauschale ab 21. Kilometer)

= nicht abziehbare Betriebsausgaben = 4.800 €

= Gesamtjahreszurechnung 10.800 €

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.

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.

Abzugsverbot

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

- **Nutzung des Arbeitszimmers durch mehrere Steuerpflichtige**

Wird das Arbeitszimmer durch mehrere Personen genutzt, kann jeder Nutzende unter den vorstehenden Voraussetzungen die Aufwendungen, die er getragen hat, bei seinen Einkünften als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen.

- **Betroffene Aufwendungen**

Folgende Aufwendungen können (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)

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 ggf. unter Nutzung von Pauschbeträgen **steuerfrei erstatten**. Der Ansatz von Reisekosten setzt eine Auswärtstätigkeit 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 der Rechtsprechung auch eine Aufteilung nach den privat und den beruflich veranlassten Kosten grundsätzlich möglich ist.

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. An die steuerrechtliche Wirksamkeit von solchen Verträgen werden 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 jedoch nach dem Halbeinkünfteverfahren besteuert.

Ermäßigter Steuersatz

Die antragsgebundene 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 (seit 2005: 15 %)
- Eine Begünstigung besteht nur bis zur Höhe von 5 Mio. €
- Es darf keine Rücklage nach §§ 6 b, c EStG für den Gewinn oder Teile davon gebildet werden.

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. Aufgabegewinne 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	./. 7.868 €	
Unterschiedsbetrag	<u>1.522 €</u>	
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 Einkommen-/ Körperschaftsteuer. Als Ausgleich für die deutliche Absenkung der steuerlichen Belastungen für Kapitalgesellschaften ist für Personenunternehmen (Ein-

zelunternehmen, Personengesellschaften) eine Minderung der Einkommensteuer durch eine Berücksichtigung der Gewerbesteuerbelastung in Form einer pauschalieren Teilanrechnung der Gewerbesteuer vorgesehen.

Pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG

Bei Einkünften aus gewerblichen **Personenunternehmen** wird pauschal das 3,8-Fache des für dieses Jahr festgesetzten Gewerbesteuermessbetrags – 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. Somit kann die Gewerbesteuer in der Regel bis zu einem Hebesatz von ca. 380 % bzw. 400 % inklusive Solidaritätszuschlag komplett auf die Einkommensteuer angerechnet werden.

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

Die volle Anrechnung des 3,8-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 €
Ermäßigungsbetrag wegen fehlender tariflicher ESt	0 €

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

Beispiel:

Verlust aus Gewerbebetrieb:	./.	50.000 €
+ 25% aller Zinsen:	+	250.000 €
= Gewerbeertrag:		200.000 €

Gewerbesteuer (angenommen):	40.000 €
Einkommensteuer:	0 €
Ermäßigungsbetrag wegen fehlender tariflicher ESt:	0 €

Der Anteil an den einkommensteuerlichen Einkünften einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) weicht vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ab (§ 35 Abs. 2 EStG stellt auf den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ab).

Sehen Sie folgendes Beispiel:

	A-B – KG	A	B
Steuer-Bilanzgewinn	100.000 €	50.000 €	50.000 €
Geschäftsführervergütung	150.000 €	150.000 €	0 €
⇒ Einkünfte	250.000 €	200.000 €	50.000 €
Ermäßigung § 35 EStG			
Gewerbesteuer-Messbetrag	10.000 €	5.000 €	5.000 €
3,8-Faches		19.000 €	19.000 €
bei Verteilung nach Anteil an gewerblichen Einkünften		30.400 €	7.600 €

- Begrenzung der Entlastung auf gewerblichen Anteil der tariflichen Steuer.

Beispiel:

Gewerbliche Einkünfte	Betrieb A	200.000 €
	Betrieb B	./.
		190.000 €
Gewerbesteuer-Messbetrag (Betrieb A) ¹		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 ²	28.500 €
festzusetzende Einkommensteuer (10.000 € – 2.000 € =)	8.000 €
verfallenes Anrechnungspotenzial (28.500 € – 2.000 € =)	26.500 €

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.

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 (vgl. § 1 Abs. 4, § 49 Abs. 1 Einkommensteuergesetz und § 2 Nr. 1 Körperschaftsteuergesetz). Beide Begriffe sind jedoch in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen und der Abgabenordnung z. T. unterschiedlich definiert und weichen ggf. von dem OECD-Musterabkommen (siehe BMF 18.02.2004, IV B 6 – S 1315 – 8/04, www.bundesfinanzministerium.de) ab. Existiert mit dem Heimatstaat des Unternehmers ein Doppelbesteuerungsabkommen, dann gelten die dar-

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

² 3,8 x Gewerbesteuer-Messbetrag 7.500 €

in enthaltenen Regelungen vorrangig vor der Definition in der Abgabenordnung und dem OECD-Musterabkommen.

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)

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 arm's length-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 gemäß § 141 AO. Die Bücher sind grundsätzlich im Inland zu führen (§ 146 AO), im Einzelfall sind jedoch Erleichterungen möglich.

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

Im Einzelfall ist jeweils zu prüfen, ob mit dem entsprechenden Heimatland ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen wurde.

(siehe 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 45 % (zuzüglich Solidaritätszuschlag). Auf die ESt erfolgt eine pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer und es wird ein Freibetrag von 24.500 € gewährt. Die Inanspruchnahme einer sog. Thesaurierungsbegünstigung mit Nachversteuerung ist möglich. Bei Kapitalgesellschaften erfolgt eine volle Versteuerung zum Körperschaftsteuersatz von 15 % (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. Der nach Abzug des Gehaltes, der Pensionsrückstellung sowie der Körperschaftsteuer verbleibende Gewinn kann im Unternehmen stehen gelassen werden. Wird er voll ausgeschüttet, so wird die Dividende nach dem Halbeinkünfteverfahren (ab 2009 Teileinkünfteverfahren oder im Rahmen der Abgeltungsteuer) der Einkommensteuer des Anteilseigners unterworfen.

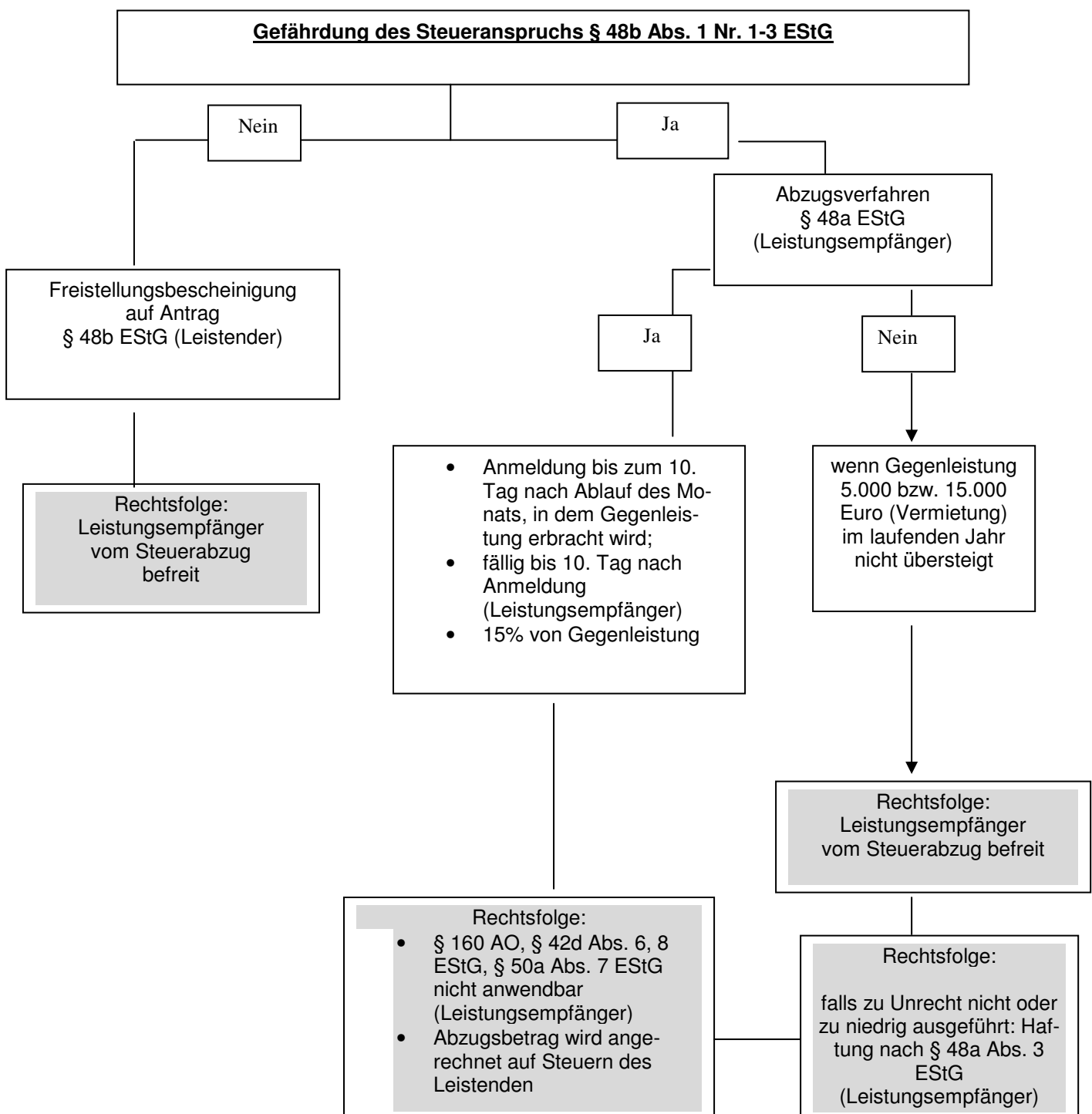
Übersicht zur Rechtsformwahl

Rechtsformwahl Personenunternehmen – Kapitalgesellschaft		
	Einzelunternehmen Personengesellschaft	Kapitalgesellschaft
Laufende Gewinne	Volle Versteuerung zum persönlichen Steuersatz zwischen 15% und 45% u.U. mögliche Thesaurierungsbegünstigung mit Nachversteuerung	KSt-Satz 15 %; bei Ausschüttung zusätzlich Halbeinkünftebesteuerung (ab 2009: Teileinkünfteverfahren oder Abgeltungsteuer)
Gesellschafts- und Gesellschafterebene	Leistungsvergütung und Pensionszusage keine Betriebsausgabe	Gewinnminderung durch Leistungsvergütung und Pensionszusage
Verlustnutzung (ab 2004 Verlustvortrag bis 1 Mio. € voll verrechenbar)	Verlустаusgleich mit anderen Einkunftsarten des Unternehmers möglich; Verlustvor- und -rücktrag	kein Ausgleich mit anderen Einkunftsarten; lediglich Verlustvor- und -rücktrag
Dividendenerträge und Veräußerungsgewinne aus Kapitalgesellschaftsanteilen	Sofortversteuerung im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens	steuerfreie Thesaurierung in der Kapitalgesellschaft (ab 2004: 5 % des Gewinns keine Betriebsausgabe, § 8b KStG)
Anteilserwerb	Berücksichtigung der bezahlten stillen Reserven beim (Mit-) Unternehmer über AfA (Ergänzungsbilanz)	Berücksichtigung erst bei Veräußerung/Auflösung
Anteilsveräußerung	„Fünftelregelung“ oder ermäßigter Steuersatz i.H.v. 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes	Halbeinkünfteverfahren (ab 2009: Teileinkünfteverfahren oder Abgeltungsteuer)
Gewerbesteuer	pauschalierte Anrechnung bei der ESt; Freibetrag von 24.500 €	keine Anrechnung; kein Freibetrag

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

Durch das Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung Mit dem „Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe“ wurde mit Wirkung vom 1. Januar 2002 beim Empfang von Bauleistungen an inländischen Bauwerken ein Steuerabzug eingeführt. Unternehmer (dazu zählen u. U. auch Vermieter), die Bauleistungen in Auftrag geben, sind verpflichtet, von der Gegenleistung einen Steuerabzug von 15 % des Rechnungsbetrages vorzunehmen, wenn keine Freistellungsbescheinigung vom leistenden Bauunternehmer vorliegt und bestimmte Bagatellgrenzen überschritten sind.

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 Parkettlegerei, Glaserhandwerk, Kachelofen- und Luftheizungsbau) sollen nach der Gesetzesbegründung nicht vom Begriff der Bauleistung ausgenommen werden.

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 Frestellungsbetrag 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 maß-

gebende Kriterium sein – erbracht wurde. Diese Aufzählung ist jedoch nicht abschließend.

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 gemäß § 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.