

Ulrike Geismann

# Schnelleinstieg Gewerbsteuer

Von der Buchhaltung ins Formular

Inklusive  
**Arbeits-  
hilfen**  
online

**HAUFE.**



## Ihre Arbeitshilfen zum Download:

Die folgenden Arbeitshilfen stehen für Sie zum Download bereit:

- Gesetze
- Berechnungshilfe Gewerbesteuerzerlegung
- Berechnungshilfe Hinzurechnungen
- Berechnungshilfe Gewerbesteuerrückstellung

Den Link sowie Ihren Zugangscodes finden Sie am Buchende.

## **Urheberrechtsinfo**

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Die Herstellung und Verbreitung von Kopien ist nur mit ausdrücklicher Genehmigung des Verlages gestattet.

# Schnelleinstieg Gewerbesteuer



Ulrike Geismann

# Schnelleinstieg Gewerbsteuer

Von der Buchhaltung ins Formular

1. Auflage

Haufe Group  
Freiburg · München · Stuttgart

---

### **Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

---

Print: ISBN 978-3-648-10744-7

Bestell-Nr.: 13010-0001

ePDF: ISBN 978-3-648-10745-4

Bestell-Nr.: 13010-0150

Ulrike Geismann

### **Schnelleinstieg Gewerbesteuer**

1. Auflage 2018

© 2018 Haufe-Lexware GmbH & Co. KG, Freiburg

[www.haufe.de](http://www.haufe.de)

[info@haufe.de](mailto:info@haufe.de)

Produktmanagement: Dipl.-Kfm. Kathrin Menzel-Salpietro

Lektorat: Hans-Jörg Knabel, Willstätt

Umschlag: Red GmbH, Krailling

Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit. Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie) sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.

---

# Inhaltsverzeichnis

1	Einführung in die Gewerbesteuer .....	11
2	Welche Arten von Gewerbebetrieben gibt es? .....	23
3	Wann beginnt die Gewerbesteuerpflicht? .....	29
4	Wann erlischt die Gewerbesteuerpflicht? .....	33
5	Was Sie über Steuerbefreiungen wissen sollten .....	37
6	Der Gewinn als Ausgangsgröße .....	39
7	<b>Alles zum Thema »Hinzurechnungen«</b> .....	47
7.1	Die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG .....	47
7.1.1	Entgelte für Dauerschulden (§ 8 Nr. 1a GewStG) .....	51
7.1.2	Renten und dauernde Lasten (§ 8 Nr. 1b GewStG) .....	53
7.1.3	Gewinnanteile stiller Gesellschafter (§ 8 Nr. 1c GewStG) .....	54
7.1.4	Miet- und Pachtaufwendungen für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 8 Nr. 1d GewStG) .....	56
7.1.5	Miet- und Pachtaufwendungen für unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 8 Nr. 1e GewStG) .....	58
7.1.6	Aufwendungen für die Überlassung von Rechten (§ 8 Nr. 1f GewStG) .....	60
7.2	Dividenden und ähnliche Bezüge aus Kapitalanteilen (§ 8 Nr. 5 GewStG) .....	62
7.3	Verluste aus Beteiligungen an Personengesellschaften (§ 8 Nr. 8 GewStG) .....	65

7.4	Ausgaben im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG (§ 8 Nr. 9 GewStG).....	68
7.5	Spenden und Mitgliedsbeiträge (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG) .....	69
<b>8</b>	<b>Kürzungen richtig vornehmen .....</b>	<b>87</b>
8.1	Betrieblicher Grundbesitz (§ 9 Nr. 1 GewStG) .....	89
8.2	Unterjährig geleistete Spenden (§ 9 Nr. 5 GewStG) .....	98
<b>9</b>	<b>So berücksichtigen Sie vortragsfähige Gewerbeverluste .....</b>	<b>113</b>
<b>10</b>	<b>Der Umgang mit Freibeträgen .....</b>	<b>121</b>
<b>11</b>	<b>Die Bedeutung der Steuermesszahl .....</b>	<b>127</b>
<b>12</b>	<b>So funktioniert der Hebesatz.....</b>	<b>131</b>
<b>13</b>	<b>Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften.....</b>	<b>143</b>
<b>14</b>	<b>Die Zerlegung in der Gewerbebesteuer .....</b>	<b>167</b>
14.1	Der Zerlegungsmaßstab.....	169
14.2	Der fiktive Unternehmerlohn .....	172
<b>15</b>	<b>Die Korrekturvorschrift des § 35b GewStG .....</b>	<b>183</b>
<b>16</b>	<b>Die Bedeutung der Gewerbebesteuerrückstellung für Theorie und Praxis .....</b>	<b>185</b>
16.1	Gewerbe- und Körperschaftsteuerrückstellungen bei Kapitalgesellschaften.....	186
16.2	Gewerbebesteuerrückstellungen bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen.....	191
<b>17</b>	<b>So rechnen Sie die Gewerbebesteuer auf die Einkommensteuer an.....</b>	<b>195</b>

18	Wofür sind die Finanzämter zuständig?.....	203
19	Das sollten Sie zum Thema »Gewerbesteuervorauszahlungen« wissen.....	209
20	Die Gewerbesteuererklärung 2017 .....	217
	Stichwortverzeichnis .....	219



---

# 1 Einführung in die Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer ist eine Realsteuer und eine Objektsteuer. Sie besteuert grundsätzlich alle gewerblich tätigen Betriebe im Sinne des Einkommensteuergesetzes (EStG) und im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes (KStG). Es handelt sich bei der Gewerbesteuer um eine direkte Steuer und um eine Gemeindesteuer. Von einer direkten Steuer spricht man immer dann, wenn Steuerträger und Steuerschuldner identisch sind, von einer indirekten Steuer immer dann, wenn das nicht der Fall ist. Die Umsatzsteuer beispielsweise ist eine indirekte Steuer.

Die Gewerbesteuer bildet die größte Einnahmequelle der Gemeinden. Das Gewerbesteueraufkommen hat im Jahr 2015 ca. 46 Mrd. EUR betragen. Das entspricht einem Anteil von ca. 7 % an den gesamten Steuereinnahmen.

Die Rechtsgrundlagen hinsichtlich der Berechnung der Gewerbesteuer finden sich im Gewerbesteuergesetz (GewStG), in der Gewerbesteuerdurchführungsverordnung (GewStDV) und in den Gewerbesteuerrichtlinien (GewStR).

## **Beispiel: Unterscheidung der direkten von der indirekten Steuer**



Der Kunde König kauft sich im Warenhaus einen neuen CD-Spieler, um ihn in seinem privaten Einfamilienhaus zu nutzen. Der Preis des CD-Spielers beträgt 156 EUR zuzüglich 19 % Umsatzsteuer.

Der Kunde König zahlt im Rahmen des Erwerbs des CD-Spielers den Bruttoverkaufspreis von 185,64 EUR. Dieser setzt sich aus dem Nettopreis von 156 EUR und der Umsatzsteuer (Steuersatz 19 %) von 29,64 EUR zusammen. Der Kunde König zahlt zwar die Umsatzsteuer aus dem Verkauf des CD-Spielers an das Warenhaus, aber er führt sie nicht an das Finanzamt ab. Das obliegt dem Warenhaus. Der Steuerschuldner ist in der Konstellation dieses Fallbeispiels also nicht der Kunde König, sondern das Warenhaus in seiner umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft (§ 2 UStG).

Wirtschaftlich mit der Zahlung der Umsatzsteuer belastet ist jedoch der Kunde König als Steuerträger.

Bei der Gewerbesteuer sind Steuerschuldner und Steuerträger identisch. Der Unternehmer, der das Gewerbe auf seinen Namen betreibt, ist zugleich Steuerschuldner und Steuerträger. Das ergibt sich auch aus § 5 Abs. 1 GewStG:

*§ 5 Steuerschuldner*

*(1) <sup>1</sup>Steuerschuldner ist der Unternehmer. <sup>2</sup>Als Unternehmer gilt der, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird. <sup>3</sup>Ist die Tätigkeit einer Personengesellschaft Gewerbebetrieb, so ist Steuerschuldner die Gesellschaft.*

**Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 und § 16 EStG von den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit nach § 18 EStG**

Grundsätzlich unterliegen alle Unternehmer, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des Einkommensteuergesetzes erzielen, der Gewerbesteuer. Jedoch ist jeder, der der Einkunftsart des § 18 EStG unterliegt, nicht gewerbesteuerpflichtig.

Oftmals ist es sehr schwierig, eine gewerbliche Tätigkeit klar und eindeutig von einer freiberuflichen zu unterscheiden. Das zeigen diverse Urteile von Finanzgerichten und des Bundesfinanzhofs. In der Praxis kommt dieser Unterscheidung große Bedeutung zu, weil Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Gewerbesteuer belastet werden, Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit hingegen nicht.

Das wichtigste Kriterium, das für die Annahme einer freiberuflichen Tätigkeit spricht, ist die Tatsache, dass derjenige, der dem Grunde nach freiberufliche Einkünfte erzielt, aufgrund seiner Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird.

***Was bedeutet leitend und eigenverantwortlich?***

Leitendes und eigenverantwortliches Tätigwerden impliziert insbesondere, dass die freiberuflich tätige Person fachlich so qualifiziert ist, dass sie die von den Mitarbeitern erledigten Tätigkeiten beurteilen kann. Allerdings kann beispielsweise ein Orthopäde, der in seiner orthopädischen Praxis fünf angestellte Orthopäden beschäftigt und seine Zeit auf dem Golfplatz verbringt, statt die von seinen Angestellten ausgeführten Tätigkeiten zu überwachen, nicht

leitend und eigenverantwortlich tätig sein. Zwar besitzt er kraft seines Studienabschlusses durchaus die Befähigung zur Ausübung des Orthopädenberufs, weil er aber nur selten tatsächlich selbst in seiner Praxis tätig wird, ist er weder dazu in der Lage eigenverantwortlich noch leitend tätig zu werden. In letzter Konsequenz bedeutet das für den Orthopäden, dass er mit seiner orthopädischen Praxis keine Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit im Sinne des § 18 EStG erzielt. Er erzielt vielmehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG. Somit unterliegen seine im Rahmen der Praxisausübung erzielten Einnahmen der Gewerbesteuer. Denn aufgrund der Tatsache, dass fünf angestellte Ärzte die eigentliche Praxistätigkeit ausüben, steht hier der gewerbliche Ausprägungscharakter der Tätigkeit deutlich im Vordergrund. Würde der Orthopäde die Praxis alleine führen, bestünde hingegen kein Zweifel daran, dass er einer selbstständigen Tätigkeit nachgeht, denn nur er wäre fachlich dazu in der Lage, die ärztliche Tätigkeit entsprechend auszuüben. Würde er darüber hinaus mehrere Arzthelferinnen haben, die ihn im Praxisgeschehen unterstützen, so spräche das nicht gegen die grundsätzliche Annahme einer freiberuflichen Tätigkeit. Zu beachten ist jedoch, dass der Berufsträger selbst weder seine Verantwortlichkeit noch die Leitung aus der Hand geben darf. Das wäre beispielsweise dann der Fall, wenn ein Steuerberater die Leitung seiner Kanzlei in die Hände eines langjährigen Mitarbeiters geben würde, denn dann würde der Steuerberater seine Tätigkeit nicht mehr leitend und eigenverantwortlich ausüben und in der Folge keine Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit nach § 19 EStG mehr erzielen, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG.

Anhand dieses Beispiels kann man sehr deutlich erkennen, wie schmal der Grat zwischen dem Erzielen freiberuflicher und dem Erzielen gewerblicher Einkünfte tatsächlich ist. Denn auch ein an sich freier Beruf kann durchaus Merkmale eines Gewerbebetriebs erfüllen. Sieht die Finanzverwaltung diese Merkmale als im Einzelfall erfüllt an, trägt der Steuerpflichtige selbst bzw. dessen steuerlicher Berater die letztendliche Feststellungslast. Für die Praxis bedeutet dies, dass der Steuerpflichtige selbst oder dessen steuerlicher Berater gegenüber dem Finanzamt den Nachweis führen muss, dass eine freiberufliche und keine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird.

### ***Was fällt gemäß § 18 EStG in den Bereich der freiberuflichen Einkünfte?***

Insbesondere fallen die in § 18 EStG genannten Katalogberufe in den Bereich der Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Das sind insbesondere die folgenden Berufszweige:

1. die selbstständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit,
2. die selbstständige Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte, Vermessungsingenieure,
3. die selbstständige Berufstätigkeit der Ingenieure, Architekten, Handelschemiker, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratenden Volks- und Betriebswirte,
4. die selbstständige Berufstätigkeit der vereidigten Buchprüfer, Steuerbevollmächtigten, Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten, Journalisten, Bildberichterstatler und Dolmetscher,
5. die selbstständige Berufstätigkeit der Übersetzer, Lotsen und ähnlicher Berufe.

Werden diese Berufe leitend und eigenverantwortlich und aufgrund eigener Fachkenntnisse ausgeübt, liegen dem Grunde nach Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit vor. Beschäftigt der freiberuflich tätige im Rahmen der Ausübung seiner Tätigkeit fachlich vorgebildete Arbeitskräfte, steht das der Annahme einer freiberuflichen Tätigkeit grundsätzlich nicht entgegen.

Die Annahme einer freiberuflichen Tätigkeit setzt also, wie bereits erwähnt, zunächst einmal zwingend voraus, dass der freiberuflich Tätige die berufliche Qualifikation besitzt, die erforderlich ist, um die entsprechende Tätigkeit auszuüben.

Die Annahme einer freiberuflichen Tätigkeit setzt also zwingend voraus, dass der Freiberufler seine individuellen »Fähigkeiten« mit der Tätigkeit koppelt, die er ausübt. Die Problematik der Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb von den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit soll an nachfolgendem Beispiel verdeutlicht werden:

**Beispiel: Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus freiberuflicher Tätigkeit** !

Anton Wort hat am 20.02.2017 in Düsseldorf ein Büro eröffnet, in dem er seine Dienste als Dolmetscher für Russisch und Chinesisch anbietet. Da er selbst aber weder die russische noch die chinesische Sprache beherrscht, arbeiten bei ihm drei weitere Dolmetscher in einem Angestelltenverhältnis, die sowohl Russisch als auch Chinesisch sprechen.

Nun stellt sich die Frage, ob Anton Wort mit den Einkünften, die er aus dem Dolmetscherbüro generiert, tatsächlich Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt.

Zwar wird in der Aufzählung des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG der Beruf des Dolmetschers explizit genannt, trotzdem ist die Voraussetzung des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG im vorliegenden Fall nicht gegeben. Anton Wort kann nämlich aufgrund seiner eigenen Fachkenntnisse weder leitend noch eigenverantwortlich tätig sein, weil er über die notwendigen Fachkenntnisse schlicht nicht verfügt. Er beherrscht weder die russische noch die chinesische Sprache und ist somit nicht dazu in der Lage, die Tätigkeit seiner drei angestellten Dolmetscher entsprechend zu beurteilen und zu kontrollieren.

In diesem Fall kann die Tätigkeit des Anton Wort also nicht als freiberufliche Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG eingestuft werden. Es handelt sich bei dem von ihm betriebenen Dolmetscherbüro vielmehr um eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 15 EStG. Denn als Voraussetzung für die Annahme einer freiberuflichen Tätigkeit gilt zwingend, dass der die freiberufliche Tätigkeit ausübende Unternehmer in seiner Person die notwendige Qualifikation zur Ausübung dieser Tätigkeit selbst besitzt.

Dies ist bei Anton Wort nicht der Fall, weshalb er auch nicht dazu in der Lage wäre, die Qualität der Leistungen seiner angestellten Dolmetscher zu beurteilen.

**Merksatz** !

Eine freiberufliche Tätigkeit im Sinne des § 18 EStG liegt grundsätzlich nur dann vor, wenn der Angehörige des freien Berufs dazu in der Lage ist, aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG tätig zu werden. Beschäftigt der freiberuflich Tätige fachlich vorgebildete Mitarbeiter, steht das der Annahme einer freiberuflichen Tätigkeit grundsätzlich nicht entgegen.

Liegt die entsprechende Fachkenntnis nicht vor, ist von einer gewerblichen Tätigkeit auszugehen, die eine Gewerbesteuerpflicht nach sich zieht.

Die Definition des Gewerbebetriebs ergibt sich aus § 15 Abs. 2 EStG:

*Auszug § 15 Abs. 2 EStG:*

*2) <sup>1</sup>Eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist.*

*<sup>2</sup>Eine durch die Betätigung verursachte Minderung der Steuern vom Einkommen ist kein Gewinn im Sinne des Satzes 1. <sup>3</sup>Ein Gewerbebetrieb liegt, wenn seine Voraussetzungen im Übrigen gegeben sind, auch dann vor, wenn die Gewinnerzielungsabsicht nur ein Nebenzweck ist.*



#### **Beispiel: Darstellung der Kriterien zur Annahme eines Gewerbebetriebs**

Unternehmer U hat in Köln ein Schuhgeschäft, das er seit zehn Jahren in der Rechtsform eines Einzelunternehmens führt. Im Jahr 2017 ermittelt er seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 5 EStG. Er unterliegt in diesem Jahr der Buchführungspflicht und erstellt deshalb auf den 31.12.2017 eine Handelsbilanz und eine Steuerbilanz.

Im Jahr 2017 erzielt Unternehmer U mit seinem Schuhgeschäft einen Gewinn von 896.500 EUR. Dieser laufende Gewinn aus Gewerbebetrieb unterliegt der Gewerbesteuer, weil U mit seinem Einzelunternehmen alle Kriterien des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt:

- Er ist nachhaltig tätig, da er das Schuhgeschäft schon seit vielen Jahren betreibt.
- Er hat eine Gewinnerzielungsabsicht, die sich aus dem Gewinn des Jahres 2017 in Höhe von 896.500 EUR ersehen lässt.
- Er beteiligt sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, da er die Schuhe in entsprechenden Verkaufsräumen anbietet.
- Er übt mit dem Betreiben seines Schuhgeschäfts keine freiberufliche bzw. selbstständige Tätigkeit im Sinne des § 18 EStG aus.

Wann ein Gewerbebetrieb im Sinne des Einkommensteuergesetzes vorliegt, ergibt sich aus den folgenden Kriterien des § 15 Abs. 2 EStG:

- Es muss sich um eine selbstständige und nachhaltige Betätigung handeln.
- Es muss eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegen.

- Es muss im Rahmen der Ausübung des Gewerbes eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfolgen.
- Es darf sich nicht um die Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit oder um die Ausübung einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit handeln.

Nur, wenn alle Kriterien gemeinsam zutreffen, liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 EStG vor.

### Merksatz

Ein Gewerbebetrieb liegt grundsätzlich nur dann vor, wenn die Kriterien des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt sind. Dies ist immer dann der Fall, wenn ein gewerblicher Betrieb selbstständig, nachhaltig und mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, ausgeübt wird. Zudem muss eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben sein.



### Die Gewinnerzielungsabsicht in Abgrenzung zum Begriff der Liebhaberei

Von Liebhaberei ist grundsätzlich immer dann die Rede, wenn keine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Da aber insbesondere kurz nach der Gründung eines Unternehmens, und auch in den ersten Jahren nach einer Neugründung meist noch Anlaufverluste erzielt werden, erstreckt sich der Zeitraum der Betrachtung des Tatbestands der Liebhaberei und seiner letztendlichen Feststellung aufseiten des Finanzamts meist über mehrere Jahre. Der Tatbestand der Liebhaberei lässt sich am besten anhand des folgenden Beispiels erläutern:

### Beispiel: Liebhaberei

Ehemann A lebt gemeinsam mit seiner Ehefrau B in Köln. Im Jahr 2017 erzielen die beiden Eheleute die folgenden Einkünfte:

Ehefrau	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-25.000 EUR
Ehemann	Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit	160.000 EUR

Der Ehemann ist seit Jahren als angestellter Chefarzt in einer Klinik tätig. Die Ehefrau hat im Jahr 2014 einen Gewerbebetrieb (Second-Hand-Laden) eröffnet. Seither hat sie mit ihrem Laden ausschließlich Verluste aus Gewerbebetrieb erzielt, und zwar die folgenden:



Einkünfte aus Gewerbebetrieb – Veranlagungsjahr 2014	-16.420 EUR
Einkünfte aus Gewerbebetrieb – Veranlagungsjahr 2015	-23.156 EUR
Einkünfte aus Gewerbebetrieb – Veranlagungsjahr 2016	-12.144 EUR
Einkünfte aus Gewerbebetrieb – Veranlagungsjahr 2017	-25.000 EUR

Wenn man nun für den Veranlagungszeitraum 2017 die Summe der Einkünfte für die Eheleute A und B errechnet, ergibt sich folgender Wert:

Ehefrau	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-25.000 EUR
Ehemann	Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit	160.000 EUR
Summe		135.000 EUR

Durch die Tatsache, dass die Ehefrau im Veranlagungsjahr 2017 einen Verlust im Rahmen ihrer Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 25.000 EUR erzielt hat, tritt der positive Nebeneffekt ein, dass die Eheleute ihre Steuerlast mindern, denn der Verlust der Ehefrau kann im Rahmen des vertikalen Verlustausgleichs mit den positiven Einkünften aus nicht selbstständiger Tätigkeit des Ehemanns verrechnet werden.

Da aber die Ehefrau bereits seit der Gründung ihres Gewerbes regelmäßig ausschließlich Verluste erzielt hat, wird das Finanzamt diese Verluste – sollten auch in den kommenden Jahren nur Verluste im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Ehefrau deklariert werden – in die private Vermögenssphäre der Eheleute umqualifizieren.

Stellt das Finanzamt dann den Tatbestand der Liebhaberei fest, unterstellt es, dass die Ehefrau weder in der Vergangenheit noch für die Zukunft die Absicht hatte, Gewinne zu erzielen. Das Betreiben eines Gewerbebetriebs, der im Rahmen des Erzielens von Einkünften nie in die Gewinnzone gelangt, wird dem privaten Bereich des Unternehmers zugeordnet. Dabei wird vonseiten der Finanzverwaltung unterstellt, dass das Gewerbe letztendlich hauptsächlich dazu diene, die erwirtschafteten Verluste im Rahmen der Einkunftsart Gewerbebetrieb mit Gewinnen aus anderen Einkunftsarten zu verrechnen und so die entsprechende Steuerlast zu minimieren. In der Konsequenz bedeutet dies, dass die Verluste der Ehefrau ab dem Veranlagungsjahr, in dem der Tatbestand der Liebhaberei vonseiten der Finanzverwaltung endgültig festgestellt wird, im Rahmen der Einkommensteuererklärung nicht mehr geltend gemacht werden können. Außerdem wird das Finanzamt die Verluste rückwirkend entsprechend aberkennen. Das bedeutet, dass jeder Steuerbescheid hinsichtlich des Verlusts geändert wird.

**Merksatz**

Werden im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit über einen Zeitraum von sechs bis acht Jahren nur Verluste erwirtschaftet, ergibt sich die Problematik der **Liebhaberei**. Die erzielten Verluste werden dann in die private Vermögenssphäre des Unternehmers umqualifiziert, mit der Folge, dass sie keine verrechenbaren Verluste im Rahmen des vertikalen Verlustausgleichs mehr darstellen.

Wird der Tatbestand der Liebhaberei vonseiten des Finanzamts festgestellt, werden, wie bereits erläutert, rückwirkend die Steuerbescheide für alle Jahre geändert, für die noch keine Festsetzungsverjährung nach § 169 AO eingetreten ist. Dabei werden die Verluste nachträglich aberkannt, was in letzter Konsequenz zu entsprechenden Mehrsteuern führt.

Neben die höhere Steuerlast durch die Aberkennung der Verluste tritt die Verzinsung nach § 233a AO, der zufolge ein Zinssatz von 0,5 % pro vollem Zinsmonat entrichtet werden muss.

**Beispiel: Rechtsfolgen der Liebhaberei**

Die Eheleute A und B (siehe vorhergehendes Beispiel »Liebhaberei«) haben am 20.02.2017 (Datum des Steuerbescheids) für den Veranlagungszeitraum 2014 einen geänderten Steuerbescheid erhalten. Das Finanzamt hat den Verlust im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 16.420 EUR aufgrund der Feststellung des Tatbestands der Liebhaberei steuerlich aberkannt. Dadurch weist der Steuerbescheid eine Nachzahlung in Höhe von 1.850 EUR aus. Dieser Nachzahlungsbetrag wird nun nach § 233a AO wie folgt verzinst:

Beginn des Zinslaufs nach § 233a Abs. 2 Satz 1 AO	01.04.2016
Ende des Zinslaufs nach § 233a Abs. 2 Satz 3 AO	23.02.2017
Anzahl der Zinsmonate	10 volle Monate
Zinssatz	10 Monate x 0,5 % = 5 %
Zinshöhe	1.850 EUR x 5 % = 92,50 EUR

Aufgrund der Feststellung der Liebhaberei durch das Finanzamt müssen die Eheleute nicht nur Mehrsteuern in Höhe von 1.850 EUR begleichen, sondern zusätzlich auch Nachzahlungszinsen in Höhe von 92,50 EUR zahlen.

Hat das Finanzamt die Vermutung, dass im Rahmen der Einkunftsart des Gewerbebetriebs in der Zukunft der Tatbestand der Liebhaberei verwirklicht werden könnte, ergehen die Einkommensteuerbescheide ab diesem Zeitpunkt nurmehr vorläufig, zumindest, was die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 165 AO anbelangt. Der Einkommensteuerbescheid enthält dann im Erläuterungsteil den folgenden textlichen Zusatz:

*Der Einkommensteuerbescheid ergeht vorläufig hinsichtlich der Gewinnerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb.*

Jeder weitere Einkommensteuerbescheid enthält dann ebenfalls den entsprechenden Vorläufigkeitsvermerk. Durch ihn »sichert« sich die Finanzverwaltung die Möglichkeit, jeden Steuerbescheid, der vorläufig ergangen ist, zu einem späteren Zeitpunkt zu ändern.



#### **Merksatz**

Wird das Finanzamt von der Annahme geleitet, dass im Einzelfall der Tatbestand der Liebhaberei in der Zukunft verwirklicht werden könnte, ergehen sämtliche Einkommensteuerbescheide bezüglich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 165 AO vorläufig. Der Grund der Vorläufigkeit muss zwingend im Steuerbescheid genannt sein.

### **Das Berechnungsschema zur Gewerbesteuer**

Gewinn aus Gewerbebetrieb	(§ 7 GewStG)
+ Hinzurechnungen	(§ 8 GewStG)
./. Kürzungen	(§ 9 GewStG)
./. ggf. vorgetragene Gewerbeverluste	(§ 10a GewStG)
= Gewerbeertrag (abgerundet auf volle 100 EUR)	(§ 11 GewStG)
./. Freibetrag von 24.500 EUR	(§ 11 GewStG)
./. Freibetrag von 5.000 EUR	(§ 11 GewStG)
= Maßgeblicher Gewerbeertrag	
x Steuermesszahl 3,5 %	(§ 11 GewStG)
= Steuermessbetrag	(§ 14 GewStG)
x Hebesatz	(§ 16 GewStG)
= GEWERBESTEUER	

Bis zum Erhebungszeitraum 2007 war die Gewerbesteuer eine sogenannte betriebliche Abzugssteuer. Sie konnte also beim Ermitteln des Gewinns aus Gewerbebetrieb als Betriebsausgabe in Abzug gebracht werden. Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 wurde sie zu einer nicht abzugsfähigen Betriebsausgabe.

Die Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe findet sich in § 4 Abs. 5b EStG. Sie gilt auch für die auf die Gewerbesteuer entfallenden steuerlichen Nebenleistungen. Auch sie stellen steuerlich keine Betriebsausgaben mehr dar.

#### **Merksatz**

Bis zum Veranlagungszeitraum 2007 war die Gewerbesteuer eine abzugsfähige Betriebsausgabe. Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 gehört sie zu den nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben.

Die Nichtabzugsfähigkeit als Betriebsausgabe findet sich in § 4 Abs. 5b EStG.



