

für Anwaltshonorare zulässig. Es verstösst nicht gegen Wettbewerbsrecht, dass § 49 b Abs. 4 BRAO keine Marktverhaltensregelung im Sinne des § 4 Nr. 11 UWG ist (Urteil vom 3. 2. 2006 6 U 190/05, LEXinform Dok. Nr. 0900370).

Verzichtet der Steuerpflichtige darauf, für private und betriebliche Geschäftsvorfälle **getrennte Konten** einzurichten und wickelt er alles über dasselbe Konto ab, handelt es sich um ein **betriebliches Konto**. Für alle Zuflüsse auf diesem Konto gilt in diesem Fall die **Vermutung, dass sie betrieblich veranlasst** sind, wenn nicht der Steuerpflichtige die Zuordnung zur nicht betrieblichen Sphäre nachweist. Die Kontoauszüge und die die Kontenbewegungen betreffenden Belege wie Eingangs- und Ausgangsrechnungen unterliegen der Aufbewahrungspflicht (§ 147 Abs. 1 Nr. 4 und 5 AO). Hat der Steuerpflichtige hartnäckig und dauerhaft seine Mitwirkungspflicht zur Aufklärung ungeklärter Geldzuflüsse verletzt, ist eine Hinzuschätzung geboten. Auch den Nachweis, dass durchlaufende Posten i. S. von § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG vorliegen, hat der Steuerpflichtige zu führen. Nur wenn feststeht, dass es sich bei den vereinnahmten Beträgen um Fremdgelder handelt, diese somit im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, liegen keine Honorargutschriften vor. Alle anderen Gutschriften auf dem Betriebskonto eines Rechtsanwalts sind bei diesem typischerweise Betriebseinnahmen (Finanzgericht München Urteil vom 11. 12. 2002 9 K 252/01, rechtskräftig, EFG 2003, S. 625).

3.7 Betriebsausgaben

3.7.1 Allgemeines

Grundsätzlich mindern alle betrieblich veranlassten Kosten den Gewinn. Vorbereitende Ausgaben vor Kanzleieröffnung sind ebenso als Betriebsausgaben abzugsfähig. Im eigenen Interesse sollte die Vollständigkeit der Betriebsausgaben sichergestellt werden. Bei der vereinfachten Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gehören die Betriebsausgaben zu den unmittelbaren Besteuerungsgrundlagen.

➤ **Hinweis:** Eine Prüfung der Notwendigkeit, Zweckmäßigkeit oder Angemessenheit der Betriebsausgaben findet grundsätzlich nicht statt (BFH Urteil vom 8. 10. 1987 IV R 5/85, BStBl II 1987, S. 853). Ist die betriebliche Veranlassung streitig, trägt der Steuerpflichtige die Beweislast.

Die sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben sind streng zu trennen von den Kosten für den **Erwerb von Anlagevermögen**. Diese Kosten dafür sind nicht sofort abzugsfähig, da sie nur über den Ansatz der Abschreibung geltend zu machen sind (§ 4 Abs. 3 Satz 3 EStG). Daneben kennt das Einkommensteuergesetz auch noch Betriebsausgaben, die nicht abzugsfähig sind. Das Gesetz (§ 4 Abs. 5 EStG) zählt abschließend auf, welche Betriebsausgaben den Gewinn nicht mindern dürfen. Dazu gehören u. a. Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder. Geldstrafen und ähnliche Rechtsnachteile sind ohnehin nicht abzugsfähige Privatausgaben (§ 12 Nr. 4 EStG).

Das Finanzamt ist in der Berechnung der Grundlage der Besteuerung insoweit frei, als es für die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung nur auf die insgesamt zutreffende Bemessungsgrundlage ankommt, die ihrerseits zu einer zutreffenden Steuerfestsetzung führen muss. Die Finanzbehörde darf daher eine Richtigstellung des Werbungskostenabzugs rechnerisch auch durch **Kürzung der Betriebsausgaben** vornehmen. Die Geltendmachung des Arbeitnehmer Pauschbetrages (§ 9a Satz 1 Nr. 1 EStG) **neben den gleichartigen** Betriebsausgaben für Bürobedarf und Fachliteratur ist ausgeschlossen. Bei einem sowohl als Arbeitnehmer als auch als Freiberufler tätigen Steuerpflichtigen können zahlreiche Aufwendungen in erheblichen Umfangs anfallen, die beide Arten seiner Einkünfte betreffen. Die Pauschalierung der nur eine der Einkunftsarten betreffenden Aufwendungen führt in der Regel zu keiner Vereinfachung, sondern zu einer wesentlichen Erschwerung der Ermittlung des richtigen Einkommens. Nachgewiesene Aufwendungen für die verschiedenen Einkunftsarten sind aufzuteilen, gegebenenfalls im Wege der Schätzung. Wenn der auf eine bestimmte Einkunftsart entfallende Teil der Aufwendungen durch eine Pauschale berücksichtigt ist, muss der entsprechende Teil der tatsächlichen Aufwendungen unberücksichtigt bleiben und darf sich nicht neben der Pauschale einkommensmindernd auswirken (FG Köln Urteil vom 27. 1. 2005 2 K 5754/01, Revision BFH VIII R 76/05, EFG 2005, S. 777).

3.7.2 Betriebsausgaben, die die Privatsphäre berühren

3.7.2.1 Aufteilbarkeit

Abrenzungsprobleme können bei Ausgaben auftreten, die nicht ausschließlich beruflich veranlasst sind, da sie auch die private Lebensführung berühren. Insbesondere kann die mangelnde Notwendigkeit, die Unüblichkeit und die Unzweckmäßigkeit der Aufwendungen als Anzeichen dafür gewertet werden, dass die Aufwendungen aus außerbetrieblichen Erwägungen gemacht wurden (BFH Urteil vom 4. 8. 1977 IV R 157/74, BStBl II 1978, S. 93). So sind die Kosten für die Instrumentenflugberechtigung bei einem Rechtsanwalt keine Betriebsausgaben, da sie auch durch private Motive mitveranlasst sind (BFH Urteil vom 23. 5. 1991 IV B 34/90, BFH/NV 1991, S. 678).

Problematische Betriebsausgaben:

- teure Reise zu Fachkongress (EStR 12.2)
- Mietkosten für einen Hubschrauber (BFH Urteil vom 27. 2. 1985 I R 20/82, BStBl II 1985, S. 458)
- Sprachkurs im Ausland
- Studienreise ins Ausland

Ausgaben, die gleichzeitig auch die Lebensführung berühren, sind nach objektiven Aufteilungsmaßstäben aufzuteilen, gegebenenfalls durch Schätzung (EStR 12.1). Fehlt ein objektiver Aufteilungsmaßstab, ist die **ganze Ausgabe nicht abzugsfähig** (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG).

Aufteilbare Kosten laut Rechtsprechung sind:

- Kfz-Kosten (BFH Urteil vom 19. 10. 1970 GrS 2/70, BStBl II 1971, S. 17)
- Telefonkosten (BFH Urteil vom 21. 11. 1980 VI R 202/79, BStBl II 1981, S. 131)
- Kosten der Haushaltsgehilfin (BFH Urteil vom 8. 11. 1979 IV R 66/77, BStBl II 1980, S. 117)
- Kosten der Waschmaschine (BFH Urteil vom 25. 10. 1985 III R 173/80, BFH/NV 1986, S. 281)

Bei diesen Kosten liegen objektive Aufteilungsmaßstäbe vor. Die Kfz-Kosten können nach tatsächlich gefahrenen Kilometern aufgeteilt werden, die Telefonkosten nach Anlass des jeweiligen Gespräches (eingehend und abgehend), die Kosten der Haushaltsgehilfin entsprechend der Zeit im jeweiligen Einsatzgebiet und die Kosten der Waschmaschine nach Inhalt des jeweiligen Waschganges. Auch bei Waschmaschinen und Heimbüglern, die sowohl privat als auch betrieblich genutzt werden, können die anteiligen Abschreibungsbeträge als Betriebsausgaben angesetzt werden, wenn die betriebliche Nutzung nicht von untergeordneter Bedeutung ist und der betriebliche Nutzungsanteil sich leicht und einwandfrei anhand von Unterlagen nach objektiv nachprüfbaren Merkmalen – ggf. im Wege der Schätzung – von den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebenshaltung trennen lässt (BFH Urteil vom 13. 3. 1964 IV 158/61S, BStBl III 1964, S. 455).

Gegen die BFH-Rechtsprechung zum Aufteilungsverbot hat das Finanzgericht Köln (Urteil vom 21. 6. 2001 10 K 6288/96, LEXinform Dok. Nr. 0572605) Flugkosten teilweise als Werbungskosten zum Abzug zugelassen, da sie zumindest zu einem Teil eindeutig beruflich veranlasst waren. Nach Auffassung des Finanzgerichts steht das so genannte Aufteilungsverbot nach § 12 Nr. 1 S. 2 EStG einem teilweisen Abzug nicht entgegen. Diese Frage wurde vom sechsten Senat der BFH dem Großen Senat vorgelegt (BFH Beschluss vom 20. 7. 2006 GrS 1/06, BFH/NV 2006, S. 1968). Der vorliegende Senat will die Aufwendungen für die Hin- und Rückreise bei gemischt beruflich (betrieblich) und privat veranlassten Reisen in abziehbare Werbungskosten (Betriebsausgaben) und nicht abziehbare Aufwendungen für die private Lebensführung nach Maßgabe der beruflich (betrieblich) und privat veranlassten Zeitanteile der Reise aufteilen, wenn die beruflich (betrieblich) veranlassten Teile feststehen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Hier scheint sich eine Abkehr vom strengen Aufteilungsverbot anzudeuten. Ein anteiliger Abzug der Kosten würde auch deutlich mehr dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entsprechen. Für den Bereich der Einnahmen bei Überschusseinkünften hat der BFH bereits festgestellt, dass kein Aufteilungsverbot besteht. Bei gemischt veranlassten Sachzuwendungen an Arbeitnehmer ist eine Aufteilung in Arbeitslohn und Zuwendungen im überwiegend betrieblichen Interesse möglich (BFH Urteil vom 18. 8. 2005 VI R 32/03, BStBl II 2006, S. 30).

An die Absetzbarkeit von Kosten für privat angeschaffte Computer hatten Rechtsprechung und Finanzverwaltung in der Vergangenheit hohe Anforderungen gestellt. Eine Berücksichtigung entsprechender Aufwendungen gemäß § 9 Abs. 1 Nrn.

6 und 7 EStG wurde nur dann zugelassen, wenn die private Nutzung nur von **ganz untergeordneter** Bedeutung war. In den Fällen, in denen diese Voraussetzung nicht vorlag und die getätigten Aufwendungen sowohl den Beruf als auch die private Lebensführung betrafen, wurde unter Hinweis auf das in § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG normierte Abzugsverbot eine steuerliche Berücksichtigung versagt. Eine Aufteilung derart gemischt veranlasseter Kosten wurde im Hinblick auf das Aufteilungsverbot, wonach die Aufwendungen anhand von objektiven Merkmalen und Unterlagen eine zutreffende und leicht nachprüfbar Trennung ermöglichen müssen, nicht zugelassen. Nach neuerer Rechtsauffassung können die Aufwendungen für Personalcomputer zukünftig in einen beruflichen und einen privaten Nutzungsanteil auch durch Schätzung aufgeteilt werden. Durch Urteile des FG Rheinland Pfalz (Urteil vom 8. 5. 2001 2 K 1564/00, Urteil vom 24. 9. 2001 5 K 1249/00, EFG 2001, S. 1595 und Urteil vom 22. 11. 2001 6 K 1024/00, EFG 2002, S. 250) wurde eine bemerkenswerte Kehrtwende in der einkommensteuerlichen Behandlung einer beruflichen Nutzung eines Computers eingeleitet. Das Aufteilungs- und Abzugsverbot wurde deutlich aufgeweicht. Das Finanzgericht schätzt den beruflichen Nutzungsanteil **ohne konkreten Nachweis** auf 35%. Der BFH hat die Möglichkeit zur Aufteilung bestätigt (BFH Urteil vom 19. 2. 2004 VI R 135/01, BStBl II 2004, S. 958). Nach diesem Urteil sind die Grundsätze zum Aufteilungsverbot (Beschluss vom 19. 10. 1970 GrS-2/70, BStBl II 1971, S. 17) angesichts der gesetzgeberischen Wertung, die der ab dem Veranlagungszeitraum 2000 geltenden Regelung des § 3 Nr. 45 EStG zugrunde liegt, auf die gemischte Nutzung eines privat angeschafften PC nicht anwendbar. Nach § 3 Nr. 45 EStG sind die Vorteile des Arbeitnehmers aus der privaten Nutzung von betrieblichen PC und Telekommunikationsgeräten steuerfrei. In der Gesetzesbegründung (BTDrucks 14/46 26, 6) heißt es dazu, durch die Steuerbefreiung solle die Nutzung des Internets verbreitet und dessen Akzeptanz vergrößert werden. Gleichzeitig wirke die Regelung steuervereinfachend, weil die in der Praxis oftmals schwierige Abgrenzung zwischen betrieblicher und privater Nutzung entfallen könne. Die Steuerbefreiung vermeide somit Erfassungs- und Bewertungsaufwand. Sie solle nicht auf die private Nutzung des Gerätes im Betrieb beschränkt sein, sondern auch für die private Nutzung eines Gerätes gelten, das sich im Besitz des Arbeitnehmers befinde. Aus der Regelung geht hervor, dass der Steuergesetzgeber der privaten Nutzung von PC eine nachrangige Bedeutung zumisst. Bei einem betrieblichen PC wirkt sich eine solche Nutzung (überhaupt) nicht aus, und zwar auch nicht in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige den PC mit zu sich nach Hause nehmen darf. Selbst dann, wenn ein solcher PC ausschließlich privat genutzt wird, greift die Steuerbefreiung ein. Demnach kann aber bei einem PC, den sich der Steuerpflichtige privat angeschafft hat und den er in einem nicht unwesentlichen Umfang betrieblich/beruflich nutzt, die anteilige private Nutzung nicht zur vollständigen Versagung des Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzugs führen.

Das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 24. 9. 2001 (5 K 1249/00, EFG 2001, S. 595) ist darüber hinaus bemerkenswert, weil es gleichfalls in Abkehr von der höchstrichterlichen Rechtsprechung und Teilen der Literatur Scanner und Drucker als selbständige nutzbare Wirtschaftsgüter i. S. des § 6 Abs. 2 EStG ansieht und damit eine Berücksichtigung als geringwertige Wirtschaftsgüter (GwG) ermöglicht. Dem ist der BFH jedoch entgegengetreten. Nach seiner Auffassung sind die Peripherie-Geräte einer PC-Anlage regelmäßig keine geringwertigen Wirt-

schaftsgüter i. S. des § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG (BFH Urteil vom 19.2.2004 VI R 135/01, BStBl II 2004, S. 958).

3.7.2.2 Kfz-Kosten

Kfz-Kosten werden anhand des **Verhältnisses der betrieblich** und der **privat gefahrenen Kilometer** aufgeteilt. Diese Aufteilung setzt voraus, dass die Fahrleistungen durch ein Fahrtenbuch nachgewiesen sind. Ein ordnungsgemäß geführtes **Fahrtenbuch** stellt einen belegmäßigen Nachweis der beruflich veranlassten Fahrten dar (FG Hessen Urteil vom 16. 11. 1989 10 K 18/87, EFG 1990, S. 164).

Ein Fahrtenbuch, in dem der Rechtsanwalt gewissenhaft sämtliche in einem Jahr durchgeführten Fahrten nach der Anzahl der zurückgelegten Kilometer und dem beruflichen und privaten Zweck (und ggf. der zusätzlichen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) aufzeichnet, ermöglicht eine zutreffende und leicht nachprüfbare Aufteilung der Pkw-Kosten nach objektiven Merkmalen in private und betriebliche Aufwendungen (BFH Urteil vom 7.2.1975 VI R 133/72, BStBl II 1975, S. 478).

Inhalt eines Fahrtenbuchs:

- Datum der Reise
- Kilometerstand zu Beginn und Ende der einzelnen Geschäftsreise
- Reiseziel und gegebenenfalls Reiseroute
- Reisezweck
- Name des besuchten Mandanten
- Kilometerstand zu Beginn und Ende jeder einzelnen Privatfahrt

Die Angaben zum Reisezweck können durchaus pauschal gehalten sein. Nähere Angaben zum Mandat oder zum Inhalt der Besprechungen sind nicht erforderlich. Die Finanzverwaltung gesteht Rechtsanwälten keine allgemeinen Erleichterungen bei der Führung von Fahrtenbüchern zu. Mit den Angaben im Fahrtenbuch verstößt der Anwalt nicht gegen seine anwaltliche Schweigepflicht. Bei den Privatfahrten ist die Angabe des Reisewegs nicht erforderlich. Für die arbeitstägliche Fahrt zwischen Wohnung und Kanzlei ist ein kurzer Vermerk im Fahrtenbuch ausreichend. Bei Ausdrucken von elektronischen Aufzeichnungsgeräten müssen nachträgliche Veränderungen der aufgezeichneten Angaben technisch ausgeschlossen, zumindest aber dokumentiert sein. Nunmehr hat der Bundesfinanzhof entschieden (BFH Urteil vom 9.11.2005 VI R 27/05, LEXinform Dok. Nr. 5001935), dass ein solcher Nachweis neben vollständigen und fortlaufenden Aufzeichnungen insbesondere auch voraussetzt, dass das Fahrtenbuch zeitnah geführt worden ist und dass es zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr ohne größeren Aufwand abgeändert werden kann. Aus diesem Grunde hat der BFH im Streitfall einem Fahrtenbuch die steuerliche Anerkennung versagt, das **erst im Nachhinein** anhand von losen Notizzetteln erstellt worden war. In einem weiteren Verfahren war streitig, ob der Ausdruck einer mit Hilfe eines Tabellenkalkulationsprogramms (im Streitfall: MS Excel) erzeugten Computerdatei den An-

forderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch genügen kann. Der BFH (Urteil vom 16. 11. 2005 VI R 64/04, LEXinform Dok. Nr. 5001938) hat diese Frage für den Fall verneint, dass an dem bereits eingegebenen Datenbestand auf Grund der Funktionsweise der Software nachträgliche Veränderungen vorgenommen werden können, ohne dass deren Reichweite in der Datei selbst dokumentiert und offen gelegt wird.

Für Anwälte, die beruflich viel mit einem teuren Fahrzeug unterwegs sind, ist die Führung eines Fahrtenbuches zwingend, da ansonsten der private Nutzungsanteil pauschal mit einem Prozent der Neuwagenanschaffungskosten pro Monat gewinnerhöhend angesetzt wird (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 ff EStG). Siehe auch Kapitel 3.4.3.

- **Hinweis:** Führen Sie ein Fahrtenbuch, wenn das Fahrzeug wenig für Privatfahrten genutzt wird.

Beispiel:

Rechtsanwalt A nutzt ein betriebliches Fahrzeug auch privat, das er gebraucht für 30.000 Euro angeschafft hatte. Das Neufahrzeug hatte einen Listenpreis von 100.000 Euro inklusive Umsatzsteuer. Nach der Einprozent-Methode müssen 12.000 Euro jährlich zuzüglich Umsatzsteuer als Privatentnahme erfasst werden, obwohl nur 30.000 Euro Abschreibungsvolumen für die Restnutzungsdauer (2 bis 4 Jahre) des Fahrzeuges zur Verfügung stehen.

Werden die Aufwendungen für die private Nutzung durch die so genannte Fahrtenbuchregelung ermittelt, indem der Nachweis der für das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und der Nachweis des Verhältnisses der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt wird, müssen diese Aufwendungen nun auch getrennt in dem neuen Vordruck (EÜR) zur vereinfachten Gewinnermittlung eingetragen werden. Auch die Aufwendungen, die von den in Zeile 41 und 42 genannten Aufwendungen auf Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte entfallen, müssen getrennt in Zeile 44 angegeben werden. Das richtige Ausfüllen der Anlage EÜR verursacht damit erhebliche Arbeit.

3.7.2.3 Telefonkosten

Auch Telefonkosten lassen sich nach objektiven Kriterien aufteilen. Die Aufteilung der Gesamtkosten erfolgt auf Grund von konkreten Einzelaufzeichnungen über die eingehenden und abgehenden Gespräche. Ansonsten erfolgt ein pauschaler Ansatz als Privatanteil zwischen 240 Euro und 360 Euro, je nach Höhe der tatsächlichen Gesamtkosten. Dies gilt auch dann, wenn ein zweiter privater Telefonanschluss vorhanden ist, von dem auch betriebliche Gespräche geführt werden. Zur Umsatzsteuer siehe Kapitel 7.8.

- **Hinweis:** Ein Ausweg liegt darin, die Kosten aller beruflich benutzten Telefontelefonate, einschließlich des häuslichen Telefons, mit dem berufliche Gespräche geführt werden, als Betriebsausgabe zu buchen. Auch dann wird in der Regel der Privatanteil nur mit 240 Euro festgesetzt.