

Schwerpunktbereich Steuerrecht

Akademischer Rat a. Z. Dr. Benjamin Straßburger

Klausur im Einkommen- und Bilanzsteuerrecht

DOI 10.1515/jura-2015-0213

Einnahmen und (vorweggenommene) Werbungskosten bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit – Unterhaltszahlungen und Versicherungsbeiträge als Sonderausgaben bzw. außergewöhnliche Belastungen – vereinfachte Gewinnermittlung bei freiberuflicher Tätigkeit – teilentgeltliche Übertragung von Grund und Boden innerhalb einer gewerblichen Mitunternehmerschaft

SACHVERHALT

Aufgabe 1:

R ist geschieden und wohnt in Frankfurt am Main. Nachdem er im November 00 das zweite juristische Staatsexamen mit Erfolg bestanden hat, bewirbt er sich auf eine Stelle bei einer renommierten Heidelberger Anwaltskanzlei. Diese beschäftigt ihn ab 1. Februar 01 als fest angestellten Rechtsanwalt gegen ein monatliches Gehalt in Höhe von 10.000 Euro.

a) Das der Einstellung vorausgegangene Bewerbungsgespräch fand im Januar 01 in den Räumlichkeiten der Kanzlei statt. Auf dem Weg dorthin geriet R mit seinem Pkw in eine Radarfalle. Das gegen ihn festgesetzte Bußgeld in Höhe von 50 Euro entrichtet er im März 01.

b) Auf Betreiben seines Arbeitgebers gibt R im Juni 01 schweren Herzens seine Wohnung in Frankfurt am Main auf und zieht in eine Wohnung in der Nähe der Kanzleiräumlichkeiten, um so seinen Arbeitsweg zu verkürzen. Die anlässlich des Umzugs entstandenen Speditionskosten betragen 1.000 Euro zzgl. 190 Euro USt. R begleicht die Rechnung im Juli 01. Zwei Wochen später erhält er den vollen Betrag vereinbarungsgemäß von der Kanzlei erstattet.

c) Darüber hinaus hat R in 01 folgende Aufwendungen:

- Unterhaltszahlungen an seine geschiedene Ehefrau in Höhe von 20.000 Euro

- Leistungen an die gesetzliche Rentenversicherung in Höhe von insgesamt 20.000 Euro; hiervon 10.000 Euro Arbeitgeberanteil
- Beiträge zur privaten Kranken- und Pflegepflichtversicherung i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG in Höhe von 5.000 Euro
- Beiträge zur Unfall-, Berufsunfähigkeits- und Haftpflichtversicherung in Höhe von insgesamt 2.000 Euro
- Unterhaltszahlungen an den erwerbslosen Vater in Höhe von 12.000 Euro

Begutachten Sie die Vorfälle für R in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht.

Aufgabe 2:

Der ledige Steuerberater S betreibt an seinem Wohnort Landau in der Pfalz eine eigene Steuerberatungskanzlei. Bücher führt er nicht.

a) In 06 erwirbt S für seine Kanzlei ein Notebook (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 3 Jahre) zum Preis von 2.100 Euro zzgl. 399 Euro USt. Das Notebook wird am 28. Dezember 06 geliefert. Die Kaufpreisschuld begleicht S am 1. Januar 07.

b) Ebenfalls am 1. Januar 07 beschließt S, seinen Mitte Januar 04 zum Preis von 66.000 Euro angeschafften und bisher privat genutzten Pkw (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 6 Jahre, Teilwert 40.000 Euro) fortan nur noch für Zwecke seiner Steuerberatungskanzlei zu gebrauchen.

c) Im August 07 nimmt S einen Drucker (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 3 Jahre, Teilwert 400 Euro), den er im August 05 zum Preis von 900 Euro zzgl. 171 Euro USt. für die Steuerberatungskanzlei erworben hat, mit zu sich nach Hause, um ihn fortan ausschließlich für private Korrespondenz zu nutzen. Im Zusammenhang dieses Vorgangs entrichtet S USt. in Höhe von 76 Euro.

Begutachten Sie die Vorfälle für S in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht.

Aufgabe 3:

Die AB-OHG entwickelt und vertreibt Elektronik-Bauteile. Gesellschafter der OHG sind A und B mit einer Betei-

ligungsquote von jeweils 50%. Beide sind ledig und wohnhaft in Karlsruhe. Ab Januar 13 vermietet B ein ihm gehörendes Grundstück (Teilwert 100.000 Euro) an die AB-OHG zum marktüblichen Mietzins von 1.000 Euro pro Monat. Als die AB-OHG im Januar 14 in einen Liquiditätsengpass gerät, verkauft er ihr das Grundstück (Teilwert nunmehr 150.000 Euro) für 75.000 Euro.

Begutachten Sie die Vorfälle für A und B sowie die AB-OHG in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht.

Vermerk für die Bearbeiter:

Die im Sachverhalt genannten Kalenderjahre sind fiktiv. Der gutachtlichen Würdigung ist deshalb für alle Geschäftsvorfälle die *aktuell* geltende Rechtslage zugrunde zu legen. § 10 Abs. 3 Satz 1 bis 3 EStG ist nicht anzuwenden. Es ist davon auszugehen, dass etwaige Wahlrechte steueroptimal ausgeübt und gegebenenfalls erforderliche Anträge wirksam gestellt worden sind. Bei Aufgabe 3 entspricht das Geschäftsjahr der AB-OHG dem Kalenderjahr.

LÖSUNG

Aufgabe 1

Zu prüfen ist, wie sich die Vorgänge um R in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht auswirken.

I. Persönliche Steuerpflicht

Insoweit stellt sich zunächst die Frage, ob in Bezug auf R die persönlichen Voraussetzungen der Einkommensteuerpflicht in Deutschland erfüllt sind. Gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG sind nur solche natürliche Personen unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Laut Sachverhalt hat R eine Wohnung in Frankfurt am Main inne (vgl. § 8 AO). Mithin unterliegt er mit seinem gesamten Welteinkommen der deutschen Einkommensteuer.

II. Veranlagung

Da R geschieden ist, liegen die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung nach §§ 26a Abs. 1, 26b EStG nicht (mehr) vor. Er ist deshalb gemäß § 25 Abs. 1 EStG einzeln zu veranlagern.

III. Sachliche Steuerpflicht

Fraglich ist, ob mit Blick auf die Vorgänge um R auch die sachlichen Voraussetzungen der Einkommensteuerpflicht erfüllt sind.

1. Einkünftequalifikation

Dann müsste R durch seine anwaltliche Tätigkeit einen der sieben Einkünfteerzielungstatbestände des § 2 Abs. 1 EStG verwirklichen. Als Anwalt übt R einen Katalogberuf im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG aus. In Betracht kommen daher Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i. V. m. § 18 EStG. Ausweislich seines Wortlauts erfasst der Tatbestand des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG jedoch nur die *selbständige* Berufstätigkeit der Rechtsanwälte. R müsste also Unternehmerrisiko tragen und Unternehmerinitiative entfalten¹. Vorliegend übt R seine anwaltliche Tätigkeit indes weder auf eigene Rechnung noch auf eigene Gefahr aus. Als Angestellter ist er vielmehr in den geschäftlichen Organismus seines Arbeitgebers eingebunden und dessen Weisungen zu folgen verpflichtet. Auch bezieht R ein festes, erfolgsunabhängiges Monatsgehalt und trägt insofern nicht das wirtschaftliche Risiko eines möglichen Misserfolgs seiner beruflichen Betätigung am Markt. R ist folglich Arbeitnehmer im Sinne des § 1 LStDV und verwirklicht somit den Einkünfteerzielungstatbestand der nichtselbständigen Arbeit nach §§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, 19 EStG.

2. Einkünfteermittlungsart

Seine Einkünfte ermittelt R insoweit gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

3. Ermittlung der Einkünfte bzw. des Einkommens

Zu prüfen ist im Weiteren, wie sich die einzelnen Vorgänge jeweils auf die Einkünfte des R im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG bzw. sein Einkommen im Sinne des § 2 Abs. 4 EStG auswirken.

¹ Vgl. BFH BStBl. II 2006, 94 (95).

a) Laufendes Monatsgehalt und Bußgeld

aa) Laufendes Monatsgehalt

Das laufende Monatsgehalt in Höhe von 10.000 Euro ist ein Vorteil in Geld, über den R durch die jeweilige Gutschrift auf seinem Bankkonto die Verfügungsgewalt erlangt hat. Da dieser Vorteil zudem durch das individuelle Dienstverhältnis zwischen ihm und der Kanzlei veranlasst ist, handelt sich um Arbeitslohn im Sinne des § 2 Abs. 1 LStDV und damit zugleich um eine nach § 8 Abs. 1 i. V. m. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbare Einnahme. Mangels einschlägiger Steuerbefreiungstatbestände (vgl. §§ 3, 3b EStG) ist diese Einnahme auch steuerpflichtig.

Ihre zeitliche Zuordnung richtet sich nach § 11 Abs. 1 EStG. Gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Einnahmen in dem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. In Bezug auf Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit wird dieses sog. »Zuflussprinzip« allerdings vom Sondertatbestand des § 11 Abs. 1 Satz 4 EStG durchbrochen, der auf die Regelung des § 38a Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 EStG verweist. Nach § 38a Abs. 1 Satz 2 EStG gilt laufender Arbeitslohn in dem Kalenderjahr als bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet. Lohnzahlungszeitraum ist der Zeitraum, für den der laufende Arbeitslohn gezahlt wird. Die Gehälter für Februar 01 bis einschließlich Dezember 01 sind daher allesamt dem Veranlagungszeitraum 01 zuzuordnen.

bb) Bußgeld

Das gegen R festgesetzte und von ihm im März 01 entrichtete Bußgeld in Höhe von 50 Euro könnte gemäß § 9 Abs. 1 EStG als Werbungskosten abziehbar sein.

Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Unter »Aufwendung« ist dabei jeder Abfluss von Geld oder Gütern in Geldeswert zu verstehen. Die Zahlung des Bußgelds führte bei R erkennbar zu einem Abfluss in Geld.

Fraglich ist jedoch, ob dieser Geldabfluss auch in der von § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG vorausgesetzten Beziehung zur Einkünfteerzielungstätigkeit des R stand. Dabei ist zu berücksichtigen, dass – entgegen dem Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG – kein Finalzusammenhang bestehen muss. Mit Blick auf die verfassungsrechtlich gebotene Gleichstellung mit jenen Steuerpflichtigen, die ihre Einkünfte als Gewinn ermitteln, genügt vielmehr ein Veranlassungszusammenhang zwischen der betreffenden Aufwendung und der jeweiligen Einkünfteerzielungstätig-

keit², vgl. § 4 Abs. 4 EStG. Zweifel am Vorliegen eines solchen Veranlassungszusammenhangs weckt vorliegend der Umstand, dass R den bußgeldbewehrte Verkehrsverstoß beging, bevor er seine Arbeit als angestellter Rechtsanwalt bei der Heidelberger Kanzlei aufnahm. Dass Aufwendungen durch ein Ereignis veranlasst sind, welches der Aufnahme derwerbenden Tätigkeit vorausliegt, hat indes nicht zwingend den Ausschluss des Werbungskostenabzugs zur Folge. Eine Einkünfteerzielungstätigkeit übt der Steuerpflichtige nämlich bereits ab dem Zeitpunkt aus, in dem sich anhand objektiver Umstände feststellen lässt, dass der *Entschluss*, Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart zu erzielen, endgültig gefasst worden ist³. Das Einreichen der Bewerbung des R um eine Stelle als angestellter Rechtsanwalt bei der Heidelberger Kanzlei ist ein solcher objektiver Umstand. Mithin verwirklichte R spätestens ab diesem Zeitpunkt den Einkünfteerzielungstatbestand der nichtselbständigen Arbeit. Da R den Verkehrsverstoß ferner auf dem Weg zum Bewerbungsgespräch beging, mithin auf einer Fahrt, die ausschließlich auf seinem Entschluss, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erzielen, beruhte, lag der erforderliche Veranlassungszusammenhang nicht nur in zeitlicher, sondern auch in sachlicher Hinsicht vor. Folglich handelt es sich bei der Bußgeldzahlung dem Grunde nach um Werbungskosten im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG (sog. »vorweggenommene Werbungskosten«).

Ihrer steuerlichen Geltendmachung steht auch nicht die in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG normierte Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale entgegen. Die Kanzleiräumlichkeiten waren zum Zeitpunkt des Verkehrsverstoßes für R nämlich noch gar nicht »erste Tätigkeitsstätte«, sodass schon die tatbestandlichen Anwendungsvoraussetzungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG nicht erfüllt sind. Auf die Frage, ob Bußgelder, die wegen eines verkehrswidrigen Verhaltens auf dem Arbeitsweg verhängt werden, als außergewöhnliche Wegekosten von der Abgeltungswirkung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG mitumfasst sind, kommt es folglich nicht an⁴.

Allerdings sind durch berufliches Fehlverhalten veranlasste Bußgeldzahlungen nach § 9 Abs. 5 i. V. m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG ausdrücklich vom Abzug als Werbungskosten ausgeschlossen. Obschon die Zahlung des Bußgelds den Werbungkostentatbestand erfüllt, vermag sie die Einkünfte des R daher nicht zu mindern⁵.

² Eingehend dazu BFH BStBl. II 1980, 75 (76).

³ Vgl. BFH BStBl. II 1992, 819 (821) m. w. N.

⁴ Grundlegend zur Frage der Reichweite der Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale BFH DStR 2014, 127.

⁵ Aufgrund des Umstands, dass der Gesetzgeber ausdrücklich ein spezielles Abzugsverbot für Bußgeldzahlungen normiert hat, wurde

b) Umzug

Möglicherweise könnten aber die anlässlich des Umzugs des R nach Heidelberg angefallenen Speditionskosten in Höhe von 1.190 Euro dessen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 9 Abs. 1 EStG mindern.

Der Umzug erfolgte auf Betreiben des Arbeitgebers des R und diente der Verkürzung seines Arbeitswegs. Der Abfluss der 1.190 Euro bei R ist folglich durch dessen Einkünfteerzielungstätigkeit als angestellter Rechtsanwalt veranlasst. Die Speditionskosten erfüllen damit die Voraussetzungen des Werbungskostenbegriffs des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG. Steuermindernd geltend machen kann R die Kosten jedoch nur unter der weiteren Bedingung, dass insoweit kein Abzugsverbot eingreift.

In Betracht kommt vorliegend das in § 12 Nr. 1 EStG verankerte (teilweise) Abzugsverbot für sog. »gemischte« Aufwendungen. Gemischte Aufwendungen sind gemäß § 12 Nr. 1 EStG grundsätzlich im Umfang ihrer beruflichen Veranlassung abzugsfähig, im Übrigen, d.h. im Umfang ihrer privaten Veranlassung, sind sie dagegen vom Abzug ausgeschlossen. Fehlt es an validen Kriterien zur Quantifizierung des beruflichen bzw. privaten Veranlassungsbeitrags, so sind die Aufwendungen insgesamt nicht abzugsfähig. Vorliegend erscheint indes schon fraglich, ob es sich bei den Speditionskosten überhaupt um gemischte Aufwendungen handelt. Als gemischte Aufwendungen sind solche Ausgaben zu qualifizieren, die sich objektiv nicht dem einen oder anderen Bereich zuordnen lassen und die der Steuerpflichtige subjektiv aus sowohl beruflichen wie privaten Gründen tätigt, wobei weder Erstere noch Letztere von bloß untergeordneter Bedeutung sind⁶. Beweggrund des R für den Umzug war ausweislich des Sachverhalts allein das Anliegen, den Weg zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte – entsprechend der Forderung seines Arbeitgebers – zu verkürzen. Wollte man dessen ungeach-

tet bei einem Wohnsitzwechsel stets eine private Mitveranlassung unterstellen, so würde diese neben der hier im Vordergrund stehenden beruflichen Motivation jedenfalls nicht signifikant ins Gewicht fallen. Bei den Speditionskosten handelt es sich daher nicht um gemischte Aufwendungen, sodass § 12 Nr. 1 EStG vorliegend nicht zur Anwendung gelangt.

Ein Abzugsverbot könnte sich allerdings aus § 3c Abs. 1 EStG ergeben. Gemäß dieser Vorschrift dürfen Ausgaben, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Ein solcher Zusammenhang besteht, wenn Einnahme und Ausgabe durch dasselbe Ereignis veranlasst sind⁷. Ebenso wie die Zahlung der Speditionskosten findet auch deren Erstattung durch die Kanzlei ihre Ursache im Umzug des R von Frankfurt am Main nach Heidelberg. Ferner wurzelt die Erstattung im individuellen Dienstverhältnis zwischen R und der Kanzlei und begründet außerdem für Ersteren einen Vorteil in Geld. Es handelt sich somit um eine steuerbare Einnahme im Sinne des § 8 Abs. 1 EStG. Da diese zudem nach § 3 Nr. 16 EStG steuerbefreit ist, sind sämtliche Voraussetzungen des Abzugsverbots nach § 3c Abs. 1 EStG erfüllt. R kann die Zahlung der Speditionskosten daher nicht als Werbungskosten geltend machen.

Allerdings ist die Steuerbefreiung der Kostenerstattung trotz des mit ihr korrespondierenden Ausschlusses des Werbungskostenabzugs von Vorteil. Denn im Ergebnis führt die gesetzliche Gesamtregelung dazu, dass der Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 lit. a) EStG durch die Umzugskosten nicht »aufgezehrt« wird.

c) Unterhaltszahlungen und Versicherungsbeiträge

aa) Unterhaltszahlungen an geschiedene Ehefrau

Die Unterhaltszahlungen an seine geschiedene Ehefrau kann R gemäß § 10 Abs. 1a Nr. 1 Satz 1 EStG als Sonderausgabe geltend machen; dies allerdings nicht in Höhe der vollen 20.000 Euro, sondern lediglich im Umfang des Höchstbetrags von 13.805 Euro. Die überschießenden 6.195 Euro mindern das Einkommen des R in 01 nicht.

von den Bearbeitern nicht verlangt, dass sie auf den Werbungskostenbegriff in jener Ausführlichkeit eingehen, wie sie der vorliegend abgedruckten Musterlösung zu eigen ist. In der Prüfungspraxis wird auf eine sorgfältige Differenzierung zwischen den Tatbestandsmerkmalen des § 9 Abs. 1 EStG einerseits und etwaigen – steuersystematisch nachgelagerten – Abzugsverboten andererseits jedoch erfahrungsgemäß Wert gelegt. Daher empfiehlt es sich, bei thematisch einschlägigen Sachverhaltselementen stets auch jene Problemkreise aufzuzeigen, die mit den Merkmalen des Werbungskostenbegriffs verbunden sind. Da die Aufgabenstellung vorliegend zudem auf (umfassende) Begutachtung lautet, wurde zumindest eine Auseinandersetzung mit der Problematik des zeitlichen Zusammenhangs zwischen der Bußgeldzahlung und der Aufnahme der Einkünfteerzielungstätigkeit durch R erwartet.

6 Vgl. BFH BStBl. II 2010, 672 (681).

7 Vgl. BFH BStBl. II 2002, 823 (826): »Aus dem Erfordernis des unmittelbaren Zusammenhangs ergibt sich, dass solche Aufwendungen vom Abzug ausgeschlossen sind, die nach ihrer Entstehung [...] mit den steuerfreien Einnahmen in einem unlösbaren Zusammenhang stehen, d.h. ohne diese nicht angefallen wären [...].«

bb) Leistungen an gesetzliche Rentenversicherung

Gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) EStG kann R die Leistungen an die gesetzliche Rentenversicherung grundsätzlich ebenfalls als Sonderausgabe zum Abzug bringen. Nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 6 EStG ist dabei den Beiträgen des R in Höhe von 10.000 Euro (Arbeitnehmeranteil) der nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfreie Arbeitgeberanteil in Höhe von ebenfalls 10.000 Euro hinzuzurechnen. Gemäß § 10 Abs. 3 Satz 4 und 6 EStG sind 80 Prozent dieses Betrags, d.h. 16.000 Euro, anzusetzen. Hiervon ist nach § 10 Abs. 3 Satz 5 EStG der steuerfreie Arbeitgeberanteil – vorliegend 10.000 Euro – in Abzug zu bringen. Im Ergebnis kann R in 01 damit Rentenversicherungsbeiträge im Umfang von 6.000 Euro als Sonderausgaben geltend machen⁸.

cc) Beiträge zur privaten Kranken- und Pflegepflichtversicherung

Auch die Beiträge des R zur privaten Kranken- und Pflegepflichtversicherung begründen gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 3 lit. a) Satz 1 und 3, lit. b) EStG Sonderausgaben. Abzugsfähig sind sie wegen § 10 Abs. 4 Satz 1 EStG allerdings grundsätzlich nur in Höhe von 2.800 Euro. Für Beiträge nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG wird diese Deckelung jedoch durch die Vorschrift des § 10 Abs. 4 Satz 4 EStG durchbrochen. In 01 kann R deshalb die gesamten Beiträge in Höhe von 5.000 Euro zum Abzug bringen.

dd) Beiträge zur Unfall-, Berufsunfähigkeits- und Haftpflichtversicherung

Die Beiträge des R zur Unfall-, Berufsunfähigkeits- und Haftpflichtversicherung sind gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG grundsätzlich ebenfalls zum Abzug als Sonderausgaben zugelassen. Allerdings wurde der Höchstbetrag für Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 3a EStG in 01 bereits durch die Geltendmachung der Aufwendungen für die private Kranken- und Pflegepflichtversicherung restlos ausgeschöpft. Gemäß § 10 Abs. 4 Satz 4 EStG scheidet ein Abzug der Beiträge des R zur Unfall-, Berufsunfähigkeits- und Haftpflichtversicherung daher aus.

ee) Unterhaltszahlungen an erwerbslosen Vater

Die Unterhaltszahlungen an den erwerbslosen Vater in Höhe von 12.000 Euro könnten das Einkommen des R

gemäß § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG als außergewöhnliche Belastung mindern. Dies setzt voraus, dass R seinem Vater gegenüber gesetzlich zum Unterhalt verpflichtet ist. Gemäß § 1601 BGB i.V.m. § 1602 Abs. 1 BGB sind Verwandte in gerade Linie verpflichtet, einander Unterhalt zu gewähren, wenn einer von ihnen außerstande ist, sich selbst zu unterhalten. Vorliegend ist der Vater des R erwerbslos, mithin außerstande sich selbst zu unterhalten und folglich gesetzlich unterhaltsberechtigt gegenüber seinem Sohn. Die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG sind damit erfüllt. Gemäß dieser Vorschrift können allerdings maximal 8.354 Euro im Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. In diesem Umfang kann R die Unterhaltszahlungen als außergewöhnliche Belastung zum Abzug bringen. Die verbleibenden 3.646 Euro mindern sein Einkommen hingegen nicht.

Aufgabe 2

Zu prüfen ist, wie sich die Vorgänge um S in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht auswirken.

I. Persönliche Steuerpflicht

Zunächst müsste S persönlich steuerpflichtig sein. Ausweislich des Sachverhalts hat S einen Wohnsitz in Landau in der Pfalz. Gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 AO unterliegt er damit der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht in Deutschland.

II. Veranlagung

Mangels entgegenstehender Anhaltspunkte ist S einzeln zu veranlagern, § 25 Abs. 1 EStG.

III. Sachliche Steuerpflicht

Fraglich ist, ob mit Blick auf die Vorgänge um S auch die sachlichen Voraussetzungen der Einkommensteuerpflicht erfüllt sind.

1. Einkünftequalifikation

Als unabhängiger Steuerberater übt S auf eigene Rechnung und Gefahr einen Katalogberuf nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG aus. Er verwirklicht somit den Einkünfteerzie-

⁸ Der nach § 10 Abs. 4a EStG optionale Vorwegabzug führt vorliegend nicht zu einem günstigeren Ergebnis.

lungstatbestand der selbständigen Arbeit gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG i. V. m. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

2. Einkünfteermittlungsart

Einkünfte sind bei selbständiger Arbeit gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG der Gewinn. Da S nicht nach §§ 140, 141 AO verpflichtet ist, Bücher zu führen und dies auch nicht freiwillig tut, ermittelt er seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben.

3. Gewinnauswirkung der einzelnen Geschäftsvorfälle

Zu prüfen ist im Weiteren, wie sich die einzelnen Geschäftsvorfälle auf den steuerlichen Gewinn des S auswirken.

a) Notebook

Die Zahlung des Kaufpreises für das Notebook in Höhe von 2.100 Euro zzgl. 399 Euro USt. ist durch die Steuerberatungstätigkeit des S veranlasst. Es handelt sich somit um eine Betriebsausgabe im Sinne von § 4 Abs. 4 EStG.

Fraglich ist, welchem Veranlagungszeitraum diese Betriebsausgabe zuzuordnen ist. S ermittelt seinen Gewinn vorliegend nach § 4 Abs. 3 EStG, d.h. durch Einnahme-Überschuss-Rechnung. Die zeitliche Zuordnung von Betriebsausgaben richtet sich deshalb grundsätzlich nach § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG. Gemäß dieser Vorschrift sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind (sog. »Abflussprinzip«). Demnach wäre – da S die Rechnung erst am 1. Januar 07 begleicht – die Kaufpreiszahlung in ihrer Eigenschaft als Betriebsausgabe dem Veranlagungszeitraum 07 zuzuordnen.

Zu berücksichtigen ist jedoch, dass das Abflussprinzip hinsichtlich solcher Aufwendungen, die der Anschaffung abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens dienen, durch den in § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG normierten Verweis auf die AfA-Vorschriften durchbrochen wird. Dies hat zur Folge, dass S die Anschaffungskosten für das Notebook nicht »auf einen Schlag«, d.h. in voller Höhe, im Veranlagungszeitraum ihres Abflusses geltend machen kann. Vielmehr hat er den Anschaffungsaufwand gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG gleichmäßig auf die gewöhnliche Nutzungsdauer des Notebooks von 3 Jahren zu verteilen.

Zu den Anschaffungskosten gehören gemäß § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB stets die unmittelbaren Erwerbsaufwendungen, d.h. der Kaufpreis. Da S als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, ist vorliegend gemäß § 9b EStG nicht der Brutto-, sondern der Nettokaufpreis in Höhe von 2.100 Euro maßgeblich. Für S ergibt sich damit ein Jahres-AfA-Betrag in Höhe von 700 Euro. Den Beginn der AfA-Berechtigung markiert das Jahr der Anschaffung, wobei der Zeitpunkt der Anschaffung gemäß § 9a EStDV durch die Lieferung des Gegenstands bestimmt wird. Mithin war S vorliegend bereits in 06 zur Geltendmachung von Abnutzungsaufwand berechtigt. Weil die Lieferung allerdings erst im Dezember erfolgte, beläuft sich der in 06 absetzbare Betrag gemäß § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG auf 1/12 des Jahres-AfA-Betrags, also auf 58,33 Euro.

Da die im Rahmen des Erwerbs des Notebooks angefallene USt. in Höhe von 399 Euro gemäß § 9b EStG nicht Bestandteil der Anschaffungskosten des Notebooks war, bleibt es hinsichtlich dieses Teilbetrags bei der zeitlichen Zuordnung nach Maßgabe des Abflussprinzips. S kann die 399 Euro daher gemäß § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG erst in 07, dafür aber den gesamten Betrag »auf einen Schlag« als Betriebsausgabe geltend machen. Weiterhin kann S in 07 den vollen Jahres-AfA-Betrag auf das Notebook in Höhe von 700 Euro in Abzug bringen.

b) Pkw

Zu prüfen ist, ob S die geänderte Verwendungsweise des Pkw einkommensteuerlich nutzbar machen kann.

Ab dem 1. Januar 07 ist der Pkw des S subjektiv dazu bestimmt, nunmehr (ausschließlich) dem Steuerberatungsbetrieb des S zu dienen, wozu er auch objektiv geeignet ist. Folglich hat S den Pkw durch die geänderte Verwendungsweise aus seinem Privatvermögen in sein Betriebsvermögen überführt. Allerdings war der entsprechende Wertzufluss im Betriebsvermögen nicht durch die Steuerberatungstätigkeit des S veranlasst. Es handelt sich daher um eine Einlage im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG.

Fraglich ist, welche Rechtsfolgen an Einlagen im Rahmen der vereinfachten Gewinnermittlung zu knüpfen sind. Würde S seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, so wäre die mit der Einlage des Pkws einhergehende Betriebsvermögensmehrung nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG außerbilanziell zu korrigieren. Diese – auf Wahrung des Leistungsfähigkeitsprinzips gerichtete – Korrekturfunktion vermag der Einlagebegriff im Rahmen der Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG jedoch nicht ohne weiteres zu erfüllen. Ursächlich hierfür

ist, dass die in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG angeordnete außerbilanzielle Korrektur von nichtbetrieblich veranlassten Zuflüssen in das Betriebsvermögen im Falle der vereinfachten Gewinnermittlung mangels Buchführung von vornherein nicht in Betracht kommt. Nähme man dies zum Anlass, auf eine Neutralisierung der Einlage zu verzichten, würde jedoch gleichsam zwangsläufig der aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Grundsatz der Gewinnungleichheit in der Totalperiode⁹ verletzt: Im Falle der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich erhöht bei einer späteren Veräußerung des eingelegten Wirtschaftsguts effektiv nur die positive Differenz zwischen Veräußerungspreis und Buchwert (stille Reserven) den steuerlichen Gewinn. Im Falle der Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschuss-Rechnung käme es hingegen zu einem Ertrag in Höhe des vollen Veräußerungserlöses. Die hierin liegende – belastungsergebniserhebliche – Ungleichbehandlung wäre verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigen. Um eine verfassungskonforme Besteuerung zu gewährleisten ist der Steuerpflichtige deshalb – wenn er seinen Gewinn im Wege der Einnahme-Überschuss-Rechnung ermittelt – analog § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG so zu stellen, als habe er das eingelegte Wirtschaftsgut von sich selbst aus seiner außerbetrieblichen Sphäre zum Einlagewert erworben¹⁰.

Einlagewert ist gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Hs. 1 EStG grundsätzlich der Teilwert. Etwas anderes gilt gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Hs. 2 lit. a) EStG aber dann, wenn das eingelegte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft worden ist und die Anschaffungskosten niedriger sind als der Teilwert. Handelt es sich bei dem eingelegten Wirtschaftsgut – wie hier – um ein abnutzbares Wirtschaftsgut, so sind die Anschaffungskosten insoweit gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 EStG um jene Absetzungen für Abnutzung zu kürzen, die auf den Zeitraum zwischen Anschaffung und Einlage entfallen (sog. »fortgeführte Anschaffungskosten«). Vorliegend hat S den Pkw Mitte Januar 04 angeschafft, also knapp 3 Jahre bevor er diesen in seinen Steuerberatungsbetrieb einlegte. Gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 und 4 EStG betragen die fortgeführten Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der Einlage im Januar 07 somit 33.000 Euro. Da dieser Betrag niedriger ist als der Teilwert (40.000 Euro) ist hinsichtlich der Bewertung der Einlage vorliegend auf die fortgeführten Anschaffungskosten abzustellen. Dementsprechend führte der Transfer des Pkw in das Betriebsvermögen des S zu fiktiven Betriebsausgaben in Höhe von 33.000 Euro. Aufgrund der Bindung an die AfA-Vorschrift

ten (vgl. § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG) kann S diesen Betrag aber wiederum nicht »auf einen Schlag« geltend machen. Vielmehr hat er ihn gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG gleichmäßig auf die Restnutzungsdauer des Pkw von 3 Jahren zu verteilen. Im Veranlagungszeitraum 07 ist S folglich auf die Geltendmachung von AfA in Höhe von 11.000 Euro beschränkt.

c) Drucker

Die Änderung der Nutzung des Druckers könnte zu einer Gewinnrealisierung im Rahmen des Steuerberatungsbetriebs des S geführt haben.

Da S den Drucker seit August 07 ausschließlich für seine private Korrespondenz verwendet, steht dieser seither in keiner Beziehung mehr zum Betrieb. Durch die Änderung der Nutzung wurde der Drucker folglich aus dem Betriebsvermögen des S in dessen Privatvermögen überführt. Da diese Wertabgabe außerbetrieblichen Zwecken diene, handelt es sich um eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG. Würde S seinen Gewinn nicht nach § 4 Abs. 3 EStG, sondern durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, so wäre die mit dem privat veranlassenen Wertabfluss einhergehende Gewinnminderung gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG durch außerbilanzielle Hinzurechnung des Teilwerts des entnommenen Wirtschaftsguts zu korrigieren. Etwaige stille Reserven würden auf diese Weise zwangsläufig steuerwirksam aufgedeckt. Da der hier in Rede stehende Drucker als abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens zur Bildung stiller Reserven potenziell geeignet war, gebietet der Grundsatz der Gesamtgewinnungleichheit in der Totalperiode eine entsprechende Anwendung der Entnahmenvorschriften¹¹. Die Überführung des Druckers in das Privatvermögen ist daher analog §§ 4 Abs. 1 Satz 1, 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG als Veräußerung des Druckers aus der betrieblichen Sphäre des S in dessen nichtbetriebliche Sphäre zum Teilwert zu behandeln. Somit führt die Entnahme zu fiktiven Betriebseinnahmen (§§ 8 Abs. 1 i. V. m. 4 Abs. 4 EStG analog) in Höhe von 400 Euro.

Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang, dass im Zeitpunkt der Anschaffung des Druckers das Abflusprinzip durch die AfA-Vorschriften überlagert wurde (vgl. § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG). Infolge des Ausscheidens des Druckers aus dem Betriebsvermögen besteht für eine fortgesetzte Periodisierung der Anschaffungskosten in Höhe von 900 Euro (vgl. § 255 Abs. 1 HGB i. V. m. § 9b EStG) nun

⁹ Vgl. dazu BFH BStBl. II 1972, 334 (335) m. w. N.

¹⁰ Vgl. Blümich-EStG/Wied, 122. Aufl., § 4 Rn. 191.

¹¹ Vgl. BFH/NV 2008, 365.

jedoch kein Grund mehr. Der noch nicht zum Abzug gebrachte Teil der Anschaffungskosten (sog. »fiktiver Restbuchwert«) ist daher im Zeitpunkt der Entnahme gewinnmindernd geltend zu machen¹². Den fiktiven Betriebseinnahmen in Höhe von 400 Euro stehen damit (restliche) Betriebsausgaben in Höhe von 300 Euro gegenüber. Im Ergebnis führt der Entnahmevorgang damit zu einem Ertrag in Höhe der stillen Reserven von 100 Euro.

In umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht war die Entnahme gemäß §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 und Satz 2, 3f UStG steuerbar und steuerpflichtig als fiktiv-entgeltliche Lieferung. Bemessungsgrundlage der USt. war gemäß § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG der Einkaufspreis des Druckers im Zeitpunkt der Entnahme. Der Einkaufspreis entspricht regelmäßig dem Teilwert, sodass die Bemessungsgrundlage vorliegend 400 Euro betrug. Dementsprechend schuldete S anlässlich der Entnahme – wie aus dem Sachverhalt ersichtlich – USt. in Höhe von 76 Euro.

Fraglich ist, ob S die entrichtete USt. in Höhe von 76 Euro als Betriebsausgabe geltend machen kann. Dies setzt gemäß § 4 Abs. 4 EStG voraus, dass die Zahlung durch den Steuerberatungsbetrieb veranlasst war. Die Entnahme-USt. findet ihren Entstehungsgrund hier jedoch in dem Umstand, dass S den Drucker seit August 07 ausschließlich zu *privaten* Zwecken nutzt. Die Zahlung der USt. war dementsprechend privat und mithin außerbetrieblich veranlasst, sodass es sich hierbei schon begrifflich nicht um eine Betriebsausgabe im Sinne von § 4 Abs. 4 EStG handelt. Die Bestimmung des § 12 Nr. 3 EStG, wonach USt. für Umsätze, die Entnahmen sind, nicht bei den einzelnen Einkunftsarten abgezogen werden darf, ist insofern rein deklaratorischer Natur.

Aufgabe 3

Zu prüfen ist abschließend, wie sich die Vorgänge um A, B und die AB-OHG in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht auswirken.

I. Persönliche Steuerpflicht

Die AB-OHG ist als Personengesellschaft selbst nicht Subjekt der Einkommensteuer. Vielmehr sind dies allein die hinter ihr stehenden natürlichen Personen, d.h. A und B (sog. »Transparenzprinzip«, vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). A und B sind jeweils wohnhaft im Inland und unter-

liegen daher mit ihrem Welteinkommen der Einkommensteuer in Deutschland, § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 8 AO.

II. Veranlagung

Mangels gegenteiliger Anhaltspunkte im Sachverhalt sind A und B jeweils einzeln zur Einkommensteuer zu veranlagern, § 25 Abs. 1 EStG.

III. Sachliche Steuerpflicht

Zu prüfen ist, ob mit Blick auf die Vorgänge um A und B im Zusammenhang ihrer Beteiligung an der AB-OHG auch die sachlichen Voraussetzungen der Einkommensteuerpflicht erfüllt sind.

1. Einkünftequalifikation

A und B könnten insoweit Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erzielen. Voraussetzung hierfür ist, dass die AB-OHG selbst gewerblich tätig ist und A und B Mitunternehmer derselben sind, vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 1 i. V. m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG.

Die Entwicklung und der Vertrieb von Elektronik-Bauteilen ist eine selbstständige nachhaltige Betätigung, die von der AB-OHG mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Es handelt sich daher um eine gewerbliche Betätigung im Sinne von § 15 Abs. 2 EStG. Ferner sind A und B als Gesellschafter gemäß §§ 114f. HGB zur Führung der Geschäfte der OHG befugt und haften gemäß § 128 HGB unbeschränkt für deren Verbindlichkeiten. Sie entfalten folglich Mitunternehmerinitiative und tragen Mitunternehmermerrisiko¹³. Im Zusammenhang ihrer Beteiligung an der AB-OHG erzielen A und B somit Einkünfte aus gewerblicher Mitunternehmerschaft gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

2. Einkünfteermittlungsart

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG der Gewinn.

¹² Vgl. BFH/NV 2008, 365.

¹³ Eingehend zu den Begriffen Mitunternehmermerrisiko und Mitunternehmerinitiative BFH BStBl. II 1993, 616 (621).

a) Zweistufige Gewinnermittlung

Im Falle der Mitunternehmerschaft erfolgt die Gewinnermittlung gemäß § 15 I 1 Nr. 2 EStG zweistufig¹⁴. Zunächst wird der Anteil des Mitunternehmers am Gesellschaftsgewinn entsprechend dem gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel ermittelt. Dies bedingt die Ermittlung des Gesellschaftsgewinns. Die AB-OHG ist insoweit Einkünfteermittlungssubjekt (sog. »partielle Steuerrechtsfähigkeit« der Personengesellschaft)¹⁵. Auf zweiter Stufe sind sodann die Sondervergütungen des jeweiligen Gesellschafters zu berücksichtigen (sog. »additive Gewinnermittlung«).

b) Art der Gewinnermittlung

Die AB-OHG könnte ihren Gesellschaftsgewinn durch qualifizierten Betriebsvermögensvergleich nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG zu ermitteln haben. Gemäß § 5 Abs. 1 EStG ist zu dieser Art der Gewinnermittlung verpflichtet, wer sich gewerblich betätigt und hierbei kraft gesetzlicher Anordnung Bücher führen muss bzw. dies freiwillig tut. Dass die AB-OHG Gewerbetreibende ist, wurde bereits festgestellt. Da sie als Formkaufmann (vgl. § 6 Abs. 1 i. V. m. § 105 Abs. 1 HGB) zudem gemäß § 140 AO i. V. m. § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB zur Buchführung verpflichtet ist, sind sämtliche Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 EStG erfüllt. Die AB-OHG hat ihren Gesellschaftsgewinn daher durch Bilanzierung nach Maßgabe der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu ermitteln.

Die Mitunternehmer A und B sind hinsichtlich ihres jeweiligen Sonderbereichs hingegen weder nach dem HGB noch aufgrund originär steuerrechtlicher Anordnung zur Buchführung verpflichtet. Die durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG begründete funktionale Verquickung der Sonderbereiche der einzelnen Mitunternehmer einerseits mit dem Gewinn der Mitunternehmerschaft andererseits bringt jedoch die Notwendigkeit einer korrespondierenden Gewinnermittlung mit sich¹⁶. Zwecks Sicherstellung der zeit- und betragsgleichen Erfassung von Sondervergütungen auf der Ebene der Gesellschaft und im Sonderbereich der Gesellschafter haben die Mitunternehmer A und B ihren Sondergewinn daher ebenfalls durch qualifizierten Betriebsvermögensvergleich, d. h. nach §§ 4 Abs. 1 und 5 Abs. 1 EStG zu ermitteln.

c) Gewinnermittlungszeitraum

Gewinnermittlungszeitraum ist bei Gewerbetreibenden gemäß § 4 a Abs. 1 Satz 1 EStG das Wirtschaftsjahr. Nach § 4 a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG entspricht das Wirtschaftsjahr bei Gewerbetreibenden, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist, dem Geschäftsjahr. Ausweislich des Bearbeitervermerks ist dieses vorliegend identisch mit dem Kalenderjahr. Bilanzstichtag ist somit der 31. Dezember.

3. Gewinnauswirkung der Vorgänge um das Grundstück

Im Folgenden ist zu prüfen, wie sich die Vorgänge um das Grundstück auf den Gesellschaftsgewinn bzw. den Sondergewinn der Mitunternehmer auswirken.

a) Wirtschaftsjahr 13**aa) Nutzung des Grundstücks durch die AB-OHG**

Seit der Vermietung des Grundstücks an die AB-OHG wird dieses (ausschließlich) von der Gesellschaft im Rahmen ihrer gewerblichen Betätigung genutzt wurde. Gemäß § 5 Abs. 1 EStG i. V. m. § 246 Abs. 1 HGB hat B das Grundstück daher als Wirtschaftsgut des Anlagevermögens in seiner Sonderbilanz bei der AB-OHG zu aktivieren (vgl. § 266 Abs. 2 A. II. 1. HGB). Dieser Wertzufluss in das Sonderbetriebsvermögens I des B beruht allerdings nicht auf einer sonderbetrieblichen Tätigkeit. Vielmehr handelt es sich um eine Überführung des Grundstücks aus dem Privatvermögen des B, mithin um eine Einlage im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG. Maßgeblich für die Bewertung des Grundstücks ist daher gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG dessen Teilwert im Zeitpunkt der Einlage. Dieser betrug vorliegend 100.000 Euro. Da Grund und Boden ferner nicht der Abnutzung unterliegt, ist B insoweit auch nicht zu AfA berechtigt. Zum Bilanzstichtag 13 steht das Grundstück deshalb mit 100.000 Euro in der Sonderbilanz des B.

Allerdings ist der aus der Aktivierung resultierende Sonderbilanzgewinn – da er auf einer Einlage beruht – gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG in vollem Umfang außerbilanziell zu korrigieren. Somit hat der Transfer des Grundstücks aus dem Privatvermögen des B in dessen Sonderbetriebsvermögens I bei der AB-OHG für sich genommen keine Auswirkungen auf den steuerlichen Gewinn des B aus seiner Tätigkeit als gewerblicher Mitunternehmer.

¹⁴ Vgl. Kirchhof/Kompakt-EStG/Reiß, 13. Aufl., § 15 Rn. 227.

¹⁵ Vgl. BFH DB 2012, 1656 (1657) m. w. N.

¹⁶ Vgl. Kirchhof/Kompakt-EStG/Reiß, 13. Aufl., § 15 Rn. 235, 240.

bb) Mietzins

Demgegenüber waren die Mietzinszahlungen an B durch dessen sonderbetriebliche Tätigkeit, namentlich die Überlassung des Grundstücks an die AB-OHG (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 a.E. EStG), veranlasst. Da die durch die Kassenzuflüsse bewirkten Sonderbetriebsvermögensmehrungen auch nicht mit (korrespondierenden) Sonderbetriebsvermögensminderungen einhergingen, handelt es sich hierbei um erfolgswirksame Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von insgesamt 12.000 Euro.

Im Betriebsvermögen der Gesamthand führten die Mietzinszahlungen – spiegelbildlich – zu betrieblich veranlassten Kassenabflüssen, denen keine korrespondierenden Betriebsvermögensmehrungen gegenüberstanden. Aus Sicht der Gesamthand stellen die sich die Mietzinszahlungen folglich als erfolgswirksame Betriebsausgaben in Höhe von insgesamt 12.000 Euro dar.

Bezogen auf die Mitunternehmerschaft in ihrer Gesamtheit erweist sich die Vermietung damit als erfolgsneutral. Bezogen auf das Binnenverhältnis der Gesellschaft führt sie jedoch zu einer partiellen Verlagerung des steuerlichen Gewinns von der Gesamtheit der Gesellschafter auf Mitunternehmer B.

b) Wirtschaftsjahr 14

Infolge der Veräußerung an die AB-OHG verliert B im Januar 14 das rechtliche und wirtschaftliche Eigentum (vgl. § 39 AO) an dem Grundstück und muss dieses aus seiner Sonderbilanz ausbuchen. Das sonderbetriebliche Anlagevermögen des B mindert sich dadurch in Höhe des Buchwerts des Grundstücks, also um 100.000 Euro.

Spiegelbildlich dazu hat die AB-OHG das Grundstück in ihrer Gesamthandbilanz zu aktivieren, § 246 Abs. 1 HGB. Fraglich ist, wie das Grundstück zu bewerten ist. Da der Kaufpreis hinter dem Verkehrswert des Grundstücks zurückbleibt, handelt es sich bei dem Transfer um einen teilentgeltlichen Übertragungsvorgang. Hinsichtlich des entgeltlichen Teils dieses Übertragungsvorgangs ergibt sich die Höhe des Bilanzansatzes gemäß den allgemeinen Grundsätzen aus § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG. Abzustellen ist danach auf die Anschaffungskosten, welche vorliegend gemäß § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB den unmittelbaren Erwerbsaufwendungen in Höhe von 75.000 Euro entsprechen. Soweit die Übertragung des Grundstücks unentgeltlich erfolgte, wird die allgemeine Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG jedoch von § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, Satz 1 EStG verdrängt. Gemäß dieser speziellen Bewertungsvorschrift ist – soweit ein Wirtschaftsgut aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers

unentgeltlich in das Betriebsvermögen der Gesamthand übertragen wird – der Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts maßgeblich. In Bezug auf teilentgeltliche Übertragungsvorgänge ist insoweit umstritten, nach welchen Kriterien der Buchwert zwischen dem entgeltlichen und dem unentgeltlichen Teil der Übertragung aufzuteilen ist¹⁷.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist auf die Entgeltlichkeitsquote abzustellen, d. h. auf das Verhältnis des Kaufpreises zum Verkehrswert des übertragenen Wirtschaftsguts (sog. »strenge Trennungstheorie«)¹⁸. Bei einem Kaufpreis von 75.000 Euro und einem Verkehrswert zum Zeitpunkt der Übertragung von 150.000 Euro beträgt die Entgeltlichkeitsquote $\frac{1}{2}$. Demnach würden vorliegend 50.000 Euro des Buchwerts auf den entgeltlichen und ebenfalls 50.000 Euro auf den unentgeltlichen Teil der Übertragung entfallen. Den Anschaffungskosten in Höhe von 75.000 Euro aus dem entgeltlichen Teil der Übertragung wären auf Grundlage von § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 i. V. m. Satz 1 EStG somit weitere 50.000 aus dem unentgeltlichen Teil hinzu zu addieren, sodass das Grundstück mit 125.000 Euro in der Gesamthandbilanz stünde. Im Ergebnis würden damit anlässlich des Transfers innerhalb der Mitunternehmerschaft stille Reserven in Höhe von 25.000 Euro aufgedeckt.

Gegen die vorbezeichnete Auslegung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, Satz 1 EStG spricht indes der Telos dieser Vorschrift. Ihr Sinn und Zweck ist es nämlich, bei Vermögensstransfers innerhalb von Mitunternehmerschaften die gewinnerhöhende Aufdeckung stiller Reserven insoweit zu unterbinden, als diese durch den Übertragungsvorgang nicht realisiert worden sind und ihre steuerliche Verstrickung erhalten bleibt (Rechtsgedanke des Realisationsprinzips, vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 4 a.E. HGB)¹⁹. Beide Voraussetzungen sind in der prüfungsgegenständlichen Konstellation erfüllt: Da der Kaufpreis hinter dem Buchwert des Grundstücks zurückbleibt, kommt es nicht – auch nicht anteilig – zur Realisierung der dem übertragenen Grundstück innewohnenden stillen Reserven. Zugleich ist deren Erfassung aufgrund der steuerlichen Verstrickung des Grundstücks im Betriebsvermögen der Gesamthand weiterhin gewährleistet.

¹⁷ Eine ausführliche Darstellung des Streitstands bieten BFH, Beschluss vom 19. März 2014 – X R 28/12 –, juris Rn. 33ff. und von Dornheim DStZ 2013, 397.

¹⁸ Vgl. BMF-Schreiben vom 8. Dezember 2011 BStBl. I 2011, 1279 (1280f.) und BMF-Schreiben vom 12. September 2013 BStBl. I 2013, 1164.

¹⁹ Vgl. Prinz/Hütig DB 2012, 2597 (2599f.).

Mit der vorzugswürdigen Gegenauffassung ist der Buchwert des transferierten Grundstücks deshalb vorrangig dem entgeltlichen Teil des Übertragungsvorgangs zuzuordnen (sog. »modifizierte Trennungstheorie«)²⁰. Entsprechend ist der unentgeltliche Teil mit der etwaig verbleibenden (positiven) Differenz, d.h. dem restlichen Buchwert, anzusetzen. Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass 75.000 Euro des Buchwerts bereits durch den entgeltlichen Teil der Grundstücksübertragung »aufgezehrt« werden. Folgerichtig entfallen auf den unentgeltlichen Teil lediglich 25.000 Euro, sodass das Grundstück mit 100.000 Euro in der Bilanz der Gesamthand zu aktivieren ist, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 i. V. m. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 i. V. m. Satz 1 EStG.

Die durch die Ausbuchung des Grundstücks bedingte Minderung des Sonderbetriebsvermögens I des B in Höhe von 100.000 Euro geht folglich einher mit einer Mehrung des Betriebsvermögens der Gesamthand in gleicher Höhe. Analog dazu führt der kaufpreisbedingte Kassenabfluss aus dem Betriebsvermögen der Gesamthand in Höhe von 75.000 Euro zu einem entsprechenden Kassenzufluss im

Sonderbetriebsvermögen I des B. Bezogen auf die Mitunternehmerschaft in ihrer Gesamtheit ist der Vorgang somit erfolgsneutral.

Im Binnenverhältnis zwischen der Gesamthand und dem Mitunternehmer B führt die Übertragung des Grundstücks jedoch zu einem Bilanzgewinn in Höhe von 25.000 bei Ersterer und einem Sonderbilanzverlust in gleicher Höhe bei Letzterem. Da die Übertragung des Grundstücks, soweit sie unentgeltlich erfolgte, aber nicht durch eine sonderbetriebliche Tätigkeit des B, sondern seine Stellung als Gesellschafter veranlasst war, handelt es sich insoweit aus Sicht des Mitunternehmers um eine Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) und aus Sicht der Gesamthand um eine Einlage (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG). Der Bilanzgewinn bei der Gesamthand und der Bilanzverlust im Sonderbereich des B sind daher gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG jeweils außerbilanziell zu korrigieren. Im Ergebnis erweist sich die Grundstücksübertragung damit auch im Hinblick auf das Binnenverhältnis zwischen der Gesamthand und dem Mitunternehmer B als erfolgsneutral.

²⁰ Vgl. BFH DStR 2012, 2051 mit Anmerkung von Wtf.

Hinweis: Die Klausur wurde – leicht abgewandelt – im Sommersemester 2014 im Probeexamenskurs der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg gestellt.