



# DIE 8 FÄLLE

wichtigsten

## MUSTERKLAUSUREN EXAMEN STEUERRECHT

**Hemmer / Wüst / Hölzle**

---

- Einordnungen
  - Gliederungen
  - Musterlösungen
  - bereichsübergreifende Hinweise
  - Zusammenfassungen
- 

10. Auflage

EINFACH •

VERSTÄNDLICH • KURZ

# **E-BOOK DIE 8 WICHTIGSTEN MUSTERKLAUSUREN EXAMEN STEUERRECHT**

**Autoren: Hemmer / Wüst / Hölzle**

**10. Auflage 2019**

**ISBN: 978-3-86193-847-7**

# DAS ERFOLGSPROGRAMM - IHR TRAINING FÜR KLAUSUR UND HAUSARBEIT

Das Repetitorium Hemmer ist für seine Trefferquote bekannt. Das zeigt sich auch in den Musterklausuren: Teilweise wurden die ausgewählten Fälle später zu nahezu identischen Originalexamensfällen. Die Themenkreise sind weiter hochaktuell. Examensklausuren haben eine eigene Struktur. Der Ersteller konstruiert Sachverhalt und Lösung nach bestimmten Regeln, die es zu erfassen gilt. Objektiv muss die Klausur wegen der Notendifferenzierung anspruchsvoll, aber lösbar sein, eine Vielzahl von Problemen beinhalten und bei der Lösung ein einheitliches Ganzes ergeben. Subjektives Merkmal ist, wie der Ersteller die objektiven Merkmale gewichtet hat. Hier zeigt sich sein Ideengebäude, welches zu erfassen die wesentliche Aufgabe bei der Klausurbewältigung ist.

## **Inhalt:**

- Die sieben Einkunftsarten
- Betriebsausgaben, Werbungskosten
- Absetzung für Abnutzung, Geringwertige Wirtschaftsgüter
- Sonderausgaben, Besondere Belastungen
- Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden
- Umsatzsteuerpflicht, Vorsteuerabzug

**Autoren: Hemmer/Wüst/Hölzle**

# INHALTSVERZEICHNIS

## E-BOOK DIE 8 WICHTIGSTEN MUSTERKLAUSUREN EXAMEN STEUERRECHT

### EINFÜHRUNG I:

#### Einführung in die Technik der steuerlichen Fallbearbeitung

Persönliche Steuerpflicht; Veranlagungsform; Berücksichtigung Kinder; Einkünftequalifikation; gewerblich / freiberufliche Tätigkeit; Gewinnermittlung; AfA; Ultimo-Überschreitung; Sonderausgaben; außergewöhnliche Belastungen

### EINFÜHRUNG II:

#### Einführung in die Technik der steuerlichen Fallbearbeitung

Veranlassungsprinzip bei Betriebsausgaben; Ermittlung der Anschaffungskosten i.R.d. AfA; Geringwertige Wirtschaftsgüter; Gewerbliche Tätigkeit und Liebhaberei; Altgoldfälle

### EINFÜHRUNG III:

#### Bilanzsteuerrecht

### FALL 1: RECHTSANWALT CLEMENS CLEIN

Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit; Gewinnermittlung nach § 4 III EStG; Ehegattenarbeitsverträge; Anschaffungskosten i.R.d. AfA / Behandlung des USt-Anteils; Geringwertige Wirtschaftsgüter bei Gewinneinkünften; Sonderposten nach § 6 IIa EStG; Geldentnahmen; Einlagen unter Berücksichtigung des Teilwertes; Einkünfte aus VuV; AfA bei teilentgeltlichem Erwerb im Wege vorweggenommener Erbfolge; Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit; Änderung von Steuerbescheiden i.R.d. Drei-Objekte-Rechtsprechung; „Objekte“ i.S.d. dieser Rechtsprechung

### FALL 2: DIE ÄRZTE ROBERT UND STEFANIE RABBIT

Ehegattenveranlagung; Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit; Betriebsunterbrechung; Anschaffungskosten und Behandlung der USt i.R.d. AfA bei Umsatzsteuerbefreiung; Rückzahlung von zu viel bezahlten Vorschüssen; Dritt-AfA; Betriebsausgabenabzug bei alkoholbedingten Unfällen; Einkünfte aus Kapitalvermögen bei Dividendenzahlungen; Abgeltungssteuer; verdeckte Einlagen; Gewinne / Verluste aus § 17 EStG; Verlustausgleich gem § 2 III EStG

### FALL 3: ULRICH UND RICHARD

Einkünfte bei freiberuflicher Mitunternehmerschaft; Gewinnermittlung nach § 4 III EStG; Betriebsausgaben/-einnahmenermittlung; Sonderbetriebsvermögen; Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung; Änderung von Steuerbescheiden nach §§ 175, 173 AO

### FALL 4: FALL ALTHÜGLER

Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit; Werbungskostenabzug (u.a. Pauschale); Sonstige Einkünfte; Einnahmen i.S.d. § 8 EStG; Behandlung Umzugskosten; Zuwendung im eigenbetrieblichen Interesse; Werbungskosten bei alkoholbedingtem Unfall; „Schmiergelder“; Festsetzungsverjährung nach Erhebung des Einspruchs

### FALL 5: BONNY UND CLYDE

Einkünfte aus VuV; Übertragung von Vermögenswerten im Wege vorweggenommener Erbfolge; Abgrenzung Renten und dauernde Lasten; Abgrenzung Einkünfte aus Gewerbebetrieb / Einkünfte aus Kapitalvermögen bei möglicher Mitunternehmerschaft; Behandlung von Vermögensübertragungen bei Erbauseinandersetzung

## **FALL 6: DR. DIPL-ING. KARL KRUMM**

**Probleme der Festsetzungsverjährung / Änderung von Steuerbescheiden; Vorläufige Steuerbescheide / Bescheide unter Vorbehalt der Nachprüfung; Abgrenzung Einkünfte aus Gewerbebetrieb / aus selbständiger Tätigkeit; Abfärbetheorie; Gewinnfeststellungsbescheide; Behandlung vergeblicher Aufwendungen**

## **FALL 7: CARSTEN KARLO UND MICHl MAUS**

**§ 26 I EStG analog auf nehel. Lebensgemeinschaften und eingetragene Lebensgemeinschaften; Einkünfte aus Gewerbebetrieb; Wertneutralität des Steuerrechts (§ 40 AO); Buchführungspflichten und Gewinnermittlung nach § 4 III EStG; Erstattung Sonderausgaben und diesbezgl. Änderung von Einkommensteuerbescheiden; Einkünfte aus gewerblicher Mitunternehmerschaft; Erfolgsaussichten Einspruch; Voraussetzungen für die Wiedereinsetzung**

## **FALL 8: FALL ARNOLD**

**Umsatzsteuerpflicht nach § 1 I Nr.1 UStG; Befreiungen nach § 4 UStG; Option nach § 9 UStG; Besteuerung nach vereinnahmten und vereinbarten Entgelten; Vorsteuerberechtigung nach § 15 UStG; Einkünfte aus VuV; AfA und Ermittlung der Bemessungsgrundlage; Verträge zwischen nahen Angehörigen; Einkünfte aus Kapitalvermögen; Änderungsnormen §§ 172 I S. 1 Nr. 2 a), § 173 I AO; Vorsteuerauszahlungsanträge**

# EINFÜHRUNG I:

## Sachverhalt:

Mike Macher hat sein Informatikstudium wenige Semester vor seiner Diplomprüfung abgebrochen. Er hatte schon während seines Studiums für kleinere Gewerbetreibende System- und anspruchsvolle Anwendersoftware entwickelt. Als das Geschäft immer besser florierete, sah er keine Notwendigkeit mehr, seine Zeit ständig in der Uni zu verträdeln. Inzwischen entwickelt und vertreibt er hauptberuflich System- und Netzwerksoftware.

Auch privat geht es bei Mike seit einigen Monaten wieder bergauf. Nachdem er sich im Januar 2018 von seiner damaligen Ehefrau Elvira hat scheiden lassen, heiratete er im Juni 2018 seine nicht berufstätige Freundin Fiona. Im November 2018 wurde der gemeinsame Sohn Sascha geboren. An Elvira zahlt Mike seit Januar 2018 monatlich Unterhalt in Höhe von 500 €. Dies schmerzt Mike deshalb besonders, weil ihn schon das Scheidungsverfahren 3.600 € gekostet hatte.

Für das Jahr 2018 hat Mike Gewinne aus seinem Unternehmen in Höhe von 75.000 € erklärt. Dabei hat er die genannten Vorgänge wie folgt berücksichtigt:

1. Im Dezember 2018 hatte er aus seiner Ladenkasse 1.000 € zum Einkauf von Weihnachtsgeschenken entnommen. Er hat von seinem Freund L. Idl, der einen großen Supermarkt betreibt, gehört, dass solche Barentnahmen für private Zwecke dem Gewinn hinzuzurechnen seien. Dementsprechend hatte er seinen Gewinn um 1.000 € erhöht.

2. Im Juli hatte Mike für L. Idl ein speziell auf dessen Bedürfnisse abgestimmtes Betriebssystem und entsprechende Anwendersoftware entwickelt. Nachdem die Programme fertig gestellt waren und in dem Supermarkt auch problemlos liefen, hat Mike dann aber darauf verzichtet, seinem Freund das Honorar (5.500 €) in Rechnung zu stellen. Dies deshalb, weil L. Idl ihm von dem steigenden Konkurrenzdruck und von der Absicht erzählt hatte, sein hochwertiges Feinkostsortiment in Zukunft wohl auf günstigere Produkte umstellen zu müssen, da sich sein Laden anderenfalls nicht halten könne. Einnahmen hat Mike dementsprechend nicht veranschlagt.

3. Ebenfalls im Juli wurden durch direkte Sonnenbestrahlung bei hochsommerlichen Temperaturen 400 DVDs des Mike, die er zu Präsentationszwecken an potentielle Kunden verschicken wollte, zerstört. Den Wert der DVDs, die er im Juni 2018 auf Rechnung seines Betriebes angeschafft hat, hat Mike in Höhe von 250 € als Betriebsausgaben angesetzt. Schließlich musste er die verlorenen DVDs ja ersetzen.

4. Im Januar 2018 hatte sich Mike für den Betrieb einen Mercedes C-Klasse Kombi zu einem Kaufpreis von 30.000 € (Listenpreis: 30.000 €) angeschafft, den er etwa sechs Jahre nutzen will. Privat nutzt Mike das Auto nur gelegentlich (ca. 20%). Da er sich über die Behandlung eines „betrieblichen Pkw“ unsicher war, hat er diesen Vorgang bisher vorsichtshalber gar nicht berücksichtigt.

5. Von seiner Freundin und jetzigen Frau darauf aufmerksam gemacht, dass die von Mike gewöhnlich getragene „Rocker-Kluft“ bei den Kunden wenig vertrauenerweckend wirken könnte, ist Mike über seinen Schatten gesprungen und hat sich einen Designer-Anzug gekauft, den er ausschließlich dann trägt, wenn Kundenbesuche anstehen. Innerlich „widert es ihn nämlich an“, herumzulaufen wie die „Bürohengste“. Die Anschaffungskosten in Höhe von 500 € hat Mike daher als Betriebsausgaben geltend gemacht.

6. Im März hatte Mike zur Modernisierung seiner Computeranlagen bei der Cornetto-Bank ein Darlehen in Höhe von 5.000 € aufgenommen. Den Zufluss der Darlehensvaluta hatte er als Betriebseinnahmen erfasst.

7. Für sein Geschäft schaffte sich Mike auch ein Mobiltelefon an, das er wegen der ständigen Bewegung in der technischen Entwicklung wohl nur drei Jahre nutzen können.

Die Anschaffungskosten von 390 € hatte er im Wege der AfA auf die zu erwartende Nutzungsdauer verteilt, für 2018 also 130 € angesetzt.

8. Bei dem Besuch eines Kunden stolperte Mike selbstverschuldet über dessen Dackel und erlitt hierbei einen Bänderriss. Für die Behandlung hatte Mike 100 € selbst zu tragenden Aufwand, den er nicht abgesetzt hat.

9. Schon 2016 hatte Mike ein Grundstück gekauft, auf dem er ein Betriebsgebäude errichten wollte. Da sich seine betrieblichen Expansionspläne jedoch zerschlagen haben, hat er das Grundstück 2018 wieder verkauft. Hierbei entstand ein Gewinn von 15.000 €. Mike ist sich über die Behandlung dieses Vorganges im Unklaren. AfA hat er bisher nicht geltend gemacht.

10. Die Miete für die Büroräume des Mike ist jeweils zum Monatsende in Höhe von 1.000 € fällig. Die Miete für Dezember 2018 ist wegen eines deutschlandweiten Computerausfalls über den Jahreswechsel indessen erst am 09.01.2019 gezahlt worden. Dementsprechend hat Mike auch für Dezember 2018 keine Betriebsausgaben mehr angesetzt.

11. Im Oktober 2018 nahm Mike an einer Fachtagung teil. Auf dem Weg nach Hause wurde er wegen einer Geschwindigkeitsüberschreitung „geblitzt“. Gegen den Bußgeldbescheid in Höhe von 75 € legte er erfolglos Einspruch ein. Die 75 € Bußgeld zuzüglich 75 € Verfahrenskosten zahlte er noch im Dezember 2018.

## Bearbeitervermerk:

In einem umfassenden Gutachten, das auf alle aufgeworfenen Rechtsfragen eingeht, ist das zu versteuernde Einkommen der Eheleute Mike und Fiona Macher für das Jahr 2018 zu ermitteln. Es ist davon auszugehen, dass erforderliche Anträge gestellt und nötige Zustimmungen erteilt sind. Mike möchte im Zweifel die höchsten Beträge absetzen.

## Lösung

**hemmer-Methode:** Der vorliegende Fall basiert nicht auf einem originalen Examensfall. Er soll dazu dienen, Ihnen den Einstieg in die steuerrechtliche Fallbearbeitung zu erleichtern. Wenn Sie Hemmer/Wüst/Hölzle, Basics Steuerrecht, oder auch schon Hemmer/Wüst, Einkommensteuerrecht gelesen haben, sind Sie zwar schon mit der Strukturierung von steuerrechtlichen Klausuren vertraut. Jedoch stellt das Training am komplexen großen Fall eine nicht zu ersetzende Übung dar.

Der Aufbau des hier gestellten Falles entspricht dem einer typisierten Examensklausur. Es soll einmal das gesamte Schema der Einkommensteuerermittlung klausurmäßig durchgeprüft werden. Als materiellrechtliche Gegenstände des Falles wurden Probleme ausgewählt, die zwar durchaus zum Standardrepertoire gehören und in irgendeiner Form immer wieder Gegenstand von Examensklausuren sein werden, jedoch nicht zu unterschätzen sind.

Für den Fall, dass Sie bei der Durcharbeit der Klausur bemerken, dass Sie vereinzelt „Lücken“ haben und Bedarf besteht, über die Falllösung hinaus in das Problem einzusteigen, weisen wir am Ende eines jeden Komplexes auf die entsprechenden Fundstellen in Hemmer/Wüst/Hölzle, Basics Steuerrecht, und Hemmer/Wüst, Einkommensteuerrecht hin. Die Basics dienen dem schnellen Überblick und der Hinführung zum steuerrechtlichen Systemverständnis und Problembewusstsein, das Hauptkript der vertiefenden Erarbeitung der Materie.

Viele der in diesem Einstiegsfall behandelten Probleme werden Ihnen aber auch in den nachfolgenden Fällen wieder begegnen, die eine Auswahl der unseres Erachtens typischen Examensprobleme darstellen und auf originalen Examensklausuren beruhen.

**Ziel dieser Fallsammlung ist es nicht, den Examensfall zu treffen und das notwendige Fachwissen zu vermitteln.**

Vielmehr soll mit diesem Skript auf das in unseren Skripten Hemmer/Wüst/ Hölzle, Basics Steuerrecht, Hemmer/ Wüst, Einkommensteuerrecht und Hemmer/Wüst, Abgabenordnung vermittelte Wissen aufgebaut und die Technik der Falllösung vermittelt werden. Wie auch in anderen Rechtsgebieten gilt, dass nur das Training am großen Fall die richtige Vernetzung von Problemfeldern und das übergreifende Systemverständnis schaffen kann.

## A. Persönliche Verhältnisse

### I. Persönliche Steuerpflicht

Mike und Fiona Macher müssten zunächst persönlich einkommensteuerpflichtig sein.

Die Einkommensteuerpflicht richtet sich nach §§ 1, 1a EStG. Nach § 1 I EStG sind natürliche Personen unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.

**hemmer-Methode: Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht bedeutet, dass der Steuerpflichtige mit seinem gesamten Vermögen der deutschen Einkommensteuer unterliegt. Es gilt das Welteinkommensprinzip. Auch die Gewinne aus der Schafszucht in Australien werden unter den Voraussetzungen des § 1 I EStG in Deutschland der Besteuerung unterworfen, wenn nicht ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Australien besteht, das dies verhindert.**

Vertiefend hierzu Hemmer/Wüst/Hölzle, Basics Steuerrecht, Rn. 40-46 und Hemmer/Wüst, Einkommensteuerrecht, Rn. 21 ff. mit instruktiven Beispielfällen.

**Juristische Personen unterliegen mit ihrem Einkommen der Körperschaftsteuer. Das EStG findet nur dort Anwendung, wo z.B. Dividenden an Anteilseigner als natürliche Personen ausgeschüttet werden, vgl. §§ 2 I S. 1 Nr. 5, 20 I Nr. 1 EStG.**

Die Begriffe des Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthaltes sind in §§ 8, 9 AO legal definiert.

Aufgrund fehlender Sachverhaltsangaben ist davon auszugehen, dass Mike und Fiona Macher in Deutschland wohnen.

**hemmer-Methode: Verwenden Sie weder zu viel Platz noch zu viel Zeit für Unproblematisches. Insbesondere im Steuerrecht ist die Klausur auch ein Kampf gegen die Zeit. In den seltensten Fällen umfasst der Sachverhalt weniger als 1 ½ Seiten. Zudem langweilen Sie den Korrektor, wenn Sie Unproblematisches zu ausführlich prüfen.**

Mike und Fiona Macher sind mithin unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

### II. Veranlagungsform

Mike und Fiona Macher sind verheiratet. Es ist daher zu prüfen, wie die Ehegatten zu veranlagen sind.

In Betracht kommt eine Zusammenveranlagung nach §§ 26, 26b EStG. Nach § 26 II S. 3 EStG ist für eine Zusammenveranlagung erforderlich, dass die Ehegatten ihr Wahlrecht durch Erklärung gegenüber dem Finanzamt ausüben.

Ob eine solche Erklärung abgegeben wurde, geht aus dem Sachverhalt nicht hervor.

Für diesen Fall normiert § 26 III EStG, dass von einer Zusammenveranlagung auszugehen ist (gesetzliche Vermutung).

Es fragt sich jedoch, ob die hierfür erforderlichen Voraussetzungen vorliegen. Grundsätzlich ist eine Zusammenveranlagung dann möglich, wenn beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, bürgerlich-rechtlich wirksam verheiratet sind und nicht dauernd getrennt leben, § 26 I EStG. Es reicht aus, wenn diese Voraussetzungen an nur einem Tag im Jahr vorgelegen haben.

**hemmer-Methode: Auch Ehegatten, die erst am 31.12. eines Jahres heiraten, können für dieses Jahr also noch die Zusammenveranlagung wählen.**

Diese Voraussetzungen sind bezüglich Mike und Fiona Macher gegeben.

Zu prüfen bleibt aber, wie es sich auswirkt, dass Mike im Jahr 2018 auch mit Elvira verheiratet war. Hierzu trifft § 26 I S. 2 EStG eine Regelung.

Danach bleibt eine im Veranlagungszeitraum geschiedene Ehe, auch wenn sie die Voraussetzungen des § 26 I S. 1 EStG erfüllt, unberücksichtigt, wenn einer der Ehegatten erneut heiratet und auch diese neue Ehe die Voraussetzungen einer Zusammenveranlagung erfüllt.

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass die Ehe zwischen Mike und Fiona steuerrechtlich im Sinne der §§ 26, 26b EStG berücksichtigt wird, während die Ehe zwischen Mike und Elvira nicht unter § 26 I S. 1 EStG zu fassen ist.

**hemmer-Methode: Auch bei der Veranlagung der Elvira wird aber die Splitting-Tabelle angewandt, da es sich bei ihr um einen sog. „nicht berücksichtigungsfähigen Ehegatten“ handelt, § 32a VI S. 1 Nr. 2 EStG.**

**Zu der Veranlagung von Ehegatten vergleichen Sie Hemmer/Wüst/Hölzle, Basics Steuerrecht, Rn. 54 ff. und Hemmer/Wüst, Einkommensteuerrecht, Rn. 551 ff.**

Bei einer Zusammenveranlagung von Ehegatten nach §§ 26, 26b EStG werden die Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben, zusammengerechnet. Die Einkünfteermittlung ist daher zunächst für beide Ehegatten getrennt vorzunehmen.

**hemmer-Methode: Für Sie in der Klausur bedeutet dies im Regelfall, dass Sie im Vorspann auf die gemeinsame Veranlagung hinweisen und dann genauso weiter prüfen können, wie Sie es auch bei nur einer Person tun würden. Weitere Probleme ergeben sich nicht, weil Sie nur in absoluten Ausnahmefällen die festzusetzende Steuer zu ermitteln haben werden. Schon die Berechnung des zu versteuernden Einkommens, wie hier verlangt, stellt einen Ausnahmefall dar.**

### III. Berücksichtigung von Kindern

Mike und Fiona Macher haben einen gemeinsamen Sohn.

Für diesen erhalten sie unabhängig von der Höhe des Einkommens monatlich Kindergeld ausbezahlt, § 31 S. 3 EStG. Erst wenn das zu versteuernde Einkommen feststeht, kann ermittelt werden, ob sich der Freibetrag nach § 32 VI EStG für die Eheleute günstiger auswirkt, § 31 S. 4 EStG.

Diese Feststellung trifft das Finanzamt von sich aus und gewährt automatisch die den Steuerpflichtigen günstigere Regelung.

**hemmer-Methode: An dieser Stelle konnten die Ausführungen knapp gehalten werden, da im konkreten Fall das zu versteuernde Einkommen zu berechnen und deshalb noch einmal hierauf zurückzukommen sein wird.**

## B. Sachliche Steuerpflicht des Mike Macher

### I. Einkünfte des Mike Macher

**hemmer-Methode: Die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer ist nach § 2 V S. 1 EStG das zu versteuernde Einkommen. Zu versteuerndes Einkommen ist das Einkommen, vermindert um den Freibetrag nach § 32 VI EStG und die sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträge. Das Einkommen seinerseits errechnet sich aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen, § 2 IV EStG. Der Gesamtbetrag der Einkünfte ist gemäß § 2 III EStG die Summe der Einkünfte vermindert um den Altersentlastungsbetrag, den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende und den Abzug nach § 13 III EStG. Was Einkünfte sind, bestimmt § 2 II EStG. Dieser stellt hierbei auf die verschiedenen Einkunftsarten des § 2 I S. 1 Nrn. 1 bis 7 EStG ab.**

Wegen des Grundsatzes des numerus clausus der Einkunftsarten ist zunächst festzustellen, unter welche Einkunftsart des § 2 I S. 1 Nrn. 1 bis 7 EStG die Einkünfte aus dem Betrieb des M subsumiert werden können.

#### 1. Gewerbliche Einkünfte

Es könnte sich hierbei um gewerbliche Einkünfte im Sinne der §§ 2 I S. 1 Nr. 2, 15 EStG handeln.

Wann eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, bestimmt § 15 II EStG. Hiernach sind Einkünfte aus §§ 2 I S. 1 Nr. 2, 15 EStG dann anzunehmen, wenn die Betätigung nachhaltig und selbständig mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unter Beteiligung am allgemeinen



Wirtschaftsverkehr durchgeführt wird und sich weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) noch als Ausübung eines freien Berufs oder einer anderen selbständigen Tätigkeit (§ 18 EStG) sowie nicht als reine Vermögensverwaltung (§ 14 S. 3 AO) darstellt.

### a) Selbständige Tätigkeit

Der M betreibt sein Unternehmen auf eigene Rechnung und auf eigenes wirtschaftliches Risiko. Hierbei unterliegt er niemandes Weisung und ist sowohl in der Wahl seines Arbeitsplatzes als auch in der Einteilung seiner Arbeitszeit frei. Er übt damit eine selbständige Tätigkeit aus.

### b) Nachhaltigkeit

Diese wird auch nachhaltig betrieben, da M den Betrieb bereits über längere Zeit führt. Im Übrigen würde eine einmalige, aber mit Wiederholungsabsicht unternommene Betätigung ausreichen.

### c) Gewinnerzielungsabsicht

Auch die Absicht des M, mit dem Unternehmen Gewinn zu erzielen, kann hier nicht in Frage gestellt werden. Die Betätigung dient der Sicherung der Existenzgrundlage des M.

### d) Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr

Hierbei nimmt M auch am allgemeinen Wirtschaftsverkehr dadurch teil, dass er seine Dienstleistung für Dritte erkennbar am Markt gegen Entgelt anbietet.

Die vier Positivmerkmale, die für alle Gewinneinkunftsarten des § 2 I S. 1 Nrn.1 bis 3 EStG gleichermaßen gelten, da anderenfalls §§ 13 und 18 EStG nicht explizit hätten ausgeschlossen werden müssen, sind daher erfüllt.

## 2. Gewerbliche Tätigkeit nur, wenn keine freiberufliche Tätigkeit vorliegt, § 15 II EStG

Fraglich ist indes, ob sich die Betätigung des M nicht als selbständige Tätigkeit i.S.d. § 18 I Nr.1 S. 2 EStG und damit als freiberufliche darstellt. In diesem Fall lägen gemäß des in § 15 II EStG normierten Negativkatalogs keine gewerblichen Einkünfte vor.

### a) Katalogberuf

Zu prüfen ist zunächst, ob die Tätigkeit des M nicht unter einen der in § 18 I Nr. 1 S. 2 EStG genannten Katalogberufe fällt.

In Betracht kommt hier der Beruf des Ingenieurs. Dieser setzt jedoch den Erwerb von Fachkenntnissen durch ein abgeschlossenes Hochschulstudium voraus. Deshalb ist Ingenieur i.S.d. § 18 I Nr. 1 S. 2 EStG, wer nach den landesrechtlichen Ingenieursgesetzen auf Grund seiner Ausbildung berechtigt ist, diese Berufsbezeichnung zu führen.<sup>1</sup> Mike Macher hat sein Hochschulstudium indes abgebrochen und ist mithin nicht berechtigt, den Titel des Dipl.-Ing. zu führen.

Eine Subsumtion unter den steuerrechtlichen Ingenieursbegriff ist daher nicht möglich.

### b) Ähnlicher Beruf

Bei der Tätigkeit des Mike könnte es sich jedoch um einen ähnlichen Beruf i.S.d. § 18 I Nr. 1 S. 2 EStG handeln.

Hierzu ist zunächst zu fragen, wie die Ähnlichkeit zu den Katalogberufen zu bestimmen ist. In Betracht käme es, die gesamte Gruppe der Katalogberufe zum Vergleich heranzuziehen.

Dies führte aber wegen der Heterogenität der aufgezählten Berufe zu keinen gesicherten Ergebnissen.

Diese sind in ihren Anforderungen an die Berufsausbildung wie an die Berufsausübung so verschieden, dass es bei einem Vergleich mit der ganzen Gruppe kaum möglich wäre, aussagekräftige Kriterien zu schaffen.

Demgemäß ist für die Bestimmung eines ähnlichen Berufs im Sinne der Norm nur ein Vergleichsberuf heranzuziehen, der schon die größte Ähnlichkeit aufweist. Dann ist ein Vergleich anhand der Berufsausbildung, dem Tätigkeitsprofil und der Bandbreite der angebotenen Tätigkeit vorzunehmen.

Als Vergleichsberuf kommt vorliegend der des Ingenieurs in Betracht. M kann seine Kenntnisse nicht durch einen Hochschulabschluss nachweisen. Ist dieser aber für den Vergleichsberuf Voraussetzung, so kann ein ähnlicher Beruf nur angenommen werden, wenn der Steuerpflichtige seine Tätigkeit auf dem gleichen Niveau auszuüben in der Lage ist und tatsächlich ausübt, wie der Katalogberuf dies erfordert. Insbesondere muss die gleiche Bandbreite an Fähigkeiten erworben worden sein.

M entwickelt System- und Netzwerksoftware.

Dies entspricht vom Tätigkeitsprofil her durchaus der Tätigkeit eines Dipl.-Informatikers. Das Anforderungs- und Tätigkeitsprofil stellt sich völlig entsprechend dar. Auch ein Dipl.-Informatiker wäre an entsprechender Stelle nicht in der Lage, weitergehende Leistungen anzubieten.

Die Tätigkeit des M kann daher als ähnlicher Beruf i.S.d. § 18 I Nr. 1 S. 2 EStG anerkannt werden. M erzielt daher Einkünfte aus

1 SCHMIDT/WACKER, § 18 Rn. 108.

freiberuflicher Tätigkeit.

**hemmer-Methode:** Anders könnte dies zu beurteilen sein, wenn M nur Anwendersoftware entwickeln würde. Dabei könnte es sich nämlich auch um „Trivialsoftware“ handeln. Dies würde zur Annahme einer gewerblichen Tätigkeit führen. Nach der Rechtsprechung des BFH setzt die Vergleichbarkeit eines Entwicklers von Anwendungssoftware mit der Tätigkeit eines Ingenieurs eine klassische ingenieurmäßige Vorgehensweise (Planung, Konstruktion, Überwachung) voraus<sup>2</sup>. Diese ist bei Trivialsoftware nicht gegeben.

Wichtig ist außerdem, dass es sehr umstritten ist, ob ein ähnlicher Beruf dann angenommen werden kann, wenn für die Ausübung des Vergleichsberufs eine berufsrechtliche Erlaubnis nötig ist. Kann zum Beispiel der Referendar, der rechtsberatend tätig ist, einen dem Rechtsanwalt ähnlichen Beruf ausüben?

Hier können Sie in der Klausur mit entsprechender Argumentation alles vertreten - der BFH<sup>3</sup> bejaht die Frage jedoch.

Eine interessante Entscheidung des BFH zu diesem Thema finden Sie unter [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de).

Zu der Einkünftequalifizierung einer Umweltauditorin: BFH, Urteil vom 17.01.2001, Az. XI R 5/06.

Lesen Sie vertiefend zu der Abgrenzung zwischen § 15 und § 18 EStG und zur Annahme eines ähnlichen Berufs Hemmer/Wüst/Hölzle, Basics Steuerrecht, Rn. 225 ff., 268 ff. und Hemmer/Wüst, Einkommensteuerrecht, Rn. 139, 212.

## II. Gewinnermittlung

Gemäß § 2 II S. 1 Nr. 1 EStG sind die Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne der §§ 2 I S. 1 Nr. 3, 18 EStG der erzielte Gewinn. Für die Gewinnermittlung verweist § 2 II S. 1 Nr. 1 EStG auf die §§ 4-7k EStG und § 13a EStG.

Es gibt grundsätzlich zwei Möglichkeiten, den Gewinn zu errechnen:

Den Betriebsvermögensvergleich nach § 4 I EStG und die Einnahme-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 III EStG. Da im Sachverhalt nichts dafür ersichtlich ist, dass Mike Bücher führt, kommt nur die Gewinnermittlung nach § 4 III EStG in Betracht.

Es fragt sich, ob M berechtigt ist, seinen Gewinn auf diese Weise zu errechnen.

Gemäß § 4 III EStG darf seinen Gewinn durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben ermitteln, wer nicht durch gesetzliche Vorschriften zur Führung von Büchern verpflichtet ist und auch tatsächlich keine Bücher führt.

Wer in diesem Sinne buchführungspflichtig ist, regeln die §§ 140, 141 AO. Hierbei normiert § 140 AO eine derivative Buchführungspflicht. Hiernach obliegen einem Steuerpflichtigen auch steuerrechtlich Buchführungspflichten, wenn dies in anderen Gesetzen angeordnet ist. In Betracht kommt insoweit § 238 HGB, der für M aufgrund der freiberuflichen Tätigkeit indes nicht einschlägig ist.

Auch die originäre Buchführungspflicht nach § 141 AO greift hier nicht, da diese nur für Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte gilt.

M ist daher nicht zur Führung von Büchern verpflichtet und mithin berechtigt, seinen Gewinn durch die vereinfachte Methode des § 4 III EStG zu ermitteln, also durch Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben.

## III. Einnahmen

M hat für das Jahr 2018 einen Gewinn in Höhe von 75.000 € erklärt. Es ist zu prüfen, wie sich die genannten Vorfälle auf diesen Gewinn auswirken.

### 1. Die Geldentnahme

Gemäß § 4 I S. 1 EStG sind für private Zwecke getätigte Entnahmen dem Gewinn hinzuzurechnen. In § 4 III EStG findet sich keine Verweisungsvorschrift auf die Entnahmeregelungen des § 4 I EStG. Aus dem System der Gewinnermittlung und dem Grundsatz der Totalgewinnlichkeit ergibt sich jedoch, dass nur betrieblich veranlasste Vorgänge Gewinnauswirkung haben dürfen. Der § 4 III-Rechner darf insoweit nicht anders behandelt werden als derjenige, der seinen Gewinn nach § 4 I EStG ermittelt.

**hemmer-Methode:** Der Grundsatz der Totalgewinnlichkeit sollte ein Ihnen geläufiges Stichwort sein. Die Berechnungsmethoden nach § 4 I EStG und § 4 III EStG können zwar in einzelnen Veranlagungszeiträumen zu verschiedenen Ergebnissen führen. Bei der Betrachtung der Gesamtlebensdauer des Betriebes jedoch muss ein identisches Betriebsergebnis ermittelt werden.

Bei § 4 I EStG und § 4 III EStG handelt es sich lediglich um verschiedene Berechnungsmethoden. Die beiden Methoden sollen auch im Hinblick auf Art. 3 I GG nicht zu verschiedenen Ergebnissen führen.

Lesen Sie hierzu Hemmer/Wüst/Hölzle, Basics Steuerrecht, Rn. 471 und Hemmer/Wüst, Einkommensteuerrecht, Rn. 439 ff., 452.

Die Entnahmenvorschriften müssen daher auch für den § 4 III-Rechner Anwendung finden. Eine Besonderheit gilt insoweit jedoch für Geldentnahmen. Der Zufluss des Geldes ist bereits als Betriebseinnahme gebucht worden.

Bei der § 4 III-Rechnung handelt es sich, anders als bei der Gewinnermittlung nach § 4 I EStG, nicht um eine Gegenüberstellung von Vermögenswerten (Vermögensrechnung), sondern um eine reine Geldrechnung.

Geld, das aber schon bei der Vereinnahmung als Betriebseinnahme gebucht worden ist, wurde bereits gewinnerhöhend steuerlich

2 BFH, Urteil vom 04.05.2004, Az.: XI R 9/03.

3 BFH, Urteil vom 20.04.1972, Az.: IV R 7/72.

erfasst. Wird das Geld nun aus privaten Gründen entnommen, darf dies nicht erneut den Gewinn erhöhen. Denn sonst würde der Betrag doppelt besteuert. Betriebsausgaben können daher ebenfalls nicht angenommen werden.

**hemmer-Methode: Bei der § 4 I-Rechnung sind Geldentnahmen zu erfassen, weil es sich hierbei um eine Vermögensrechnung handelt. Auch Forderungen und Außenstände sind schon in die Bilanz aufzunehmen. Entsprechend müssen auch Geldentnahmen steuerlich berücksichtigt werden. Andere Wirtschaftsgüter als Geld können hingegen auch beim § 4 III-Rechner eingelegt und entnommen werden.**

**Zur § 4 I-Rechnung lesen Sie Hemmer/Wüst, Einkommensteuerrecht, Rn. 415 ff.**

Mike hat die 1.000 € folglich zu Unrecht seinem Gewinn hinzugerechnet. Es ergibt sich eine steuerliche Auswirkung von - 1.000 €.

## 2. Der Honorarverzicht

Es ist zu prüfen, wie es sich auswirkt, dass Mike dem L. Idl gegenüber auf sein Honorar verzichtet hat.

Grundsätzlich gilt bei der Gewinnermittlung nach § 4 III EStG das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG. Einnahmen sind in dem Zeitpunkt zu erfassen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zufließen, Ausgaben dann, wenn sie abfließen. Ein Zufluss erfolgte vorliegend nicht, sodass die Nichtberücksichtigung zu Recht erfolgt sein könnte.

Indes ist zu bedenken, dass die Entstehung einer betrieblichen Forderung bei dem § 4-III-Rechner zwar noch keine Gewinnauswirkung zeitigt, die Forderung aber sehr wohl als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut Gegenstand des (Anlage-) Betriebsvermögens wird.<sup>4</sup> Stellt sich der Verzicht auf die Honorarforderung nun aber als privat veranlasster Vorgang dar, so wird die betrieblich entstandene Forderung aus privaten Gründen, also nicht als Betriebsausgabe i.S.d. § 4 IV EStG, dem Betriebsvermögen entzogen. Bei privat veranlasstem Verzicht ist der Wert der Forderung daher dem Gewinn hinzuzurechnen, da dieser anderenfalls der Besteuerung entzogen werden würde.<sup>5</sup>

Dieses Ergebnis rechtfertigt sich auch aus einem Vergleich mit dem § 4 I - Rechner. Dieser hat die Forderung mit Entstehung zu bilanzieren. Die privat veranlasste Entnahme führt dann nach § 4 I S. 1 EStG zu einer Gewinnerhöhung um den Wert der Forderung, § 6 I Nr. 4 EStG. Nach dem Prinzip der Totalgewinnlichkeit muss der § 4 III - Rechner diesen Betrag daher auch versteuern.

**hemmer-Methode: Daraus folgt aber auch, dass der Verzicht aus betrieblichen Gründen zu einer fiktiven Betriebsausgabe führt, sich im Ergebnis also keine Gewinnauswirkung ergibt. Denken Sie immer auch an die mögliche Abwandlung des Falles, in der der Steuerpflichtige von vornherein klarstellt, dass er kein Honorar verlangen werde. Dann entsteht die Forderung gar nicht erst als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens und kann entsprechend auch nicht als Gewinn gebucht werden.**

**Lesen Sie hierzu Hemmer/Wüst/Hölzle, Basics Steuerrecht, Rn. 473 ff. und Hemmer/Wüst, Einkommensteuerrecht, Rn. 459.**

Mike verzichtete vorliegend aus rein privaten, nämlich freundschaftlichen Gründen auf die Geltendmachung der bereits entstandenen Forderung.

Der Wert der Forderung ist daher dem Gewinn hinzuzurechnen. Es ergibt sich eine Gewinnauswirkung in Höhe von + 5.500 €.

## 3. Der Untergang der Waren

Mike hat für die Ersatzbeschaffung der zerstörten DVDs 250 € als Betriebsausgaben angesetzt. Es fragt sich, ob dies zu Recht erfolgte.

Bereits die Anschaffung der zerstörten DVDs als Umlaufvermögen führte zur Realisierung und steuerlichen Berücksichtigung von Betriebsausgaben i.S.d. § 4 IV EStG. Wären die DVDs - wie geplant - zu Werbezwecken verschenkt worden, so hätte dies keinerlei Gewinnauswirkung gehabt.

Sind die Anschaffungskosten einmal als Betriebsausgaben geltend gemacht worden, entstehen weitere Gewinnauswirkungen nur im Falle der Veräußerung oder der Entnahme zu betriebsfremden Zwecken in Form von Betriebseinnahmen. Dann kann aber nichts anderes gelten, wenn die Ware untergeht. Würde der Wert der DVDs hier als Betriebsausgabe angesetzt, so würde dies zu einer doppelten Berücksichtigung, nämlich einmal bei Anschaffung und einmal bei Untergang, führen.

Nimmt Mike für die untergegangenen DVDs eine Ersatzbeschaffung vor, so führt diese, da betrieblich veranlasst, erneut zu Betriebsausgaben. Die Nichtberücksichtigung des Untergangs hat daher keinerlei negative Auswirkung für Mike.

Mike hat die 250 € daher zu Unrecht als Betriebsausgaben erfasst. Es ergibt sich eine Gewinnauswirkung von + 250 €.

**hemmer-Methode: Beachten Sie, dass dies nur für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens gilt. Der § 4 III-Rechner bilanziert die angeschafften Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens nicht. Es werden allein die Anschaffungskosten als Betriebsausgaben berücksichtigt. Anders verhält es sich bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Hier ist grundsätzlich AfA geltend zu machen. Wird das Gut nun vorzeitig zerstört, so hat dies in Höhe des restlichen AfA-Volumens (Restbuchwert) Gewinnauswirkung (Betriebsausgabe bei betrieblicher Veranlassung).**

4 Schmidt/Heinicke, § 4 Rn. 400.

5 BFH, BStBl 1975, II, 526; Schmidt/Heinicke, § 4 Rn. 350.

#### 4. Steuerliche Berücksichtigung d. Autos

Mike hat den Mercedes bisher für den VZ 2018 steuerrechtlich überhaupt nicht erfasst. Es fragt sich, wie sich dessen Anschaffung auf den Gewinn auswirkt.

Bei dem Pkw handelt es sich um notwendiges Betriebsvermögen des Anlagevermögens, da die betriebliche Nutzung über 50% beträgt.

**hemmer-Methode: Halten Sie notwendiges Betriebsvermögen, gewillkürtes Betriebsvermögen und notwendiges Privatvermögen streng auseinander. Liegt die betriebliche Nutzung über 50%, so handelt es sich um notwendiges Betriebsvermögen. Liegt sie unter 10%, so stellt das Wirtschaftsgut notwendiges Privatvermögen dar. Zwischen 10 und 50% betrieblicher Nutzung besteht ein Wahlrecht, ob der Steuerpflichtige das in betrieblichem Förderungszusammenhang stehende Wirtschaftsgut als Betriebs- oder Privatvermögen behandeln möchte, daher wird es gewillkürtes Betriebsvermögen genannt. Seit dem BFH-Urteil vom 02.10.2003, Az.: IV R 13/03, gibt es auch beim § 4 III-Rechner gewillkürtes Betriebsvermögen. Lesen Sie zum Begriff des Betriebsvermögens Hemmer/Wüst, Einkommensteuerrecht, Rn. 418 ff.**

Die Anschaffungskosten für ein Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebs(anlage-)vermögens sind betrieblich veranlasst und stellen daher Anschaffungskosten i.S.d. § 4 IV EStG dar.

Da der Pkw indes länger als ein Jahr nutzungsfähig ist, können diese nicht sofort in voller Höhe angesetzt werden, sondern sind im Rahmen der AfA (§ 7 EStG) geltend zu machen.

Die AfA-Vorschriften sind kraft der Anordnung in § 4 III S. 3 EStG zu befolgen.

§ 7 EStG stellt grundsätzlich zwei Methoden der Ermittlung der AfA-Raten zur Verfügung. Für bewegliche Wirtschaftsgüter normiert § 7 I EStG die lineare, § 7 II EStG die degressive AfA.

Der Sachverhalt gibt keinerlei Hinweis darauf, welche AfA-Methode von Mike gewünscht wird, sodass davon auszugehen ist, dass die im Jahr 2018 günstigste Form zu berücksichtigen ist.

Zu beachten ist jedoch, dass die degressive AfA nur für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens möglich ist, die vor dem 01.01.2011 angeschafft wurden. Folglich kann Mike hier lediglich linear abschreiben; der Mercedes wurde ja erst 2018 angeschafft.

##### a) Lineare AfA, § 7 I EStG

Die Anschaffungskosten für den Pkw betragen 25.000 €.

Bei der linearen AfA ist jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt.

Der Pkw ist sechs Jahre nutzungsfähig. Es ergibt sich daher bei Verteilung der Anschaffungskosten auf diese Gesamtnutzungsdauer eine jährliche AfA-Rate von  $(30.000 \text{ €} : 6 =) 5.000 \text{ €}$ .

Nach § 7 I S. 4 EStG kann die volle Jahres-AfA - unabhängig vom Tag der Anschaffung im Januar - zum Abzug gebracht werden.

##### b) Anteil der Eigennutzung

Der Pkw wird sowohl privat als auch betrieblich genutzt und ist damit ein sog. gemischt genutztes Wirtschaftsgut. Aufwendungen der privaten Lebensführung unterliegen gemäß § 12 Nr.1 EStG einem Abzugsverbot.

Der BFH lässt den Abzug sämtlicher Kosten eines gemischt genutzten Wirtschaftsguts dann nicht zu, wenn die privaten und betrieblichen Nutzungsanteile nicht anhand objektiver Kriterien getrennt werden können und die private Nutzung auch nicht vernachlässigenswert ist ( $< 10\%$ ).

Bei einem Pkw kann anhand der gefahrenen Kilometer eine objektive Trennung vorgenommen werden, die nach § 6 I Nr. 4 S. 3 EStG mittels eines Fahrtenbuches nachgewiesen werden kann. Da Mike kein Fahrtenbuch führt und seine betriebliche Nutzung größer als 50% ist, kann er die Trennung auch anhand der Pauschalregelung des § 6 I Nr. 4 S.2 EStG (sog. 1%-Regelung) vornehmen.

Dies ergibt für die Monate Januar bis Dezember 2018 je 1% des Listenpreises des Fahrzeuges, demnach  $(1\% \times 30.000 \text{ €} \times 12 =) 3.600 \text{ €}$ , die als Nutzungsentnahme gewinnerhöhend zu berücksichtigen sind.

**hemmer-Methode: Der Listenpreis der Erstzulassung ist auch dann maßgebend, wenn das Fahrzeug gebraucht gekauft wird. Auch ein zehn Jahre alter Mercedes wäre daher mit 1% des damaligen Neuwagenpreises zu versteuern. Hieraus können zum Teil abenteuerliche Ergebnisse entstehen. Andererseits besteht ein Anreiz für alle Oldtimerliebhaber, da auch ein Mercedes 300 SL mit dem damaligen Neuwagenpreis von 12.500 DM zu veranschlagen wäre!**

##### c) Zwischenergebnis

Aus der Anschaffung des Autos ergeben sich daher im Ergebnis folgende Gewinnauswirkungen:

Mike kann für 2018 im Wege der linearen AfA nach § 7 I EStG Betriebsausgaben in Höhe von 5.000 € ansetzen.

Für den Anteil der privaten Nutzung hat Mike monatlich 1% des Bruttolistenpreises als Entnahme dem Gewinn hinzuzuaddieren. Dieser erhöht sich daher für die 12 Monate der Pkw-Nutzung um 3.600 €.

## 5. Der Anzug

Mike hat einen Anzug gekauft, den er ausschließlich zu betrieblichen Zwecken trägt. Die hierfür aufgewendeten 500 € könnten sich daher als Betriebsausgaben i.S.d. § 4 IV EStG darstellen, da sie durch den Betrieb veranlasst sind.

Dem könnte indes § 12 Nr. 1 EStG entgegenstehen. Entgegen dem Wortlaut und gegen den überwiegenden Widerstand aus dem Schrifttum entnahm der BFH der Vorschrift des § 12 Nr. 1 EStG ein konstitutives Aufteilungs- und Abzugsverbot für Aufwendungen, die Wirtschaftsgüter betreffen, die auch der privaten Nutzung fähig sind. Ob das Wirtschaftsgut auch tatsächlich privat genutzt wird, ist hierbei unerheblich. Es komme auf die rein objektive private Nutzungsmöglichkeit an.

Diese Auffassung hat der Große Senat des BFH in einem Urteil zur Absetzbarkeit einer Reise indes mittlerweile aufgegeben<sup>6</sup>. Bei der siebentägigen Reise konnte lediglich für vier Tage eine berufliche Veranlassung nachgewiesen werden.

Der BFH ließ einen Abzug von 4/7 der Kosten zu.

Zugleich hat der Große Senat des BFH aber bekräftigt, dass er am Abzugsverbot für bürgerliche Kleidung, Brillen und dergleichen festhält. Zwar sei hier eine Aufteilung in berufliche und private Nutzung denkbar.

Allerdings seien den Belastungen des Steuerpflichtigen für diese Aufwendungen durch die Steuerfreiheit des Existenzminimums und die Abzugsfähigkeit von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen hinreichend Rechnung getragen.

**hemmer-Methode: Eine wichtige Entscheidung des BFH! Zwar ändert sie nichts daran, dass insbesondere bürgerliche Kleidung nicht abzugsfähig ist. Allerdings findet der BFH hierfür nun eine dogmatisch vertretbare Begründung. Zuvor war sehr deutliche Kritik insbesondere der Literatur an dem Aufteilungs- und Abzugsverbot geübt worden.**

Mike kann die Kosten für den Anzug somit nicht abziehen. Der Gewinn erhöht sich daher um 500 €.

## 6. Das Darlehen

Mike hat den Zufluss der Darlehensvaluta in Höhe von 5.000 € als Betriebseinnahmen gewinnerhöhend erfasst.

Es fragt sich, ob dies zu Recht erfolgte.

Der Begriff der Betriebseinnahmen ist für die Gewinneinkunftsarten nicht definiert. Betriebseinnahmen sind jedoch analog § 8 EStG und e contrario § 4 IV EStG solche Zuflüsse in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind.<sup>7</sup>

Dies wäre bei der Darlehensvaluta grundsätzlich der Fall.

Das Darlehen ist aus betrieblichen Gründen aufgenommen worden, das Geld wurde für betriebliche Zwecke verwendet.

Jedoch können Betriebseinnahmen nur solche Zuflüsse sein, die dem Betrieb bzw. dem Steuerpflichtigen auf Dauer zufließen. Die Darlehensvaluta ist nicht dazu bestimmt, auf Dauer in dem Betrieb zu verbleiben. Vielmehr ist diese zurückzuzahlen. Bei der Darlehensaufnahme handelt es sich um reine Geldbewegungen im Vermögensbereich<sup>8</sup>. Betriebseinnahmen können daher nicht angenommen werden. Dies folgt auch aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz mit der Gewinnermittlung nach § 4 I EStG.

Im Rahmen der ordnungsgemäßen Buchführung führt die Aufnahme eines Darlehens nur zu einer so genannten Bilanzverlängerung, die ohne Gewinnauswirkung bleibt. Es erhöht sich der Aktivposten „Bank“ unter gleichzeitiger Erhöhung des Passivpostens „Verbindlichkeiten langfristig“. Soweit ein Vorgang aber bei § 4 I EStG grundsätzlich unberücksichtigt bleibt, muss dies auch für § 4 III EStG gelten.

Aus diesem Vorgang ergibt sich daher eine Gewinnauswirkung in Höhe von - 5.000 €.

**hemmer-Methode: Zu dem Problemfeld der Darlehensaufnahme durch einen § 4-III-Rechner lesen Sie Hemmer/Wüst/Hölzle, Basics Steuerrecht, Rn. 470 und Hemmer/Wüst, Einkommensteuerrecht, Rn. 456.**

## 7. Das Mobiltelefon

Bei dem angeschafften Mobiltelefon handelt es sich um ein bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, das länger als ein Jahr Nutzungsfähig ist.

Gemäß § 4 III S. 3 EStG sind dementsprechend die Vorschriften über die AfA zu befolgen. Es scheint daher, dass Mike zu Recht die Anschaffungskosten im Wege der linearen AfA gemäß § 7 I EStG auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt hat.

Zu beachten ist jedoch die AfA-Vorschrift des § 6 II EStG. Danach können geringwertige Wirtschaftsgüter bis zu einem Wert von 800 € (vor dem 01.01.2018: 410 €) im Jahr der Anschaffung in voller Höhe abgesetzt werden. Eine Verteilung der Anschaffungskosten auf die Nutzungsdauer ist demnach nicht vorgesehen.

6 Urteil des BFH vom 21.09.2009, Az.: GrS 1/06, zitiert etwa in NJW 2010, 891 ff.

7 Umstr., so aber die Rspr., vgl. SCHMIDT/HEINICKE, § 4 Rn. 420 m.w.N.

8 Schmidt/Heinicke, § 4 Rn. 383, 426.

**hemmer-Methode: Wichtig ist, dass § 6 II EStG eine Netto-Grenze auch für solche Steuerpflichtige ist, die zum Vorsteuerabzug (§ 9b EStG, § 15 UStG) nicht berechtigt sind. Die Verweisung auf § 9b EStG ist irreführend. Ärzte z.B., deren Leistungen nach § 4 Nr.14 UStG umsatzsteuerfrei sind und die daher nach § 15 II S. 1 Nr.1 UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, können die Regelung des § 6 II EStG also bis zu einem Anschaffungspreis von 952,00 € brutto (bei 19% USt) geltend machen.**

Der Anschaffungspreis für das Telefon lag im vorliegenden Fall unterhalb dieser Grenze. Mike kann die Anschaffungskosten für das Telefon mithin sofort abziehen. Er könnte zwar auch linear abschreiben. Allerdings wünscht er (laut Bearbeitervermerk) möglichst hohe Abschreibungen.

Aus diesem Vorgang ergeben sich daher die folgenden Gewinnauswirkungen:

Die bereits abgesetzte AfA in Höhe von 130 € ist dem Gewinn hinzuzuaddieren.

Gleichzeitig können jedoch die gesamten Anschaffungskosten gemäß § 6 II EStG abgesetzt werden. Es sind daher 390 € Betriebsausgaben abzuziehen. Die steuerliche Auswirkung beträgt im Ergebnis daher - 260 €.

**hemmer-Methode: Ausführungen zu der Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter finden Sie in Hemmer/Wüst/Hölzle, Basics Steuerrecht, Rn. 173 ff. und Hemmer/Wüst, Einkommensteuerrecht, Rn. 114 ff.**

## 8. Die Krankheitskosten

Kosten der privaten Lebensführung sind gem. § 12 Nr.1 EStG grds. nicht abzugsfähig.

Es fragt sich aber, ob es sich bei den von Mike getragenen Krankheitskosten tatsächlich um solche privat veranlassten Aufwendungen handelt. Der Unfall ereignete sich bei einem Kundenbesuch. Insoweit steht die Verletzung in einem betrieblichen Zusammenhang. Krankheitskosten werden dann als Betriebsausgaben i.S.d. § 4 IV EStG anerkannt, wenn der betriebliche Zusammenhang feststeht. Eine private Mitveranlassung muss typischerweise nahezu ausgeschlossen sein.

So liegt der Fall hier. Die Kosten sind daher als Betriebsausgaben anzuerkennen. Dass der Unfall durch Mike selbst verschuldet war, ist aufgrund der Wertneutralität des Steuerrechts, § 40 AO, unerheblich. Es ergibt sich eine Gewinnauswirkung von - 100 €.

## 9. Der Grundstücksverkauf

Mike hat den aus dem Verkauf des Grundstücks resultierenden Gewinn bisher steuerlich nicht berücksichtigt.

Bei dem Grundstück handelte es sich um ein Wirtschaftsgut des betrieblichen Anlagevermögens, da es zu betrieblichen Zwecken erworben wurde.

Es fragt sich zunächst, ob Mike nicht die Anschaffungskosten für das Grundstück nach §§ 4 III S. 3, 7 EStG im Wege der AfA hätte geltend machen müssen.

Die AfA-Vorschriften gelten ausweislich ihres eindeutigen Wortlautes indes nur für abnutzbare Wirtschaftsgüter. Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter, wie z.B. Grundstücke, unterliegen hingegen nicht den Vorschriften über die AfA.

Es fragt sich dann aber, wie diese zu behandeln sind, insbesondere ob die Anschaffungskosten sofort in voller Höhe geltend gemacht werden können.

Diese Frage beantwortet für den § 4-III-Rechner § 4 III S. 4 EStG. Hiernach sind die Anschaffungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme anzusetzen. Zum Zeitpunkt der Anschaffung erfolgt lediglich eine Aufnahme in das gemäß § 4 III S. 5 EStG zu führende laufende Vermögensverzeichnis.

Mike hat daher im Zeitpunkt der Veräußerung den erzielten Veräußerungserlös - da betrieblich veranlasst - als Betriebseinnahmen nach § 4 IV EStG anzusetzen, kann zugleich aber den gezahlten Kaufpreis als Betriebsausgaben geltend machen.

Der Veräußerungsgewinn ist daher als Betriebseinnahme gewinnwirksam zu berücksichtigen. Es ergibt sich eine Korrektur des Gewinns in Höhe von + 15.000 €.

## 10. Die Mietzahlung für Dezember

Es ist zu prüfen, ob Mike die für Dezember gezahlte Miete zu Recht in 2018 nicht mehr als Betriebsausgaben angesetzt hat.

Bei der Miete für Büroräume handelt es sich um betrieblich veranlasste Aufwendungen, mithin um Betriebsausgaben i.S.d. § 4 IV EStG.

Für den § 4-III-Rechner gilt das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG. Nach § 11 II S. 1 EStG sind Ausgaben in dem Jahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Das wäre vorliegend das Jahr 2019. Mike hätte die Miete für Dezember 2018 daher zu Recht nicht mehr in 2018 geltend gemacht.

Etwas anderes könnte sich aber aus § 11 II S. 2 EStG ergeben, der für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben auf § 11 I S. 2 EStG verweist. Hiernach gelten regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahrs, zu dem sie wirtschaftlich gehören, abgeflossen sind, als in diesem Kalenderjahr verausgabt (sog. Ultimo-Überschreitung). Bei Mietzinszahlungen handelt es sich um solche regelmäßigen Bezüge, da sie in fest bestimmter Höhe in vorgegebenen Zeitabständen fließen.

Unter einem kurzen Zeitraum ist nach h.M. ein Zeitraum von jeweils 10 Tagen vor und nach dem Jahreswechsel zu verstehen.

Die Zahlung für Dezember 2018 müsste daher bis zum 10.01.2019 abgeflossen sein. Dies ist vorliegend der Fall.  
Zudem verlangt die Finanzverwaltung, dass auch die Fälligkeit der Forderung in diesen 10-Tages-Zeitraum fällt. Die Dezembermiete hätte daher zwischen dem 21. und dem 31. Dezember fällig werden müssen.

Die Miete für Dezember 2018 wurde zum Monatsende fällig, also innerhalb des von der Finanzverwaltung verlangten 10-Tages-Zeitraumes.

Die Miete für Dezember 2018 ist nach alledem gemäß § 11 II S. 2 in Verbindung mit § 11 I S. 2 EStG noch in 2018 abzusetzen. Es ergibt sich für 2018 eine Gewinnauswirkung von - 1.000 €.

## 11. Der Verkehrsverstoß

Die in Folge des Verkehrsverstoßes gezahlten 150 € könnten sich als Betriebsausgaben i.S.d. § 4 IV EStG darstellen.

Dies wäre dann der Fall, wenn es sich um betrieblich veranlasste Aufwendungen handelt. Für eine betriebliche Veranlassung in diesem Sinne reicht eine rein kausale Beziehung aus. Mike befand sich auf dem Rückweg von einer Fachtagung. Die Fahrt war daher betrieblich veranlasst, was auch für die in ihrem Zusammenhang entstandenen Kosten gilt.

Dass es sich bei einer Geschwindigkeitsübertretung um eine schuldhaft begangene Ordnungswidrigkeit handelt, ist vor dem Hintergrund der in § 40 AO zugrunde gelegten Wertneutralität des Steuerrechts unerheblich.

Einem Abzug der Kosten könnte jedoch das Abzugsverbot des § 4 V Nr. 8 S. 1 EStG entgegenstehen, wonach Geldbußen, Ordnungs- und Verwarnungsgelder den Gewinn nicht mindern dürfen.

Um eine Geldbuße handelt es sich indes nur in Höhe der festgesetzten 75 €. Die entstandenen Verfahrenskosten in Höhe von weiteren 75 € fallen nicht unter den in § 4 V EStG genannten Katalog. Da aber die Fahrt und mithin auch das Verfahren betrieblich veranlasst waren, können die 75 € Verfahrenskosten als Betriebsausgaben nach § 4 IV EStG abgesetzt werden. Nach dem BFH muss diese Ausnahmegesamtheit restriktiv ausgelegt werden, was entsprechend auch für § 12 Nr. 4 EStG gilt.

Es ergibt sich eine Gewinnauswirkung von - 75 €.

## 12. Ergebnis

Aus den genannten Vorfällen ergeben sich daher im Ergebnis Gewinnauswirkungen wie folgt:

<b>Erklärter Gewinn</b>	<b>75.000 €</b>
<b>Tz.1 - Die Entnahme</b>	<b>- 1.000 €</b>
<b>Tz.2 - Der Forderungsverzicht</b>	<b>+ 5.500 €</b>
<b>Tz.3 - Die DVDs</b>	<b>+ 250 €</b>
<b>Tz.4 - Der betriebliche Pkw : AfA</b>	<b>- 5.000 €</b>
<b>privater Nutzungsanteil</b>	<b>+ 3.600 €</b>