

Fall 24

Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

ESTG § 3 Nr. 40, §§ 3c, 17, 34

Sachverhalt

Der Privatmann Rudolf Ackermann besitzt seit dem 10.08.01 (= 2013) Aktien der Baugesellschaft Eigener Herd AG (Grundkapital = 1.000.000 €) im Nennwert von 50.000 €. Die Anschaffungskosten betragen 300.000 €.

Mit seinem Tode am 30.09.03 gehen die Aktien auf seine Söhne Walter und Günter zu je 50 % über, bei denen sie ebenfalls zum Privatvermögen gehören. Walter veräußert am 20.10.03 seine Aktien an Günter Ackermann zum Kurswert von 160.000 €. Dieser erwirbt zum gleichen Zeitpunkt an der Börse weitere Aktien der Gesellschaft Eigener Herd AG im Nennwert von 25.000 € zum Kurswert von 160.000 €. Die Erwerbsnebenkosten betragen in beiden Fällen je 480 € und werden vom Erwerber gezahlt. Gleichzeitig gewährt Günter Ackermann der AG ein Darlehen über 100.000 € zur Liquiditätsstärkung.

Am 15.06.05 wird die Eigener Herd AG insolvent. Das Verfahren wird mangels Masse eingestellt. Am 31.05.05 steht fest, dass die Aktionäre nicht damit rechnen können, bei der Liquidation der AG auch nur einen Teil ihres Vermögens ausgezahlt zu bekommen. Das Darlehen valutiert zu diesem Zeitpunkt noch mit 95.000 €.

Frage

Welche steuerlichen Folgen ergeben sich aus dem geschilderten Sachverhalt für Rudolf, Walter und Günter Ackermann in den VZ 01 bis 05?

Antwort

Bei Rudolf Ackermann ergeben sich keine ertragsteuerlichen Auswirkungen.

Bei Walter Ackermann beträgt der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG für den VZ 03 6.000 €, der der normalen Steuerbelastung unterliegt.

Durch die Liquidation der AG im VZ 05 entsteht Günter Ackermann ein Verlust i. S. des § 17 EStG i. H. von 282.576 €.

Begründung

Vorbemerkung: Der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft führt unabhängig von der „Haltezeit“ zu Einkünften aus § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Jedoch liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) nur dann vor, wenn die Einkünfte nicht einer anderen Ein-

kunftsart, z. B. den gewerblichen Einkünften, zuzurechnen sind (§ 20 Abs. 8 EStG). Sind daher die Voraussetzungen des § 17 EStG – wie im vorliegenden Fall aufgrund der Beteiligungshöhe von 5 % – erfüllt, geht diese Vorschrift vor.

Rudolf Ackermann

Der Übergang der Aktien im Wege der Erbfolge vom Vater auf die beiden Söhne hat keine unmittelbaren einkommensteuerlichen Folgen, da für einen Fall des § 17 EStG grundsätzlich eine Veräußerung, d. h. ein entgeltlicher Eigentumswechsel, erforderlich ist.

Walter Ackermann

Walter Ackermann veräußert am 20.10.03 die von seinem Vater geerbten Aktien für 160.000 €.

Er erfüllt auch die Beteiligungsvoraussetzungen des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG, wonach er innerhalb der letzten 5 Jahre zu mindestens 1 % mittelbar oder unmittelbar am Kapital der Gesellschaft beteiligt gewesen sein muss. Im Übrigen wäre ihm auch die Beteiligungshöhe des Rechtsvorgängers zuzurechnen (§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG).

Nach § 17 Abs. 2 EStG ist der Veräußerungsgewinn wie folgt zu ermitteln:

Veräußerungserlös (160.000 €, davon 60 %, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG)	96.000 €
✗ Anschaffungskosten (maßgeblich sind die tatsächlichen AK des Rechtsvorgängers, § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG) 150.000 €, davon 60 %, § 3 c Abs. 2 EStG	<u>90.000 €</u>
= steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn 03	6.000 €

Ein Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG ist hier nicht zu gewähren.

Berechnung:	
Veräußerungsgewinn	6.000 €
✗ unschädlicher Betrag (2,5 % von 36.100 €)	<u>903 €</u>
= schädlicher Betrag	5.097 €
Freibetrag (2,5 % von 9.060 €)	227 €
✗ schädlicher Betrag	<u>5.097 €</u>
= zu gewährender Freibetrag	0 €

Der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn von 6.000 € kann, da er dem Teileinkünfteverfahren unterliegt, nicht ermäßigt besteuert werden (siehe § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG).

Günter Ackermann

Die Liquidation der AG im VZ 05 gilt nach § 17 Abs. 4 EStG als Veräußerung. Der Veräußerungsverlust ist auch berücksichtigungsfähig (§ 17 Abs. 2 Satz 6 EStG).

- a) Hinsichtlich der vom Vater unentgeltlich erworbenen Aktien gilt zwar grundsätzlich ein Berücksichtigungsverbot (§ 17 Abs. 2 Satz 6 Buchst. a EStG). Verluste sind jedoch auch in diesen Fällen berücksichtigungsfähig, soweit der Rechtsvorgänger anstelle des Stpfl. den Veräußerungsverlust hätte geltend machen können (§ 17 Abs. 2 Satz 6 Buchst. a Satz 2 EStG). Der Erblasser hätte jedoch den Verlust geltend machen können, da der Erwerb der Aktien in 01 zur Begründung einer Beteiligung i. S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG geführt hat (§ 17 Abs. 2 Satz 6 Buchst. b Satz 2 EStG).
- b) Der Hinzuerwerb weiterer Aktien am 20.10.03 vom Bruder (Nennwert 25.000 €) sowie an der Börse (Nennwert 25.000 €) erfolgt nach Begründung der Beteiligung i. S. von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG, sodass das Verlustberücksichtigungsverbot auch insoweit keine Anwendung findet (§ 17 Abs. 2 Satz 6 Buchst. b Satz 2 EStG).

Der Veräußerungsverlust ist wie folgt zu ermitteln:

Gemeiner Wert des dem Stpfl. zurückgezahlten Vermögens		0 €
∕ Anschaffungskosten		
vom Vater	150.000 €	
vom Bruder	160.480 €	
an der Börse	<u>160.480 €</u>	
Summe	470.960 €	
Davon 60 % (§ 3c Abs. 2 EStG)	282.576 €	∕ <u>282.576 €</u>
= Verlust aus Gewerbebetrieb (§ 17 EStG)		282.576 €

Die Anschaffungskosten waren um die Erwerbsnebenkosten zu erhöhen. Der Verlust von 282.576 € ist ausgleichs- und abzugsfähig bzw. im Rahmen des Verlustabzugs (§ 10d EStG) berücksichtigungsfähig. Der so ermittelte Veräußerungsverlust ist nicht um den (zu 60 % anteiligen) Verlust aus der Darlehenshingabe zu erhöhen. Denn ein Darlehensverlust führt nur dann zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung, wenn die Finanzierungshilfe eigenkapitalersetzenden Charakter hat.¹ Dies ist bei nicht geschäftsführenden Gesellschaftern nur dann der Fall, wenn sie zu mehr als 10 % an einer Kapitalgesellschaft beteiligt sind (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. Abs. 5 InsO – Kleinanlegerprivileg).² Günter Ackermann war jedoch auch nach dem Hinzuerwerb an der Börse lediglich mit 7,5 % (Nennwert 75.000 € zu Grundkapital 1.000.000 €) beteiligt.

1 Siehe BMF vom 21.10.2010 (BStBl 2010 I S. 832), zur Anwendung nach dem 27.09.2017 beachte BFH vom 11.07.2017 IX R 36/15 (DStR 2017 S. 2098).

2 Siehe auch BMF vom 21.10.2010 (BStBl 2010 I S. 832), Tz. 5.

Fall 25

Einkünfte aus selbständiger Arbeit – Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG

EStG §§ 4, 12, 18

Sachverhalt

Gisbert Schleicher, 40 Jahre alt, selbständiger Rechtsanwalt, führt neben seiner Praxis eine Tanzschule, die er im Vorjahr von seinem Vater geerbt hatte. Er unterliegt der Regelbesteuerung nach dem UStG.

Die Unterweisung der Tanzschüler obliegt einer ausgebildeten Tanzlehrerin, weil Schleicher selbst weder tanzen kann noch gewillt ist, sich die erforderlichen Kenntnisse und Fertigkeiten anzueignen. Seine Tätigkeit in der Tanzschule beschränkt sich auf die Geschäftsführung.

Für den VZ 01 (= Kalenderjahr 2017) hat Schleicher folgende Gewinnermittlungen eingereicht (Einkommensteuererklärung samt Anlage EÜR):

Tanzschule

Betriebseinnahmen (nicht zu beanstanden)		110.000 €
Betriebsausgaben:		
Miete Geschäftsräume	∕ 6.000 €	
Gehalt Tanzlehrerin	∕ 40.000 €	
Sonstige (nicht zu beanstanden)	∕ <u>5.000 €</u>	
Gewinn		59.000 €

Rechtsanwaltspraxis

Betriebseinnahmen (nicht zu beanstanden)		216.000 €
Betriebsausgaben:		
Praxismiete	∕ 8.600 €	
Gehälter Kanzleikräfte	∕ 160.000 €	
Bußgeld	∕ 80 €	
Forderungsverluste	∕ 1.000 €	
Weihnachtsgeschenk Dr. Block (Bruttopreis)	∕ 125 €	
Einkommensteuer, Vorauszahlungen für den VZ 01	∕ 7.500 €	
Verspätungszuschlag wegen verspäteter Abgabe von USt-Voranmeldungen	∕ 100 €	
Diebstahl eines Diktiergeräts	∕ 150 €	
Darlehensstilgung	∕ 3.000 €	
Darlehenszinsen	∕ 2.500 €	
PKW-Kosten	∕ 6.600 €	
AfA PKW	∕ 8.000 €	
Sonstige Betriebsausgaben (nicht zu beanstanden)	∕ <u>4.500 €</u>	∕ <u>202.155 €</u>
Gewinn		13.845 €

Anmerkungen:

- a) Das Bußgeld musste der Stpfl. zahlen, weil er auf einer Geschäftsfahrt mit überhöhter Geschwindigkeit unterwegs war, um einen wichtigen Gerichtstermin nicht zu versäumen.
- b) Der Forderungsverlust beruht darauf, dass ein ehemaliger Mandant des Stpfl. insolvent wurde und eine gegen diesen Mandanten gerichtete Honorarforderung mangels Masse nicht mehr einzutreiben ist.
- c) Dr. Block ist Prokurist eines größeren Unternehmens und hat den Stpfl. häufig als Rechtsbeistand verpflichtet. Zur Pflege der guten Geschäftsbeziehungen hat Schleicher ihm anlässlich des Weihnachtsfestes 01 ein Geschenk im Wert von 125 € gemacht.
- d) Das Diktiergerät wurde im Jahr 01 aus der Rechtsanwaltskanzlei entwendet. Der Diebstahl konnte nicht aufgeklärt werden. Ein Versicherungsschutz bestand nicht. Der Stpfl. hatte das Gerät im Dezember des Vorjahres für 225 € zzgl. USt angeschafft und nach § 6 Abs. 2 EStG sofort abgeschrieben. Der Teilwert im Zeitpunkt des Diebstahls betrug 150 €.
- e) Das Darlehen wurde anlässlich der Gründung der Rechtsanwaltspraxis ausschließlich aus beruflichen Gründen aufgenommen.
- f) Der PKW wird nachweislich (ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch) zu 75 % beruflich und zu 25 % privat genutzt. Diese Tatsache hat der Stpfl. bisher noch nicht steuerlich berücksichtigt. Der inländische Listenpreis zzgl. der Kosten für Sonderausstattung zum Zeitpunkt der Erstzulassung im Vorjahr betrug 40.000 € zzgl. 7.600 € USt. Es ist zu unterstellen, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des PKW 5 Jahre beträgt.
- g) Der Stpfl. stellte einem Mandanten am 20.12.01 ein Beratungshonorar i. H. von 3.800 € zzgl. USt in Rechnung. Der Mandant bezahlte die Rechnung am 15.01.02. Dieser Vorgang wurde in die Gewinnermittlung 01 nicht einbezogen.
- h) Die laufenden Entnahmen für den Haushalt des Stpfl. i. H. von monatlich 2.000 € wurden nicht aufgezeichnet und haben sich deshalb bei der Gewinnermittlung nicht ausgewirkt.
- i) Der Stpfl. erwarb am 12.12.01 für sein Büro einen Aktenschrank und ein Bücherregal, deren Nutzungsdauer mit jeweils 10 Jahren anzunehmen ist. Die nachfolgend wiedergegebene Rechnung bezahlte er am 06.01.02.

Rechnung:	
1 Aktenschrank (Stahl)	1.200 €
1 Bücherregal	<u>100 €</u>
	1.300 €
+ USt (19 %)	<u>247 €</u>
Endbetrag	1.547 €

Weil die Rechnung erst im VZ 02 bezahlt wurde, berücksichtigte der Stpfl. den Vorgang bei der Gewinnermittlung für den VZ 01 nicht. Er beabsichtigt, lineare AfA in Anspruch zu nehmen.

- j) Den alten Aktenschrank, der bis auf einen Restwert von 100 € abgeschrieben war, veräußerte der Stpfl. am 10.12.01 für 150 € zzgl. 28,50 € USt. Der Erwerber nahm den Schrank sofort mit. Der vereinbarte Kaufpreis wurde allerdings erst am 10.01.02 entrichtet. Der Stpfl. berücksichtigte daher diesen Geschäftsvorfall erst für den VZ 02.
- k) Der Stpfl. erhielt als Aufsichtsratsmitglied einer AG eine Bruttovergütung von 13.000 €.
- l) Die abzugsfähigen Sonderausgaben des Stpfl. betragen 3.000 €.

Frage

Wie hoch ist das zu versteuernde Einkommen des Stpfl. im VZ 01 (= Kalenderjahr 2017)?

Antwort

Das zu versteuernde Einkommen beträgt 98.140 €.

Begründung

1. Tanzschule

Der Stpfl. bezieht aus der Tanzschule Einkünfte aus **Gewerbebetrieb** i. S. des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Zwar ist ein selbständiger Tanzschullehrer unterrichtend i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG tätig. Allerdings ist Herr Schleicher selbst in der Tanzschule nicht unterrichtend tätig. Ein Angehöriger eines freien Berufs ist nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG auch dann freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte (im vorliegenden Fall: ausgebildete Tanzlehrer) bedient; Voraussetzung ist aber, dass er aufgrund **eigener Fachkenntnisse leitend** und **eigenverantwortlich** tätig wird. Hieran **fehlt** es bei Herrn Schleicher, weil er nicht die erforderlichen Fachkenntnisse besitzt, um persönlich die unterrichtende Tätigkeit auszuüben (vgl. H 15.6 „Mithilfe anderer Personen“ EStH). Daher kann insoweit eine freiberufliche Tätigkeit nicht angenommen werden.

Die Tanzschule stellt einen Gewerbebetrieb dar. Da die Grenzen des § 141 Abs. 1 Nr. 4 AO überschritten sind, hat das Finanzamt den Stpfl. aufzufordern, für die Tanzschule zukünftig Bücher zu führen und den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln (vgl. § 5 EStG).

(Mit der Rechtsanwaltspraxis erzielt der Stpfl. Einkünfte aus selbständiger Arbeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG; siehe dazu näher Tz. 2. Die beiden Tätigkeiten können ohne Schwierigkeiten voneinander getrennt werden.)

Für den VZ 01 ist der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens die vorgelegte **Einnahmenüberschussrechnung** nach § 4 Abs. 3 EStG zugrunde zu legen.

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb beträgt 59.000 €.

2. Rechtsanwaltspraxis

Als selbständiger Rechtsanwalt, der leitend und eigenverantwortlich tätig ist, bezieht Herr Schleicher Einkünfte aus **selbständiger Arbeit** (freiberufliche Tätigkeit) gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit handelt es sich um den Gewinn (§ 18 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Abs. 1 Nr. 3, § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Da der Stpfl. als Freiberufler nicht aufgrund gesetzlicher Bestimmungen verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und weil er auch keine Bücher führt und Abschlüsse macht, kann er nach **§ 4 Abs. 3 EStG** den Gewinn als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermitteln, wie dies hier erfolgt ist.

Die Einnahmenüberschussrechnung des Stpfl. ist in folgenden Punkten zu korrigieren:

Das **Bußgeld** i. H. von 80 € ist zwar durch die freiberufliche Tätigkeit veranlasst und damit eine Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 4 EStG). Diese Betriebsausgabe darf jedoch nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG den Gewinn nicht mindern.

Der Verlust der Forderung von 1.000 € darf ebenfalls den Gewinn nicht mindern. Die Begründung liegt im **System der Gewinnermittlung** nach **§ 4 Abs. 3 EStG**. Bei der Berechnung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben gilt § 11 EStG (Zufluss-/Abflussprinzip); d. h., es werden grundsätzlich nur tatsächlich **zugeflossene** Einnahmen und tatsächlich **abgeflossene** Ausgaben berücksichtigt. Die Entstehung einer Forderung als solche führt bei dem Gläubiger, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, nicht zum Ansatz einer Betriebseinnahme, weil (noch) keine Zahlung zugeflossen ist. Wenn nun später die Forderung uneinbringlich wird, darf hierfür entsprechend auch keine Betriebsausgabe angesetzt werden. (**Anmerkung:** Anders wäre der Forderungsverlust bei Gewinnermittlung durch Bilanzierung und Betriebsvermögensvergleich zu beurteilen. Hier würde bereits die Entstehung der Forderung zu deren gewinnwirksamer Aktivierung – Buchung: per Forderung an Ertrag – führen. Wenn später feststeht, dass die Forderung uneinbringlich ist, also ein Ertrag endgültig nicht erzielt werden kann, muss eine Korrektur erfolgen – Buchung über das Konto Forderungsverluste.)

Die Aufwendungen für das **Weihnachtsgeschenk** an Dr. Block sind durch den Betrieb veranlasst und daher Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG). Sie können aber nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht abgezogen werden, weil der Wert des Geschenks 35 € übersteigt. Umsatzsteuerlich ist das Vorsteuerabzugsverbot gem. § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG zu beachten; die nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge dürfen den Gewinn nicht mindern (§ 12 Nr. 3 EStG).

Die **Einkommensteuer(-Vorauszahlung)** für den VZ 01 ist bei der Gewinnermittlung ebenfalls nicht zu berücksichtigen (§ 12 Nr. 3 EStG).

Verspätungszuschläge: Da die Umsatzsteuer als Betriebssteuer bei Gewinnermittlern nach § 4 Abs. 3 EStG als Betriebsausgabe abzuziehen ist (H 9b EStH), sind auch Verspätungszuschläge, die mit dieser Steuerart im Zusammenhang stehen, als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Diebstahl des Diktiergeräts: Die Anschaffungskosten des Diktiergeräts wurden (zutreffend nach § 6 Abs. 2 EStG) bereits im Jahr der Anschaffung in voller Höhe abgeschrieben, was eine entsprechende Gewinnminderung in diesem Jahr bewirkte. Im VZ 01 besteht für eine weitere Betriebsausgabe keine Veranlassung.

Bei der **Darlehenstilgung** handelt es sich lediglich um eine Vermögensumschichtung ohne Gewinnauswirkung (H 4.5 (2) „Darlehen“ EStH); insofern sind also keine Betriebsausgaben anzusetzen.

Die gezahlten **Darlehenszinsen** sind dagegen zutreffend als Betriebsausgaben behandelt worden.

Privat veranlasste **PKW-Kosten:** § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG sieht vor, dass der private Nutzungsanteil für jeden Kalendermonat mit **1 %** des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen ist. Hiernach beträgt der Privatanteil ($47.600 \text{ €} \times 1 \% \times 12 =$) 5.712 €. Alternativ kann der Stpfl. nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG den Privatanteil auf der Grundlage der **tatsächlich angefallenen Kosten** ermitteln, wenn – wovon im vorliegenden Fall auszugehen ist – die für das Fahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden. Hiernach beläuft sich der Privatanteil auf $(\text{PKW-Kosten } 6.600 \text{ €} + \text{AfA PKW } 8.000 \text{ €}) \times 25 \% = 3.650 \text{ €}$. In Höhe des Privatanteils ist ein Betriebsausgabenabzug nicht zulässig. Da die Ermittlung auf der Grundlage der tatsächlich angefallenen Kosten zu einem geringeren Privatanteil führt, wird sich der Stpfl. für diese Art der Ermittlung entscheiden.

Es ist darauf zu achten, dass bei beiden Methoden die noch zu zahlende USt auf Entnahmen den Gewinn nicht mindern darf (§ 12 Nr. 3 EStG). Außerdem ist bei der Ermittlung auf der Grundlage der tatsächlich angefallenen Kosten durch die Kürzung der PKW-Kosten um 25 % insoweit aus der betrieblichen Kfz-Haftpflichtversicherung eine private Haftpflichtversicherung geworden, deren Kosten als Sonderausgabe (§ 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG) abgezogen werden können.

Bei dem **Beratungshonorar** i. H. von 3.800 € zzgl. USt handelt es sich um eine Betriebseinnahme, die dem Stpfl. erst im VZ 02 zufließt und daher

nach § 11 Abs. 1 EStG auch erst im VZ 02 steuerlich zu erfassen ist. Sie ist also zu Recht nicht in die Gewinnermittlung 01 einbezogen worden.

Die **Geldentnahmen** für den Haushalt des Stpfl. müssen **ohne Gewinnauswirkung** bleiben (§ 4 Abs. 4, § 12 Nr. 1 EStG). Die Behandlung im Rahmen der Gewinnermittlung ist korrekt.

Erwerb des **Aktenschrank**s und des **Bücherregals**: Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG können die Anschaffungskosten für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens grundsätzlich nur über die AfA nach § 7 EStG steuerlich berücksichtigt werden (§ 4 Abs. 3 Satz 3 EStG). Eine Ausnahme hierzu bildet § 6 Abs. 2 EStG, wonach Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten bei Anschaffung in einem VZ bis 2017 den Betrag von 410 € (netto) bzw. bei Anschaffung in einem VZ ab 2018 den Betrag von 800 € (netto) nicht übersteigen – sog. geringwertige Wirtschaftsgüter – im Jahr der Anschaffung sofort in voller Höhe abgeschrieben werden können. § 6 Abs. 2 EStG bezieht sich allerdings nicht auf die abziehbare Vorsteuer, die nach § 9b Abs. 1 EStG nicht zu den Anschaffungskosten gehört. Sie ist erst im Zeitpunkt der Zahlung – hier: im VZ 02 – als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

Der Aktenschrank und das Bücherregal sind jeweils einzeln einer selbständigen Nutzung fähig. Die Anschaffungskosten des Bücherregals im VZ 2017 übersteigen nicht 410 €, sie sind daher – ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der Bezahlung – mit 100 € Betriebsausgaben des Jahres 01. Die Anschaffungskosten des Aktenschrankes können nur über die AfA – hier nach § 7 Abs. 1 EStG – unter Beachtung der zeitanteiligen Abschreibung gem. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG wie folgt steuerlich berücksichtigt werden: (Anschaffungskosten netto 1.200 € × Jahresanteil × Monatsanteil =) 10 €. Die Umsatzsteuer ist eine Betriebsausgabe im Jahr der Zahlung, also im VZ 02.

Die Veräußerung des alten Aktenschrankes ist ein betrieblicher Vorgang. Die vereinnahmten 178,50 € sind Betriebseinnahmen, allerdings erst im VZ 02, § 11 Abs. 1 EStG. Im VZ 01 ist der **Restwert** des alten Aktenschrankes i. H. von 100 € als **Betriebsausgabe** anzusetzen.

Anmerkung: Der Gesamtgewinn, den ein Betrieb während der „Totalperiode“ von seiner Eröffnung bis zur Schließung erzielt, muss von der Gewinnermittlungsart unabhängig sein. Im Fall des Betriebsvermögensvergleichs würden sich im vorliegenden Fall nur die aufgedeckten stillen Reserven gewinnerhöhend auswirken. Daher muss auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG im VZ der Veräußerung der Restwert des alten Aktenschrankes i. H. von 100 € als Betriebsausgabe erfasst werden. Insgesamt ergibt sich damit für die Rechtsanwaltspraxis folgende steuerliche Gewinnermittlung:

Betriebseinnahmen		216.000 €
Betriebsausgaben:		
Praxismiete	∕	8.600 €
Gehälter Kanzleikräfte	∕	160.000 €
Verspätungszuschlag (USt-Voranmeldungen)	∕	100 €
Darlehenszinsen	∕	2.500 €
PKW-Kosten	∕	6.600 €
AfA PKW	∕	8.000 €
gesamt	∕	14.600 €
Privatanteil	+	3.650 €
abziehbar		10.950 €
Sonstiges	∕	4.500 €
Bücherregal	∕	100 €
Restwert alter Aktenschrank	∕	100 €
AfA neuer Aktenschrank	∕	10 €
gesamt		29.140 €

Bei der Aufsichtsratsvergütung i. H. von 13.000 € handelt es sich um Einkünfte aus selbständiger Arbeit i. S. von § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Da Betriebsausgaben nicht vorliegen, sind die Einnahmen zugleich der Gewinn.

Ermittlung des zu versteuernden Einkommens:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb, § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Tanzschule)		59.000 €
Einkünfte aus selbständiger Arbeit, § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Rechtsanwaltspraxis)		29.140 €
Einkünfte aus selbständiger Arbeit, § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG (Aufsichtsrat)		13.000 €
Summe und Gesamtbetrag der Einkünfte		101.140 €
abziehbare Sonderausgaben lt. Sachverhalt	∕	3.000 €
Einkommen und zu versteuerndes Einkommen		98.140 €

Fall 26

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG

EStG §§ 4, 12, 18

Sachverhalt

Gerda Gutschank betreibt die kleine Gaststätte „Zum goldenen Zapfhahn“, für die sie den Gewinn zulässigerweise durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt.