

Vorlesung Unternehmenssteuerrecht

Donnerstag, den 22. November 2001

I. Gewinnermittlung nach § 4 III EStG

Die Gewinnermittlung nach § 4 III EStG möchte ich zu Beginn der heutigen Vorlesungsstunde an einem Fallbeispiel zusammenfassen, sodann das Verhältnis der Gewinnermittlung nach § 4 I und § 4 III EStG bestimmen und schließlich, anhand eines weiteren Falls, das Verhältnis von Gewinnermittlung nach § 4 III EStG und Ermittlung von Überschusseinkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

1. Fallbeispiel (nach Birk, Steuerrecht, 4. Aufl., 2001, Rn. 860, 890)

Rechtsanwalt R ermittelt seinen Gewinn nach § 4 III EStG und macht für das Jahr 01 folgende Angaben: Einnahmen aus Honorarabrechnungen 200.000 DM; Büromiete 25.000 DM; Gehälter für Personal 40.000 DM; Anschaffung eines ausschließlich betrieblich genutzten Computers im März mit einer Nutzungsdauer von 3 Jahren 6.000 DM; Diktiergerät 500 DM; Aufwendungen zur Feier des 40. Geburtstags im Büro 1.000 DM; betrieblicher Anteil der Pkw-Kosten 8.000 DM; Geschenk an wichtigen Mandanten 500 DM; Bußgeld für Falschparken bei Gericht 50 DM. Die Einnahmen aus Honorarabrechnungen sind Betriebseinnahmen. Büromiete und Gehälter sind gemäß § 4 IV EStG Betriebsausgaben. Bei dem Computer können gemäß §§ 4 III 3, 7 I EStG nur 1.000 DM abgesetzt werden, wobei die AfA für das erste Jahr voll abgesetzt werden kann (R 44 II 3 EStR 1999). Das Diktiergerät kann nach § 6 II EStG voll abgesetzt werden. Die Aufwendungen zur Feier des Geburtstags sind gemischte Aufwendungen und darum nicht, auch nicht teilweise abzugsfähig. Die anteiligen Pkw-Kosten sind, insoweit macht die Rechtsprechung eine Ausnahme von dem Abzugsverbot, voll abzugsfähig. Das Geschenk an den wichtigen Mandanten ist gemäß § 4 V Nr. 1 EStG nicht abzugsfähig; Gleiches gilt gemäß § 4 V Nr. 8 EStG für das Bußgeld.

2. Wechsel der Gewinnermittlungsart

Wechselt der Steuerpflichtige die Gewinnermittlungsart, so sind richterrechtliche Grundsätze zu beachten. Ein Wechsel ist nur zu Beginn des Wirtschaftsjahres möglich; ein Wechsel bindet grundsätzlich für drei Jahre; ein Wechsel darf nicht zu einer Beeinträchtigung des Grundsatzes der Gesamtgewinnlichkeit führen; es muss sichergestellt sein, dass betriebliche Vorgänge weder doppelt erfasst werden noch unberücksichtigt bleiben.

3. Verhältnis Gewinneinkünfte / Überschusseinkünfte

Sachverhalt (BFH DB 2001, 1701): Der Kläger ist als ärztlicher Direktor in einer Klinik und unterhält zugleich eine Privatpraxis. Die Klinik befindet sich auf einer der Küste vorgelagerten Insel, die Wohnung des Klägers und die Privatpraxis befinden sich auf dem Festland. Um auf den Wegen zwischen diesen drei Punkten Zeit zu sparen, hat sich der Kläger für ca. 160.000 DM ein Motorboot von 8,6 m Länge gekauft, das für Repräsentationszwecke ungeeignet ist. Die jährlichen Aufwendungen für das Boot belaufen sich auf ca. 36.000 DM. Unter Berücksichtigung eines 30%-Anteils für private Nutzung macht der Kläger den verbleibenden Betrag von ca. 25.000 DM als Werbungskosten geltend.

Lösung: Dem Werbungskostenabzug könnte § 4 V 1 Nr. 4 EStG entgegenstehen. Diese Vorschrift gilt nicht nur für Betriebsausgaben, sondern gemäß § 9 V EStG für den Abzug als Werbungskosten entsprechend. Dann müsste es sich bei dem Motorboot des Klägers aber um eine Jacht handeln. Das hängt von der konkreten Benutzung eines Wasserfahrzeugs, nicht sondern von seiner Art – etwa gedeckt oder offen – ab. Jacht ist ein Wasserfahrzeug, das zu Zwecken des Sports, der Freizeitgestaltung oder auch der Repräsentation genutzt wird und das früher auch als „Lustfahrzeug“ bezeichnet worden ist. Trotzdem lässt der BFH den Werbungskostenabzug nicht unbeschränkt zu. Er wendet vielmehr die §§ 4 V 1 Nr. 6 und 9 I Nr. 4 EStG analog an, obwohl diese Vorschrift ihrem Wortlaut nach auf landgebundene Kfz beschränkt sei. Der BFH meint, dies sei keine Analogie, spricht aber gleichwohl von planwidriger Unvollständigkeit und Ergänzungsbedürftigkeit. Dabei verkenne der BFH nicht, dass die durch das vom Kläger verwandte Motorboot verursachten Kosten, auf die Fahrstrecke umgerechnet, höher sein. Der BFH gibt dem Finanzgericht weiter auf, nach Veranlassung der einzelnen Fahrten eine Aufteilung zwischen Fahrten zur Arbeitsstätte und Fahrten zur Betriebsstätte vorzunehmen. Das sei im Hinblick auf den Werbungskostenpauschbetrag (§ 9a I Nr. 1a EStG) erforderlich.

II. Gewinnverteilung, Sonderbereiche

Ist der Gewinn ermittelt, so ist dieser Gewinn im Fall der Mitunternehmerschaft auf die einzelnen Gesellschafter zu verteilen. Die Verteilung richtet sich nach dem Gesellschaftsvertrag. Im Unterschied zu Kapitalgesellschaften kommt es für die Gewinnzurechnung beim Gesellschafter nicht darauf an, ob ein Gewinn ausgeschüttet oder entnommen worden ist, denn der Gewinn einer Personengesellschaft wird unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet (Grundsatz der Transparenz).

§ 15 I 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG ist zu entnehmen, dass neben dem Gewinn die Ergebnisse aus Sonderbereichen zu berücksichtigen sind; man spricht insoweit von Sonderbilanzen, Sonderbetriebsausgaben, Sonderbetriebsvermögen. Nicht unmittelbar aus dem Gesetz ergibt sich die Existenz von Ergänzungsbilanzen, die systematisch dem ersten, nicht dem zweiten Halbsatz von § 15 I 1 Nr. 2 S. 1 EStG zuzuordnen sind. Ergänzungsbilanzen sind zu bilden, wenn sich für einen Gesellschafter bei bestimmten Wirtschaftsgütern Anschaffungskosten in anderer Höhe ergeben als sie der Gesellschaftsbilanz zugrunde liegen. Typischer Fall ist der Erwerb eines Mitunternehmeranteils unter Vergütung von stillen, in der Gesellschaftsbilanz nicht ausgewiesenen Reserven. Birk schreibt in seinem Steuerrechtslehrbuch, dass Ergänzungsbilanzen ein sehr komplexes Thema seien, das man nicht unbedingt beim ersten Kontakt mit dem Steuerrecht verstanden haben muss (Birk, Steuerrecht, Rn. 1034). Entsprechend werden auch hier die Ergänzungsbilanzen, abweichend von der Systematik des Gesetzes, nach den Sonderbilanzen behandelt. Zuvor ist im Rahmen von § 15 I 1 Nr. 2 Satz 1, 1. Alt. EStG auf das Gegenteil des Gewinns, auf Verluste einzugehen.

III. Verluste

Verluste, das EStG spricht auch von negativen Einkünften (nicht Einkommen), sind Gegenstand u.a. der §§ 2 III, 10d und 15a EStG. Das Gesetz geht von dem Grundsatz aus, dass Verluste unmittelbar und in voller Höhe die Einkünfte mindern. Dies entspricht dem objektiven Nettoprinzip, das – als Prinzip – Verfassungsrang hat. Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip unterliegen der Besteuerung nur die Nettoeinkünfte (Gewinn oder Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten), weil nur sie dem Steuerpflichtigen für den eigenen Verbrauch tatsächlich zur Verfügung stehen. Erwerbsaufwendungen (Werbungskosten, Betriebsausgaben) sind abzuziehen.

Die Abziehbarkeit von Verlusten führt allerdings zu einigen Problemen und zu einigem Missbrauch; auf Letzteren hat der Gesetzgeber mit komplizierten Vorschriften reagiert, wie § 2a zu negativen Einkünften mit Auslandsbezug oder § 2b zu negativen Einkünften aus der Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften. Ausgehend von dem Grundsatz ist Motiv steuergesetzlicher Regelungen zu Verlusten darum zumeist die Begrenzung oder Kanalisierung von deren Geltendmachung.

§ 15a EStG betrifft den Fall eines Mitunternehmers, der nur beschränkt haftet, so der Kommanditist, soweit die Haftsumme schon erreicht ist. Verluste stellen für einen solchen Mitunternehmer keine wirtschaftliche Belastung dar, soweit nicht damit zu rechnen ist, dass der Mitunternehmer ihretwegen in Anspruch genommen wird. Ein solches negatives Kapitalkonto ist vom Verlustausgleich ausgeschlossen. Da die Verluste aber mit künftigen Gewinnen verrechnet werden, werden sie gesondert festgestellt (§ 15a IV EStG).

Soweit Verluste einen Gewinn nicht nur in einzelnen Hinsichten, sondern voll aufzehren, stellt sich das weitere Problem, dass es zwar negative Einkünfte, aber keine negative Steuer gibt. Bei einem Verlust aus Gewerbebetrieb von 100.000 DM im Jahr 1 steht fest, dass die Steuer für das Jahr 1 auf 0 festzusetzen ist. Das wäre aber auch der Fall, wenn Gewinn und Verlust sich die Waage hielten. Es fragt sich, was mit den für die Besteuerung dann noch nicht „verbrauchten“ 100.000 DM passiert. Die Antwort gibt § 10d EStG. Diese Vorschrift sieht die Berücksichtigung des noch nicht „verbrauchten“ Betrags durch Verlustrücktrag (Abs. 1 und 3) und Verlustvortrag (Abs. 2 bis 4) vor, wobei der Verlustrücktrag vorrangig ist, sofern der Steuerpflichtige nicht für Verlustvortrag optiert (§ 10 I 7 EStG), was wegen der Steuerprogression sinnvoll sein kann. Verlustrücktrag bedeutet, dass nicht ausgeglichene negative Einkünfte bis zu einer Höchstgrenze von 1 Mio. DM vom Gesamtbetrag der Einkünfte des vorangegangenen Veranlagungszeitraums abzuziehen sind; der Verlustrücktrag ist zeitlich auf den vorangegangenen Veranlagungszeitraum beschränkt. Ein für diesen Zeitraum evtl. schon ergangener Steuerbescheid ist zu korrigieren. Verlustvortrag bedeutet, dass durch Verlustrücktrag nicht berücksichtigte Verluste in den folgenden Veranlagungszeiträumen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Der Verlustvortrag ist zeitlich unbeschränkt möglich. § 10d EStG unterscheidet, ohne diese Begriffe zu verwenden, sowohl beim Verlustrücktrag als auch beim Verlustvortrag zwischen dem horizontalen oder internen und dem vertikalen oder externen Verlustausgleich. Was damit gemeint ist, ergibt sich aus § 10d I 2, II 2 EStG. Horizontal oder intern ist ein Verlustausgleich innerhalb derselben Einkunftsart, vertikal oder extern ist ein Verlustausgleich zwischen verschiedenen Einkunftsarten im Sinne von § 2 I EStG, etwa die Saldierung von Verlusten aus Vermietung und Verpachtung mit Gewinnen aus Gewerbebetrieb. Die Unterscheidung ist vor allem deshalb wichtig, weil § 2 III 2 bis 8 EStG den vertikalen oder externen Verlustausgleich in einer sehr komplizierten Regelung beschränkt.

Diese Vorschrift – § 2 III 2 bis 8 EStG –, auf die in § 10d EStG verwiesen wird, stelle ich Ihnen nun mit einem Zahlenbeispiel vor. Das Zahlenbeispiel habe ich dabei, damit Sie es nachlesen können, dem Lehrbuch von Birk entnommen (dort Rn. 545).

Zahlenbeispiel: S erwirtschaftet 2001 mit seinem Maklerbüro einen Gewinn iHv 350.000 DM und mit seiner Werkzeugfabrik einen Verlust iHv 250.000 DM. Daneben erzielt er Einkünfte aus Kapitalvermögen iHv 50.000 DM. Aus selbstständiger Arbeit erzielt er einen Verlust iHv 50.000 DM, aus Vermietung und Verpachtung einen weiteren Verlust iHv 150.000 DM. Wie hoch ist die Summe der von S 2001 erzielten Einkünfte.

Würde man die genannten Beträge ohne weiteres saldieren, so käme man zu einem Gesamtverlust von 50.000 DM. Dem steht aber § 2 III EStG entgegen.

Diese Vorschrift betrifft den externen Verlustausgleich und lässt den internen Verlustausgleich unberührt (zu Letzterem § 2 III 2, 1. Hs. EStG). Es bleibt darum bei der Saldierung des Gewinns aus dem Maklerbüro mit dem Verlust aus der Werkzeugfabrik, die zu einem Gesamtgewinn aus Gewerbebetrieb iHv 100.000 DM führt.

Im nach § 2 III 2, 2. Hs. EStG nächsten Rechenschritt ist die Summe der positiven Einkünfte zu ermitteln. Positiv sind in dem Zahlenbeispiel die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus Kapitalvermögen, zusammen 150.000 DM.

Nach der Kernaussage des § 2 III 3 EStG können Verluste – in dem Zahlenbeispiel 200.000 DM – nicht mit der Summe der positiven Einkünfte, sondern nur mit einem ausgleichsfähigen Betrag verrechnet werden. Nach § 2 III EStG darf der Teilbetrag der positiven Einkünfte, der über 100.000 DM hinausgeht, hier 50.000 DM, nur zur Hälfte mit negativen Einkünften ausgeglichen werden; wie mit übrigen negativen Einkünften, die nicht ausgleichsfähig sind, zu verfahren ist, ergibt sich aus § 2 III 5 EStG. Dies führt hier auf einen ausgleichsfähigen Betrag von 125.000 DM.

Wenn Verluste nur in dieser Höhe ausgleichsfähig sind, steht schon jetzt fest, dass der Gesamtverlust von 200.000 DM (selbstständige Arbeit + Vermietung und Verpachtung) nicht in voller Höhe, sondern nur bis zur Grenze von 125.000 DM abzugsfähig ist. Auf die Summe der positiven Einkünfte angewandt, bedeutet dies, dass die Summe der Einkünfte von S im Veranlagungszeitraum 25.000 DM beträgt (150.000 – 125.000 DM). Dies anstelle des oben ermittelten rechnerischen Gesamtverlustes von 50.000 DM.

Doch damit ist die Rechnung noch nicht zu Ende. Es muss nun bestimmt werden, in welchem Verhältnis sich die positiven Einkünfte (150.000 DM) auf den ausgleichsfähigen Betrag (125.000 DM) verteilen (§ 2 III 4 EStG). Das ist wichtig etwa für die Gewerbesteueranrechnung in § 35 EStG, weil diese nur hinsichtlich anteilig im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte stattfindet.

Ausgehend davon, dass die positiven Einkünfte zu 2 / 3 auf Gewerbebetrieb und zu 1 / 3 auf Kapitalvermögen entfallen, ergibt sich eine entsprechende Aufteilung des ausgleichsfähigen Betrags: 83.750 DM (= 2 / 3 von 125.000 DM) entfallen auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und 41.250 DM auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen. Nach dem externen Verlustausgleich hat S darum Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 16.250 DM (100.000 – 83.750 DM) und Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 8.750 DM (50.000 – 41.250 DM). Zusammen ergibt dies den schon ermittelten Betrag von 25.000 DM.

§ 2 III 5 EStG betrifft den Fall, dass die Summe der negativen Einkünfte den ausgleichsfähigen Betrag übersteigt; das ist hier der Fall (200.000 ist größer als 125.000 DM). Dann müssen die einzelnen negativen Einkünfte anteilig auf den ausgleichsfähigen Betrag aufgeteilt werden, wobei sich für die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit ein Anteil von 25 % und für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ein Anteil von 75 % und damit ein Anteil von 31.250 bzw. 93.750 DM am ausgleichsfähigen Betrag ergibt. Aus § 10d I 3 und II 3 EStG ergibt sich, dass nur die entsprechend geminderten Verluste in einen periodenübergreifenden Verlustabzug eingestellt werden dürfen. Der periodenübergreifende Verlustabzug wird auch insoweit beschränkt, als Verluste nicht mit den positiven Einkünften, sondern maximal mit einem ausgleichsfähigen Betrag verrechnet werden dürfen.

Die Regelung über die Beschränkung des Verlustausgleichs in den §§ 2 III und 10d EStG ist nicht nur wegen ihrer Kompliziertheit umstritten. Das Ziel des Gesetzgebers ist, gegen sog. Abschreibungskünstler vorzugehen und eine Mindestbesteuerung einzuführen, damit auch „reiche“ Steuerpflichtige sich nicht durch Steuersparmodelle arm rechnen können. Im Hinblick auf dieses Ziel wird der gesetzlichen Regelung mangelnde Eignung vorgeworfen, weil nur der externe, nicht der interne Verlustausgleich beschränkt wird, weiter mangelnde Erforderlichkeit, weil die Regelung nicht zwischen echten und gekünstelten Verlusten unterscheidet. BFH und BVerfG haben sich dieser Kritik nicht angeschlossen (BFH DB 2001, 1460; zuvor BVerfGE 99, 89); nach dem BFH ist der Verlustabzug nur dem Grunde nach, nicht aber periodengenau verfassungsrechtlich gewährleistet. Beim periodenübergreifenden Verlustausgleich ist sogar dem Grunde nach umstritten, ob er aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgt; das BVerfG fordert einen periodenübergreifenden Verlustausgleich immerhin in derselben Einkunftsart.