
Datum: 03.03.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 4943/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0303.14K4943.07.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, VIII B 88/10

Tenor:

Die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 vom 27.08.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.11.2007 werden dahingehend abgeändert, dass der Gewinn aus selbstständiger Arbeit in der Weise gemindert wird, dass weitere Betriebsausgaben in Höhe von 7.741 EUR im Jahr 2003 und 12.851 EUR im Jahr 2004 angesetzt werden. Der Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer werden entsprechend abgeändert. Die Berechnung der festzusetzenden Steuern wird dem Beklagten aufgegeben.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Die Kläger sind Eheleute, die in den Streitjahren 2000 bis 2004 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden.

2

Der Kläger ist Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. Er übt seine Tätigkeit in einer Einzelpraxis aus. Seit dem Jahr 1998 führt er zudem die Steuerberatungskanzlei ... als Einzelpraxis fort. Bis einschließlich 2001 ermittelte er den Gewinn für die beiden Praxen getrennt. Seit dem Jahr 2002 werden zusammengefasste Gewinnermittlungen vorgelegt. Der Gewinn wird durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) ermittelt. Für

3

die Jahre 2000 bis 2004 fand bei dem Kläger eine Außenprüfung statt. Dabei wurden unter anderem folgende Feststellungen getroffen:

Beteiligung D & Partner GbR

Der Kläger war mit einem Anteil von 25 v. H. an der D & Partner GbR beteiligt, die beim Finanzamt B steuerlich geführt wurde. Die Gesellschaft hatte im Jahr 1996 eine Steuerberatungskanzlei erworben. Der Kaufpreis wurde in Höhe von 1.050.000 DM durch ein Darlehen finanziert. In dem Darlehensvertrag vom 21./25.03.1996 sind als Darlehensnehmer die einzelnen Gesellschafter genannt. Auf den Darlehensvertrag wird Bezug genommen (Blatt 180 bis 185 der Gerichtsakte). Zum 01.02.2000 veräußerte der Kläger seinen Anteil an den Gesellschafter D. Der Kaufpreis bestand in der Übernahme des negativen Kapitalkontos des Klägers. Auf die "Übernahmevereinbarung" vom 30.10.2000 wird Bezug genommen (Blatt 201 der Gerichtsakte). Herr D führte die Praxis danach als Einzelpraxis fort. Im Jahr 2000 versteuerte der Kläger neben einem Gewinnanteil von 137.510 DM einen Veräußerungsgewinn von 41.777 DM. Nach einem Schreiben der C-Bank vom 20.09.2000 bestand aus den Kreditverbindlichkeiten der Gesellschaft noch eine Restschuld von 239.257 DM. Auf das Schreiben wird Bezug genommen (Blatt 209 der Betriebsprüfungsakte 06/0306). In Höhe dieses Betrages bildete der Kläger in der Bilanz seines Einzelunternehmens zum 31.12.2000 eine den Gewinn mindernde Verbindlichkeit. Der Kläger ist bislang nicht persönlich in Anspruch genommen worden. Der Prüfer erhöhte den Gewinn des Einzelunternehmens im Jahr 2000 um 239.257 DM. Auf Tz. 2.4 des Prüfungsberichts vom 14.05.2007 wird Bezug genommen.

Rückstellungen für Aufbewahrung

Der Kläger bildete ab dem Jahr 2001 in den Bilanzen seiner Einzelpraxis Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen. Im Jahr 2001 wurden die Rückstellungen für die Praxen E und A getrennt ermittelt, ab dem Jahr 2002 wurde eine zusammengefasste Rückstellung gebildet:

Praxis A	224.351 DM
Praxis E	<u>139.264 DM</u>
31.12.2001	363.615 DM
	= 185.913 EUR
31.12.2002	242.277 EUR
31.12.2003	338.115 EUR
31.12.2004	395.422 EUR

Nach den Feststellungen des Prüfers beträgt die für die Aufbewahrung genutzte Fläche 29,842 qm. Bei einer Gesamtfläche von 320,54 qm ergab sich ein Anteil von 9,31 v. H. Der Prüfer ermittelte die Rückstellung, indem er die jährlich anfallenden anteiligen Raumkosten (Miete, Heizung, Energie) mit einem Vervielfältiger von 5,5 multiplizierte. Da die sich danach

ergebenden Rückstellungen deutlich niedriger waren als die vom Kläger gebildeten, erhöhte der Prüfer den Gewinn der Jahre 2000 bis 2004 entsprechend:

	Steuerbilanz	Prüferbilanz	Gewinn-erhöhung
Praxis A	224.351 DM	36.790 DM	187.561 DM
Praxis E	<u>139.264 DM</u>	<u>29.827 DM</u>	109.437 DM
31.12.2001	363.615 DM	66.617 DM	
	= 185.913 EUR	= 34.060 EUR	
	+ <u>49.458 EUR</u>	+ <u>2.977 EUR</u>	46.481 EUR
31.12.2002	242.277 EUR	37.037 EUR	
	+ <u>102.743 EUR</u>	<u>/i. 308 EUR</u>	103.051 EUR
31.12.2003	338.115 EUR	36.729 EUR	
	+ <u>57.307 EUR</u>	+ <u>1.221 EUR</u>	58.528 EUR
31.12.2004	395.422 EUR	37.950 EUR	

10

Auf Tz. 2.10 der Prüfungsberichte vom 09. bzw. 14.05.2007 wird Bezug genommen.

11

Schuldzinsen

12

Im Jahr 2002 wurde das Konto ... bei der F-Bank mit Zinsen von insgesamt 20.927,28 EUR belastet (28.03. 4.905,29 EUR, 28.06. 5.116,83 EUR, 30.09. 5.337,49 EUR, 31.12. 5.567,67 EUR). Die Zinsen wurden bis auf einen geringfügigen Betrag auf dem Sachkonto ... (A) gebucht. Nach den Feststellungen des Prüfers handelte es sich bei dem Konto ... um ein privates Girokonto der Kläger. Zudem wurde nach den Feststellungen des Prüfers durch eine Fehlbuchung auf dem Sachkonto ... (E) ein um 16.573,76 EUR zu hoher Zinsaufwand gebucht. Dieses Konto hat einen Endsaldo von 23.803,42 EUR. Der Prüfer erhöhte den Gewinn um insgesamt 37.501,04 EUR (20.927,28 EUR + 16.573,76 EUR).

13

Im Jahr 2003 wurden auf dem Sachkonto ... (A) Zinsen von 23.219,28 EUR gebucht. Nach den Feststellungen des Prüfers handelte es sich bei einem Teilbetrag von 15.548,58 EUR um Zinsen für das Konto ... und bei dem Restbetrag von 7.670,70 EUR um Zinsen für die im Jahr 2003 bei der F-Bank aufgenommenen Darlehen a bzw. b. Durch diese beiden Darlehen wurden andere Darlehen abgelöst, unter anderem das Darlehen Auf die Darlehensverträge (Blatt 82, 83 der Gerichtsakte) und das Schreiben der F-Bank über die Verwendung der Darlehen (Blatt 217 der Gerichtsakte) wird Bezug genommen. Nach Angaben des Prüfers hatte der Kläger erklärt, dass private Darlehen abgelöst worden seien. Der Prüfer erhöhte den Gewinn um insgesamt 23.219,28 EUR (15.548,58 EUR + 7.670,70 EUR).

14

Im Jahr 2004 wurden auf dem Sachkonto ... (A) Zinsen von 22.019,83 EUR gebucht. Nach den Feststellungen des Prüfers handelte es sich um Zinsen für die Darlehen a bzw. b. Der Prüfer erhöhte den Gewinn um 22.019,83 EUR. Auf Tz. 2.8 des Prüfungsberichts vom 14.05.2007 wird Bezug genommen. 15

Hinzurechnung (§ 4 Abs. 4a Einkommensteuergesetz - EStG -) 16

Die streitige Gewinnerhöhung ergibt sich aus der Hinzurechnung von nach Auffassung des Prüfers nicht abziehbaren Schuldzinsen gemäß § 4 Abs. 4a EStG in Höhe von 15.902 EUR (2003) und 20.050 EUR (2004). 17

Der Prüfer ermittelte unter anderem unter Berücksichtigung des Gewinns vor Prüfung Überentnahmen in Höhe von 265.041 EUR (2003) und 344.174 EUR (2004). Der Besteuerung wurde ein Hinzurechnungsbetrag in Höhe von jeweils 6% des Betrages der Überentnahmen, d.h. 15.902 EUR im Jahr 2003 und 20.050 EUR im Jahr 2004 zugrunde gelegt. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf Blatt 257 bis 260 der Betriebsprüfungsakte 06/0306 und Tz. 2.9 des Prüfungsberichts vom 14.05.2007 Bezug genommen. 18

Der Beklagte folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ am 27.08.2007 für die Jahre 2000 bis 2004 entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide. Das Einspruchsverfahren hatte hinsichtlich des Jahres 2004 - in einem hier nicht weiter interessierenden Punkt - teilweise Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 23.11.2007). 19

Die Kläger haben am 22.12.2007 die vorliegende Klage wegen Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer 2000 bis 2004 erhoben. 20

Beteiligung D & Partner GbR 21

Der Kläger macht im Wesentlichen geltend, die Beteiligung an der D & Partner GbR sei notwendiges Betriebsvermögen der Einzelpraxis gewesen. Herr D sei kein Wirtschaftsprüfer, so dass er - der Kläger - alle prüfungspflichtigen Jahresabschlüsse der Gesellschaft unterschrieben und gesiegelt habe. Die Leistungen seien der Gesellschaft in Rechnung gestellt worden. Dementsprechend sei das Darlehen seiner Einzelpraxis zuzurechnen. Das Darlehen habe seinerzeit die Gesellschaft aufgenommen. Zwar seien in dem Darlehensvertrag die einzelnen Gesellschafter als Darlehensnehmer genannt. In Ziffer 1 des Vertrages werde aber klargestellt, dass "dem" Darlehensnehmer, also der Gesellschaft, das Darlehen gewährt worden sei. Zins- und Tilgungsleistungen habe die Gesellschaft erbracht. Sonder- oder Ergänzungsbilanzen seien nicht erstellt worden. Mit dem Ausscheiden der Gesellschafter - also auch mit seinem Ausscheiden - seien die Verbindlichkeiten der Gesellschaft auf Herrn D übergegangen. Ansonsten hätten die Abfindungen höher ausfallen müssen. Dies werde dadurch bestätigt, dass Herr D Zins- und Tilgungsleistungen übernommen habe. Im Innenverhältnis zur Gesellschaft bestehe daher keine Verpflichtung mehr. Allerdings bleibe im Außenverhältnis seine Verpflichtung gegenüber der Bank bestehen. Eine mögliche Inanspruchnahme durch die Bank hätte aber für das Feststellungsverfahren keine Bedeutung mehr. Sofern die ausgeschiedenen Gesellschafter in Anspruch genommen werden sollten, zahlten sie kein eigenes Darlehen zurück, sondern tilgten Verbindlichkeiten des Herrn D. Dass für Bürgschaften oder andere Haftungsverhältnisse Rückstellungen gebildet werden müssten, sei in Rechtsprechung und Literatur unbestritten. 22

Soweit der erkennende Senat in seinem Aussetzungsbeschluss davon ausgegangen sei, dass die Aufwendungen den Gewinn des Einzelunternehmens nicht beeinflussten, sei dem 23

entgegen zu halten, dass zu unterscheiden sei, ob die Beteiligung im Betriebs- oder im Privatvermögen gehalten werde. Gehöre die Beteiligung zum Privatvermögen, wären Finanzierungskosten als Sonderbetriebsausgaben im Feststellungsverfahren zu berücksichtigen. Gehöre die Beteiligung dagegen zum Betriebsvermögen, wären sämtliche Aufwendungen und Erträge, sofern sie einen Gesellschafter allein beträfen, sowohl im Jahresabschluss der Gesellschaft als auch im Jahresabschluss des Gesellschafters auszuweisen. Die Einkünfte „wanderten“ nicht direkt in den Einkommensteuerbescheid, sondern zunächst in die Einkünfte des Betriebs des Gesellschafters. Soweit dies in seinem Fall nicht geschehen sei, werde dies nunmehr beantragt.

Des Weiteren komme in dem vorerwähnten Aussetzungsbeschluss nicht zum Ausdruck, dass 24
Verluste aus der Inanspruchnahme von Bürgschaften steuerlich grundsätzlich als Verluste zu berücksichtigen seien. Wäre er vor seinem Ausscheiden aus der D & Partner GbR in Anspruch genommen worden, hätte er zum 01.02.2000 in seiner Sonderbilanz eine Forderung von 239.257 DM gegen die GbR ausgewiesen und der Veräußerungsgewinn hätte sich um diesen Betrag gemindert. Damit hätte die Inanspruchnahme in voller Höhe zu einem Verlust geführt. In der Bilanz seines Einzelunternehmens hätten die Beteiligung und Bankverbindlichkeiten jeweils mit 239.357 DM angesetzt werden müssen. Dasselbe Ergebnis müsse eintreten, wenn lediglich ein Haftungsrisiko bestehe. Durch sein Ausscheiden aus der Gesellschaft habe Herr D die Darlehensverbindlichkeiten übernommen. Sollte dieser die Verbindlichkeiten nicht begleichen, sei eine Forderung in der Bilanz des Einzelunternehmens des Klägers auszuweisen. Diese könne handelsrechtlich noch nicht aktiviert werden, jedoch müsse eine Rückstellung gebildet werden.

Die Schlussfolgerung des Senats auf Seite 11 des Aussetzungsbeschlusses „Nichts anderes 25
gilt, wenn die Beteiligung im Betriebsvermögen des Gesellschafters gehalten wird. Denn aus der Zuordnung von Ansprüchen eines Gesellschafters aus der Begleichung von Schulden der Gesellschaft zum Eigenkapital folgt, dass der Gesellschafter die Verluste nicht in seiner eigenen Steuerbilanz berücksichtigen kann“, lasse sich dem angeführten Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 19.03.1993 (I R 60/92, Bundessteuerblatt - BStBl - II 1993, 714) nicht entnehmen. Genau das Gegenteil sei der Fall. Wie sein Beispiel zeige, erfolge die Begleichung von Schulden zum Eigenkapital. Wenn der Gesellschafter ausscheide, entstehe ein entsprechender Verlust. In der Bilanz des Gesellschafters müsse die Beteiligung spiegelbildlich angesetzt werden.

Nach seinem Ausscheiden aus der D & Partner GbR habe er immer ein Haftungsrisiko 26
gefürchtet. In der GbR könnten für ihn keine Sonderbilanzen mehr gebildet werden. Eine Rückstellung komme deshalb nur in der Bilanz seines Einzelunternehmens in Betracht. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Ausführungen des Klägers im Schriftsatz vom 15.07.2008 Bezug genommen.

In der mündlichen Verhandlung hat der Kläger den Beweisantrag gestellt, dass die C-Bank 27
sich deswegen nicht an ihn gewandt habe, weil sie gewusst habe, dass die Herren G und K weitere potentielle Schuldner seien.

Rückstellungen für Aufbewahrung 28

Mit der Klage begehrt der Kläger nunmehr die Berücksichtigung folgender Rückstellungen: 29

Praxis A	258.872 DM	30
----------	------------	----

Praxis E	<u>211.804 DM</u>
31.12.2001	470.676 DM
	= 240.653 EUR
31.12.2002	248.463 EUR
31.12.2003	323.474 EUR
31.12.2004	401.392 EUR

Der Kläger macht im Wesentlichen geltend, Notare, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater unterschieden sich hinsichtlich der aufzubewahrenden Unterlagen von gewerblichen Unternehmern dadurch, dass sie nicht nur eigene Unterlagen aufbewahren müssten, sondern auch die Handakten der Mandanten. Da die Handakten dauernd vervollständigt werden müssten und darüber hinaus bei kleineren Unternehmen die Unterlagen mehrerer Jahre in einer Handakte verwahrt würden, seien die Schränke für die Aufbewahrung der Handakten in die Bürofläche integriert. Die hierfür erforderliche Fläche werde nicht für andere Büroarbeiten genutzt. Mit den Vorschriften der §§ 57 ff. Wirtschaftsprüferordnung (WiPrO) habe der Umfang der aufzubewahrenden Handakten erheblich zugenommen. Die Wirtschaftsprüferkammer bestelle für Jahresabschlussprüfungen einen anderen Wirtschaftsprüfer, der kontrolliere, ob die aufbewahrten Unterlagen den Vorschriften entsprächen. Bei einem Verstoß werde die Genehmigung, Jahresabschlüsse zu prüfen, zurückgenommen. Um einen Eindruck über die aufzubewahrenden Unterlagen zu vermitteln, werde das IDW-Praxishandbuch zur Qualitätssicherung beigelegt.

31

In die Rückstellungen einzubeziehen seien die anteilige Miete für Erd- und Obergeschoss, EDV- und Personalkosten.

32

Es gebe zwei Arten von Aufbewahrungsräumen, das Büro und das Archiv. Das Archiv befinde sich in einem anderen Gebäude. Die Kosten für das Archiv seien nicht in die Rückstellung einbezogen worden. Im Büro würden hauptsächlich Unterlagen über Jahresabschlüsse aufbewahrt. Soweit für Mandanten keine Jahresabschlüsse erstellt, festgestellt oder geprüft würden, würden Unterlagen, die älter als sieben Jahre seien, im Archiv aufbewahrt. Entgegen der Auffassung des Prüfers könne der rückstellungsfähige Aufwand daher nicht nach dem Verhältnis der Nutzfläche des Archivs zur Gesamtfläche ermittelt werden. In dem Archiv lägen nur alte Unterlagen. Die Mandantenakten würden praktisch "auf Ewig" zur Verfügung gehalten. Kein einziger Mandant sei aufgefordert worden, die Handakten in Empfang zu nehmen und selber aufzubewahren.

33

Bei der Ermittlung der Fläche, die zur Aufbewahrung von Unterlagen genutzt werde, hätten sie seinerzeit nur die Schrank- und Regalflächen ausgemessen. Dabei sei nicht berücksichtigt worden, dass Schränke und Regale ohne die umliegenden Flächen nicht nutzbar seien. Die anteiligen Raumkosten für die sogenannten „Standspuren“ müssten aber berücksichtigt werden. Kein Mitarbeiter gehe so nahe an den Schränken vorbei, dass man sagen könne, die „Standspuren“ würden auch für andere Dinge benötigt. Dies werde deutlich, wenn ein Archiv gemietet würde. Die Schränke und Regale in dem Archiv nähmen nur etwa die Hälfte des Raumes in Anspruch. Gleichwohl käme niemand auf die Idee, die andere

34

Hälfte herauszurechnen. Außerdem müssten noch die Flächen einbezogen werden, die notwendig seien, um die Schränke und Regale zu erreichen. Da die Mandantenakten im ganzen Büro aufbewahrt würden, müssten Treppen, Flure und Eingangsflächen sowie Küche und WC berücksichtigt werden. Wegen der Aufbewahrungsflächen im Erd- und Obergeschoss wird auf Anlagen 7, 8 zum Schriftsatz vom 03.01.2008 Bezug genommen (Blatt 61, 62 der Gerichtsakte), wegen der der Aufbewahrung zuzurechnenden Flächen auf Anlage 9 zum Schriftsatz vom 03.01.2008 (Blatt 63 bis 72 der Gerichtsakte) und wegen der Höhe der Mieten auf Anlage 3 zum Schriftsatz vom 03.01.2008 (Blatt 57 der Gerichtsakte). Die Anwendung des vom Prüfer zugrunde gelegten Vervielfältigers von 5,5 sei nur dann richtig, wenn Mieten und sonstige Kosten in den zehn Jahren identisch geblieben seien.

Personalkosten seien einzubeziehen, weil sich jeder Mitarbeiter, der einen Mandantenstamm betreue, um die aufzubewahrenden Akten selbst kümmere. Nach überschlägiger Berechnung seien die Mitarbeiter damit jeweils eine halbe Stunde am Tag beschäftigt. Bezogen auf einen Arbeitstag mache das 6,25 % aus, bezogen auf die gesamten Personalkosten seien dies im Jahr 2001 35.100 DM. Auf Anlagen 4 und 5 zum Schriftsatz vom 03.01.2008 wird Bezug genommen (Blatt 58, 59 der Gerichtsakte). Neben der Miete und den Personalkosten seien auch noch die EDV-Kosten einzubeziehen, da ohne EDV keine aufzubewahrenden Unterlagen hergestellt werden könnten. Die Kosten seien mit 20 % der gesamten EDV - Kosten angesetzt worden. Wegen der Höhe der Rückstellungen für die einzelnen Streitjahre wird auf Anlagen 10, 13, 17, 22 zum Schriftsatz vom 03.01.2008 Bezug genommen (Blatt 73, 76, 80, 85 der Gerichtsakte). 35

In der mündlichen Verhandlung hat der Kläger bestätigt, dass Bearbeitungsvorgänge in laufenden Verfahren (Kopieren, Einsortieren), die aufbewahrungspflichtige Unterlagen betroffen hätten, in die Rückstellung einbezogen worden seien. Während des ganzen Zeitraums seien die Akten nicht getrennt geführt worden, es sei immer wieder dieselbe Akte gezogen worden. 36

Schuldzinsen 37

Die Einzelpraxis E habe am 31.12.2001 Forderungen in Höhe von 432.187,32 DM aus nicht bezahlten Umlagen gegen die Praxis A gehabt. Dementsprechend sei in den Bilanzen der Praxen A und E zum 31.12.2001 eine entsprechende Verbindlichkeit bzw. Forderung ausgewiesen worden. Die Umlagen seien zuvor als betrieblicher Aufwand erfasst bzw. als Ertrag verbucht worden. Da die Forderung aus Sicht der Praxis E zu hoch geworden sei, seien im Jahr 2003 die Darlehen a und b bei der F-Bank aufgenommen worden. In der Praxis A (= Einzelunternehmen 2) sei dieser Vorgang mit „Verbindlichkeiten Einzelunternehmen 1 an Verbindlichkeiten F-Bank“ verbucht worden. Im Ergebnis sei nur der Gläubiger ausgetauscht worden. Die betriebliche Verursachung sei unberührt geblieben, so dass die Zinsen als Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien. Die Praxis E habe diesen Betrag der Praxis A gutgeschrieben. Wegen der dadurch entstandenen Liquidität habe der Gewinn aus den berechneten Umlagen und den der Praxis A gewährten Liquiditätszuschüssen ausgeschüttet werden können. Dies mache das Darlehen aber nicht zu Privatvermögen. Andernfalls könne kein Unternehmen mit Bankverbindlichkeiten in der Bilanz Ausschüttungen vornehmen. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom 18.03.2008 Bezug genommen. 38

Die am 31.12.2002 vorgenommene Buchung eines Zinsaufwands von 16.573,76 DM sei keine Fehlbuchung, nur sei die Höhe unzutreffend. Beim Jahresabschluss seien versehentlich die dem Konto ... bei der F-Bank belasteten Zinsen für das Jahr 2001 von 23.803,42 EUR zugrunde gelegt worden. Die Zinsen für das Jahr 2002 hätten jedoch lediglich 10.400,43 EUR betragen. Damit hätte der Gewinn lediglich um den Differenzbetrag 39

von 13.403,99 EUR korrigiert werden dürfen, nicht jedoch um einen Betrag von 16.573,76 EUR.

Hinzurechnung (§ 4 Abs. 4a EStG)

Die vom Prüfer zugrunde gelegten Zahlen entsprächen den Gewinnen vor Prüfung. Nach den auf der Grundlage der Prüfung geänderten Einkommensteuerbescheiden seien als Bemessungsgrundlage für die Überentnahmen Gewinne von 260.404 EUR (2003) bzw. 271.663 EUR (2004) anzusetzen. Außerdem müssten höhere Einlagen zugrunde gelegt werden. Wenn der Prüfer Zinsen nicht als Betriebsausgaben anerkannt habe, müssten die Darlehen als Eigenkapital angesehen werden. Dadurch erhöhten sich die Einlagen. Vor diesem Hintergrund entfielen Hinzurechnungsbeträge.

Die Kläger beantragen,

die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2004 vom 27.08.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.11.2007 dahingehend abzuändern, dass der Gewinn aus selbstständiger Arbeit

für das Jahr 2000 um 239.257 DM,

für das Jahr 2001 um eine weitere Aufbewahrungsrückstellung von 404.059 DM,

für das Jahr 2002 um eine weitere Aufbewahrungsrückstellung von 4.833 EUR und weitere Schuldzinsen von 37.501 EUR,

für das Jahr 2003 um eine weitere Aufbewahrungsrückstellung von 75.319 EUR und weitere Schuldzinsen von 39.121 EUR sowie

für das Jahr 2004 um eine weitere Aufbewahrungsrückstellung von 76.697 EUR und weitere Schuldzinsen von 42.070 EUR

gemindert wird.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen mit der Maßgabe, dass die nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG nach Maßgabe des tatsächlichen Gewinns ermittelt und der Rechenfehler bei der Aufbewahrungsrückstellung korrigiert werden.

Wegen des Vorbringens des Beklagten wird auf die Schriftsätze vom 18.01.2008 und 20.03.2008 Bezug genommen.

Am 15.02.2008 und am 17.07.2009 haben Erörterungstermine stattgefunden. Auf die Protokolle hierüber wird Bezug genommen.

Weiterhin wird auf den Aussetzungsbeschluss des Senats in dieser Sache vom 02.04.2008 (14 V 406/08) Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist nur zu einem geringen Teil begründet.

Beteiligung D & Partner GbR

- Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, aufgrund einer möglichen Inanspruchnahme des Klägers durch die C-Bank zu Lasten des Gewinns eine Verbindlichkeit im Einzelunternehmen zu berücksichtigen. Es handelt sich nicht um Aufwendungen, die den Gewinn des Einzelunternehmens beeinflussen. 58
- Aufwendungen sind nach § 4 Abs. 4 EStG Betriebsausgaben, wenn sie durch den Betrieb veranlasst sind. Im Streitfall scheitert die betriebliche Veranlassung der Verbindlichkeit daran, dass der Kläger das Darlehen nicht für betriebliche Zwecke seines Einzelunternehmens aufgenommen hat. Das Darlehen hing wirtschaftlich mit dem früheren Gesellschaftsverhältnis zusammen und war bei der D & Partner GbR in der Sonderbilanz des Klägers auszuweisen. 59
- Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, und ferner die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat. Der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft setzt sich somit zusammen aus dem Steuerbilanzgewinn der Gesellschaft einschließlich den Ergebnissen etwaiger Ergänzungsbilanzen und den Ergebnissen der Sonderbilanzen der Gesellschafter. 60
- Sofern der Kläger noch vor Beendigung seiner Gesellschafterstellung von der C-Bank in Anspruch genommen worden wäre, hätte ihm gegen die Gesellschaft ein Ausgleichsanspruch nach § 110 Handelsgesetzbuch (HGB) zugestanden. Ein solcher Anspruch gehört - ebenso wie Ansprüche eines Gesellschafters aus einer gegenüber der Gesellschaft bestehenden Darlehensforderung - zwar nicht zu dem in der Gesellschaftsbilanz auszuweisenden Eigenkapital, wohl aber zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 2. Halbsatz EStG), das in der aus Gesellschaftsbilanz und Sonderbilanzen zu bildenden Gesamtbilanz als Eigenkapital behandelt wird. Wenn der Ausgleichsanspruch von der Gesellschaft nicht hätte beglichen werden können, hätte der Verlust - wie der Verlust einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen - im Zeitpunkt der Beendigung der Gesellschaft bzw. im Rahmen der Ermittlung eines Aufgabe- oder Veräußerungsgewinns steuermindernd berücksichtigt werden können (vgl. BFH-Urteile vom 12.07.1990 IV R 37/89, BStBl II 1991, 64; vom 19.01.1993 VIII R 128/84, BStBl II 1993, 594 unter III.1; vom 24.03.1999 I R 114/97, BStBl II 2000, 399 unter B.IV.1b). 61
- Der Umstand, dass der Kläger - wenn überhaupt - erst nach Beendigung der Gesellschafterstellung in Anspruch genommen wird, führt im Ergebnis zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung. 62
- Hätte bei seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft eine Inanspruchnahme gedroht und hätte er auch keinen Ausgleich erwarten können, würde aus der Gleichbehandlung des Verlustes mit dem Verlust einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen folgen, dass die drohende Inanspruchnahme bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns des Klägers durch Bildung einer Rückstellung zu berücksichtigen gewesen wäre (vgl. BFH-Urteil vom 12.07.1990 IV R 37/89, a.a.O.). Dies gilt auch, wenn die Beteiligung im Betriebsvermögen des Gesellschafters gehalten wird. Aus der Zuordnung von Ansprüchen eines Gesellschafters aus der Begleichung von Schulden der Gesellschaft zum Eigenkapital folgt, dass der Gesellschafter die Verluste nicht in seiner eigenen Steuerbilanz berücksichtigen kann (vgl. BFH-Urteil vom 19.03.1993 I R 60/92, a.a.O. unter II.A.1.b). Die Einwendungen des Klägers hiergegen greifen nicht durch. Zum Fall eines betrieblich an einer Personengesellschaft beteiligten Einzelunternehmers hat der BFH ausgeführt, der Anteil am Gewinn der Personengesellschaft 63

werde dem Teilhaber "außerhalb der eigenen Steuerbilanz zugerechnet" (vgl. BFH-Urteil vom 22.01.1981 IV R 160/76, BStBl II 1981, 427 unter 1.). Das Urteil betraf die Abschreibung einer Darlehensforderung, die dem Gesellschafter einer Personengesellschaft zustand und sich gegen die Gesellschaft richtete. Für den Streitfall ergibt sich hieraus, dass die Frage nach einer steuerlich zu berücksichtigenden Gewinnminderung grundsätzlich im Rahmen der gesonderten Feststellung des Gewinns der Personengesellschaft gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Abgabenordnung 1977 (AO) hätte beurteilt werden müssen. Davon abgesehen ist nicht einmal erkennbar, dass beim Ausscheiden des Klägers aus der Gesellschaft im Streitjahr 2000 eine Inanspruchnahme gedroht hat.

Da nicht erkennbar ist, dass beim Ausscheiden des Klägers aus der Gesellschaft eine Inanspruchnahme gedroht hat, könnten im Falle einer späteren Inanspruchnahme - was bislang nicht der Fall war - Zahlungen allenfalls nach § 24 Nr. 2 EStG als nachträglicher Verlust aus der Beteiligung zu berücksichtigen sein (vgl. BFH-Urteil vom 22.01.2003 X R 60/99, BFH/NV 2003, 900 unter II.2.a). Denn nachträgliche Betriebsausgaben eines einzelnen Gesellschafters nach Veräußerung des Mitunternehmeranteils können grundsätzlich nicht mehr Gegenstand einer gesonderten und einheitlichen Feststellung sein, weil es an der Beteiligung mehrerer Personen an den Einkünften fehlt (vgl. BFH-Urteile vom 14.05.2002 VIII R 8/01, BStBl II 2002, 532; vom 22.01.2003 X R 60/99, a.a.O.). Zahlungen für die Darlehensschuld können jedoch nicht als nachträgliche Betriebsausgaben berücksichtigt werden, wenn die Ausgaben bei Ausscheiden aus der Gesellschaft, mithin im Zeitpunkt der Veräußerung des Gesellschaftsanteils, bereits erkennbar waren. Die drohende Inanspruchnahme wäre dann bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns des Klägers durch Bildung einer Rückstellung zu berücksichtigen gewesen (vgl. Urteil des Finanzgerichts Berlin vom 26.08.1997 V 277/95, juris).

64

Würde im Hinblick auf die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH), die einer (Außen-) GbR durch die Teilnahme am Rechtsverkehr zivilrechtlich Rechtsfähigkeit und prozessual Parteifähigkeit zubilligt (vgl. BGH-Urteil vom 29.01.2002 II ZR 331/00, Neue Juristische Wochenschrift 2001, 1056; BGH-Beschluss vom 16.07.2001 II ZB 23/00, Betriebs-Berater 2001, 1966) die D & Partner GbR - und nicht die einzelnen Gesellschafter - als Darlehensnehmer angesehen, änderte sich das Ergebnis nicht. Die Qualifizierung der in der Sonderbilanz der Gesellschafter auszuweisenden Ansprüche als Eigenkapital beruht auf der für das Steuerrecht maßgeblichen Vorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 2. Halbsatz EStG.

65

Der Umstand, dass Herr D nach Ausscheiden des Klägers allein für das Darlehen einzustehen hat, kann zu keiner anderen steuerrechtlichen Beurteilung führen. Das Ausscheiden des Klägers änderte nichts an der im Außenverhältnis bestehenden Haftung. Ein Gesellschafter haftet grundsätzlich auch nach seinem Ausscheiden noch für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft, wenn diese bis zu seinem Ausscheiden begründet wurden (§ 160 Abs. 1 Satz 1 HGB). Sofern der Kläger in Anspruch genommen würde, hätte dies seinen Grund in der lange Zeit vor seinem Ausscheiden von der Gesellschaft eingegangenen Darlehensverpflichtung. Die Inanspruchnahme stünde in unmittelbarem Zusammenhang mit seiner früheren Gesellschafterstellung, denn das Darlehen diene dem gemeinsamen Gesellschaftszweck und wurde dementsprechend nicht nur als Gesellschaftsschuld verbucht und bilanziert, sondern als solche auch im Hinblick auf die hierfür allein aus dem Gesellschaftsvermögen erbrachten Zins- und Tilgungsleistungen behandelt.

66

Nach den Vorausführungen kommt es im Streitfall nicht darauf an, aus welchem Grund die C-Bank den Kläger noch nicht in Anspruch genommen hat. Daher musste dem Beweisantrag

67

des Klägers, eine Bestätigung der Bank anzufordern, dass dies seinen Grund in der weiteren potentiellen Schuldnerschaft der Herren G und K hatte, nicht nachgegangen werden.

Rückstellungen für Aufbewahrung

68

Höhere als die vom Beklagten berücksichtigten Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen sind nicht anzuerkennen.

69

Nach § 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind für ungewisse Verbindlichkeiten Rückstellungen zu bilden. Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH das Bestehen einer dem Betrage nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit der Entstehung einer Verbindlichkeit dem Grunde nach - deren Höhe zudem ungewiss sein kann - und ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. Zudem ist erforderlich, dass der Schuldner ernsthaft mit der Inanspruchnahme rechnen muss (vgl. BFH-Urteil vom 08.11.2000 I R 6/96, BStBl II 2001, 570). Auch für Verpflichtungen, die sich aus öffentlichem-Recht ergeben (Geld- oder Sachleistungsverpflichtungen), können Rückstellungen gebildet werden. Dies setzt voraus, dass die öffentlich-rechtliche Verpflichtung hinreichend konkretisiert ist. Bei einem entsprechend konkreten Gesetzesbefehl kann sich allein aus dem Gesetz eine Verpflichtung ergeben, die zur Bildung einer Rückstellung berechtigt. Weiter ist erforderlich, dass an die Verletzung der Verpflichtung Sanktionen geknüpft sind, so dass sich der Steuerpflichtige der Erfüllung der Verpflichtung nicht entziehen kann (vgl. BFH-Urteil vom 08.11.2000 I R 6/96, a.a.O.).

70

Der Kläger begehrt die Bildung einer Rückstellung für die Kosten zur Aufbewahrung berufsspezifischer Unterlagen (Handakten). Hierfür kommt die Bildung einer Rückstellung jedoch nicht in Betracht.

71

1. Dass Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer die in § 66 Abs. 1 Satz 1 Steuerberatungsgesetz (StBerG) und § 51b Abs. 2 Satz 1 Wirtschaftsprüferordnung (WiPrO) genannten Handakten für die Dauer von zehn Jahren nach Beendigung des Auftrages aufzubewahren haben, reicht für die erforderliche Konkretisierung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung nicht aus. Ausschlaggebend dafür ist, dass die Verpflichtung schon vor Beendigung dieses Zeitraums erlischt, wenn der Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer den Auftraggeber aufgefordert hat, die Handakten in Empfang zu nehmen, und der Auftraggeber dieser Aufforderung binnen sechs Monaten, nachdem er sie erhalten hat, nicht nachgekommen ist (§ 66 Abs. 1 Satz 2 StBerG, § 51b Abs. 2 Satz 2 WiPrO). Da der Kläger seine Mandanten hätte auffordern können, die Handakten in Empfang zu nehmen, mit der Folge, dass die Verpflichtung zur Aufbewahrung der Unterlagen nach sechs Monaten erloschen wäre, kann von einer Aufbewahrungspflicht über den Zeitraum von sechs Monaten hinaus nicht ausgegangen werden. Hieran ändert auch der Hinweis des Klägers auf das Qualitätssicherungssystem (§ 55b WiPrO) nichts. Die Teilnahme am Qualitätssicherungssystem begründet keine selbstständigen Aufbewahrungspflichten. Dementsprechend kommt die Bildung einer Rückstellung nicht in Betracht.

72

Die Bildung einer Rückstellung für die Kosten zur Aufbewahrung der Handakten lässt sich im Streitfall auch nicht auf das BFH-Urteil vom 19.08.2002 (VIII R 30/01, BStBl II 2003, 131) stützen. Denn in dem von BFH entschiedenen Fall ging es um die Kosten zur Aufbewahrung eigener Geschäftsunterlagen, zu der der Steuerpflichtige nach § 257 HGB und § 147 AO verpflichtet ist. Der hier zu beurteilende Sachverhalt unterscheidet sich grundlegend von den Fällen, in denen Steuerpflichtige eigene Geschäftsunterlagen aufbewahren. Der Unterschied liegt darin, dass die berufsrechtlichen Aufbewahrungspflichten - wie bereits dargestellt - zum

73

Erlöschen gebracht werden können.

2. Sofern der Kläger darauf hinweist, dass er seine Mandanten nie aufgefordert habe, die Handakten in Empfang zu nehmen, mag dies so sein. Dennoch reicht dies für die erforderliche Konkretisierung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung des Klägers nicht aus. 74

Insbesondere der Einwand des Klägers, dass eine solche Aufforderung nicht üblich sei und unweigerlich zum Mandatsverlust führe, greift nicht durch. Das liegt auf der Hand, wenn das Mandatsverhältnis zwischenzeitlich beendet worden ist. Aber auch wenn das Mandat fortbesteht, rechtfertigt dies keine andere Beurteilung. Die Umstände, aus denen der Kläger eine Aufbewahrungsverpflichtung herleiten will, verdeutlichen, dass die Aufbewahrung der Handakten nicht unmittelbar durch die Beendigung des Auftrages verursacht ist, sondern darauf abzielt, den Mandanten nicht zu verlieren. Die Aufbewahrung der Handakten dient somit vor allem der Mandantenbindung. Dies rechtfertigt aber nicht die Bildung einer Aufbewahrungsrückstellung. Eine Rückstellung darf nämlich nicht gebildet werden, wenn ihre Erfüllung künftige Gewinnchancen ermöglichen soll (vgl. BFH-Urteil vom 28.05.1997 VIII R 59/95, BFH/NV 1998, 22). 75

3. Der Hinweis des Klägers, dass die Handakten aufbewahrt werden, weil sie zugleich für die weitere Betreuung des Mandats benötigt werden, rechtfertigt ebenfalls keine Rückstellung 76

Die Bildung einer Rückstellung für die Kosten zur Aufbewahrung setzt eindeutig voraus, dass es sich bei dem durch die Rückstellung verursachten Aufwand um Kosten zur Aufbewahrung „nach Beendigung des Auftrags“ (§ 66 Abs. 1 Satz 1 StBerG bzw. § 51b Abs. 2 Satz 1 WiPrO) handelt. Die vom Kläger ermittelten Kosten sind jedoch offensichtlich nicht in Erfüllung seiner berufsrechtlichen Aufbewahrungspflicht entstanden, sondern um bei der weiteren Betreuung des Mandats auf die Unterlagen zurückgreifen zu können. Die Aufbewahrung ist daher wirtschaftlich eng und untrennbar mit dem laufenden Geschäftsbetrieb verknüpft und deshalb nicht (wesentlich) durch die Beendigung des Auftrags verursacht. Dass die Handakten zugleich aufbewahrt werden, weil die Berufsordnung dies vorgibt, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern. 77

Auch soweit die Handakten bei der weiteren Betreuung des Mandats laufend auf den neuesten Stand gebracht werden, handelt der Kläger nicht in Erfüllung der in § 66 Abs. 1 Satz 2 StBerG und § 51b Abs. 2 Satz 1 WiPrO genannten Verpflichtung. Derartige Aktivitäten werden ebenfalls im Interesse des laufenden Geschäftsbetriebs entfaltet und rechtfertigen daher nicht die Bildung einer Rückstellung. Zudem sind die Kosten für die Aufbewahrung der Handakten nach Beendigung des Auftrags auch nicht von denen der laufenden Aktenführung abgrenzbar. 78

Davon abgesehen kommt die Bildung einer Rückstellung auch deswegen nicht in Betracht, weil der Kläger laufend Gebühren für die Bearbeitung des Mandats erhält. Es ist nicht davon auszugehen, dass die Aufwendungen für die Aufbewahrung von Unterlagen, die für die laufende Bearbeitung des Mandats benötigt werden, auch ohne gesonderte Aufführung in den Gebührenordnungen mit den Regelgebühren abgegolten sind. Soweit die Gebühren nicht kostendeckend sein sollten, handelte es sich um ein schwebendes Geschäft, bei dem ein wirtschaftliches Ungleichgewicht besteht. Für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ist aber die Bildung einer Rückstellung durch § 5 Abs. 4a EStG ausdrücklich ausgeschlossen. 79

Bei der vom Kläger begehrten Rückstellung handelt es sich um eine sog. Aufwandsrückstellung, der keine (ungewisse) Verpflichtung gegenüber einem anderen 80

zugrunde liegt und die den Zweck hat, künftige Ausgaben als Aufwand des abgelaufenen Wirtschaftsjahres zu berücksichtigen. Eine Aufwandsrückstellung ist in der Steuerbilanz nur im Rahmen des § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB i.V.m. § 5 EStG zulässig; ein derartiger Fall liegt hier jedoch nicht vor.

4. Für die Aufbewahrung der eigenen Geschäftsunterlagen, zu der der Kläger nach § 257 HGB und § 147 AO verpflichtet ist, kann dagegen eine Rückstellung berücksichtigt werden. Die Kosten sind aber nach Auffassung des Senats durch die vom Beklagten anerkannte Rückstellung ausreichend berücksichtigt. Der Prüfer hat die Kosten für einen Raum von knapp 30 qm berücksichtigt. Es erscheint ausgeschlossen, dass der Kläger eine derart große Fläche für die Aufbewahrung eigener Unterlagen für maximal 10 Jahre benötigt, so dass mit dem angesetzten Betrag auch anteilige Personalkosten und sonstige Nebenkosten für die jeweilige Archivierung hinreichend berücksichtigt sind. Soweit der Prüfer die Rückstellung im Prüfungszeitraum erhöht hat, bestand hierfür kein sachlicher Grund. Denn im Gegenzug hätte die Rückstellung teilweise aufgelöst werden müssen, da die Aufbewahrungspflicht für ein Jahr abgelaufen war. Soweit der Prüfer die Rückstellung im Jahr 2004 um einen Betrag von 1.221 EUR erhöhen wollte, tatsächlich aber um diesen Betrag vermindert hat (siehe die im Tatbestand dargestellte Gewinnauswirkung), war der Rechenfehler zu korrigieren. 81

Schuldzinsen 82

Höhere als die vom Beklagten berücksichtigten Schuldzinsen sind nicht anzuerkennen. 83

Schuldzinsen sind Betriebsausgaben, wenn sie für eine Verbindlichkeit geleistet werden, die durch den Betrieb veranlasst ist und deshalb zum Betriebsvermögen gehört (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 04.07.1990 GrS 2-3/88, BStBl II 1990, 817). Bei Bankdarlehen ist auf den Zweck der Darlehensaufnahme abzustellen. Besteht der Zweck darin, mit der Darlehensvaluta Betriebsschulden zu begleichen und werden die aufgenommenen Mittel zweckentsprechend tatsächlich so verwendet, so sind die Kreditkosten grundsätzlich Betriebsausgaben (vgl. BFH-Urteil vom 24.04.1997 VIII R 12/95, BFH/NV 1998, 290). Nach diesen Grundsätzen sind die streitgegenständlichen Zinsen im Streitfall mangels erkennbarer betrieblicher Veranlassung nicht als Betriebsausgaben berücksichtigungsfähig. 84

Bei den auf dem Konto ... gebuchten Zinsen ist der notwendige wirtschaftliche Zusammenhang mit dem Betrieb des Klägers nicht erkennbar. Unterlagen, aus denen sich ergibt, wofür die Gelder verwendet wurden, wurden trotz wiederholter Aufforderung nicht vorgelegt. Zudem bestehen erhebliche Zweifel an der betrieblichen Veranlassung, weil das Konto auch auf den Namen der Klägerin lautete. 85

Bei den auf den Konten ... sowie a und b gebuchten Zinsen ist der notwendige wirtschaftliche Zusammenhang mit dem Betrieb des Klägers nicht erkennbar. Auch unter Berücksichtigung der Behauptung des Klägers, dass die Darlehen a und b zur Ablösung von Schulden der Praxis A aufgenommen worden seien, ist es für den Senat nicht feststellbar, wie die Beträge tatsächlich verwandt worden sind. Die Darlehen wurden nach dem Schreiben der F-Bank vom 10.09.2003 zur Ablösung anderer Darlehen aufgenommen. Da nicht klar ist, dass es sich bei diesen Darlehen um betriebliche Schulden handelte, können auch die Darlehen a und b nicht ohne weiteres als betrieblich angesehen werden. Allein die buchmäßige Übernahme der Darlehen in den Betrieb des Klägers ist nicht geeignet, eine betriebliche Veranlassung der Darlehen nachzuweisen. Der Kläger hätte „den gesamten Umschuldungssachverhalt“ darlegen müssen, insbesondere hätte er lückenlos vortragen und nachweisen müssen, dass mit den Darlehen andere Betriebsschulden abgelöst worden sind. Da der Kläger eine 86

Gewinnminderung begehrt, trägt er die Feststellungslast für den nicht geführten Nachweis.

Hinzurechnung (§ 4 Abs. 4a EStG)

87

Hinzurechnungen waren im Jahr 2003 nur in Höhe von 8.161 EUR statt 15.902 EUR und im Jahr 2004 nur in Höhe von 8.420 EUR statt 20.050 EUR gerechtfertigt. Der Gewinn war mithin um den Differenzbetrag von 7.741 EUR im Jahr 2003 und 11.630 EUR im Jahr 2004 zu vermindern.

88

Nach § 4 Abs. 4a EStG in der für die Streitjahre 2003 und 2004 geltenden Fassung sind Schuldzinsen nicht in vollem Umfang abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinnes und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. Die nichtabziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 v. H. der Überentnahmen des Wirtschaftsjahres zuzüglich der Überentnahmen der vorangegangenen Wirtschaftsjahre und abzüglich der Beträge, um die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben (Unterentnahmen) ermittelt; bei der Ermittlung der Überentnahme ist vom Gewinn ohne Berücksichtigung der nach Maßgabe dieses Absatzes nicht abziehbaren Schuldzinsen auszugehen. Die auf diese Weise typisierte Hinzurechnung von Schuldzinsen für Überentnahmen ist der Höhe nach begrenzt. Hiernach bleiben Schuldzinsen bis zum Betrag von 2.050 EUR in jedem Fall abzugsfähig.

89

1. Der Einwand des Klägers, dass bei der Ermittlung der Überentnahmen die Gewinne nach Betriebsprüfung zugrunde zu legen sind, ist berechtigt. Darüber hinaus ist der Gewinn um die nicht abziehbaren Schuldzinsen zu vermindern. Denn sofern die nicht abziehbaren Schuldzinsen - wie vorliegend geschehen - innerhalb und nicht - wie vom Gesetz vorgesehen - außerhalb der Gewinnermittlung dem Gewinn hinzugerechnet werden, würden diese ihrerseits die Höhe der Überentnahmen beeinflussen, da sich der Gewinn und damit auch das Entnahmevolumen erhöhen.

90

2. Entgegen der Auffassung der Kläger sind die Darlehen, aus denen die nicht als Betriebsausgaben berücksichtigten Schuldzinsen resultieren, im Rahmen der Ermittlung des Überentnahmebetrages nicht als Einlagen zu berücksichtigen. Der Begriff der "Einlage" in § 4 Abs. 4a EStG ist im Sinne des in § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG definierten Einlagenbegriffs zu verstehen; danach sind Einlagen alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat. Für die Annahme einer Einlage fehlt es im Streitfall an einer Zuführung zum Betriebsvermögen. Die Darlehen haben dies nicht bewirkt, da die Schuldzinsen als nicht betrieblich veranlasst anzusehen sind. Die Auffassung des Klägers würde dazu führen, dass Schuldzinsen nicht als betrieblich veranlasst angesehen werden, jedoch bei der Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen die entsprechenden Darlehen wie eine Betriebsschuld behandelt würden.

91

3. Die Über-/Unterentnahmen berechnen sich wie folgt:

92

	2003	2004
Einlagen/Entnahmen lt. Bp	./ 415.678 EUR	./ 247.298 EUR
Gewinn lt. Bp	260.404 EUR	271.663 EUR

93

n. abz. Schuldzinsen lt. Bp	./. <u>15.902 EUR</u>	./. <u>20.050 EUR</u>
Überentnahme des lfd. Wj.	./. 171.176 EUR	./. 4.315 EUR
Unterentnahmen aus Vorjahr	<u>35.156 EUR</u>	
Zwischensumme	./. 136.020 EUR	./. 4.315 EUR
Überentnahmen aus Vorjahr		./. <u>136.020 EUR</u>
verbleibende Überentnahmen	./. 136.020 EUR	./. 140.335 EUR

Der Hinzurechnungsbetrag nach § 4 Abs. 4a EStG berechnet sich wie folgt:

	2003	2004
Schuldzinsen	22.189 EUR	22.100 EUR
Sockelbetrag	<u>2.050 EUR</u>	<u>2.050 EUR</u>
Höchstbetrag	20.139 EUR	20.050 EUR
Überentnahmen	136.020 EUR	140.335 EUR
6% der Überentnahmen	<u>8.161 EUR</u>	<u>8.420 EUR</u>
Hinzurechnungsbetrag	8.161 EUR	8.420 EUR

Berechnung der Steuer

Die Berechnung der Steuer wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) dem Beklagten aufgegeben. Dabei sind die Gewinne aus selbstständiger Arbeit um folgende Beträge zu mindern:

	2003	2004
Aufbewahrungsrückstellung		1.221 EUR
Hinzurechnung (§ 4 Abs. 4a EStG)	<u>7.741 EUR</u>	<u>11.630 EUR</u>
Summe	7.741 EUR	12.851 EUR

Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO.

