

R. 15 EStG 1975 § 4 BetrEinn.

15. a) Der gewerbliche Gewinn eines bilanzierenden Kaufmanns ist im Wege der Entnahme um den Wert einer von einem Geschäftspartner kostenlos gewährten Reise zu erhöhen, falls die Reise in nicht unerheblichem Umfang auch der Befriedigung allgemein-touristischer Interessen dient.

b) Für die Feststellung des Entnahmewerts können die für die Bewertung von Sachbezügen entwickelten Grundsätze herangezogen werden.

Entscheidung: BFH III R 175/85; Urt. v. 22. 7. 88; BFHE 154, 218; BStBl. II 1988, 995; StRK EStG 1975 § 4 BetrEinn. R. 15.

Anmerkung von

STEUERBERATER DR. DIRK MEYER-SCHARENBERG, München

1. Begriff der Betriebseinnahme

Durch diese Entscheidung hat der Begriff der Betriebseinnahme einen neuen Inhalt erhalten. Bisher wurden nur liquide Mittel sowie unentgeltliche Sachzuwendungen (Wirtschaftsgüter) als Betriebseinnahmen angesehen. Unentgeltliche Leistungszuwendungen eines Dritten an den Betrieb sollten dagegen keine Betriebseinnahme sein (vgl. Schmidt, 7. Aufl. 1988, § 4 EStG Anm. 81 d). Mit dieser Vorstellung hat der III. Senat des BFH jetzt gebrochen. Als Betriebseinnahme kommen nunmehr auch geldwerte Leistungszuwendungen in Betracht. Der gesetzlich nicht definierte Betriebseinnahmegriff stimmt also inhaltlich mit der nur für die Überschüsseinkünfte gültigen Einnahmedefinition des § 8 Abs. 1 EStG überein. Die Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ist damit keine Geldrechnung mehr.

2. Zufluß der Betriebseinnahme

Die Betriebseinnahme in Gestalt des Vorteils „kostenlose Reisetilnahme“ fließt mit dem Antritt der Reise kontinuierlich zu. Auch bei bilanzieller Gewinnermittlung entsteht der Ertrag erst mit der Durchführung der Reise. Denn der Anspruch auf Teilnahme ist mangels Übertragbarkeit kein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut. Ist die Zuwendung betrieblich veranlaßt, erfolgt der Zufluß unmittelbar im betrieblichen Bereich. Der Vorteil gelangt nicht etwa erst durch eine Einlage in den Betrieb.

3. Vorteilsverbrauch

Der Vorteilszufluß wird in seiner Gewinnauswirkung stets durch einen gleichzeitigen und gleich hohen Vorteilsverbrauch neutralisiert. Dieser Gedanke entstammt wohl dem Beschluß des Großen Senats zur Nutzungseinlage, der bei Vorteilsgewährungen zwischen Schwestergesellschaften bei der gemeinsamen Muttergesellschaft ebenfalls einen gleichzeitigen Vorteilszufluß und Vorteilsverbrauch annimmt. Im Ergebnis saldieren sich Vorteilszufluß und Vorteilsverbrauch zu einer Gewinnauswirkung von

null, wenn der Vorteilsverbrauch ausschließlich betrieblich veranlaßt ist und damit eine Betriebsausgabe darstellt.

4. Aufwandsentnahme bei betriebsfremdem Vorteilsverbrauch

Im Urteilsfall konnte der Vorteilsverbrauch nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden, weil die Reise sowohl betrieblichen als auch touristischen Interessen diene. Vor dem Hintergrund des § 12 Nr. 1 EStG gelten die Reisekosten in solchen Fällen als insgesamt privat veranlaßt. Nur wenn es möglich ist, einzelne ausschließlich betriebsbedingte Bestandteile der Reise (zB Tagungsgebühren) von den allgemeinen Transport-, Verpflegungs- und Übernachtungskosten abzugrenzen, liegt insoweit eine Betriebsausgabe vor.

Hätte der Steuerpflichtige den Vorteilszufluß erfolgswirksam als Betriebseinnahme und den Vorteilsverbrauch erfolgsneutral verbucht, wäre die Hinzurechnung einer Entnahme nicht mehr erforderlich gewesen. Der zugewendete Vorteil hatte sich auf den Gewinn jedoch nicht ausgewirkt. Das ist gleichbedeutend mit einer Verbuchung des Vorteilsverbrauchs als Betriebsausgabe. Privataufwendungen, die zu Unrecht als Betriebsausgabe verbucht wurden, müssen im Wege der Aufwandsentnahme neutralisiert werden. Typisches Beispiel für eine Aufwandsentnahme ist der private Nutzungsanteil eines betrieblichen Pkw.

5. Beurteilung der Vorteilszufluß-/Vorteilsverbrauchstheorie

Die Urteilsbegründung erscheint unnötig kompliziert. Welchen Sinn haben die langatmigen Ausführungen zum Begriff der Betriebseinnahme, wenn nicht diese, sondern erst die Entnahme zur Gewinnrealisierung führt? Hätte es nicht genügt, die Ansicht des Betriebsprüfers zu bestätigen, wonach eine zum Teilwert im Sinne des Marktpreises zu bewertende Leistungsentnahme vorliege? ME war eine solche Begründung nach dem Beschluß des Großen Senats zur Nutzungseinlage nicht mehr möglich. Denn nach diesem Beschluß sind nur Wirtschaftsgüter einlage- und entnahmefähig. Der Anspruch auf Teilnahme an einer Reise ist jedoch, wie der III. Senat zutreffend feststellt, kein Wirtschaftsgut. Eine Gewinnerhöhung kam daher nur noch unter dem Gesichtspunkt der Aufwandsentnahme in Betracht. Im Unterschied zum privaten Pkw-Kostenanteil als dem typischen Beispiel für eine Aufwandsentnahme waren im Urteilsfall jedoch keine tatsächlichen Reisekosten entstanden, die Gegenstand einer Aufwandsentnahme hätten sein können. Deshalb mußten die erforderlichen Betriebsausgaben erst durch die Konstruktion des Vorteilszuflusses mit anschließendem Vorteilsverbrauch geschaffen werden.

6. Bewertung des Vorteilszuflusses

Kritik fordert die Entscheidung mE in der Frage der Bewertung heraus. Nach Meinung des III. Senats muß der als Betriebseinnahme zu erfassende Wert der Reise geschätzt werden. Dabei soll es weder auf die dem Einladenden entstandenen tatsächlichen Kosten noch auf die subjektive Wertschätzung des eingeladenen Unternehmers ankommen. Maßgebend sei vielmehr der Betrag, den ein fremder Dritter unter gewöhnlichen Verhältnissen für Güter gleicher Art im freien Verkehr aufwenden müßte.

R. 15 EStG 1975 § 4 BetrEinn.

Nach der Lehre vom Drittaufwand wäre der zugewendete Vorteil dagegen nicht mit dem üblichen Marktpreis, sondern mit den Kosten zu bewerten, die dem Zuwendenden tatsächlich entstanden sind (vgl. *Verf.*, Drittaufwand und Leistungsfähigkeitsprinzip, BB 1986, 986 ff.). Das ist nicht dasselbe. Zum Beispiel entspricht der Marktpreis bei der Zuwendung von Nutzungsvorteilen durch unentgeltliche Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsgutes der ortsüblichen Miete, während als Drittaufwand regelmäßig nur die AfA in Betracht kommt. Im Besprechungsfall erscheint die Bewertung mit Marktpreisen nur deshalb vertretbar, weil der Zuwendende im Ausland ansässig war. Die Feststellung der tatsächlich entstandenen Kosten stößt hier auf Schwierigkeiten. Der Steuerpflichtige müßte jedoch die Möglichkeit haben, die (niedrigeren) tatsächlichen Kosten seines ausländischen Geschäftspartners nachzuweisen. Stellt man in der Bewertungsfrage nicht auf fiktive Marktpreise, sondern auf tatsächliche Kosten ab, bleibt auch die Einnahmen-Ausgabenrechnung das, was sie nach der Intention des Gesetzgebers sein soll: eine reine Geldrechnung (vgl. *Biergans, E.*, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 4. Aufl. München 1988, S. 566 ff.).

(*StRK-Anm. EStG 1975 § 4 BetrEinn. R. 15*)