Amtliche Hinweise 2009 zu den Einkommensteuer-Richtlinien
H 1a Steuerpflicht

Allgemeines

Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche inländische und ausländische Einkünfte, soweit nicht für bestimmte Einkünfte abweichende Regelungen bestehen, z. B. in DBA oder in anderen zwischenstaatlichen Vereinbarungen.

Auslandskorrespondenten

>BMF vom 13.3.1998 (BStBl I S. 351)

Auslandslehrkräfte und andere nicht entsandte Arbeitnehmer

Befinden sich an deutsche Auslandsschulen vermittelte Lehrer und andere nicht entsandte Arbeitnehmer in einem Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts, beziehen hierfür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse (>BMF vom 9.7.1990 - BStBl I S. 324) und sind in den USA (>BMF vom 10.11.1994 - BStBl I S. 853) bzw. Kolumbien und Ecuador (BMF vom 17.6.1996 - BStBl I S. 688) tätig, ergibt sich ihre unbeschränkte Einkommensteuerpflicht grundsätzlich bereits aus § 1 Abs. 2 EStG.

Beschränkte Steuerpflicht nach ausländischem Recht

Ob eine Person in dem Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, lediglich in einem der beschränkten Einkommensteuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen wird (§ 1 Abs. 2 Satz 2 EStG), ist nach den Vorschriften des maßgebenden ausländischen Steuerrechts zu prüfen (>BFH vom 22.2.2006 - BStBl 2007 II S. 106).

Diplomaten und sonstige Beschäftigte ausländischer Vertretungen in der Bundesrepublik

>§ 3 Nr. 29 EStG

Doppelbesteuerungsabkommen

>Verzeichnis der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

(Anhang 12)

Einkünfteermittlung

Die Einkünfteermittlung nach § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG vollzieht sich in zwei Stufen. Zunächst ist in einem ersten Schritt die Summe der Welteinkünfte zu ermitteln. Dabei sind sämtliche Einkünfte, unabhängig davon, ob sie im In- oder Ausland erzielt wurden, nach deutschem Recht zu ermitteln. In einem zweiten Schritt sind die Welteinkünfte in Einkünfte, die der deutshchen Einkommensteuer unterliegen, und in Einkünfte, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, aufzuteilen. Überschreiten die so ermittelten ausländischen Einkünfte die obsolute Wesentlichkeitsgrenze des § 1 Abs. 3 Satz 2 i. V. m. § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG, ist eine Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer auch dann ausgeschlossen, wenn sie, nach dem Recht des Wohnsitzstaates ermittelt, unterhalb der absoluten Wesentlichkeitsgrenze liegen (>BFH vom 20.8.2008 - BStBl 2009 II S. 708).

Erweiterte beschränkte Steuerpflicht

>§§ 2 und 5 AStG

Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht und unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag

- § 1 Abs. 2 bzw. § 1 Abs. 3 i. V. m. § 1a Abs. 2 EStG:

Im Ausland bei internationalen Organisationen beschäftigte Deutsche fallen nicht unter § 1 Abs. 2 oder § 1 Abs. 3 i. V. m. § 1a Abs. 2 EStG, da sie ihren Arbeitslohn nicht aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen. Mitarbeiter des Goethe-Instituts mit Wohnsitz im Ausland stehen nicht zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis und sind daher nicht nach § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (>BFH vom 22.2.2006 - BStBl 2007 II S. 106).

- BMF vom 8.10.1996 (BStBl I S. 1191) - Auszug -:

Billigkeitsregelung in Fällen, in denen ein Stpfl. und sein nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte zunächst unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind bzw. unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 i. V. m. § 1a Abs. 2 EStG auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden,

  - der Stpfl. dann aus dienstlichen Gründen in das Inland versetzt wird,
  - der nicht dauernd getrennt lebende Ehegatte aus persönlichen Gründen noch für kurze Zeit im Ausland verbleibt und
  - die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 EStG nicht erfüllt sind.
- >BMF vom 9.9.2008 (BStBl I S. 936):

(Anhang 2)

Berücksichtigung ausländischer Verhältnisse; Ländergruppeneinteilung ab 2008.

- Die in § 1 Abs. 3 Satz 3 EStG aufgeführten inländischen Einkünfte, die nach einem DBA nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, sind in die inländische Veranlagung gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe b i. V. m. § 1 Abs. 3 EStG einzubeziehen (>BFH vom 13. 11. 2002 - BStBl 2003 II S. 587).

Europäischer Wirtschaftsraum

Mitgliedstaaten des EWR sind die Mitgliedstaaten der EU, Island, Norwegen und Liechtenstein.

Freistellung von deutschen Abzugsteuern

>§ 50d EStG, Besonderheiten im Falle von DBA

Schiffe

Schiffe unter Bundesflagge rechnen auf hoher See zum Inland (>BFH vom 12.11.1986 - BStBl 1987 II S. 377)

Unbeschränkte Steuerpflicht - auf Antrag -

>BMF vom 30.12.1996 (BStBl I S. 1506)

Wechsel der Steuerpflicht

>§ 2 Abs. 7 Satz 3 EStG

H 2 Umfang der Besteuerung

Keine Einnahmen oder Einkünfte

Bei den folgenden Leistungen handelt es sich nicht um Einnahmen oder Einkünfte:

- Arbeitnehmer-Sparzulagen (§ 13 Abs. 3 VermBG)
- Investitionszulagen nach dem InvZulG

- Neue Anteilsrechte auf Grund der Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital (§§ 1, 7 KapErhStG)
- Wohnungsbau-Prämien (§ 6 WoPG)

Liebhaberei

bei Einkünften aus

- Land- und Forstwirtschaft H 13.5 (Liebhaberei), >H 13a.2 (Liebhaberei),
- Gewerbebetrieb >H 15.3 (Abgrenzung der Gewinnerzielungsabsicht zur Liebhaberei), >H 16 (2) Liebhaberei,
- selbständiger Arbeit >H 18.1 (Gewinnerzielungsabsicht),
- Vermietung und Verpachtung >H 21.2 (Einkünfteerzielungsabsicht).

Preisgelder

- >BMF vom 5.9.1996 (BStBl I S. 1150) unter Berücksichtigung der Änderung durch BMF vom 23.12.2002 (BStBl 2003 I S. 76).
- Fernseh-Preisgelder >BMF vom 27.5.2008 (BStBl I S. 645).

Steuersatzbegrenzung

Bei der Festsetzung der Einkommensteuer ist in den Fällen der Steuersatzbegrenzung die rechnerische Gesamtsteuer quotal aufzuteilen und sodann der Steuersatz für die der Höhe nach nur beschränkt zu besteuernden Einkünfte zu ermäßigen (>BFH vom 13.11.2002 - BStBl 2003 II S. 587).

Zuordnung von Gewinnen bei abweichendem Wirtschaftsjahr

>§ 4a Abs. 2 EStG

H 2a Negative ausländische Einkünfte

Allgemeines

§ 2a Abs. 1 EStG schränkt für die dort abschließend aufgeführten Einkünfte aus ausländischen Quellen in Drittstaaten den Verlustausgleich und Verlustabzug ein. Hiervon ausgenommen sind nach § 2a Abs. 2 EStG insbesondere negative Einkünfte aus einer gewerblichen Betriebsstätte in einem Drittstaat, die die dort genannten Aktivitätsvoraussetzungen erfüllt. Der eingeschränkte Verlustausgleich bedeutet, dass die negativen Einkünfte nur mit positiven Einkünften derselben Art (>R 2a) und aus demselben Staat ausgeglichen werden dürfen. Darüber hinaus dürfen sie in den folgenden VZ mit positiven Einkünften derselben Art und aus demselben Staat verrechnet werden. Die in einem VZ nicht ausgeglichenen oder verrechneten negativen Einkünfte sind zum Schluss des VZ gesondert festzustellen. Die Regelungen in § 2a Abs. 1 und 2 EStG wirken sich bei negativen Einkünften aus Drittstaaten, mit denen kein DBA besteht oder mit denen ein DBA besteht, nach dem die Einkünfte von der deutschen Besteuerung nicht freigestellt sind, unmittelbar auf die Besteuerungsgrundlage aus. Bei nach DBA steuerfreien Einkünften wirkt sich § 2a Abs. 1 und 2 EStG im Rahmen des Progressionsvorbehalts auf den Steuersatz aus (>H 32b und >BFH vom 17.11.1999 - BStBl 2000 II S. 605).

Demgegenüber ermöglichte § 2a Abs. 3 EStG in der bis einschließlich VZ 1998 geltenden Fassung (Bekanntmachung vom 16.4.1997 - BGBl. I S. 821, nachfolgend EStG a. F.) auf Antrag den Verlustausgleich und Verlustabzug für Verluste aus gewerblichen Betriebsstätten in einem ausländischen Staat, mit dem ein DBA besteht, wenn die Einkünfte nach dem DBA in Deutschland steuerbefreit und die Aktivitätsvoraussetzungen des § 2a Abs. 2 EStG a. F. erfüllt sind. Fallen in einem späteren VZ ingesamt positive gewerbliche Einkünfte aus diesem Staat an, ist eine >Nachversteuerung durchzuführen. In diesem Fall ist ein Betrag bis zur Höhe des abgezogenen Verlustes bei der Ermittlung des G. d. E. hinzuzurechnen (§ 52 Abs. 3 EStG i. V. m. § 2a Abs. 3 Satz 3 bis 6 EStG a. F.).

Beteiligungen an inländischen Körperschaften mit Auslandsbezug (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG)

Beispiel 1 (Einkünfte nur nach § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG):

Der Stpfl. hält im Betriebsvermögen eine Beteiligung an der inländischen Kapitalgesellschaft A, die eine nicht aktive gewerbliche Betriebsstätte im Staat X hat. Außerdem hat er im Privatvermögen eine Beteiligung an der inländischen Kapitalgesellschaft B, die ebenfalls über eine nicht aktive gewerbliche Betriebsstätte im Staat X (kein EU-/EWR-Staat) verfügt. Während die A in den Jahren 01 bis 03 in ihrer ausländischen Betriebsstätte Verluste erleidet, erzielt die B in diesem Zeitraum Gewinne. Im Jahr 02 nimmt der Stpfl. eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der A vor. Im Jahr 03 veräußert der Stpfl. die Beteiligung an der B und erzielt hieraus einen Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG.

Die Gewinnminderung auf Grund der Teilwertabschreibung in 02 erfüllt einen Tatbestand des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 (hier Buchstabe a) i. V. m. Nr. 2 EStG.

Die Veräußerung der Beteiligung an der B in 03 erfüllt einen Tatbestand des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 (hier Buchstabe c) i. V. m. Nr. 2 EStG. Die negativen Einkünfte aus der Teilwertabschreibung in 02 sind daher in 03 mit dem Veräußerungsgewinn zu verrechnen.

Beispiel 2 (Einkünfte nach § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 und Nr. 1 bis 6 EStG):

Der Stpfl. hat eine nicht aktive gewerbliche Betriebsstätte im Staat X und eine Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft A, die in X ebenfalls eine nicht aktive gewerbliche Betriebsstätte unterhält. Während der Stpfl. mit seiner ausländischen Betriebsstätte Gewinne erzielt, erleidet die ausländische Betriebsstätte der A Verluste. Der Stpfl. veräußert die Beteiligung an der A mit Verlust.

Die negativen Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung erfüllen einen Tatbestand des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 (Buchstabe a oder c) i. V. m. Nr. 2 EStG. Sie sind mit den positiven Einkünften aus der eigengewerblichen ausländischen Betriebsstätte auszugleichen, da diese Betriebsstätte den Tatbestand des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt.

Betriebsstätte

>§ 12 AO

Einkünfteermittlung

Die Einkünfte sind unabhängig von der Einkünfteermittlung im Drittstaat nach den Vorschriften des deutschen Einkommensteuerrechts zu ermitteln. Dabei sind alle Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu berücksichtigen, die mit den im Drittstaat erzielten Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Einkunftsart i. S. d. § 2a Abs. 1 EStG

- Welche Einkunftsart i. S. d. § 2a Abs. 1 EStG vorliegt, richtet sich nur nach den im Drittstaat gegebenen Merkmalen (sog. isolierende Betrachtungsweise; >BFH vom 21.8.1990 - BStBl 1991 II S. 126).
- Eine nach deutschem Steuerrecht gebotene Umqualifizierung durch § 8 Abs. 2 KStG ist ohne Bedeutung (>BFH vom 31.3.2004 - BStBl II S. 742).

Nachversteuerung

- **Allgemeines**

  § 2a Abs. 3 EStG in der bis einschließlich VZ 1998 geltenden Fassung (Bekanntmachung vom 16.4.1997 - BGBl. I S. 821, nachfolgend EStG a. F.) ermöglichte auf Antrag den Verlustausgleich und Verlustabzug für Verluste aus gewerblichen Betriebsstätten in einem ausländischen Staat,

mit dem ein DBA besteht, wenn die Einkünfte nach dem DBA in Deutschland steuerbefreit und die Aktivitätsvoraussetzungen des § 2a Abs. 2 EStG a. F. erfüllt sind.

§ 2a Abs. 3 i. d. F. der Bekanntmachung vom 16.4.1997 (BGBl. I S. 821) lautete:

"(3)[1] Sind nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen aus einer in einem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätte stammende Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit von der Einkommensteuer zu befreien, so ist auf Antrag des Steuerpflichtigen ein Verlust, der sich nach den Vorschriften des inländischen Steuerrechts bei diesen Einkünften ergibt, bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abzuziehen, soweit er vom Steuerpflichtigen ausgeglichen oder abgezogen werden könnte, wenn die Einkünfte nicht von der Einkommensteuer zu befreien wären, und soweit er nach diesem Abkommen zu befreiende positive Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit aus anderen in diesem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätten übersteigt. [2]Soweit der Verlust dabei nicht ausgeglichen wird, ist bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 10d der Verlustabzug zulässig. [3]Der nach den Sätzen 1 und 2 abgezogene Betrag ist, soweit sich in einem der folgenden Veranlagungszeiträume bei den nach diesem Abkommen zu befreienden Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit aus in diesem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätten insgesamt ein positiver Betrag ergibt, in dem betreffenden Veranlagungszeiträume bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte wieder hinzuzurechnen. [4]Satz 3 ist nicht anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass nach den für ihn geltenden Vorschriften des ausländischen Staates ein Abzug von Verlusten in anderen Jahren als dem Verlustjahr allgemein nicht beansprucht werden kann. [5]Der am Schluß eines Veranlagungszeitraums nach den Sätzen 3 und 4 der Hinzurechnung unterliegende und noch nicht hinzugerechnete (verbleibende) Betrag ist gesondert festzustellen; § 10d Abs. 3 gilt entsprechend. [6]In die gesonderte Feststellung nach Satz 5 einzubeziehen ist der nach § 2 Abs. 1 Satz 3 und 4 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft vom 18. August 1969 (BGBl. I S. 1214), das zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 25. Juli 1988 (BGBl. I S. 1093) geändert worden ist, der Hinzurechnung unterliegende und noch nicht hinzugerechnete Betrag."

Fallen in einem späteren VZ insgesamt positive gewerbliche Einkünfte aus diesem Staat an, ist eine Nachversteuerung durchzuführen. In diesem Fall ist ein Betrag bis zur Höhe des abgezogenen Verlustes bei der Ermittlung des G. d. E. hinzuzurechnen (§ 52 Abs. 3 EStG i. V. m. § 2a Abs. 3 Satz 3 bis 6 EStG a. F.).

Der nach § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 EStG a. F. abgezogene Betrag ist, soweit sich in einem der folgenden VZ bei den nach diesem Abkommen zu befreienden Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit aus in diesem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätten insgesamt ein positiver Betrag ergibt, in dem betreffenden VZ bei der Ermittlung des G. d. E. wieder hinzuzurechnen (§ 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a. F.). § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a. F. ist auch dann anzuwenden, wenn nach den Vorschriften des ausländischen Staates ein Abzug von Verlusten in anderen Jahren als dem Verlustjahr allgemein nicht beansprucht werden kann (>§ 52 Abs. 3 Satz 5 EStG). Der am Schluss eines VZ nach den § 2a Abs. 3 Satz 3 und 4 EStG a. F. der Hinzurechnung unterliegende und noch nicht hinzugerechnete (verbleibende) Betrag ist gesondert festzustellen; § 10d Abs. 4 EStG gilt entsprechend. In die gesonderte Feststellung nach § 2a Abs. 1 Satz 5 einzubeziehen ist der nach § 2 Abs. 1 Satz 3 und 4 AIG der Hinzurechnung unterliegende und noch nicht hinzugerechnete Betrag.

>§ 52 Abs. 3 Satz 5 EStG

Eine Nachversteuerung kommt nach § 52 Abs. 3 Satz 5 i. V. m. Satz 8 EStG außerdem in Betracht, soweit eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte

- in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt,
- übertragen oder
- aufgegeben

wird. Eine Nachversteuerung erfolgt in diesen Fällen auf folgender Rechtsgrundlage:

Wird eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte

4. in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt oder
5. entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder
6. aufgegeben, jedoch die ursprünglich von der Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise von einer Gesellschaft, an der der inländische Stpfl. zu mindestens

10 % unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, oder von einer ihm nahestehenden Person i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG fortgeführt,

ist ein nach § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 EStG a. F. abgezogener Verlust, soweit er nach § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a. F. nicht wieder hinzugerechnet worden ist oder nicht noch hinzuzurechnen ist, im VZ der Umwandlung, Übertragung oder Aufgabe in entsprechender Anwendung des § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a. F. dem G. d. E. hinzuzurechnen. Dies gilt entsprechend bei Beendigung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts sowie bei Beendigung der Ansässigkeit im Inland auf Grund der Bestimmungen eines DBA.

>§ 52 Abs. 3 Satz 8 EStG

- **Einzelfragen**
  - Nachversteuerung auch, wenn sich Verluste nur auf Grund deutscher Gewinnermittlungsvorschriften ergeben haben; Gleiches gilt, wenn in dem ausländischen Staat wegen vorgeschriebener pauschalierter Gewinnermittlung keine Verluste ausgewiesen werden können.
  - In Veräußerungsfällen ist bei der Hinzurechnung weder der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG noch die Tarifermäßigung nach § 34 EStG zu gewähren (>BFH vom 16.11.1989 - BStBl 1990 II S. 204).
  - Nachversteuerung auch hinsichtlich der Verluste, die vor 1982 abgezogen worden sind (>BFH vom 20.9.1989 - BStBl 1990 II S. 112).
  - Wird eine Personengesellschaft im Ausland als juristische Person besteuert, steht dies der Anwendung des § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG i. V. m. § 2a Abs. 3 Satz 3, 5 und 6 EStG a. F. nicht entgegen (>BFH vom 16.11.1989 - BStBl 1990 II S. 204).
  - Die Entscheidung, ob und in welcher Weise sich positive gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG i. V. m. § 2a Abs. 3 Satz 3, 5 und 6 EStG a. F. auswirken, ist im Veranlagungsverfahren zu treffen. Im Rahmen eines evtl. Feststellungsverfahrens hat das Betriebsstättenfinanzamt lediglich sämtliche tatsächlichen und rechtlichen Voraussetzungen festzustellen (>BFH vom 21.8.1990 - BStBl 1991 II S. 126).

Prüfung der Aktivitätsklausel

- Sowohl der Handel mit Grundstücken als auch derjenige mit Rechten fallen nicht unter den Begriff "Leiferung von Waren" i. S. d. § 2a Abs. 2 EStG (>BFH vom 18.7.2001 - BStBl 2003 II S. 48).
- Der Handel mit Jagd- und Sportmunition ist keien Lieferung von Waffen i. S. d. § 2a Abs. 2 EStG (>BFH vom 30.4.2003 - BStBl II S. 918).
- Auf einem Datenträger verkörperte Standardsoftware ist "Ware" i. S. d. § 2a Abs. 2 EStG (>BFH vom 28.10.2008 - BStBl 2009 II S. 527).

Verluste bei beschränkter Haftung (§ 15a EStG)

>R 15a Abs. 5

Verluste aus VZ vor 1992

Negative ausländische Einkünfte, die in den VZ 1985 bis 1991 entstanden und bis zum VZ 1991 einschließlich nicht ausgeglichen worden sind, sind in die VZ ab 1992 zeitlich unbegrenzt vorzutragen (>BFH vom 30.6.2005 - BStBl II S. 641).

H 3 Steuerfreie Einnahmen

H 3.0

Steuerbefreiungen nach anderen Gesetzen, Verordnungen und Verträgen

1. Zinsen aus Schuldbuchforderungen und Schuldverschreibungen i. S. d. § 252 Abs. 3 LAG, wenn der Zinssatz nicht mehr als 4 % beträgt, und Zinsen aus Spareinlagen i. S. d. § 252 Abs. 4 LAG und i. S. d. § 41 Abs. 5 RepG vom 12.2.1969 (BGBl. I S. 105) insoweit, als die Spareinlagen festgelegt und nicht vorzeitig freigegeben sind, z. B. durch Auszahlung

des Sparguthabens an den Berechtigten, durch Einzahlung auf ein Sparguthaben mit gesetzlicher oder vertraglicher Kündigungsfrist oder auf einen prämienbegünstigten Sparvertrag;
2. Unterschiedsbeträge nach § 17 Abs. 1 Arbeitssicherstellungsgesetz;
3. Leistungen nach Abschnitt 2 des Conterganstiftungsgesetzes (§ 17).

Steuerbefreiungen auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarungen

>Anlage zum BMF-Schreiben vom 20.8.2007 (BStBl I S. 656)

H 3.1

Allgemeines

- Leistungen aus der gesetzlichen Kranken- und Unfallversicherung sind Bar- und Sachleistungen (>§ 21 SGB I).
- Zur Rechtsnachfolge bei diesen Leistungen (>§§ 56 - 59 SGB I).

Krankenversicherung

Steuerfrei sind auch Leistungen aus einer ausländischen Krankenversicherung (>BFH vom 26.5.1998 - BStBl II S. 581).

Unfallversicherung

Die Steuerfreiheit kann auch für Leistungen aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversicherung in Betracht kommen (>BFH vom 7.8.1959 - BStBl III S. 462).

H 3.2

Existenzgründerzuschuss

Zuschüsse zur Förderung von Existenzgründern aus Mitteln des Europäischen Sozialfonds und aus Landesmitteln sind nicht steuerfrei, wenn sie nicht der Aufstockung des Überbrückungsgeldes nach dem SGB III dienen (>BFH vom 26.6.2002 - BStBl II S. 697).

Leistungen nach dem SGB III

>R 3.2 LStR 2008

H 3.4

Überlassung von Dienstkleidung und andere Leistungen an bestimmte Angehörige des öffentlichen Dienstes

>R 3.4 LStR 2008

H 3.5

Geld- und Sachbezüge an Wehrpflichtige und Zivildienstleistende

>R 3.5 LStR 2008

H 3.6

EU-Mitgliedstaaten

§ 3 Nr. 6 EStG ist auch auf Bezüge von Kriegsbeschädigten und gleichgestellten Personen anzuwenden, die aus öffentlichen Mitteln anderer EU-Mitgliedstaaten gezahlt werden (>BFH vom 22.1.1997 - BStBl II S. 358).

Gesetzliche Bezüge der Wehr- und Zivildienstbeschädigten, Kriegsbeschädigten, ihrer Hinterbliebenen und der ihnen gleichgestellten Personen

>R 3.6 LStR 2008

H 3.7

Allgemeines

Steuerfrei sind insbesondere folgende Leistungen, soweit sie nicht in Form zurückzahlbarer Darlehen, z. B. Eingliederungsdarlehen gewährt werden:

Flüchtlingshilfegesetz (FlüHG)

- Laufende Beihilfe - Beihilfe zum Lebensunterhalt.
- Besondere laufende Beihilfe (§§ 10 bis 15 FlüHG).

Lastenausgleichsgesetz (LAG)

- Hauptentschädigung - einschließlich des Zinszuschlags - i. S. d. § 250 Abs. 3 und des § 252 Abs. 2 LAG - (§§ 243 bis 252, 258 LAG).
- Kriegsschadenrente - Unterhaltshilfe und Entschädigungsrente - (§§ 261 bis 292 LAG).
- Hausratentschädigungen (§§ 293 bis 297 LAG), Leistungen aus dem Härtefonds (§§ 301, 301a, 301b LAG).
- Leistungen auf Grund sonstiger Förderungsmaßnahmen (§§ 302, 303 LAG).
- Entschädigungen im Währungsausgleich für Sparguthaben Vertriebener - einschließlich der Zinsen i. S. d. § 4 Abs. 3 des Währungsausgleichsgesetzes - (§ 304 LAG und Währungsausgleichsgesetz).
- Entschädigung nach dem Altsparergesetz und der dazu ergangenen Änderungsgesetze einschließlich der Zinsen i. S. d. § 18 Abs. 4 AspG.

Reparationsschädengesetz (RepG)

- Entschädigung - einschließlich des Zuschlags i. S. d. § 39 Abs. 2 bis 4 RepG - (§§ 31 bis 42 RepG).
- Kriegsschadenrente - Unterhaltshilfe und Entschädigungsrente - (§ 44 RepG).
- Sonstige Leistungen nach § 45 RepG.

H 3.8

Wiedergutmachungsleistungen

>Bundesentschädigungsgesetz

>Bundesgesetz zur Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts in der Kriegsopferversorgung

>Bundesgesetz zur Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts in der Kriegsopferversorgung für Berechtigte im Ausland

>Entschädigungsrentengesetz

>Wiedergutmachungsrecht der Länder

H 3.9 - H 3.10 (weggefallen)

H 3.11

Beihilfen

Entscheidendes Merkmal der Beihilfe ist ihre Unentgeltlichkeit und Einseitigkeit. Leistungen, die im Rahmen eines entgeltlichen Austauschgeschäfts erbracht werden, können nicht als Beihilfe qualifiziert werden. Danach sind die von den Jugendämtern an Vollzeitpflegeeltern geleisteten Pflegegelder nach § 3 Nr. 11 EStG steuerfrei. Demgegenüber sind Pflegesätze, die an ein erwerbsmäßig betriebenes Kinderhaus für die Unterbringung von Kindern gezahlt werden, keine Beihilfen i. S. d. § 3 Nr. 11 EStG (>BFH vom 23.9.1998 - BStBl 1999 II S. 133).

Beihilfen zu Lebenshaltungskosten

können die Erziehung und Ausbildung, nicht aber die Wissenschaft und Kunst unmittelbar fördern (>BFH vom 27.4.2006 - BStBl II S. 755).

Beihilfen und Unterstützungen an Arbeitnehmer

>R 3.11 LStR 2008

Erziehungs- und Ausbildungsbeihilfen

>H 3.11 LStH 2009 (Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 11 EStG)

Öffentliche Stiftung

Eine öffentliche Stiftung liegt vor, wenn

a) die Stiftung selbst juristische Person des öffentlichen Rechts ist

oder

b) das Stiftungsvermögen im Eigentum einer juristischen Person des öffentlichen Rechts steht

oder

c) die Stiftung von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts verwaltet wird.

Zur Definition der öffentlichen Stiftung >BVerfGE 15; S. 46, 66

Im Übrigen richtet sich der Begriff nach Landesrecht.

Pflegegeld

- Zur Behandlung der Geldleistungen für Kinder in Vollzeitpflege >BMF vom 20.11.2007 (BStBl I S. 824) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 17.12.2008 (BStBl 2009 I S. 15)
- Zur Behandlung der Geldleistungen für Kinder in Kindertagespflege >H 18.1 (Kindertagespflege).
- >Beihilfen.

H 3.12

Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen

>R 3.12 LStR 2008

>H 3.11 (Öffentliche Kassen) LStH 2009

H 3.13

Reisekostenvergütungen, Trennungsgelder und Umzugskostenvergütungen aus öffentlichen Kassen

>R 3.13 LStR 2008

>H 3.11 (Öffentliche Kassen) LStH 2009

H 3.14

Zuschüsse zur Krankenversicherung der Rentner

Die Steuerbefreiung gilt für Zuschüsse gem. § 249a SGB V, §§ 106 und 315 SGB VI.

H 3.15 (weggefallen)

H 3.16

Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten und Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung außerhalb des öffentlichen Dienstes

>R 3.16 LStR 2008

H 3.26

Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten

>R 3.26 LStR 2008

H 3.26a

Ehrenamtliche Tätigkeit

BMF vom 25.11.2008 (BStBl I S. 985) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 14.10.2009 (BStBl I S. 1318)

(Anhang 25)

H 3.28

Leistungen nach dem Altersteilzeitgesetz

>R 3.28 LStR 2008

H 3.29

Wahlkonsuln

§ 3 Nr. 29 EStG findet keine Anwendung.

Wiener Übereinkommen

- vom 18.4.1961 über diplomatische Beziehungen (WÜD), für die Bundesrepublik Deutschland in Kraft getreten am 11.12.1964,
- vom 24.4.1963 über konsularische Beziehungen (WÜK), für die Bundesrepublik Deutschland in Kraft getreten am 7.10.1971.

Inhalte:

1. Nach dem WÜD ist u. a. ein Diplomat einer ausländischen Mission und nach dem WÜK ein Konsularbeamter einer ausländischen konsularischen Vertretung, sofern er weder die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt noch im Geltungsbereich des EStG ständig ansässig ist, im Geltungsbereich des EStG von allen staatlichen, regionalen und kommunalen Personal- und Realsteuern oder -abgaben befreit (Artikel 34 WÜD - Artikel 49 Abs. 1 und Artikel 71 Abs. 1 WÜK).
2. Die Befreiung gilt u. a. nicht für Steuern und sonstige Abgaben von privaten Einkünften, deren Quelle sich im Empfangsstaat befindet. Das bedeutet, dass ein ausländischer Diplomat oder ein ausländischer Konsularbeamter nur mit seinen inländischen Einkünften i. S. d. § 49 EStG steuerpflichtig ist und auch dann nur, soweit nicht § 3 Nr. 29 EStG eingreift oder in einem DBA abweichende Regelungen getroffen sind. Die bezeichneten Personen sind somit im Geltungsbereich des EStG nur beschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 4 EStG).
3. Gleiches gilt auch

   a) für die zum Haushalt eines ausländischen Diplomaten gehörenden Familienmitglieder, wenn sie nicht die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen (Artikel 37 Abs. 1 WÜD),
   b) für die Familienmitglieder, die im gemeinsamen Haushalt eines Konsularbeamten einer ausländischen konsularischen Vertretung leben (Artikel 49 Abs. 1 WÜK), wenn sie weder die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen noch im Geltungsbereich des EStG ständig ansässig sind (Artikel 71 Abs. 2 WÜK).
4. Familienmitglieder i. S. d. beiden Wiener Übereinkommen sind:

   a) der Ehegatte und die minderjährigen Kinder der privilegierten Person, vorausgesetzt, dass sie mit ihr in einem Haushalt leben. Eine vorübergehende Abwesenheit, z. B. zum auswärtigen Studium, ist hierbei ohne Bedeutung.
   b) die volljährigen unverheirateten Kinder sowie die Eltern und Schwiegereltern der privilegierten Person - unter der Voraussetzung der Gegenseitigkeit -, soweit sie mit der privilegierten Person in einem Haushalt leben und von ihr wirtschaftlich abhängig sind. Die Frage der wirtschaftlichen Abhängigkeit ist nach den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des betreffenden Familienmitglieds von der Steuerverwaltung des Aufenthaltsstaates zu beurteilen. Diese Beurteilung erfolgt im Einzelfall nach der Abgabe einer Erklärung über das Einkommen und das Vermögen des betreffenden Familienmitglieds.
5. Für andere als die unter Nummer 4 genannten Personen (entferntere Verwandte der privilegierten Person in gerader Linie oder in der Seitenlinie) kommt eine Anwendung des Artikels 37 WÜD oder des Artikels 49 WÜK grundsätzlich nicht in Betracht. In besonderen Fällen prüft das Auswärtige Amt im Einvernehmen mit den zuständigen Bundesressorts, ob die besonderen Umstände dieses Falles eine andere Entscheidung rechtfertigen.
6. Die Mitglieder/Bediensteten des Verwaltungs- und technischen Personals ausländischer Missionen/konsularischer Vertretungen und die zu ihrem Haushalt gehörenden sowie die mit ihnen im gemeinsamen Haushalt lebenden Familienmitglieder sind wie Diplomaten/Konsularbeamte zu behandeln, wenn sie weder deutsche Staatsangehörige noch im Geltungsbereich des EStG ständig ansässig sind (Artikel 37 Abs. 2 WÜD, Artikel 49 Abs. 1 und Artikel 71 Abs. 2 WÜK).
7. Bei Mitgliedern des dienstlichen Hauspersonals einer ausländischen Mission bzw. einer ausländischen konsularischen Vertretung sind die Dienstbezüge im Geltungsbereich des EStG steuerfrei, wenn diese Personen weder deutsche Staatsangehörige noch im Geltungsbereich des EStG ständig ansässig sind (Artikel 37 Abs. 3 WÜD - Artikel 49 Abs. 2 und Artikel 71 Abs. 2 WÜK).
8. Bei privaten Hausangestellten sind die Bezüge, die sie von Mitgliedern einer ausländischen Mission auf Grund ihres Arbeitsverhältnisses erhalten, steuerfrei, wenn sie weder deutsche Staatsangehörige noch im Geltungsbereich des EStG ständig ansässig sind (Artikel 37 Abs. 4 WÜD).
9. Anderen Mitgliedern des Personals einer ausländischen Mission und privaten Hausangestellten, die deutsche Staatsangehörige sind oder die im Geltungsbereich des EStG ständig ansässig sind, steht Steuerfreiheit nur insoweit zu, als besondere Regelungen, z. B. in DBA, für den Geltungsbereich des EStG getroffen sind (Artikel 38 Abs. 2 WÜD).
10. Vom Tage des Inkrafttretens des WÜD bzw. des WÜK ist die Verwaltungsanordnung der Bundesregierung vom 13.10.1950 (MinBlFin 1950 S. 631) nur noch auf Mitglieder solcher ausländischer Missionen oder ausländischer konsularischer Vertretungen und die dort bezeichneten Bediensteten anzuwenden, deren Entsendestaat dem WÜD oder dem WÜK noch nicht rechtswirksam beigetreten ist.

H 3.30

Werkzeuggeld

>R 3.30 LStR 2008

H 3.31

Überlassung typischer Berufskleidung

>R 3.31 LStR 2008

H 3.32

Sammelbeförderung von Arbeitnehmern zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

>R 3.32 LStR 2008

H 3.33

Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern

>R 3.33 LStR 2008

H 3.40

Bezugsrechte

§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe j EStG erfasst auch die Veräußerung eines durch Kapitalerhöhung entstandenen Bezugsrechts (>BFH vom 27.10.2005 - BStBl 2006 II S. 171).

H 3.42

Fulbright-Abkommen

Neues Fulbright-Abkommen vom 20.11.1962, in Kraft getreten am 24.1.1964, >BGBl. 1964 II S. 27, 215.

H 3.44

Beihilfen zum Lebensunterhalt

Die Steuerbefreiung von Forschungsstipendien nach § 3 Nr. 44 EStG umfasst sowohl die der Erfüllung der Forschungsaufgaben (Sachbeihilfen) als auch die der Bestreitung des Lebensunterhalts dienenden Zuwendungen (>BFH vom 20.3.2003 - BStBl 2004 II S. 190).

Stipendien

Zwischen einem nach § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei gewährten Stipendium für Studienzwecke und den im Zusammenhang mit dem Stipendium entstehenden Mehraufwendungen besteht regelmäßig ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang i. S. d. § 3c EStG (>BFH vom 9.11.1976 - BStBl 1977 II S. 207).

H 3.45

Gewinneinkünfte

§ 3 Nr. 45 EStG gilt nicht entsprechend für Gewinneinkünfte (>BFH vom 21.6.2006 - BStBl II S. 715).

H 3.50

Durchlaufende Gelder, Auslagenersatz

>R 3.50 LStR 2008

H 3.62

Zukunftssicherungsleistungen

>R 3.62 LStR 2008

H 3.64

Kaufkraftausgleich

>R 3.64 LStR 2008

H 3.65

Insolvenzsicherung

>R 3.65 LStR 2008

H 3a - H 3b (unbesetzt)
H 3c Anteilige Abzüge

Hinzurechnungsbetrag

Hinzurechnungen nach §§ 7, 10 AStG sind keine Einnahmen i. S. d. § 3c Abs. 1 EStG (>BFH vom 7.9.2005 - BStBl 2006 II S. 537).

Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen

Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen liegt vor, wenn Einnahmen und Ausgaben durch dasselbe Ereignis veranlasst sind. Dies ist der Fall, wenn steuerfreie Einnahmen dazu bestimmt sind, Aufwendungen zu ersetzen, die mit Einkünften i. S. d. § 2 EStG in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Daraus folgt, das die Steuerfreiheit von Einnahmen, die der Erstattung von Ausgaben dienen, durch § 3c Abs. 1 EStG rückgängig gemacht wird. Eine Aufteilung der Ausgaben in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil nach dem Verhältnis der steuerfreien zu den steuerpflichtigen Einnahmen kommt nicht in Betracht. Diese Wirkungsweise des § 3c Abs. 1 EStG rechtfertigt sich daraus, dass erstattete Ausgaben den Stpfl. nicht belasten und daher seine steuerpflichtigen Einkünfte auch nicht mindern dürfen (>BFH vom 27.4.2006 - BStBl II S. 755).

H 4.1 Betriebsvermögensvergleich

Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten

- von Angehörigen der freien Berufe.

  >H 18.2

- für das steuerliche Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft (>R 4.2 Abs. 2) nach § 141 Abs. 1 AO obliegen nicht dem einzelnen Gesellschafter, sondern der Personengesellschaft (>BFH vom 23.10.1990 - BStBl 1991 II S. 401); Übertragung auf die Mitunternehmer ist nicht zulässig (>BFH vom 11.3.1992 - BStBl II S. 797). Die Gewinnermittlung für das Sonderbetriebsvermögen hat hierbei nach dem gleichen Gewinnermittlungszeitraum und nach der gleichen Gewinnermittlungsart wie bei der Personengesellschaft zu erfolgen (>BFH vom 11.12.1986 - BStBl 1987 II S. 553 und vom 11.3.1992 - BStBl II S. 797).

Gewinnermittlung

- Bei Beteiligung an ausländischer Personengesellschaft:

  = >R 4.1 Abs. 4 und BFH vom 13.9.1989 - BStBl 1990 II S. 57

  = Für Zwecke der Anwendung des Progressionsvorbehalts auf Gewinnanteile ist R 4.1 Abs. 4 entsprechend anzuwenden

(>BFH vom 22.5.1991 - BStBl 1992 II S. 94).

- Bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr:

  >BMF vom 12.6.2002 (BStBl I S. 614) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 31.10.2008 (BStBl I S. 956)

- Bei Land- und Forstwirtschaft:

  >R 13.5

  >Buchführung in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben >BMF vom 15.12.1981 (BStBl I S. 878)

  (Anhang 10)

Gewinnschätzung

Bei einem gewerblichen Betrieb, für den keine Buchführungspflicht besteht, für den freiwillig keine Bücher geführt werden und für den nicht festgestellt werden kann, dass der Stpfl. die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gewählt hat (>BFH vom 30.9.1980 - BStBl 1981 II S. 301), ist der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalles, unter Umständen unter Anwendung von Richtsätzen, zu schätzen; ist der Gewinn im Vorjahr nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt worden, handelt es sich bei der erstmaligen Anwendung von Richtsätzen um einen Wechsel der Gewinnermittlungsart (> R 4.6 Abs. 1). Hat der Stpfl. dagegen für den Betrieb zulässigerweise die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gewählt, ist gegebenenfalls auch eine Gewinnschätzung in dieser Gewinnermittlungsart durchzuführen (>BFH vom 2.3.1982 - BStBl 1984 II S. 504).

>bei abweichendem Wirtschaftsjahr >R 4a Abs. 4

>bei Freiberuflern >H 4a

Sanierungsgewinn

Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen; Steuerstundung und Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen (§§ 163, 222, 227 AO) >BMF vom 27.3.2003 (BStBl I S. 240); zur Anwendung des BMF-Schreibens auf Gewinne aus einer Restschuldbefreiung (§§ 286 ff. InsO) und aus einer Verbraucherinsolvenz (§§ 304 ff. InsO) >BMF vom 22.12.2009 (BStBl 2010 I S. 18).

(Anhang 16)

H 4.2 Betriebsvermögen

H 4.2 (1)

Beteiligungen

- Eine Beteiligung gehört zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie dazu bestimmt ist, die betriebliche Betätigung des Stpfl. entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten des Stpfl. zu gewährleistenn (>BFH vom 2.9.2008 - BStBl 2009 II S. 634).
- **Anteil eines Steuerberaters an einer GmbH**, deren Betrieb der Steuerberatungspraxis wesensfremd ist, gehört auch dann nicht zum Betriebsvermögen, wenn er in der Absicht erworben wurde, das steuerliche Mandat der GmbH zu erlangen (>BFH vom 22.1.1981 - BStBl II S. 564), oder wenn die anderen Gesellschafter der GmbH Mandanten des Steuerberaters sind und der Beteiligung wirtschaftliches Eigengewicht beizumessen ist (>BFH vom 23.5.1985 - BStBl II S. 517). Der Anteil eines Steuerberaters an einer GmbH gehört dagegen zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn er ihn zur Begleichung seiner Honoraransprüche zu dem Zweck erhält,

ihn später unter Realisierung einer Wertsteigerung zu veräußern (>BFH vom 1.2.2001 - BStBl II S. 546).

- **Anteil an Wohnungsbau-GmbH** kann zum notwendigen Betriebsvermögen eines Malermeisters gehören (>BFH vom 8.12.1993 - BStBl 1994 II S. 296).
- Freiwillig gezeichnete **Genossenschaftsanteile** sind nur dann notwendiges Betriebsvermögen, wenn sie für den Betrieb eine konkrete und unmittelbare Funktion besitzen (>BFH vom 4.2.1998 - BStBl II S. 301).
- >Wertpapiere

Bodenschatz

- Zu der Frage, wann ein im Eigentum des Grundstückseigentümers stehender Bodenschatz als Wirtschaftsgut entsteht und ob ein solches Wirtschaftsgujt dem Betriebs- oder Privatvermögen zuzuordnen ist >BMF vom 7.10.1998 (BStBl I S. 1221).
- Das selbständige Wirtschaftsgut Bodenschatz stellt weder notwendiges noch gewillkürtes Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs dar, wenn es ausschließlich zum Zweck des gewerblichen Abbaus durch Dritte erworben wurde (BFH vom 24.1.2008 - BStBl 2009 II S. 449).
- Land- und Forstwirte können im eigenen Grund und Boden entdeckte Bodenschätze, deren Ausbeute einem Pächter übertragen ist, nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen behandeln (>BFH vom 28.10.1982 - BStBl 1983 II S. 106).
- H 6.12

Darlehensforderung eines Steuerberaters gegen seinen Mandanten ist notwendiges Betriebsvermögen, wenn das Darlehen gewährt wurde, um eine Honorarforderung zu retten (>BFH vom 22.4.1980 - BStBl II S. 571).

Dividendenansprüche

Keine phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen bei Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer anderen Kapitalgesellschaft, wenn nicht durch objektiv nachprüfbare Umstände belegt ist, dass am maßgeblichen Bilanzstichtag ein unwiderruflicher Entschluss zur Ausschüttung eines bestimmten Betrags vorliegt >BFH vom 7.2.2007 (BStBl 2008 II S. 340). Dies gilt auch für die Bilanzierung von Gewinnansprüchen in Fällen, in denen Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft bilanzierende Einzelunternehmer oder Personengesellschaften sind, sowie in Fällen einer Betriebsaufspaltung, wenn sich die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Sonderbetriebsvermögen II des Gesellschafters einer Personengesellschaft befindet. Die Rechtsgrundsätze gelten auch für Bilanzstichtage nach In-Kraft-Treten des BiRiLiG (>BFH vom 31.10.2000 - BStBl 2001 II S. 185).

>aber Zinsansprüche aus Genussrechten

Durchlaufende Posten

Durchlaufende Posten sind auch bei Betriebsvermögensvergleich grundsätzlich gewinnneutral zu behandeln. Die Gewinnneutralität ergibt sich durch Aktivierung bzw. Passivierung gleich hoher Wertzugänge und Wertabgänge. Bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich setzt die Gewinnneutralität nicht voraus, dass das Geschäft erkennbar in fremdem Namen und für fremde Rechnung getätigt wird. Die Gewinnneutralität findet ihre Grenze in § 159 AO (>BFH vom 13.8.1997 - BStBl 1998 II S. 161).

Eiserne Verpachtung

Zur Gewinnermittlung bei der Verpachtung von Betrieben mit Substanzerhaltungspflicht des Pächters nach §§ 582a, 1048 BGB >BMF vom 21.2.2002 (BStBl I S. 262)

(Anhang 16)

Erwerb mit betrieblichen Mitteln

Ein Wirtschaftsgut gehört nicht schon allein deshalb zum notwendigen Betriebsvermögen, weil es mit betrieblichen Geldmitteln erworben wurde (>BFH vom 18.12.1996 - BStBl 1997 II S. 351).

Forderungen

- Gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 zweiter Halbsatz HGB sind Forderungen nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind. Diese Voraussetzung liegt vor, wenn eine Forderung entweder rechtlich bereits entstanden ist oder die für die Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Geschäftsjahr gesetzt worden sind und der Kaufmann mit der künftigen rechtlichen Entstehung des Anspruchs fest rechnen kann. Dies ist z. B. der Fall, wenn der Leistungsverpflichtete die von ihm geschuldete Erfüllungshandlung erbracht hat; danach sind Provisionsansprüche aus Vermittlungsleistungen mit Abschluss des jeweiligen Kaufvertrages und der Vereinbarung des Leistungsentgeltes, spätestens mit der Lieferung an den Auftraggeber, realisiert (>BFH vom 3.8.2005 - BStBl 2006 II S. 20).
- Nicht entstandene Rückgriffsansprüche sind als Forderungen nur zu berücksichtigen, soweit sie einem Ausfall der Forderung unmittelbar nachfolgen und nicht bestritten sind (>BFH vom 8.11.2000 - BStBl 2001 II S. 349).
- Umstrittene Forderungen können erst am Schluss des Wirtschaftsjahres angesetzt werden, in dem über den Anspruch rechtskräftig entschieden wird oder in dem eine Einigung mit dem Schuldner zustande kommt (>BFH vom 14.3.2006 - BStBl II S. 650).

Gewillkürtes Betriebsvermögen

- Die Stpfl. haben kein (freies) Wahlrecht, gewillkürtes Betriebsvermögen oder Privatvermögen zu bilden. Vielmehr muss für die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens eine betriebliche Veranlassung gegeben sein. Die Wirtschaftsgüter müssen objektiv "betriebsdienlich" sein. Die Willkürung muss ihr auslösendes Moment im Betrieb haben. Deshalb muss der Stpfl. darlegen, welche Beziehung das Wirtschaftsgut zum Betrieb hat und welche vernünftigen wirtschaftlichen Überlegungen ihn veranlasst haben, das Wirtschaftsgut als Betriebsvermögen zu behandeln (BFH vom 24.2.2000 - BStBl II S. 297).
- Die Zuordnung eines Wirtschaftsguts zum gewillkürten Betriebsvermögen bei Einlage muss unmissverständlich in einer Weise kundgemacht werden, dass ein sachverständiger Dritter ohne weitere Erklärung des Stpfl. die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen erkennen kann (>BFH vom 22.9.1993 - BStBl 1994 II S. 172).
- Die Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen erfordert, dass der notwendige Widmungsakt zeitnah in den Büchern oder in Aufzeichnungen dokumentiert wird (>BFH vom 27.6.2006 - BStBl II S. 874).
- Die Einlage von Wirtschaftsgütern als gewillkürtes Betriebsvermögen ist nicht zulässig, wenn erkennbar ist, dass die betreffenden Wirtschaftsgüter dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen werden (>BFH vom 19.2.1997 - BStBl II S. 399).

Gewinnrealisierung

- Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung wird beim Verkauf von Vermögensgegenständen im Allgemeinen als erfüllt angesehen, wenn der Vermögensgegenstand ausgeliefert, der Anspruch auf die Gegenleistung entstanden und die Gefahr des zufälligen Untergangs auf den Käufer übergegangen ist. Die Forderung aus dem Verkauf eines Grundstücks ist demnach mit dem Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten realisiert (>BFH vom 8.9.2005 - BStBl 2006 II S. 26).
- Gewinnrealisierung ist bei Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an einem Grundstück auch anzunehmen, wenn der Käufer am Bilanzstichtag des Veräußerungsjahres noch das Recht hat, unter bestimmten Voraussetzungen vom Kaufvertrag zurückzutreten (>BFH vom 25.1.1996 - BStBl 1997 II S. 382. Zur Bildung einer Rückstellung >H 5.7 (1) Rückabwicklung.
- Der Gewinn aus einer Inkassotätigkeit ist realisiert, wenn und soweit dem Unternehmer für eine selbständig abrechenbare und vergütungsfähige (Teil-)Leistung gegenüber seinem Auftraggeber ein prinzipiell unentziehbarer Provisionsanspruch zusteht (>BFH vom 29.11.2007 - BStBl 2008 II S. 557).

Gold

- **Barrengold** kommt als gewillkürtes Betriebsvermögen jedenfalls für solche gewerblichen Betriebe nicht in Betracht, die nach ihrer Art oder Kapitalausstattung kurzfristig auf Liquidität für geplante Investitionen angewiesen sind (>BFH vom 18.12.1996 - BStBl 1997 II S. 351).
- **Zahngold**; zum notwendigen Betriebsvermögen eines Zahnarztes gehört nicht nur das zu sofortiger betrieblicher Verwendung angeschaffte Zahngold, sondern auch das aus Goldabfällen stammende Altgold sowie in der Regel das zu Beistellungszwecken erworbene Dentalgold (>BFH vom 12.3.1992 - BStBl 1993 II S. 36); der Erwerb von **Feingold**ist nicht betrieblich veranlasst (>BFH vom 17.4.1986 - BStBl II S. 607).

Kreditgrundlage/Liquiditätsreserve

- Wirtschaftsgüter, die weder zum notwendigen Betriebsvermögen noch zum notwendigen Privatvermögen gehören, können als gewillkürtes Betriebsvermögen berücksichtigt werden, wenn sie objektiv geeignet und vom Betriebsinhaber erkennbar dazu bestimmt sind, den Betrieb zu fördern. Förderungsmöglichkeiten in diesem Sinne bieten Wirtschaftsgüter insbesondere auch, wenn sie als **Kreditgrundlage** oder **Liquiditätsreserve** geeignet sind oder z. B. **höhere Erträge** bringen. In Betracht kommen neben Bargeld oder Bankguthaben vor allem risikofreie und leicht liquidierbare Wertpapiere (>BFH vom 18.12.1996 - BStBl 1997 II S. 351 und vom 19.2.1997 - BStBl II S. 399).

  >aber Termin- und Optionsgeschäfte

- Ein Wirtschaftsgut gehört nicht schon allein deshalb zum notwendigen Betriebsvermögen, weil es mit betrieblichen Mitteln erworben wurde oder der **Sicherung betrieblicher Kredite** dient (>BFH vom 13.8.1964 - BStBl III S. 502).
- >H 4.2 (2) Sonderbetriebsvermögen

Leasing

>Anhang 21

Lebensversicherungen

- Ein Anspruch aus einer Versicherung gehört zum notwendigen Privatvermögen, soweit das versicherte Risiko privater Natur und mithin der Abschluss der Versicherung privat veranlasst ist. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die Versicherung von einem Unternehmen auf das Leben oder den Todesfall des (Mit-)Unternehmers oder eines nahen Angehörigen abgeschlossen wird (>BFH vom 14.3.1996 - BStBl 1997 II S. 343).
- Schließt ein Unternehmen einen Versicherungsvertrag auf das Leben oder den Tod eines fremden Dritten ab, und ist Bezugsberechtigter nicht der Dritte, sondern das Unternehmen, kann der Anspruch auf die Versicherungsleistung zum Betriebsvermögen gehören (>BFH vom 14.3.1996 - BStBl 1997 II S. 343).
- Ansprüche aus Lebensversicherungsverträgen, die zur Tilgung oder Sicherung betrieblicher Darlehen dienen oder zu dienen bestimmt sind, werden durch die Abtretung oder Beleihung oder durch eine Hinterlegung der Police nicht zu Betriebsvermögen. Eine von einer Personengesellschaft auf das Leben ihrer Gesellschafter abgeschlossene Lebensversicherung (Teilhaberversicherung) gehört auch dann nicht zum Betriebsvermögen, wenn die Versicherungsleistungen zur Abfindung der Hinterbliebenen im Falle des Todes eines Gesellschafters verwendet werden sollen (>BFH vom 6.2.1992 - BStBl II S. 653).

Nutzungsänderung

>H 4.2 (4)

Nutzungsrechte/Nutzungsvorteile

- Unentgeltlich erworbene Nutzungsrechte/Nutzungsvorteile sind keine selbständigen Wirtschaftsgüter (>BFH vom 26.10.1987 - BStBl II 1988 S. 348).
- Zur Berücksichtigung von Eigenaufwand und Drittaufwand >H 4.7 (Eigenaufwand für ein fremdes Wirtschaftsgut), (Drittaufwand).

- Nutzt ein Ehegatte einen Gebäudeteil eines im Miteigentum stehenden Einfamilienhauses für betriebliche Zwecke insgesamt in Ausübung seines Rechtes als Miteigentümer, ergibt sich für die über seinen Miteigentumsanteil hinausgehende Nutzung kein gesondertes Nutzungsrecht, das ein Wirtschaftsgut im Betriebsvermögen des Stpfl. bildet und stille Reserven entstehen lassen könnte. Die betriebliche Nutzung entfällt mit ihrer Beendigung steuerneutral (>BFH vom 29.4.2008 - BStBl II S. 749).

Schadensersatzforderung

Bestrittene Schadensersatzforderung ist auch nach Betriebsaufgabe noch Betriebsvermögen (>BFH vom 10.2.1994 - BStBl II S. 564).

Termin- und Optionsgeschäfte

Branchen untypische Termin- und Optionsgeschäfte sind dem betrieblichen Bereich regelmäßig auch dann nicht zuzuordnen, wenn generell die Möglichkeit besteht, damit Gewinne zu erzielen. Branchen untypische Termingeschäfte sind betrieblich veranlasst, wenn sie der Absicherung unternehmensbedingter Kursrisiken dienen und nach Art, Inhalt und Zweck ein Zusammenhang mit dem Betrieb besteht, wobei das einzelne Termingeschäft nach den im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bekannten Umständen geeignet und dazu bestimmt sein muss, das Betriebskapital tatsächlich zu verstärken. Unbedingte Termingeschäfte und Optionsgeschäfte scheiden auch unter dem Gesichtspunkt einer betrieblichen Liquiditätsreserve im Falle branchenfremder Betätigungen als gewillkürtes Betriebsvermögen aus, da sie auf Grund ihres spekulativen Charakters in die Nähe von Spiel und Wette zu rücken sind (>BFH vom 19.2.1997 - BStBl II S. 399). Die Zuordnung von (Devisen-)Termingeschäften zum gewillkürten Betriebsvermögen setzt neben einem eindeutigen, nach außen manifestierten Widmungsakt des Unternehmers voraus, dass die Geschäfte im Zeitpunkt ihrer Widmung zu betrieblichen Zwecken objektiv geeignet sind, das Betriebskapital zu verstärken. Die objektive Eignung solcher Geschäfte zur Förderung des Betriebes ist bei branchenfremden Unternehmen nicht ohne weiteres ausgeschlossen, unterliegt aber wegen der hohen Risikoträchtigkeit der Geschäfte strengen Anforderungen (>BFH vom 20.4.1999 - BStBl II S. 466).

Unternehmensrückgabe

nach dem VermG >BMF vom 10.5.1994 (BStBl I S. 286, 380)

Vorsteuer-Ansprüche

können bereits zu einem Zeitpunkt aktiviert werden, in dem noch keine berichtigten Rechnungen vorliegen (>BFH vom 12.5.1993 - BStBl II S. 786).

Wertpapiere

- können gewillkürtes Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs sein, wenn nicht bereits bei ihrem Erwerb oder ihrer Einlage erkennbar ist, dass sie dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen (>BFH vom 18.10.2006 - BStBl 2007 II S. 259). Die Zurechnung von Wertpapieren zum gewillkürten Betriebsvermögen scheidet nicht allein deshalb aus, weil sie in spekulativer Absicht, mit Kredit erworben und Kursverluste billigend in Kauf genommen wurden (>BFH vom 19.2.1997 - BStBl II S. 399).
- werden durch ihre Verpfändung für Betriebskredite in der Regel nicht zum notwendigen Betriebsvermögen (>BFH vom 17.3.1966 - BStBl III S. 350).
- Erwirbt ein Rüben anbauender Landwirt Aktien einer Zuckerfabrik, die satzungsgemäß mit Anbau- und Lieferverpflichtung verbunden sind, spricht eine tatsächliche Vermutung dafür, dass er diese Wertpapiere nicht als bloße Kapitalanlage, sondern zu betrieblichen Zwecken angeschafft hat und dass ihm andererseits diese Aktien aber auch nur aus betrieblichen Gründen überlassen wurden. Diese Aktien sind auch dann notwendiges Betriebsvermögen, wenn die damit verbundenen Rechte und Pflichten viele Jahre nicht beansprucht oder eingefordert worden sind (>BFH vom 11.12.2003 - BStBl 2004 II S. 280).

Wertpapierfonds

Der Anspruch auf Ausschüttungen eines Wertpapierfonds ist zu aktivieren, sobald nach den Vertragsbedingungen ein unmittelbarer schuldrechtlicher Anspruch auf Ausschüttung entstanden ist und ein konstitutiver Ausschüttungsbeschluss dazu nicht erforderlich ist (>BFH vom 18.5.1994 - BStBl 1995 II S. 54). Sofern in den Vertragsbedingungen lediglich ausgeführt wird, dass ordentliche Erträge grundsätzlich ausgeschüttet werden, führt dies alleine noch nicht zur Entstehung eines Ausschüttungsanspruchs. Vielmehr entsteht ein Ausschüttungsanspruch in diesen Fällen erst durch die Konkretisierung im Ausschüttungsbeschluss (>BMF vom 18.8.2009 - BStBl I S. 931, Rz. 28).

Wirtschaftsgut

- **Auffüllrecht**

  Das Recht, ein Grundstück mit Klärschlamm zu verfüllen, ist kein vom Grund und Boden verselbständigtes Wirtschaftsgut (>BFH vom 20.3.2003 - BStBl II S. 878).

- **Begriff**

  Wirtschaftsgüter sind Sachen, Rechte oder tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten oder Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt, die einer besonderen Bewertung zugänglich sind, in der Regel eine Nutzung für mehrere Wirtschaftsjahre erbringen und zumindest mit dem Betrieb übertragen werden können (>BFH vom 19.6.1997 - BStBl II S. 808).

- **Eingetauschte Wirtschaftsgüter**

  Für notwendiges Betriebsvermögen eingetauschte Wirtschaftsgüter werden grundsätzlich zunächst (notwendiges) Betriebsvermögen (>BFH vom 18.12.1996 - BStBl 1997 II S. 351).

  >H 6b.1 (Entnahme, Tausch)

- **Leitungsanlagen**

  als selbständige Wirtschaftsgüter >BMF vom 30.5.1997 (BStBl I S. 567)

- **Verlustbringende Wirtschaftsgüter**

  Wirtschaftsgüter, die bisher im Privatvermögen geführt wurden, dürfen nicht in das - gewillkürte - Betriebsvermögen aufgenommen werden, wenn damit lediglich der Zweck verfolgt wird, sich bereits abzeichnende Verluste aus dem Privatvermögen in den betrieblichen Bereich zu verlagern. Entsprechendes gilt, wenn beim Erwerb des Wirtschaftsgutes bereits erkennbar ist, dass der Erwerb dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen kann (>BFH vom 19.2.1997 - BStBl II S. 399).

Zinsansprüche aus Genussrechten

Zinsansprüche aus Genussrechten entstehen im Gegensatz zu >Dividendenansprüchen nicht erst durch einen Gewinnverwendungsbeschluss als selbständiges Recht, sondern bereits mit Ablauf des zugrunde liegenden Zinszeitraums. Sie sind daher in der Bilanz des Wirtschaftsjahres zu aktivieren, in dem der Zinszeitraum abläuft. Dies gilt auch dann, wenn nach den Genussrechtsbedingungen der Schuldner die Ansprüche nicht bedienen muss, solange hierdurch bei ihm ein Bilanzverlust entstehen oder sich erhöhen würde (>BFH vom 18.12.2002 - BStBl 2003 II S. 400).

Zuzahlung des Veräußerers

>H 6.2

H 4.2 (2)

Anteile an Kapitalgesellschaften

Der Anteil eines Mitunternehmers an einer Kapitalgesellschaft gehört zu seinem Sonderbetriebsvermögen II, wenn

- zwischen dem Unternehmen der Personengesellschaft und dem der Kapitalgesellschaft eine enge wirtschaftliche Verflechtung besteht und der Mitunternehmer - ggf. zusammen mit anderen Mitunternehmern der Personengesellschaft - die Kapitalgesellschaft beherrscht und die Kapitalgesellschaft nicht in erheblichem Umfang anderweitig tätig ist, oder
- der Kommanditist einer GmbH & Co KG an der Komplementär-GmbH beteiligt ist und die GmbH außer ihrer Geschäftsführungstätigkeit für die KG keine eigene Tätigkeit, die nicht von untergeordneter Bedeutung ist, ausübt, oder
- sich die Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers an der Personengesellschaft durch die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft aus anderen Gründen ergibt.

(>BFH vom 23.1.2001 - BStBl II S. 825).

Anteile an Kapitalgesellschaften - Einzelfälle

- Die Beteiligung des Gesellschafters einer Besitzpersonengesellschaft an der Betriebskapitalgesellschaft gehört zu seinem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II bei der Besitzpersonengesellschaft (>BFH vom 16.4.1991 - BStBl II S. 832).
- Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kann auch dann notwendiges Sonderbetriebsvermögen II des Gesellschafters einer Personengesellschaft sein, wenn die Beteiligung keinen beherrschenden Einfluss vermittelt. Dies ist z. B. der Fall, wenn die Personengesellschaft von der in der gleichen Branche tätigen Kapitalgesellschaft organisatorisch und wirtschaftlich abhängig ist (>BFH vom 3.3.1998 - BStBl II S. 383). Die Unterhaltung von Geschäftsbeziehungen zu einer Kapitalgesellschaft, wie sie üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestehen, reicht selbst dann, wenn diese Beziehungen besonders intensiv sind, nicht aus, um die Anteile des Gesellschafters einer Personengesellschaft an der Kapitalgesellschaft als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II anzusehen (>BFH vom 28.6.2006 - BStBl 2007 II S. 378 und vom 13.2.2008 - BStBl 2009 II S. 414).
- Beteiligt sich der Gesellschafter einer GmbH an dieser als atypisch stiller Gesellschafter, so gehört der Anteil an der GmbH zu seinem Sonderbetriebsvermögen II, sofern nicht die GmbH noch einer anderen Geschäftstätigkeit von nicht ganz untergeordneter Bedeutung nachgeht (>BFH vom 15.10.1998 - BStBl 1999 II S. 286).
- Der Geschäftsanteil eines Kommanditisten an der Kommanditisten-GmbH derselben KG gehört dann zu seinem Sonderbetriebsvermögen II bei der KG, wenn die Kommanditisten-GmbH keiner eigenen Geschäftstätigkeit nachgeht und ihr alleiniger Zweck die Beteiligung an der KG in einem erheblichen Umfang ist (>BFH vom 23.1.2001 - BStBl II S. 825).

Darlehen an Gesellschafter

>H 4.3 (2-4) Personengesellschaften

Gesellschafterforderung

- Um eine schuldrechtliche Forderung des Gesellschafters gegen die Gesellschaft und nicht um Eigenkapital der Gesellschaft handelt es sich bei einem Gesellschafterkonto dann, wenn der Gesellschafter insoweit einen unentziehbaren, nur nach den §§ 362 bis 397 BGB erlöschenden Anspruch gegen die Gesellschaft haben soll, der auch in der Insolvenz der Gesellschaft wie eine Forderung eines Dritten geltend gemacht werden kann und der noch vor der eigentlichen Auseinandersetzung über das Gesellschaftsvermögen zu erfüllen ist, also nicht lediglich einen Teil des Auseinandersetzungsguthabens darstellt (>BFH vom 26.6.2007 - BStBl 2008 II S. 103).

  >Anhang 29

- >BMF vom 30.5.1997 (BStBl I S. 627), Tz. 4

Kapitalersetzendes Darlehen

>H 6.2 (Beteiligung an Kapitalgesellschaft)

Nießbrauch

>H 4.3 (2-4) Keine Entnahme des Grundstücks oder Grundstücksteils

Nießbrauch an Gesellschaftsanteil

>H 15.8 (1) Nießbrauch

Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben

>H 4.7

Sonderbetriebsvermögen

- **Ausgleichsanspruch** eines Kommanditisten

  >H 15.8 (1)

- Bei **Betriebsaufspaltung**

  >H 15.7 (4) Sonderbetriebsvermögen

- Bei **ehelicher Gütergemeinschaft**

  >H 4.2 (12) Gütergemeinschaft

- Die **Einlage von Wirtschaftsgütern des gewillkürten Sonderbetriebsvermögens** muss mit der gleichen Eindeutigkeit geschehen wie die Einlage eines Wirtschaftsgutes des gewillkürten Betriebsvermögens in ein Einzelunternehmen. Besondere Bedeutung kommt dabei der buchmäßigen Behandlung zu, wenn diese auch nicht stets entscheidend ist >BFH vom 23.10.1990 - BStBl 1991 II S. 401). >H 4.2 (1) Gewillkürtes Betriebsvermögen
- Bei **Land- und Forstwirtschaft oder freiberuflicher Tätigkeit.**

  Notwendiges und gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen kann es auch bei Mitunternehmern geben, die sich zur gemeinsamen Ausübung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes oder eines freien Berufs zusammengeschlossen haben (>BFH vom 2.12.1982 - BStBl 1983 II S. 215).

- Zur **Unterscheidung** zwischen Sonderbetriebsvermögen I und Sonderbetriebsvermögen II >BFH vom 7.7.1992 (BStBl 1993 II S. 328).
- Für die Zuordnung von Sicherheiten zum notwendigen passiven Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft für Verbindlichkeiten einer GmbH, die in wirtschaftlicher Verbindung zur Personengesellschaft steht, an der aber nur die Personengesellschaft, nicht jedoch der Gesellschafter beteiligt ist, kommt es - wie bei der Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum aktiven Sonderbetriebsvermögen - maßgebend auf den Veranlassungszusammenhang an. Der erforderliche Veranlassungszusammenhang kann nur bejaht werden, wenn die Sicherheitsbestellung ausschließlich und eindeutig durch die Beteiligung an der Personengesellschaft veranlasst ist und dies der Mitunternehmer erforderlichenfalls nachweist. Im Rahmen der zur Feststellung des Veranlassungszusammenhangs notwendigen Gesamtwürdigung kommt der Frage, inwieweit die Sicherheiten zu markt- bzw. fremdüblichen Bedingungen gewährt worden sind, besondere Bedeutung zu (>BFH vom 27.6.2006 - BStBl II S. 874).

H 4.2 (3)

Abgrenzung

Zur Abgrenzung zwischen dem Gebäude und solchen Bestandteilen, die nicht der Gebäudenutzung selbst, sondern einem davon verschiedenen Zweck dienen >BFH vom 30.1.1995 (BStBl II S. 281)

Mietereinbauten

- >BMF vom 15.1.1976 (BStBl I S. 66); zur Höhe der AfA bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern aber >H 7.4.
- Mietereinbauten und -umbauten sind in der Bilanz des Mieters zu aktivieren, wenn es sich um gegenüber dem Gebäude selbständige Wirtschaftsgüter (verschiedener Nutzungs- und Funktionszusammenhang) handelt, für die der Mieter Herstellungskosten aufgewendet hat, die Wirtschaftsgüter seinem Betriebsvermögen zuzurechnen sind und die Nutzung durch den Mieter zur Einkünfteerzielung sich erfahrungsgemäß über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (>BFH vom 15.10.1996 - BStBl 1997 II S. 533). Das gegenüber dem Gebäude selbständige, materielle Wirtschaftsgut kann beweglich oder unbeweglich sein. Ein bewegliches Wirtschaftsgut liegt vor, wenn der Mieter sachenrechtlicher Eigentümer ist (Scheinbestandteil, § 95 BGB) oder eine Betriebsvorrichtung (§ 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG) des Mieters besteht. Dagegen handelt es sich bei dem besonderen Zwecken dienenden und daher in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehenden Gebäudebestandteil um ein unbewegliches Wirtschaftsgut. Das gilt auch für einen Gebäudebestandteil, der im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters steht (>BFH vom 11.6.1997 - BStBl II S. 774).
- Mietereinbauten als selbständige Wirtschaftsgüter beim Mieter auf Grund wirtschaftlichen Eigentums >BFH vom 28.7.1993 (BStBl 1994 II S. 164) und vom 11.6.1997 (BStBl II S. 774).

Schaufensteranlage

und Beleuchtungsanlage zum Schaufenster sind auch bei Neubauten selbständige Gebäudeteile (>BFH vom 29.3.1965 - BStBl III S. 291)

H 4.2 (4)

Mehrere Baulichkeiten

sind selbständige Wirtschaftsgüter, auch wenn sie auf demselben Grundstück errichtet wurden und in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen, z. B. Anbauten bei Gebäuden, es sei denn, sie sind baulich derart miteinander verbunden, dass die Teile des Bauwerks nicht ohne weitere erhebliche Bauaufwendungen voneinander getrennt werden können (>BFH vom 5.12.1974 - BStBl 1975 II S. 344, vom 21.7.1977 - BStBl 1978 II S. 78 und vom 15.9.1977 - BStBl 1978 II S. 123), oder sie besitzen keine eigene Standfestigkeit (>BFH vom 25.1.2007 - BStBl 2007 II S. 586).

Miteigentum

Jeder nach R 4.2 Abs. 4 Satz 1 selbständige Gebäudeteil ist in so viele Wirtschaftsgüter aufzuteilen, wie Gebäudeeigentümer vorhanden sind (>BFH vom 9.7.1992 - BStBl II S. 948).

Nutzung im Rahmen mehrerer Betriebe

- Dient ein Gebäude (Gebäudeteil) ausschließlich eigenbetrieblichen Zwecken, ist eine weitere Aufteilung auch dann nicht vorzunehmen, wenn es (er) im Rahmen mehrerer selbständiger (eigener) Betriebe genutzt wird.
- Von selbständigen Wirtschaftsgütern ist bei gleichen Nutzungsverhältnissen jedoch dann auszugehen, wenn das Gebäude (der Gebäudeteil) nach dem WEG in **Teileigentum** aufgeteilt wurde

(>BFH vom 29.9.1994 - BStBl 1995 II S. 72).

Nutzungsänderung

- Ein zunächst betrieblich genutzter Gebäudeteil verliert ohne Entnahmehandlung seine Eigenschaft als Betriebsvermögen nicht dadurch, dass er zu fremden Wohnzwecken vermietet wird und sich in dem Gebäude ein weiterer zu fremden Wohnzwecken vermieteter Gebäudeteil befindet, der zum Privatvermögen gehört (>BFH vom 10.11.2004 - BStBl 2005 II S. 334).
- Die Nutzungsänderung eines bisher zum Privatvermögen gehörenden Gebäudeteils, der nunmehr für fremdgewerbliche Zwecke genutzt wird, führt nicht zur Zwangseinlage ins Betriebsvermögen, auch wenn ein weiterer, schon vorher für fremdbetriebliche Zwecke vermieteter Gebäudeteil dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet worden ist (>BFH vom 21.4.2005 - BStBl II S. 604).

Selbständige Wirtschaftsgüter

nach Nutzung und Funktion des Gebäudeteils >BFH vom 30.1.1995 (BStBl II S. 281).

H 4.2 (5)

Unselbständige Gebäudeteile

sind z. B.:

- Bäder, Schwimmbecken und Duschen eines Hotels,
- Heizungsanlagen, Be- und Entlüftungsanlagen, Klimaanlagen, Warmwasseranlagen und Müllschluckanlagen, außer wenn sie ganz oder überwiegend einem Betriebsvorgang dienen,
- Sprinkler-(Feuerlösch-)Anlagen, außer wenn mit ihnen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird,
- Beleuchtungsanlagen, außer Spezialbeleuchtungsanlagen, die nicht zur Gebäudebeleuchtung erforderlich sind,
- Personenaufzüge, Rolltreppen oder Fahrtreppen, die zur Bewältigung des Publikumsverkehrs dienen,

  (>gleich lautende Ländererlasse vom 15.3.2006 - BStBl I S. 314).

- Umzäunung oder Garage bei einem Wohngebäude (>BFH vom 15.12.1977 - BStBl 1978 II S. 210 und vom 28.6.1983 - BStBl 1984 II S. 196); aber >H 7.1 (Garagen)

H 4.2 (7)

Anteilige Zugehörigkeit des Grund und Bodens

Der Grund und Boden gehört grundsätzlich im Verhältnis der Zugehörigkeit des Gebäudes oder Gebäudeteils zum Betriebsvermögen (>BFH vom 27.1.1977 - BStBl II S. 388 und vom 12.7.1979 - BStBl 1980 II S. 5).

Eigenaufwand für ein fremdes Wirtschaftsgut

- >H 4.7

Ferienwohnung

Ferienwohnungen, die ein Stpfl. unter Einschaltung seines auf die Vermittlung von Immobilien, Mietverträgen und Verträgen über Ferienobjekte gerichteten Gewerbebetriebs vermietet, können zum notwendigen Betriebsvermögen des Gewerbebetriebs gehören (>BFH vom 13.11.1996 - BStBl 1997 II S. 247).

Land- und forstwirtschaftlicher Betrieb

- Erwirbt ein Landwirt einen langfristig verpachteten landwirtschaftlichen Betrieb in der erkennbaren Absicht, die Bewirtschaftung dieses Betriebes alsbald zu übernehmen, entsteht vom

Erwerb an notwendiges Betriebsvermögen, wenn der Bewirtschaftungswille sich auch in einem überschaubaren Zeitraum verwirklichen lässt (>BFH vom 12.9.1991 - BStBl 1992 II S. 134).

- Eine vom Verpächter hinzuerworbene landwirtschaftliche Nutzfläche wird notwendiges Betriebsvermögen des verpachteten Betriebs, wenn sie nach dem Erwerb in das Pachtverhältnis einbezogen wird, und zwar selbst dann, wenn sie im Zeitpunkt des Erwerbs noch anderweitig verpachtet war (>BFH vom 24.9.1998 - BStBl 1999 II S. 55).
- Eine durch Anpflanzung und Samenflug entstandene Waldfläche ist auch ohne Bearbeitung und Bestandspflege Teil eines Forstbetriebs, solange die Fläche nicht derart umgestaltet wird, dass von einer Entnahme ins Privatvermögen oder der Entstehung notwendigen Privatvermögens auszugehen ist (>BFH vom 18.5.2000 - BStBl II S. 524).

Miteigentum

Gehört ein Grundstück nur teilweise dem Betriebsinhaber, kann es nur insoweit Betriebsvermögen sein, als es dem Betriebsinhaber gehört; das gilt auch dann, wenn ein Grundstück Ehegatten gemeinsam gehört (>BFH vom 23.11.1995 - BStBl 1996 II S. 193).

Rettung einer betrieblichen Forderung

Ein Grundstück, das zur Rettung einer betrieblichen Forderung ersteigert wird, ist notwendiges Betriebsvermögen (>BFH vom 11.11.1987 - BStBl 1988 II S. 424).

Vermietung an Arbeitnehmer

Grundstücke, die an Arbeitnehmer vermietet werden, sind notwendiges Betriebsvermögen des Arbeitgebers, wenn für die Vermietung gerade an Arbeitnehmer betriebliche Gründe maßgebend waren (>BFH vom 1.12.1976 - BStBl 1977 II S. 315).

Zeitpunkt der erstmaligen Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen

Eigenbetrieblich genutzte Grundstücke und Grundstücksteile sind ab ihrer endgültigen Funktionszuweisung notwendiges Betriebsvermögen, auch wenn der konkrete Einsatz im Betrieb erst in der Zukunft liegt; das gilt auch dann, wenn es an einer Willenserklärung des Stpfl. oder eines Ausweises in der Buchführung und in den Bilanzen fehlt (>BFH vom 6.3.1991 - BStBl II S. 829).

>H 4.7 (Nebenräume)

H 4.2 (8)

Einlage

des Grundstücksteils im Zeitpunkt des Überschreitens der absoluten Wertgrenze >BFH vom 21.7.1967 (BStBl III S. 752).

Zubehörräume

i. S. d. § 2 Abs. 3 Nr. 1 WoFIV brauchen in die Berechnung des eigenbetrieblich genutzten Anteils nicht einbezogen zu werden (>BFH vom 21.2.1990 - BStBl II S. 578).

(Anhang 5)

H 4.2 (9)

Beispiele für zulässigerweise gebildetes gewillkürtes Betriebsvermögen:

- Ein von einem freiberuflich Tätigen zur künftigen Betriebserweiterung erworbenes Grundstück kann gewillkürtes Betriebsvermögen sein (>BFH vom 15.4.1981 - BStBl II S. 618).

- Ein Gewerbetreibender kann in der Regel Grundstücke, die nicht zum notwendigen Privatvermögen gehören, z. B. Mietwohngrundstücke, als Betriebsvermögen behandeln, es sei denn, dass dadurch das Gesamtbild der gewerblichen Tätigkeit so verändert wird, dass es den Charakter einer Vermögensnutzung im nicht gewerblichen Bereich erhält (>BFH vom 10.12.1964 - BStBl 1965 III S. 377).

Besonderheiten bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben

- Für die Willkürung eines Wirtschaftsguts muss es in Bezug auf die betreffende land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit von der Sache oder vom Gegenstand her objektiv geeignet sein, den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu fördern; es muss in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen. Gewillkürtes Betriebsvermögen in der Land- und Forstwirtschaft können nur verpachtete land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke und alle Wirtschaftsgüter sein, deren Nutzung innerhalb der Land- und Forstwirtschaft möglich ist (>aber R 4.2 Abs. 9 Satz 4). Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft wesensfremd sind und denen eine sachliche Beziehung zum Betrieb fehlt, können auch nicht im Wege der Willkürung zum Betriebsvermögen werden (>BFH vom 28.10.1982 - BStBl 1983 II S. 106).
- Werden bisher zum notwendigen Betriebsvermögen gehörende Grundstücke entgeltlich zu fremden Wohn- oder Geschäftszwecken genutzt und so umgestaltet, dass sie zu einer land- und forstwirtschaftlichen Nutzung nicht mehr zugeführt werden können, wird das Gesamtbild der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit nicht wesentlich verändert, wenn der Umfang dieser Grundstücke nicht mehr als 10 % der Gesamtfläche des Betriebs beträgt (>BFH vom 10.12.1992 - BStBl 1993 II S. 342 bei Bestellung von Erbbaurechten zur Errichtung von Wohngebäuden; >BFH vom 22.8.2002 - BStBl 2003 II S. 16 bei Bebauung und Vermietung).

Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen

>H 4.2 (12)

Nachweis der Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen

Die Zuordnung eines Wirtschaftsguts zum gewillkürten Betriebsvermögen ist unmissverständlich in einer solchen Weise zu dokumentieren, dass ein sachverständiger Dritter ohne weitere Erklärung des Stpfl. die Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen erkennen kann (>BFH vom 2.10.2003 - BStBl 2004 II S. 985 und BMF vom 17.11.2004 - BStBl I S. 1064).

Verlustbringende Grundstücke und Grundstücksteile

- >H 4.2 (1) Wirtschaftsgut (Verlustbringende Wirtschaftsgüter)

Vernünftige wirtschaftliche Überlegungen für die Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen

Darlegungspflicht durch den Stpfl.

- >BFH vom 22.11.1960 (BStBl 1961 III S. 97) zum Fall eines Bäckermeisters
- >BFH vom 1.12.1960 (BStBl 1961 III S. 154) zum Fall einer Rechtsanwalts- und Notarpraxis.

H 4.2 (11)

Ausnahme bei privater Nutzung

Ein zum Gesamthandsvermögen gehörendes Wirtschaftsgut kann nicht Betriebsvermögen sein, wenn es ausschließlich oder fast ausschließlich der privaten Lebensführung eines, mehrerer oder aller Mitunternehmer der Gesellschaft dient. Deshalb ist z. B. ein zum Gesamthandsvermögen gehörendes Einfamilienhaus, das unentgeltlich von einem Gesellschafter nicht nur vorübergehend für eigene Wohnzwecke genutzt wird, steuerlich nicht Betriebsvermögen der Personengesellschaft.

Dann handelt es sich um notwendiges Privatvermögen der Gesellschafter (>BFH vom 16.3.1983 - BStBl II S. 459).

>H 4.7 (Teilentgeltliche Überlassung)

H 4.2 (12)

Angehörige eines Gesellschafters

Wohnung, die an den im Einzelunternehmen tätigen Sohn eines Einzelunternehmers zu Wohnzwecken vermietet ist, bleibt bei Einbringung des Unternehmens in eine KG (Sonder-)Betriebsvermögen, wenn das Gebäude weiterhin als (Sonder-)Betriebsvermögen bilanziert wird und objektive Merkmale fehlen, die darauf schließen lassen, dass eine spätere Verwendung als Werkswohngebäude ausgeschlossen erscheint (>BFH vom 11.10.1979 - BStBl 1980 II S. 40).

Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen

- Grundstücke oder Grundstücksteile im **Allein- oder Miteigentum** eines oder mehrerer Mitunternehmer können gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen dieser Mitunternehmer sein (>BFH vom 3.12.1964 - BStBl 1965 III S. 92, vom 23.7.1975 - BStBl 1976 II S. 180 und vom 21.10.1976 - BStBl 1977 II S. 150).
- **Mietwohngrundstück** als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters >BFH vom 17.5.1990 (BStBl 1991 II S. 216)
- >R 4.2 Abs. 9

Gütergemeinschaft

Wird eine im gemeinsamen Eigentum von Eheleuten stehende und im gemeinsamen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bewirtschaftete Forstfläche in das Alleineigentum eines Ehegatten übertragen, spricht eine tatsächliche Vermutung dafür, dass die bestehenden wirtschaftlichen Beziehungen aufrechterhalten bleiben und es sich nunmehr um Sonderbetriebsvermögen des Ehegatten, nicht aber um einen selbständigen Forstbetrieb handelt (>BFH vom 16.2.1995 - BStBl II S. 592).

Miteigentum von Nichtgesellschaftern

Zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft sind die den Gesellschaftern zustehenden Anteile an einem Grundstück zu rechnen, das der Personengesellschaft dient, sich aber im Eigentum einer Gesamthandsgemeinschaft (z. B. Erbengemeinschaft) befindet, an der auch Nichtgesellschafter beteiligt sind (>BFH vom 18.3.1958 - BStBl III S. 262).

Notwendiges Sonderbetriebsvermögen

- Stellt ein Gesellschafter einer Personengesellschaft, deren Gesellschaftszweck in der **Errichtung und Vermarktung von Eigentumswohnungen im Bauherrenmodell** besteht, ein ihm gehörendes Grundstück für diese Zwecke zur Verfügung, ist das Grundstück dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen zuzurechnen (>BFH vom 19.2.1991 - BStBl II S. 789).
- An die Personengesellschaft zur betrieblichen Nutzung **vermietete Grundstücke oder Grundstücksteile**, die im Eigentum eines oder mehrerer Gesellschafter stehen, sind notwendiges Sonderbetriebsvermögen (>BFH vom 2.12.1982 - BStBl 1983 II S. 215). Das gilt auch bei Weitervermietung des Grundstücks oder Grundstücksteils durch die Gesellschaft (>BFH vom 23.5.1991 - BStBl II S. 800).
- Zur Frage, ob bei einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung oder bei der Vermietung an eine Schwester-Personengesellschaft notwendiges Sonderbetriebsvermögen vorliegt >BMF vom 28.4.1998 (BStBl I S. 583).

(Anhang 24)

Überlassung zu Wohnzwecken

Ein Grundstück, das ein Gesellschafter einer Personengesellschaft einem anderen Gesellschafter für dessen Wohnzwecke unentgeltlich überlässt, ist notwendiges Privatvermögen (>BFH vom 8.2.1996 - BStBl II S. 308).

Untervermietung

Vermietet der Gesellschafter einer Personengesellschaft einem Dritten ein Grundstück, damit dieser es der Gesellschaft zur betrieblichen Nutzung überlässt, ist das Grundstück Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters (>BFH vom 15.1.1981 - BStBl II S. 314); das gilt auch

- wenn der Gesellschafter das Grundstück zu einem Zeitpunkt erworben und an den Dritten vermietet hat, in dem er noch nicht Gesellschafter war; das Grundstück wird dann in dem Zeitpunkt Sonderbetriebsvermögen, in dem er in die Gesellschaft eintritt (>BFH vom 9.9.1993 - BStBl 1994 II S. 250);
- in Bezug auf den Grund und Boden bei Bestellung eines Erbbaurechts zugunsten des Dritten, der das von ihm errichtete Gebäude der Gesellschaft überlässt (>BFH vom 7.4.1994 - BStBl II S. 796);
- für ein Grundstück, das der Gesellschafter einer Personengesellschaft an einen Dritten vermietet, damit dieser es der Gesellschaft im Rahmen eines Pachtvertrages zur Nutzung überlässt, selbst wenn der Mietvertrag langfristig, der Pachtvertrag jedoch (nur) auf unbestimmte Dauer abgeschlossen ist (>BFH vom 24.2.2005 - BStBl II S. 578).

H 4.2 (15)

Ablösung einer Schuld

Wird eine Schuld zur Ablösung einer bereits bestehenden Schuld aufgenommen, rechnet die neue Schuld nur insoweit zum Betriebsvermögen, als die abgelöste Schuld betrieblich veranlasst war (>BFH vom 15.11.1990 - BStBl 1991 II S. 226).

Aufwandsbeiträge bei Franchiseverträgen

Von Franchisenehmern in einen "gemeinsamen Werbeetat" eingezahlte und zum Bilanzstichtag noch nicht verbrauchte zweckgebundene Werbebeiträge sind beim Franchisegeber als sonstige Verbindlichkeiten auszuweisen und demgemäß erfolgsneutral zu behandeln (>BFH vom 22.8.2007 - BStBl 2008 II S. 284).

Betriebsaufgabe oder -veräußerung im Ganzen

- **Schulden**, die während des Bestehens des Betriebs entstanden sind, bleiben betrieblich veranlasst, wenn der Betrieb insgesamt veräußert oder aufgegeben wird und soweit der Veräußerungserlös oder die Verwertung von Aktivvermögen zur Tilgung einer zurückbehaltenen, ehemals betrieblichen Schuld nicht ausreichen (>BFH vom 21.11.1989 - BStBl 1990 II S. 213 und vom 12.11.1997 - BStBl 1998 II S. 144). Wird der Veräußerungserlös nicht zur Tilgung der zurückbehaltenen Schuld verwendet, oder wird Aktivvermögen entnommen und dadurch einer Verwertung entzogen, mindert sich die betrieblich veranlasste Schuld um den Betrag des Veräußerungserlöses oder um den Verkehrswert des entnommenen Aktivvermögens (>BFH vom 11.12.1980 - BStBl 1981 II S. 463), es sei denn, mit dem Veräußerungserlös wird ein anderes Betriebsvermögen erworben. Die zurückbehaltene Schuld rechnet dann zu dem neu erworbenen Betriebsvermögen (>BFH vom 7.8.1990 - BStBl 1991 II S. 14). Werden die ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter im Rahmen einer anderen Einkunftsart genutzt, stehen die durch die ursprünglich betrieblichen Verbindlichkeiten verursachten Schuldzinsen nun in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dieser neuen Einkunftsart und können bei dieser ggf. als Betriebsausgaben oder Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden (>BFH vom 28.3.2007 - BStBl II S. 642).
- **Zurück behaltene Verbindlichkeiten** bleiben Betriebsschulden, soweit bei Aufgabe oder Veräußerung eines Betriebes der Verwertung von Aktivvermögen oder der Tilgung von Betriebsschulden Hindernisse entgegen stehen. Dies betrifft nur solche Verwertungshindernisse, die ihren Grund in der ursprünglich betrieblichen Sphäre haben. Nicht tilgbare frühere Betriebsschulden bleiben solange noch betrieblich veranlasst, bis ein etwaiges Verwertungshindernis entfallen ist (>BFH vom 28.3.2007 - BStBl II S. 642).

- Eine betrieblich veranlasste **Rentenverpflichtung** ist deshalb nach Betriebsaufgabe weiterhin als Betriebsschuld zu behandeln, wenn sie zwar durch die bei der Aufgabe erzielten Erlöse hätte abgelöst werden können, der Rentenberechtigte der Ablösung aber nicht zugestimmt hat (>BFH vom 22.9.1999 - BStBl 2000 II S. 120).
- Zahlt der Gesellschafter einer **Personengesellschaft** Zinsen für Verbindlichkeiten, die die Gesellschaft bei Aufgabe ihres Betriebs nicht getilgt hat, obwohl ihr bei ordnungsgemäßer Abwicklung ausreichende Mittel zur Verfügung gestanden hätten, kann er die Zinsen nicht als (nachträgliche) Betriebsausgaben abziehen. Das gilt auch für Zinsen auf Verbindlichkeiten, die einem Gesellschafter im wirtschaftlichen Zusammenhang mit seinem Sonderbetriebsvermögen entstanden sind, wenn er die Aktivwerte dieses Vermögens bei Beendigung seiner Mitunternehmerstellung nicht zur Tilgung der Verbindlichkeiten verwendet. Zahlt ein Gesellschafter aber Zinsen für fortbestehende Gesellschaftsverbindlichkeiten, so muss er sich nicht entgegenhalten lassen, dass er die Aktivwerte seines Sonderbetriebsvermögens zur Tilgung dieser Verbindlichkeiten hätte einsetzen können (>BFH vom 13.2.1996 - BStBl II S. 291).

Betriebsschuld

- Eine Verbindlichkeit gehört zum Betriebsvermögen, wenn sie durch den Betrieb veranlasst ist (Betriebsschuld). Für die Bestimmung des Veranlassungszusammenhangs ist allein die Verwendung der aufgenommenen Mittel ausschlaggebend. Eine für Betriebszwecke aufgenommene Verbindlichkeit ist unabhängig davon eine Betriebsschuld, ob der Stpfl. die fremdfinanzierten betrieblichen Aufwendungen auch durch eigene Mittel hätte bestreiten können oder ob der Betrieb über aktives Betriebsvermögen oder stille Reserven verfügt. Die betriebliche Veranlassung einer Verbindlichkeit wird nicht dadurch berührt, dass der betriebliche Fremdmittelbedarf auf Entnahmen beruht; >aber Finanzierung von Entnahmen. Eine Verbindlichkeit ist aber nicht deshalb eine Betriebsschuld, weil Eigenmittel für betriebliche Zwecke eingesetzt worden sind und aus diesem Grunde Fremdmittel für private Zwecke aufgenommen werden mussten; >Umschuldung Privatschuld in Betriebsschuld (BFH vom 8.12.1997 - BStBl 1998 II S. 193).
- Werden die von einem Versicherungsmakler für Rechnung der Versicherungsgesellschaften vereinnahmten Versicherungsbeiträge (durchlaufende Posten) abredewidrig für private Zwecke verwendet und damit dessen Betriebsvermögen entzogen, werden zugleich die Auskehrungsverbindlichen in Privatschulden umqualifiziert (>BFH vom 15.5.2008 - BStBl II S. 715).

Finanzierung von Entnahmen

Werden Fremdmittel nicht zur Finanzierung betrieblicher Aufwendungen, sondern tatsächlich zur Finanzierung einer Entnahme aufgenommen, liegt keine Betriebsschuld vor. Ein solcher Fall ist gegeben, wenn dem Betrieb keine entnahmefähigen Barmittel zur Verfügung stehen und die Entnahme erst dadurch möglich wird, dass Fremdmittel in das Unternehmen fließen. Unerheblich ist, ob die Fremdmittel einem betrieblichen Konto zufließen, von welchem zuvor wegen fehlender Barmittel mit schulderhöhender Wirkung aus privaten Gründen Beträge abgebucht wurden (>BFH vom 8.12.1997 - BStBl 1998 II S. 193).

Fortfall der Rentenverpflichtung

Der Wegfall einer zum Erwerb eines betrieblichen Grundstücks eingegangenen Rentenverpflichtung infolge des Todes des Rentenberechtigten führt zu ihrer erfolgswirksamen Ausbuchung in der Bilanz zum Ende des betreffenden Wirtschaftsjahrs. Das gilt auch, wenn die Rentenverpflichtung in früheren Wirtschaftsjahren im Rahmen einer Bilanzberichtigung erfolgsneutral eingebucht worden ist (>BFH vom 26.6.1996 - BStBl II S. 601).

Gemischt genutztes Grundstück

Wird durch einheitlichen Kaufvertrag ein gemischt genutztes Grundstück erworben und die Kaufpreisschuld teils mit Fremd-, teils mit Eigenmitteln beglichen, ohne dass eine Zuordnung der Finanzierungsmittel erfolgt, sind die Zinszahlungen nur im Verhältnis des betrieblich zum privat genutzten Anteil als Betriebsausgabe abziehbar. Keine vorrangige Tilgung des privat veranlassten Teils (>BFH vom 7.11.1991 - BStBl 1992 II S. 141). Im Falle einer Zuordnung der Finanzierungsmittel gelten die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 16.4.2004 (BStBl I S. 464) entsprechend für Grundstücke, die teilweise betrieblich und privat genutzt werden.

(Anhang 30)

Optionsprämie

Für die Verpflichtung des Veräußerers einer Option (Stillhalter), auf Verlangen des Optionsberechtigten innerhalb der Optionsfrist den Optionsgegenstand zu verkaufen oder zu kaufen (Call/Put-Option), ist eine Verbindlichkeit in Höhe der dafür vereinnahmten Prämie auszuweisen; die Verbindlichkeit ist erst bei Ausübung oder Verfall der Option auszubuchen. Für das die Höhe der Optionsprämie übersteigende Risiko darf nach § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG keine Rückstellung für drohende Verluste gebildet werden (>BMF vom 12.1.2004 - BStBl I S. 192).

Rangrücktrittsvereinbarungen

Zur Passivierung von Verbindlichkeiten bei Vereinbarung eines einfachen oder qualifizierten Rangrücktritts >BMF vom 8.9.2006 (BStBl I S. 497).

(Anhang 9)

Rückkaufsverpflichtung

Für die von einem Kfz-Händler mit Abschluss des Fahrzeugkaufvertrages übernommene Verpflichtung, das Fahrzeug zu einem verbindlich festgesetzten Preis zurückzukaufen, ist eine Verbindlichkeit nicht auszuweisen (>BMF vom 12.8.2009 - BStBl I S. 890).

Schadensersatz für GmbH-Verbindlichkeiten

- Wird der Gesellschafter einer vermögenslosen GmbH für deren Verbindlichkeiten im Wege des Durchgriffs in Anspruch genommen, sind die Verbindlichkeiten in seinem Einzelunternehmen Gewinn mindernd zu passivieren, wenn seine zum Ersatz verpflichtende Handlung dessen Betriebseinnahmen erhöhte (>BFH vom 6.3.2003 - BStBl II S. 658).
- >H 6.2 (Beteiligung an Kapitalgesellschaft)

Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG

- >BMF vom 17.11.2005 (BStBl I S. 1019) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 7.5.2008 (BStBl I S. 588) sowie Vereinfachungsregelung durch BMF vom 4.11.2008 (BStBl I S. 957)

  (Anhang 16)

- >BMF vom 12.6.2006 (BStBl I S. 416) zur Berücksichtigung von vor dem 1.1.1999 entstandenen Unterentnahmen

Sekundärfolgenrechtsprechung

>H 4.7 (Schuldzinsen)

Umschuldung Privatschuld in Betriebsschuld

Werden Eigenmittel für betriebliche Zwecke und deshalb Fremdmittel für private Zwecke verwendet, begründet die Fremdmittelaufnahme keine Betriebsschuld. Ein privates Darlehen kann nicht durch eine bloße wirtschaftliche Umschuldung in eine Betriebsschuld umgewandelt werden. Werden aber im Betrieb erzielte Einnahmen zur Tilgung eines privaten Darlehens entnommen und wird deshalb ein neues Darlehen zur Finanzierung von betrieblichen Aufwendungen aufgenommen, stellt das neue Darlehen eine Betriebsschuld dar (>BFH vom 8.12.1997 - BStBl 1998 II S. 193).

H 4.2 (16)

Beibehaltung von gewillkürtem Betriebsvermögen

nach einer Nutzungsänderung >R 4.3 Abs. 3

Gewillkürtes Betriebsvermögen

Bei der Ermittlung des Gewinns nach § 13a EStG kann gewillkürtes Betriebsvermögen nicht gebildet werden (>BFH vom 23.5.1991 - BStBl II S. 798).

H 4.3 Einlagen und Entnahmen

H 4.3 (1)

Banküberweisung

Eine Einlage ist bei Zahlung durch Banküberweisung erst geleistet, wenn die Gutschrift auf dem Empfängerkonto erfolgt ist (>BFH vom 11.12.1990 - BStBl 1992 II S. 232).

Bodenschatz

>H 4.2 (1)

Gewillkürtes Betriebsvermögen

>H 4.2 (1)

Immaterielle Wirtschaftsgüter

>R 5.5 Abs. 3 Satz 3

Nutzungsänderung

>H 4.2 (4)

Nutzungsrechte/Nutzungsvorteile

Die bloße Nutzung eines fremden Wirtschaftsguts zu betrieblichen Zwecken kann nicht eingelegt werden; dies gilt auch für unentgeltlich erworbene dingliche oder obligatorische Nutzungsrechte (>BFH vom 26.10.1987 - BStBl 1988 II S. 348 und vom 20.9.1990 - BStBl 1991 II S. 82).

Personengesellschaften

Die Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern des Privatvermögens in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft oder anderen Gesamthandsgemeinschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten stellt keine Einlage, sondern einen tauschähnlichen Vorgang dar (>BMF vom 29.3.2000 - BStBl I S. 462 und vom 26.11.2004 - BStBl I S. 1190).

(Anhang 24)

Sacheinlage in das Vermögen einer Kapitalgesellschaft

Ein Wirtschaftsgut, das dem Vermögen einer Kapitalgesellschaft im Rahmen einer Überpari-Emission als Sacheinlage zugeführt worden ist, ist auch im Hinblick auf jenen Teilbetrag des Einbringungswertes, der über den Nennbetrag der Stammeinlageverpflichtung des Einlegenden hinausgeht und gem. § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB in die Kapitalrücklage einzustellen ist, ein vollentgeltlicher Vorgang und keine verdeckte Einlage (>BFH vom 24.4.2007 - BStBl 2008 II S. 253).

Unterlassene Bilanzierung

Die nachträgliche Aktivierung eines zum notwendigen Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts, das bisher nicht bilanziert worden ist, ist keine Einlage. Es handelt sich vielmehr um eine fehlerberichtigende Einbuchung (>BFH vom 24.10.2001 - BStBl 2002 II S. 75).

>H 4.4

Verdeckte Einlage

- Verdeckte Einlage ist die Zuwendung eines bilanzierbaren Vermögensvorteils aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ohne Entgelt in Gestalt von Gesellschaftsrechten. Als verdeckte Einlage sind nur Wirtschaftsgüter geeignet, die das Vermögen der Kapitalgesellschaft durch den Ansatz oder die Erhöhung eines Aktivpostens oder durch den Wegfall oder die Verminderung eines Passivpostens vermehrt haben (>BFH vom 6.11.2003 - BStBl 2004 II S. 416).
- **Verdeckte Einlage eines Geschäfts- oder Firmenwerts**, der bei Veräußerung eines Einzelunternehmens an eine GmbH unentgeltlich übergeht, >BFH vom 24.3.1987 (BStBl II S. 705); >H 5.5 Geschäfts- oder Firmenwert/Praxiswert
- Maßgebendes Kriterium für einen Übergang des Geschäfts- oder Firmenwerts von einem Einzelunternehmen auf eine Kapitalgesellschaft im Wege der verdeckten Einlage ist, dass dem nutzenden Unternehmen die materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter sowie die sonstigen Faktoren, welche sich im Geschäfts- oder Firmenwert niederschlagen, auf einer vertraglichen Grundlage überlassen werden, die Nutzung auf Dauer angelegt ist und kein Rechtsanspruch auf Rückgabe dieser Wirtschaftsgüter besteht (>BFH vom 2.9.2008 - BStBl 2009 II S. 634).

Vorbehaltsnießbrauch

In den Fällen der Einräumung eines Vorbehaltsnießbrauchs liegt hinsichtlich des Nießbrauchsrechts im Ergebnis keine Einlage vor (>BFH vom 16.12.1988 - BStBl 1989 II S. 763).

>H 4.3 (2 - 4)

>H 4.7 (Nießbrauch) zu Betriebsausgaben eines Nießbrauchers

H 4.3 (2 - 4)

Altenteilerwohnung

>R 4.2 Abs. 4 Satz 5

Entnahmehandlung

- Für die Eindeutigkeit einer Entnahmehandlung ist ein Verhalten des Stpfl. erforderlich, durch das die Verknüpfung des Wirtschaftsgutes mit dem Betriebsvermögen unmissverständlich gelöst wird. Es bedarf nicht stets einer buchmäßigen Darstellung der Entnahme. Es kann auch ein anderes schlüssiges Verhalten genügen, durch das die Verbindung des Wirtschaftsguts zum Betrieb gelöst wird (>BFH vom 9.8.1989 - BStBl 1990 II S. 128 und vom 25.6.2003 - BStBl 2004 II S. 403).
- Der Tatbestand der Entnahme ist auch erfüllt, wenn dem Stpfl. die an die Entnahme geknüpften Rechtsfolgen, insbesondere die Gewinnverwirklichung, nicht bewusst werden (>BFH vom 31.1.1985 - BStBl II S. 395).
- >Nachweispflicht
- >Personengesellschaften
- >Schenkung

Entstrickung

Die gesetzliche Entstrickungsregelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG wird von den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 17.7.2008 (BStBl 2009 II S. 464) nicht berührt (>BMF vom 20.5.2009 - BStBl I S. 671).

Erbauseinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge

- >BMF vom 14.3.2006 (BStBl I S. 253)

  (Anhang 13)

- >BMF vom 13.1.1993 (BStBl I S. 80) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 26.2.2007 (BStBl I S. 269).

Geschäfts- oder Firmenwert

- Ein Geschäfts- oder Firmenwert kann nicht wie andere Einzelwirtschaftsgüter für sich entnommen werden, da er nur im Rahmen eines lebenden Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils übertragen werden kann (>BFH vom 24.11.1982 - BStBl 1983 II S. 113).
- >Verlagswert

Gewinnrealisierung

Steuerpflichtiger Entnahmegewinn ist der gesamte Unterschiedsbetrag zwischen dem Entnahmewert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) und dem Buchwert des entnommenen Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Entnahme. Das gilt auch dann, wenn das Wirtschaftsgut vor der Entnahme auch privat genutzt und die private Nutzung als Entnahme behandelt worden ist (>BFH vom 24.9.1959 - BStBl III S. 466; >Nutzungsentnahme). Zur Feststellung des Entnahmewerts von Nutzungen und Leistungen können die für die Bewertung von Sachbezügen entwickelten Grundsätze herangezogen werden (>BFH vom 22.7.1988 - BStBl II S. 995).

Grundstücke oder Grundstücksteile

- Wird auf einem bisher unbebauten Betriebsgrundstück ein zum Privatvermögen gehörendes Gebäude (z. B. ein auf Dauer zu eigenen Wohnzwecken bestimmtes Gebäude) errichtet, wird der Grund und Boden durch die Bebauung entnommen (>BFH vom 27.1.1977 - BStBl II S. 388 und vom 11.3.1980 - BStBl II S. 740 und vom 14.5.2009 - BStBl II S. 811). Eine anteilige Entnahme des Grund und Bodens liegt vor, wenn auf einem Betriebsgrundstück ein Gebäude errichtet wird, das teilweise Privatvermögen ist (>BFH vom 24.11.1982 - BStBl 1983 II S. 365). Ggf. bleibt der Entnahmegewinn außer Ansatz (>§ 13 Abs. 5, § 15 Abs. 1 Satz 3 und § 18 Abs. 4 Satz 1 EStG).
- >Personengesellschaften

Incentive-Reisen

>BMF vom 14.10.1996 (BStBl I S. 1192)

Keine Entnahme des Grundstücks oder Grundstücksteils

liegt ohne Hinzutreten weiterer Umstände in folgenden Fällen vor:

- **Erbbaurecht** - Belastung eines land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücks mit einem entgeltlich eingeräumten Erbbaurecht, wenn die Nutzungsänderung nicht mehr als 10 % der Gesamtfläche des Betriebs erfasst (>BFH vom 10.12.1992 - BStBl 1993 II S. 342).
- **Erklärung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung**, ohne dass der Stpfl. die naheliegenden steuerrechtlichen Folgerungen aus einer Entnahme zieht, wie Gewinnrealisierung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG, unabhängig davon, ob innerhalb oder außerhalb der Buchführung (>BFH vom 9.8.1989 - BStBl 1990 II S. 128).
- **Gebäudeabriss**, wenn die betriebliche Nutzung der Freifläche möglich ist (>BFH vom 6.11.1991 - BStBl 1993 II S. 391).
- Im **Hinzuerwerb** eines im Privatvermögen verbleibenden Miteigentumsanteils an einem Grundstück im Wege der Erbfolge liegt keine Entnahme des zum gewillkürten Betriebsvermögen gehörenden Anteils (>BFH vom 8.3.1990 - BStBl 1994 II S. 559).
- **Landwirtschaftlich genutzte Grundstücke**
  - bei denen keine ertragreiche Bewirtschaftung mehr möglich (>BFH vom 12.11.1992 - BStBl 1993 II S. 430).
  - bei Bebauung ursprünglich landwirtschaftlicher Grundstücke mit Einfamilienhäusern, die anschließend an betriebsfremde Personen vermietet werden, wenn die

Nutzungsänderung nur eine Fläche erfasst, die im Vergleich zur Gesamtfläche des Betriebs von geringer Bedeutung ist (>BFH vom 22.8.2002 - BStBl 2003 II S. 16), >H 4.2 (9) Besonderheiten bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben.

- Ursprünglich landwirtschaftlich genutzte Flächen eines Betriebs, die verpachtet wurden und nach Ablauf des Pachtverhältnisses nicht wieder aktiv bewirtschaftet werden, sondern brach liegen, bleiben Betriebsvermögen und können nur durch eindeutige Erklärung dem Finanzamt gegenüber entnommen werden (>BFH vom 17.1.2002 - BStBl II S. 356).
- Ohne Entnahmeerklärung verlieren ursprünglich landwirtschaftlich genutzte Grundstücke durch eine Nutzungsänderung, die nicht zu notwendigem Privatvermögen führt, ihre Eigenschaft als landwirtschaftliches Betriebsvermögen nur, wenn eine eindeutige Entnahmehandlung vorliegt. Deshalb scheidet ein zuvor zum notwendigen Betriebsvermögen gehörendes Grundstück nicht bereits dadurch aus dem Betriebsvermögen aus, dass es als Bauland behandelt wird und im Hinblick auf die geringe Größe und die umliegende Bebauung nicht mehr landwirtschaftlich genutzt werden kann (>BFH vom 14.5.2009 - BStBl II S. 811).

- **Nießbrauch** - ein Grundstück, das zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters einer GbR gehört, wird durch die Bestellung eines Nießbrauchs am Gesellschaftsanteil und am Grundstück grundsätzlich nicht entnommen (>BFH vom 1.3.1994 - BStBl 1995 II S. 241).
- **Nutzung** - nur vorübergehende Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (>BFH vom 17.1.1974 - BStBl II S. 240).
- **Nutzungsänderung**
  - Bisher betrieblich genutzte und seitdem ungenutzte (freie) Grundstücksflächen, deren spätere betriebliche Nutzung möglich bleibt, verbleiben ohne eine von einem Entnahmewillen getragene Entnahmehandlung im Betriebsvermögen (>BFH vom 6.11.1991 - BStBl 1993 II S. 391).
  - Ein zunächst betrieblich genutzter Gebäudeteil verliert seine Eigenschaft als Betriebsvermögen nicht dadurch, dass er zu fremden Wohnzwecken vermietet wird und sich in dem Gebäude ein weiterer zu fremden Wohnzwecken vermieteter Gebäudeteil befindet, der zum Privatvermögen gehört (>BFH vom 10.11.2004 - BStBl 2005 II S. 334).
- **Nutzungsrecht** - Belastung eines Grundstücks mit der Einräumung eines unentgeltlichen Nutzungsrechts und anschließende Anmietung vom Nutzungsberechtigten durch den Grundstückseigentümer (>BFH vom 11.11.1988 - BStBl 1989 II S. 872).

Nachweispflicht

Wer sich darauf beruft, dass ein als Betriebsvermögen ausgewiesenes Wirtschaftsgut vor vielen Jahren entnommen worden sei, muss die Entnahmehandlung nachweisen (>BFH vom 23.11.2000 - BStBl 2001 II S. 232).

Nutzungsentnahme

- Grundstücke oder Grundstücksteile >BFH vom 11.11.1988 (BStBl 1989 II S. 872) und >H 4.7(Teilentgeltliche Überlassung)
- Betrieblicher Pkw bei Unfall auf Privatfahrt >BFH vom 24.5.1989 (BStBl 1990 II S. 8); >R 4.7 Abs. 1 Satz 3 bis 5.
- Betrieblicher Pkw bei Diebstahl auf Privatfahrt (>BFH vom 18.4.2007 - BStBl II S. 762); >Private Kraftfahrzeugnutzung

Personengesellschaften

- Die Übertragung eines Einzelwirtschaftsguts aus dem betrieblichen Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft oder anderen Gesamthandsgemeinschaft in das Privatvermögen eines Gesellschafters gegen Minderung von Gesellschaftsrechten stellt keine Entnahme, sondern einen tauschähnlichen Vorgang dar (>BMF vom 29.3.2000 - BStBl I S. 462 und vom 26.11.2004 - BStBl I S. 1190).

  (Anhang 24)

- Eine (anteilige) Entnahme liegt nicht vor, wenn ein Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens einer Personengesellschaft zu fremdüblichen Bedingungen an einen Gesellschafter veräußert wird (>BFH vom 28.7.1998 - BStBl 1999 II S. 53).
- Eine Entnahme liegt vor, wenn ein zum Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft gehörendes Betriebsgrundstück durch einen oder mehrere Gesellschafter mit Zustimmung der

Gesellschaft für private Wohnzwecke des oder der Gesellschafter bebaut wird (>BFH vom 30.6.1987 - BStBl 1988 II S. 418). Eine Entnahme des Grundstücks liegt dagegen nicht vor, wenn der Gesellschafter ein der Personengesellschaft gehörendes Grundstück für private Zwecke bebaut und nachfolgend zu fremdüblichen Bedingungen erwirbt (>BFH vom 28.7.1998 - BStBl 1999 II S. 53).

- Wird ein Wirtschaftsgut aus dem Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft mit Zustimmung aller Gesellschafter derart entnommen, dass es Eigentum nur eines Gesellschafters wird, wird der Entnahmegewinn allen Gesellschaftern zugerechnet, falls die stillen Reserven dem begünstigten Gesellschafter geschenkt worden sind (>BFH vom 28.9.1995 - BStBl 1996 II S. 276).
- Gewährt eine Personengesellschaft einem Gesellschafter ein Darlehen ohne betriebliche Veranlassung, gehört dieses Darlehen privatrechtlich weiter zum Gesamthandsvermögen. Da das Darlehen steuerlich nicht zum Betriebsvermögen gehört, ist es als Entnahme zu behandeln, die allen Gesellschaftern anteilig unter Minderung ihrer Kapitalkonten zuzurechnen ist (>BFH vom 9.5.1996 - BStBl II S. 642). Eine Entnahme und kein Darlehen liegt auch vor, wenn neben dem festen Kapitalkonto lediglich ein weiteres Konto zur Erfassung von Gewinnen, Einlagen und Entnahmen der Gesellschafter geführt wird, auf dem auch Verluste verbucht werden (>BFH vom 27.6.1996 - BStBl 1997 II S. 36).

Private Kraftfahrzeugnutzung

- Ertragsteuerliche Erfassung der Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu Privatfahrten, zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie zu Familienheimfahrten nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 und § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 bis 3 EStG (>BMF vom 18.11.2009 - BStBl I S. 1326).

  (Anhang 16)

- Zerstörung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs anlässlich einer Privatfahrt >BFH vom 24.5.1989 (BStBl 1990 II S. 8) und R 4.7 Abs. 1 Satz 3 bis 5
- Wird der zum Betriebsvermögen gehörende Pkw während einer privat veranlassten Nutzung gestohlen, ist der Vermögensverlust nicht gewinnmindernd zu berücksichtigen (>BFH vom 18.4.2007 - BStBl II S. 762).

Schenkung

- Bei der schenkweisen Übertragung eines Wirtschaftsguts fehlt es an einer >Entnahmehandlung, wenn der Stpfl. wirtschaftlicher Eigentümer bleibt (>BFH vom 5.5.1983 - BStBl II S. 631)
- >Personengesellschaften

Verlagswert

Entnahme als Einzelwirtschaftsgut möglich (>BFH vom 24.11.1982 - BStBl 1983 II S. 113).

>Geschäfts- oder Firmenwert

Verlustdeckung bei einer Schwester-KG

Die Gewinnverwendung zur Deckung des Verlusts einer Schwester-KG ist eine Entnahme (>BFH vom 26.1.1995 - BStBl II S. 589).

Vorbehaltsnießbrauch

Wird ein Wirtschaftsgut aus außerbetrieblichen Gründen einem Dritten unter Vorbehalt des Nießbrauchs unentgeltlich übereignet und auf Grund des Nießbrauchsrechts weiterhin betrieblich genutzt, wird das Wirtschaftsgut insgesamt entnommen, nicht nur ein um den Wert des Nießbrauchs geminderter Teil des Wirtschaftsguts (>BFH vom 28.2.1974 - BStBl II S. 481, vom 2.8.1983 - BStBl II S. 735 und vom 8.12.1983 - BStBl 1984 II S. 202).

>Nutzungsentnahme

Wettbewerbsverbot

Wird der Gesellschafter einer Personengesellschaft oder der Gesellschafter-Geschäftsführer ihrer Komplementär-GmbH im Handelszweig der Personengesellschaft tätig, kann dadurch ein Schadensersatzanspruch der Gesellschaft wegen Verstoßes gegen das Wettbewerbsverbot entstehen. Verzichten die anderen Gesellschafter ohne betriebliche Veranlassung auf die Geltendmachung des Anspruchs, liegt eine Entnahme der Forderung vor. Ein Schadensersatzanspruch entsteht allerdings nicht, wenn die anderen Gesellschafter mit der Tätigkeit des Gesellschafters ausdrücklich oder stillschweigend einverstanden waren; zu einer Entnahme kommt es dann nicht (>BFH vom 23.3.1995 - BStBl II S. 637).

Wochenendhaus

Wird ein Wochenendhaus auf einem Betriebsgrundstück errichtet, werden Grund und Boden und das Wochenendhaus erst dann notwendiges Privatvermögen und damit entnommen, wenn die Absicht der künftigen Verwendung des Wochenendhauses zu eigenen Wohnzwecken in Erklärungen oder in einem eindeutigen Verhalten des Stpfl. zum Ausdruck kommt (>BFH vom 29.4.1970 - BStBl II S. 754).

H 4.4 Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

Berichtigung einer Bilanz, die einer bestandskräftigen Veranlagung zu Grunde liegt

- Die Berichtigung einer Bilanz, die einer bestandskräftigen Veranlagung zu Grunde liegt, ist nur insoweit möglich, als die Veranlagung nach den Vorschriften der AO, insbesondere nach § 164 Abs. 1, § 173 oder § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, noch geändert werden kann oder die Bilanzberichtigung sich auf die Höhe der veranlagten Steuer nicht auswirken würde (>BFH vom 27.3.1962 - BStBl III S. 273 und vom 5.9.2001 - BStBl 2002 II S. 134).
- Die Berichtigung eines unrichtigen Bilanzansatzes in einer **Anfangsbilanz** ist nicht zulässig, wenn diese Bilanz der Veranlagung eines früheren Jahres als Schlussbilanz zugrunde gelegen hat, die nach den Vorschriften der AO nicht mehr geändert werden kann, oder wenn der sich bei einer Änderung dieser Veranlagung ergebende höhere Steueranspruch wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist erloschen wäre (>BFH vom 29.11.1965 - BStBl 1966 III S. 142). Unter Durchbrechung des Bilanzenzusammenhangs kann eine Berichtigung der Anfangsbilanz des ersten Jahres, bei dessen Veranlagung sich die Berichtigung auswirken kann, ausnahmsweise in Betracht kommen, wenn ein Stpfl. zur Erlangung beachtlicher ungerechtfertigter Steuervorteile bewusst einen Aktivposten zu hoch oder einen Passivposten zu niedrig angesetzt hat, ohne dass die Möglichkeit besteht, die Veranlagung des Jahres zu ändern, bei der sich der unrichtige Bilanzansatz ausgewirkt hat (>BFH vom 3.7.1956 - BStBl III S. 250).

Bilanzänderung

- Der enge zeitliche und sachliche Zusammenhang zwischen Bilanzberichtigung und Bilanzänderung setzt voraus, dass sich beide Maßnahmen auf dieselbe Bilanz beziehen. Die Änderung der Bilanz eines bestimmten Wirtschaftsjahres ist danach unabhängig von der Frage, auf welche Wirtschaftsgüter oder Rechnungsabgrenzungsposten sich die Berichtigung dieser Bilanz bezieht, bis zur Höhe des gesamten Berichtigungsbetrages zulässig. Ein zeitlicher Zusammenhang liegt darüber hinaus nur vor, wenn die Bilanz unverzüglich nach einer Bilanzberichtigung geändert wird (>BMF vom 18.5.2000 - BStBl I S. 587)
- Der Zusammenhang einer Bilanzänderung mit einer Bilanzberichtigung liegt auch dann vor, wenn sich die Gewinnänderung im Rahmen der Bilanzberichtigung aus der Nicht- oder der fehlerhaften Verbuchung von Entnahmen und Einlagen ergibt (>BFH vom 31.5.2007 - BStBl 2008 II S. 665); außerbilanzielle Gewinnerhöhungen berühren dagegen keinen Bilanzansatz und ermöglichen deshalb keine Bilanzänderung (>BMF vom 13.8.2008 - BStBl I S. 845).
- War ein Bilanzansatz im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung rechtlich vertretbar, erweist er sich aber im weiteren Verlauf als unrichtig, kann er unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG geändert werden (>BFH vom 17.7.2008 - BStBl II S. 924).
- Im Rahmen einer zulässigen Bilanzänderung kann der Stpfl. ihm zustehende, im Jahr der Bilanzänderung aber noch nicht oder nicht in voller Höhe geltend gemachte

Sonderabschreibungen erstmals oder mit einem höheren Betrag in Anspruch nehmen. Dies gilt auch dann, wenn er die im Jahr der Bilanzänderung noch nicht ausgeschöpften Sonderabschreibungen in den Bilanzen der Folgejahre schon beansprucht hat (>BFH vom 25.10.2007 - BStBl 2008 II S. 226).

Bilanzberichtigung

- Eine Bilanzberichtigung darf nur der Stpfl. selbst vornehmen (>BFH vom 13.6.2006 - BStBl 2007 II S. 94). Hält das Finanzamt eine Bilanz für fehlerhaft, darf es diese Bilanz der Besteuerung nicht zugrunde legen und muss eine eigene Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich mit ggf. auf der Grundlage der Bilanz abgeänderten Werten vornehmen (>BFH vom 4.11.1999 - BStBl 2000 II S. 129).
- Eine Bilanz kann auch berichtigt werden, wenn ein darin enthaltener Ansatz nicht gegen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, sondern nur gegen steuerrechtliche Vorschriften verstößt. Kann eine Bilanz auf verschiedenen Wegen berichtigt werden, obliegt die Auswahl des Korrekturwegs dem Unternehmer (>BFH vom 14.3.2006 - BStBl II S. 799).
- **Absetzung für Abnutzung:** Sind in den Vorjahren im Hinblick auf eine zu niedrige Bemessungsgrundlage zu wenig AfA geltend gemacht worden, kann die letzte Anfangsbilanz gewinnneutral berichtigt werden, indem der richtige höhere Anfangswert gekürzt um die tatsächlich vorgenommenen Absetzungsbeträge in die Bilanz eingestellt wird (>BFH vom 29.10.1991 - BStBl 1992 II S. 512, 516). >H 7.4 (Unterlassene oder überhöhte AfA).
- **Nach Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung:** Erfolgswirksame Bilanzberichtigung nach unrechtmäßiger Aktivierung sofort abzuziehender Betriebsausgaben (>BFH vom 12.11.1992 - BStBl 1993 II S. 392).
- Die Voraussetzungen für eine Bilanzberichtigung sind für die Einkommensteuer und Gewerbesteuer gesondert zu prüfen. Eine Bilanzberichtigung für Zwecke der Gewerbesteuer hindert daher nicht die entsprechende einkommensteuerrechtliche Korrektur in einem späteren VZ (>BFH vom 6.9.2000 - BStBl 2001 II S. 106).
- Bewertung von mit land- und forstwirtschaftlichem Grund und Boden im Zusammenhang stehenden Milchlieferrechten >BMF vom 14.1.2003 (BStBl I S. 78), Rn. 20 ff.
- Sind in den Vorjahren Sonderabschreibungen im Rahmen einer zulässigen Bilanzänderung anderweitig verteilt worden, sind nach den Grundsätzen des Bilanzenzusammenhangs nunmehr fehlerhafte Ansätze in den Bilanzen der Folgejahre zu berichtigen (>BFH vom 25.10.2007 - BStBl 2008 II S. 226).

Einnahmenüberschussrechnung

>H 4.5 (1) Änderung der Einnahmenüberschussrechnung

Fehlerhafte Gewinnverteilung bei Personengesellschaften

Bei einer Personengesellschaft ist die fehlerhafte Gewinnverteilung, die einer bestandskräftigen Feststellung zu Grunde liegt, in der Schlussbilanz des ersten noch änderbaren Feststellungszeitraums richtig zu stellen (>BFH vom 11.2.1988 - BStBl II S. 825). Die Fehlerkorrektur ist nicht zulässig, wenn für den dem Feststellungszeitraum der Berichtigung vorangegangenen Feststellungszeitraum eine Feststellung nicht durchgeführt wurde und wegen Ablaufs der Feststellungsfrist nicht nachgeholt werden kann (>BFH vom 28.1.1992 - BStBl II S. 881).

Nachträgliche Auflösung des negativen Kapitalkontos eines Kommanditisten

Ist das negative Kapitalkonto des Kommanditisten zu Unrecht nicht aufgelöst worden und die Veranlagung bestandskräftig, kann auf Grund des Bilanzenzusammenhangs die Auflösung im Folgejahr nachgeholt werden (>BFH vom 10.12.1991 - BStBl 1992 II S. 650).

Nicht erkannte Mitunternehmerschaft

Wurde unter Verkennung einer Mitunternehmerschaft eine Bilanz für ein Einzelunternehmen vorgelegt, ist die Inanspruchnahme des § 6b EStG in der erstmalig vorgelegten Bilanz der Mitunternehmerschaft keine Bilanzänderung i. S. d. § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG (>BFH vom 18.8.2005 - BStBl 2006 II S. 165).

Richtigstellung eines unrichtigen Bilanzansatzes

Ein unrichtiger Bilanzansatz ist in der ersten Schlussbilanz richtig zustellen, in der dies unter Beachtung der für den Eintritt der Bestandskraft und der Verjährung maßgebenden Vorschriften möglich ist, und zwar grundsätzlich erfolgswirksam. Anzusetzen ist der Wert, mit dem das Wirtschaftsgut bei von vornherein zutreffender bilanzieller Behandlung - also bei Beachtung sämtlicher Gewinnermittlungsvorschriften - in dieser Bilanz erscheinen würde (>BFH vom 10.12.1997 - BStBl 1998 II S. 377). Die Korrektur eines fehlerhaften Bilanzansatzes setzt voraus, dass noch ein Bilanzierungsfehler vorliegt (>BFH vom 11.2.1998 - BStBl II S. 503).

Tausch

Eine beim Tausch unterbliebene Ausbuchung des hingetauschten Wirtschaftsguts und Einbuchung einer Forderung auf Lieferung des eingetauschten Wirtschaftsguts ist in der ersten noch änderbaren Schlussbilanz erfolgswirksam nachzuholen (>BFH vom 14.12.1982 - BStBl 1983 II S. 303).

Unterlassene Bilanzierung

- Die rechtliche Beurteilung der Zugehörigkeit **eines Wirtschaftsguts** zum notwendigen Betriebsvermögen wird nicht dadurch berührt, dass es bisher nicht bilanziert worden ist. Ein Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens ist bei unterlassener Aktivierung mit dem Wert einzubuchen, der sich ergeben würde, wenn das Wirtschaftsgut von Anfang an richtig bilanziert worden wäre. In diesem Fall ist bei der Ermittlung des Einbuchungswerts eine "Schattenrechnung" (Absetzung der bisher unterlassenen AfA-Beträge von der Anschaffungs- oder Herstellungskosten durchzuführen (>BFH vom 24.10.2001 - BStBl 2002 II S. 75).
- Im Fall eines "nicht erkannten Gewerbebetriebs", für den erst in einem späteren Wirtschaftsjahr nach der Betriebseröffnung mit der Bilanzierung begonnen wird, sind bei erstmaliger Bilanzaufstellung die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs unbeachtlich. Der erste Bilanzansatz eines zuvor nicht bilanzierten Wirtschaftsguts des notwendigen Betriebsvermögens bemisst sich nach dem Wert, mit dem es bei von Beginn an richtiger Bilanzierung zu Buche stehen würde. Die Einbuchung in die Anfangsbilanz erfolgt gewinnneutral (>BFH vom 26.11.2008 - BStBl 2009 II S. 407).

Unterlassene Erfassung einer Entnahme

Erfolgsneutrale Ausbuchung bei unterlassener Erfassung einer Entnahme (>BFH vom 21.10.1976 - BStBl 1977 II S. 148).

Verbindlichkeiten

Eine Verbindlichkeit,

die gewinnwirksam zu Unrecht passiviert worden ist, ist grundsätzlich gewinnerhöhend aufzulösen (>BFH vom 22.1.1985 - BStBl II S. 308),

deren gewinnmindernde Passivierung der Stpfl. nicht bewusst rechtswidrig oder willkürlich unterlassen hat, ist gewinnmindernd einzustellen (>BFH vom 2.5.1984 - BStBl II S. 695).

Dies gilt auch dann, wenn der Betrieb inzwischen unentgeltlich, also unter Fortführung der Buchwerte, auf einen anderen übertragen wurde (BFH vom 9.6.1964 - BStBl 1965 III S. 48) oder wenn der Betrieb zulässigerweise zum Buchwert in eine Personengesellschaft eingebracht wurde (>BFH vom 8.12.1988 - BStBl 1989 II S. 407).

Wahlrecht eines Mitunternehmers

Mitunternehmerbezogene Wahlrechte sind von dem Mitunternehmer persönlich auszuüben. Grundsätzlich wird vermutet, dass die Sonderbilanz mit dem Mitunternehmer abgestimmt ist. Diese Vermutung gilt nicht bei einem ausgeschiedenen Gesellschafter. In diesen Fällen ist die von der

Mitunternehmerschaft aufgestellte Sonderbilanz keine Bilanz, die das Änderungsverbot des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG auslöst (>BFH vom 25.1.2006 - BStBl II S. 418).

Zu Unrecht bilanziertes Wirtschaftsgut des Privatvermögens

Ein zu Unrecht bilanziertes Wirtschaftsgut des Privatvermögens ist gewinnneutral auszubuchen (>BFH vom 26.2.1976 - BStBl II S. 378).

H 4.5 Einnahmenüberschussrechnung

H 4.5 (1)

Änderung der Einnahmenüberschussrechnung

Die Vorschriften über die Bilanzberichtigung (§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG) und die Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG) sind auf die Einnahmenüberschussrechnung nicht anwendbar (>BFH vom 21.6.2006 - BStBl II S. 712 und vom 30.8.2001 - BStBl 2002 II S. 49).

Gewinnschätzung nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 3 EStG

>H 4.1 (Gewinnschätzung)

Unternehmensrückgabe

Zur Unternehmensrückgabe nach dem VermG bei Einnahmenüberschussrechnung >BMF vom 10.5.1994 (BStBl I S. 286), Tzn. 88 und 89

Wahl der Gewinnermittlungsart

- Die Entscheidung eines Stpfl., seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln, muss sich nach außen dokumentiert haben. Das Sammeln z. B. der maßgebenden Einnahmebelege reicht hierfür aus (>BFH vom 13.10.1989 - BStBl 1990 II S. 287).
- Der Stpfl. muss die dem Finanzamt gegenüber wirksam getroffene Entscheidung, den Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln, nicht jährlich wiederholen (>BFH vom 24.9.2008 - BStBl 2009 II S. 368).
- Zeichnet ein nicht buchführungspflichtiger Stpfl. nur Einnahmen und Ausgaben auf, kann er nicht verlangen, dass seiner Besteuerung ein nach § 4 Abs. 1 EStG geschätzter Gewinn zugrunde gelegt wird. Durch den Verzicht auf die Aufstellung einer Eröffnungsbilanz und auf die Einrichtung einer den jeweiligen Stand des Vermögens darstellenden Buchführung hat er die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung gewählt (>BFH vom 2.3.1978 - BStBl II S. 431).
- Die Wahl der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung kann nicht unterstellt werden, wenn der Stpfl. bestreitet, betriebliche Einkünfte erzielt zu haben (>BFH vom 8.3.1989 - BStBl II S. 714).
- Erzielt ein Stpfl. Gewinneinkünfte und hat er die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung gewählt, ist er daran auch gebunden, wenn seine Einkünfte nicht mehr als freiberuflich, sondern als gewerblich eingestuft werden (>BFH vom 8.10.2008 - BStBl 2009 II S. 238).
- Das Recht zur Wahl der Gewinnermittlungg durch Einnahmenüberschussrechnung entfällt erst mit der Erstellung eines Abschlusses und nicht bereits mit der Einrichtung einer Buchführung oder der Aufstellung einer Eröffnungsbilanz (>BFH vom 19.3.2009 - BStBl II S. 659).
- >H 4.6 (Wechsel zum Betriebsvermögensvergleich)

H 4.5 (2)

Darlehen

Geldbeträge, die dem Betrieb durch die Aufnahme von Darlehen zugeflossen sind, stellen keine Betriebseinnahmen und Geldbeträge, die zur Tilgung von Darlehen geleistet werden, keine Betriebsausgaben dar (>BFH vom 8.10.1969 - BStBl 1970 II S. 44).

Darlehens- und Beteiligungsverlust

Darlehensverluste und der Verlust von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften können nur dann wie Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn besondere Umstände ihre ausschließliche Zugehörigkeit zur betrieblichen Sphäre ergeben (>BFH vom 2.9.1971 - BStBl 1972 II S. 334, vom 11.3.1976 - BStBl II S. 380 und vom 23.11.1978 - BStBl 1979 II S. 109). Für den Zeitpunkt und den Umfang einer etwaigen Berücksichtigung derartiger Verluste ist maßgeblich, wann und in welcher Höhe die für das Darlehen oder die Beteiligung aufgewendeten Mittel endgültig verloren gegangen sind (>BFH vom 23.11.1978 - BStBl 1979 II S. 109).

Diebstahl

Ein durch Diebstahl eingetretener Geldverlust führt nur dann zu einer Betriebsausgabe, wenn der betriebliche Zusammenhang anhand konkreter und objektiv greifbarer Anhaltspunkte festgestellt ist (>BFH vom 28.11.1991 - BStBl 1992 II S. 343).

Fremdwährungsdarlehen

Die Mehrausgaben, die sich bei der Tilgung eines Fremdwährungsdarlehens nach einer Kurssteigerung der ausländischen Währung ergeben, sind im Zeitpunkt der Zahlung als Betriebsausgabe, umgerechnet in Euro, abzuziehen; wird infolge eines Kursrückgangs der ausländischen Währung ein geringerer als der ursprünglich zugeflossene Betrag zurückgezahlt, ist der Unterschiedsbetrag, umgerechnet in Euro, im Zeitpunkt der Zahlung als Betriebseinnahme zu erfassen (>BFH vom 15.11.1990 - BStBl 1991 II S. 228).

Investitionszuschüsse bei Einnahmenüberschussrechnung

>H 6.5

Praxisgebühr

- Die vom Versicherten zu zahlende Praxisgebühr stellt eine Betriebseinnahme und keinen durchlaufenden Posten dar (>BMF vom 25.5.2004 - BStBl I S. 526).
- >H 18.2 (Aufzeichnungspflicht)

Sacheinnahmen

sind wie Geldeingänge in dem Zeitpunkt als Betriebseinnahme zu erfassen, in dem der Sachwert zufließt (>BFH vom 12.3.1992 - BStBl 1993 II S. 36).

Tauschvorgänge

Durch die Lieferung von zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern im Tausch gegen andere Wirtschaftsgüter hat der Stpfl. eine Betriebseinnahme i. S. d. § 4 Abs. 3 EStG realisiert, da ihm dadurch ein geldwerter Gegenstand zugegangen ist und dieser Zugang im Hinblick auf die Hingabe von Betriebsgegenständen betrieblich veranlasst ist. Ob die erlangte Gegenleistung in den betrieblichen oder in den privaten Bereich des Stpfl. gelangt ist, hat dafür keine Bedeutung. Eine Betriebseinnahme setzt nicht voraus, dass die erlangte Leistung Betriebsvermögen wird (>BFH vom 17.4.1986 - BStBl II S. 607).

Vereinnahmte Umsatzsteuerbeträge

>H 9b (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten)

Vorschusszahlung

Vorschussweise gezahlte Honorare sind auch dann zugeflossen, wenn im Zeitpunkt der Veranlagung feststeht, dass sie teilweise zurückzuzahlen sind; das "Behaltendürfen" ist nicht Merkmal des Zuflusses (>BFH vom 13.10.1989 - BStBl 1990 II S. 287).

Wirtschaftsjahr

§ 11 Abs. 1 Satz 2 EStG ist auch bei abweichendem Wirtschaftsjahr in der Land- und Forstwirtschaft anzuwenden (>BFH vom 23.9.1999 - BStBl 2000 II S. 121).

Zahngold

Ausgaben eines Zahnarztes mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG für Zahngold (>H 4.2 (1) Gold) bilden auch dann Betriebsausgaben, wenn der angeschaffte Goldvorrat den Verbrauch für einige Jahre deckt (>BFH vom 12.7.1990 - BStBl 1991 II S. 13 und vom 12.3.1992 - BStBl 1993 II S. 36); Indiz dafür ist der Verbrauch der Vorräte innerhalb eines Zeitraums von maximal sieben Jahren oder der Nachweis, dass bei Anschaffung mit einem Verbrauch innerhalb dieses Zeitraums zu rechnen war (>BFH vom 26.5.1994 - BStBl II S. 750).

Zufluss von Betriebseinnahmen

- **Provisionszahlungen** >H 11 (Provisionen)
- **Zahlungen des Auftraggebers an ein Versorgungswerk** als Betriebseinnahmen des Auftragnehmers im Zeitpunkt des Eingangs beim Versorgungswerk (>BFH vom 1.10.1993 - BStBl 1994 II S. 179).
- **Veräußerungserlös** - der Erlös aus dem Verkauf eines Wirtschaftsgutes ist stets im Jahr des Zuflusses anzusetzen (>BFH vom 16.2.1995 - BStBl II S. 635); bei Inanspruchnahme des § 6c EStG >aber R 6c Abs. 1 Satz 3 und 4.

H 4.5 (3)

Eiserne Verpachtung

Zur Gewinnermittlung bei der Verpachtung von Betrieben mit Substanzerhaltungspflicht des Pächters nach §§ 582a, 1048 BGB >BMF vom 21.2.2002 (BStBl I S. 262).

(Anhang 16)

Veräußerung abnutzbarer Wirtschaftsgüter / Unterlassene AfA

Soweit Anschaffungs- oder Herstellungskosten für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bis zur Veräußerung noch nicht im Wege der AfA berücksichtigt worden sind, sind sie grundsätzlich (Besonderheit: >R 4.5 Abs. 5) im Wirtschaftsjahr der Veräußerung als Betriebsausgaben abzusetzen, soweit die AfA nicht willkürlich unterlassen worden sind (>BFH vom 16.2.1995 - BStBl II S. 635).

H 4.5 (4)

Fortfall der Rentenverpflichtung

Fällt die zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens eingegangene Rentenverpflichtung fort, z. B. bei Tod des Rentenberechtigten, liegt eine Betriebseinnahme in Höhe des Barwertes vor, den die Rentenverpflichtung im Augenblick ihres Fortfalls hatte (>BFH vom 31.8.1972 - BStBl 1973 II S. 51).

Nachträgliche Erhöhung der Rente

Die infolge einer Wertsicherungsklausel nachträglich eingetretene Erhöhung einer Rente ist in vollem Umfang beim Betriebsausgabenabzug im Zeitpunkt der jeweiligen Zahlung zu berücksichtigen (>BFH vom 23.2.1984 - BStBl II S. 516 und vom 23.5.1991 - BStBl II S. 796).

H 4.5 (6)

Einbringungsgewinn

Im Fall der Einnahmenüberschussrechnung muss der Einbringungsgewinn auf der Grundlage einer Einbringungsbilanz und einer Eröffnungsbilanz der Gesellschaft ermittelt werden (>BFH vom 18.10.1999 - BStBl 2000 II S. 123).

Fehlende Schlussbilanz

Ist auf den Zeitpunkt der Betriebsveräußerung eine Schlussbilanz nicht erstellt worden, und hat dies nicht zur Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile geführt, sind in späteren Jahren gezahlte abziehbare Betriebssteuern und andere Aufwendungen, die durch den veräußerten oder aufgegebenen Betrieb veranlasst sind, nachträgliche Betriebsausgaben (>BFH vom 13.5.1980 - BStBl II S. 692).

Nachträgliche Betriebsausgaben

>H 24.2 (Nachträgliche Betriebsausgaben/Werbungskosten)

Tod eines Gesellschafters

Hat eine Personengesellschaft ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, ist sie zur Feststellung der für die Berechnung des Veräußerungsgewinns erforderlichen Buchwerte im Fall der Übernahme aller Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft durch die verbleibenden Gesellschafter bei Ableben eines Gesellschafters so zu behandeln, als wäre sie im Augenblick des Todes des Gesellschafters zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG übergegangen. Der Übergangsgewinn ist anteilig dem verstorbenen Gesellschafter zuzurechnen, auch wenn er im Wesentlichen auf der Zurechnung auf die anderen Gesellschafter übergehender Honorarforderungen beruht (>BFH vom 13.11.1997 - BStBl 1998 II S. 290).

Übergangsgewinn

Die wegen des Übergangs von der Einnahmenüberschussrechnung zum Betriebsvermögensvergleich erforderlichen Hinzurechnungen und Abrechnungen sind nicht bei dem Veräußerungsgewinn, sondern bei dem laufenden Gewinn des Wirtschaftsjahrs vorzunehmen, in dem die Veräußerung stattfindet (>BFH vom 23.11.1961 - BStBl 1962 III S. 199); die dem Gewinn hinzuzurechnenden Beträge können nicht verteilt werden (>BFH vom 13.9.2001 - BStBl 2002 II S. 287).

H 4.6 Wechsel der Gewinnermittlungsart

Ansatz- oder Bewertungswahlrechte

gelten beim Übergang zum Betriebsvermögensvergleich als nicht ausgeübt (>BFH zu § 13a EStG vom 14.4.1988 - BStBl II S. 672).

Bewertung von Wirtschaftsgütern

Die einzelnen Wirtschaftsgüter sind beim Übergang zum Betriebsvermögensvergleich mit den Werten anzusetzen, mit denen sie zu Buch stehen würden, wenn von Anfang an der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt worden wäre (>BFH vom 23.11.1961 - BStBl 1962 III S. 199).

Erneuter Wechsel der Gewinnermittlungsart

Nach einem Wechsel der Gewinnermittlungsart ist der Stpfl. grundsätzlich für drei Wirtschaftsjahre an diese Wahl gebunden. Nur bei Vorliegen eines besonderen wirtschaftlichen Grundes (z. B. Einbringung nach § 24 UmwStG) kann er vor Ablauf dieser Frist zurück wechseln (BFH vom 9.11.2000 - BStBl 2001 II S. 102).

Gewinnberichtigungen beim Wechsel der Gewinnermittlungsart

- **Wechsel zum Betriebsvermögensvergleich**

Der Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zum Betriebsvermögensvergleich erfordert, dass Betriebsvorgänge, die bisher nicht berücksichtigt worden sind, beim ersten Betriebsvermögensvergleich berücksichtigt werden (>BFH vom 28.5.1968 - BStBl II S. 650 und vom 24.1.1985 - BStBl II S. 255).

- **Wechsel zur Einnahmenüberschussrechnung**

Soweit sich die Betriebsvorgänge, die den durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart bedingten Korrekturen entsprechen, noch nicht im ersten Jahr nach dem Übergang zur Einnahmenüberschussrechnung ausgewirkt haben, können die Korrekturen auf Antrag grundsätzlich in dem Jahr vorgenommen werden, in dem sich die Betriebsvorgänge auswirken (>BFH vom 17.1.1963 - BStBl III S. 228).

Gewinnschätzung bei Einnahmenüberschussrechnung

>H 4.1 (Gewinnschätzung)

Keine Verteilung des Übergangsgewinns

- beim Übergang vom Betriebsvermögensvergleich zur Einnahmenüberschussrechnung (>BFH vom 3.10.1961 - BStBl III S. 565).
- bei Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe (>BFH vom 13.9.2001 - BStBl 2002 II S. 287).
- bei Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft zu Buchwerten (>BFH vom 13.9.2001 - BStBl 2002 II S. 287).

Land- und Forstwirtschaft

- Bewertung von Vieh in der Übergangsbilanz >H 13.3 (Übergang zur Buchführung)
- Wird zugleich mit dem Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zum Betriebsvermögensvergleich ein landwirtschaftlicher Betrieb infolge Strukturwandels zum Gewerbebetrieb, ist die Gewinnberichtigung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb vorzunehmen; es liegen keine nachträglichen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor (>BFH vom 1.7.1981 - BStBl II S. 780).
- Wechsel der Gewinnermittlung allgemein >R 13.5 Abs. 2

Übersicht über die Berichtigung des Gewinns bei Wechsel der Gewinnermittlungsart

>Anlage

Unterbliebene Gewinnkorrekturen

- Eine bei einem früheren Übergang vom Betriebsvermögensvergleich zur Einnahmenüberschussrechnung oder umgekehrt zu Unrecht unterbliebene Gewinnkorrektur darf bei der aus Anlass eines erneuten Wechsels in der Gewinnermittlungsart erforderlich gewordenen Gewinnkorrektur nicht berücksichtigt werden, soweit der Fehler nicht mehr berichtigt werden kann (>BFH vom 23.7.1970 - BStBl II S. 745).
- Wird ein Betrieb unentgeltlich auf einen Dritten übertragen, sind Hinzurechnungen und Abrechnungen, die infolge des Übergangs zu einer anderen Gewinnermittlungsart oder infolge Schätzung des Gewinns bei dem Rechtsvorgänger zu Recht nicht berücksichtigt worden sind, in der Weise bei dem Erwerber zu berücksichtigen, in der sie ohne die unentgeltliche Übertragung des Betriebs bei dem Rechtsvorgänger zu berücksichtigen gewesen wären (>BFH vom 1.4.1971 - BStBl II S. 526 und vom 7.12.1971 - BStBl 1972 II S. 338).

Wechsel zum Betriebsvermögensvergleich

Bei einem Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zum Betriebsvermögensvergleich hat der Stpfl. das Wahlrecht zum Betriebsvermögensvergleich erst dann wirksam ausgeübt, wenn er zeitnah eine Eröffnungsbilanz aufstellt, eine ordnungsmäßige kaufmännische Buchführung

einrichtet und aufgrund von Bestandsaufnahmen einen Abschluss macht (>BFH vom 19.10.2005 - BStBl 2006 II S. 509).

H 4.7 Betriebseinnahmen und -ausgaben

Abgrenzung der Betriebsausgaben von den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung

>R 12.1 ff.

Auflösung des Mietvertrags

Aufwendungen für vorzeitige Auflösung des Mietvertrags über eine Wohnung sind Betriebsausgaben bei ausschließlich betrieblich veranlasster Verlegung des Lebensmittelpunkts (>BFH vom 1.12.1993 - BStBl 1994 II S. 323).

Aufwendungen eines Pächters in Erwartung eines späteren Eigentumsübergangs

Aufwendungen des Pächters eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes im Zusammenhang mit der Erneuerung der Dacheindeckung eines im Eigentum des Verpächters stehenden und dem Pachtbetrieb dienenden Wirtschaftsgebäudes sind - ggf. im Wege der AfA - als Betriebsausgaben abziehbar, wenn sie in erkennbarer Erwartung eines späteren Eigentumsübergangs erbracht worden sind (>BFH vom 13.5.2004 - BStBl II S. 780).

Betreuervergütung

Vergütungen für einen ausschließlich zur Vermögenssorge bestellten Betreuer stellen Betriebsausgaben bei den mit dem verwalteten Vermögen erzielten Einkünften dar, sofern die Tätigkeit des Betreuers weder einer kurzfristigen Abwicklung des Vermögens noch der Verwaltung ertraglosen Vermögens dient (>BFH vom 14.9.1999 - BStBl 2000 II S. 69).

Betriebseinnahmen

sind in Anlehnung an § 8 Abs. 1 und § 4 Abs. 4 EStG alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind. Ein Wertzuwachs ist betrieblich veranlasst, wenn insoweit ein nicht nur äußerlicher, sondern sachlicher, wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben ist (>BFH vom 14.3.2006 - BStBl II S. 650).

Drittaufwand

Trägt ein Dritter Kosten, die durch die Einkünfteerzielung des Stpfl. veranlasst sind, können sie als so genannter Drittaufwand nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten des Stpfl. sein. Bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt Drittaufwand vor, wenn ein Dritter sie trägt und das angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut vom Stpfl. zur Erzielung von Einkünften genutzt wird. Aufwendungen eines Dritten können allerdings im Falle der so genannten Abkürzung des Zahlungswegs als Aufwendungen des Stpfl. zu werten sein; Abkürzung des Zahlungswegs bedeutet die Zuwendung eines Geldbetrags an den Stpfl. in der Weise, dass der Zuwendende im Einvernehmen mit dem Stpfl. dessen Schuld tilgt, statt ihm den Geldbetrag unmittelbar zu geben, wenn also der Dritte für Rechnung des Stpfl. an dessen Gläubiger leistet (>BFH vom 23.8.1999 - BStBl II S. 782, 785). Aufwendungen eines Dritten sind auch dann Betriebsausgaben oder Werbungskosten des Stpfl., wenn sie auf einem von einem Dritten im eigenen Namen, aber im Interesse des Stpfl. abgeschlossenen Werkvertrag beruhen und der Dritte die geschuldete Zahlung auch selbst leistet. Bei Kreditverbindlichkeiten und anderen Dauerschuldverhältnissen (z. B. Miet- und Pachtverträge) kommt eine Berücksichtigung der Zahlung unter dem Gesichtspunkt der Abkürzung des Vertragswegs nicht in Betracht (>BMF vom 7.7.2008 - BStBl I S. 717). Deshalb können Schuldzinsen, die ein Ehegatte auf seine Darlehensverbindlichkeit zahlt, vom anderen Ehegatten auch dann nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, wenn die Darlehensbeträge zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern zur Einkünfteerzielung verwendet wurden (>BFH vom 24.2.2000 - BStBl II S. 314). Bezahlt hingegen der andere Ehegatte die Zinsen aus eigenen Mitteln, bilden sie bei ihm abziehbare Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Nehmen Ehegatten gemeinsam ein gesamtschuldnerisches Darlehen zur Finanzierung eines Wirtschaftsguts auf, das nur einem von ihnen gehört und von diesem zur Einkünfteerzielung

genutzt wird, sind die Schuldzinsen in vollem Umfang bei den Einkünften des Eigentümer-Ehegatten als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar (>BFH vom 2.12.1999 - BStBl 2000 II S. 310 und 312). Werden die laufenden Aufwendungen für ein Wirtschaftsgut, das dem nicht einkünfteerzielenden Ehegatten gehört, gemeinsam getragen, kann der das Wirtschaftsgut einkünfteerzielend nutzende (andere) Ehegatte nur die nutzungsorientierten Aufwendungen (z. B. bei einem Arbeitszimmer die anteiligen Energiekosten und die das Arbeitszimmer betreffenden Reparaturkosten) als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend machen (>BFH vom 23.8.1999 - BStBl II S. 782, 786).

Druckbeihilfen

Die einem Verlag von Autoren für die Veröffentlichung des Werkes gewährten Druckbeihilfen sind Betriebseinnahmen (>BFH vom 3.7.1997 - BStBl 1998 II S. 244).

Eigenaufwand für ein fremdes Wirtschaftsgut

- Trägt ein Stpfl. aus betrieblichem Anlass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Gebäude, das im Alleineigentum oder Miteigentum eines Dritten steht, mit dessen Zustimmung und darf er den Eigentumsanteil des Dritten unentgeltlich nutzen, ist der Stpfl. wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes, wenn ihm bei Beendigung der Nutzung dem Dritten gegenüber ein Anspruch auf Entschädigung aus einer vertraglichen Vereinbarung oder gesetzlich (§§ 951, 812 BGB) zusteht. Dem Hersteller eines Gebäudes auf einem fremden Grundstück steht in der Regel ein Ersatzanspruch gem. §§ 951, 812 BGB zu, wenn er die Baulichkeit auf Grund eines Nutzungsrechts im eigenen Interesse und ohne Zuwendungsabsicht errichtet hat. In Errichtungsfällen spricht auch bei Ehegatten keine tatsächliche Vermutung für eine Zuwendungsabsicht oder eine still schweigende Abbedingung des gesetzlichen Ausgleichsanspruchs. Entsprechendes gilt für Gebäudeteile (>BFH vom 14.5.2002 - BStBl II S. 741 und vom 25.6.2003 - BStBl 2004 II S. 403).
- Ist der Stpfl. nicht wirtschaftlicher Eigentümer, weil er keinen Aufwendungsersatzanspruch hat und hat er Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein im Miteigentum stehendes Wirtschaftsgut getragen und darf er das Wirtschaftsgut für seine betrieblichen Zwecke nutzen, so kann er diese Anschaffungs- oder Herstellungskosten als eigenen Aufwand durch Absetzungen für Abnutzung als Betriebsausgaben abziehen (>BFH vom 30.1.1995 - BStBl II S. 281). Zur Beendigung der Nutzung >BFH vom 29.4.2008 (BStBl II S. 749).
- Ehegatten, die gemeinsam die Herstellungskosten des von ihnen bewohnten Hauses getragen haben und die darin jeweils einen Raum zur Einkünfteerzielung nutzen, können jeweils die auf diesen Raum entfallenden Herstellungskosten für die Dauer dieser Nutzung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten (AfA nach Gebäudegrundsätzen) geltend machen. Die Bemessungsgrundlage für die auf den jeweiligen Raum entfallende AfA ist zu schätzen, soweit die Herstellungskosten nicht eindeutig dem Raum zugeordnet werden können. Maßstab ist das Verhältnis der Nutz- oder Wohnflächen (>BFH vom 23.8.1999 - BStBl II S. 774).
- Beteiligt sich ein Stpfl. (Ehegatte) finanziell an den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Hauses, das dem anderen Ehegatten gehört, und nutzt er Räume dieses Gebäudes zur Einkünfteerzielung, kann er die auf diese Räume entfallenden eigenen Aufwendungen grundsätzlich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten (AfA nach Gebäudegrundsätzen) abziehen. Bemessungsgrundlage der AfA sind die auf diese Räume entfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten, soweit sie der Kostenbeteiligung des Stpfl. entsprechen (>BFH vom 23.8.1999 - BStBl II S. 778).
- >Aufwendungen eines Pächters in Erwartung eines späteren Eigentumsübergangs

Eigenkapitalvermittlungsprovision und andere Gebühren bei geschlossenen Fonds

>BMF vom 20.10.2003 (BStBl I S. 546)

(Anhang 30)

Eigenprovisionen

Provisionen, die ein Versicherungsvertreter vom Versicherungsunternehmen für den Abschluss eigener privater Versicherungen (z. B. Lebensversicherungen für sich oder seine Ehefrau) in gleicher Weise erhält wie für die Vermittlung von Versicherungsabschlüssen mit Dritten (sog. Eigenprovisionen), sind Betriebseinnahmen (>BFH vom 27.5.1998 - BStBl II S. 619).

Entschädigungen

Neben Förderzinsen zum Abbau von Bodenschätzen gezahlte Entschädigungen für entgangene/entgehende Einnahmen sind Betriebseinnahmen, wenn die Flächen im Betriebsvermögen bleiben (>BFH vom 15.3.1994 - BStBl II S. 840).

Erbschaft

Eine für den Betrieb eines Stpfl. (z. B. Altenheim) bestimmte Erbschaft ist als Betriebseinnahme zu versteuern (>BFH vom 14.3.2006 - BStBl II S. 650).

Fachtagung

Der geldwerte Vorteil aus der Teilnahme an einer vom Geschäftspartner organisierten Fachtagung, die den üblichen Rahmen geschäftlicher Gespräche überschreitet, ist Betriebseinnahme (>BFH vom 26.9.1995 - BStBl 1996 II S. 273).

Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter

- Werden nicht zum Betriebsvermögen gehörende Wirtschaftsgüter auch betrieblich genutzt, können Aufwendungen einschließlich der AfA, die durch die betriebliche Nutzung entstehen, als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn die betriebliche Nutzung nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist und der betriebliche Nutzungsanteil sich leicht und einwandfrei anhand von Unterlagen nach objektiven, nachprüfbaren Merkmalen - ggf. im Wege der Schätzung - von den nicht abziehbaren Kosten der Lebenshaltung trennen lässt (>BFH vom 13.3.1964 - BStBl III S. 455).
- Zu Fahrtkosten bei Geschäftsreisen >R 4.12 Abs. 2

Gewinnanteile des stillen Gesellschafters

Die an den typisch stillen Gesellschafter gezahlten Gewinnanteile sind insoweit keine Betriebsausgaben, als der Geschäftsinhaber die Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters zu privaten Zwecken verwendet hat (>BFH vom 6.3.2003 - BStBl II S. 656).

Incentive-Reisen

>BMF vom 14.10.1996 (BStBl I S. 1192)

Mobilfunkdienstleistungsverträge

Vergünstigungen im Zusammenhang mit dem Abschluss von Mobilfunkdienstleistungsverträgen als Betriebseinnahmen >BMF vom 20.6.2005 (BStBl I S. 801), Rdnr. 11 ff.

Nachträgliche Betriebsausgaben

> H 24.2 (Nachträgliche Betriebsausgaben/Werbungskosten)

Nebenräume

Entscheidet sich ein Stpfl., betrieblich oder beruflich genutzte Nebenräume in die Kostenberechnung einzubeziehen, sind die Kosten nach dem Verhältnis des gesamten betrieblich oder beruflich genutzten Bereichs (= betrieblich oder beruflich genutzte Haupt- und Nebenräume) zu der Gesamtfläche (= Haupt- und Nebenräume) aufzuteilen (>BFH vom 21.2.1990 - BStBl II S. 578 und vom 5.9.1990 - BStBl 1991 II S. 389).

Nießbrauch

- Aufwendungen des Stpfl. im Zusammenhang mit dem betrieblich genutzten Grundstück oder Grundstücksteil sind Betriebsausgaben; hierzu gehören auch die abschreibbaren

Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die der Stpfl. selbst getragen hat (>BFH vom 16.12.1988 - BStBl 1989 II S. 763 und vom 20.9.1989 - BStBl 1990 II S. 368).

- Der Vermächtnisnießbraucher ist nicht berechtigt, AfA auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Erblassers in Anspruch zu nehmen (>BFH vom 28.9.1995 - BStBl 1996 II S. 440).

Preisgelder als Betriebseinnahmen

>BMF vom 5.9.1996 (BStBl I S. 1150) unter Berücksichtigung der Änderung durch BMF vom 23.12.2002 (BStBl 2003 I S. 76).

Prozesskosten

die einem Erben im Zusammenhang mit der Anfechtung des Testaments entstehen, stellen auch dann keine Betriebsausgaben dar, wenn zum Nachlass ein Gewerbebetrieb gehört (>BFH vom 17.6.1999 - BStBl II S. 600).

Schadensersatz als Betriebseinnahme

Bei Schadensersatzleistungen eines Steuerberaters oder seines Haftpflichtversicherers wegen vermeidbar zuviel entrichteter Steuern kommt es entscheidend darauf an, ob die Entrichtung der Steuer zu einer Betriebsausgabe führt oder in die außerbetriebliche Sphäre fällt. Schadensersatz wegen einer zu hohen Einkommensteuerfestsetzung ist daher beim Mandanten keine Betriebseinnahme. Schadensersatz wegen einer zu hohen Körperschaftsteuerfestsetzung ist beim Mandanten Betriebseinnahme (>BFH vom 18.6.1998 - BStBl II S. 621).

Schätzung von Betriebsausgaben

- Von tatsächlich geleisteten Betriebsausgaben kann grundsätzlich nur ausgegangen werden, wenn deren betriebliche Veranlassung und Höhe nachgewiesen ist. Gelingt dieser Nachweis der Höhe nach nicht, obwohl offensichtlich Ausgaben angefallen sein müssen, sind die nicht feststellbaren Besteuerungsgrundlagen zu schätzen (§ 162 Abs. 2 Satz 2 AO). Die Schätzung muss insgesamt in sich schlüssig, wirtschaftlich vernünftig und möglich sein. Eine grobe, griffweise Schätzung kann diesen Anforderungen nur genügen, wenn keinerlei Möglichkeiten zur näheren Präzisierung der Schätzungsmethode, wie z. B. durch Anlehnung an die Richtsatzsammlung oder anhand von Erfahrungswerten der Finanzverwaltung bezüglich bestimmten Aufwandes, besteht. Die geltend gemachten Betriebsausgaben sind um angemessene Unsicherheitsabschläge zu kürzen. Nach der Schätzung ist zu prüfen, ob und inwieweit die fehlende Benennung der Zahlungsempfänger gem. § 160 AO dem Abzug der geschätzten Ausgaben entgegensteht (>BFH vom 24.6.1997 - BStBl 1998 II S. 51).
- >Verhältnis von Betriebsausgaben und Werbungskostenpauschale

Schuldzinsen

- Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG,

  >BMF vom 17.11.2005 (BStBl I S. 1019) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 7.5.2008 (BStBl I S. 588) sowie Vereinfachungsregelung durch BMF vom 4.11.2008 (BStBl I S. 957)

  (Anhang 16)

- >BMF vom 12.6.2006 (BStBl I S. 416) zur Berücksichtigung von vor dem 1.1.1999 entstandenen Unterentnahmen
- Schuldzinsen aus der Finanzierung von
  - Pflichtteilsverbindlichkeiten,
  - Vermächtnisschulden,
  - Erbersatzverbindlichkeiten,
  - Zugewinnausgleichsschulden,
  - Abfindungsschulden nach der Höfeordnung,

- o Abfindungsschulden im Zusammenhang mit der Vererbung eines Anteils an einer Personengesellschaft im Wege der qualifizierten Nachfolgeklausel oder im Wege der qualifizierten Eintrittsklausel,

dürfen nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden (>BMF vom 11.8.1994 - BStBl I S. 603.

(Anhang 13)

- >H 4.2 (15) (Betriebsschuld)

Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben

- Erträge und Aufwendungen des Gesellschafters einer in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG genannten Personengesellschaft, die durch seine Beteiligung an der Gesellschaft veranlasst sind, sind bei ihm als Sonderbetriebseinnahmen oder -ausgaben zu erfassen und müssen auch Eingang in die einheitliche Gewinnfeststellung finden. Von Sonderbetriebsausgaben, die den Gewinnanteil des Gesellschafters mindern, sind die Betriebsausgaben abzugrenzen, die nur den Gewinn des eigenen Gewerbebetriebs des Gesellschafters mindern, z. B. eigene Rechts- und Beratungskosten (>BFH vom 18.5.1995 - BStBl 1996 II S. 295).
- Schuldzinsen für vom Gesellschafter übernommene Darlehensschulden der Mitunternehmerschaft sind als Sonderbetriebsausgaben des Gesellschafters abziehbar, wenn mit der Schuldübernahme eine vom Gesellschafter zu erbringende Einlageverpflichtung erfüllt wird. Wird eine andere Verpflichtung durch die Schuldübernahme erfüllt, liegen Sonderbetriebsausgaben vor, wenn mit der Schuldübernahme eine das Sonderbetriebsvermögen betreffende Verbindlichkeit des Gesellschafters erfüllt wird (>BFH vom 28.10.1999 - BStBl 2000 II S. 390).
- >H 15.8 (3) Tätigkeitsvergütungen

Sponsoring

(>BMF vom 18.2.1998 (BStBl I S. 212)

(Anhang 16)

Sprachkurse im und Studienreisen ins Ausland

>H 12.2

Steuerberatungskosten

Zuordnung der Steuerberatungskosten zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Kosten der Lebensführung >BMF vom 21.12.2007 (BStBl 2008 I S. 256).

(Anhang 16)

Teilentgeltliche Überlassung

Die teilentgeltliche Überlassung von Grundstücken oder Grundstücksteilen aus außerbetrieblichen Gründen ist als Nutzungsentnahme zu behandeln (>BFH vom 29.4.1999 - BStBl II S. 652).

Unentgeltliche Übertragung eines Grundstücks oder Grundstücksteils an eine betriebsfremde Person unter Vorbehalt eines Nutzungsrechts für betriebliche Zwecke

Aufwendungen des Stpfl. im Zusammenhang mit dem betrieblich genutzten Grundstück oder Grundstücksteil sind Betriebsausgaben (>BFH vom 26.10.1987 - BStBl 1988 II S. 348); hierzu gehört auch die AfA auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die der Stpfl. selbst getragen hat (>BFH vom 16.12.1988 - BStBl 1989 II S. 763 und vom 20.9.1989 - BStBl 1990 II S. 368); Bemessungsgrundlage für die künftige AfA ist der Entnahmewert (Teilwert/Buchwert >R 7.3 Abs. 6, R 7.4 Abs. 11; >BFH vom 20.9.1989 - BStBl 1990 II S. 368).

Veräußerung eines zum Betriebsvermögen gehörenden auch privat genutzten Wirtschaftsguts

Wird ein zum Betriebsvermögen gehörendes Wirtschaftsgut, das teilweise privat genutzt worden ist, veräußert, ist der gesamte Veräußerungserlös Betriebseinnahme (>BFH vom 24.9.1959 - BStBl III S. 466).

Verhältnis von Betriebsausgaben und Werbungskostenpauschale

Aufwendungen für unterschiedliche Einkunftsarten sind - ggf. im Schätzungswege - in Betriebsausgaben und Werbungskosten aufzuteilen und den jeweiligen Einkunftsarten, durch die sie veranlasst sind, zuzuordnen. Der Stpfl. kann keine beliebige Bestimmung treffen und neben der Werbungskostenpauschale sämtliche nachgewiesenen Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend machen (>BFH vom 10.6.2008 - BStBl II S. 937).

Veruntreute Betriebseinnahmen

- Veruntreut ein Gesellschafter Betriebseinnahmen der Personengesellschaft, indem er veranlasst, dass in Kundenrechnungen der Gesellschaft ein Konto angegeben wird, von dem die übrigen Gesellschafter keine Kenntnis haben, und verwendet er anschließend die dortigen Zahlungseingänge für private Zwecke, ist die nach Aufdeckung des Vorgangs an die Mitgesellschafter geleistete Ausgleichszahlung nicht betrieblich veranlasst, wenn Inhaber des Kontos die Gesellschaft ist, die Zahlungseingänge als Betriebseinnahme der Gesellschaft behandelt werden und der Gewinn nach dem allgemeinen Schlüssel verteilt wird. Eine betriebliche Veranlassung liegt vor, wenn die veruntreuten Gelder dem Gesellschafter allein als Einkünfte zugerechnet worden sind (>BFH vom 8.6.2000 - BStBl II S. 670).
- Entgehen der Gesellschaft Einnahmen, weil ein Mitunternehmer die der Gesellschaft zustehenden Einnahmen auf ein eigenes Konto leitet, handelt es sich bei den Einnahmen um Sonderbetriebseinnahmen des ungetreuen Mitunternehmers (>BFH vom 22.6.2006 - BStBl II S. 838).
- Unberechtigte Entnahmen führen beim ungetreuen Gesellschafter, anders als im Fall der Umleitung von der Gesellschaft zustehenden Betriebseinnahmen auf das eigene Konto, nicht zu Betriebseinnahmen (>BFH vom 14.12.2000 - BStBl 2001 II S. 238).

VIP-Logen

- Aufwendungen für VIP-Logen in Sportstätten >BMF vom 22.8.2005 (BStBl I S. 845) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 29.4.2008 (BStBl I S. 566), Rz. 15.

  (Anhang 16)

  (Anhang 25a)

- Anwendung der Vereinfachungsregelungen auf ähnliche Sachverhalte >BMF vom 11.7.2006 (BStBl I S. 447) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 29.4.2008 (BStBl I S. 566), Rz. 15.

  (Anhang 16)

  (Anhang 25a)

Vorweggenommene Betriebsausgaben

- sind abziehbar bei ausreichend bestimmbarem Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart, (>BFH vom 15.4.1992 - BStBl II S. 819); die Zahlung einer in einem Ausbildungsverhältnis begründeten Vertragsstrafe kann zu Betriebsausgaben führen (>BFH vom 22.6.2006 - BStBl 2007 II S. 4).
- bei Aufwendungen für eine berufliche Fort- und Weiterbildung >BMF vom 4.11.2005 (BStBl I S. 955) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 21.6.2007 (BStBl I S. 492).

(Anhang 5a)

Wahlkampfkosten

eines Bewerbers um ein ehrenamtliches Stadtratsmandat, aus dem Einkünfte i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG bezogen werden, können als Betriebsausgaben abzugsfähig sein (>BFH vom 25.1.1996 - BStBl II S. 431).

H 4.8 Rechtsverhältnisse zwischen Angehörigen

Arbeitsverhältnis mit Kindern

- >Aushilfstätigkeiten von Kindern
- Beruht die Mitarbeit von Kindern im elterlichen Betrieb auf einem Ausbildungs- oder Arbeitsverhältnis, so gelten für dessen steuerrechtliche Anerkennung den Ehegatten-Arbeitsverhältnissen entsprechende Grundsätze (>BFH vom 10.3.1988 - BStBl II S. 877 und vom 29.10.1997 - BStBl 1998 II S. 149).
- >Bildungsaufwendungen für Kinder
- Ein steuerrechtlich anzuerkennendes Arbeitsverhältnis bei Hilfeleistungen von Kindern im elterlichen Betrieb liegt nicht vor bei geringfügigen oder typischerweise privaten Verrichtungen (>BFH vom 9.12.1993 - BStBl 1994 II S. 298); >Gelegentliche Hilfeleistung.
- >Unterhalt

Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten

- **Betriebliche Altersversorgung, Direktversicherung.**

  >H 4b (Arbeitnehmer-Ehegatten)

- **Der steuerrechtlichen Anerkennung eines Arbeitsverhältnisses steht entgegen:**

  = Arbeitnehmer-Ehegatte hebt monatlich vom betrieblichen Bankkonto des Arbeitgeber-Ehegatten einen größeren Geldbetrag ab und teilt diesen selbst auf in das benötigte Haushaltsgeld und den ihm zustehenden monatlichen Arbeitslohn (>BFH vom 20.4.1989 - BStBl II S. 655).

  = Fehlen einer Vereinbarung über die Höhe des Arbeitslohns (>BFH vom 8.3.1962 - BStBl III S. 218).

  = Langzeitige Nichtauszahlung des vereinbarten Arbeitslohns zum üblichen Zahlungszeitpunkt; statt dessen z. B. jährliche Einmalzahlung (>BFH vom 14.10.1981 - BStBl 1982 II S. 119). Das gilt auch dann, wenn das Arbeitsverhältnis bereits seit mehreren Jahren ordnungsgemäß durchgeführt wurde und im Veranlagungsjahr Lohnsteuer und Sozialabgaben abgeführt wurden (>BFH vom 25.7.1991 - BStBl II S. 842).

  = Wechselseitige Verpflichtung zur Arbeitsleistung; ein Arbeitsvertrag ist nicht durchführbar, wenn sich Ehegatten, die beide einen Betrieb unterhalten, wechselseitig verpflichten, mit ihrer vollen Arbeitskraft jeweils im Betrieb des anderen tätig zu sein. Wechselseitige Teilzeitarbeitsverträge können jedoch anerkannt werden, wenn die Vertragsgestaltungen insgesamt einem >Fremdvergleich standhalten (>BFH vom 12.10.1988 - BStBl 1989 II S. 354).

- **Der steuerrechtlichen Anerkennung eines Arbeitsverhältnisses kann entgegenstehen:**

  = Arbeitslohnzahlung in Form von Schecks, die der Arbeitnehmer-Ehegatte regelmäßig auf das private Konto des Arbeitgeber-Ehegatten einzahlt (>BFH vom 28.2.1990 - BStBl II S. 548).

  = Überweisung des Arbeitsentgelts des Arbeitnehmer-Ehegatten auf ein Konto des Arbeitgeber-Ehegatten, über das dem Arbeitnehmer-Ehegatten nur ein Mitverfügungsrecht zusteht (BFH vom 24.3.1983 - BStBl II S. 663), oder auf ein Bankkonto des Gesellschafterehegatten, über das dem Arbeitnehmer-Ehegatten nur ein Mitverfügungsrecht zusteht (BFH vom 20.10.1983 - BStBl 1984 II S. 298).

- **Der steuerrechtlichen Anerkennung eines Arbeitsverhältnisses steht nicht entgegen:**

  = Darlehensgewährung des Arbeitnehmer-Ehegatten an den Arbeitgeber-Ehegatten in Höhe des Arbeitsentgelts ohne rechtliche Verpflichtung, nachdem dieses in die Verfügungsmacht des Arbeitnehmer-Ehegatten gelangt ist. Das gilt

auch, wenn der Arbeitnehmer-Ehegatte jeweils im Fälligkeitszeitpunkt über den an ihn ausgezahlten Nettoarbeitslohn ausdrücklich dadurch verfügt, dass er den Auszahlungsanspruch in eine Darlehensforderung umwandelt (>BFH vom 17.7.1984 - BStBl 1986 II S. 48). Werden dagegen Arbeits- und Darlehensvereinbarungen von Ehegatten in einer Weise miteinander verknüpft, dass das Arbeitsentgelt ganz oder teilweise bereits als Darlehen behandelt wird, bevor es in die Verfügungsmacht des Arbeitnehmer-Ehegatten gelangt ist, so ist zur Anerkennung des Arbeitsverhältnisses erforderlich, dass auch der Darlehensvertrag wie ein unter Fremden üblicher Vertrag mit eindeutigen Zins- und Rückzahlungsvereinbarungen abgeschlossen und durchgeführt wird (>BFH vom 23.4.1975 - BStBl II S. 579).

= Schenkung - Laufende Überweisung des Arbeitsentgelts auf ein Sparbuch des Arbeitnehmer-Ehegatten, von dem dieser ohne zeitlichen Zusammenhang mit den Lohnzahlungen größere Beträge abhebt und dem Arbeitgeber-Ehegatten schenkt (>BFH vom 4.11.1986 - BStBl 1987 II S. 336).

= Teilüberweisung des Arbeitsentgelts als vermögenswirksame Leistungen nach dem Vermögensbildungsgesetz auf Verlangen des Arbeitnehmer-Ehegatten auf ein Konto des Arbeitgeber-Ehegatten oder auf ein gemeinschaftliches Konto beider Ehegatten (>BFH vom 19.9.1975 - BStBl 1976 II S. 81).

= Überweisung des Arbeitsentgelts auf ein Bankkonto des Arbeitnehmer-Ehegatten, für das der Arbeitgeber-Ehegatte unbeschränkte Verfügungsvollmacht besitzt (>BFH vom 16.1.1974 - BStBl II S. 294).

= Vereinbartes Arbeitsentgelt ist unüblich niedrig, es sei denn, das Arbeitsentgelt ist so niedrig bemessen, dass es nicht mehr als Gegenleistung für eine begrenzte Tätigkeit des Arbeitnehmer-Ehegatten angesehen werden kann, weil ein rechtsgeschäftlicher Bindungswille fehlt (>BFH vom 22.3.1990 - BStBl II S. 776).

>Gehaltsumwandlung, -verzicht

= Zahlung des Arbeitsentgelts auf ein "Oder-Konto" bei im übrigen ernsthaft vereinbarten und tatsächlich durchgeführten Ehegatten-Arbeitsverhältnissen (BVerfG vom 7.11.1995 - BStBl 1996 II S. 34).

- **Direktversicherung**

>H 4b (Arbeitnehmer-Ehegatten)

- **Gehaltsumwandlung, -verzicht**

Begnügt sich der Arbeitnehmer-Ehegatte mit unangemessen niedrigen Aktivbezügen, ist die Dienstleistung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil zu zerlegen. Betrieblich veranlasst ist nur der entgeltliche Teil. Verzichtet der Arbeitnehmer-Ehegatte ganz auf sein Arbeitsentgelt, ist von einer in vollem Umfang privat veranlassten familiären Mitarbeit auszugehen. Entsprechendes gilt, wenn ein Arbeitnehmer-Ehegatte ohne entsprechende Absicherung seines Anspruchs zugunsten eines erst viele Jahre später fällig werdenden Ruhegehalts auf seine Aktivbezüge verzichtet (>BFH vom 25.7.1995 - BStBl 1996 II S. 153).

>BMF vom 9.1.1986 (BStBl I S. 7)

- **Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen**

= Bei einer Pensionszusage an den Arbeitnehmer-Ehegatten, die an die Stelle einer fehlenden Anwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung getreten ist, können sich die Rückstellungsbeträge grundsätzlich nicht gewinnmindernd auswirken, soweit die Aufwendungen die wirtschaftliche Funktion der Arbeitnehmerbeiträge haben. Fiktive Arbeitgeberbeiträge in der Zeit zwischen dem Beginn des steuerrechtlich anerkannten Arbeitsverhältnisses und der Erteilung der Pensionszusage können nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden (>BFH vom 14.7.1989 - BStBl II S. 969).

= >H 6a (9)

- **Rückwirkung**

Rückwirkende Vereinbarungen sind steuerrechtlich nicht anzuerkennen (BFH vom 29.11.1988 - BStBl 1989 II S. 281).

- **Sonderzuwendungen**

wie z. B. Weihnachts- und Urlaubsgelder, Sonderzulagen, Tantiemen, können dann als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn sie vor Beginn des Leistungsaustauschs klar und eindeutig vereinbart worden sind und auch einem >Fremdvergleich standhalten (>BFH vom 26.2.1988 - BStBl II S. 606 und vom 10.3.1988 - BStBl II S. 877).

- **Unterarbeitsverhältnis**

  Ist ein Arbeitnehmer wegen anderer beruflicher Verpflichtungen nicht in der Lage, ein Aufgabengebiet in vollem Umfang selbst zu betreuen, kommt ein Ehegatten-Unterarbeitsverhältnis hierüber jedenfalls dann nicht in Betracht, wenn solche Tätigkeiten sonst ehrenamtlich von Dritten unentgeltlich übernommen werden (>BFH vom 22.11.1996 - BStBl 1997 II S. 187).

- **Zukunftssicherung**

  Voraussetzungen für die Anerkennung von Maßnahmen zur Zukunftssicherung bei Ehegatten-Arbeitsverhältnissen >H 6a (9) und H 4b (Arbeitnehmer-Ehegatten).

Aushilfstätigkeiten von Kindern

Bei Verträgen über Aushilfstätigkeiten von Kindern ist der >Fremdvergleich im Einzelfall vorzunehmen (>BFH vom 9.12.1993 - BStBl 1994 II S. 298).

Bildungsaufwendungen für Kinder

Ausbildungs- oder Fortbildungsaufwendungen für Kinder sind in der Regel nicht abziehbare Lebenshaltungskosten. Aufwendungen für die Fortbildung von im Betrieb mitarbeitenden Kindern (z. B. für den Besuch einer Meisterfachschule) sind Betriebsausgaben, wenn die hierzu getroffenen Vereinbarungen klar und eindeutig sind und nach Inhalt und Durchführung dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen, insbesondere auch Bindungsfristen und Rückzahlungsklauseln enthalten (>BFH vom 14.12.1990 - BStBl 1991 II S. 305). Dagegen sind Aufwendungen für den Meisterlehrgang eines nicht im Betrieb mitarbeitenden Kindes nicht allein deshalb Betriebsausgaben, weil sie eine spätere Unternehmensnachfolge vorbereiten sollen (>BFH vom 29.10.1997 - BStBl 1998 II S. 149).

Darlehensverhältnisse zwischen Angehörigen

- >BMF vom 1.12.1992 (BStBl I S. 729), vom 25.5.1993 (BStBl I S. 410) und vom 30.5.2001 (BStBl I S. 348).

  (Anhang 2)

- >Personengesellschaften; - Abtretung.
- >Personengesellschaften; - Darlehen.
- **Schenkungsbegründetes Darlehen**

  = Die Kürze der zwischen Schenkung und Darlehensgewährung liegenden Zeit begründet keine unwiderlegbare Vermutung für die gegenseitige Abhängigkeit der beiden Verträge (>BFH vom 18.1.2001 - BStBl II S. 393 und BMF vom 30.5.2001 - BStBl I S. 348, >Fußnote zu Rn. 9 zu BMF vom 1.12.1992). Dem gegenüber kann bei einem längeren Abstand zwischen Schenkungs- und Darlehensvertrag eine auf einem Gesamtplan beruhende sachliche Verknüpfung bestehen (>BFH vom 22.1.2002 - BStBl II S. 685).

  (Anhang 2)

  = Geht dem Darlehen eines minderjährigen Kindes an einen Elternteil eine Schenkung des anderen Elternteils voraus, und liegt diesen Rechtsgeschäften ein Gesamtplan der Eltern zur Schaffung von steuerlich abziehbaren Aufwendungen zugrunde (= sachliche Abhängigkeit), so kann hierin auch bei zeitlicher Unabhängigkeit zwischen Schenkung und Darlehen ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts (§ 42 AO) liegen (>BFH vom 26.3.1996 - BStBl II S. 443).

  = Ein Darlehensvertrag zwischen einer Personengesellschaft und dem Kind des beherrschenden Gesellschafters über einen Geldbetrag, den das Kind zuvor von diesem geschenkt bekommen hat, ist nicht anzuerkennen, wenn zwischen Schenkung und Darlehensvertrag eine auf einem Gesamtplan beruhende sachliche Verknüpfung besteht (>BFH vom 22.2.2002 - BStBl II S. 685).

- >Sicherung des Darlehensanspruchs
- **Verknüpfung von Arbeits- und Darlehensvereinbarungen zwischen Ehegatten**

- **>** Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten, - Der steuerrechtlichen Anerkennung eines Arbeits- oder Dienstverhältnisses steht nicht entgegen, = Darlehensgewährung

Eheschließung

Mehrere Jahre vor der Ehe abgeschlossene ernsthafte Arbeitsverträge zwischen den Ehegatten sind steuerrechtlich in der Regel auch nach der Eheschließung anzuerkennen, wenn sich mit der Eheschließung in der Tätigkeit des im Betrieb beschäftigten Ehegatten nichts ändert und auch die Auszahlung des Arbeitsentgelts vor und nach der Heirat in gleicher Weise vollzogen wird (>BFH vom 21.10.1966 - BStBl 1967 III S. 22).

Erbfolgeregelungen

- Ertragsteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung >BMF vom 14.3.2006 (BStBl I S. 253)

  (Anhang 13)

- Ertragsteuerliche Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge >BMF vom 13.1.1993 (BStBl I S. 80) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 26.2.2007 (BStBl I S. 269)
- Einkommensteuerrechtliche Behandlung von wiederkehrenden Leistungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Privat- oder Betriebsvermögen >BMF vom 16.9.2004 (BStBl I S. 922).

Fremdvergleich

- Angehörigen steht es frei, ihre Rechtsverhältnisse untereinander so zu gestalten, dass sie steuerlich möglichst günstig sind. Die steuerrechtliche Anerkennung des Vereinbarten setzt voraus, dass die Verträge zivilrechtlich wirksam zustande gekommen sind (>BMF vom 2.4.2007 - BStBl I S. 441), inhaltlich dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen und so auch durchgeführt werden. Maßgebend für die Beurteilung ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten. Dabei kann einzelnen dieser Beweisanzeichen je nach Lage des Falles im Rahmen der Gesamtbetrachtung eine unterschiedliche Bedeutung zukommen. Dementsprechend schließt nicht jede Abweichung vom Üblichen notwendigerweise die steuerrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus. An den Nachweis, dass es sich um ein ernsthaftes Vertragsverhältnis handelt, sind um so strengere Anforderungen zu stellen, je mehr die Umstände auf eine private Veranlassung des Rechtsverhältnisses hindeuten (>BFH vom 28.1.1997 - BStBl II S. 655).
- Die Grundsätze des sog. Fremdvergleichs rechtfertigen es nicht, an Stelle der im Vertrag tatsächlich vereinbarten Leistung der Besteuerung eine höhere Gegenleistung unter Hinweis darauf zugrunde zu legen, dass eine solche unter fremden Dritten gefordert (und erbracht) worden wäre (>BFH vom 31.5.2001 - BStBl II S. 756).
- >H 6a (9)
- **Personengesellschaften** - Die Grundsätze des Fremdvergleichs gelten entsprechend für die Verträge einer Personengesellschaft, die von nahen Angehörigen des anderen Vertragspartners beherrscht wird. Hierbei kommt es auf den rechtlichen und wirtschaftlichen Gehalt des jeweiligen Geschäfts und nicht auf die Bezeichnung durch die Vertragsparteien an (>BFH vom 9.5.1996 - BStBl II S. 642). Schließt eine Personengesellschaft aufeinander abgestimmte Arbeitsverträge mit den Angehörigen ihrer Gesellschafter, bei denen keiner der Gesellschafter als allein beherrschend angesehen werden kann, ist der Fremdvergleich bei jedem einzelnen Arbeitsvertrag durchzuführen (>BFH vom 20.10.1983 - BStBl 1984 II S. 298). Ein Gesellschafter, der nicht in der Lage ist, für sich allein einen beherrschenden Einfluss auszuüben, ist dann einem beherrschenden Gesellschafter gleichzustellen, wenn er gemeinsam mit anderen Gesellschaftern einen Gegenstand von gemeinsamem Interesse in gegenseitiger Abstimmung regelt (>BFH vom 18.12.2001 - BStBl 2002 II S. 353).
- >Personengesellschaften; - Abtretung.
- >Personengesellschaften; - Darlehen.
- >Umdeutung
- **Umfang**

= Der Fremdvergleich ist nur einheitlich für den gesamten Vertrag anzustellen. Das Herauslösen einzelner Vertragsteile, wie z. B. einzelner Tätigkeiten aus einem Arbeitsvertrag, ist nicht möglich. Der Vertrag kann auch nicht mit Blick auf diese Vertragsteile teilweise steuerrechtlich anerkannt werden, wenn der Vertrag im Übrigen dem Fremdvergleich nicht standhält (>BFH vom 9.12.1993 - BStBl 1994 II S. 298).

= Wird zur Finanzierung eines Kaufvertrags zwischen nahen Angehörigen ein Darlehensvertrag mit einer Bank abgeschlossen, sind die in dem Darlehensvertrag getroffenen Vereinbarungen auch dann nicht in den Fremdvergleich hinsichtlich des Kaufvertrags einzubeziehen, wenn der Verkäufer zugleich Sicherungsgeber ist (>BFH vom 15.10.2002 - BStBl 2003 II S. 243).

= >Mehrere Verträge zwischen Angehörigen

Gelegentliche Hilfeleistung

Arbeitsverträge über gelegentliche Hilfeleistungen durch Angehörige sind steuerrechtlich nicht anzuerkennen, weil sie zwischen fremden Personen nicht vereinbart worden wären (>BFH vom 9.12.1993 - BStBl 1994 II S. 298).

Gesellschaftsverträge zwischen Angehörigen

- >R 15.9
- >Umdeutung

Gewinnanteile aus geschenkter typisch stiller Beteiligung

Werden Geldbeträge vom Betriebsinhaber an seine minderjährigen Kinder mit der Auflage zugewendet, diese ihm wieder als Einlage im Rahmen einer typisch stillen Beteiligung zur Verüfgung zu stellen, sind die Gewinnanteile nicht als Betriebsausgaben abziehbar, wenn eine Verlustbeteiligung ausgeschlossen ist (>BFH vom 21.10.1992 - BStBl 1993 II S. 289).

Mehrere Verträge zwischen Angehörigen

Bei der Prüfung, ob die Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen dem >Fremdvergleich standhalten, sind mehrere zeitlich und sachlich zusammenhängende Verträge nicht isoliert, sondern in ihrer Gesamtheit zu würdigen (>BFH vom 13.12.1995 - BStBl 1996 II S. 180).

Miet- und Pachtverträge zwischen Angehörigen

- >R 21.4
- >Sonstige Rechtsverhältnisse zwischen Angehörigen

Minderjährige Kinder

- **Ergänzungspfleger** - Bei Verträgen zwischen Eltern und minderjährigen Kindern, die nicht Arbeitsverträge sind (>R 4.8 Abs. 3), ist ein Ergänzungspfleger zu bestellen, damit die Vereinbarungen bürgerlich-rechtlich wirksam zustande kommen und so eine klare Trennung bei der Verwaltung des Kindesvermögens und des elterlichen Vermögens gewährleistet ist (>BFH vom 23.4.1992 - BStBl II S. 1024 und BMF vom 24.7.1998 - BStBl I S. 914, Tz. 4).

  (Anhang 30)

- **Schwebend unwirksame Verträge, Insichgeschäfte** - Die klaren und ernsthaft gewollten Vereinbarungen (>Fremdvergleich) müssen zu Beginn des maßgeblichen Rechtsverhältnisses oder bei Änderung des Verhältnisses für die Zukunft getroffen werden. Ein Insichgeschäft i. S. d. § 181 BGB ist solange - schwebend - unwirksam, bis die Wirksamkeit z. B. durch Bestellung eines Ergänzungspflegers oder mit Erreichen der Volljährigkeit eines minderjährigen Kindes nachgeholt wird. Die nachträgliche Genehmigung des Rechtsgeschäftes hat zivilrechtlich zur Folge, dass die schwebende Unwirksamkeit des Vertrages rückwirkend entfällt (§ 108 Abs. 3, § 184 Abs. 1 BGB). Steuerrechtlich entfaltet sie grundsätzlich keine Rückwirkung. Im Regelfall sind die steuerrechtlichen Folgerungen erst von dem Zeitpunkt an zu ziehen, zu dem die schwebende Unwirksamkeit entfallen ist (>BFH vom 31.10.1989 - BStBl 1992

II S. 506), es sei denn, die steuerrechtliche Rückwirkung ist ausdrücklich gesetzlich zugelassen (§ 41 Abs. 1 AO).

Nichteheliche Lebensgemeinschaften

Die für die steuerrechtliche Beurteilung von Verträgen zwischen Ehegatten geltenden Grundsätze können nicht auf Verträge zwischen Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft übertragen werden (>BFH vom 14.4.1988 - BStBl II S. 670).

Personengesellschaften

- **Abtretung** - Tritt der Gesellschafter einer Personengesellschaft ihm gegen die Gesellschaft zustehende Darlehensansprüche zur Ablösung von Pflichtteilsansprüchen an einen Angehörigen ab, der die Beträge der Gesellschaft weiterhin als Darlehen belässt, so sind die an den neuen Darlehensgläubiger gezahlten Darlehenszinsen Betriebsausgaben der Personengesellschaft. Der Betriebsausgabenabzug kann nicht vom Ergebnis eines >Fremdvergleichs hinsichtlich der Darlehensbedingungen abhängig gemacht werden, wenn der Abtretende die Gesellschaft nicht beherrscht (>BFH 15.12.1988 - BStBl 1989 II S. 500).
- >Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten
- >Darlehensverhältnisse zwischen Angehörigen
- >Fremdvergleich
- **Vermögen einer Personengesellschaft** kann nicht als Vermögen des Gesellschafterehegatten angesehen werden. Deshalb liegt ein Vermögenszugang beim Arbeitnehmer-Ehegatten auch dann vor, wenn das Arbeitsentgelt auf ein gemeinschaftliches Konto der Ehegatten überwiesen wird, über das jeder Ehegatte ohne Mitwirkung des anderen verfügen kann (>BFH vom 24.3.1983 - BStBl II S. 663).
- Keine betriebliche Veranlassung bei Vergabe eines zinslosen und ungesicherten **Darlehens** durch eine Personengesellschaft an ihren Gesellschafter. Die Frage der betrieblichen Veranlassung der Geldhingabe ist auf der Grundlage eines Fremdvergleichs zu beurteilen (>BFH vom 9.5.1996 - BStBl II S. 642). Wird neben dem (festen) Kapitalkonto lediglich ein weiteres Konto zur Erfassung von Gewinnen, Einlagen und Entnahmen der Gesellschafter geführt, handelt es sich nicht um ein Darlehenskonto, wenn auf dem Konto auch Verluste verbucht werden (>BFH vom 27.6.1996 - BStBl 1997 II S. 36).
- >Sicherung des Darlehensanspruchs
- Unterbeteiligung von Kindern an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft >H 21.6 (Unterbeteiligung an einer Personengesellschaft)

Rechtsfolgen bei fehlender Anerkennung

- Ist ein **Arbeitsverhältnis** steuerrechtlich nicht anzuerkennen, so sind Lohnzahlungen einschließlich einbehaltener und abgeführter Lohn- und Kirchensteuerbeträge, für den mitarbeitenden Ehegatten einbehaltene und abgeführte Sozialversicherungsbeiträge (Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil) und vermögenswirksame Leistungen, die der Arbeitgeber-Ehegatte nach dem Vermögensbildungsgesetz erbringt, nicht als Betriebsausgaben abziehbar (>BFH vom 8.2.1983 - BStBl II S. 496 und vom 10.4.1990 - BStBl II S. 741).
- Zinsen aus einem ertragsteuerlich nicht anzuerkennenden **Darlehen** unter nahen Angehörigen sind keine Betriebsausgaben; beim Empfänger sind sie keine Einkünfte aus Kapitalvermögen (>BFH vom 2.8.1994 - BStBl 1995 II S. 264).

Scheidungsklausel

Erwirbt ein Ehegatte (A) mit vom anderen Ehegatten (B) geschenkten Mitteln ein Grundstück, welches für betriebliche Zwecke an B vermietet wird, begründet weder die Schenkung der Mittel, die Vereinbarung zwischen den Ehegatten für den Fall der Beendigung des Güterstandes auf andere Weise als den Tod, das erworbene Grundstück auf den anderen Ehegatten zu übertragen (sog. Scheidungsklausel), noch die B eingeräumte Möglichkeit zu seinen Gunsten oder zugunsten eines Dritten eine Auflassungsvormerkung in das Grundbuch eintragen zu lassen, wirtschaftliches Eigentum des B (>BFH vom 4.2.1998 - BStBl II S. 542).

Schenkung

- >Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten; - Der steuerrechtlichen Anerkennung eines Arbeitsverhältnisses steht nicht entgegen; = Schenkung
- >Darlehensverhältnisse zwischen Angehörigen; - Schenkungsbegründetes Darlehen

Sicherung des Darlehensanspruchs

- Bei einem Darlehen einer Personengesellschaft an ihren Gesellschafter kann nicht ein künftiger Gewinnanteil des Gesellschafters als Sicherheit angesehen werden. Unüblich ist auch die Unverzinslichkeit eines Darlehens (>BFH vom 9.5.1996 - BStBl II S. 642).
- Die fehlende verkehrsübliche Sicherung des Darlehensanspruchs wird bei langfristigen Darlehen zwischen nahen Angehörigen als Indiz für die außerbetriebliche Veranlassung des Darlehens gewertet, wobei als langfristig jedenfalls Darlehen mit einer Laufzeit von mehr als vier Jahren angesehen werden (>BFH vom 9.5.1996 - BStBl II S. 642). Eine langfristige Darlehensvereinbarung zwischen Eltern und Kindern kann trotz teilweise fehlender Sicherheiten steuerrechtlich anerkannt werden, wenn die Kinder bei Darlehensabschluss bereits volljährig sind, nicht mehr im Haushalt der Eltern leben und wirtschaftlich von den Eltern unabhängig sind (>BFH vom 18.12.1990 - BStBl 1991 II S. 911).

Sonstige Rechtsverhältnisse zwischen Angehörigen

- Für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung von Miet- und Pachtverträgen, Darlehensverträgen und ähnlichen Verträgen sind die Grundsätze zur steuerlichen Anerkennung von Ehegatten-Arbeitsverhältnissen entsprechend anzuwenden (>BFH vom 28.1.1997 - BStBl II S. 655).
- >Fremdvergleich

Umdeutung

Die steuerliche Beurteilung muss von dem ausgehen, was die Stpfl. rechtsgültig vereinbart haben, und zwar auch dann, wenn die Vereinbarung aus privater Veranlassung von dem abweicht, was unter fremden Dritten üblich ist. Haben die Beteiligten einen Gesellschaftsvertrag über eine Unterbeteiligung abgeschlossen, und kann der Gesellschaftsvertrag wegen der nicht fremdüblichen Ausgestaltung zu Lasten der Unterbeteiligung steuerlich nicht anerkannt werden, kann an die Stelle des wirksam abgeschlossenen Gesellschaftsvertrags für die steuerliche Beurteilung **nicht** ein tatsächlich**nicht** existenter Vertrag über ein partiarisches Darlehen gesetzt werden (>BFH vom 6.7.1995 - BStBl 1996 II S. 269).

Unterhalt

Beschränkt sich der Stpfl. darauf, dem mitarbeitenden Kind Unterhalt zu gewähren (Beköstigung, Bekleidung, Unterkunft und Taschengeld), so liegen steuerlich nicht abziehbare Lebenshaltungskosten vor (>BFH vom 19.8.1971 - BStBl 1972 II S. 172).

Wirtschaftsüberlassungsvertrag

Die Grundsätze über die einkommensteuerrechtliche Behandlung von wiederkehrenden Leistungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Privat- oder Betriebsvermögen gelten auch für Wirtschaftsüberlassungsverträge (>BMF vom 16.9.2004 - BStBl I S. 922, Rz. 10).

(Anhang 13)

Wohnungsüberlassung an geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten

>H 21.4 (Vermietung an Unterhaltsberechtigte)

H 4.9 Abziehbare Steuern

Änderung von bestandskräftigen Veranlagungen

Mehrbeträge an abziehbaren Steuern, die sich durch eine Betriebsprüfung ergeben haben, sind für sich allein keine neuen Tatsachen i. S. d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO, die eine Änderung der bestandskräftigen Veranlagungen der Jahre rechtfertigen würden, zu denen die >Mehrsteuern wirtschaftlich gehören (>BFH vom 10.8.1961 - BStBl III S. 534).

Mehrsteuern

Ändern sich die Mehrsteuern bis zur Bestandskraft der Veranlagungen, sind die Änderungen bei diesen Veranlagungen zu berücksichtigen (>BFH vom 19.12.1961 - BStBl 1962 III S. 64).

Rückstellung für künftige Steuernachforderungen

Die Behauptung des Stpfl., dass nach allgemeiner Erfahrung bei einer Betriebsprüfung mit Steuernachforderungen zu rechnen ist, rechtfertigt nicht die Bildung einer Rückstellung (>BFH vom 13.1.1966 - BStBl III S. 189). Abzugsfähige Steuern sind grundsätzlich dem Jahr zu belasten, zu dem sie wirtschaftlich gehören (>BFH vom 3.12.1969 - BStBl 1970 II S. 229). Dagegen ist eine Rückstellung für Mehrsteuern auf Grund einer Steuerfahndungsprüfung frühestens mit der Beanstandung einer bestimmten Sachbehandlung durch den Prüfer zu bilden (>BFH vom 27.11.2001 - BStBl 2002 II S. 731).

H 4.10 Geschenke, Bewirtung, andere die Lebensführung berührende Betriebsausgaben

H 4.10 (1)

Abgrenzung

der Betriebsausgaben von den Lebenshaltungskosten

>R 12.1 ff.

Ferienwohnung

Mehraufwendungen für Verpflegung und Reisekosten im Zusammenhang mit einem mehrwöchigen Aufenthalt in der eigenen, sonst gewerblich genutzten Ferienwohnung sind nur dann Betriebsausgaben, wenn der Aufenthalt während der normalen Arbeitszeit vollständig mit Arbeiten für die Wohnung ausgefüllt war (>BFH vom 25.11.1993 - BStBl 1994 II S. 350).

Häusliches Arbeitszimmer

>BMF vom 3.4.2007 (BStBl I S. 442)

(Anhang 16)

Segel- oder Motoryachten

- Segel- oder Motoryachten als "schwimmendes Konferenzzimmer" >BFH vom 3.2.1993 (BStBl II S. 367)
- Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte >H 4.12 (Motorboot)
- Vom allgemeinen Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen sind nur solche Aufwendungen, die einer sportlichen Betätigung, der Unterhaltung von Geschäftsfreunden, der Freizeitgestaltung oder der Repräsentation dienen. Die Anwendbarkeit des Abzugsverbots nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG hängt nicht von der Art des Wasserfahrzeugs, sondern von dessen konkreter Bestimmung ab, wobei die Bestimmung durch den Fahrzeugtyp indiziert sein kann (>BFH vom 10.5.2001 - BStBl II S. 575).

Sozialeinrichtungen

§ 4 Abs. 5 EStG ist nach seinem Sinn und Zweck nicht auf Aufwendungen für betriebliche Sozialeinrichtungen anwendbar (>BFH vom 30.7.1980 - BStBl 1981 II S. 58).

Veräußerung von Wirtschaftsgütern i. S. d. § 4 Abs. 5 EStG

Zur Berechnung des Veräußerungsgewinns ist als Buchwert der Wert anzusetzen, der sich unter Berücksichtigung der Absetzungen ergibt, die nicht abziehbare Aufwendungen i. S. d. § 4 Abs. 5 oder 7 EStG waren (>BFH vom 12.12.1973 - BStBl 1974 II S. 207).

VIP-Logen

- Aufwendungen für VIP-Logen in Sportstätten >BMF vom 22.8.2005 (BStBl I S. 845) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 29.4.2008 (BStBl I S. 566), Rz. 15.

  (Anhang 16)

  (Anhang 25a)

- Anwendung der Vereinfachungsregelungen auf ähnliche Sachverhalte >BMF vom 11.7.2006 (BStBl I S. 447) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 29.4.2008 (BStBl I S. 566), Rz. 15.

  (Anhang 16)

  (Anhang 25a)

H 4.10 (2-4)

Freigrenze für Geschenke nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG

>H 9b

Geschenk

Ob eine Vermögenszuwendung unentgeltlich als Geschenk oder entgeltlich gemacht wird, entscheidet nach bürgerlichem Recht die hierüber zwischen den Beteiligten getroffene Vereinbarung. Ein Geschenk liegt nur vor, wenn beide Seiten über die Unentgeltlichkeit einig sind. Daher liegt schon dann kein Geschenk vor, wenn eine Seite von der Entgeltlichkeit der Zuwendung ausgeht (>BFH vom 23.6.1993 - BStBl II S. 806).

Selbständige Tätigkeit eines Angestellten

Übt ein Angestellter unter Mithilfe anderer Angestellter desselben Arbeitgebers auch eine selbständige Tätigkeit aus, handelt es sich bei diesen Mitarbeitern nicht um Arbeitnehmer des Angestellten und zugleich selbständig Tätigen (>BFH vom 8.11.1984 - BStBl 1985 II S. 286).

H 4.10 (5-9)

Angemessenheit

Die Angemessenheit ist vor allem nach den jeweiligen Branchenverhältnissen zu beurteilen (>BFH vom 14.4.1988 - BStBl II S. 771);

>H 4.10 (12)

Anlass der Bewirtung

Angaben wie "Arbeitsgespräch", "Infogespräch" oder "Hintergrundgespräch" als Anlass der Bewirtung sind nicht ausreichend (>BFH vom 15.1.1998 - BStBl II S. 263).

Aufteilung von Bewirtungsaufwendungen in einen betrieblichen und einen privaten Teil

Der eigene Verzehraufwand eines Gewerbetreibenden in Gaststätten, in denen er seine Waren mit Hilfe von aufgestellten Automaten vertreibt, ist nur insoweit als betrieblich veranlasster Aufwand abziehbar, wie im Einzelnen nachgewiesen wird, dass dabei die private Lebensführung als unbedeutend in den Hintergrund getreten ist >BFH vom 14.4.1988 - BStBl II S. 771).

>H 12.1 (Aufteilungs- und Abzugsverbot)

Bewirtung

Eine Bewirtung i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG liegt nur vor, wenn die Darreichung von Speisen und/oder Getränken eindeutig im Vordergrund steht (>BFH vom 16.2.1990 - BStBl II S. 575). Keine Bewirtungsaufwendungen sind daher Aufwendungen für die Darbietung anderer Leistungen (wie insbesondere Varieté, Striptease und Ähnliches), wenn der insgesamt geforderte Preis in einem offensichtlichen Missverhältnis zum Wert der verzehrten Speisen und/oder Getränke steht (>BFH vom 16.2.1990 - BStBl II S. 575); solche Aufwendungen sind insgesamt nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG zu beurteilen (>R 4.10 Abs. 12) und ggf. aufzuteilen. Die nach Aufteilung auf eine Bewirtung entfallenden Aufwendungen unterliegen sodann der Abzugsbegrenzung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG.

Bewirtung mehrerer Personen

Werden mehrere Personen bewirtet, müssen grundsätzlich die Namen aller Teilnehmer der Bewirtung, ggf. auch des Stpfl. und seiner Arbeitnehmer angegeben werden (>BFH vom 25.2.1988 - BStBl II S. 581).

Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass

- Keine Betriebseinnahme >R 4.7 Abs. 3
- Steuerliche Anerkennung der Aufwendungen als Betriebsausgaben nach R 4.10 Abs. 6 >BMF vom 21.11.1994 (BStBl I S. 855)

  (Anhang 16)

Journalisten

Journalisten können die nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG geforderten Angaben zu Teilnehmern und Anlass einer Bewirtung in der Regel nicht unter Berufung auf das Pressegeheimnis verweigern (>BFH vom 15.1.1998 - BStBl II S. 263).

Nachholung von Angaben

Die zum Nachweis von Bewirtungsaufwendungen erforderlichen schriftlichen Angaben müssen zeitnah gemacht werden (>BFH vom 25.3.1988 - BStBl II S. 655). Die Namensangabe darf vom Rechnungsaussteller auf der Rechnung oder durch eine sie ergänzende Urkunde nachgeholt werden (>BFH vom 27.6.1990 - BStBl II S. 903 und vom 2.10.1990 - BStBl 1991 II S. 174).

Name des bewirtenden Stpfl.

Angabe ist Voraussetzung für den Nachweis der betrieblichen Veranlassung (>BFH vom 13.7.1994 - BStBl II S. 894).

Schulungsveranstaltung

Bewirtet ein Unternehmen im Rahmen einer Schulungsveranstaltung Personen, die nicht seine Arbeitnehmer sind, unterliegt der Bewirtungsaufwand der Abzugsbeschränkung gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG (>BFH vom 18.9.2007 - BStBl 2008 II S. 116).

Schweigepflicht

Rechtsanwälte können die nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG erforderlichen Angaben zu Teilnehmern und Anlass einer Bewirtung in der Regel nicht unter Berufung auf die anwaltliche Schweigepflicht verweigern (>BFH vom 26.2.2004 - BStBl II S. 502).

Unterschrift

Das zum Nachweis der betrieblichen Veranlassung der Bewirtung vom Stpfl. erstellte Schriftstück ist von diesem zu unterschreiben (>BFH vom 15.1.1998 - BStBl II S. 263).

Unvollständige Angaben

Sind die Angaben lückenhaft, können die Aufwendungen auch dann nicht abgezogen werden, wenn der Stpfl. ihre Höhe und betriebliche Veranlassung in anderer Weise nachweist oder glaubhaft macht (>BFH vom 30.1.1986 - BStBl II S. 488).

H 4.10 (10-11)

Ferienhausüberlassung an Arbeitnehmer

Aufwendungen des Arbeitgebers für seinen Arbeitnehmern unentgeltlich zur Verfügung gestellte Ferienhäuser sind unbegrenzt als Betriebsausgaben abziehbar und zwar auch dann, wenn die Ferienhäuser im Ausland belegen sind (>BFH vom 9.4.1997 - BStBl II S. 539).

Ort des Betriebs

Der Ort des Betriebs ist regelmäßig die politische Gemeinde (>BFH vom 9.4.1968 - BStBl II S. 603).

H 4.10 (12)

Angemessenheit

Bei der Prüfung der Angemessenheit von Aufwendungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG ist darauf abzustellen, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer angesichts der erwarteten Vorteile die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen hätte. Neben der Größe des Unternehmens, der Höhe des längerfristigen Umsatzes und des Gewinns sind vor allem die Bedeutung des Repräsentationsaufwands für den Geschäftserfolg und seine Üblichkeit in vergleichbaren Betrieben als Beurteilungskriterien heranzuziehen (>BFH vom 20.8.1986 - BStBl II S. 904, vom 26.1.1988 - BStBl II S. 629 und vom 14.4.1988 - BStBl II S. 771).

Hubschrauber

Bei der Angemessenheitsprüfung ist darauf abzustellen, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer einen Hubschrauber angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten ebenfalls als Transportmittel eingesetzt hätte. Dies ist von Fall zu Fall neu zu entscheiden. Sollte sich dabei ergeben, dass die Kosten des Hubschraubers dessen Nutzen deutlich übersteigen, ist ein Teil der Hubschrauberkosten nicht als Betriebsausgaben abziehbar (>BFH vom 27.2.1985 - BStBl II S. 458).

Kraftfahrzeug

Die Anschaffungskosten eines als "unangemessen" anzusehenden Kraftfahrzeugs fallen als solche nicht unmittelbar unter das Abzugsverbot. Bei Zugehörigkeit des Fahrzeugs zum Betriebsvermögen sind sie vielmehr in vollem Umfang zu aktivieren. Zu den unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5

Satz 1 Nr. 7 EStG fallenden Kraftfahrzeugaufwendungen gehört jedoch vor allem die AfA nach § 7 Abs. 1 EStG. Diese kann nur insoweit als Betriebsausgabe abgezogen werden, als sie auf den als "angemessen" anzusehenden Teil der Anschaffungskosten entfällt. Die übrigen Betriebskosten (Kfz-Steuer und Versicherung, Kraftstoff, Instandsetzungs-, Wartungs- und Pflegekosten, Garagenmiete usw.) werden in der Regel nicht als "unangemessen" i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG anzusehen sein, da diese Aufwendungen auch für ein "angemessenes" Fahrzeug angefallen wären (>BFH vom 8.10.1987 - BStBl II S. 853).

H 4.11 Besondere Aufzeichnung

Besondere Aufzeichnung

- Die Pflicht zur besonderen Aufzeichnung ist erfüllt, wenn diese Aufwendungen fortlaufend, zeitnah und bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich auf besonderen Konten im Rahmen der Buchführung gebucht oder bei Einnahmenüberschussrechnung von Anfang an getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben einzeln aufgezeichnet werden (>BFH vom 22.1.1988 - BStBl II S. 535).
- Statistische Zusammenstellungen oder die geordnete Sammlung von Belegen genügen nur dann, wenn zusätzlich die Summe der Aufwendungen periodisch und zeitnah auf einem besonderen Konto eingetragen wird oder vergleichbare Aufzeichnungen geführt werden (>BFH vom 26.2.1988 - BStBl II S. 613).
- Eine Aufzeichnung auf besondere Konten liegt nicht vor, wenn die bezeichneten Aufwendungen auf Konten gebucht werden, auf denen auch nicht besonders aufzeichnungspflichtige Aufwendungen gebucht sind (>BFH vom 10.1.1974 - BStBl II S. 211 und vom 19.8.1980 - BStBl II S. 745). Bei der Aufzeichnung von Bewirtungsaufwendungen ist es jedoch nicht erforderlich, dass getrennte Konten für Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass und für Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus sonstigen betrieblichem Anlass geführt werden (>BFH vom 19.8.1999 - BStBl 2000 II S. 203).
- Zur besonderen Aufzeichnung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer >BMF vom 3.4.2007 (BStBl I S. 442), Rdnr. 17.

  (Anhang 16)

Verstoß gegen die besondere Aufzeichnungspflicht

Ein Verstoß gegen die besondere Aufzeichnungspflicht nach § 4 Abs. 7 EStG hat zur Folge, dass die nicht besonders aufgezeichneten Aufwendungen nicht abgezogen werden können (>BFH vom 22.1.1988 - BStBl II S. 535). Dies gilt nicht für eine Fehlbuchung, die sich nach dem Rechtsgedanken des § 129 Satz 1 AO als offenbare Unrichtigkeit darstellt (>BFH vom 19.8.1999 - BStBl 2000 II S. 203).

H 4.12 Entfernungspauschale, nicht abziehbare Fahrtkosten, Reisekosten und Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung

Abzug als Werbungskosten

Zum Abzug von Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und von Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung bei Arbeitnehmern als Werbungskosten >R 9.10 und 9.11 LStR 2008.

Behinderte Menschen

- Auch bei Stpfl., die zu dem in § 9 Abs. 2 EStG bezeichneten Personenkreis gehören, kann grundsätzlich nur eine Hin- und Rückfahrt für jeden Arbeitstag berücksichtigt werden (>BFH vom 2.4.1976 - BStBl II S. 452).
- Nachweis der Behinderung >§ 65 EStDV, H 33b (Allgemeines und Nachweis).

Betriebsstätte

- Eine **abgrenzbare Fläche oder Räumlichkeit** und eine hierauf bezogene **eigene Verfügungsmacht des Stpfl.** ist für die Annahme einer Betriebsstätte nicht erforderlich (>BFH vom 19.9.1990 - BStBl 1991 II S. 97, 208 und vom 18.9.1991 - BStBl 1992 II S. 90).
- **Betriebsstätte des**
  - **Ausbeiners** auf Schlachthöfen ist der Schlachthof (>BFH vom 19.9.1990 - BStBl 1991 II S. 97).
  - **Jahrmarkthändlers** ist der jeweilige Marktstand (>BFH vom 18.9.1991 - BStBl 1992 II S. 90).
  - **selbständigen Schornsteinfegers** ist der Kehrbezirk (>BFH vom 19.9.1990 - BStBl 1991 II S. 208).
- **Keine Betriebsstätte im eigenen Wohnhaus:**
  - **Betrieblich genutzte Räume**, die mit dem Wohnteil eine nicht trennbare bauliche Einheit bilden, verändern den Gesamtcharakter des Gebäudes als Wohnhaus nicht (>BFH vom 16.2.1994 - BStBl II S. 468).
  - **Die Empore in einem Wohnhaus** ist mangels räumlicher Trennung vom privaten Wohnbereich keine Betriebsstätte (>BFH vom 6.2.1992 - BStBl II S. 528).

Fahrten zwischen Betriebsstätten

Die Aufwendungen für Fahrten zwischen >Betriebsstätten können in vollem Umfang als Betriebsausgaben abgezogen werden, und zwar regelmäßig auch dann, wenn sich eine der >Betriebsstätten am Hauptwohnsitz des Unternehmers befindet (>BFH vom 31.5.1978 - BStBl II S. 564, vom 29.3.1979 - BStBl II S. 700 und vom 13.7.1989 - BStBl 1990 II S. 23).

Fahrten zwischen Wohnung und ständig wechselnden Betriebsstätten

Begrenzter Betriebsausgabenabzug gilt für Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und zwei oder drei regelmäßigen Betriebsstätten, nicht aber für Fahrten zwischen Wohnung und ständig wechselnden Betriebsstätten (>BFH vom 19.9.1990 - BStBl 1991 II S. 97).

Gesamtaufwendungen für das Kraftfahrzeug

>BMF vom 18.11.2009 (BStBl I S. 1326), Rdnr. 32

(Anhang 16)

Miterledigung betrieblicher Angelegenheiten

Werden anlässlich einer Fahrt zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder umgekehrt andere betriebliche oder berufliche Angelegenheiten miterledigt, können die dadurch bedingten Mehraufwendungen in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden (>BFH vom 17.2.1977 - BStBl II S. 543).

Motorboot

Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte mit einem Motorboot (Yacht) sind nicht generell nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG vom steuerlichen Abzug ausgeschlossen, sondern unterliegen der Abzugsbegrenzung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG (>BFH vom 10.5.2001 - BStBl II S. 575).

Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen bei Auslandsgeschäftsreisen

>BMF vom 17.12.2008 (BStBl I S. 1077)

(Anhang 27)

Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte

- Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte liegen vor, wenn

- o die auswärtige >Betriebsstätte als Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit täglich oder fast täglich aufgesucht wird und der Betriebsstätte am Hauptwohnsitz nur untergeordnete Bedeutung beizumessen ist, (>BFH vom 15.7.1986 - BStBl II S. 744) oder
- o sich zwar in der Wohnung eine weitere Betriebsstätte befindet, dieser Teil der Wohnung von der übrigen Wohnung aber baulich nicht getrennt ist und keine in sich geschlossene Einheit bildet (>BFH vom 6.2.1992 - BStBl II S. 528) oder
- o sich in der Wohnung nur ein häusliches Arbeitszimmer befindet (>BFH vom 7.12.1988 - BStBl 1989 II S. 421).
- >BMF vom 18.11.2009 (BStBl I S. 1326)

(Anhang 16)

H 4.13 Abzugsverbot für Sanktionen

Abschöpfung

Bemisst sich die wegen eines Wettbewerbsverstoßes festgesetzte Geldbuße - über den regulären gesetzlichen Höchstbetrag hinaus - unter Einbeziehung des durch die Zuwiderhandlung erlangten Mehrerlöses, wird zugleich der erlangte wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft. Hat die Bußgeldbehörde die Ertragsteuern, die auf diesen Vorteil entfallen, bei der Festsetzung nicht berücksichtigt, mindert die Geldbuße bis zu den gesetzlich zulässigen Höchstbeträgen den Gewinn. Darauf, dass sich der abschöpfende Teil der einheitlichen Geldbuße eindeutig abgrenzen lässt, kommt es nicht an (>BFH vom 9.6.1999 - BStBl II S. 658).

Abzugsverbot für Geldstrafen, die in einem anderen Staat festgesetzt werden >R 12.3

Ausländisches Gericht

Von ausländischem Gericht verhängte Geldstrafe kann bei Widerspruch zu wesentlichen Grundsätzen der deutschen Rechtsordnung Betriebsausgabe sein (>BFH vom 31.7.1991 - BStBl 1992 II S. 85).

Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen

Hinsichtlich des Abzugsverbots von Leistungen zur Erfüllung von Auflagen und Weisungen, die in einem berufsgerichtlichen Verfahren erteilt werden, >H 12.3.

Verfahrenskosten

Bei betrieblich veranlassten Sanktionen sind die mit diesen zusammenhängenden Verfahrenskosten, insbesondere Gerichts- und Anwaltsgebühren, auch dann abziehbare Betriebsausgaben, wenn die Sanktion selbst nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG vom Abzug ausgeschlossen ist (>BFH vom 19.2.1982 - BStBl II S. 467).

H 4.14 Abzugsverbot für Zuwendungen i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG

Mitteilungspflicht

Bei Vorteilszuwendungen, die als Betriebsausgaben berücksichtigt wurden, besteht ein Verdacht i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 3 EStG, der die Information der Strafverfolgungsbehörden gebietet, wenn ein Anfangsverdacht i. S. d. Strafrechts gegeben ist. Es müssen als zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Tat nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 EStG vorliegen (>BFH vom 14.7.2008 - BStBl II S. 850).

Zuwendungen

- Abzugsverbot für die Zuwendung von Vorteilen i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG >BMF vom 10.10.2002 (BStBl I S. 1031)

- Tatbestände des Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG sind:
  - § 108b StGB (Wählerbestechung),
  - § 108e StGB (Abgeordnetenbestechung),
  - § 299 Abs. 2 und 3 StGB (Bestechung im in- und ausländischen geschäftlichen Verkehr),
  - § 333 StGB (Vorteilsgewährung),
  - § 334 StGB (Bestechung),
  - Artikel 2 § 2 des Gesetzes zur Bekämpfung internationaler Bestechung (Bestechung ausländischer Abgeordneter im Zusammenhang mit internationalem Zahlungsverkehr),
  - § 119 Abs. 1 des Betriebsverfassungsgesetzes (Straftaten gegen Betriebsverfassungsorgane und ihre Mitglieder),
  - § 81 Abs. 3 Nr. 2 i. V. m. § 21 Abs. 2 des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen (Vorteilsgewährung für wettbewerbsbeschränkendes Verhalten),
  - § 405 Abs. 3 Nr. 7 AktG (Vorteilsgewährung in Bezug auf das Stimmverhalten in der Hauptversammlung),
  - § 152 Abs. 1 Nr. 2 des GenG (Vorteilsgewährung in Bezug auf das Abstimmungsverhalten in der Generalversammlung),
  - § 23 Abs. 1 Nr. 4 des Gesetzes betreffend die gemeinsamen Rechte der Besitzer von Schuldverschreibungen (Vorteilsgewährung in Bezug auf die Abstimmung in der Gläubigerversammlung).

H 4a Gewinnermittlung bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr

Antrag auf Umstellung des Wirtschaftsjahres außerhalb des Veranlagungsverfahrens

Über einen außerhalb des Veranlagungsverfahrens gestellten Antrag auf Erteilung der Zustimmung zur Umstellung des Wirtschaftsjahrs hat das Finanzamt durch besonderen Bescheid zu entscheiden (>BFH vom 24.1.1963 - BStBl III S. 142).

Ausscheiden einzelner Gesellschafter

Das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer fortbestehenden Personengesellschaft führt nicht zur Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres (>BFH vom 24.11.1988 - BStBl 1989 II S. 312).

Betriebsaufspaltung

Wählt eine im Wege der Betriebsaufspaltung entstandene Betriebsgesellschaft ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr, ist dies keine zustimmungsbedürftige Umstellung (>BFH vom 27.9.1979 - BStBl 1980 II S. 94).

Freiberufler

- Ermittelt ein Freiberufler seinen Gewinn für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr, kann die Gewinnermittlung der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden. Der im Kalenderjahr bezogene Gewinn ist im Wege der Schätzung zu ermitteln. Dies kann in der Regel durch eine zeitanteilige Aufteilung der für die abweichenden Wirtschaftsjahre ermittelten Gewinne erfolgen (>BFH vom 23.9.1999 - BStBl 2000 II S. 24).
- Eine in das Handelsregister eingetragene KG, die nur Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt, kann kein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr bilden (>BFH vom 18.5.2000 - BStBl II S. 498).

Gewinnschätzung

>H 4.1

Rumpfwirtschaftsjahr

Bei der Umstellung des Wirtschaftsjahrs darf nur ein Rumpfwirtschaftsjahr entstehen (>BFH vom 7.2.1969 - BStBl II S. 337).

Steuerpause/missbräuchliche Gestaltung

Wählt eine Personenobergesellschaft, die selbst keine aktive Wirtschaftstätigkeit ausübt, ihr Wirtschaftsjahr in der Weise, dass dieses kurze Zeit vor dem Wirtschaftsjahr der Personenuntergesellschaft endet, liegt hierin eine missbräuchliche Gestaltung, da die Gewinne der Untergesellschaft nicht im laufenden VZ, sondern einen VZ später steuerlich erfasst werden und hierdurch eine einjährige "Steuerpause" eintritt; dies gilt nicht nur bei der zustimmungspflichtigen Umstellung des Wirtschaftsjahres, sondern auch bei der - nicht zustimmungsbedürftigen - Festlegung des vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres anlässlich der Betriebseröffnung (>BFH vom 18.12.1991 - BStBl 1992 II S. 486). Die Erlangung einer "Steuerpause" oder anderer steuerlicher Vorteile ist kein betrieblicher Grund, der die Zustimmung des Finanzamts zur Umstellung des Wirtschaftsjahrs rechtfertigt (>BFH vom 24.4.1980 - BStBl 1981 II S. 50 und vom 15.6.1983 - BStBl II S. 672).

Umwandlung

- In der Umwandlung oder Einbringung eines Einzelunternehmens in eine neu gegründete Personengesellschaft liegt eine Neueröffnung eines Betriebes. Der Zeitpunkt der Umwandlung oder Einbringung ist das Ende des Wirtschaftsjahres des bisherigen Einzelunternehmens und der Beginn des ersten Wirtschaftsjahres der neugegründeten Personengesellschaft (>BFH vom 26.5.1994 - BStBl II S. 891).
- Wird ein bisher als Personengesellschaft geführter Betrieb nach Ausscheiden der Mitgesellschafter als Einzelunternehmen fortgeführt, liegt darin die Eröffnung eines neuen Betriebes mit der Folge, dass das Wirtschaftsjahr der Personengesellschaft im Zeitpunkt der Umwandlung endet und das erste Wirtschaftsjahr des Einzelunternehmens beginnt (>BFH vom 10.2.1989 - BStBl II S. 519).

Verpachtung eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft

Sind die Einkünfte aus der Verpachtung eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu behandeln, ist für die Ermittlung des Gewinns weiterhin das nach § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG oder § 8c EStDV in Betracht kommende abweichende Wirtschaftsjahr maßgebend (>BFH vom 11.3.1965 - BStBl III S. 286).

Wirtschaftsjahr bei Land- und Forstwirten

Das Wirtschaftsjahr bei Land- und Forstwirten richtet sich nach der Art der Bewirtschaftung. Eine unschädliche andere land- oder forstwirtschaftliche Nutzung in geringem Umfang i. S. d. § 8c Abs. 1 Satz 2 EStDV liegt nur vor, wenn der Vergleichswert der anderen land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung etwa 10 % des Wertes der gesamten land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen nicht übersteigt (>BFH vom 3.12.1987 - BStBl 1988 II S. 269).

Zustimmungsbedürftige Umstellung des Wirtschaftsjahrs

- Die Zustimmung ist nur dann zu erteilen, wenn der Stpfl. gewichtige, in der Organisation des Betriebs gelegene Gründe für die Umstellung des Wirtschaftsjahrs anführen kann; es ist jedoch nicht erforderlich, dass die Umstellung des Wirtschaftsjahrs betriebsnotwendig ist (>BFH vom 9.1.1974 - BStBl II S. 238).
- Die Umstellung des Wirtschaftsjahres eines im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf Erben übergegangenen Unternehmens auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum bedarf der Zustimmung des Finanzamtes (>BFH vom 22.8.1968 - BStBl 1969 II S. 34).
- Wird die Umstellung des Wirtschaftsjahrs wegen Inventurschwierigkeiten begehrt, kann die Zustimmung zur Umstellung des Wirtschaftsjahrs zu versagen sein, wenn die Buchführung nicht ordnungsmäßig ist und auch nicht sichergestellt ist, dass durch die Umstellung des Wirtschaftsjahrs die Mängel der Buchführung beseitigt werden (>BFH vom 9.11.1966 - BStBl 1967 III S. 111).
- Will ein Pächter sein Wirtschaftsjahr auf das vom Kalenderjahr abweichende Pachtjahr umstellen, weil dieses in mehrfacher Beziehung für die Abrechnung mit dem Verpächter

maßgebend ist, ist die Zustimmung im allgemeinen zu erteilen (>BFH vom 8.10.1969 - BStBl 1970 II S. 85).

- Bei Forstbetrieben bedarf die Umstellung eines mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahres auf das sog. Forstwirtschaftsjahr (1.10. - 30.9.) der Zustimmung des Finanzamts (>BFH vom 23.9.1999 - BStBl 2000 II S. 5).

H 4b Direktversicherung

Abgrenzung der Direktversicherung von einem Sparvertrag

Ist das für eine Versicherung typische Todesfallwagnis und bereits bei Vertragsabschluss das Rentenwagnis ausgeschlossen, liegt ein atypischer Sparvertrag und keine begünstigte Direktversicherung vor (>BFH vom 9.11.1990 - BStBl 1991 II S. 189 und R 40b.1 Abs. 2 Satz 2 bis 4 LStR 2008).

Arbeitnehmer-Ehegatten

Zur steuerlichen Behandlung von Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung des mitarbeitenden Ehegatten >BMF vom 4.9.1984 (BStBl I S. 495), ergänzt durch BMF vom 9.1.1986 (BStBl I S. 7). Die Aufwendungen sind nur als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie einem Fremdvergleich (>H 4.8) standhalten.

Beleihung von Versicherungsansprüchen

Vorauszahlungen auf die Versicherungsleistung (sog. Policendarlehen) stehen einer Beleihung des Versicherungsanspruchs gleich (>BFH vom 19.12.1973 - BStBl 1974 II S. 237).

Gesellschafter-Geschäftsführer

Der ertragsteuerlichen Anerkennung einer zu Gunsten des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft abgeschlossenen Direktversicherung steht nicht entgegen, dass als vertraglicher Fälligkeitstermin für die Erlebensleistung das 65. Lebensjahr des Begünstigten vereinbart wird.

Hinterbliebenenversorgung für den Lebensgefährten

>BMF vom 25.7.2002 (BStBl I S. 706)

Konzerngesellschaft

>R 40b.1 Abs. 1 Satz 3 LStR 2008

Überversorgung

Zur bilanzsteuerrechtlichen Berücksichtigung von überdurchschnittlich hohen Versorgungsanwartschaften (Überversorgung) >BMF vom 3.11.2004 (BStBl I S. 1045) und vom 16.6.2008 (BStBl I S. 681).

H 4c Zuwendungen an Pensionskassen

Hinterbliebenenversorgung für den Lebensgefährten

>BMF vom 25.7.2002 (BStBl I S. 706)

Zusatzversorgungseinrichtung

Eine nicht rechtsfähige Zusatzversorgungseinrichtung des öffentlichen Dienstes ist eine Pensionskasse i. S. d. § 4c EStG (>BFH vom 22.9.1995 - BStBl 1996 II S. 136).

H 4d Zuwendungen an Unterstützungskassen

H 4d (1)

Allgemeines

>BMF vom 28.11.1996 (BStBl I S. 1435):

1. Konzeptions- und Verwaltungskosten,
2. Leistungsanwärter und Leistungsempfänger,
3. Ermittlung der Rückdeckungsquote,
4. Verwendung von Gewinngutschriften,
5. Unterbrechung der laufenden Beitragszahlung oder Beitragseinstellung,
6. Rückdeckungsversicherungen für unter 30jährige Leistungsanwärter,
7. zulässiges Kassenvermögen bei abweichender Fälligkeit der Versorgungs- und Versicherungsleistungen,
8. Übergangsregelung nach § 52 Abs. 5 Satz 2 EStG a. F.,
9. zulässiges Kassenvermögen für nicht lebenslänglich laufende Leistungen,
10. tatsächliches Kassenvermögen und überhöhte Zuwendungen

Hinterbliebenenversorgung für den Lebensgefährten

>BMF vom 25.7.2002 (BStBl I S. 706)

Übertragung von Unterstützungskassenzusagen auf Pensionsfonds

Zur Übertragung von Unterstützungskassenzusagen auf Pensionsfonds nach § 4d Abs. 3 und § 4e Abs. 3 EStG i. V. m. § 3 Nr. 66 EStG >BMF vom 26.10.2006 (BStBl I S. 709).

Überversorgung

Zur bilanzsteuerrechtlichen Berücksichtigung von überdurchschnittlich hohen Versorgungsanwartschaften (Überversorgung) >BMF vom 3.11.2004 (BStBl I S. 1045) und vom 16.6.2008 (BStBl I S. 681).

Unterstützungskasse

Eine Unterstützungskasse ist eine rechtsfähige Versorgungseinrichtung, die auf ihre Leistungen keinen Rechtsanspruch gewährt (>BFH vom 5.11.1992 - BStBl 1993 II S. 185, >§ 1b Abs. 4 Betriebsrentengesetz).

Zuwendungen

Zuwendungen i. S. d. § 4d EStG sind Vermögensübertragungen, die die Unterstützungskasse einseitig bereichern und nicht auf einem Leistungsaustausch beruhen. Es ist unerheblich, ob die Zuwendung auf einer Verpflichtung des Trägerunternehmens beruht oder freiwillig erfolgt (>BFH vom 5.11.1992 - BStBl 1993 II S. 185).

H 4d (2)

Lebenslänglich laufende Leistungen

Auch einmalige Kapitalleistungen einer Unterstützungskasse in geringem Umfang sind als lebenslänglich laufende Leistungen im Sinne von § 4d EStG anzusehen (>BFH vom 15.6.1994 - BStBl 1995 II S. 21).

H 4d (3)

Berechnungsbeispiel für die Zuwendung zum Deckungskapital

Deckungskapital zum 31.12.01 für die in 01 beginnenden laufenden Leistungen von jährlich 1.000 EUR an die männlichen Leistungsempfänger

A (63 Jahre):	12 x 1.000 EUR	=	12.000 EUR
B (58 Jahre):	13 x 1.000 EUR	=	13.000 EUR
			25.000 EUR

Der Kasse werden hiervon 01 nur 10.000 EUR zugewendet.

Im Wirtschaftsjahr 02 oder in späteren Wirtschaftsjahren können der Kasse für die Leistungen an diese Empfänger nach § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe a EStG insgesamt 25.000 EUR - 10.000 EUR = 15.000 EUR zugewendet werden.

H 4d (4)

Ermittlungszeitpunkt

für die Höhe der Zuwendungen an eine Unterstützungskasse >BMF vom 7.1.1994 (BStBl I S. 18).

Näherungsverfahren

Zur Berücksichtigung von Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung>BMF vom 16.12.2005 (BStBl I S. 1056), vom 15.3.2007 (BStBl I S. 290) und vom 5.5.2008 (BStBl I S. 570).

H 4d (6-10)

Rückdeckungsversicherung

Der Betriebsausgabenabzug von Zuwendungen an eine rückgedeckte Unterstützungskasse nach § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe c EStG ist bei einer Beleihung oder Abtretung von Ansprüchen aus der Rückdeckungsversicherung ausgeschlossen. Die Inanspruchnahme von Vorauszahlungen steht einer Beleihung gleich (>BFH vom 28.2.2002 - BStBl II S. 358).

Zweifelsfragen bei Zuwendungen an rückgedeckte Unterstützungskassen

>BMF vom 31.1.2002 (BStBl I S. 214):

1. Versicherung gegen laufende Einmalbeiträge
2. Sinkende Beiträge auf Grund einer Bemessung nach variablen Gehaltsbestandteilen

>H 4d (1) Allgemeines

H 4d (11)

Beispiel:

Lohn- und Gehaltssumme des Trägerunternehmens	
im Wirtschaftsjahr 01	1.000.000 EUR
Die Zuwendung beträgt 01 1.000 EUR und liegt damit unter der möglichen Zuwendung von 0,2 % von 1.000.000 EUR = 2.000 EUR.	
Lohn- und Gehaltssumme 02 bis 05 je	1.200.000 EUR
Zuwendungen 02 bis 05	
je 0,2 % von 1.200.000 EUR, zusammen	9.600 EUR
Kassenleistungen 01 bis 05 zusammen	4.000 EUR
Lohn- und Gehaltssumme 06	1.500.000 EUR

Tatsächliche Kassenleistungen 06	12.000 EUR
In 06 können der Kasse statt der normalen Zuwendung	
von 0,2 % von 1.500.000 EUR = 3.000 EUR zugewendet werden:	
- die tatsächlichen Kassenleistungen 06 von	12.000 EUR
- der aus den vorangegangenen 5 Wirtschaftsjahren noch nicht durch Leistungen aufgezehrten Zuwendungen	
(10.600 EUR - 4.000 EUR =)	6.600 EUR
	5.400 EUR

H 4d (13)

Beispiel:

Tatsächliches Kassenvermögen einer Unterstützungskasse mit lebenslänglich laufenden und nicht lebenslänglich laufenden Leistungen am 31.12.02 vor der Zuwendung für 02: 720.000 EUR.

Die Kasse zahlt an bereits laufenden jährlichen Altersrenten seit 01 an 14 Berechtigte insgesamt 33.600 EUR, d. h. durchschnittlich 2.400 EUR.

Das Deckungskapital hierfür betrug bei Beginn der Leistungen im Jahr 01 340.000 EUR, zum 31.12.02 336.000 EUR (340.000 EUR voll zugewendet).

Am 1.1.02 kommen 3 laufende Leistungen mit je 2.400 EUR Jahresrente hinzu (Alter der männlichen Berechtigten 65 Jahre). Die Kasse hat daneben insgesamt 80 Leistungsanwärter, denen nach dem 31.12.2000 vom Trägerunternehmen eine Zusage erteilt wurde. Diesen ist nach den Verhältnissen zum 31.12.02 eine Jahresrente von je 2.400 EUR zugesagt. 10 Leistungsanwärter haben am 31.12.02 das 28. Lebensjahr noch nicht vollendet. 10 Leistungsanwärter haben zu diesem Zeitpunkt das 50. Lebensjahr vollendet. Die Lohn- und Gehaltssumme des Trägerunternehmens beträgt in allen Jahren je 1.500.000 EUR.

Der Kasse können 02 folgende Beträge zugewendet werden:

a) Das Deckungskapital für die neu hinzugekommenen laufenden Leistungen

in Höhe von 11 x 2.400 EUR x 3 = 79.200 EUR

b) Zuwendungen zum Reservepolster für lebenslänglich laufende Leistungen:

aa) Nach dem Grundsatz:

2.400 EUR, hiervon 25 % (§ 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe b Satz 1 Doppelbuchstabe bb EStG) =

600 EUR, vervielfältigt mit der Zahl der

berücksichtigungsfähigen Leistungsanwärter:

600 EUR x 70 = 42.000 EUR

bb) Nach der Sonderregelung:

Durchschnitt der laufenden Leistungen 02:

33.600 EUR + (3 x 2.400 EUR) =

40.800 EUR : 17 Empfänger = 2.400 EUR,

hiervon 25 % (§ 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe b Satz 1 Doppelbuchstabe bb EStG) = 600 EUR,

vervielfältigt mit der Zahl der

berücksichtigungsfähigen Leistungsanwärter:

600 EUR x 10 = 6.000 EUR

c) Zuwendungen für nicht lebenslänglich laufende Leistungen:

0,2 % von 1.500.000 EUR = 3.000 EUR

Der Zuwendungsumfang beträgt

unter Berücksichtigung von b) aa)	124.200 EUR
und unter Berücksichtigung von b) bb)	88.200 EUR

Zulässiges Kassenvermögen am 31.12.02:

Deckungskapital für die laufenden Leistungen (336.000 EUR + 79.200 EUR =)	415.200 EUR
Reservepolster für lebenslänglich laufende Leistungen	
- nach b) aa) 42.000 EUR x 8 =	336.000 EUR
- nach b) bb) 6.000 EUR x 8 =	48.000 EUR
Reservepolster für nicht lebenslänglich laufende Leistungen (1 % von 1.500.000 EUR =)	15.000 EUR

Das tatsächliche Kassenvermögen von bisher 720.000 EUR würde nach der Zuwendung von 124.200 EUR - b) aa) - insgesamt 844.200 EUR betragen und damit das zulässige Kassenvermögen von (415.200 EUR + 336.000 EUR + 15.000 EUR) 766.200 EUR um 78.000 EUR übersteigen. Es sind deshalb nicht 124.200 EUR, sondern nur (124.200 EUR - 78.000 EUR) 46.200 EUR der Zuwendungen als Betriebsausgaben abziehbar. Unter Berücksichtigung des Zuwendungsumfangs unter b) bb) beträgt das zulässige Kassenvermögen nur (415.200 EUR + 48.000 EUR + 15.000 EUR) 478.200 EUR. In diesem Fall kann die Zuwendung in 02 nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden.

H 4d (14)

Zuwendungen an mehrere Kassen

Leistet ein Trägerunternehmen Zuwendungen an mehrere Unterstützungskassen, sind diese Kassen bei der Ermittlung der Höhe der steuerbegünstigten Zuwendungen im Sinne von § 4d EStG als Einheit zu behandeln (>§ 4d Abs. 1 Satz 3 EStG). Soweit danach der Betriebsausgabenabzug nach § 4d Abs. 1 Satz 3 EStG beschränkt ist, gilt dies auch für den Fall, dass bei getrennter Betrachtung infolge der Unterdotierung einer oder mehrerer Kassen der Abzug nicht beschränkt wäre. Daran ändert sich selbst dann nichts, wenn sich der durch die Kassen begünstigte Kreis der Arbeitnehmer nicht überschneidet (>BFH vom 8.11.1989 - BStBl 1990 II S. 210).

H 4e Beiträge an Pensionsfonds

Pensionsfonds

Als Pensionsfonds i. S. d. § 112 VAG sind nur rechtsfähige Versorgungseinrichtungen in der Rechtsform einer AG oder eines Pensionsfondsvereins auf Gegenseitigkeit anzusehen, die den Leistungsberechtigten (Arbeitnehmer, ehemalige Arbeitnehmer und Personen i. S. d. § 17 Abs. 1

Satz 2 Betriebsrentengesetz) einen eigenen Anspruch ausschließlich auf Altersversorgungsleistungen gegen den Pensionsfonds einräumen (>§§ 112, 113 VAG).

Übertragung von Versorgungszusagen auf Pensionsfonds

Zur Übertragung von Versorgungsverpflichtungen und Versorgungsanwartschaften auf Pensionsfonds nach § 4e Abs. 3 EStG i. V. m. § 3 Nr. 66 EStG >BMF vom 26.10.2006 (BStBl I S. 709).

H 4f (weggefallen)
H 4g Bildung eines Ausgleichspostens bei Entnahme nach § 4 Absatz 1 Satz 3

(unbesetzt)

H 4h Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen (Zinsschranke)

Anwendungsschreiben

>BMF vom 4.7.2008 (BStBl I.S. 718)

(Anhang 16)

H 5.1 Allgemeines zum Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG

Betriebsvermögensvergleich für gewerbliche Betriebe

>R 4.1 Abs. 2

Bodengewinnbesteuerung

>H 55 (Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert, Bodengewinnbesteuerung)

Buchführungspflicht einer Personenhandelsgesellschaft

für ihr gesamtes Betriebsvermögen (>R 4.2 Abs. 2) einschließlich etwaigen Sonderbetriebsvermögens der Gesellschafter ergibt sich aus § 141 AO (>BFH vom 23.10.1990 - BStBl 1991 II S. 401 und vom 11.3.1992 - BStBl II S. 797).

Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach anderen Gesetzen

>AEAO zu § 140 AO

Gesetzliche Vorschriften

für die Buchführung und den Jahresabschluss i. S. d. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG sind die handelsrechtlichen Vorschriften (§§ 238, 240, 241a, 242, 264 - 264c, 336, 340a und 341a HGB) und die Vorschriften des § 141 AO. Nicht darunter fallen Vorschriften, die nur die Führung bestimmter Geschäftsbücher vorschreiben, aber keine Abschlüsse verlangen.

(Anhang 10)

Gewinnermittlung für Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter

einer gewerblich tätigen Personenhandelsgesellschaft (>R 4.2 Abs. 2) richtet sich ebenfalls nach § 5 EStG (>BFH vom 11.3.1992 - BStBl II S. 797); sie erfolgt in der Weise, dass die Steuerbilanz der

Gesellschaft mit den Ergebnissen etwaiger Ergänzungsbilanzen und den Sonderbilanzen der Gesellschafter zusammengefasst wird.

Handelsregister

- **Eintragung im Handelsregister** ist für Annahme eines Gewerbebetriebs allein nicht entscheidend (>BFH vom 29.1.1952 - BStBl III S. 99 und vom 14.2.1956 - BStBl III S. 103).
- **Personengesellschaft** - Ist eine Personengesellschaft in das Handelsregister eingetragen, so besteht die Vermutung, dass gewerbliche Einkünfte vorliegen (>BFH vom 6.10.1977 - BStBl 1978 II S. 54). Diese Vermutung kann durch den Nachweis widerlegt werden, dass die Personengesellschaft eindeutig kein Handelsgewerbe betreibt (>BFH vom 19.3.1981 - BStBl II S. 527).
- **Saatzuchtbetrieb** - Inhaber eines Saatzuchtbetriebs erzielt auch dann Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, wenn seine Firma im Handelsregister eingetragen ist.

H 5.2 Ordnungsmäßige Buchführung

Allgemeines

Bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG sind - soweit sich aus den Steuergesetzen nichts anderes ergibt - die handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften sowie die Vorschriften der §§ 140 bis 148, 154 AO zu beachten. Handelsrechtliche Rechnungslegungsvorschriften i. S. d. Satzes 1 sind die Vorschriften des Ersten Abschnitts, für bestimmte Personenhandelsgesellschaften und Kapitalgesellschaften außerdem die des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB. Entsprechen die Buchführung und die Aufzeichnungen des Stpfl. diesen Vorschriften, so sind sie der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalles kein Anlass ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden (§ 158 AO).

Aufbewahrungspflichten

- >§ 147 AO (Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen).
- >AEAO zu § 147 AO.
- Haben Rechnungen usw. Buchfunktion, z. B. bei der Offene-Posten-Buchhaltung, so sind sie so lange wie Bücher aufzubewahren (§ 146 Abs. 5 i. V. m. § 147 Abs. 3 AO).
- Eine Aufbewahrung der Registrierkassenstreifen, Kassenzettel, Bons und dergleichen ist im Einzelfall nicht erforderlich, wenn der Zweck der Aufbewahrung in anderer Weise gesichert und die Gewähr der Vollständigkeit der von Registrierkassenstreifen usw. übertragenen Aufzeichnungen nach den tatsächlichen Verhältnissen gegeben ist (>BFH vom 12.5.1966 - BStBl III S. 371). Zum Verzicht auf die Aufbewahrung von Kassenstreifen bei Einsatz von Registrierkassen >BMF vom 9.1.1996 (BStBl I S. 34).

Aufzeichnungspflichten

Besondere Aufzeichnungspflichten nach § 4 Abs. 7 EStG >R 4.11.

Bargeschäfte

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Verbuchung von Bargeschäften im Einzelhandel, Identitätsnachweis >BMF vom 5.4.2004 (BStBl I S. 419).

(Anhang 10)

Belegablage

Anforderungen an eine geordnete und übersichtliche Belegablage >Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder über die Offene-Posten-Buchhaltung vom 10.6.1963 (BStBl II S. 89, 93), BFH vom 16.9.1964 (BStBl III S. 654) und vom 23.9.1966 (BStBl 1967 III S. 23).

Beweiskraft der Buchführung

>AEAO zu § 158 AO.

Freie Berufe

Die Angehörigen der freien Berufe, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln, müssen bei der Buchung der Geschäftsvorfälle die allgemeinen Regeln der kaufmännischen Buchführung befolgen (>BFH vom 18.2.1966 - BStBl III S. 496). Das in § 252 Abs. 1 Nr. 4, 2. Halbsatz HGB geregelte Realisationsprinzip findet auch für die Gewinnermittlung bilanzierender Freiberufler Anwendung (>BFH vom 10.9.1998 - BStBl 1999 II S. 21).

Gesellschafterwechsel

Eine Personengesellschaft ist nicht verpflichtet, auf den Stichtag eines Gesellschafterwechsels eine Zwischenbilanz aufzustellen (>BFH vom 9.12.1976 - BStBl 1977 II S. 241).

Grundbuchaufzeichnungen

Die Funktion der Grundbuchaufzeichnungen kann auf Dauer auch durch eine geordnete und übersichtliche Belegablage erfüllt werden (§ 239 Abs. 4 HGB; § 146 Abs. 5 AO).

(Anhang 10)

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

- Eine Buchführung ist ordnungsmäßig, wenn die für die kaufmännische Buchführung erforderlichen Bücher geführt werden, die Bücher förmlich in Ordnung sind und der Inhalt sachlich richtig ist (>BFH vom 24.6.1997 - BStBl 1998 II S. 51).
- Ein bestimmtes Buchführungssystem ist nicht vorgeschrieben; allerdings muss bei Kaufleuten die Buchführung den Grundsätzen der doppelten Buchführung entsprechen (§ 242 Abs. 3 HGB). Im Übrigen muss die Buchführung so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Vermögenslage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (§ 238 Abs. 1 HGB; >auch BFH vom 18.2.1966 - BStBl III S. 496 und vom 23.9.1966 - BStBl 1967 III S. 23). Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) >BMF vom 7.11.1995 (BStBl I S. 738).

  (Anhang 10)

- Bei Aufstellung der Bilanz sind alle wertaufhellenden Umstände zu berücksichtigen, die für die Verhältnisse am Bilanzstichtag von Bedeutung sind (>BFH vom 20.8.2003 - BStBl II S. 941). Als "wertaufhellend" sind nur die Umstände zu berücksichtigen, die zum Bilanzstichtag bereits objektiv vorlagen und nach dem Bilanzstichtag, aber vor dem Tag der Bilanzerstellung lediglich bekannt oder erkennbar wurden (>BFH vom 19.10.2005 - BStBl 2006 II S. 371).
- Verbuchung von Bargeschäften im Einzelhandel >BMF vom 5.4.2004 (BStBl I S. 419).

  (Anhang 10)

- >Zeitgerechte Erfassung

Inventurunterlagen

Vorlage der Inventurunterlagen >BFH vom 25.3.1966 (BStBl III S. 487).

Jahresabschluss

Der Jahresabschluss muss "innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit" (§ 243 Abs. 3 HGB) aufgestellt werden (>BFH vom 6.12.1983 - BStBl 1984 II S. 227); bei Kapitalgesellschaften gilt § 264 Abs. 1 HGB; bei bestimmten Personenhandelsgesellschaften gilt §

264a i. V. m. § 264 Abs. 1 HBG, soweit nicht § 264b HGB zur Anwendung kommt; bei Versicherungsunternehmen gilt § 341a Abs. 1 HGB).

Kontokorrentkonto

Eine Buchführung ohne Kontokorrentkonto kann ordnungsmäßig sein, wenn die Honorarforderungen der Zeitfolge nach in einem Hilfsbuch erfasst sind und wenn der Stpfl. oder ein sachverständiger Dritter daraus in angemessener Zeit einen Überblick über die Außenstände gewinnen kann (>BFH vom 18.2.1966 - BStBl III S. 496).

Mikrofilmaufnahmen

Verwendung zur Erfüllung gesetzlicher Aufbewahrungspflichten >BMF vom 1.2.1984 (BStBl I S. 155).

Personenübersichten

Wo ein laufender unbarer Geschäftsverkehr mit Geschäftsfreunden, der im Interesse der erforderlichen Übersicht die Führung eines kontenmäßig gegliederten Geschäftsfreundebuches sachlich notwendig macht, nicht gegeben ist, genügt es, wenn die unbaren Geschäftsvorfälle in Tagebüchern zeitfolgemäßig aufgezeichnet und im Kontokorrentbuch lediglich die am Bilanzstichtag bestehenden Forderungen und Schulden ausgewiesen werden (>BFH vom 23.2.1951 - BStBl III S. 75).

Zeitgerechte Erfassung

Die Eintragungen in den Geschäftsbüchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden (§ 239 Abs. 2 HGB). Die zeitgerechte Erfassung der Geschäftsvorfälle erfordert - mit Ausnahme des baren Zahlungsverkehrs - keine tägliche Aufzeichnung. Es muss jedoch ein zeitlicher Zusammenhang zwischen den Vorgängen und ihrer buchmäßigen Erfassung bestehen (>BFH vom 25.3.1992 - BStBl II S. 1010).

(Anhang 10)

H 5.3 Bestandsaufnahme des Vorratsvermögens

Inventur

- Nach § 240 Abs. 2, § 242 Abs. 1 und 2 HGB haben Kaufleute für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs ein Inventar, eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung aufzustellen. Das Inventar, in dem die einzelnen Vermögensgegenstände nach Art, Menge und unter Angabe ihres Werts genau zu verzeichnen sind (>BFH vom 23.6.1971 - BStBl II S. 709), ist auf Grund einer **körperlichen Bestandsaufnahme** (Inventur) zu erstellen.

  (Anhang 10)

- Inventurerleichterungen >§ 241 Abs. 1 HGB, >R 6.8 Abs. 4 >H 6.8 (Festwert), (Gruppenbewertung)
- >Permanente Inventur

Permanente Inventur

Auf Grund des § 241 Abs. 2 HGB kann das Inventar für den Bilanzstichtag auch ganz oder teilweise auf Grund einer**permanenten Inventur** erstellt werden. Der Bestand für den Bilanzstichtag kann in diesem Fall nach Art und Menge anhand von Lagerbüchern (Lagerkarteien) festgestellt werden, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. In den Lagerbüchern und Lagerkarteien müssen alle Bestände und alle Zugänge und Abgänge einzeln nach Tag, Art und Menge (Stückzahl, Gewicht oder Kubikinhalt) eingetragen werden. Alle Eintragungen müssen belegmäßig nachgewiesen werden.

2. In jedem Wirtschaftsjahr muss mindestens einmal durch körperliche Bestandsaufnahme geprüft werden, ob das Vorratsvermögen, das in den Lagerbüchern oder Lagerkarteien ausgewiesen wird, mit den tatsächlich vorhandenen Beständen übereinstimmt (>BFH vom 11.11.1966 - BStBl 1967 III S. 113). Die Prüfung braucht nicht gleichzeitig für alle Bestände vorgenommen zu werden. Sie darf sich aber nicht nur auf Stichproben oder die Verprobung eines repräsentativen Querschnitts beschränken; die Regelung in § 241 Abs. 1 HGB bleibt unberührt. Die Lagerbücher und Lagerkarteien sind nach dem Ergebnis der Prüfung zu berichtigen. Der Tag der körperlichen Bestandsaufnahme ist in den Lagerbüchern oder Lagerkarteien zu vermerken.
3. Über die Durchführung und das Ergebnis der körperlichen Bestandsaufnahme sind Aufzeichnungen (Protokolle) anzufertigen, die unter Angabe des Zeitpunkts der Aufnahme von den aufnehmenden Personen zu unterzeichnen sind. Die Aufzeichnungen sind wie Handelsbücher zehn Jahre aufzubewahren.

(Anhang 10)

Zeitliche Erfassung von Waren

Gekaufte Waren gehören wirtschaftlich zum Vermögen des Kaufmanns, sobald er die Verfügungsmacht in Gestalt des unmittelbaren oder mittelbaren Besitzes an ihr erlangt hat. Dies ist bei "schwimmender" Ware erst nach Erhalt des Konossements oder des Auslieferungsscheins der Fall (>BFH vom 3.8.1988 - BStBl 1989 II S. 21).

H 5.4 Bestandsmäßige Erfassung des beweglichen Anlagevermögens

Festwert

- >H 6.8
- Kein Zugang von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, deren Nutzungsdauer zwölf Monate nicht übersteigt (kurzlebige Wirtschaftsgüter), zum Festwert (>BFH vom 26.8.1993 - BStBl 1994 II S. 232).
- Voraussetzungen für den Ansatz von Festwerten sowie deren Bemessung bei der Bewertung des beweglichen Anlagevermögens und des Vorratsvermögens >BMF vom 8.3.1993 (BStBl I S. 276).

(Anhang 9)

Fehlende Bestandsaufnahme

Ein materieller Mangel der Buchführung kann auch vorliegen, wenn die körperliche Bestandsaufnahme nach R 5.4 Abs. 1 fehlt oder unvollständig ist, es sei denn, dass eine körperliche Bestandsaufnahme nach R 5.4 Abs. 4 nicht erforderlich ist (>BFH vom 14.12.1966 - BStBl 1967 III S. 247).

Fehlendes Bestandsverzeichnis

Fehlt das Bestandsverzeichnis oder ist es unvollständig, so kann darin ein materieller Mangel der Buchführung liegen (>BFH vom 14.12.1966 - BStBl 1967 III S. 247).

H 5.5 Immaterielle Wirtschaftsgüter

Abgrenzung zu materiellen Wirtschaftsgütern

Zur Einordnung von Wirtschaftsgütern mit materiellen und immateriellen Komponenten, wird vorrangig auf das wirtschaftliche Interesse abgestellt, d. h. wofür der Kaufpreis gezahlt wird (Wertrelation) und ob es dem Erwerber überwiegend auf den materiellen oder den immateriellen Gehalt ankommt. Daneben wird auch danach unterschieden, ob der Verkörperung eine eigenständige Bedeutung zukommt oder ob sie lediglich als "Träger" den immateriellen Gehalt festhalten soll. Bücher, Tonträger und Standardsoftware sind als materielle Wirtschaftsgüter anzusehen (>BFH vom 30.10.2008 - BStBl 2009 II S. 421).

Arzneimittelzulassungen

- Eine entgeltlich erworbene Arzneimittelzulassung ist dem Grunde nach ein abnutzbares Wirtschaftsgut (>BMF vom 12.7.1999 - BStBl I S. 686).
- >Warenzeichen (Marke)

Auffüllrecht

Das Recht, ein Grundstück mit Klärschlamm zu verfüllen, ist kein vom Grund und Boden verselbständigtes Wirtschaftsgut (>BFH vom 20.3.2003 - BStBl II S. 878).

Belieferungsrechte aus Abonnentenverträgen

Gelegentlich eines Erwerbs von Belieferungsrechten aus Abonnentenverträgen entstandene Aufwendungen begründen noch nicht den entgeltlichen Erwerb eines immateriellen Wirtschaftsguts (>BFH vom 3.8.1993 - BStBl 1994 II S. 444).

Emissionsberechtigungen

Ertragsteuerliche Behandlung von Emissionsberechtigungen nach dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz >BMF vom 6.12.2005 (BStBl I S. 1047).

Erbbaurecht

Das Erbbaurecht ist als grundstücksgleiches Recht i. S. d. BGB ein Vermögensgegenstand i. S. d. Handelsrechts und ein Wirtschaftsgut i. S. d. Steuerrechts. Es gehört zum Sachanlagevermögen und ist damit kein immaterielles Wirtschaftsgut (>BFH vom 4.6.1991 - BStBl 1992 II S. 70).

Geschäfts- oder Firmenwert/Praxiswert

- Firmenwert bei vorweggenommener Erbfolge >BMF vom 13.1.1993 (BStBl I S. 80) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 26.2.2007 (BStBl I S. 269).

  (Anhang 13)

- Geschäfts- oder Firmenwert, der bei Veräußerung eines Einzelunternehmens an eine GmbH unentgeltlich übergeht, kann Gegenstand einer verdeckten Einlage sein (>BFH vom 24.3.1987 - BStBl II S. 705); zu den hierfür maßgebenden Kriterien >H 4.3 (1) Verdeckte Einlage.
- Unterscheidung zwischen Geschäftswert und Praxiswert >BFH vom 13.3.1991 (BStBl II S. 595).
- Unterscheidung zwischen (selbständigen) immateriellen Einzelwirtschaftsgütern und (unselbständigen) geschäftswertbildenden Faktoren >BFH vom 7.11.1985 (BStBl 1986 II S. 176) und vom 30.3.1994 (BStBl II S. 903).
- Das "Vertreterrecht" eines Handelsvertreters ist ein immaterielles Wirtschaftsgut, das nicht mit einem Geschäfts- oder Firmenwert gleichzusetzen ist (>BFH vom 12.7.2007 - BStBl II S. 959).
- Bei der Aufteilung eines Unternehmens in Teilbetriebe geht der Geschäftswert nicht notwendigerweise unter (>BFH vom 27.3.1996 - BStBl II S. 576).
- Wird einem ausscheidenden Mitunternehmer eine Abfindung gezahlt, die auch den selbst geschaffenen, bisher nicht bilanzierten Geschäftswert abgilt, ist der darauf entfallende Anteil der Abfindung als derivativer Geschäftswert zu aktivieren. Der auf den originären Geschäftswert entfallende Anteil bleibt außer Ansatz (>BFH vom 16.5.2002 - BStBl 2003 II S. 10).
- >H 6.1 (Geschäfts- oder Firmenwert), (Praxiswert/Sozietätspraxiswert)

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG

R 5.5 gilt bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und 3 EStG sinngemäß (>§ 141 Abs. 1 Satz 2 AO, BFH vom 8.11.1979 - BStBl 1980 II S. 146).

Güterfernverkehrskonzessionen

- Keine AfA von entgeltlich erworbenen Güterfernverkehrskonzessionen (>BFH vom 4.12.1991 - BStBl 1992 II S. 383 und vom 22.1.1992 - BStBl II S. 529).
- Zur Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert >BMF vom 12.3.1996 - BStBl I S. 372.

Immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Unentgeltliche Übertragung zwischen Schwestergesellschaften führt zur verdeckten Gewinnausschüttung an die Muttergesellschaft und anschließende verdeckte Einlage in die begünstigte Schwestergesellschaft (>BFH vom 20.8.1986 - BStBl 1987 II S. 455).

Immaterielle Wirtschaftsgüter

sind u. a.

- Belieferungsrechte, Optionsrechte, Konzessionen (>BFH vom 10.8.1989 - BStBl 1990 II S. 15).
- Computerprogramme (>BFH vom 3.7.1987 - BStBl II S. 728, S. 787 und vom 28.7.1994 - BStBl II S. 873), siehe aber >Keine immateriellen Wirtschaftsgüter.
- Datensammlungen, die speziell für den Stpfl. erhoben werden und auch nur von diesem verwertet werden dürfen (>BFH vom 30.10.2008 - BStBl 2009 II S. 421).
- Domain-Namen (>BFH vom 19.10.2006 - BStBl 2007 II S. 301), >H 7.1 (Domain-Namen).
- Filmrechte (>BFH vom 20.9.1995 - BStBl 1997 II S. 320 und >BMF vom 23.2.2001 - BStBl I S. 175 unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 5.8.2003 - BStBl I S. 406).
- Lizenzen, ungeschützte Erfindungen, Gebrauchsmuster, Fabrikationsverfahren, Know-how, Tonträger in der Schallplattenindustrie (>BFH vom 28.5.1979 - BStBl II S. 734).
- Patente, Markenrechte, Urheberrechte, Verlagsrechte (>BFH vom 24.11.1982 - BStBl 1983 II S. 113).
- Spielerlaubnisse nach Maßgabe des Lizenzspielerstatuts des Deutschen Fußballbundes (>BFH vom 26.8.1992 - BStBl II S. 977).

Keine immateriellen Wirtschaftsgüter

sondern materielle (körperliche) und zugleich abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter sind, wenn sie nicht unter anderen rechtlichen Gesichtspunkten, z. B. als Kundenkartei oder Verlagsarchiv, als immaterielle Wirtschaftsgüter anzusehen sind, Computerprogramme (>Immaterielle Wirtschaftsgüter), die keine Befehlsstruktur enthalten, sondern nur Bestände von Daten, die allgemein bekannt und jedermann zugänglich sind, z. B. mit Zahlen und Buchstaben (>BFH vom 5.2.1988 - BStBl II S. 737 und vom 2.9.1988 - BStBl 1989 II S. 160).

Kein entgeltlicher Erwerb

liegt u. a. vor bei

- Aufwendungen, die nicht Entgelt für den Erwerb eines Wirtschaftsguts von einem Dritten, sondern nur Arbeitsaufwand oder sonstiger Aufwand, z. B. Honorar für Dienstleistungen, für einen im Betrieb selbst geschaffenen Wert oder Vorteil sind (>BFH vom 26.2.1975 - BStBl II S. 443).
- Aufwendungen, die lediglich einen Beitrag zu den Kosten einer vom Stpfl. mitbenutzten Einrichtung bilden, z. B. Beiträge zum Ausbau einer öffentlichen Straße oder zum Bau einer städtischen Kläranlage; diese Aufwendungen gehören zu den nicht aktivierbaren Aufwendungen für einen selbstgeschaffenen Nutzungsvorteil (>BFH vom 26.2.1980 - BStBl II S. 687 und vom 25.8.1982 - BStBl 1983 II S. 38).
- selbstgeschaffenen >immateriellen Wirtschaftsgütern, z. B. Patente (>BFH vom 8.11.1979 - BStBl 1980 II S. 146).

Kundenstamm

Der Kundenstamm ist beim Erwerb eines Unternehmens in der Regel kein selbständig bewertbares >immaterielles Wirtschaftsgut, sondern ein geschäftswertbildender Faktor (>BFH vom 16.9.1970 - BStBl 1971 II S. 175 und vom 25.11.1981 - BStBl 1982 II S. 189).

Mietereinbauten

Einbauten oder Umbauten des Mieters sind als Herstellungskosten eines materiellen Wirtschaftsguts zu aktivieren, wenn sie unmittelbar besonderen Zwecken dienen und in diesem Sinne in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Funktionszusammenhang stehen (>BFH vom 26.2.1975 - BStBl II S. 443 und BMF vom 15.1.1976 - BStBl I S. 66).

Milchlieferrechte

>BMF vom 14.1.2003 (BStBl I S. 78)

Nutzungsrechte

die durch Baumaßnahmen des Nutzungsberechtigten entstanden sind

>H 4.7 (Eigenaufwand für ein fremdes Wirtschaftsgut)

Pensionszusagen

Ansprüche aus Pensionszusagen nach dem Betriebsrentengesetz können nicht aktiviert werden (>BFH vom 14.12.1988 - BStBl 1989 II S. 323).

Schwebende Arbeitsverträge

mit im Unternehmen tätigen Arbeitnehmern sind keine >immateriellen Wirtschaftsgüter, sondern nicht selbständig bewertbare geschäftswertbildende Faktoren (>BFH vom 7.11.1985 - BStBl 1986 II S. 176).

Softwaresysteme

Bilanzsteuerliche Beurteilung von Aufwendungen zur Einführung eines betriebswirtschaftlichen Softwaresystems (ERP-Software) >BMF vom 18.11.2005 (BStBl I S. 1025).

Vertreterrecht

Löst ein Handelsvertreter durch Vereinbarung mit dem Geschäftsherrn den Ausgleichsanspruch (§ 89b HGB) seines Vorgängers in einer bestimmten Höhe ab, erwirbt er damit entgeltlich ein immaterielles Wirtschaftsgut "Vertreterrecht" (>BFH vom 18.1.1989 - BStBl II S. 549). Dieses ist nicht mit einem Geschäfts- oder Firmenwert gleichzusetzen (>BFH vom 12.7.2007 - BStBl II S. 959).

Warenzeichen (Marke)

Ein entgeltlich erworbenes Warenzeichen (Marke) ist dem Grunde nach ein abnutzbares Wirtschaftsgut (>BMF vom 12.7.1999 - BStBl I S. 686).

H 5.6 Rechnungsabgrenzungen

Abschlussgebühren

können eine (Gegen-)leistung darstellen, die dem jeweiligen Bausparvertrag als Entgelt für den eigentlichen Vertragsabschluss zuzuordnen sind, sie wirken sich unmittelbar mit ihrer Vereinnahmung erfolgswirksam aus und sind bilanziell nicht passiv abzugrenzen (>BFH vom 11.2.1998 - BStBl II S. 381).

Auflösung von Rechnungsabgrenzungsposten im Zusammenhang mit Zinsaufwand

Der Rechnungsabgrenzungsposten ist ratierlich über die gesamte Darlehenslaufzeit, bei Tilgungs- oder Abzahlungsdarlehen degressiv nach der Zinsstaffelmethode und bei Endfälligkeitsdarlehen

linear, aufzulösen. Bei vorzeitiger Sondertilgung des Darlehens ist der Rechnungsabgrenzungsposten im Verhältnis der Sondertilgung zu dem Gesamtdarlehensbetrag aufzulösen (>BFH vom 24.6.2009 - BStBl II S. 781).

Ausbeuteverträge

Vorausgezahlte Ausbeuteentgelte für Bodenschätze, mit deren Abbau vor dem Bilanzstichtag bereits begonnen wurde, sind in einen Rechnungsabgrenzungsposten einzustellen, der über die jährlich genau festzustellende Fördermenge aufzulösen ist; ist mit dem Abbau vor dem Bilanzstichtag noch nicht begonnen worden, ist das vorausgezahlte Entgelt als Anzahlung zu behandeln (>BFH vom 25.10.1994 - BStBl 1995 II S. 312).

Bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag

liegt vor:

- Wenn die abzugrenzenden Ausgaben und Einnahmen für einen bestimmten nach dem Kalenderjahr bemessenen Zeitraum bezahlt oder vereinnahmt werden, z. B. monatliche, vierteljährliche, halbjährliche **Mietvorauszahlungen**oder Zahlung der Miete im Voraus für einen Messestand für eine zeitlich feststehende Messe (>BFH vom 9.12.1993 - BStBl 1995 II S. 202).
- Bei **Übernahme von Erschließungskosten und Kanalanschlussgebühren durch den Erbbauberechtigten** (>BFH vom 17.4.1985 - BStBl II S. 617).
- Bei **Ausbeuteverträgen.**
- Bei zeitlich nicht begrenzten Dauerleistungen, wenn sich rechnerisch ein **Mindestzeitraum** bestimmen lässt (>BFH vom 9.12.1993 - BStBl 1995 II S. 202, BMF vom 15.3.1995 - BStBl I S. 183).

liegt nicht vor:

- Wenn sich der Zeitraum nur durch **Schätzung** ermitteln lässt (>BFH vom 3.11.1982 - BStBl 1983 II S. 132).
- Bei planmäßiger oder betriebsgewöhnlicher **Nutzungsdauer** eines abnutzbaren Sachanlageguts (>BFH vom 22.1.1992 - BStBl II S. 488).

Dauerschuldverhältnis

- Die Entschädigung für die Aufhebung eines für eine bestimmte Laufzeit begründeten Schuldverhältnisses kann nicht in einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten eingestellt werden (>BFH vom 23.2.2005 - BStBl II S. 481).
- Eine Vergütung, die der Kreditgeber für seine Bereitschaft zu einer für ihn nachteiligen Änderung der Vertragskonditionen vom Kreditnehmer vereinnahmt hat, ist in der Bilanz des Kreditgebers nicht passiv abzugrenzen (>BFH vom 7.3.2007 - BStBl II S. 697).

Erbbaurecht

Für im Voraus gezahlte Erbbauzinsen ist ein Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden (>BFH vom 20.11.1980 - BStBl 1981 II S. 398).

Ertragszuschüsse

Für Ertragszuschüsse ist ggf. ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden (>BFH vom 5.4.1984 - BStBl II S. 552 sowie BMF vom 2.9.1985 - BStBl I S. 568).

Filmherstellungskosten

>BMF vom 23.2.2001 (BStBl I S. 175) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 5.8.2003 (BStBl I S. 406), Tzn. 34 und 35

Finanzierungskosten

- Für ein bei der Ausgabe einer festverzinslichen Schuldverschreibung mit bestimmter Laufzeit vereinbartes Disagio ist in der Steuerbilanz ein Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren (>BFH vom 29.11.2006 - BStBl 2009 II S. 955).
- >H 6.10 (Damnum, Kreditbedingungen, Umschuldung, Vermittlungsprovision, Zinsfestschreibung)

Forfaitierung von Forderungen aus Leasing-Verträgen

>BMF vom 9.1.1996 (BStBl I S. 9) und >BFH vom 24.7.1996 (BStBl 1997 II S. 122)

Abweichend von Abschnitt III 2 Buchstabe b des BMF-Schreibens vom 9.1.1996 ist bei der sog. Restwertforfaitierung aus Teilarmortisationsverträgen die Zahlung des Dritten an den Leasinggeber steuerlich als ein Darlehen an den Leasinggeber zu beurteilen. Die Forfaitierungserlöse sind von ihm nicht als Erträge aus zukünftigen Perioden passiv abzugrenzen, sondern als Verbindlichkeiten auszuweisen und bis zum Ablauf der Grundmietzeit ratierlich aufzuzinsen (>BFH vom 8.11.2000 - BStBl 2001 II S. 722).

Garantiegebühr

Wegen vereinnahmter Garantiegebühr gebildeter passiver Rechnungsabgrenzungsposten ist während der Garantiezeit insoweit aufzulösen, als die Vergütung auf den bereits abgelaufenen Garantiezeitraum entfällt (>BFH vom 23.3.1995 - BStBl II S. 772).

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG

R 5.6 gilt bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG sinngemäß (>§ 141 Abs. 1 Satz 2 AO, BFH vom 20.11.1980 - BStBl 1981 II S. 398).

Honorare

Sind im Voraus erhaltene Honorare zeitraumbezogen und besteht für den gesamten Zeitraum eine Dauerverpflichtung, ist für die anteilig auf folgende Wirtschaftsjahre entfallenden Honorare ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden (>BFH vom 10.9.1998 - BStBl 1999 II S. 21).

Investitionszuschüsse

- Soweit Zuschüsse zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes geleistet werden, sind sie nicht passiv abzugrenzen (>BFH vom 22.1.1992 - BStBl II S. 488).
- >R 6.5

Leasingvertrag mit degressiven Leasingraten - Behandlung beim Leasingnehmer

- **Immobilienleasing**

  Bilanzsteuerrechtlich ist die Summe der während der vertraglichen Grundmietzeit geschuldeten Jahresmieten in jährlich gleichbleibenden Beträgen auf die Grundmietzeit zu verteilen und demgemäß der Teil der vertraglichen Jahresmieten, der in den ersten Jahren der Grundmietzeit über den sich für die gesamte Grundmietzeit ergebenden Jahresaufwand hinaus geht, zu aktivieren (>BFH vom 12.8.1982 - BStBl II S. 696 und >BMF vom 10.10.1983 - BStBl I S. 431).

- **Mobilienleasing**

  Für degressive Raten beim Leasing beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist kein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden (>BFH vom 28.2.2001 - BStBl II S. 645).

Maklerprovision

Für Maklerprovisionen im Zusammenhang mit dem Abschluss eines Mietvertrags kann kein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden (>BFH vom 19.6.1997 - BStBl II S. 808).

Mobilfunkdienstleistungsverträge

Vergünstigungen im Zusammenhang mit dem Abschluss von Mobilfunkdienstleistungsverträgen >BMF vom 20.6.2005 (BStBl I S. 801)

Öffentlich Private Partnerschaft - ÖPP - (auch Public Private Partnership - PPP -)

Zum A-Modell >BMF vom 4.10.2005 (BStBl I S. 916)

Öffentlich-rechtliche Verpflichtungen

Die Bildung passiver Rechnungsabgrenzungsposten ist nicht auf Fälle beschränkt, in denen Vorleistungen im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags erbracht werden (>BFH vom 26.6.1979 - BStBl II S. 625). Sie kann auch in Fällen geboten sein, in denen die gegenseitigen Verpflichtungen ihre Grundlage im öffentlichen Recht haben (>BFH vom 17.9.1987 - BStBl 1988 II S. 327).

Urlaubsgeld bei abweichendem Wirtschaftsjahr

Es hängt von den Vereinbarungen der Vertragspartner ab, ob Urlaubsgeld, das bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr vor dem Bilanzstichtag für das gesamte Urlaubsjahr bezahlt wird, anteilig aktiv abzugrenzen ist (>BFH vom 6.4.1993 - BStBl II S. 709).

Zeitbezogene Gegenleistung

Der Vorleistung des einen Vertragsteils muss eine zeitbezogene Gegenleistung des Vertragspartners gegenüberstehen (>BFH vom 11.7.1973 - BStBl II S. 840 und vom 4.3.1976 - BStBl 1977 II S. 380) und der Zeitraum, auf den sich die Vorleistung des einen Vertragsteils bezieht, muss bestimmt sein (>BFH vom 7.3.1973 - BStBl II S. 565).

Zinszuschuss

Der kapitalisiert ausgezahlte Zinszuschuss für die Aufnahme eines langjährigen Kapitalmarktdarlehens ist passiv abzugrenzen (>BFH vom 24.6.2009 - BStBl II S. 781).

>Auflösung von Rechnungsabgrenzungsposten im Zusammenhang mit Zinsaufwand

H 5.7 Rückstellungen

H 5.7 (1)

Bewertung von Rückstellungen

>R 6.11

Drohverlust

- Optionsprämie

  >H 4.2 (15)

- **Teilwertabschreibung**

  Die Teilwertabschreibung hat gegenüber der Drohverlustrückstellung Vorrang. Das Verbot der Rückstellungen für drohende Verluste (§ 5 Abs. 4a Satz 1 EStG) erfasst nur denjenigen Teil des Verlustes, der durch die Teilwertabschreibung nicht verbraucht ist (>BFH vom 7.9.2005 - BStBl 2006 II S. 298).

Eiserne Verpachtung

Zur Gewinnermittlung bei der Verpachtung von Betrieben mit Substanzerhaltungspflicht des Pächters nach §§ 582a, 1048 BGB >BMF vom 21.2.2002 (BStBl I S. 262).

(Anhang 16)

ERA-Anpassungsfonds in der Metall- und Elektroindustrie

>BMF vom 2.4.2007 (BStBl I S. 301)

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG

Die Grundsätze über Rückstellungen gelten sinngemäß bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG (>§ 141 Abs. 1 Satz 2 AO und BFH vom 20.11.1980 - BStBl 1981 II S. 398).

Handelsrechtliches Passivierungswahlrecht

Besteht handelsrechtlich ein Wahlrecht zur Bildung einer Rückstellung (§ 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB in der bis zum 28. Mai 2009 geltenden Fassung), darf die Rückstellung steuerrechtlich nicht gebildet werden (>BFH vom 25.8.1989 - BStBl II S. 893).

Jubiläumszuwendungen

Zu den Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums >BMF vom 8.12.2008 (BStBl I S. 1013).

Rückabwicklung

Für die Bildung von Rückstellungen im Zusammenhang mit Rückgewährschuldverhältnissen ist wie folgt zu differenzieren:

- Ein Verkäufer darf wegen seiner Verpflichtung zur Rückerstattung dann keine Rückstellung bilden, wenn er am Bilanzstichtag mit einem Rücktritt vom Kaufvertrag, bei Verbraucherverträgen mit Widerrufs- oder Rückgaberecht mit dessen Ausübung, nicht rechnen muss; das gilt auch dann, wenn noch vor der Aufstellung der Bilanz der Rücktritt erklärt bzw. das Widerrufs- oder Rückgaberecht ausgeübt wird.
- Ist jedoch bereits am Bilanzstichtag eine Vertragsauflösung durch Erklärung des Rücktritts bzw. Ausübung des Widerrufs- oder Rückgaberechts wahrscheinlich, so ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten wegen des Risikos der drohenden Vertragsauflösung zu bilden. Ist der Verkäufer auf Grund eines Rücktrittsrechts bzw. eines Widerrufs- oder Rückgaberechts verpflichtet, die bereits verkaufte und übergebene Sache wieder zurückzunehmen, steht die Vorschrift des § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG der Rückstellungsbildung nicht entgegen. Die Rückstellung ist in Höhe der Differenz zwischen dem zurückzugewährenden Kaufpreis und dem Buchwert des veräußerten Wirtschaftsguts zu bilden. Sie neutralisiert damit lediglich den Veräußerungsgewinn.

(>BMF vom 21.2.2002 - BStBl I S. 335).

H 5.7 (3)

Abrechnungsverpflichtung

Für die sich aus § 14 VOB/B ergebende Verpflichtung zur Abrechnung gegenüber dem Besteller ist eine Rückstellung zu bilden (>BFH vom 25.2.1986 - BStBl II S. 788); entsprechendes gilt für die Abrechnungsverpflichtung nach den allgemeinen Bedingungen für die Gasversorgung/Elektrizitätsversorgung (>BFH vom 18.1.1995 - BStBl II S. 742).

Aufwandsrückstellungen

können in der Steuerbilanz nicht gebildet werden (>BFH vom 8.10.1987 - BStBl 1988 II S. 57, vom 12.12.1991 - BStBl 1992 II S. 600 und vom 8.11.2000 - BStBl 2001 II S. 570); Ausnahmen >R 5.7 Abs. 11.

Faktischer Leistungszwang

Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist nicht nur für Verpflichtungen aus einem am Bilanzstichtag bestehenden Vertrag zu bilden, sondern auch für Verpflichtungen, die sich aus einer Branchenübung ergeben (faktischer Leistungszwang). Dies ist z. B. der Fall, wenn ein Unternehmen von seinen Kunden Zuschüsse zu den Herstellungskosten für Werkzeuge erhält, die es bei der Preisgestaltung für die von ihm mittels dieser Werkzeuge herzustellenden und zu liefernden Produkte preismindernd berücksichtigen muss; die Rückstellung ist über die voraussichtliche Dauer der Lieferverpflichtung aufzulösen (>BFH vom 29.11.2000 - BStBl 2002 II S. 655).

Pfandrückstellungen

Für die Verpflichtung zur Rückgabe von Pfandgeld sind Rückstellungen zu bilden; deren Höhe richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls (>BMF vom 13.6.2005 - BStBl I S. 715).

>H 5.7 (6)

Provisionsfortzahlungen an einen Handelsvertreter

Eine Passivierung als Verbindlichkeit oder Rückstellung ist anders als bei einem Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters (>H 5.7 (5)) grundsätzlich möglich, wenn die Zahlung unabhängig von aus der ehemaligen Tätigkeit stammenden zukünftigen erheblichen Vorteilen des vertretenen Unternehmens ist und sie nicht für ein Wettbewerbsverbot vorgenommen wird. Steht die Provisionsverpflichtung unter einer aufschiebenden Bedingung, ist die Wahrscheinlichkeit des Eintritts der Bedingung zu prüfen (>BMF vom 21.6.2005 - BStBl I S. 802).

Rückzahlungsverpflichtung

Eine Rückstellung für mögliche Honorar-Rückzahlungsverpflichtungen kann nur gebildet werden, wenn am Bilanzstichtag mehr Gründe für als gegen das Bestehen einer solchen Verpflichtung sprechen. Ein gegen eine dritte Person in einer vergleichbaren Sache ergangenes erstinstanzliches Urteil genügt für sich allein noch nicht, um für das Bestehen einer entsprechenden Verbindlichkeit überwiegende Gründe annehmen zu können (>BFH vom 19.10.2005 - BStBl 2006 II S. 371).

Werkzeugkostenzuschuss

>Faktischer Leistungszwang

Wesentlichkeit

- Ob für eine Verpflichtung, z. B. eine Abrechnungsverpflichtung, unter dem Gesichtspunkt der Wesentlichkeit eine Rückstellung zu bilden ist, ist nicht nach dem Aufwand für das einzelne Vertragsverhältnis zu beurteilen, sondern nach der Bedeutung der Verpflichtung für das Unternehmen (>BFH vom 18.1.1995 - BStBl II S. 742).
- Für Verpflichtungen zur Nachbetreuung bereits abgeschlossener Lebensversicherungen können keine Rückstellungen gebildet werden (>BMF vom 28.11.2006 - BStBl I S. 765).

H 5.7 (4)

Öffentliche Leitsätze

Allgemeine öffentliche Leitsätze, z. B. die Verpflichtung der Wohnungsbauunternehmen, im Interesse der Volkswirtschaft die errichteten Wohnungen zu erhalten, rechtfertigen keine Rückstellung (>BFH vom 26.5.1976 - BStBl II S. 622).

Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen sind u. a.

zulässig für:

- Verpflichtung zur Aufstellung der Jahresabschlüsse (>BFH vom 20.3.1980 - BStBl II S. 297).
- Verpflichtung zur Buchung laufender Geschäftsvorfälle des Vorjahres (>BFH vom 25.3.1992 - BStBl II S. 1010).
- Gesetzliche Verpflichtung zur Prüfung der Jahresabschlüsse, zur Veröffentlichung des Jahresabschlusses im Bundesanzeiger, zur Erstellung des Lageberichts und zur Erstellung der die Betriebssteuern des abgelaufenen Jahres betreffenden Steuererklärungen (>BFH vom 23.7.1980 - BStBl 1981 II S. 62, 63).
- Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen gemäß § 257 HGB und § 147 AO (>BFH vom 19.8.2002 - BStBl 2003 II S. 131).
- Verpflichtungen zur Wiederaufbereitung (Recycling) und Entsorgung von Bauschutt (>BFH vom 25.3.2004 - BStBl 2006 II S. 644 und vom 21.9.2005 - BStBl 2006 II S. 647). § 5 Abs. 4b EStG ist zu beachten.

nicht zulässig für:

- Verpflichtung zur Durchführung der Hauptversammlung (>BFH vom 23.7.1980 - BStBl 1981 II S. 62).
- Künftige Betriebsprüfungskosten, solange es an einer Prüfungsanordnung fehlt (>BFH vom 24.8.1972 - BStBl 1973 II S. 55).
- Künftige Beitragszahlungen an den Pensionssicherungsverein (>BFH vom 6.12.1995 - BStBl 1996 II S. 406).
- Verpflichtung zur Erstellung der Einkommensteuererklärung und der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung des Gewinns einer Personengesellschaft (>BFH vom 24.11.1983 - BStBl 1984 II S. 301).
- Verpflichtung zur Entsorgung eigenen Abfalls (>BFH vom 8.11.2000 - BStBl 2001 II S. 570).
- Anpassungsverpflichtungen - nach der Technischen Anleitung zur Reinhaltung der Luft - TA Luft - (>BMF vom 21.1.2003 - BStBl I S. 125).
- Gesetzliche Verpflichtungen, wenn die Rechtsnorm eine Frist für die Erfüllung enthält und diese am Bilanzstichtag noch nicht abgelaufen ist (>BFH vom 13.12.2007 - BStBl 2008 II S. 516).

H 5.7 (5)

Altersteilzeitverpflichtungen

Zur bilanziellen Berücksichtigung von Altersteilzeitverpflichtungen nach dem Altersteilzeitgesetz (AltTZG) >BMF vom 28.3.2007 (BStBl I S. 297) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 11.3.2008 (BStBl I S. 496).

(Anhang 7)

Arbeitsfreistellung

Rückstellungen für Verpflichtungen zur Gewährung von Vergütungen für die Zeit der Arbeitsfreistellung vor Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis und Jahreszusatzleistungen im Jahr des Eintritts des Versorgungsfalls (>BMF vom 11.11.1999 - BStBl I S. 959 und vom 28.3.2007 - BStBl I S. 297).

(Anhang 7)

Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters

- Eine Rückstellung für die Verpflichtung zur Zahlung eines Ausgleichs an einen Handelsvertreter nach § 89b HGB ist vor Beendigung des Vertragsverhältnisses nicht zulässig, da wesentliche Voraussetzung für einen solchen Ausgleich ist, dass dem Unternehmer aus der

früheren Tätigkeit des Vertreters mit hoher Wahrscheinlichkeit noch nach Beendigung des Vertragsverhältnisses erhebliche Vorteile erwachsen (>BFH vom 20.1.1983 - BStBl II S. 375).

- Zur Abgrenzung gegenüber einer Provisionsfortzahlung >H 5.7 (3) Provisionsfortzahlungen an einen Handelsvertreter

Beihilfen an Pensionäre

Für die Verpflichtung, Pensionären und aktiven Mitarbeitern während der Zeit ihres Ruhestandes in Krankheits-, Geburts- und Todesfällen Beihilfen zu gewähren, ist eine Rückstellung zu bilden (>BFH vom 30.1.2002 - BStBl 2003 II S. 279).

Entstandene Verpflichtungen

Rückstellungen für bereits rechtlich entstandene Verpflichtungen sind nur zulässig, wenn ihre wirtschaftliche Verursachung in der Vergangenheit liegt (>BMF vom 21.1.2003 - BStBl I S. 125).

Garantierückstellungen

Garantierückstellungen, mit denen das Risiko künftigen Aufwands durch kostenlose Nacharbeiten oder durch Ersatzlieferungen oder aus Minderungen oder Schadenersatzleistungen wegen Nichterfüllung auf Grund gesetzlicher oder vertraglicher Gewährleistungen erfasst werden soll, können bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen als Einzelrückstellungen für die bis zum Tag der Bilanzaufstellung bekannt gewordenen einzelnen Garantiefälle oder als Pauschalrückstellung gebildet werden. Für die Bildung von Pauschalrückstellungen ist Voraussetzung, dass der Kaufmann auf Grund der Erfahrungen in der Vergangenheit mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit mit Garantieinanspruchnahmen rechnen muss oder dass sich aus der branchenmäßigen Erfahrung und der individuellen Gestaltung des Betriebs die Wahrscheinlichkeit ergibt, Garantieleistungen erbringen zu müssen (>BFH vom 30.6.1983 - BStBl 1984 II S. 263 und vom 24.3.1999 - BStBl 2001 II S. 612).

Nachbetreuungsleistungen bei Hörgeräte-Akustikern

Nachbetreuungsverpflichtungen sind im Zeitpunkt der Veräußerung der Hörhilfen auch wirtschaftlich verursacht (>BMF vom 12.10.2005 - BStBl I S. 953).

Prozesskosten

Bei am Bilanzstichtag noch nicht anhängigen Verfahren/Instanzen fehlt es grundsätzlich an der wirtschaftlichen Verursachung (>BFH vom 6.12.1995 - BStBl 1996 II S. 406).

Zinszahlung

Eine Verpflichtung zur Zinszahlung ist am Bilanzstichtag nur insoweit wirtschaftlich verursacht, als damit eine Zeitspanne vor dem Bilanzstichtag abgegolten wird (>BFH vom 6.12.1995 - BStBl 1996 II S. 406).

Zuwendungen aus Anlass eines Geschäfts- oder Firmenjubiläums

Für rechtsverbindlich zugesagte Zuwendungen aus Anlass eines Geschäfts- oder Firmenjubiläums, die sich nach der Dauer der Betriebszugehörigkeit der einzelnen Mitarbeiter bemessen, ist eine Rückstellung in dem Umfang zu bilden, in dem die Anspruchsvoraussetzungen durch die vergangene Betriebszugehörigkeit des jeweiligen Mitarbeiters erfüllt sind. Die Regelung für Zuwendungen aus Anlass eines Dienstjubiläums (§ 5 Abs. 4 EStG) gilt dafür nicht (>BFH vom 29.11.2000 - BStBl 2004 II S. 41).

H 5.7 (6)

Allgemeines

Eine Inanspruchnahme ist wahrscheinlich, wenn der Stpfl. nach den Umständen, die am Bilanzstichtag objektiv vorlagen und bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung bekannt oder erkennbar wurden, ernstlich damit rechnen musste, aus der Verpflichtung in Anspruch genommen zu werden. Er darf im Hinblick auf seine Inanspruchnahme nicht die pessimistischste Alternative wählen; für die Inanspruchnahme müssen mehr Gründe dafür als dagegen sprechen (>BFH vom 19.10.2005 - BStBl 2006 II S. 371).

Entdeckung

Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ist gegeben, wenn die anspruchsbegründenden Tatsachen bis zum Tag der Bilanzaufstellung entdeckt sind (>BFH vom 2.10.1992 - BStBl 1993 II S. 153).

Hinterzogene Steuern

Hinterzogene Lohnsteuer ist vom Arbeitgeber in dem Zeitpunkt zurückzustellen, in dem er mit seiner Haftungsinanspruchnahme ernsthaft rechnen muss (>BFH vom 16.2.1996 - BStBl II S. 592).

Patronatserklärungen

Die Passivierung von Rückstellungen für Verpflichtgungen aus sog. harten Patronatserklärungen setzt voraus, dass die Gefahr der Inanspruchnahme aus der Verpflichtung ernsthaft droht. Eine Inanspruchnahme aus einer konzerninternen Patronatserklärung der Muttergesellschaft für ein Tochterunternehmen droht dann nicht, wenn das Schuldnerunternehmen zwar in der Krise ist, innerhalb des Konzerns ein Schwesterunternehmen aber die erforderliche Liquidität bereitstellt und auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit nicht damit zu rechnen ist, dass dieses Schwesterunternehmen Ansprüche gegen die Muttergesellschaft geltend machen wird (>BFH vom 25.10.2006 - BStBl 2007 II S. 384).

Pfandrückstellungen

- Im Rahmen der im Getränkehandel branchenüblichen Abläufe von laufenden Geschäftsbeziehungen kann nur in begründeten Einzelfällen (z. B. wenn die Geschäftsbeziehungen beendet werden oder eine Aufforderung unmittelbar bevorsteht, das gesamte Leergut zu einem bestimmten Termin zurückzugeben) mit der vorzeitigen Inanspruchnahme des Verpflichteten zur Rückgabe des Leergutes gerechnet werden (>BFH vom 25.4.2006 - BStBl II S. 749).
- >H 5.7 (3)

Schadensersatz

- Bei einseitigen Verbindlichkeiten ist die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme erst gegeben, wenn der Gläubiger die sich aus ihnen ergebende (mögliche) Berechtigung kennt. Dies gilt auch für öffentlich-rechtliche Verbindlichkeiten (>BFH vom 19.10.1993 - BStBl II S. 891).
- Bei privat-rechtlichen Schadensersatzansprüchen ist entweder die Kenntnis des Gläubigers von den den Schadensersatzanspruch begründenden Umständen oder zumindest eine derartige unmittelbar bevorstehende Kenntniserlangung erforderlich (>BFH vom 25.4.2006 - BStBl II S. 749).

H 5.7 (8)

Erfüllungsrückstand

- Ein Erfüllungsrückstand liegt insbesondere vor, wenn der Schuldner einer Verpflichtung nicht nachgekommen ist, die er im abgelaufenen Wirtschaftsjahr hätte erfüllen müssen (>BFH vom 3.12.1991 - BStBl 1993 II S. 89). Die noch ausstehende Gegenleistung muss eine Vorleistung abgelten und ihr damit synallagmatisch zweckgerichtet und zeitlich zuordenbar sein (>BFH vom 5.4.2006 - BStBl II S. 593).
- Für die Verpflichtung zur Lohnfortzahlung im Krankheitsfall kann keine Rückstellung gebildet werden (>BFH vom 27.6.2001 - BStBl II S. 758).

H 5.7 (10)

Patentverletzung

- Die Bildung einer Rückstellung wegen Verletzung fremder Patentrechte nach § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG setzt nicht voraus, dass der Patentinhaber von der Rechtsverletzung Kenntnis erlangt hat.
- Wird ein und dasselbe Schutzrecht in mehreren Jahren verletzt, bestimmt sich der Ablauf der dreijährigen Auflösungsfrist i. S. d. § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG nach der erstmaligen Rechtsverletzung.

(>BFH vom 9.2.2006 - BStBl II S. 517).

H 5.7 (11)

Turnusmäßige Erhaltungsarbeiten

Bei Erhaltungsarbeiten, die erfahrungsgemäß in ungefähr gleichem Umfang und in gleichen Zeitabständen anfallen und turnusgemäß durchgeführt werden, liegt in der Regel keine unterlassene Instandhaltung vor (>BFH vom 15.2.1955 - BStBl III S. 172).

H 5.7 (12)

Garantierückstellung

>H 5.7 (5)

Geschäftliche Erwägungen

Geschäftliche Erwägungen sind anzunehmen, wenn am Bilanzstichtag unter Berücksichtigung des pflichtgemäßen Ermessens des vorsichtigen Kaufmanns damit zu rechnen ist, dass Kulanzleistungen auch in Zukunft bewilligt werden müssen (>BFH vom 6.4.1965 - BStBl III S. 383).

H 5.7 (13)

Auflösung

Rückstellungen sind auch dann aufzulösen, wenn

- nach dem Bilanzstichtag, aber vor der Bilanzerstellung Umstände bekannt werden, die am Bilanzstichtag objektiv vorlagen, aus denen sich ergibt, dass mit einer Inanspruchnahme nicht mehr zu rechnen ist (>BFH vom 30.1.2002 - BStBl II S. 688).
- die Verbindlichkeit trotz weiterbestehender rechtlicher Verpflichtung keine wirtschaftliche Belastung mehr darstellt (>BFH vom 22.11.1988 - BStBl 1989 II S. 359).

Erfolgsneutrale Auflösung

Eine Rückstellung ist erfolgsneutral aufzulösen, wenn der Wegfall der Voraussetzungen für ihre Bildung und Beibehaltung auf Umständen beruht, die als Einlage i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG zu beurteilen sind (>BFH vom 12.4.1989 - BStBl II S. 612).

Rechtsmittel

- Eine Rückstellung wegen einer gerichtsanhängigen Schadensersatzverpflichtung ist erst aufzulösen, wenn über die Verpflichtung endgültig und rechtskräftig ablehnend entschieden ist (>BFH vom 27.11.1997 - BStBl 1998 II S. 375).

- Eine Rückstellung ist nicht aufzulösen, wenn der Stpfl. in einer Instanz obsiegt hat, der Prozessgegner gegen diese Entscheidung aber noch ein Rechtsmittel einlegen kann (>BFH vom 30.1.2002 - BStBl II S. 688).
- Ein nach dem Bilanzstichtag, aber vor dem Zeitpunkt der Bilanzaufstellung erfolgter Verzicht des Prozessgegners auf ein Rechtsmittel wirkt nicht auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag zurück (>BFH vom 30.1.2002 - BStBl II S. 688).

Schadensersatz

>Rechtsmittel

Verhandlungen

Wird am Bilanzstichtag über den Wegfall einer Verpflichtung verhandelt, so rechtfertigt dies die Auslösung einer gebildeten Rückstellung grundsätzlich nicht (>BFH vom 17.11.1987 - BStBl 1988 II S. 430).

H 5a Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr

Allgemeines

>BMF vom 12.6.2002 (BStBl I S. 614) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 31.10.2008 (BStBl I S. 956)

Saldierung des Schattengewinns mit verrechenbaren Verlusten aus der Zeit vor der Tonnagebesteuerung

Der während der Tonnagebesteuerung gem. § 5a Abs. 5 Satz 4 EStG im Wege einer Schattenrechnung zu ermittelnde Gewinn ist mit dem aus der Zeit vor der Tonnagebesteuerung entstandenen verrechenbaren Verlust nach § 15a Abs. 2 EStG zu saldieren. Davon unberührt bleibt die Verrechnung auch mit einem hinzuzurechnenden Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG (>BFH vom 20.11.2006 - BStBl 2007 II S. 261).

H 6.1 Anlagevermögen und Umlaufvermögen

Anlagevermögen

- Begriff >§ 247 Abs. 2 HGB

  (Anhang 10)

- Umfang >Gliederungsschema in § 266 Abs. 2 HGB

  (Anhang 10)

Baumbestand

Der in einem selbständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehende Baumbestand gehört als Wirtschaftsgut zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen eines Forstbetriebs (>BFH vom 5.6.2008 - BStBl II S. 960 und vom 5.6.2008 - BStBl II S. 968).

Erwerb von Wirtschaftsgütern kurz vor Betriebsveräußerung

Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der dauerhaften Einbindung in einen bereits bestehenden Geschäftsbetrieb erworben werden, sind auch dann im Anlagevermögen auszuweisen, wenn die gesamte organisatorische Einheit (Betrieb einschließlich erworbener Wirtschaftsgüter) kurze Zeit später mit der Absicht der Weiterführung veräußert wird(>BFH vom 10.8.2005 - BStBl II S. 58).

Filme

In echter Auftragsproduktion hergestellte Filme sind immaterielle Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (>BFH vom 20.9.1995 - BStBl 1997 II S. 320).

Geschäfts- oder Firmenwert

- Zur bilanzsteuerlichen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts und so genannter firmenwertähnlicher Wirtschaftsgüter >BMF vom 20.11.1986 (BStBl I S. 532).

  (Anhang 9)

- >H 5.5 (Geschäfts- oder Firmenwert/Praxiswert)

Gewerblicher Grundstückshandel

>BMF vom 26.3.2004 (BStBl I S. 434), Tz. 33

(Anhang 17)

Grund und Boden eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs

>BMF vom 26.3.2004 (BStBl I S. 434), Tz. 27

(Anhang 17)

Halbfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden

werden als Vorräte dem Umlaufvermögen zugeordnet (>BFH vom 7.9.2005 - BStBl 2006 II S. 298).

>H 6.7

Leergut in der Getränkeindustrie

ist Anlagevermögen (>BMF vom 13.6.2005 - BStBl I S. 715).

Musterhäuser

rechnen zum Anlagevermögen (>BFH vom 31.3.1977 - BStBl II S. 684).

Praxiswert/Sozietätspraxiswert

>BFH vom 24.2.1994 (BStBl II S. 590).

Rohstoff

Zum Begriff des Rohstoffs und seiner Zuordnung zum Umlauf-(Vorrats-)vermögen >BFH vom 2.12.1987 (BStBl 1988 II S. 502).

Umlaufvermögen

Umfang >Gliederungsschema in § 266 Abs. 2 HGB

(Anhang 10)

Vorführ- und Dienstwagen

rechnen zum Anlagevermögen (>BFH vom 17.11.1981 - BStBl 1982 II S. 344).

H 6.2 Anschaffungskosten

Anschaffungskosten

Begriff und Umfang >§ 255 Abs. 1 HGB

(Anhang 10)

Ausländische Währung

- Bei einem Anschaffungsgeschäft in ausländischer Währung ist der Wechselkurs im Anschaffungszeitpunkt für die Berechnung der Anschaffungskosten maßgebend (>BFH vom 16.12.1977 - BStBl 1978 II S. 233).
- Ist der in einer Fremdwährung geleistete Einzahlungsbetrag eines Gesellschafters in die Kapitalrücklage der Gesellschaft, durch den sich die Anschaffungskosten seiner Beteiligung erhöht haben, später an den Gesellschafter zurückzuzahlen und hat sich der - in EUR - berechnete Wert jenes Betrags inzwischen durch einen Kursverlust der fremden Währung vermindert, entsteht für den Gesellschafter auch dann kein sofort abziehbarer Aufwand, wenn er die Beteiligung im Betriebsvermögen hält. Der Anspruch auf die Rückzahlung ist bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich mit demjenigen Wert anzusetzen, der sich unter Berücksichtigung des Wechselkurses am Tag der Darlehensgewährung oder - im Fall der dauernden Wertminderung - eines ggf. niedrigeren Kurses am Bilanzstichtag ergibt (>BFH vom 27.4.2000 - BStBl 2001 II S. 168).

Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG

Die Ausschüttung aus dem Eigenkapital nach § 27 KStG verringert wie eine >Rückzahlung aus Kapitalherabsetzung die Anschaffungskosten der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft.

>BMF vom 4.6.2003 (BStBl I S. 366)

>BFH vom 16.3.1994 (BStBl II S. 527) und vom 19.7.1994 (BStBl 1995 II S. 362)

Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG sind als Beteiligungsertrag zu erfassen, soweit sie den Buchwert übersteigen (>BFH vom 20.4.1999 - BStBl II S. 647).

Beteiligung an Kapitalgesellschaft

Die Anschaffungskosten einer betrieblichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft umfassen neben den ursprünglichen Anschaffungskosten auch die Nachschüsse sowie alle sonstigen Kapitalzuführungen durch die Gesellschafter, die auf der Ebene der Kapitalgesellschaft zu offenen oder verdeckten Einlagen führen. Sie umschließen - anders als im Bereich des § 17 EStG (>R 17 Abs. 5) - nicht die Zuführung von Fremdkapital, wie die Gewährung von Darlehen, oder die Bürgschaftsleistungen von Gesellschaftern, auch wenn diese Finanzierungsmaßnahmen kapitalersetzenden Charakter haben; die entsprechende Darlehensforderung ist vielmehr ein eigenständiges Wirtschaftsgut im Betriebsvermögen des Gesellschafters (>BFH vom 20.4.2005 - BStBl II S. 694).

Disagio

Dem Veräußerer erstattete Damnum-/Disagiobeträge gehören beim Erwerber zu den Anschaffungskosten, wenn deren verpflichtende Erstattung im Kaufvertrag als Teil des Kaufpreises vereinbart worden ist (>BFH vom 17.2.1981 - BStBl II S. 466).

Einlagenrückgewähr

>Rückzahlung aus Kapitalherabsetzung

>Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG

Erbauseinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge

Anschaffungskosten bei Erbauseinandersetzung und vorweggenommener Erbfolge >BMF vom 14.3.2006 (BStBl I S. 253) und vom 13.1.1993 (BStBl I S. 80) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 26.2.2007 (BStBl I S. 269).

(Anhang 13)

Erbbaurecht

- Zu den Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts "Erbbaurecht" gehören auch einmalige Aufwendungen wie Grunderwerbsteuer, Maklerprovision, Notar- und Gerichtsgebühren, jedoch nicht vorausgezahlte oder in einem Einmalbetrag gezahlte Erbbauzinsen (>BFH vom 4.6.1991 - BStBl 1992 II S. 70).
- Beim Erwerb eines "bebauten" Erbbaurechts entfallen die gesamten Anschaffungskosten auf das Gebäude, wenn der Erwerber dem bisherigen Erbbauberechtigten nachweislich ein Entgelt nur für den Gebäudeanteil gezahlt hat, während er gegenüber dem Erbbauverpflichteten (Grundstückseigentümer) nur zur Zahlung des laufenden Erbbauzinses verpflichtet ist (>BFH vom 15.11.1994 - BStBl 1995 II S. 374).
- >H 6.4 (Erschließungs-, Straßenanlieger- und andere auf das Grundstückseigentum bezogene kommunale Beiträge und Beiträge für sonstige Anlagen außerhalb des Grundstücks; Erbbaurecht)

Forderung auf Rückzahlung eines Fremdwährungsdarlehens

In der Bilanz ist der Anspruch auf Rückzahlung eines in Fremdwährung gewährten Darlehens mit demjenigen Wert anzusetzen, der sich unter Berücksichtigung des Wechselkurses am Tag der Darlehensgewährung oder - im Fall der dauernden Wertminderung - eines ggf. niedrigeren Kurses am Bilanzstichtag ergibt (>BFH vom 27.4.2000 - BStBl 2001 II S. 168).

Gemeinkosten

gehören nicht zu den Anschaffungskosten (>BFH vom 13.4.1988 - BStBl II S. 892).

Grundstücke

>H 6.4

Kapitalherabsetzung

- **Rückzahlung aus Kapitalherabsetzung**

  Die Rückzahlung aus Kapitalherabsetzung verringert die Anschaffungskosten der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, soweit die Rückzahlung nicht zu den Einnahmen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG rechnet (>BFH vom 29.6.1995 - BStBl II S. 725 und BMF vom 4.6.2003 - BStBl I S. 366).

- **Kapitalherabsetzung durch Einziehung von Aktien**

  Bei einer vereinfachten Kapitalherabsetzung durch Einziehung unentgeltlich zur Verfügung gestellter Aktien (§ 237 Abs. 3 Nr. 1, Abs. 4 und 5 AktG) gehen die anteiligen Buchwerte der von einem Aktionär zur Einziehung zur Verfügung gestellten Aktien mit deren Übergabe auf die dem Aktionär verbleibenden Aktien anteilig über, soweit die Einziehung bei diesen Aktien zu einem Zuwachs an Substanz führt. Soweit die Einziehung der von dem Aktionär zur Verfügung gestellten Aktien bei den Aktien anderer Aktionäre zu einem Zuwachs an Substanz führt, ist der auf die eingezogenen Aktien entfallende anteilige Buchwert von dem Aktionär ergebniswirksam auszubuchen (>BFH vom 10.8.2005 - BStBl 2006 II S. 22).

Mitunternehmeranteil

- Für den Erwerber stellen die Aufwendungen zum Erwerb des Anteils einschließlich eines negativen Kapitalkontos Anschaffungskosten dar; ggf. sind sie oder Teile davon als Ausgleichsposten in der Ergänzungsbilanz des Erwerbers zu berücksichtigen (>BFH vom 21.4.1994 - BStBl II S. 745).
- Ist die Abfindung eines ausscheidenden Gesellschafters geringer als sein Kapitalkonto, sind in der Steuerbilanz in Höhe der Differenz die Buchwerte der bilanzierten Wirtschaftsgüter abzustocken. Buchwerte für Bargeld und Guthaben bei Geldinstituten können infolge des Nominalwertprinzips nicht abgestockt werden. Ist der Differenzbetrag höher als die möglichen Abstockungen, muss im Übrigen ein passiver Ausgleichsposten gebildet werden, der mit künftigen Verlusten zu verrechnen und spätestens bei Beendigung der Beteiligung gewinnerhöhend aufzulösen ist (>BFH vom 12.12.1996 - BStBl 1998 II S. 180).

Nebenkosten

gehören zu den Anschaffungskosten, soweit sie dem Wirtschaftsgut einzeln zugeordnet werden können (>BFH vom 13.10.1983 - BStBl 1984 II S. 101). Sie können nur dann aktiviert werden, wenn auch die Anschaffungs(haupt)kosten aktiviert werden können (>BFH vom 19.6.1997 - BStBl II S. 808).

Preisnachlass oder Rabatt

Der Preisnachlass, der nicht von dem Verkäufer (Hersteller), sondern von dem Händler (Agent) aus dessen Provision gewährt wird, mindert ebenso wie ein vom Verkäufer gewährter Rabatt die Anschaffungskosten (>BFH vom 22.4.1988 - BStBl II S. 901).

Rentenverpflichtung

Der Barwert einer übernommenen Rentenverpflichtung ist grundsätzlich nach den §§ 12 ff. BewG zu ermitteln (>BFH vom 31.1.1980 - BStBl II S. 491).

>siehe aber R 6.2

Rückzahlung einer offenen Gewinnausschüttung

>H 17 (5)

Schuldübernahmen

rechnen zu den Anschaffungskosten (>BFH vom 31.5.1972 - BStBl II S. 696 und vom 2.10.1984 - BStBl 1985 II S. 320).

>Erbauseinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge

>BMF vom 7.8.1992 (BStBl I S. 522)

(Anhang 13)

Skonto

Die Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern mindern sich weder im Anschaffungszeitpunkt noch zum nachfolgenden Bilanzstichtag um einen möglichen Skontoabzug, sondern erst im Zeitpunkt seiner tatsächlichen Inanspruchnahme (>BFH von 27.2.1991 - BStBl II S. 456).

Tätigkeitsvergütungen

>H 15.8 (3)

Vorsteuerbeträge

Zur Behandlung von Vorsteuerbeträgen, die nach dem UStG nicht abgezogen werden können, als Anschaffungskosten >§ 9b Abs. 1 EStG.

Wahlrecht eines Mitunternehmers

>H 4.4

Waren

Werden die Anschaffungskosten von Waren nach dem Verkaufswertverfahren durch retrograde Berechnung in der Weise ermittelt, dass von den ausgezeichneten Preisen die kalkulierte Handelsspanne abgezogen wird, ist dieses Verfahren nicht zu beanstanden; bei am Bilanzstichtag bereits herabgesetzten Preisen darf jedoch nicht von der ursprünglich kalkulierten Handelsspanne, sondern nur von dem verbleibenden Verkaufsaufschlag ausgegangen werden (>BFH vom 27.10.1983 - BStBl 1984 II S. 35).

Wertaufholungsgebot bei Beteiligungen

Für die Bemessung der Anschaffungskosten einer Beteiligung ist im Rahmen des steuerlichen Wertaufholungsgebotes als Obergrenze auf die historischen Anschaffungskosten der Beteiligung und nicht auf den unter Anwendung des sog. Tauschgutachtens fortgeführten Buchwert abzustellen (>BFH vom 24.4.2007 - BStBl II S. 707).

Wertsicherungsklausel

Die Anschaffungskosten eines gegen Übernahme einer Rentenverpflichtung erworbenen Wirtschaftsguts bleiben unverändert, wenn sich der Barwert der Rentenverpflichtung auf Grund einer Wertsicherungsklausel nachträglich erhöht (>BFH vom 27.1.1998 - BStBl II S. 537).

Zuzahlung des Veräußerers

Zuzahlungen im Rahmen eines Anschaffungsvorgangs führen nicht zum passiven Ausweis "negativer Anschaffungskosten". Vielmehr ist beim Erwerber ein passiver Ausgleichsposten auszuweisen, es sei denn, die Zuzahlung ist als Entgelt für eine gesonderte Leistung des Erwerbers, beispielsweise für eine Übernahme einer Bürgschaft, anzusehen (>BFH vom 26.4.2006 - BStBl II S. 656).

Zwangsversteigerung

Zu den Anschaffungskosten beim Erwerb eines Grundstücks im Zwangsversteigerungsverfahren gehört nicht nur das Gebot nebst den dazugehörigen Kosten, zu denen dem die Zwangsversteigerung betreibenden Grundpfandgläubiger das Grundstück zugeschlagen wird, sondern auch die gemäß § 91 des Zwangsversteigerungsgesetzes erloschenen nachrangigen eigenen Grundpfandrechte des Gläubigers, soweit sie nicht ausgeboten sind, wenn ihr Wert durch den Verkehrswert des ersteigerten Grundstücks gedeckt ist >BFH vom 11.11.1987 (BStBl 1988 II S. 424).

H 6.3 Herstellungskosten

Abraumvorrat

Kosten der Schaffung eines Abraumvorrats bei der Mineralgewinnung sind Herstellungskosten (>BFH vom 23.11.1978 - BStBl 1979 II S. 143).

Ausnutzung von Produktionsanlagen

Die nicht volle Ausnutzung von Produktionsanlagen führt nicht zu einer Minderung der in die Herstellungskosten einzubeziehenden Fertigungsgemeinkosten, wenn sich die Schwankung in der Kapazitätsausnutzung aus der Art der Produktion, wie z. B. bei einer Zuckerfabrik als Folge der Abhängigkeit von natürlichen Verhältnissen, ergibt (>BFH vom 15.2.1966 - BStBl III S. 468).

>R 6.3 Abs. 6

Bewertungswahlrecht

Ein handelsrechtliches Bewertungswahlrecht führt steuerrechtlich zum Ansatz des höchsten nach Handels- und Steuerrecht zulässigen Werts, soweit nicht auch steuerrechtlich ein inhaltsgleiches Wahlrecht besteht (>BFH vom 21.10.1993 - BStBl 1994 II S. 176).

Geldbeschaffungskosten

gehören nicht zu den Herstellungskosten (>BFH vom 24.5.1968 - BStBl II S. 574).

Halbfertige Arbeiten

Bei Wirtschaftsgütern, die am Bilanzstichtag noch nicht fertiggestellt sind, mit deren Herstellung aber bereits begonnen worden ist, sind die bis zum Bilanzstichtag angefallenen Herstellungskosten zu aktivieren, soweit nicht von ihrer Einbeziehung abgesehen werden kann (>BFH vom 23.11.1978 - BStBl 1979 II S. 143).

>H 6.1 und >H 6.7 (Halbfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden)

Herstellungskosten

Begriff und Umfang >§ 255 Abs. 2 HGB sowie BFH vom 4.7.1990 (BStBl II S. 830).

(Anhang 10)

Kalkulatorische Kosten

Kalkulatorische Kosten sind nicht tatsächlich entstanden und rechnen deshalb **nicht** zu den Herstellungskosten. Das gilt z. B. für:

- **Zinsen für Eigenkapital** (>BFH vom 30.6.1955 - BStBl III S. 238).
- **Wert der eigenen Arbeitsleistung** (fiktiver Unternehmerlohn des Einzelunternehmers >BFH vom 10.5.1995 - BStBl II S. 713); nicht dagegen Tätigkeitsvergütung i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, die dem Gesellschafter von der Gesellschaft im Zusammenhang mit der Herstellung eines Wirtschaftsguts gewährt wird (>BFH vom 8.2.1996 - BStBl II S. 427) >H 6.4 (Arbeitsleistung).

Vorsteuerbeträge

Zur Behandlung von Vorsteuerbeträgen, die nach dem UStG nicht abgezogen werden können, als Herstellungskosten >§ 9b Abs. 1 EStG.

Zinsen für Fremdkapital

>§ 255 Abs. 3 HGB sowie R 6.3 Abs. 4

(Anhang 10)

H 6.4 Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Grundstück

Abbruchkosten

Wird ein Gebäude oder ein Gebäudeteil abgerissen, so sind für die steuerrechtliche Behandlung folgende Fälle zu unterscheiden:

1. Der Stpfl. hatte das Gebäude auf einem ihm bereits gehörenden Grundstück errichtet,
2. der Stpfl. hat das Gebäude in der Absicht erworben, es als Gebäude zu nutzen (Erwerb ohne Abbruchabsicht),
3. der Stpfl. hat das Gebäude zum Zweck des Abbruchs erworben (Erwerb mit Abbruchabsicht),
4. der Stpfl. plant den Abbruch eines zum Privatvermögen gehörenden Gebäudes und die Errichtung eines zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudes (Einlage mit Abbruchabsicht),

aber: >Abbruchkosten bei vorheriger Nutzung außerhalb der Einkünfteerzielung.

In den Fällen der Nummern 1 und 2 sind im Jahr des Abbruchs die Abbruchkosten und der Restbuchwert des abgebrochenen Gebäudes sofort abziehbare Betriebsausgaben (zu Nr. 1 >BFH vom 21.6.1963 - BStBl III S. 477 und vom 28.3.1973 - BStBl II S. 678, zu Nr. 2 >BFH vom 12.6.1978 - BStBl II S. 620). Dies gilt auch bei einem in Teilabbruchabsicht erworbenen Gebäude für die Teile, deren Abbruch nicht geplant war. Die darauf entfallenden Abbruchkosten und der anteilige Restbuchwert sind ggf. im Wege der Schätzung zu ermitteln (>BFH vom 15.10.1996 - BStBl 1997 II S. 325).

Im Fall der Nummer 3 gilt Folgendes:

a) War das Gebäude technisch oder wirtschaftlich nicht verbraucht, gehören sein Buchwert und die Abbruchkosten, wenn der Abbruch des Gebäudes mit der Herstellung eines neuen Wirtschaftsguts in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang steht, zu den Herstellungskosten dieses Wirtschaftsguts, sonst zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens (>BFH vom 4.12.1984 - BStBl 1985 II S. 208). Müssen bei einem in Teilabbruchabsicht erworbenen Gebäude umfangreichere Teile als geplant abgerissen werden, gehören die Abbruchkosten und der Restwert des abgerissenen Gebäudes insoweit zu den Herstellungskosten des neuen Gebäudes, als sie auf Gebäudeteile entfallen, die bei Durchführung des im Erwerbszeitpunkt geplanten Umbaus ohnehin hätten entfernt werden sollen. Dieser Anteil ist ggf. im Wege der Schätzung zu ermitteln (>BFH vom 15.10.1996 - BStBl 1997 II S. 325).
b) War das Gebäude im Zeitpunkt des Erwerbs objektiv wertlos, entfällt der volle Anschaffungspreis auf den Grund und Boden (>BFH vom 15.2.1989 - BStBl II S. 604); für die Abbruchkosten gilt Buchstabe a entsprechend.

Wird mit dem Abbruch eines Gebäudes innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb begonnen, spricht der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass der Erwerber das Gebäude in der Absicht erworben hat, es abzureißen. Der Stpfl. kann diesen Anscheinsbeweis durch den Gegenbeweis entkräften, z. B. dass es zu dem Abbruch erst aufgrund eines ungewöhnlichen Geschehensablaufs gekommen ist. Damit ist nicht ausgeschlossen, dass in besonders gelagerten Fällen, z. B. bei großen Arrondierungskäufen, auch bei einem Zeitraum von mehr als drei Jahren zwischen Erwerb und Beginn des Abbruchs der Beweis des ersten Anscheins für einen Erwerb in Abbruchabsicht spricht (>BFH vom 12.6.1978 - BStBl II S. 620). Für den Beginn der Dreijahresfrist ist in der Regel der Abschluss des obligatorischen Rechtsgeschäfts maßgebend (>BFH vom 6.2.1979 - BStBl II S. 509).

Im Fall der Nummer 4 gehören der Wert des abgebrochenen Gebäudes und die Abbruchkosten zu den Herstellungskosten des neu zu errichtenden Gebäudes; der Einlagewert des Gebäudes ist nicht schon deshalb mit 0 EUR anzusetzen, weil sein Abbruch beabsichtigt ist (>BFH vom 9.2.1983 - BStBl II S. 451).

Abbruchkosten bei vorheriger Nutzung außerhalb der Einkünfteerzielung

Wurde das abgebrochene Gebäude zuvor zu eigenen Wohnzwecken oder anderen nicht einkommensteuerlich relevanten Zwecken genutzt, stehen die Abbruchkosten und ggf. die Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung ausschließlich im Zusammenhang mit dem Neubau und bilden Herstellungskosten des neuen Gebäudes (>BFH vom 16.4.2002 - BStBl II S. 805).

Abgrenzung der selbständigen von den unselbständigen Gebäudeteilen

>R 4.2 Abs. 5

Abgrenzung von Anschaffungs-, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen

>R 21.1 und >BMF vom 18.7.2003 (BStBl I S. 386)

(Anhang 30)

Ablöse- und Abstandszahlungen

>Entschädigungs- oder Abfindungszahlungen an Mieter oder Pächter

>Stellplätze

Aufwendungen zur Ablösung des Erbbaurechts zählen zu den Herstellungskosten des anschließend auf dem Grundstück nach dem Abriss der vorhandenen Bebauung neu errichteten Gebäudes (>BFH vom 13.12.2005 - BStBl 2006 II S. 461).

Abtragung unselbständiger Gebäudeteile

>Baumängelbeseitigung

Anschaffungskosten des Grund- und Bodens

>Erdarbeiten

>Erschließungs-, Straßenanlieger- und andere auf das Grundstückseigentum bezogene kommunale Beiträge und Beiträge für sonstige Anlagen außerhalb des Grundstücks

>Hausanschlusskosten

>Zwangsräumung

Anschaffungsnaher Aufwand

>§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG und BMF vom 18.7.2003 (BStBl I S. 386)

(Anhang 30)

Arbeitsleistung

Zu den Herstellungskosten des Gebäudes zählt nicht der Wert der eigenen Arbeitsleistung (>BFH vom 10.5.1995 - BStBl II S. 713).

>H 6.3 (Kalkulatorische Kosten)

>Tätigkeitsvergütung

Ausgleichsbeträge nach § 154 BauGB

(Anhang 5)

Die anlässlich einer städtebaulichen Sanierungsmaßnahme zu zahlenden Ausgleichs- oder Ablösungsbeträge sind

- als Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu behandeln, wenn das Grundstück in seiner Substanz oder seinem Wesen verändert wird (z. B. bei einer erstmaligen Erschließung oder bei Maßnahmen zur Verbesserung der Bebaubarkeit) oder
- als Werbungskosten/Betriebsausgaben sofort abziehbar, wenn z. B. vorhandene Anlagen ersetzt oder modernisiert werden.

Die Erhöhung des Grundstückswerts allein führt noch nicht zu Anschaffungs-/Herstellungskosten.

Die Aufwendungen sind nur dann als Anschaffungs-/Herstellungskosten zu behandeln, wenn

- die Bodenwerterhöhung 10 % überschreitet und
- die Bodenwerterhöhung auf Verbesserungen der Erschließung und/oder Bebaubarkeit beruht.

>BMF vom 8.9.2003 (BStBl I S. 489) einschließlich Vordruck "Bescheinigung über sanierungsrechtliche Ausgleichs- oder Ablösungsbeträge nach dem Baugesetzbuch (§ 154 BauGB)"

Außenanlagen

Hofbefestigungen und Straßenzufahrt stehen grundsätzlich mit einem Betriebsgebäude in keinem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang. Die Aufwendungen gehören daher nicht zu den Herstellungskosten des Gebäudes (>BFH vom 1.7.1983 - BStBl II S. 686).

>Erdarbeiten

>Gartenanlage

Baumängelbeseitigung

Aufwendungen zur Beseitigung von Baumängeln vor Fertigstellung des Gebäudes (mangelhafte Bauleistungen) gehören zu den Herstellungskosten des Gebäudes (>BFH vom 31.3.1992 - BStBl II S. 805). Das gilt auch dann, wenn sie zwar bei der Herstellung des Gebäudes aufgetreten, aber erst nach seiner Fertigstellung behoben worden sind (>BFH vom 1.12.1987 - BStBl 1988 II S. 431) sowie in den Fällen, in denen noch während der Bauzeit unselbständige Gebäudeteile wieder abgetragen werden müssen (>BFH vom 30.8.1994 - BStBl 1995 II S. 306).

>H 7.4 (AfaA)

>Prozesskosten

>Vorauszahlungen

Baumaterial aus Enttrümmerung

Zu den Herstellungskosten des Gebäudes gehört auch der Wert des bei der Enttrümmerung eines kriegszerstörten Gebäudes gewonnenen und wieder verwendeten Baumaterials (>BFH vom 5.12.1963 - BStBl 1964 III S. 299).

Bauplanungskosten

Zu den Herstellungskosten des Gebäudes gehören auch vergebliche Planungskosten, wenn der Stpfl. die ursprüngliche Planung zwar nicht verwirklicht, später aber ein die beabsichtigten Zwecke erfüllendes Gebäude erstellt (>BFH vom 29.11.1983 - BStBl 1984 II S. 303, 306) und den Aufwendungen tatsächlich erbrachte Leistungen gegenüberstehen (>BFH vom 8.9.1998 - BStBl 1999 II S. 20).

>Honorare

Bauzeitversicherung

Beiträge für die Bauzeitversicherung gehören nicht zu den Herstellungskosten des Gebäudes. Sie können nach den allgemeinen Grundsätzen als (vorweggenommene) Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden (>BFH vom 25.2.1976 - BStBl 1980 II S. 294).

Betriebsvorrichtungen

Aufwendungen für das Entfernen von Betriebsvorrichtungen gehören zu den Herstellungskosten des Gebäudes, wenn dieses dadurch wesentlich verbessert wird (>BFH vom 25.1.2006 - BStBl II S. 707).

Dingliche Belastungen

Erwirbt ein Stpfl. ein mit einem dinglichen Nutzungsrecht belastetes Grundstück, führt er seinem Vermögen ein um dieses Nutzungsrecht eingeschränktes Eigentum an diesem Grundstück zu. Dingliche Belastungen begründen keine Verbindlichkeiten, deren Übernahme zu Anschaffungskosten des Grundstücks führt (>BFH vom 17.11.2004 - BStBl 2008 II S. 296).

Eigenkapitalvermittlungsprovision

und andere Gebühren bei geschlossenen Fonds

>BMF vom 20.10.2003 (BStBl I S. 546)

(Anhang 30)

Einbauküche

Aufwendungen für eine Einbauküche können nur insoweit zu den Herstellungskosten einer Eigentumswohnung gehören, als sie auf die Spüle und den - nach der regionalen Verkehrsauffassung erforderlichen - Kochherd entfallen (>BFH vom 13.3.1990 - BStBl II S. 514).

Einbauten als unselbständige Gebäudeteile

Aufwendungen für Einbauten als unselbständige Gebäudeteile gehören - soweit die unselbständigen Gebäudeteile nicht Betriebsvorrichtungen sind - zu den Herstellungskosten des Gebäudes (>BFH vom 26.11.1973 - BStBl 1974 II S. 132).

Entschädigungs- oder Abfindungszahlungen

an Mieter oder Pächter für vorzeitige Räumung eines Grundstücks zur Errichtung eines Gebäudes gehören zu den Herstellungskosten des neuen Gebäudes (>BFH vom 9.2.1983 - BStBl II S. 451).

Erdarbeiten

- **Buschwerk und Bäume**

  Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes oder einer Außenanlage rechnen neben den Aufwendungen für die beim Bau anfallenden üblichen Erdarbeiten auch die Kosten für das Freimachen des Baugeländes von Buschwerk und Bäumen, soweit dies für die Herstellung des Gebäudes und der Außenanlage erforderlich ist (>BFH vom 26.8.1994 - BStBl 1995 II S. 71).

- **Hangabtragung**

  Die beim Bau eines Gebäudes regelmäßig anfallenden Erdarbeiten (Abtragung, Lagerung, Einplanierung bzw. Abtransport des Mutterbodens, der Aushub des Bodens für die Baugrube, seine Lagerung und ggf. sein Abtransport) gehören zu den Herstellungskosten des Gebäudes und der Außenanlage. Aufwendungen, die unmittelbar der erstmaligen oder einer wesentlich verbesserten Nutzung des Wirtschaftsguts Grund und Boden dienen, sind unter der Voraussetzung, dass der Grund und Boden durch diese Maßnahmen eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung erfährt, nachträgliche Herstellungskosten des Grund und Bodens, ansonsten sofort abziehbare Betriebsausgaben (>BFH vom 27.1.1994 - BStBl II S. 512).

Erschließungs-, Straßenanlieger- und andere auf das Grundstückseigentum bezogene kommunale Beiträge und Beiträge

für sonstige Anlagen außerhalb des Grundstücks

- **Ansiedlungsbeitrag**

Der vom Käufer eines Grundstücks gezahlte Ansiedlungsbeitrag gehört nicht zu den Herstellungskosten des Gebäudes, sondern zu den Anschaffungskosten des Grundstücks (Grund und Boden), wenn die Zahlung dieses Beitrags lediglich in Erfüllung einer Verpflichtung des ausschließlich Grund und Boden betreffenden Kaufvertrags erfolgt ist (>BFH vom 9.12.1965 - BStBl 1966 III S. 191).

- **Erbbaurecht**

Wird ein Gebäude im Erbbaurecht errichtet und zahlt der Erbbauberechtigte den Erschließungsbeitrag, gehört der Beitrag weder ganz noch teilweise zu den Herstellungskosten des im Erbbaurecht errichteten Gebäudes (>BFH vom 22.2.1967 - BStBl III S. 417).

>H 5.6 (Erbbaurecht), (Bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag)

>H 6.2

>H 21.2

- **Erstmalige Beiträge, Ersetzung, Modernisierung**

Beiträge zur Finanzierung erstmaliger Anlagen sind nachträgliche Anschaffungskosten des Grund und Bodens, wenn durch die Baumaßnahmen, für die die Beiträge geleistet worden sind, eine Werterhöhung des Grund und Bodens eintritt, die unabhängig von der Bebauung des Grundstücks und dem Bestand eines auf dem Grundstück errichteten Gebäudes ist, und die Beiträge in einem Sachbezug zum Grundstück stehen. Werden hingegen Erschließungsanlagen ersetzt oder modernisiert, führen Erschließungsbeiträge zu Erhaltungsaufwendungen, es sei denn, das Grundstück wird hierdurch ausnahmsweise in seiner Substanz oder in seinem Wesen verändert (>BFH vom 22.3.1994 - BStBl II S. 842, vom 3.7.1997 - BStBl II S. 811 und vom 3.8.2005 - BStBl 2006 II S. 369).

Erhaltungsaufwendungen sind daher

a) nachträgliche Straßenbaukostenbeiträge für ein bereits durch eine Straße erschlossenes Grundstück, die eine Gemeinde für die bauliche Veränderung des Straßenbelags und des Gehwegs zur Schaffung einer verkehrsberuhigten Zone erhebt (>BFH vom 22.3.1994 - BStBl II S. 842),
b) die Kanalanschlussgebühren, wenn eine eigene Sickergrube oder Kläranlage ersetzt wird (>BFH vom 13.9.1984 - BStBl 1985 II S. 49 und vom 4.11.1986 - BStBl 1987 II S. 333). Werden durch eine einheitliche Erschließungsmaßnahme bisher als Weideland genutzte Flächen bebaubar, handelt es sich bei den darauf entfallenden Abwasserbeiträgen jedoch um nachträgliche Anschaffungskosten für den Grund und Boden, auch wenn ein Wohngebäude, das mit erschlossen wird, bereits über eine Sickergrube verfügte (>BFH vom 11.12.2003 - BStBl 2004 II S. 282).

- **Flächenbeiträge**

Ein Flächenbeitrag nach § 58 Abs. 1 BauGB kann zu nachträglichen Anschaffungskosten des Grund und Bodens führen, und zwar auch dann, wenn ein förmliches Umlegungsverfahren durch privatrechtliche Vereinbarungen vermieden wurde (>BFH vom 6.7.1989 - BStBl 1990 II S. 126).

- **Privatstraße**

Aufwendungen des Erwerbers eines Grundstücks für eine von einem Dritten zu errichtende Privatstraße stellen auch dann Anschaffungskosten eines selbständigen abnutzbaren Wirtschaftsgutes dar, wenn die Straße der erstmaligen Erschließung des Grundstücks dient (>BFH vom 19.10.1999 - BStBl 2000 II S. 257).

- **Zweit- oder Zusatzerschließung**

Beiträge für die Zweit- oder Zusatzerschließung eines Grundstücks durch eine weitere Straße sind nachträgliche Anschaffungskosten des Grund und Bodens, wenn sich der Wert des Grundstücks auf Grund einer Erweiterung der Nutzbarkeit oder einer günstigeren Lage erhöht.

Das gilt auch dann, wenn ein durch einen Privatweg an das öffentliche Straßennetz angebundenes Grundstück zusätzlich durch eine erstmals errichtete öffentliche Straße erschlossen wird (>BFH vom 12.1.1995 - BStBl II S. 632, vom 7.11.1995 - BStBl 1996 II S. 89 und 190 und vom 19.12.1995 - BStBl 1996 II S. 134). Ansonsten handelt es sich um Erhaltungsaufwendungen.

Fahrtkosten

des Stpfl. zur Baustelle gehören in tatsächlicher Höhe zu den Herstellungskosten (>BFH vom 10.5.1995 - BStBl II S. 713).

Gartenanlage

Die zu einem Gebäude gehörende Gartenanlage ist ein selbständiges Wirtschaftsgut (>BFH vom 30.1.1996 - BStBl 1997 II S. 25).

>Umzäunung

>R 21.1 Abs. 3

Gebäude

Begriff >R 7.1 Abs. 5

Gebäudebestandteile

>Einbauküche

>Heizungsanlagen

>Kassettendecken

>Waschmaschine

>R 7.1 Abs. 6

>H 4.2 (5) unselbständige Gebäudeteile

Generalüberholung

>BMF vom 18.7.2003 (BStBl I S. 386)

(Anhang 30)

Grunderwerbsteuer

- Aussetzungszinsen für Grunderwerbsteuer gehören nicht zu den Anschaffungskosten (>BFH vom 25.7.1995 - BStBl II S. 835).
- Säumniszuschläge zur Grunderwerbsteuer rechnen zu den Anschaffungskosten des Grundstücks (>BFH vom 14.1.1992 - BStBl II S. 464).

Hausanschlusskosten

- **Anlagen zur Ableitung von Abwässern**

  Der von den Hauseigentümern an die Gemeinde zu zahlende Kanalbaubeitrag (Kanalanschlussgebühr) gehört zu den nachträglichen Anschaffungskosten des Grund und Bodens. Die Aufwendungen der Hauseigentümer für die Herstellung der Zuleitungsanlagen von

dem Haus zu dem öffentlichen Kanal (Hausanschlusskosten) einschließlich der so genannten Kanalanstichgebühr gehören dagegen zu den Herstellungskosten des Gebäudes (>BFH vom 24.11.1967 - BStBl 1968 II S. 178).

- **Anschlüsse an Versorgungsnetze (Strom, Gas, Wasser, Wärme)**

  Die Kosten für den Anschluss eines Hauses an Versorgungsnetze gehören zu den Herstellungskosten des Gebäudes (>BFH vom 15.1.1965 - BStBl III S. 226). Werden hingegen vorhandene Anschlüsse ersetzt, handelt es sich um Erhaltungsaufwendungen. Erhaltungsaufwendungen sind auch Aufwendungen für den erstmaligen Anschluss an das Erdgasnetz im Zusammenhang mit der Umstellung einer bereits vorhandenen Heizungsanlage.

Heizungsanlagen

Eine in ein Gebäude eingebaute Heizungsanlage ist regelmäßig als Gebäudebestandteil anzusehen. Für die Annahme einer Betriebsvorrichtung ist es nicht ausreichend, wenn eine Heizungsanlage für einen Betrieb aufgrund brandschutzrechtlicher Bestimmungen oder einfachgesetzlicher Umweltschutzbestimmungen vorgeschrieben ist. Entscheidend ist, ob die Gegenstände von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung des Gewerbes benutzt werden (>BFH vom 7.9.2000 - BStBl 2001 II S. 253).

Honorare

Hat der Stpfl. ein zur Erzielung von Einkünften bestimmtes Gebäude geplant, aber nicht errichtet, und muss er deshalb an den Architekten ein gesondertes Honorar für Bauüberwachung und Objektbetreuung zahlen, ohne dass der Architekt solche Leistungen tatsächlich erbracht hat, gehören diese Aufwendungen nicht zu den Herstellungskosten eines später errichteten anderen Gebäudes, sondern sind als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehbar (>BFH vom 8.9.1998 - BStBl 1999 II S. 20).

>Bauplanungskosten

Instandsetzung

>BMF vom 18.7.2003 (BStBl I S. 386)

(Anhang 30)

Renovierungskosten, die der Veräußerer der Wohnung im Kaufvertrag in Rechnung stellt, sind Bestandteil des Kaufpreises und deshalb Anschaffungskosten der Wohnung (>BFH vom 17.12.1996 - BStBl 1997 II S. 348).

Kassettendecken

Die Aufwendungen für eine abgehängte, mit einer Beleuchtungsanlage versehene Kassettendecke eines Büroraums gehören zu den Herstellungskosten des Gebäudes, weil die Kassettendecke Gebäudebestandteil und nicht Betriebsvorrichtung ist (>BFH vom 8.10.1987 - BStBl 1988 II S. 440).

Modernisierung

>BMF vom 18.7.2003 (BStBl I S. 386)

(Anhang 30)

Prozesskosten

teilen als Folgekosten das rechtliche Schicksal der Aufwendungen, um die gestritten wurde. Gehören die Aufwendungen, um die gestritten wurde, zu den Herstellungskosten eines Gebäudes, gilt dies auch für die Prozesskosten (>BFH vom 1.12.1987 - BStBl 1988 II S. 431).

Restitutionsverfahren

Im Restitutionsverfahren nach dem VermG zum Ausgleich von Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen an einem rückübertragenen Gebäude geleistete Zahlungen stellen Anschaffungskosten dar (>BFH vom 11.1.2005 - BStBl II S. 477).

Stellplätze

Aufwendungen für die Ablösung der Verpflichtung zur Errichtung von Stellplätzen gehören auch dann zu den Herstellungskosten eines Gebäudes, wenn eine Verpflichtung zur nachträglichen Herstellung von Stellplätzen bei bereits bestehenden baulichen Anlagen abgelöst wird (>BFH vom 8.3.1984 - BStBl II S. 702). Bei (Nutzungs-)Änderung eines Gebäudes gehören sie zu den Herstellungskosten, wenn die zur Änderung führende Baumaßnahme als Herstellung i. S. v. § 255 Abs. 2 HGB anzusehen ist (>BFH vom 6. 5. 2003 - BStBl II S. 710).

(Anhang 10)

Tätigkeitsvergütung

Zahlt eine Personengesellschaft, die ein Betriebsgebäude errichtet, einem ihrer Gesellschafter für die Bauaufsicht und für die Koordinierung der Handwerkerarbeiten Arbeitslohn, gehört dieser auch dann zu den Herstellungskosten des Gebäudes, wenn es sich um eine Tätigkeitsvergütung i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG handelt (>BFH vom 8.2.1996 - BStBl II S. 427).

>H 6.3 (Kalkulatorische Kosten)

>Arbeitsleistung

Umzäunung

Aufwendungen für die Umzäunung eines Mietwohngrundstücks (z. B. Maschendrahtzaun) können in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen und gehören daher in der Regel zu den Gebäudeherstellungskosten (>BFH vom 15.12.1977 - BStBl 1978 II S. 210). Ein solcher Zusammenhang ist bei einem Betriebsgrundstück jedoch im Allgemeinen zu verneinen (>BFH vom 1.7.1983 - BStBl II S. 686). Diese Grundsätze gelten auch für angemessene Aufwendungen für das Anpflanzen von Hecken, Büschen und Bäumen an den Grundstücksgrenzen (lebende Umzäunung)

(>BFH vom 30.6.1966 - BStBl III S. 541).

Versorgungsnetz

>Erschließungs-, Straßenanlieger- und andere auf das Grundstückseigentum bezogene kommunale Beiträge und Beiträge für sonstige Anlagen außerhalb des Grundstücks

>Hausanschlusskosten

Vorauszahlungen auf Herstellungskosten

für die der Stpfl. infolge Insolvenz des Bauunternehmers keine Bauleistungen erhalten hat und die er auch nicht zurückerlangen kann, gehören nicht zu den Herstellungskosten des Gebäudes, sondern können unter den allgemeinen Voraussetzungen als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abgezogen werden. Stehen ihnen jedoch Herstellungsleistungen des Bauunternehmers gegenüber, gehören sie zu den Herstellungskosten eines Gebäudes, selbst wenn die Herstellungsleistungen mangelhaft sind (>BFH vom 31.3.1992 - BStBl II S. 805). Vorauszahlungen auf Anschaffungskosten können als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, wenn das Anschaffungsgeschäft nicht zustande gekommen ist und eine Rückzahlung nicht erlangt werden kann (>BFH vom 28.6.2002 - BStBl II S. 758).

>Baumängelbeseitigung

Wärmerückgewinnungsanlage

Eine Wärmerückgewinnungsanlage ist nicht schon deshalb als Betriebsvorrichtung zu beurteilen, weil es sich bei den Kühlzellen, deren abgegebene Wärme durch die Anlage aufbereitet wird, um eine Betriebsvorrichtung handelt. Eine Betriebsvorrichtung kann jedoch dann vorliegen, wenn die Anlage dem in einem Gebäude ausgeübten Gewerbebetrieb unmittelbar dient und der Zweck, das Gebäude zu beheizen und mit Warmwasser zu versorgen, demgegenüber in den Hintergrund tritt (>BFH vom 5.9.2002 - BStBl II S. 877).

Waschmaschine

Eine Waschmaschine ist kein Gebäudebestandteil, sondern ein selbständiges bewegliches Wirtschaftsgut. Das gilt auch dann, wenn sie auf einem Zementsockel angeschraubt ist und den Mietern gegen Entgelt zur Verfügung steht (>BFH vom 30.10.1970 - BStBl 1971 II S. 95).

Wesentliche Verbesserung

- >BMF vom 18.7.2003 (BStBl I S. 386)

  (Anhang 30)

- Baumaßnahmen an einem betrieblich genutzten Gebäude oder Gebäudeteil führen zu einer wesentlichen Verbesserung i. S. d. § 255 Abs. 2 Satz 1 Alternative 3 HGB, wenn durch sie eine neue betriebliche Gebrauchs- oder Verwendungsmöglichkeit (>BFH vom 25.1.2006 - BStBl II S. 707) oder eine höherwertige (verbesserte) Nutzbarkeit (>BFH vom 25.9.2007 - BStBl 2008 II S. 218) geschaffen wird.

Wohnrechtsablösung

Aufwendungen für die Wohnrechtsablösung durch den Miterben führen zu nachträglichen Anschaffungskosten (>BFH vom 28.11.1991 - BStBl 1992 II S. 381 und vom 3.6.1992 - BStBl 1993 II S. 98).

Zwangsräumung

Wird ein unbebautes, besetztes Grundstück zwangsweise geräumt, um es anschließend teilweise bebauen und teilweise als Freifläche vermieten zu können, sind die Aufwendungen für die Zwangsräumung, soweit sie die zu bebauende Fläche betreffen, Herstellungskosten der später errichteten Gebäude, und soweit sie die Freifläche betreffen, Anschaffungskosten des Grund und Bodens (>BFH vom 18.5.2004 - BStBl II 2004 S. 872).

H 6.5 Zuschüsse für Anlagegüter

Baukostenzuschüsse bei Energieversorgungsunternehmen

Nicht rückzahlbare Beiträge (Baukostenzuschüsse), die Versorgungsunternehmen dem Kunden als privatem oder gewerblichem Endabnehmer oder dem Weiterverteiler im Zusammenhang mit der Herstellung des Versorgungsanschlusses als Baukostenzuschüsse in Rechnung stellen, sind Zuschüsse i. S. v. R 6.5. Das gilt für von Windkraftanlagenbetreibern gezahlte Baukostenzuschüsse bei Energieversorgungsunternehmen entsprechend (>BMF vom 27.5.2003 - BStBl I S. 361).

Betriebsunterbrechungsversicherung

- Leistungen der Betriebsunterbrechungsversicherung sind keine Zuschüsse

  (>BFH vom 29.4.1982 -BStBl II S. 591)

- >H 6.6 (1) Entschädigung

Geld- oder Bauleistungen

des Mieters zur Erstellung eines Gebäudes sind keine Zuschüsse, sondern zusätzliches Nutzungsentgelt für die Gebrauchsüberlassung des Grundstücks (>BFH vom 28.10.1980 - BStBl 1981 II S. 161).

Investitionszulagen sind keine Zuschüsse

>§ 12 InvZulG 2007

(Anhang 18b)

Investitionszuschüsse bei Einnahmenüberschussrechnung

Erhält ein Stpfl., der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, für die Anschaffung oder Herstellung bestimmter Wirtschaftsgüter öffentliche Investitionszuschüsse, mindern diese die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bereits im Jahr der Bewilligung und nicht im Jahr der Auszahlung. Sofern der Stpfl. den Zuschuss sofort als Betriebseinnahme versteuern will, muss er das entsprechende Wahlrecht ebenfalls im Jahr der Zusage ausüben (>BFH vom 29.11.2007 - BStBl 2008 II S. 561).

Mieterzuschüsse

>R 21.5 Abs. 3

Nachträglich gewährte Zuschüsse

Zur AfA >R 7.3 Abs. 4

Öffentliche Zuschüsse unter Auflage

>H 21.5 (Zuschüsse)

Rechnungsabgrenzungsposten

>H 5.6 (Investitionszuschüsse)

Wahlrecht

Das Wahlrecht, Investitionszuschüsse aus öffentlichen Mitteln nicht als Betriebseinnahmen zu erfassen, sondern von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des bezuschussten Wirtschaftsguts abzusetzen (>R 6.5 Abs. 2), ist rechtens (>BFH vom 5.6.2003 - BStBl II S. 801). Mit der Bildung von Wertberichtigungsposten nach der KHBV übt ein Krankenhausträger das Wahlrecht im Sinne einer Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der mit Fördermitteln angeschafften oder hergestellten Anlagegüter aus (>BFH vom 26.11.1996 - BStBl 1997 II S. 390).

H 6.6 Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung

H 6.6 (1)

Aufdeckung stiller Reserven

Das Unterlassen der Aufdeckung stiller Reserven in bestimmten Fällen der Ersatzbeschaffung ist aus einer einschränkenden Auslegung des Realisationsgrundsatzes herzuleiten; es gibt keinen durchgängigen Gewinnrealisierungszwang für sämtliche Veräußerungsvorgänge (>BFH vom 14.11.1990 - BStBl 1991 II S. 222).

Einlage

Die Einlage eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen ist keine Ersatzbeschaffung (>BFH vom 11.12.1984 - BStBl 1985 II S. 250).

Entnahme

Eine Gewinnverwirklichung kann nicht durch Ersatzbeschaffung vermieden werden, wenn ein Wirtschaftsgut durch Entnahme aus dem Betriebsvermögen ausscheidet (>BFH vom 24.5.1973 - BStBl II S. 582).

Entschädigung

- Eine Entschädigung i. S. v. R 6.6 Abs. 1 liegt nur vor, soweit sie für das aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedene Wirtschaftsgut als solches und nicht für Schäden gezahlt worden ist, die die Folge des Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen sind (z. B. Entschädigungen für künftige Nachteile beim Wiederaufbau, Ertragswertentschädigung für die Beeinträchtigung des verbleibenden Betriebs); ausnahmsweise können auch Zinsen in die Entschädigung im Sinne von R 6.6 Abs. 1 einzubeziehen sein (>BFH vom 29.4.1982 - BStBl II S. 568).
- Leistungen einer Betriebsunterbrechungsversicherung, soweit diese die Mehrkosten für die beschleunigte Wiederbeschaffung eines durch Brand zerstörten Wirtschaftsguts übernimmt, sind Entschädigungen im Sinne von R 6.6 Abs. 1 (>BFH vom 9.12.1982 - BStBl 1983 II S. 371).
- Es ist nicht schädlich, wenn die Entschädigung für das ausgeschiedene Wirtschaftsgut in einem Sachwert besteht, der Privatvermögen wird (>BFH vom 19.12.1972 - BStBl 1973 II S. 297).
- Wird einem vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer anlässlich eines Versicherungsfalls der Wiederbeschaffungswert einschließlich Umsatzsteuer ersetzt, ist auch die Umsatzsteuer Teil der Entschädigung (>BFH vom 24.6.1999 - BStBl II S. 561).

Ersatzwirtschaftsgut

- Ein Ersatzwirtschaftsgut setzt nicht nur ein der Art nach funktionsgleiches Wirtschaftsgut voraus, es muss auch funktionsgleich genutzt werden (>BFH vom 29.4.1999 - BStBl II S. 488).
- Rücklagen für Ersatzbeschaffung können nur gebildet werden, wenn das Ersatzwirtschaftsgut in demselben Betrieb angeschafft oder hergestellt wird, dem auch das entzogene Wirtschaftsgut diente. Das gilt nicht, wenn die durch Enteignung oder höhere Gewalt entstandene Zwangslage zugleich den Fortbestand des bisherigen Betriebes selbst gefährdet oder beeinträchtigt hat (>BFH vom 22.1.2004 - BStBl II S. 421).

H 6.6 (2)

Behördlicher Eingriff

ist zu **bejahen**

- bei Enteignung (>BFH vom 14.11.1990 - BStBl 1991 II S. 222),
- bei behördlichen Bauverboten (>BFH vom 17.10.1961 - BStBl III S. 566 und vom 6.5.1971 - BStBl II S. 664),
- bei behördlich angeordneter Betriebsunterbrechung (>BFH vom 8.10.1975 - BStBl 1976 II S. 186).

ist zu **verneinen**

- bei Ausübung eines Wiederkaufsrechts durch die Gemeinde (>BFH vom 21.2.1978 - BStBl II S. 428),
- bei Aufstellung eines Bebauungsplans, der die bisherige Nutzung des Grundstücks wegen Bestandsschutzes unberührt lässt, selbst wenn dadurch eine sinnvolle Betriebserweiterung oder -umstellung ausgeschlossen wird; bei Veräußerungen zur Durchführung erforderlicher Maßnahmen zur Strukturanpassung kann aber eine Gewinnverwirklichung unter den Voraussetzungen der §§ 6b, 6c EStG vermieden werden (>BFH vom 14.11.1990 - BStBl 1991 II S. 222),

- bei Veräußerung infolge einer wirtschaftlichen Zwangslage, selbst wenn die Unterlassung der Veräußerung unter Berücksichtigung aller Umstände eine wirtschaftliche Fehlmaßnahme gewesen wäre (>BFH vom 20.8.1964 - BStBl III S. 504),
- bei Tausch von Grundstücken oder Veräußerung eines Grundstücks und Erwerb eines Ersatzgrundstücks, wenn lediglich ein gewisses öffentliches Interesse an den Maßnahmen besteht (>BFH vom 29.3.1979 - BStBl II S. 412).

Höhere Gewalt

ist zu **bejahen**

- bei Abriss eines Gebäudes wegen erheblicher, kurze Zeit nach der Fertigstellung auftretender Baumängel (>BFH vom 18.9.1987 - BStBl 1988 II S. 330),
- bei Ausscheiden eines Wirtschaftsguts infolge eines unverschuldet erlittenen Verkehrsunfalls (>BFH vom 14.10.1999 - BStBl 2001 II S. 130); >auch R 6.6 Abs. 2 Satz 1.

ist zu **verneinen**

- bei Unbrauchbarwerden einer Maschine infolge eines Material- oder Konstruktionsfehlers oder eines Bedienungsfehlers (>BFH vom 15.5.1975 - BStBl II S. 692).

H 6.6 (3)

Buchwert

Wegen des Begriffs Buchwert >R 6b.1 Abs. 2.

Mehrentschädigung

Scheidet ein Wirtschaftsgut gegen Barzahlung und gegen Erhalt eines Ersatzwirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen aus oder wird die für das Ausscheiden eines Wirtschaftsguts erhaltene Entschädigung nicht in voller Höhe zur Beschaffung eines Ersatzwirtschaftsguts verwendet, dürfen die aufgedeckten stillen Reserven nur anteilig auf das Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden (>BFH vom 3.9.1957 - BStBl III S. 386).

Beispiel:

Letzter Buchwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts	30.000 EUR
Entschädigung oder Gegenleistung für das ausgeschiedene Wirtschaftsgut (Wert des Ersatzwirtschaftsguts zuzüglich der erhaltenen Barzahlung)	50.000 EUR
Aufgedeckte stille Reserven	20.000 EUR
Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts	40.000 EUR
Zu übertragende stille Reserven anteilig	
$\frac{20.000 \times 40.000}{50.000}$	16.000 EUR
Das Ersatzwirtschaftsgut wird angesetzt mit	
(40.000 EUR - 16.000 EUR =)	24.000 EUR
Steuerpflichtiger Gewinn in Höhe der nicht übertragbaren stillen Reserven	
(20.000 EUR - 16.000 EUR =)	4.000 EUR

Teilwertabschreibung

Eine Teilwertabschreibung auf das Ersatzwirtschaftsgut ist nur möglich, wenn der nach der Übertragung der stillen Reserven verbleibende Betrag höher ist als der Teilwert (>BFH vom 5.2.1981 - BStBl II S. 432).

Übertragung aufgedeckter stiller Reserven

Die zu übertragenden stillen Reserven bemessen sich auch dann nach dem Unterschied zwischen der Entschädigung und dem Buchwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts, wenn die Entschädigung höher ist als der Teilwert (>BFH vom 9.12.1982 - BStBl 1983 II S. 371).

Vorherige Anschaffung

Die Gewinnverwirklichung wegen eines behördlichen Eingriffs kann auch vermieden werden, wenn das Ersatzwirtschaftsgut vor dem Eingriff angeschafft oder hergestellt wurde. Erforderlich ist jedoch ein ursächlicher Zusammenhang zwischen Veräußerung und Ersatzbeschaffung (>BFH vom 12.6.2001 - BStBl II S. 830).

H 6.6 (4)

Betriebsaufgabe/Betriebsveräußerung

Wegen der Besteuerung eines Gewinns aus der Auflösung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung anlässlich der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs >H 16 (9) (Rücklage).

H 6.6 (5)

Wechsel der Gewinnermittlungsart

Eine Rücklage für Ersatzbeschaffung kann auch fortgeführt werden, wenn der Stpfl. von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zur Einnahmenüberschussrechnung übergeht (>BFH vom 29.4.1999 - BStBl II S. 488).

H 6.6 (7)

Beispiel für den Fall der Beschädigung

Beschädigung des Wirtschaftsguts im Jahr 01, Versicherungsleistung auf Grund der Beschädigung im Jahr 01 50.000 EUR; Schadensbeseitigung im Jahr 02, Reparaturaufwand 49.000 EUR.

Rücklage für Ersatzbeschaffung im Jahr 01	
(Entschädigung 50.000 EUR)	50.000 EUR
Reparaturaufwand im Jahr 02	49.000 EUR
Erfolgswirksame Rücklagenauflösung im Jahr 02 in voller Höhe	50.000 EUR
Steuerpflichtiger Gewinn	1.000 EUR

Gewinnübertragung

Wegen der Gewinne, die bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter entstanden und nach § 6b oder § 6c EStG begünstigt sind, >auch R 6b.1 bis R 6c.

H 6.7 Teilwert

Abbruchabsicht

Bei der Ermittlung des Teilwerts eines Gebäudes ist die Abbruchabsicht nicht zu berücksichtigen (>BFH vom 7.12.1978 - BStBl 1979 II S. 729).

Beteiligung

Zur Bestimmung des Teilwerts einer Beteiligung >BFH vom 7.11.1990 (BStBl 1991 II S. 342) und vom 6.11.2003 (BStBl 2004 II S. 416).

Einlage

Teilwert bei Einlage im Zusammenhang mit einer Betriebseröffnung

>H 6.12 (Teilwert)

>BFH vom 29.4.1999 (BStBl 2004 II S. 639)

Ersatzteile im Kfz-Handel

>BFH vom 24.2.1994 (BStBl II S. 514)

Fehlmaßnahme

Eine Fehlmaßnahme liegt unabhängig von der Ertragslage des Betriebs vor, wenn der wirtschaftliche Nutzen der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts bei objektiver Betrachtung deutlich hinter dem für den Erwerb oder die Herstellung getätigten Aufwand zurückbleibt und demgemäß dieser Aufwand so unwirtschaftlich war, dass er von einem gedachten Erwerber des gesamten Betriebs im Kaufpreis nicht honoriert würde (>BFH vom 20.5.1988 - BStBl 1989 II S. 269).

>Überpreis

Forderungen

- Der Wertberichtigung von Forderungen steht nicht entgegen, dass sie nach dem Tage der Bilanzerstellung (teilweise) erfüllt worden sind und der Gläubiger den Schuldner weiterhin beliefert hat (>BFH vom 20.8.2003 - BStBl II S. 941).
- Bei Forderungen aus Schuldscheindarlehen kann im Allgemeinen aus dem Anstieg der Marktzinsen nicht auf einen unter den Anschaffungskosten liegenden Teilwert geschlossen werden (>BFH vom 19.5.1998 - BStBl 1999 II S. 277).
- Gekündigte Darlehensforderungen, bei denen Erlöse nur noch aus der Verwertung der Sicherheiten aber nicht mehr aus Zinszahlungen zu erwarten sind, sind im Rahmen einer Teilwertabschreibung auf den Betrag der voraussichtlichen Erlöse zu vermindern und auf den Zeitpunkt abzuzinsen, zu dem mit dem Eingang der Erlöse zu rechnen ist (>BFH vom 24.10.2006 - BStBl 2007 II S. 469).
- Bei einer eingeschränkten Solvenz des Schuldners eines ungekündigten Darlehens hängt die Abzinsung vom Umfang der noch zu erwartenden Teilleistungen ab (>BFH vom 24.10.2006 - BStBl 2007 II S. 469).

Halbfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden

- Halbfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden sind mit den Herstellungskosten der halbfertigen Arbeiten, ohne die in solchen Arbeiten ruhenden, im laufenden Geschäftsbetrieb noch nicht aufzudeckenden Gewinnanteile anzusetzen. Bei der Einbringung zum gemeinen Wert oder Zwischenwerten nach dem UmwStG gehören zum gemeinen Wert halbfertiger Arbeiten auch darin enthaltene anteilige Gewinne (>BFH vom 10.7.2002 - BStBl II S. 784).
- Eine >Teilwertabschreibung auf halbfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden ist hinsichtlich des gesamten Verlusts aus dem noch nicht abgewickelten Auftrag bis zur Höhe der aktivierten Herstellungskosten zulässig und nicht auf den dem jeweiligen Fertigungsstand entsprechenden Anteil begrenzt. Die Höhe der Teilwertabschreibung ist nach der retrograden Bewertungsmethode (>H 6.8) zu ermitteln. Eine >Teilwertabschreibung ist regelmäßig nicht zulässig, wenn
  - die Verpflichtung zur Fertigstellung des Bauvorhabens entfallen ist,
  - selbständige Teilleistungen abgenommen werden oder

- o die Aufträge bewusst verlustbringend kalkuliert werden (>BFH vom 7.9.2005 - BStBl 2006 II S. 298); >Verlustprodukte.
- >H 6.1

Investitionszuschüsse

mindern grundsätzlich nicht den Teilwert der bezuschussten Wirtschaftsgüter (>BFH vom 19.7.1995 - BStBl 1996 II S. 28).

Kapitalersetzendes Darlehen

Der Teilwert eines kapitalersetzenden Darlehens, das der Betriebskapitalgesellschaft von der Besitzkapitalgesellschaft gewährt worden ist, ist nach denselben Kriterien zu bestimmen, die für die Bewertung der Kapitalanteile gelten (>BFH vom 6.11.2003 - BStBl 2004 II S. 416). Dasselbe gilt für eigenkapitalersetzende Darlehen, die die Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft der von ihnen beherrschten Betriebskapitalgesellschaft gewähren. Die Teilwertabschreibung eines solchen Darlehens kann nicht auf dessen Unverzinslichkeit gestützt werden (>BFH vom 10.11.2005 - BStBl 2006 II S. 618).

Retrograde Wertermittlung

Bei der retrograden Ermittlung des Teilwerts von Wirtschaftsgütern können nach dem Bilanzstichtag entstehende Selbstkosten nur insoweit berücksichtigt werden, als auch ein gedachter Erwerber sie berechtigterweise geltend machen könnte (>BFH vom 9.11.1994 - BStBl 1995 II S. 336).

>H 6.8 (Retrograde Bewertungsmethode)

Schätzung

Im Rahmen der Schätzung des Teilwerts gelten die Wiederbeschaffungskosten als Ober- und der Einzelveräußerungspreis als Untergrenze (>BFH vom 25.8.1983 - BStBl 1984 II S. 33).

Teilwertabschreibung

- Zur Neuregelung der Teilwertabschreibung durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 >BMF vom 25.2.2000 (BStBl I S. 372) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 26.3.2009 (BStBl I S. 514).

  (Anhang 9)

- Die Teilwertabschreibung hat gegenüber der Drohverlustrückstellung Vorrang. Das Verbot der Rückstellungen für drohende Verluste (§ 5 Abs. 4a Satz 1 EStG) erfasst nur denjenigen Teil des Verlustes, der durch die Teilwertabschreibung nicht verbraucht ist (>BFH vom 7.9.2005 - BStBl 2006 II S. 298).
- Keine Teilwertabschreibung bei Einnahmenüberschussrechnung (>BFH vom 21.6.2006 - BStBl II S. 712).
- Zur Teilwertabschreibung bei börsennotierten Aktien im Anlagevermögen >BMF vom 26.3.2009 (BStBl I S. 514).

  (Anhang 9)

Teilwertbegriff

Der Teilwert ist ein ausschließlich objektiver Wert, der von der Marktlage am Bilanzstichtag bestimmt wird; es ist unerheblich, ob die Zusammensetzung und Nutzbarkeit eines Wirtschaftsguts von besonderen Kenntnissen und Fertigkeiten des Betriebsinhabers abhängt (>BFH vom 31.1.1991 - BStBl II S. 627).

Teilwertvermutungen

1. Im Zeitpunkt des Erwerbs oder der Fertigstellung eines Wirtschaftsguts entspricht der Teilwert den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (>BFH vom 13.4.1988 - BStBl II S. 892; nicht ohne weiteres anwendbar bei Erwerb eines Unternehmens oder Mitunternehmeranteils >BFH vom 6.7.1995 - BStBl II S. 831).
2. Bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens entspricht der Teilwert auch zu späteren, dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung nachfolgenden Bewertungsstichtagen den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (>BFH vom 21.7.1982 - BStBl II S. 758).
3. Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens entspricht der Teilwert zu späteren, dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung nachfolgenden Bewertungsstichtagen den um die lineare AfA verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten (>BFH vom 30.11.1988 - BStBl 1989 II S. 183).
4. Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens entspricht der Teilwert grundsätzlich den Wiederbeschaffungskosten. Der Teilwert von zum Absatz bestimmten Waren hängt jedoch auch von deren voraussichtlichem Veräußerungserlös (Börsen- oder Marktpreis) ab (>BFH vom 27.10.1983 - BStBl 1984 II S. 35).
5. Der Teilwert einer Beteiligung entspricht im Zeitpunkt ihres Erwerbs den Anschaffungskosten. Für ihren Wert sind nicht nur die Ertragslage und die Ertragsaussichten, sondern auch der Vermögenswert und die funktionale Bedeutung des Beteiligungsunternehmens, insbesondere im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, maßgebend (>BFH vom 6.11.2003 - BStBl 2004 II S. 416).

Überpreis

Die >Teilwertvermutung gilt auch bei Zahlung eines Überpreises. Ein beim Erwerb eines Grundstücks gezahlter Überpreis rechtfertigt allein keine Teilwertabschreibung auf den niedrigeren Vergleichswert zu einem späteren Bilanzstichtag. Eine Berufung auf eine >Fehlmaßnahme allein im Hinblick auf die Zahlung eines Überpreises ist ausgeschlossen. Der Überpreis nimmt jedoch an einer aus anderen Gründen gerechtfertigten Teilwertabschreibung in dem Verhältnis teil, das dem gegenüber dem Anschaffungszeitpunkt gesunkenen Vergleichswert entspricht (>BFH vom 7.2.2002 - BStBl II S. 294).

Unrentabler Betrieb

Zur Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert bei unrentablem Betrieb (>BFH vom 1.3.1994 (BStBl II S. 569) und vom 20.9.1989 (BStBl 1990 II S. 206)

Verlustprodukte

Eine Teilwertabschreibung ist bei sog. "bewussten Verlustprodukten" jedenfalls dann nicht zulässig, wenn das Unternehmen Gewinne erzielt (BFH vom 29.4.1999 - BStBl II S. 681).

Vorzugspreise einer Gemeinde

Bei der Ermittlung des Teilwerts eines Grundstücks sind Vorzugspreise, die eine Gemeinde Erwerbern vergleichbarer Grundstücke aus ansiedlungspolitischen Gründen einräumt, nur zu berücksichtigen, wenn die Gemeinde dadurch nachhaltig, über längere Zeit und mit in etwa gleichbleibenden Beträgen in das Marktgeschehen eingreift, so dass zum Bilanzstichtag auch andere Eigentümer ihre Grundstücke nicht teurer verkaufen können (>BFH vom 8.9.1994 - BStBl 1995 II S. 309).

Wertaufholungsgebot

Zur Einführung des Wertaufholungsgebots durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 >BMF vom 25.2.2000 (BStBl I S. 372) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 26.3.2009 (BStBl I S. 514)

(Anhang 9)

>H 6.2 (Wertaufholungsgebot bei Beteiligungen)

Wiederbeschaffungskosten

umfassen auch die Anschaffungsnebenkosten (>BFH vom 29.4.1999 - BStBl 2004 II S. 639).

Zeitpunkt der Teilwertabschreibung

Eine Teilwertabschreibung kann nur zum Bilanzstichtag und nicht auf einen beliebigen Tag zwischen zwei Bilanzstichtagen vorgenommen werden (BFH vom 5.2.1981 - BStBl II S. 432).

H 6.8 Bewertung des Vorratsvermögens

Ärztemuster

Ein als unverkäuflich gekennzeichnetes Ärztemuster ist grundsätzlich mit den Herstellungskosten zu aktivieren (>BFH vom 30.1.1980 - BStBl II S. 327).

Beispiele für die Bewertung von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens, die durch Lagerung, Änderung des modischen Geschmacks oder aus anderen Gründen im Wert gemindert sind (R 6.8 Abs. 2 ff.):

- **Subtraktionsmethode**

  Die Anwendung der Subtraktionsmethode setzt voraus, dass aus der Betriebsabrechnung die nach dem Bilanzstichtag bei den einzelnen Kostenarten noch jeweils anfallenden Kosten ersichtlich sind.

  Beispiel:

  Der Stpfl. hat einen Warenbestand einer zu bewertenden Gruppe mit Anschaffungskosten von 10.000 EUR. Der Rohgewinnaufschlagssatz für diese Warengruppe beträgt 100 %. Der noch erzielbare Verkaufspreis beträgt 40 % des ursprünglichen Verkaufspreises (40 % von 20.000 EUR = 8.000 EUR). Der durchschnittliche Unternehmergewinn beträgt 5 % des noch erzielbaren Verkaufspreises (= 400 EUR). Nach dem Bilanzstichtag fallen ausweislich der Betriebsabrechnung noch 70 % der betrieblichen Kosten an. Die betrieblichen Kosten errechnen sich ausgehend von dem ursprünglich geplanten Verkaufspreis (20.000 EUR), der um die Anschaffungskosten und den durchschnittlichen Unternehmergewinn, bezogen auf den ursprünglichen Verkaufspreis (5 % von 20.000 EUR = 1.000 EUR), vermindert wird.

  Niedrigerer Teilwert = voraussichtlich erzielbarer Verkaufserlös ./. durchschnittlicher Unternehmergewinn ./. des nach dem Bilanzstichtag noch anfallenden betrieblichen Aufwands

  X 8.000 EUR ./. 400 EUR ./. 70 % von 9.000 EUR (ursprünglicher Verkaufspreis 20.000 EUR ./. durchschnittlicher
  = Unternehmergewinn 1.000 EUR ./. Anschaffungskosten 10.000 EUR)
  X 8.000 EUR ./. 400 EUR ./. 6.300 EUR
  =
  X 1.300 EUR
  =

- **Formelmethode**

  In den Fällen, in denen der Stpfl. keine Betriebsabrechnung hat, die die für die Ermittlung des Teilwerts nach der Subtraktionsmethode notwendigen Daten liefert, ist es nicht zu beanstanden, die Formelmethode zu Grunde zu legen.

  Beispiel:

  Der Stpfl. hat einen Warenbestand einer zu bewertenden Gruppe mit Anschaffungskosten von 10.000 EUR. Sein durchschnittlicher Rohgewinnaufschlagssatz beträgt 150 % der Anschaffungskosten. Der noch erzielbare Verkaufspreis beträgt 75 % des ursprünglichen Verkaufspreises (75 % von 25.000 EUR = 18.750 EUR). Der durchschnittliche Unternehmergewinn beträgt 5 % des ursprünglichen Verkaufspreises, das entspricht 12,5 % der Anschaffungskosten. Die nach dem Bilanzstichtag noch anfallenden betrieblichen Kosten, d. h. der dann noch anfallende Kostenanteil des ursprünglichen Rohgewinnaufschlagsatzes ohne den hierin enthaltenen Gewinnanteil, werden mit 60 % geschätzt.

X = 18.750 EUR : (1 + 12,5 % + 137,5 % x 60 %)
X = 18.750 EUR : (1 + 0,125 + 0,825)
X = 18.750 EUR : 1,95
X = 9.615 EUR

Ersatzteile im Kfz-Handel

>H 6.7

Festwert

Begriff und Zulässigkeit >§ 240 Abs. 3 i. V. m. § 256 Satz 2 HGB.

(Anhang 10)

Ansatzvoraussetzungen und Bemessung >BMF vom 8.3.1993 (BStBl I S. 276).

(Anhang 9)

Bestandsaufnahme und Wertanpassung >R 5.4 Abs. 3 Satz 2 bis 5

>H 5.4

Der Festwert darf nur der Erleichterung der Inventur und der Bewertung, nicht jedoch dem Ausgleich von Preisschwankungen, insbesondere Preissteigerungen, dienen (>BFH vom 1.3.1955 - BStBl III S. 144 und vom 3.3.1955 - BStBl III S. 222).

Gruppenbewertung

>§ 240 Abs. 4 i. V. m. § 256 Satz 2 HGB

(Anhang 10)

Retrograde Bewertungsmethode

Die verlustfreie Bewertung von Waren und sonstigem Vorratsvermögen ist nicht auf die Bewertung großer Warenlager beschränkt, bei denen es technisch schwierig ist, die Wareneinstandspreise im Einzelnen zu ermitteln, sie kann auch bei individualisierbaren Wirtschaftsgütern mit bekannten Anschaffungskosten und selbst dann eine geeignete Methode zur Ermittlung des Teilwerts sein, wenn am Bilanzstichtag der kalkulierte oder der nach den Erfahrungen der Vergangenheit voraussichtlich erzielbare Veräußerungserlös den Anschaffungskosten entspricht oder darunter liegt. Bei der retrograden Bestimmung des Teilwerts sind als Selbstkosten insbesondere die noch anfallenden Verkaufs-, Vertriebs- und Reparaturkosten sowie ggf. auch anteilige betriebliche Fixkosten zu berücksichtigen (>BFH vom 25.7.2000 - BStBl 2001 II S. 566).

>H 6.7 (Retrograde Wertermittlung)

Wertlosigkeit

Wirtschaftsgüter, die wertlos oder so gut wie wertlos sind, dürfen auch von Stpfl., die den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln, nicht mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten ausgewiesen werden (>BFH vom 1.12.1950 - BStBl 1951 III S. 10).

H 6.9 Bewertung nach unterstellten Verbrauchs- und Veräußerungsfolgen

Bewertungsstetigkeit

>§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB

(Anhang 10)

Gebrauchtwagen

Keine Anwendung der sog. Lifo-Methode >BFH vom 20.6.2000 (BStBl 2001 II S. 636)

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Eine Bewertung nach der sog. Lifo-Methode entspricht nicht den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und ist deshalb auch steuerrechtlich ausgeschlossen, wenn Vorräte mit - absolut betrachtet - hohen Erwerbsaufwendungen in Frage stehen, die Anschaffungskosten ohne Weiteres identifiziert und den einzelnen Vermögensgegenständen angesichts derer individueller Merkmale ohne Schwierigkeiten zugeordnet werden können (>BFH vom 20.6.2000 - BStBl 2001 II S. 636).

H 6.10 Bewertung von Verbindlichkeiten

Abzinsung

Grundsätze für die Abzinsung von Verbindlichkeiten nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG >BMF vom 26.5.2005 (BStBl I S. 699).

(Anhang 9)

Anschaffungskosten

Als Anschaffungskosten einer Verbindlichkeit gilt der Nennwert (Rückzahlungsbetrag) der Verbindlichkeit (>BFH vom 4.5.1977 - BStBl II S. 802).

(Anhang 10)

Bearbeitungsgebühren

Gebühren, die ein Schuldner an ein Kreditinstitut für die Übernahme einer Bürgschaft zu zahlen hat, sind auf die Zeit, für die sich das Kreditinstitut vertraglich verbürgt hat, aktiv abzugrenzen (>BFH vom 19.1.1978 - BStBl II S. 262).

Damnum

Darlehensschulden, bei denen der dem Schuldner zugefallene Betrag (Ausgabebetrag) niedriger als der Rückzahlungsbetrag ist, sind mit dem Rückzahlungsbetrag anzusetzen; der Unterschiedsbetrag (Agio, Disagio, Damnum, Abschluss-, Bearbeitungs- oder Verwaltungsgebühren) ist als Rechnungsabgrenzungsposten auf die Laufzeit des Darlehens zu verteilen (>BFH vom 19.1.1978 - BStBl II S. 262).

Eiserne Verpachtung

Zur Gewinnermittlung bei der Verpachtung von Betrieben mit Substanzerhaltungspflicht des Pächters nach §§ 582a, 1048 BGB >BMF vom 21.2.2002 (BStBl I S. 262).

(Anhang 16)

Fremdwährungsverbindlichkeiten

Voraussichtlich dauernde Werterhöhung bei Kursschwankungen unterliegenden Verbindlichkeiten (>BMF vom 12.8.2002 - BStBl I S. 793).

(Anhang 9)

Kreditbedingungen

Eine Verbesserung der allgemeinen Kreditbedingungen seit der Darlehensaufnahme rechtfertigt es nicht, einen bei der Kreditaufnahme aktivierten Rechnungsabgrenzungsposten niedriger anzusetzen (>BFH vom 20.11.1969 - BStBl 1970 II S. 209).

Optionsprämie

>H 4.2 (15)

Rangrücktrittsvereinbarungen

Zur Passivierung von Verbindlichkeiten bei Vereinbarung eines einfachen oder qualifizierten Rangrücktritts >BMF vom 8.9.2006 (BStBl I S. 497).

(Anhang 9)

Rentenverpflichtungen

- Rentenverpflichtungen sind - vorbehaltlich >R 6a - mit dem Barwert anzusetzen (>BFH vom 31.1.1980 - BStBl II S. 491).

  (Anhang 10)

- Ergibt sich bei einer betrieblichen Versorgungsrente aus dem Inhalt der Versorgungszusage, dass eine rechtliche Abhängigkeit zwischen den Pensionszahlungen und der Erzielung von Gewinnen aus dem Betrieb nicht gegeben ist, kann die Passivierung der Rentenverpflichtung nicht mit der Begründung versagt werden, die Rentenzahlungen belasteten die Gewinne späterer Jahre (>BFH vom 7.4.1994 - BStBl II S. 740).

Umschuldung

Im Falle einer Umschuldung ist der bisherige Rechnungsabgrenzungsposten nur dann in voller Höhe aufzulösen, wenn die abgegrenzten Beträge in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem neuen oder veränderten Darlehen stehen (>BFH vom 13.3.1974 - BStBl II S. 359).

Verjährung

Eine Verbindlichkeit ist gewinnerhöhend auszubuchen, wenn anzunehmen ist, dass sich der Schuldner auf deren Verjährung beruft (>BFH vom 9.2.1993 - BStBl II S. 543).

Vermittlungsprovision

Aufwendungen, die dem Darlehensnehmer im Zusammenhang mit der Darlehensaufnahme durch Zahlungen an Dritte entstehen, z. B. Vermittlungsprovisionen, sind Betriebsausgaben des Jahres, in dem sie anfallen (>BFH vom 4.5.1977 - BStBl II S. 802).

Wohnungsbaudarlehen

Abzinsung >BMF vom 23.8.1999 (BStBl I S. 818)

Zahlungsunfähigkeit

Der Umstand, dass der Schuldner bei Fälligkeit der Verpflichtung zahlungsunfähig ist, rechtfertigt allein keine gewinnerhöhende Ausbuchung der Verbindlichkeit (>BFH vom 9.2.1993 - BStBl II S. 747).

Zinsfestschreibung

Ist der Zinsfestschreibungszeitraum kürzer als die Darlehenslaufzeit, so ist der Rechnungsabgrenzungsposten für ein Disagio, Damnum, etc. auf diesen Zeitraum zu verteilen (>BFH vom 21.4.1988 - BStBl 1989 II S. 722).

H 6.11 Bewertung von Rückstellungen

Abzinsung

Grundsätze für die Abzinsung von Rückstellungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe e EStG >BMF vom 26.5.2005 (BStBl I S. 699).

(Anhang 9)

Altersteilzeitverpflichtungen

Zur Bewertung von Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen nach dem Altersteilzeitgesetz (AltTZG) >BMF vom 28.3.2007 - BStBl I S. 297) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 11.3.2008 (BStBl I S. 496).

(Anhang 7)

Arbeitsfreistellung

Rückstellungen für Verpflichtungen zur Gewährung von Vergütungen für die Zeit der Arbeitsfreistellung vor Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis und Jahreszusatzleistungen im Jahr des Eintritts des Versorgungsfalls (>BMF vom 11.11.1999 - BStBl I S. 959).

(Anhang 7)

Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

Die Rückstellung ist in Höhe des voraussichtlichen Erfüllungsbetrags zu bilden. Hierbei ist zu berücksichtigen, welche Unterlagen tatsächlich aufbewahrungspflichtig sind und wie lange die Aufbewahrungspflicht für die einzelnen Unterlagen noch besteht (>BFH vom 19.8.2002 - BStBl 2003 II S. 131).

Deponien

Zur Bewertung der Rückstellungen für Aufwendungen zur Stilllegung, Rekultivierung und Nachsorge von Deponien >BMF vom 25.7.2005 (BStBl I S. 826)

Eiserne Verpachtung

Zur Gewinnermittlung bei der Verpachtung von Betrieben mit Substanzerhaltungspflicht des Pächters nach §§ 582a, 1048 BGB >BMF vom 21.2.2002 (BStBl I S. 262).

(Anhang 16)

Gratifikationen

Bei der Rückstellung für die Verpflichtung zur Gewährung einer Gratifikation ist die Fluktuation mindernd zu berücksichtigen (>BFH vom 7.7.1983 - BStBl II S. 753).

Jubiläumszuwendungen

Zur Bewertung von Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums >BMF vom 8.12.2008 (BStBl I S. 1013).

Rückabwicklung

>H 5.7 (1)

Rückgriffsansprüche

(Unbestrittene) Rückgriffsansprüche sind bei der Bewertung von Rückstellungen zu berücksichtigen, wenn sie nicht als eigenständige Forderung zu aktivieren sind und derart in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der drohenden Inanspruchnahme stehen, dass sie dieser wenigstens teilweise spiegelbildlich entsprechen, sie in rechtlich verbindlicher Weise der Entstehung oder Erfüllung der Verbindlichkeit zwangsläufig nachfolgen und sie vollwertig sind (>BFH vom 17.2.1993 - BStBl II S. 437 und vom 3.8.1993 - BStBl 1994 II S. 444).

Rückstellungen nach § 17 DMBilG

Zur Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG auf Rückstellungen, soweit diese nach § 17 i. V. m. § 50 DMBilG bereits in der steuerlichen Eröffnungsbilanz zum 1.7.1990 zu bilden waren >BMF vom 8.10.1999 (BStBl I S. 852)

Schadenrückstellungen der Versicherungswirtschaft

>BMF vom 16.8.2000 (BStBl I S. 1218) und vom 9.9.2009 (BStBl I S. 930)

Sparprämien

Rückstellungen für die Leistung einer Sparprämie bei Ablauf eines Sparvertrags sind über die Laufzeit des Sparvertrages anzusammeln und abzuzinsen (>BFH vom 15.7.1998 - BStBl II S. 728).

Urlaubsverpflichtung

Bei der Ermittlung der Höhe der rückständigen Urlaubsverpflichtung sind das Bruttoarbeitsentgelt, die Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung, das Urlaubsgeld und andere lohnabhängige Nebenkosten zu berücksichtigen. Nicht zu berücksichtigen sind jährlich vereinbarte Sondervergütungen (z. B. Weihnachtsgeld, Tantiemen oder Zuführungen zu Pensions- und Jubiläumsrückstellungen) sowie Gehaltssteigerungen nach dem Bilanzstichtag (>BFH vom 6.12.1995 - BStBl 1996 II S. 406).

Verwendung von Wirtschaftsgütern

Können Wirtschaftsgüter, z. B. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe oder unfertige Erzeugnisse, die bereits am Bilanzstichtag vorhanden waren, bei der Erfüllung von Sachleistungsverpflichtungen verwendet werden, sind sie mit ihren Buchwerten zu berücksichtigen (>BFH vom 26.6.1975 - BStBl II S. 700).

Weihnachtsgeld

In einer Rückstellung für zu zahlendes Weihnachtsgeld bei abweichendem Wirtschaftsjahr kann nur der Teil der Vergütung berücksichtigt werden, der bei zeitproportionaler Aufteilung des Weihnachtsgeldes auf die Zeit vom Beginn des Kalenderjahrs bis zum Bilanzstichtag entfällt (>BFH vom 26.6.1980 - BStBl II S. 506).

H 6.12 Bewertung von Entnahmen und Einlagen

Bausparvertrag

Einlage eines nicht zugeteilten Bausparvertrags ins Betriebsvermögen höchstens mit den gezahlten Bauspareinlagen einschließlich der aufgelaufenen Guthabenzinsen und der Abschlussgebühren (>BFH vom 13.1.1994 - BStBl II S. 454).

Bodenschatz

Ein im eigenen Grund und Boden entdecktes Kiesvorkommen ist ein materielles Wirtschaftsgut, das bei Zuführung zum Betriebsvermögen mit dem Teilwert zu bewerten ist. Absetzungen für Substanzverringerung dürften nicht aufwandswirksam vorgenommen werden (>BFH vom 4.12.2006 - BStBl 2007 II S. 588).

Buchwertprivileg

- bei Betriebsaufgabe >R 16 Abs. 2 Satz 8
- zulässig bei Entnahmen im Fall des Übergangs von Sonderbetriebsvermögen auf den Erben, wenn die Gesellschaft auf Grund einer Fortsetzungsklausel mit den bisherigen Gesellschaftern fortgeführt wird (>BFH vom 5.2.2002 - BStBl 2003 II S. 237).

Einlage eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft

Die Einlage eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft ist mit den Anschaffungskosten zu bewerten, wenn der Stpfl. an der Gesellschaft im Zeitpunkt der Einlage i. S. v. § 17 Abs. 1 oder 6 EStG beteiligt ist. Dem steht nicht entgegen, dass es sich bei dem eingelegten Geschäftsanteil selbst nicht um eine Beteiligung i. S. v. § 17 Abs. 1 oder 6 EStG handelt. Erforderlich und ausreichend ist vielmehr, dass der Stpfl. an der Kapitalgesellschaft überhaupt i. S. v. § 17 Abs. 1 oder 6 EStG beteiligt ist (>BFH vom 5.6.2008 - BStBl 2009 II S. 965).

Einlage einer wertgeminderten Beteiligung

>R 17 Abs. 8

Einlagewert nach vorangegangener Entnahme

Der Einlagewert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 EStG ist auch dann anzusetzen, wenn die vorangegangene Entnahme aus dem Betriebsvermögen steuerfrei gewesen ist (>BFH vom 20.4.2005 - BStBl II S. 698).

Geringwertiges Wirtschaftsgut

Sind bei Einlage innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung oder Herstellung die Anschaffungs- oder Herstellungskosten während der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Privatvermögen nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 EStG in voller Höhe als Werbungskosten abgesetzt worden, beträgt der Einlagewert 0 EUR (>BFH vom 27.1.1994 - BStBl II S. 638).

Nutzungen

Die Entnahme von Nutzungen ist mit den tatsächlichen Selbstkosten des Stpfl. zu bewerten (>BFH vom 24.5.1989 - BStBl 1990 II S. 8).

Private Kraftfahrzeugnutzung

>BMF vom 18.11.2009 (BStBl I S. 1326)

(Anhang 16)

Teilwert

- Bei Einlagen im Zusammenhang mit einer Betriebseröffnung entspricht der Teilwert grundsätzlich dem gemeinen Wert der eingelegten Wirtschaftsgüter. Anschaffungsnebenkosten sind dabei zu berücksichtigen (>BFH vom 29.4.1999 - BStBl 2004 II S. 639).
- Ein geschenktes Wirtschaftsgut ist auch dann mit dem Teilwert ins Betriebsvermögen des Beschenkten einzulegen, wenn der Schenker das eingelegte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage angeschafft, hergestellt oder entnommen hat (>BFH vom 14.7.1993 - BStBl 1994 II S. 15).

Übertragung eines Kommanditanteils unter dem Buchwert des Anteils

Annahme einer Einlage in Höhe der Differenz zwischen fortzuführendem Buchwert und fehlendem oder niedrigerem Erwerbspreis bei privat veranlasster unentgeltlicher oder teilentgeltlicher Übertragung eines Kommanditanteils unter dem Buchwert des Anteils (>BFH vom 7.2.1995 - BStBl II S. 770).

Verdeckte Einlage

- Die Bewertung der verdeckten Einlage einer Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft erfolgt mit dem Teilwert (>BMF vom 2.11.1998 - BStBl I S. 1227).
- Behandlung der Einbringung zum Privatvermögen gehörender Wirtschaftsgüter in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft >BMF vom 29.3.2000 (BStBl I S. 462) und BMF vom 26.11.2004 (BStBl I S. 1190).

(Anhang 24)

H 6.13 Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter und Bildung eines Sammelpostens

Einlage

Zur Einlage von geringwertigen Wirtschaftsgütern, für die die Bewertungsfreiheit bereits während der Zugehörigkeit zum Privatvermögen in Anspruch genommen wurde >H 6.12 (Geringwertiges Wirtschaftsgut).

Private Mitbenutzung

Hat ein Stpfl. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines geringwertigen Wirtschaftsguts im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe als Betriebsausgaben abgesetzt, muss er den Teil der Aufwendungen, der dem privaten Nutzungsanteil entspricht, während der Nutzungszeit des Wirtschaftsguts dem Gewinn jeweils in dem Umfang hinzurechnen, der der tatsächlichen Nutzung in jedem Wirtschaftsjahr entspricht (>BFH vom 13.3.1964 - BStBl III S. 455).

Selbständige Bewertbarkeit bzw. Nutzungsfähigkeit

Die selbständige Nutzungsfähigkeit verbundener oder gemeinsam genutzter Wirtschaftsgüter ist kein Kriterium bei der Beurteilung der selbständigen Bewertbarkeit. Ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut liegt vor, wenn es in seiner Einzelheit von Bedeutung und bei einer Veräußerung greifbar ist. Ob es auch selbständig genutzt werden kann, hängt neben dem Zweck, den zwei oder mehrere bewegliche Sachen gemeinsam zu erfüllen haben, vor allem vom Grad der Festigkeit einer eventuell vorgenommenen Verbindung (§ 93 BGB), dem Zeitraum, auf den eine eventuelle Verbindung oder die gemeinsame Nutzung angelegt sind, sowie dem äußeren Erscheinungsbild ab. Erscheinen die beweglichen Gegenstände danach für sich genommen unvollständig oder erhält ein Gegenstand ohne den oder die anderen gar ein negatives Gepräge, ist regelmäßig von einem einheitlichen Wirtschaftsgut auszugehen; Entsprechendes gilt für Sachen, die in einen unbeweglichen Gegenstand eingebaut werden (>BFH vom 5.9.2002 - BStBl II S. 877).

ABC der selbständig nutzungsfähigen Wirtschaftsgüter

- Ausstellungsgegenstände - einzelne Gegenstände, die zu einer Verkaufsausstellung (z. B. Sanitärausstellung) zusammengefasst sind, es sei denn, einzelne der zu der Ausstellung zusammengefassten Wirtschaftsgüter haben ihre selbständige Bewertbarkeit dadurch verloren, dass sie fest und auf längere Dauer mit anderen Gegenständen verbunden sind und nur in dieser technischen Verbundenheit ihren bestimmungsgemäßen Zweck erfüllen können, z. B. Badewanne und Armaturen (>BFH vom 9.8.2001 - BStBl II S. 842),
- Bestecke in Gaststätten, Hotels, Kantinen (>BFH vom 19.11.1953 - BStBl 1954 III S. 18),
- Bibliothek eines Rechtsanwalts (>BFH vom 17.5.1968 - BStBl II S. 566),
- Bücher einer Leih- oder Fachbücherei (>BFH vom 8.12.1967 - BStBl 1968 II S. 149),
- Einrichtungsgegenstände in Läden, Werkstätten, Büros, Hotels, Gaststätten u. ä. - auch als Erstausstattung und in einheitlichem Stil (>BFH vom 29.7.1966 - BStBl 1967 III S. 61),
- Fässer/Flaschen (>BFH vom 1.7.1981 - BStBl 1982 II S. 246),
- Grundausstattung einer Kfz-Werkstatt mit Spezialwerkzeugen (>BFH vom 17.5.1968 - BStBl II S. 571),
- Instrumentarium eines Arztes, auch als Grundausstattung (>BFH vom 17.5.1968 - BStBl II S. 566),
- Kisten (>BFH vom 1.7.1981 - BStBl 1982 II S. 246),
- Lampen als selbständige Wirtschaftsgüter (Steh-, Tisch- und Hängelampen; >BFH vom 17.5.1968 - BStBl II S. 567),
- Leergut (>BFH vom 1.7.1981 - BStBl 1982 II S. 246),
- Legehennen in eiererzeugenden Betrieben,
- Möbel in Hotels und Gaststätten, auch als Erstausstattung (>BFH vom 17.5.1968 - BStBl II S. 566),
- Müllbehälter eines Müllabfuhrunternehmens, auch Systemmüllbehälter,
- Musterbücher und -kollektionen im Tapeten- und Buchhandel (>BFH vom 25.11.1965 - BStBl 1966 III S. 86),
- Notfallkoffer eines Arztes und darin enthaltene Geräte wie Sauerstoffflasche, Beatmungsbeutel, Absauggerät (>BFH vom 7.9.2000 - BStBl 2001 II S. 41),
- Paletten zum Transport und zur Lagerung von Waren (>BFH vom 9.12.1977 - BStBl 1978 II S. 322 und vom 25.8.1989 - BStBl 1990 II S. 82),
- Regale, die aus genormten Stahlregalteilen zusammengesetzt und nach ihrer betrieblichen Zweckbestimmung in der Regel auf Dauer in dieser Zusammensetzung genutzt werden (>BFH vom 26.7.1979 - BStBl 1980 II S. 176) sowie Regale, die zu Schrankwänden zusammengesetzt sind (>BFH vom 9.8.2001 - BStBl 2002 II S. 100),
- Ruhebänke als Werbeträger,
- Schallplatten,
- Schreibtischkombinationsteile, die nicht fest miteinander verbunden sind, wie z. B. Tisch, Rollcontainer, Computerbeistelltisch (>BFH vom 21.7.1998 - BStBl II S. 789) sowie einzelne Elemente einer aus genormten Teilen zusammengesetzten und verschraubten Schreibtischkombination, es sei denn, das einzelne Element ist aus technischen Gründen (z. B. wegen fehlender Standfestigkeit) nicht selbständig nutzungsfähig (>BFH vom 9.8.2001 - BStBl 2002 II S. 100),
- Schriftenminima in einem Druckereibetrieb (>BFH vom 18.11.1975 - BStBl 1976 II S. 214),
- Spezialbeleuchtungsanlagen in einem Schaufenster (>BFH vom 5.3.1974 - BStBl II S. 353),
- Spinnkannen einer Weberei (>BFH vom 9.12.1977 - BStBl 1978 II S. 322),
- Straßenleuchten (>BFH vom 28.3.1973 - BStBl 1974 II S. 2),
- Tonbandkassetten,
- Transportkästen in einer Weberei zum Transport von Garnen (>BFH vom 17.5.1968 - BStBl II S. 568),
- Trivialprogramme (>R 5.5 Abs. 1),
- Videokassetten,
- Wäsche in Hotels (>BFH vom 17.5.1968 - BStBl II S. 566).

ABC der nicht selbständig nutzungsfähigen Wirtschaftsgüter

- Beleuchtungsanlage als Lichtband zur Beleuchtung in Fabrikräumen und Werkhallen (>BFH vom 5.10.1956 - BStBl III S. 376) oder zur Beleuchtung einzelner Stockwerke eines Wohnhauses (>BFH vom 5.3.1974 - BStBl II S. 353),
- Bestuhlung in Kinos und Theatern (>BFH vom 5.10.1966 - BStBl III S. 686),

- Bohrer i. V. m. Werkzeugmaschinen (>Maschinenwerkzeuge),
- Drehbank mit als Antrieb eingebautem Elektromotor (>BFH vom 14.12.1966 - BStBl 1967 III S. 247),
- Drehstähle i. V. m. Werkzeugmaschinen (>Maschinenwerkzeuge),
- EDV-Kabel nebst Zubehör zur Vernetzung einer EDV-Anlage: Kabel, die als Verlängerung der Verbindung der Peripheriegeräte mit der Zentraleinheit genutzt werden, sind zwar selbständig bewertungsfähig, nicht jedoch selbständig nutzungsfähig und somit keine geringwertigen Wirtschaftsgüter (>BFH vom 25.11.1999 - BStBl 2002 II S. 233),
- Elektromotor zum Einzelantrieb einer Maschine, einer Drehbank oder eines Webstuhls (>BFH vom 16.12.1958 - BStBl 1959 III S. 77),
- Ersatzteile für Maschinen usw. (>BFH vom 17.5.1968 - BStBl II S. 568),
- Formen (>BFH vom 9.3.1967 - BStBl III S. 283),
- Formplatten (>BFH vom 30.3.1967 - BStBl III S. 302),
- Fräser i. V. m. Werkzeugmaschinen (>Maschinenwerkzeuge),
- Gerüst- und Schalungsteile sowie Schalungstafeln, die genormt und technisch aufeinander abgestimmt sind (>BFH vom 29.7.1966 - BStBl 1967 III S. 151),
- Kühlkanäle (>BFH vom 17.4.1985 - BStBl 1988 II S. 126),
- Leuchtstoffröhren (>Beleuchtungsanlage),
- Lichtbänder (>Beleuchtungsanlage),
- Lithographien (>BFH vom 15.3.1991 - BStBl II S. 682),
- Maschinenwerkzeuge und -verschleißteile (>BFH vom 6.10.1995 - BStBl 1996 II S. 166),
- Peripheriegeräte einer PC-Anlage; dies gilt nicht für so genannte Kombinations-Geräte und für externe Datenspeicher (>BFH vom 19.2.2004 - BStBl II S. 958),
- Pflanzen von Dauerkulturen (>BFH vom 30.11.1978 - BStBl 1979 II S. 281),
- Regalteile (>BFH vom 20.11.1970 - BStBl 1971 II S. 155; zu Regalen aus genormten Stahlregalteilen >Beispiele für selbständig nutzungsfähige Wirtschaftsgüter),
- Sägeblätter in Diamantsägen und -gattern (>BFH vom 19.10.1972 - BStBl 1973 II S. 53),
- Stanzwerkzeuge i. V. m. Werkzeugmaschinen (>Maschinenwerkzeuge),
- Webstuhlmotor (>Elektromotor),
- Werkzeuge (>Maschinenwerkzeuge).

H 6.14 Unentgeltliche Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen

Anteile an einer Betriebskapitalgesellschaft

sind wesentliche Betriebsgrundlagen i. S. d. funktionalen Betrachtungsweise (>BFH vom 4.7.2007 - BStBl II S. 772).

Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

Eine das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist kein Teilbetrieb i. S. d. § 6 Abs. 3 EStG (>BFH vom 20.7.2005 - BStBl 2006 II S. 457).

Realteilung

>BMF vom 28.2.2006 (BStBl I S. 228)

(Anhang 24)

Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen

>BMF vom 3.3.2005 (BStBl I S. 458) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 7.12.2006 (BStBl I S. 766, Tzn. 22 und 23)

(Anhang 9)

H 6.15 Überführung und Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern

Realteilung

>BMF vom 28.2.2006 (BStBl I S. 228)

(Anhang 24)

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG erfasst nicht Veräußerungsvorgänge, die nach den allgemeinen Regelungen über Veräußerungsgeschäfte wie zwischen fremden Dritten abgewickelt werden. In diesen Fällen ist das Einzelwirtschaftsgut beim Erwerber gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG mit den Anschaffungskosten anzusetzen; der Veräußerer erzielt in derselben Höhe einen Veräußerungserlös. Teilentgeltliche Übertragungen sind in eine voll entgeltliche und eine voll unentgeltliche Übertragung aufzuteilen. Der Umfang der Entgeltlichkeit bestimmt sich nach dem Verhältnis des Kaufpreises zum Verkehrswert des übertragenen Wirtschaftsguts. Soweit Einzelwirtschaftsgüter gegen Übernahme von Verbindlichkeiten übertragen werden, steht dies einer erfolgsneutralen Übertragung entgegen. Die Übernahme von Verbindlichkeiten ist als gesondertes Entgelt anzusehen (>BMF vom 7.6.2001 - BStBl I S. 367, Nr. 3 - 5 und BFH vom 11.12.2001 - BStBl 2002 II S. 420).

H 6a Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen

H 6a (1)

Abgrenzung bei Arbeitsfreistellung

Eine Zusage, nach der Leistungen fällig werden, ohne dass das Dienstverhältnis formal beendet ist, ist nicht als Zusage auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung anzusehen. Für eine derartige Verpflichtung darf insoweit eine Rückstellung nach § 6a EStG nicht gebildet werden (>BMF vom 11.11.1999 - BStBl I S. 959, RdNr. 2).

(Anhang 7)

Beihilfen an Pensionäre

- Die Verpflichtung, Pensionären und aktiven Mitarbeitern während der Zeit ihres Ruhestandes in Krankheits-, Geburts- und Todesfällen Beihilfen zu gewähren, ist keine Pensionsverpflichtung (>BFH vom 30.1.2002 - BStBl 2003 II S. 279).
- >H 5.7 (5)

Einstandspflicht

Die Verpflichtung des Arbeitgebers, wegen des nicht ausreichenden Vermögens einer Unterstützungskasse für den Ausfall von Versorgungsleistungen gegenüber seinen Arbeitnehmern einstehen zu müssen, erfüllt die Voraussetzungen für eine Pensionsrückstellung nicht. Das gilt auch für Versorgungsverpflichtungen des Erwerbers eines Betriebs, auf den die Arbeitsverhältnisse mit den durch die Unterstützungskasse begünstigten Arbeitnehmern nach § 613a BGB übergegangen sind (>BFH vom 16.12.2002 - BStBl 2003 II S. 347).

Hinterbliebenenversorgung für den Lebensgefährten

>BMF vom 25.7.2002 (BStBl I S. 706)

Jahreszusatzleistungen

Für Jahreszusatzleistungen im Jahr des Eintritts des Versorgungsfalls darf eine Rückstellung nach § 6a EStG nicht gebildet werden (>BMF vom 11.11.1999 - BStBl I S. 959, RdNr. 23).

(Anhang 7)

Neuzusagen

Einzelfragen zur betrieblichen Altersversorgung auf Grund durch das BiRiLiG geänderten handelsrechtlichen Vorschriften (>BMF vom 13.3.1987 - BStBl I S. 365).

Nur-Pensionszusagen

Sog. Nur-Pensionszusagen sind unter den Voraussetzungen des § 6a EStG bilanzsteuerrechtlich anzuerkennen (>BMF vom 16.6.2008 - BStBl I S. 681).

Pensionsverpflichtungen innerhalb einer GmbH & Co. KG

Sagt die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG ihrem gesellschaftsfremden Geschäftsführer eine Pension zu und kann sie nach dem Gesellschaftsvertrag von der KG Ersatz der Versorgungsleistungen verlangen, ist die bei der GmbH zu bildende Pensionsrückstellung durch einen Aufwendungsersatzanspruch zu neutralisieren. Bei der KG ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden, deren Höhe sich nach § 6a EStG bestimmt (>BFH vom 7.2.2002 - BStBl 2005 II S. 88).

Personengesellschaft

Bilanzsteuerliche Behandlung von Pensionszusagen einer Personengesellschaft an einen Gesellschafter und dessen Hinterbliebene >BMF vom 29.1.2008 (BStBl I S. 317).

(Anhang 9)

Schuldbeitritt

Bilanzsteuerliche Behandlung der Übernahme von Pensionsverpflichtungen gegen Entgelt; Beitritt eines Dritten in eine Pensionsverpflichtung (Schuldbeitritt) >BMF vom 16.12.2005 (BStBl I S. 1052).

H 6a (3)

Abfindungsklauseln

Zu schädlichen Abfindungsklauseln in Pensionszusagen >BMF vom 6.4.2005 (BStBl I S. 619) und vom 1.9.2005 (BStBl I S. 860).

Externe Versorgungsträger

Werden die künftigen Pensionsleistungen aus einer Versorgungszusage voraussichtlich von einem externen Versorgungsträger (z. B. Versorgungskasse) erbracht, scheidet die Bildung einer Rückstellung nach § 6a EStG aus (>BFH vom 5.4.2006 - BStBl II S. 688).

Übertragung auf eine Unterstützungskasse

Ist vereinbart, dass die Pensionsverpflichtung nach Eintritt des Versorgungsfalles auf eine Unterstützungskasse übertragen wird, kann eine Rückstellung nicht gebildet werden (>BMF vom 2.7.1999 - BStBl I S. 594).

H 6a (4)

Abfindungsklauseln

Zu unschädlichen Abfindungsklauseln in Pensionszusagen >BMF vom 6.4.2005 (BStBl I S. 619) und vom 1.9.2005 (BStBl I S. 860).

H 6a (6)

Gewichtung des Widerrufsvorbehalts

Bei der Beurteilung, ob ein schädlicher oder unschädlicher Vorbehalt vorliegt, ist ein strenger Maßstab anzulegen (>BFH vom 6.10.1967 - BStBl 1968 II S. 90).

H 6a (7)

Grundsatz der Gleichbehandlung

Die wegen arbeitsrechtlicher Entscheidungen notwendige Ergänzung einer bestehenden Witwenversorgung um eine Witwerversorgung ist erst wirksam, wenn die Ergänzung schriftlich vorgenommen wurde.

Schriftformerfordernis

- Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung einer Pensionsrückstellung nach § 6a EStG ist u. a. eine schriftlich erteilte Pensionszusage. Die Vereinbarung muss neben dem Zusagezeitpunkt eindeutige und präzise Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen enthalten. Sofern es zur eindeutigen Ermittlung der in Aussicht gestellten Leistungen erforderlich ist, sind auch Angaben für die versicherungsmathematische Ermittlung der Höhe der Versorgungsverpflichtung (z. B. anzuwendender Rechnungszinsfuß oder anzuwendende biometrische Ausscheidewahrscheinlichkeiten) schriftlich festzulegen. Sind diese Angaben nicht vorhanden, scheidet die Bildung einer Pensionsrückstellung jedenfalls in der Steuerbilanz aus (>BMF vom 28.8.2001 - BStBl I S. 594).
- Eine schriftliche Pensionszusage liegt auch dann vor, wenn der Verpflichtete eine schriftliche Erklärung mit dem erforderlichen Inhalt abgibt und der Berechtigte die Zusage nach den Regeln des Zivilrechtes (z. B. durch mündliche Erklärung) annimmt (>BFH vom 27.4.2005 - BStBl II S. 702).

H 6a (8)

Erstmalige Anwendung der durch R 6a Abs. 8 EStÄR 2008 geänderten Pensionsalter

Die geänderten Mindestpensionsalter gelten grundsätzlich für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2007 enden. Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn die neuen Pensionsalter erstmals in der Bilanz des Wirtschaftsjahres berücksichtigt werden, das nach dem 30.12.2009 endet. Der Übergang hat einheitlich für alle betroffenen Pensionsrückstellungen des Unternehmens zu erfolgen (>BMF vom 3.7.2009 - BStBl I S. 712).

Vorgezogene Altersgrenze

Eine vertraglich vorgesehene geringere Altersgrenze als die in >R 6a Abs. 8 Satz 1 genannten Mindestpensionsalter kann für die Berechnung der Pensionsrückstellung nur dann zugrunde gelegt werden, wenn besondere Umstände nachgewiesen werden, die ein niedrigeres Pensionsalter rechtfertigen (>BFH vom 23.1.1991 - BStBl II S. 379).

H 6a (9)

Anerkennungsgrundsätze

An den Nachweis der Ernsthaftigkeit von Pensionszusagen an >Arbeitnehmer-Ehegatten sind mit Rücksicht auf die besonderen persönlichen Beziehungen der Vertragspartner strenge Anforderungen zu stellen. Es ist insbesondere zu prüfen, ob die Pensionszusage nach den Umständen des Einzelfalls dem Grunde und der Höhe nach angemessen ist (>BFH vom 14.7.1989 - BStBl II S. 969). Für Pensionszusagen, die im Rahmen eines steuerlich anzuerkennenden Arbeitsverhältnisses dem >Arbeitnehmer-Ehegatten gegeben werden, sind Pensionsrückstellungen zu bilden, wenn

1. eine ernstlich gewollte, klar und eindeutig vereinbarte Verpflichtung vorliegt,
2. die Zusage dem Grunde nach angemessen ist und

3. der Arbeitgeber-Ehegatte auch tatsächlich mit der Inanspruchnahme aus der gegebenen Pensionszusage rechnen muss.

(>BMF vom 4.9.1984 - BStBl I S. 495 und vom 9.1.1986 - BStBl I S. 7).

Arbeitnehmer-Ehegatten

Pensionszusagen zwischen Ehegatten, die im Rahmen von steuerlich anzuerkennenden Arbeitsverhältnissen (>R 4.8) erteilt werden, sind auch steuerlich zu beachten und berechtigen zur Bildung von Pensionsrückstellungen (>BVerfG vom 22.7.1970 - BStBl II S. 652).

Fremdvergleich

Eine betriebliche Veranlassung einer Pensionszusage an einen Arbeitnehmer, der naher Angehöriger des Arbeitgebers ist, ist nicht allein deshalb zu verneinen, weil keine fremden Arbeitnehmer mit vergleichbaren Tätigkeitsmerkmalen im Betrieb beschäftigt werden und auch bei anderen Betrieben gleicher Größenordnung keine vergleichbaren Beschäftigungsverhältnisse ermittelt werden können.

Maßgebend ist eine Gesamtwürdigung aller Umstände des konkreten Einzelfalls (>BFH vom 18.12.2001 - BStBl 2002 II S. 353).

Rückdeckungsversicherung

Prämienzahlungen für eine Rückdeckungsversicherung einer Pensionszusage an den Arbeitnehmer-Ehegatten können als Betriebsausgaben behandelt werden, wenn auch die Pensionszusage als rückstellungsfähig anerkannt werden kann (>BMF vom 4.9.1984 - BStBl I S. 495).

Verpflichtungsumfang

Für die Bildung der Pensionsrückstellung bei Pensionszusagen zwischen Ehegatten in Einzelunternehmen kommt nur eine Zusage auf Alters-, Invaliden- und Waisenrente in Betracht (>BMF vom 4.9.1984 - BStBl I S. 495).

Witwen-Witwerversorgung

Eine Zusage auf Witwen- oder Witwerversorgung ist im Rahmen von Ehegatten-Pensionszusagen in Einzelunternehmen nicht rückstellungsfähig, da hier bei Eintritt des Versorgungsfalls Anspruch und Verpflichtung in einer Person zusammenfallen (>BMF vom 4.9.1984 - BStBl I S. 495); dies gilt auch dann, wenn in der Zusage vereinbart ist, dass sie durch eine mögliche Eheschließung oder Betriebsveräußerung nicht berührt wird.

H 6a (10)

Betriebsübergang

Für die Anwendung des § 613a BGB ist entscheidend, ob das im Zeitpunkt des Betriebsübergangs bestehende Dienstverhältnis als Arbeitsverhältnis anzusehen ist (>BFH vom 10.8.1994 - BStBl 1995 II S. 250).

Tatsächlicher Dienstantritt

Bei der Ermittlung des Diensteintrittsalters ist - unabhängig vom Bestehen eines Rumpfwirtschaftsjahres - auf den Beginn des Kalenderjahres des Diensteintritts abzustellen (>BFH vom 21.8.2007 - BStBl 2008 II S. 513). Als Beginn des Dienstverhältnisses ist grundsätzlich der tatsächliche Dienstantritt im Rahmen des bestehenden Dienstverhältnisses anzusehen (>BFH vom 25.5.1988 - BStBl II S. 720); das Dienstverhältnis wird nicht unterbrochen, wenn der Stpfl. auf Grund gesetzlicher Vorschriften in die Pflichten des Dienstverhältnisses eintritt (z. B. § 613a BGB).

Vordienstzeiten

Zur Berücksichtigung von vertraglichen Vordienstzeiten (>BMF vom 22.12.1997 (BStBl I S. 1020) und >BFH vom 7.2.2002 (BStBl 2005 II S. 88).

H 6a (11)

Betriebliche Teilrenten

>BMF vom 25.4.1995 (BStBl I S. 250)

Pensionsalter

Zu den Auswirkungen des RV-Altersgrenzenanpassungsgesetzes vom 20.4.2007 (BGBl. I S. 554) auf das bei der Pensionsrückstellungsbewertung maßgebende Pensionsalter >BMF vom 5.5.2008 (BStBl I S. 569)

Zweites Wahlrecht

Auswirkungen des Rentenreformgesetzes 1999 vom 16.12.1997 (BGBl. I S. 2998) >BMF vom 29.12.1997 (BStBl I S. 1023).

H 6a (12)

Übertragung von Pensionszusagen auf Pensionsfonds

Zur Übertragung von Versorgungsverpflichtungen und Versorgungsanwartschaften auf Pensionsfonds nach § 4e Abs. 3 EStG i. V. m. § 3 Nr. 66 EStG >BMF vom 26.10.2006 (BStBl I S. 709).

H 6a (14)

Näherungsverfahren

Zur Berücksichtigung von Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung >BMF vom 16.12.2005 (BStBl I S. 1056), vom 15.3.2007 (BStBl I S. 290) und vom 5.5.2008 (BStBl I S. 570)

H 6a (15)

Überschneidung

Die Bildung von Pensionsrückstellungen und Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen schließen sich gegenseitig aus (>BFH vom 22.1.1958 - BStBl III S. 186).

H 6a (17)

Mehrjährige Gehaltssteigerung (Beispiel):

Ein Arbeitnehmer hat eine Pensionszusage in Höhe von 10 % des letzten vor Eintritt des Versorgungsfalls bezogenen Gehalts. Am 10.12.01 wird rechtsverbindlich vereinbart, dass sich das derzeitige Gehalt von 3.000 EUR mit Wirkung vom 1.4.02 auf 3.150 EUR und mit Wirkung vom 1.2.03 auf 3.250 EUR erhöht. Die dadurch vereinbarten Erhöhungen des Pensionsanspruchs von 15 EUR monatlich zum 1.4.02 und von 10 EUR monatlich zum 1.2.03 sind bereits bei der Rückstellungsberechnung zum 31.12.01 zu berücksichtigen.

Steigerungen der Versorgungsansprüche

Fest zugesagte prozentuale Rentenerhöhungen sind bei der Bewertung der Pensionsrückstellung zu berücksichtigen (>BFH vom 17.5.1995 - BStBl 1996 II S. 423); Entsprechendes gilt für zugesagte prozentuale Steigerungen der Rentenanwartschaft (>BFH vom 25.10.1995 - BStBl 1996 II S. 403).

Mögliche künftige Anpassungen nach § 16 Abs. 1 Betriebsrentengesetz sind nicht rückstellungsfähig (>BFH vom 6.12.1995 - BStBl 1996 II S. 406).

Überversorgung

Zur bilanzsteuerrechtlichen Berücksichtigung von überdurchschnittlich hohen Versorgungsanwartschaften (Überversorgung) >BMF vom 3.11.2004 (BStBl I S. 1045) und vom 16.6.2008 (BStBl I S. 681).

Wertpapiergebundene Pensionszusagen

Pensionsrückstellungen können nur insoweit gebildet werden, als der Versorgungsanspruch auf die garantierte Mindestleistung entfällt. Zusätzliche Leistungen, die vom Wert bestimmter Wertpapiere (z. B. Fondsanteile, Aktien) zu einem festgelegten künftigen Zeitpunkt (z. B. Eintritt des Versorgungsfalles) abhängen, sind nicht zu berücksichtigen (>BMF vom 17.12.2002 - BStBl I S. 1397).

H 6a (19)

Ablösung der Rente

Bei der Bewertung einer Pensionsverpflichtung kann eine Ablösungsvereinbarung erst berücksichtigt werden, wenn sie feststeht (>BFH vom 7.4.1994 - BStBl II S. 740).

H 6a (20)

Nachholverbot

- Ist eine Rückstellung nicht gebildet worden, weil ihr die BFH-Rechtsprechung entgegenstand, so führt die Aufgabe dieser Rechtsprechung nicht dazu, dass für die Zeit bis zur Aufgabe dieser Rechtsprechung das Nachholverbot des § 6a Abs. 4 EStG gilt. Die Rückstellung kann spätestens in dem Jahr, in dem die Rechtsprechung aufgegeben wird, in vollem Umfang nachgeholt werden (>BFH vom 7.4.1994 - BStBl II S. 740).
- Das Nachholverbot ist auch bei Pensionsrückstellungen anzuwenden, die in einem vorangegangenen Wirtschaftsjahr aufgrund einer zulässigen Bewertungsmethode niedriger als möglich bewertet worden sind (>BFH vom 10.7.2002 - BStBl 2003 II S. 936).
- Beruht der fehlende oder fehlerhafte Ansatz einer Pensionsrückstellung auf einem Rechtsirrtum, ist das Nachholverbot anzuwenden. Das gilt unabhängig davon, ob nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalles eine willkürliche Gewinnverschiebung anzunehmen ist (>BMF vom 11.12.2003 - BStBl I S. 746).
- Wurde infolge eines Berechnungsfehlers eine Pensionsrückstellung in einer früheren Bilanz mit einem Wert angesetzt, der unterhalb des Teilwerts liegt, greift das Nachholverbot (>BFH vom 14.1.2009 - BStBl II S. 457).
- Das Nachholverbot geht dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs vor (>BFH vom 13.2.2008 - BStBl II S. 673).

H 6a (21)

Richttafeln 2005 G

>BMF vom 16.12.2005 (BStBl I S. 1054)

H 6a (23)

Begriff der Rückdeckungsversicherung

Eine Rückdeckungsversicherung liegt vor, wenn

- dem Arbeitnehmer ausreichend bestimmt eine Versorgung aus den Mitteln des Arbeitgebers zugesagt ist,
- zur Gewährleistung der Mittel für die Ausführung dieser Versorgung eine Sicherung geschaffen ist,
- die Sicherung nicht zusätzlich den Belangen des Arbeitnehmers dient, sondern allein oder überwiegend den Belangen des Arbeitgebers zu dienen bestimmt ist.

Das ist gewährleistet, wenn der Arbeitgeber Versicherungsnehmer, alleiniger Prämienzahler und Bezugsberechtigter auf die Versicherungsleistungen ist (>BFH vom 28.6.2001 - BStBl 2002 II S. 724).

Getrennte Bilanzierung

Der Rückdeckungsanspruch einerseits und die Pensionsverpflichtung andererseits stellen unabhängig voneinander zu bilanzierende Wirtschaftsgüter dar (>BFH vom 25.2.2004 - BStBl II S. 654). Eine Saldierung des Rückdeckungsanspruches mit der Pensionsrückstellung ist auch dann nicht zulässig, wenn eine solche nicht passiviert werden muss, weil es sich um eine Altzusage (>R 6a Abs. 1 Satz 3) handelt (>BFH vom 28.6.2001 - BStBl 2002 II S. 724). Auch bei Rückdeckung in voller Höhe (kongruente Rückdeckung) ist eine Saldierung nicht zulässig (>BFH vom 25.2.2004 - BStBl II S. 654).

Rückdeckungsanspruch

- Ansprüche aus der Rückdeckung von Pensionsverpflichtungen sind als Forderungen grundsätzlich mit ihren Anschaffungskosten anzusetzen. Das sind die bis zum jeweiligen Bilanzstichtag vom Versicherungsnehmer unmittelbar aufgewendeten Sparanteile der Versicherungsprämien (Sparbeiträge) zzgl. der Zinsansprüche sowie der Guthaben aus Überschussbeteiligungen. Hierfür ist das vom Versicherer jeweils nachgewiesene Deckungskapital (Deckungsrückstellung) die Bewertungsgrundlage und der Bewertungsmaßstab. Hierzu gehören alle aus dem Versicherungsvertragsverhältnis resultierenden Ansprüche gegen den Versicherer (z. B. Guthaben aus Überschussbeteiligungen, verzinslichen Ansammlungen, Anwartschaft auf Hinterbliebenenleistungen usw.). Eine Begrenzung des Bilanzansatzes auf den Betrag der passivierten Pensionsrückstellung ist nicht zulässig (>BFH vom 25.2.2004 - BStBl II S. 654).
- Der Anspruch aus der Rückdeckung einer Zusage auf Hinterbliebenenversorgung ist mit dem vom Versicherer nachgewiesenen Deckungskapital (Deckungsrückstellung) zu aktivieren (>BFH vom 9.8.2006 - BStBl II S. 762).

Teilwertabschreibung

Eine Teilwertabschreibung von Ansprüchen aus der Rückdeckung von Pensionsverpflichtungen kommt nur in Betracht, wenn besondere Anhaltspunkte vorliegen, die den Abschluss der Rückdeckungsversicherung als geschäftliche Fehlmaßnahme erscheinen lassen. Die Tatsache, dass der Rückkaufswert einer Versicherung das angesammelte Deckungskapital regelmäßig unterschreitet, rechtfertigt keine Teilwertabschreibung auf diesen Wert, solange der Rückkauf nicht beabsichtigt ist oder wenn der Rückkauf mit Rentenbeginn ausgeschlossen ist (>BFH vom 25.2.2004 - BStBl II S. 654).

Vereinfachungsregelung

Wegen einer Vereinfachungsregelung bei der Aktivierung des Rückdeckungsanspruches >die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder im BStBl 1963 II S. 47.

H 6b.1 Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter i. S. d. § 6b EStG

Abbruchkosten

Kosten für den anlässlich einer Veräußerung des Grund und Bodens erfolgten Abbruch eines Gebäudes stellen laufenden Aufwand dar und haben keine Auswirkung auf die Höhe des Veräußerungsgewinns i. S. d. § 6b Abs. 2 EStG (>BFH vom 27.2.1991 - BStBl II S. 628).

Aufwuchs auf Grund und Boden

- Begriff

  Aufwuchs auf dem Grund und Boden sind die Pflanzen, die auf dem Grund und Boden gewachsen und noch darin verwurzelt sind (>BFH vom 7.5.1987 - BStBl II S. 670).

- Veräußerungsvorgänge

  Die Anwendung des § 6b EStG ist auch dann möglich, wenn Aufwuchs auf Grund und Boden und der dazugehörige Grund und Boden in engem sachlichen (wirtschaftlichen) und zeitlichen Zusammenhang an zwei verschiedene Erwerber veräußert werden und die Veräußerungen auf einem einheitlichen Veräußerungsentschluss beruhen (>BFH vom 7.5.1987 - BStBl II S. 670).

Entnahme

Erwirbt der Stpfl. für die Hingabe eines Wirtschaftsguts ein Wirtschaftsgut des Privatvermögens oder wird er dafür von einer privaten Schuld befreit, liegt eine nach § 6b EStG nicht begünstigte Entnahme vor (>BFH vom 23.6.1981 - BStBl 1982 II S. 18); siehe aber >Tausch.

Grund und Boden

- Der Begriff "Grund und Boden" umfasst nur den "nackten" Grund und Boden >BFH vom 24.8.1989 (BStBl II S. 1016).
- Das Recht, ein Grundstück mit Klärschlamm zu verfüllen, ist kein vom Grund und Boden verselbständigtes Wirtschaftsgut (>BFH vom 20.3.2003 - BStBl II S. 878).

Nicht begünstigte Wirtschaftsgüter

Zum Grund und Boden rechnen nicht

- Gebäude,
- Bodenschätze, soweit sie als Wirtschaftsgut bereits entstanden sind,
- Eigenjagdrechte (>BMF vom 23.6.1999 - BStBl I S. 593),
- grundstücksgleiche Rechte,
- Be- und Entwässerungsanlagen,
- stehendes Holz,
- Obst- und Baumschulanlagen,
- Korbweidenkulturen,
- Rebanlagen,
- Spargelanlagen,
- Feldinventar,
- Rechte, den Grund und Boden zu nutzen (>BFH vom 24.8.1989 - BStBl II S. 1016).

Tausch

Bei tauschweiser Hingabe eines betrieblichen Wirtschaftsguts setzt die Inanspruchnahme des § 6b EStG voraus, dass der Anspruch auf das eingetauschte Wirtschaftsgut (zunächst) Betriebsvermögen wird (>BFH vom 29.6.1995 - BStBl 1996 II S. 60); siehe aber >Entnahme.

Umlegungs- und Flurbereinigungsverfahren

Zwischen Grundstücken, die in ein Umlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren eingebracht werden und den daraus im Zuteilungswege erlangten Grundstücken besteht Identität, soweit die

eingebrachten und erlangten Grundstücke wertgleich sind; eine Gewinnrealisierung nach Tauschgrundsätzen tritt insoweit nicht ein (>BFH vom 13.3.1986 - BStBl II S. 711).

Veräußerung

ist die entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an einem Wirtschaftsgut (>BFH vom 27.8.1992 - BStBl 1993 II S. 225).

Veräußerung aus dem Gesamthandsvermögen

Veräußert eine Personengesellschaft ein Wirtschaftsgut aus dem Gesamthandsvermögen an einen Gesellschafter zu Bedingungen, die bei entgeltlichen Veräußerungen zwischen Fremden üblich sind, und wird das Wirtschaftsgut bei dem Erwerber Privatvermögen, ist der dabei realisierte Gewinn insgesamt, d.h. auch soweit der Erwerber als Gesellschafter am Vermögen der veräußernden Personengesellschaft beteiligt ist, ein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn (>BFH vom 10.7.1980 - BStBl 1981 II S. 84).

Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums

- Das wirtschaftliche Eigentum ist in dem Zeitpunkt übertragen, in dem die Verfügungsmacht (Herrschaftsgewalt) auf den Erwerber übergeht. In diesem Zeitpunkt scheidet das Wirtschaftsgut bestandsmäßig aus dem Betriebsvermögen des veräußernden Stpfl. aus und darf dementsprechend (auch handelsrechtlich) nicht mehr bilanziert werden (>BFH vom 27.2.1986 - BStBl II S. 552).
- >H 4.2 (1) Gewinnrealisierung

H 6b.2 Übertragung aufgedeckter stiller Reserven und Rücklagenbildung nach § 6b EStG

Anschaffungszeitpunkt

Gehen Besitz, Nutzen und Lasten eines Wirtschaftsguts erst zum ersten Tag des folgenden Wirtschaftsjahrs über, ist das Wirtschaftsgut erst in diesem Wirtschaftsjahr angeschafft (>BFH vom 7.11.1991 - BStBl 1992 II S. 398).

Einlage

Die Einlage eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen ist keine Anschaffung i. S. d. § 6b EStG (>BFH vom 11.12.1984 - BStBl 1985 II S. 250).

Gewinnzuschlag

Die Rücklage hat auch dann während des ganzen Wirtschaftsjahrs bestanden, wenn sie buchungstechnisch bereits während des laufenden Wirtschaftsjahrs aufgelöst worden ist (>BFH vom 26.10.1989 - BStBl 1990 II S. 290).

Beispiel zur Berechnung des Gewinnzuschlags

Ein Stpfl., dessen Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, veräußert am 1.2.01 ein Wirtschaftsgut. Der nach § 6b EStG begünstigte Gewinn beträgt 400.000 EUR. Der Stpfl. bildet in der Bilanz des Jahres 01 eine Rücklage in Höhe von 400.000 EUR, die er auch in den Bilanzen der Jahre 02 und 03 ausweist. Am 1.10.04 erwirbt er ein begünstigtes Wirtschaftsgut, dessen Anschaffungskosten 300.000 EUR betragen. Der Stpfl. nimmt einen gewinnmindernden Abzug von 300.000 EUR vor und löst die gesamte Rücklage gewinnerhöhend auf.

Der Gewinn aus der Auflösung der Rücklage beträgt 400.000 EUR - davon werden 300.000 EUR nach § 6b Abs. 3 Satz 4 EStG und 100.000 EUR nach § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG aufgelöst. Bemessungsgrundlage für den Gewinnzuschlag sind 100.000 EUR. Die Rücklage hat in den Wirtschaftsjahren 01 bis 04 bestanden. Der Gewinnzuschlag ist für jedes volle Wirtschaftsjahr des

Bestehens der Rücklage vorzunehmen; das sind die Wirtschaftsjahre 02 bis 04, denn im Wirtschaftsjahr 04 kann die Auflösung der Rücklage erst zum Bilanzabschluss und nicht bereits zum Zeitpunkt der Wiederanlage erfolgen.

Der Gewinnzuschlag beträgt 3 x 6 % von 100.000 EUR = 18.000 EUR.

Herstellungsbeginn

- Der für die Verlängerung der Auflösungsfrist nach § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG maßgebende Herstellungsbeginn kann die Einreichung des Bauantrags sein (>BFH vom 15.10.1981 - BStBl 1982 II S. 63).
- Ein vor Einreichung des Bauantrags durchgeführter Gebäudeabbruch zum Zweck der Errichtung eines Neubaus kann als Beginn der Herstellung in Betracht kommen (>BFH vom 12.6.1978 - BStBl II S. 620).

Rücklage bei Betriebsveräußerung

- Gewinne aus der Auflösung von Rücklagen, die nicht im Rahmen eines Gewinns aus einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe angefallen sind, sind nicht tarifbegünstigt (>BFH vom 4.2.1982 - BStBl II S. 348).
- Die Zulässigkeit der Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG setzt nicht voraus, dass die Mittel aus der Rücklage für eine Reinvestition noch zur Verfügung stehen und eine konkrete Reinvestitionsabsicht besteht. Es genügt, dass die spätere Übertragung der Rücklage auf ein begünstigtes Reinvestitionsobjekt am Bilanzstichtag objektiv möglich ist (>BFH vom 12.12.2000 - BStBl 2001 II S. 282).

Rücklagenauflösung

Voraussetzung für die Übertragung der Rücklage ist, dass das Gebäude bis zum Schluss des sechsten Wirtschaftsjahrs nach Bildung der Rücklage fertiggestellt wird. Die Rücklage kann in diesem Fall zum Ende des vierten auf die Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs nur noch in der Höhe der noch zu erwartenden Herstellungskosten für das Gebäude beibehalten werden (>BFH vom 26.10.1989 - BStBl 1990 II S. 290).

Rücklagenbildung

Die Rücklage ist in der Bilanz des Wirtschaftsjahrs zu bilden, in dem der Veräußerungsgewinn entstanden ist; es handelt sich um die Ausübung eines Bilanzierungswahlrechts (>BFH vom 30.3.1989 - BStBl II S. 560).

Wird der Gewinn vom Finanzamt geschätzt, weil der Stpfl. keine Bilanz erstellt hat, ist die Bildung der Rücklage nicht zulässig (>BFH vom 24.1.1990 - BStBl II S. 426).

Bei Mitunternehmern ist die Entscheidung, ob die Voraussetzungen für die Bildung einer Rücklage vorliegen, im Gewinnfeststellungsverfahren zu treffen (>BFH vom 25.7.1979 - BStBl 1980 II S. 43).

Veräußerungspreis

Der Stpfl. kann die Rücklage, die er für den Gewinn aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts gebildet hat, rückwirkend (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) aufstocken, wenn sich der Veräußerungspreis in einem späteren VZ erhöht (>BFH vom 13.9.2000 - BStBl 2001 II S. 641).

Wahlrecht eines Mitunternehmers

>H 4.4

Zeitliche Zuordnung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

Beispiel:

A betreibt ein Einzelunternehmen und ist außerdem als Mitunternehmer zu 50 % an der A-B OHG beteiligt, die gewerbliche Einkünfte erzielt. Im Einzelunternehmen entspricht das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr. Die OHG hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1.7. bis 30.6.

A veräußert in seinem Einzelunternehmen im Jahr 02 Anteile an Kapitalgesellschaften mit einem Gewinn von 400.000 EUR. Auch die A-B OHG veräußert Anteile an Kapitalgesellschaften mit einem Gewinn von 400.000 EUR, wovon 200.000 EUR anteilig auf A entfallen, im Februar 02 (Variante 1) oder im November 02 (Variante 2).

Rechtsfolgen

Variante 1:

a) **Einzelunternehmen:**

Der Gewinn aus der Veräußerung (400.000 EUR) ist dem VZ 02 zuzuordnen.

b) **A-B OHG:**

Der Gewinn des abweichenden Wirtschaftsjahres 01/02 ist im VZ 02 steuerlich zu erfassen. Aus diesem Grund ist der Gewinn aus der Veräußerung (Gewinnanteil des A: 200.000 EUR) ebenfalls dem VZ 02 zuzuordnen.

c) **Höchstbetrag 500.000 EUR:**

Da dem VZ 02 Gewinne des A aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften in Höhe von insgesamt 600.000 EUR zuzuordnen sind, kommt bei ihm der Höchstbetrag von 500.000 EUR zum Tragen. A kann wählen, in welchem Unternehmen er den über den Höchstbetrag hinaus gehenden Gewinn von 100.000 EUR als laufenden Gewinn, der ggf. dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt, ansetzt.

Variante 2:

a) **Einzelunternehmen:**

Der Gewinn aus der Veräußerung (400.000 EUR) ist dem VZ 02 zuzuordnen.

b) **A-B OHG:**

Der Gewinn des abweichenden Wirtschaftsjahres 02/03 ist im VZ 03 steuerlich zu erfassen. Aus diesem Grund ist der Gewinn aus der Veräußerung (Gewinnanteil des A: 200.000 EUR) ebenfalls dem VZ 03 zuzuordnen.

c) **Höchstbetrag 500.000 EUR:**

Da die Gewinne des A aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften in Höhe von 400.000 EUR dem VZ 02 und in Höhe von 200.000 EUR dem VZ 03 zuzuordnen sind, ist der Höchstbetrag von 500.000 EUR in keinem der beiden VZ überschritten.

H 6b.3 Sechsjahresfrist i. S. d. § 6b Abs. 4 Nr. 2 EStG

Baulandumlegungen

>H 6b.1 (Umlegungs- und Flurbereinigungsverfahren)

Erbauseinandersetzung/vorweggenommene Erbfolge

Wegen der Besitzzeitanrechnung im Falle der Erbauseinandersetzung und der vorweggenommenen Erbfolge >BMF vom 14.3.2006 (BStBl I S. 253) und >BMF vom 13.1.1993 (BStBl I S. 80) unter Berücksichtigung der Änderungen durch >BMF vom 26.2.2007 (BStBl I S. 269)

(Anhang 13)

H 6c Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter bei der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 3 EStG oder nach Durchschnittssätzen

Berechnungsbeispiel

Ein Stpfl., der den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, hat ein Werkstattgebäude für 15.000 EUR veräußert, auf das im Veräußerungszeitpunkt noch insgesamt 3.000 EUR AfA hätten vorgenommen werden können. Die Veräußerungskosten betragen 1.000 EUR. Der Stpfl. will für den bei der Veräußerung erzielten Gewinn § 6c EStG in Anspruch nehmen. Er nimmt im Veräußerungsjahr für 4.000 EUR und in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren für 1.000 EUR und 2.000 EUR nach § 6b Abs. 1 Satz 3 EStG begünstigte Erweiterungen an seinem Ladengebäude vor.

Der Veräußerungserlös gilt ohne Rücksicht darauf, wann er tatsächlich zufließt, als im Veräußerungsjahr vereinnahmt. Entsprechend gelten die Veräußerungskosten als im Veräußerungsjahr verausgabt. Die Veräußerung des Werkstattgebäudes führt deshalb zu einem nach § 6c EStG begünstigten Gewinn von 15.000 EUR (Veräußerungserlös) - 3.000 EUR ("Restbuchwert") - 1.000 EUR (Veräußerungskosten) = 11.000 EUR. Da der Stpfl. im Veräußerungsjahr von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in diesem Jahr vorgenommenen Neuinvestitionen einen Abzug von 4.000 EUR vornimmt, liegt in Höhe dieser 4.000 EUR eine Betriebsausgabe vor, so dass sich von dem Gewinn aus der Veräußerung des Gebäudes nur noch ein Betrag von (11.000 - 4.000) = 7.000 EUR auswirkt. In Höhe dieser 7.000 EUR kann der Stpfl. im Veräußerungsjahr noch eine fiktive Betriebsausgabe absetzen und damit den bei der Veräußerung entstandenen Gewinn neutralisieren.

In dem auf die Veräußerung folgenden Wirtschaftsjahr nimmt er von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Neuinvestitionen einen Abzug von 1.000 EUR vor, der als Betriebsausgabe zu behandeln ist. Er hat infolgedessen eine fiktive Betriebseinnahme von 1.000 EUR anzusetzen, um den Vorgang zu neutralisieren.

Im zweiten auf die Veräußerung folgenden Wirtschaftsjahr nimmt er von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Neuinvestitionen einen Abzug von 2.000 EUR vor, der als Betriebsausgabe zu behandeln ist. Er hat deshalb in diesem Wirtschaftsjahr eine fiktive Betriebseinnahme von 2.000 EUR anzusetzen, um den Vorgang zu neutralisieren.

Durch die beiden fiktiven Betriebseinnahmen von 1.000 EUR und 2.000 EUR ist die fiktive Betriebsausgabe im Jahr der Veräußerung von 7.000 EUR bis auf einen Betrag von 4.000 EUR ausgeglichen. In Höhe dieses Betrags hat der Stpfl. spätestens im vierten auf die Veräußerung folgenden Wirtschaftsjahr eine weitere (sich in vollem Umfang gewinnerhöhend auswirkende) fiktive Betriebseinnahme anzusetzen, wenn er nicht bis zum Schluss des vierten auf die Veräußerung folgenden Wirtschaftsjahrs mit der Herstellung eines neuen Gebäudes begonnen hat.

Soweit der Stpfl. einen Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angeschaffter oder hergestellter Wirtschaftsgüter vorgenommen hat, kann er von dem Wirtschaftsgut keine AfA, erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen mehr vornehmen.

Wechsel der Gewinnermittlungsart

Zur Behandlung eines nach §§ 6b, 6c EStG begünstigten Gewinns bei Wechsel der Gewinnermittlung >R 6b.2 Abs. 11.

Zeitpunkt der Wahlrechtsausübung

Das Wahlrecht der Gewinnübertragung nach § 6c EStG kann bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft der Steuerfestsetzung ausgeübt werden; seine Ausübung ist auch nach Ergehen eines Urteils in der Tatsacheninstanz bis zum Ablauf der Rechtsmittelfrist zulässig. In diesem Fall ist die Steuerfestsetzung in entsprechender Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (>BFH vom 30.8.2001 - BStBl 2002 II S. 49).

H 6d (unbesetzt)

(letztmals abgedruckt im EStH 2006)

H 7.1 Abnutzbare Wirtschaftsgüter

Arzneimittelzulassungen

Eine entgeltlich erworbene Arzneimittelzulassung ist dem Grunde nach ein abnutzbares Wirtschaftsgut (>BMF vom 12.7.1999 - BStBl I S. 686).

Betriebsvorrichtungen

Zur Abgrenzung von den Betriebsgrundstücken sind die allgemeinen Grundsätze des Bewertungsrechts anzuwenden >§ 68 Abs. 2 Nr. 2, § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG; gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 15.3.2006 (BStBl I S. 314).

Bewegliche Wirtschaftsgüter

Immaterielle Wirtschaftsgüter (>R 5.5 Abs. 1) gehören nicht zu den beweglichen Wirtschaftsgütern (>BFH vom 22.5.1979 - BStBl II S. 634).

Domain-Namen

Aufwendungen, die für die Übertragung eines Domain-Namens an den bisherigen Domaininhaber geleistet werden, sind Anschaffungskosten für ein in der Regel nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut (BFH vom 19.10.2006 - BStBl 2007 II S. 301).

Drittaufwand

>H 4.7

Eigenaufwand für ein fremdes Wirtschaftsgut

>H 4.7

Garagen

Garagen, die auf dem Gelände eines großen Mietwohnkomplexes nachträglich errichtet werden, sind dann als selbständige Wirtschaftsgüter gesondert abzuschreiben, wenn ihre Errichtung nicht Bestandteil der Baugenehmigung für das Mietwohngebäude war und kein enger Zusammenhang zwischen der Nutzung der Wohnungen und der Garagen besteht, weil die Zahl der Garagen hinter der Zahl der Wohnungen deutlich zurückbleibt und die Garagen zum Teil an Dritte vermietet sind (>BFH vom 22.9.2005 - BStBl 2006 II S. 169).

Gebäude

- Ein Container ist ein Gebäude, wenn er nach seiner individuellen Zweckbestimmung für eine dauernde Nutzung an einem Ort aufgestellt ist und seine Beständigkeit durch die ihm zugedachte Ortsfestigkeit auch im äußeren Erscheinungsbild deutlich wird (>BFH vom 23.9.1988 - BStBl 1989 II S. 113).
- Ein sog. Baustellencontainer ist kein Gebäude, da es an der Ortsfestigkeit fehlt (>BFH vom 18.6.1986 - BStBl II S. 787).
- Bürocontainer, die auf festen Fundamenten ruhen, sind Gebäude (>BFH vom 25.4.1996 - BStBl II S. 613).
- Eine Tankstellenüberdachung mit einer Fläche von mehr als 400 m² ist ein Gebäude (>BFH vom 28.9.2000 - BStBl 2001 II S. 137).

Gebäudeteile

Gebäudeteile sind selbständige Wirtschaftsgüter und deshalb gesondert abzuschreiben, wenn sie mit dem Gebäude nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (>BFH vom 26.11.1973 - BStBl 1974 II S. 132).

>R 4.2 Abs. 4

Geschäfts- oder Firmenwert

Zur Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts >BMF vom 20.11.1986 (BStBl I S. 532)

(Anhang 9)

Mietereinbauten

- Mieterein- und -umbauten als unbewegliche Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind (>BMF vom 15.1.1976 (BStBl I S. 66).
- Zur Höhe der AfA bei Mietereinbauten >H 7.4

Nießbrauch und andere Nutzungsrechte

- Zur Abschreibung bei Bestellung eines Nießbrauchs oder eines anderen Nutzungsrechts bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (>BMF vom 24.7.1998 (BStBl I S. 914) unter Berücksichtigung der Änderungen durch >BMF vom 9.2.2001 (BStBl I S. 171) und vom 29.5.2006 (BStBl I S. 392).

  (Anhang 30)

- Berücksichtigung von Aufwendungen bei der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung von Gebäuden oder Gebäudeteilen (Eigen- und Drittaufwand) >H 4.7 (Drittaufwand, Eigenaufwand für ein fremdes Wirtschaftsgut).

Praxiswert

Zur Abschreibung des Praxiswerts >BFH vom 24.2.1994, BStBl II S. 590.

Scheinbestandteile

Eine Einfügung zu einem vorübergehenden Zweck ist anzunehmen, wenn die Nutzungsdauer der eingefügten beweglichen Wirtschaftsgüter länger als die Nutzungsdauer ist, für die sie eingebaut werden, die eingefügten beweglichen Wirtschaftsgüter auch nach ihrem Ausbau noch einen beachtlichen Wiederverwendungswert repräsentieren und nach den Umständen, insbesondere nach Art und Zweck der Verbindung, damit gerechnet werden kann, dass sie später wieder entfernt werden (>BFH vom 24.11.1970 - BStBl 1971 II S. 157 und vom 4.12.1970 - BStBl 1971 II S. 165).

Unbewegliche Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind

- Außenanlagen wie Einfriedungen bei Betriebsgrundstücken (>BFH vom 2.6.1971 - BStBl II S. 673),
- Hof- und Platzbefestigungen, Straßenzufahrten und Umzäunungen bei Betriebsgrundstücken (>BFH vom 1.7.1983 - BStBl II S. 686 und vom 10.10.1990 - BStBl 1991 II S. 59), wenn sie nicht ausnahmsweise Betriebsvorrichtungen sind (>BFH vom 30.4.1976 - BStBl II S. 527), nicht aber Umzäunungen bei Wohngebäuden, wenn sie in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen (>BFH vom 30.6.1966 - BStBl III S. 541 und vom 15.12.1977 - BStBl 1978 II S. 210 sowie R 21.1 Abs. 3 Satz 1).

Warenzeichen (Marke)

Ein entgeltlich erworbenes Warenzeichen (Marke) ist dem Grunde nach ein abnutzbares Wirtschaftsgut (>BMF vom 12.7.1999 - BStBl I S. 686).

Wirtschaftliche oder technische Abnutzung

- Ständig in Gebrauch befindliche Möbelstücke unterliegen einer technischen Abnutzung, auch wenn die Gegenstände schon 100 Jahre alt sind und im Wert steigen (>BFH vom 31.1.1986 - BStBl II S. 355).
- Gemälde eines anerkannten Meisters sind keine abnutzbaren Wirtschaftsgüter (>BFH vom 2.12.1977 - BStBl 1978 II S. 164).
- Sammlungs- und Anschauungsobjekte sind keine abnutzbaren Wirtschaftsgüter (>BFH vom 9.8.1989 - BStBl 1990 II S. 50).

Wirtschaftsüberlassungsvertrag

Bei Überlassung der Nutzung eines landwirtschaftlichen Betriebs im Rahmen eines sog. Wirtschaftsüberlassungsvertrags steht dem Eigentümer und Nutzungsverpflichteten die AfA für die in seinem Eigentum verbliebenen Wirtschaftsgüter auch weiterhin zu (>BFH vom 23.1.1992 - BStBl 1993 II S. 327 und BMF vom 29.4.1993 - BStBl I S. 337).

H 7.2 Wirtschaftsgebäude, Mietwohnneubauten und andere Gebäude

Bauantrag

- Anträge, die die Finanzierung des geplanten Baus betreffen, sowie sog. Bauvoranfragen bei der Baugenehmigungsbehörde sind nicht als Bauanträge anzusehen, weil sie nicht die Erlangung der Baugenehmigung, sondern nur die Klärung von Vorfragen zum Ziel haben (>BFH vom 28.3.1966 - BStBl III S. 454 und vom 7.3.1980 - BStBl II S. 411).
- Wird die Bauplanung nach Beantragung der Baugenehmigung so grundlegend geändert, dass ein neuer Bauantrag gestellt werden muss, ist Zeitpunkt der Antragstellung der Eingang des neuen Bauantrags bei der zuständigen Behörde (>BFH vom 28.9.1982 - BStBl 1983 II S. 146).
- Die Bauanzeige steht einem Bauantrag gleich (>BFH vom 18.4.1990 - BStBl II S. 754).

Obligatorischer Vertrag

Ein obligatorischer Vertrag gilt auch dann in dem Zeitpunkt der notariellen Beurkundung als rechtswirksam abgeschlossen, wenn der Vertrag erst nach Eintritt einer aufschiebenden Bedingung oder nach Ablauf einer Frist wirksam werden soll oder noch einer Genehmigung bedarf; bei einem Vertragsabschluss durch einen Vertreter ohne Vertretungsmacht gilt der obligatorische Vertrag im Zeitpunkt der Abgabe der Genehmigungserklärung durch den Vertretenen als rechtswirksam abgeschlossen (>BFH vom 2.2.1982 - BStBl II S. 390).

Wohnzwecke

- Die Nutzung zu Wohnzwecken setzt die Eignung der betreffenden Räume zur eigenständigen Haushaltsführung und die tatsächliche und rechtliche Sachherrschaft der Bewohner über sie voraus. Die Räume müssen überdies als Mindestausstattung eine Heizung, eine Küche, ein Bad und eine Toilette enthalten. Die überlassenen Wohneinheiten müssen aber nicht notwendig mit einem eigenen Bad/WC oder einer eigenen Küche ausgestattet sein. Das Merkmal "Wohnzwecken dienen" kann auch dann erfüllt sein, wenn die Möglichkeit des Einbaus einer Kochgelegenheit oder die Möglichkeit der Mitbenutzung von Küche und Bad/WC gegeben ist. Die tatsächliche und rechtliche Sachherrschaft über die Räume haben die Bewohner dann, wenn sie die ihnen überlassenen Zimmer abschließen und anderen Personen den Zutritt verwehren können. Auch die Unterbringung in einem Mehrbettzimmer steht der Beurteilung einer Nutzung zu Wohnzwecken nicht entgegen. Unerheblich ist, ob und in welchem Umfang der Bewohner in den Räumen neben dem Wohnen weitere Dienstleistungen in Anspruch nimmt (>BFH vom 30.9.2003 - BStBl 2004 II S. 223 - zum Pflegezimmer; BStBl 2004 II S. 225 zum betreuten Wohnen; BStBl 2004 II S. 221 und BFH vom 15.12.2005 - BStBl 2006 II S. 559 zum Pflegeheim).
- Wohnungen, deren einzelne Zimmer in der Regel für zwölf Monate an obdachlose Suchtkranke vermietet werden, um sie auf ein selbständiges Wohnen vorzubereiten, dienen Wohnzwecken (>BFH vom 15.12.2005 - BStBl 2006 II S. 561).

- Das häusliche Arbeitszimmer eines Arbeitnehmers im eigenen Haus dient nicht Wohnzwecken (>BFH vom 30.6.1995 - BStBl II S. 598).
- Ein Gebäude, das Ferienwohnungen enthält, die für kürzere Zeiträume an wechselnde Feriengäste vermietet werden, dient nicht Wohnzwecken (>BFH vom 14.3.2000 - BStBl 2001 II S. 66).

Zeitliche Anwendung bei linearer AfA

Für die weitere Anwendung des linearen AfA-Satzes von 4 % bei Wirtschaftsgebäuden (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 52 Abs. 21b EStG) ist auf den Herstellungsbeginn oder die Anschaffung durch den abschreibungsberechtigten Stpfl. abzustellen.

Bei Personengesellschaften ist der Gesellschafter abschreibungsberechtigter Stpfl. i. S. d. Anwendungsvorschrift. Maßgebend ist danach, ob der betreffende Stpfl. bei Beginn der Herstellung oder bei der Anschaffung durch die Personengesellschaft bereits Gesellschafter ist. Tritt ein Gesellschafter nach dem Herstellungsbeginn oder der Anschaffung der Gesellschaft bei, ist für ihn für die Anwendung des AfA-Satzes auf den Zeitpunkt des Beitritts abzustellen. Erfolgt der Beitritt eines Gesellschafters nach dem 31.12.2000, ist insoweit der auf 3 % abgesenkte AfA-Satz maßgebend. Entsprechendes gilt bei Gemeinschaften.

Der Bauantrag fingiert in den Fällen, in denen eine Baugenehmigung erforderlich ist, den Herstellungsbeginn. In den Fällen, in denen der Bauantrag vor dem 1.1.2001 gestellt worden ist und ein Erwerber das noch unbebaute Grundstück oder teilfertige Gebäude nach dem 31.12.2000 vom Antragsteller erworben hat und das Gebäude auf Grund des vor dem 1.1.2001 gestellten Bauantrags fertig stellt, ist deshalb nicht die Stellung des Bauantrags durch den Veräußerer, sondern

- bei Erwerb eines teilfertigen Gebäudes der Abschluss des Kaufvertrags und
- bei Erwerb eines unbebauten Grundstücks der tatsächliche Beginn der Bauarbeiten

jeweils durch den abschreibungsberechtigten Erwerber maßgebend (>BMF vom 5.8.2002 - BStBl I S. 710).

>Bauantrag

H 7.3 Bemessungsgrundlage für die AfA

Anschaffungskosten

- bei Erbauseinandersetzung >BMF vom 14.3.2006 (BStBl I S. 253).

  >Anhang 13

- bei Modernisierung von Gebäuden >BMF vom 18.7.2003 (BStBl I S. 386).

  >Anhang 30

- bei vorweggenommener Erbfolge >BMF vom 13.1.1993 (BStBl I S. 80) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 26.2.2007 (BStBl I S. 269).
- Bei Tieren in land- und forstwirtschaftlich tätigen Betrieben sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Berechnung der AfA um den Schlachtwert zu mindern >BMF vom 14.11.2001 (BStBl I S. 864), Rn. 24.

  >Anhang 9

- Bei Schiffen sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Berechnung der AfA um den Schrottwert zu mindern (>BFH vom 22.7.1971 - BStBl II S. 800).
- Aufwendungen für Baumaßnahmen, mit denen der Verkäufer einer Eigentumswohnung oder eine seiner Firmen zeitgleich mit dem Abschluss des Kaufvertrags beauftragt wird, gehören

zu den Anschaffungskosten der Eigentumswohnung (>BFH vom 17.12.1996 - BStBl 1997 II S. 348).

- Bei Erwerb einer Eigentumswohnung gehört der im Kaufpreis enthaltene Anteil für das in der Instandhaltungsrückstellung angesammelte Guthaben nicht zu den Anschaffungskosten der Eigentumswohnung (>BFH vom 9.10.1991 - BStBl 1992 II S. 152).
- Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Übernahme von Verbindlichkeiten des Veräußerers sowie Aufwendungen des Erwerbers zur Beseitigung bestehende Beschränkung seiner Eigentümerbefugnis i. S. d. § 903 BGB (z. B. Ablösung dinglicher Nutzungsrechte wie Erbbaurecht, Vermächtnisnießbrauch oder Wohnungsrecht) oder Zahlungen aufgrund der Anfechtung des Kaufvertrags durch einen Gläubiger nach § 3 Abs. 2 AnfG (>BFH vom 17.4.2007 - BStBl II S. 956).
- Anschaffungskosten bei Einbringung von Miteigentumsanteilen an Grundstücken in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft bemessen sich nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Gebäudeteils. Soweit ein Gesellschafter an zwei Gebäuden Anteile (hinzu)erworben hat, ist der gemeine Wert des hingegebenen Gebäudeteils nach dem Verhältnis der gemeinen Werte der erworbenen Anteile aufzuteilen (>BFH vom 2.4.2008 - BStBl II S. 679).
- Bringen die Miteigentümer mehrerer Grundstücke ihre Miteigentumsanteile in eine Personengesellschaft mit Vermietungseinkünften ein, sind keine Anschaffungsvorgänge gegeben, soweit die den Gesellschaftern nach der Übertragung ihrer Miteigentumsanteile nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnenden Anteile an den Grundstücken ihre bisherigen Miteigentumsanteile nicht übersteigen (>BFH vom 2.4.2008 - BStBl II S. 679).

Dachgeschoss

Baumaßnahmen an einem Dachgeschoss >BMF vom 10.7.1996 (BStBl I S. 689)

(Anhang 35)

Einlage eines Wirtschaftsguts

Beispiel:

Ein Gebäude (Anschaffungskosten 1.000.000 EUR) wurde in den Jahren 01 bis 10 zu Vermietungszwecken genutzt. Die AfA betrug jährlich 2 %. Das Gebäude wird zu Beginn des Jahres 11 in ein Betriebsvermögen eingelegt und zu eigenbetrieblichen Zwecken genutzt. Der Teilwert beträgt 900.000 EUR. Die AfA-Bemessungsgrundlage bemisst sich nach § 7 Abs. 4 i. V. m. § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG wie folgt:

Anschaffungskosten	1.000.000 EUR
./. AfA 10 Jahre x 2 %	200.000 EUR
= Bemessungsgrundlage:	800.000 EUR

Bei einer künftigen AfA von 3 % (= 24.000 EUR, >R 7.4 Abs. 10 Satz 1 Nr. 1) verbleibt nach Ablauf von 33 Jahren ein Restbuchwert von 8.000 EUR (800.000 EUR ./. 792.000 EUR). Im darauf folgenden Jahr darf nur noch eine AfA in Höhe von 8.000 EUR vorgenommen werden. Von dem danach verbleibenden Restbuchwert in Höhe von 100.000 EUR darf keine AfA vorgenommen werden. Bei einer Veräußerung ist dieser Restbuchwert gewinnmindernd zu berücksichtigen. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG bleiben unberührt.

Fertigstellung von Teilen eines Gebäudes zu verschiedenen Zeitpunkten

Bei der Errichtung eines zur unterschiedlichen Nutzung bestimmten Gebäudes sind die Herstellungskosten des noch nicht fertig gestellten selbständigen Gebäudeteils in die AfA-Bemessungsgrundlage des bereits fertig gestellten Gebäudeteils einzubeziehen (>BFH vom 9.8.1989 - BStBl 1991 II S. 132). Vgl. aber das Wahlrecht nach >R 7.3 Abs. 2.

Kaufpreisaufteilung

- Anschaffungskosten eines bebauten Grundstücks sind nicht nach der sog. Restwertmethode, sondern nach dem Verhältnis der Verkehrswerte oder Teilwerte auf den Grund und Boden und auf das Gebäude aufzuteilen (>BFH vom 10.10.2000 - BStBl 2001 II S. 183). Das gilt auch bei der Anschaffung von Eigentumswohnungen; dabei rechtfertigt die eingeschränkte Nutzungs- und Verfügungsmöglichkeit des Wohnungseigentümers hinsichtlich seines Bodenanteils keinen niedrigeren Wertansatz des Bodenanteils (>BFH vom 15.1.1985 - BStBl II S. 252).
- Aufteilung der Anschaffungskosten bei Erwerb eines Gebäudes mit mehreren Wohnungen, von denen eine Wohnung mit einem Wohnrecht belastet ist >BMF vom 24.7.1998 (BStBl I S. 914) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 9.2.2001 (BStBl I S. 171), Rz. 50, bestätigt durch >BFH vom 31.5.2000 (BStBl 2001 II S. 594).

>Anhang 30

Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten

- Sind für ein Wirtschaftsgut nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufgewendet worden, ohne dass hierdurch ein anderes Wirtschaftsgut entstanden ist, bemisst sich die weitere AfA
  - in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 EStG nach der bisherigen Bemessungsgrundlage zuzüglich der nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (>BFH vom 20.2.1975 - BStBl II S. 412 und vom 20.1.1987 - BStBl II S. 491).
  - in den Fällen des § 7 Abs. 1, Abs. 4 Satz 2 und § 7 Abs. 2 EStG nach dem Buchwert oder Restwert zuzüglich der nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (>BFH vom 25.11.1970 - BStBl 1971 II S. 142).
  - in den Fällen des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG (Einlage) nach den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zuzüglich der nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

  Beispiel:

  Ein Gebäude (Anschaffungskosten 1.000.000 EUR) wurde in den Jahren 01 bis 10 zu Vermietungszwecken genutzt. Die AfA betrug jährlich 2 %. Das Gebäude wird zu Beginn des Jahres 11 in ein Betriebsvermögen eingelegt und zu eigenbetrieblichen Zwecken genutzt. Im Jahr 13 fallen nachträgliche Herstellungskosten in Höhe von 100.000 EUR an. Die AfA-Bemessungsgrundlage bemisst sich nach § 7 Abs. 4 i. V. m. § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG wie folgt:

Anschaffungskosten	1.000.000 EUR
./. AfA 10 Jahre x 2 %	200.000 EUR
= Bemessungsgrundlage ab dem Jahr 11	800.000 EUR

  AfA in den Jahren 11 und 12 je 3 % = 24.000 EUR

+ nachträgliche Herstellungskosten	100.000 EUR
= Bemessungsgrundlage ab dem Jahr 13	900.000 EUR

  AfA ab dem Jahr 13 3 % 27.000 EUR

- Zu den nachträglichen Anschaffungskosten gehören Abwehrkosten zur Befriedung eines den Kaufvertrag nach § 3 Abs. 2 AnfG anfechtenden Gläubigers (>BFH vom 17.4.2007 - BStBl II S. 956).

Keine nachträglichen Herstellungskosten, sondern Herstellungskosten für ein anderes Wirtschaftsgut entstehen, wenn das bisherige Wirtschaftsgut im Wesen geändert und so tiefgreifend umgestaltet oder in einem solchen Ausmaß erweitert wird, dass die eingefügten neuen Teile der Gesamtsache das Gepräge geben und die verwendeten Altteile bedeutungs- und wertmäßig untergeordnet erscheinen. Das kann z. B. der Fall sein bei

- einem mit dem Gebäude verschachtelten Anbau (>BFH vom 25.1.2007 - BStBl II S. 586),

- Umbau einer einfachen Scheune in eine Pferdeklinik (>BFH vom 26.1.1978 - BStBl II S. 280),
- Umbau eines alten Gasthofs in eine moderne Gastwirtschaft (>BFH vom 26.1.1978 - BStBl II S. 363),
- Umbau einer Hochdruck-Rotationsmaschine zu einer Flachdruck-(Offset)maschine (>BFH vom 6.12.1991 - BStBl 1992 II S. 452),
- Umgestaltung von Pflanztischen in ein automatisches Tischbewässerungssystem (>BFH vom 28.9.1990 - BStBl 1991 II S. 361),
- Umbau einer Mühle zu einem Wohnhaus (>BFH vom 31.3.1992 - BStBl II S. 808).

Überführung in das Privatvermögen

- Bei der Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen ist die AfA auch dann nach dem Wert zu bemessen, mit dem das Wirtschaftsgut steuerlich erfasst worden ist, wenn er falsch ermittelt worden ist (>BMF vom 30.10.1992 - BStBl I S. 651),
- Die AfA ist nach den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bemessen, wenn bei einer vorangegangenen Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen der Entnahmegewinn kraft gesetzlicher Regelung außer Ansatz geblieben ist (>BFH vom 3.5.1994 - BStBl II S. 749). Das Gleiche gilt, wenn die Überführung nicht erkannt und in Folge dessen die stillen Reserven nicht erfasst worden sind und steuerliche Konsequenzen nicht mehr gezogen werden können (>BFH vom 14.12.1999 - BStBl 2000 II S. 656).
- Die AfA ist im Fall einer Betriebsaufgabe auch dann nach dem gemeinen Wert zu bemessen, wenn der Gewinn wegen des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG steuerfrei ist (>BFH vom 14.12.1999 - BStBl 2000 II S. 656).

H 7.4 Höhe der AfA

AfaA

- Wird ein im Privatvermögen gehaltenes Fahrzeug bei einer betrieblich veranlassten Fahrt infolge eines Unfalls beschädigt und nicht repariert, ist die Vermögenseinbuße im Wege der AfaA nach § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen. Die bei der Bemessung der AfaA zu Grunde zu legenden Anschaffungskosten sind um die (normale) AfA zu kürzen, die der Stpfl. hätte in Anspruch nehmen können, wenn er das Fahrzeug ausschließlich zur Einkünfteerzielung verwendet hätte (>BFH vom 24.11.1994 - BStBl 1995 II S. 318).
- AfaA sind grundsätzlich im Jahr des Schadenseintritts, spätestens jedoch im Jahr der Entdeckung des Schadens vorzunehmen (>BFH vom 1.12.1992 - BStBl 1994 II S.11 und 12). Dies gilt unabhängig von evtl. Ersatzansprüchen gegen eine Versicherung (>BFH vom 13.3.1998 - BStBl II S. 443).
- Eine AfaA setzt voraus, dass die wirtschaftliche Nutzbarkeit eines Wirtschaftsguts durch außergewöhnliche Umstände gesunken ist (>BFH vom 8.7.1980 - BStBl II S. 743) oder das Wirtschaftsgut eine Substanzeinbuße (technische Abnutzung) erleidet (>BFH vom 24.1.2008 - BStBl 2009 II S. 449).
- Baumängel vor Fertigstellung eines Gebäudes rechtfertigen keine AfaA (>BFH vom 31.3.1992 - BStBl II S. 805); auch wenn infolge dieser Baumängel noch in der Bauphase unselbständige Gebäudeteile wieder abgetragen werden (>BFH vom 30.8.1994 - BStBl 1995 II S. 306); dies gilt auch, wenn die Baumängel erst nach der Fertigstellung oder Anschaffung entdeckt werden (>BFH vom 27.1.1993 - BStBl II S. 702 und vom 14.1.2004 - BStBl II S. 592).
- AfaA aus wirtschaftlichen Gründen können abgezogen werden, wenn sich nach der Kündigung des Mietverhältnisses herausstellt, dass das auf die Bedürfnisse des Mieters ausgerichtete Gebäude nicht mehr oder nur noch eingeschränkt nutzbar ist und auch durch eine (nicht steuerbare) Veräußerung nicht mehr sinnvoll verwendet werden kann (>BFH vom 17.9.2008 - BStBl 2009 II S. 301).

Eine AfaA ist vorzunehmen, wenn

- ein Gebäude durch Abbruch, Brand oder ähnliche Ereignisse aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist (>BFH vom 7.5.1969 - BStBl II S. 464),
- bei einem Umbau bestimmte Teile eines Gebäudes ohne vorherige Abbruchabsicht entfernt werden (>BFH vom 15.10.1996 - BStBl 1997 II S. 325) oder
- ein Gebäude abgebrochen wird >H 6.4 (Abbruchkosten).

Eine AfaA ist nicht vorzunehmen, wenn

- ein zum Privatvermögen gehörendes objektiv technisch oder wirtschaftlich noch nicht verbrauchtes Gebäude abgerissen wird, um ein unbebautes Grundstück veräußern zu können (>BFH vom 6.3.1979 - BStBl II S. 551), oder wenn es in der Absicht eines grundlegenden Umbaus erworben wird (>BFH vom 4.12.1984 - BStBl 1985 II S. 208 und 20.4.1993 - BStBl II S. 504),
- im Verfahren nach dem WEG die Nutzung von erworbenen Gebäudeteilen als Wohnung untersagt wird, sich darin ein dem Kaufobjekt von vornherein anhaftender Mangel zeigt und die Parteien des Kaufvertrages die Gewährleistung hinsichtlich der Nutzungsmöglichkeiten der Sache ausgeschlossen haben (>BFH vom 14.1.2004 - BStBl II S. 592).
- die bestehende Substanz zum Abbau eines Bodenschatzes weiterhin vorhanden ist und auch abgebaut werden kann (>BFH vom 24.1.2008 - BStBl 2009 II S. 449).

AfA nach Einlage, Entnahme oder Nutzungsänderung oder nach Übergang zur Buchführung

Beispiele:

1. AfA-Verbrauch bei Umwidmung eines Gebäudes zur Einkünfteerzielung

Eine im Jahr 01 fertig gestellte und am 1.12.01 erworbene Eigentumswohnung wird vom Dezember 01 bis Februar 03 vom Stpfl. selbst bewohnt und ab März 03 vermietet.

Der Stpfl. hat ab dem Jahr 03 die Wahl zwischen der linearen AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG (Fall 1) und der degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe c EStG (Fall 2).

		Fall 1		Fall 2
Anschaffungskosten im Jahr 01		300.000 EUR		300.000 EUR
AfA-Verbrauch				
im Jahr 01	$^{1}/_{12}$ von 2 %	500 EUR	4 %	12.000 EUR
im Jahr 02	2 %	6.000 EUR	4 %	12.000 EUR
im Jahr 03	$^{2}/_{12}$ von 2 %	1.000 EUR	$^{2}/_{12}$ von 4 %	2.000 EUR
insgesamt		7.500 EUR		26.000 EUR
verbleibendes AfA-Volumen		292.500 EUR		274.000 EUR
AfA ab Übergang zur Einkünfteerzielung				
im Jahr 03	$^{10}/_{12}$ von 2 %	5.000 EUR	$^{10}/_{12}$ von 4 %	10.000 EUR
ab Jahr 04	je 2 %	6.000 EUR		
im Jahr 04 bis 10			je 4 %	12.000 EUR
im Jahr 11 bis 18			je 2,5 %	7.500 EUR
ab Jahr 19			je 1,25 %	3.750 EUR

2. AfA bei Änderung des Nutzungsumfangs eines Gebäudeteils

Von den gesamten Herstellungskosten in Höhe von 600.000 EUR eines zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudes, das je zur Hälfte eigenbetrieblichen Zwecken und fremden Wohnzwecken dient, entfallen je 300.000 EUR auf die beiden selbständigen Gebäudeteile. Der eigenbetrieblich genutzte Gebäudeteil wird nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG degressiv, der zu fremden Wohnzwecken genutzte Gebäudeteil nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG linear abgeschrieben. Die jährliche AfA beträgt

a) für den eigenbetrieblich genutzten Gebäudeteil 10 % von 300.000 EUR = 30.000 EUR,

b) für den zu fremden Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil 2 % von 300.000 EUR = 6.000 EUR.

Vom Beginn des 3. Jahres an wird die eigenbetriebliche Nutzung auf ein Drittel des bisher zu Wohnzwecken genutzten Gebäudeteils ausgedehnt. Von diesem Zeitpunkt an beträgt die AfA-Bemessungsgrundlage für den eigenbetrieblich genutzten Gebäudeteil 400.000 EUR, für den zu fremden Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil 200.000 EUR. Für den nunmehr eigenbetrieblich genutzten Teil des bisher zu fremden Wohnzwecken genutzten Gebäudeteils ist die lineare AfA künftig mit dem höheren AfA-Satz des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG vorzunehmen. Die AfA beträgt somit im 3. Jahr

a) für den eigenbetrieblich genutzten Gebäudeteil

10 % von 300.000 EUR = 30.000 EUR,

+ 3 % von 100.000 EUR = 3.000 EUR,

b) für den zu fremden Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil

2 % von 200.000 EUR = 4.000 EUR.

AfA nach nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Beispiele:

1. Degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG a. F. bei nachträglichen Herstellungskosten

Für ein im Jahre 01 angeschafftes bewegliches Wirtschaftsgut mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 12 Jahren, für das degressive AfA von (8 $^1/_3$ % x 2 =) 16 $^2/_3$ % vorgenommen worden ist, werden im Jahre 06 nachträgliche Herstellungskosten aufgewendet. Danach beträgt die neu geschätzte Restnutzungsdauer 8 Jahre.

Restwert Ende 05	4.100 EUR
nachträgliche Herstellungskosten 06	+ 3.900 EUR
Bemessungsgrundlage ab 06	8.000 EUR

Die degressive AfA im Jahre 06 beträgt (12,5 % x 2, höchstens jedoch) 20 % von 8.000 EUR.

2. Lineare AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG bei nachträglichen Herstellungskosten

Ein zu Beginn des Jahres 01 angeschafftes Gebäude, für das lineare AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG vorgenommen worden ist, wird im Jahre 24 erweitert. Die Restnutzungsdauer beträgt danach noch mindestens 50 Jahre.

Anschaffungskosten im Jahr 01	200.000 EUR
AfA in den Jahren 01 bis 23:	+ 100.000 EUR
23 x 2 % = 92.000 EUR	
nachträgliche Herstellungskosten im Jahr 24	
Bemessungsgrundlage ab Jahr 24	300.000 EUR

Vom Jahr 24 bis zur vollen Absetzung des Betrags von 208.000 EUR (Restwert 108.000 EUR zuzüglich nachträglicher Herstellungskosten 100.000 EUR) beträgt die AfA jährlich 2 % von 300.000 EUR = 6.000 EUR.

3. Degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG bei nachträglichen Herstellungskosten

Ein im Jahr 01 fertig gestelltes Gebäude, für das degressive AfA nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG vorgenommen worden ist, wird im Jahr 06 erweitert.

Herstellungskosten im Jahr 01	200.000 EUR
AfA in den Jahren 01 bis 04:	+ 80.000 EUR
4 x 10 % = 80.000 EUR	
AfA im Jahr 05:	
1 x 5 % = 10.000 EUR	
nachträgliche Herstellungskosten im Jahr 06	
Bemessungsgrundlage ab Jahr 06	280.000 EUR

In den Jahren 06 und 07 beträgt die AfA je 5 % = 14.000 EUR; in den Jahren 08 bis 25 beträgt die AfA je 2,5 % = 7.000 EUR.

AfA-Volumen

- Übergang von der Schätzung zur Buchführung

Die Buchwerte der abnutzbaren Anlagegüter sind, ausgehend von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die übliche AfA zu schätzen; übliche AfA ist die AfA in gleichen Jahresbeträgen nach einer den amtlichen AfA-Tabellen zu entnehmenden Nutzungsdauer. Für den Zeitraum der Schätzung können weder der Stpfl. noch das Finanzamt eine von den amtlichen AfA-Tabellen abweichende Nutzungsdauer geltend machen (>BFH vom 5.12.1985 - BStBl 1986 II S. 390).

- Übergang von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zur Buchführung
  - Zur Ermittlung der in die Übergangsbilanz einzustellenden Buchwerte der abnutzbaren Anlagegüter sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten beweglicher Anlagegüter um die übliche AfA zu mindern, die den amtlichen AfA-Tabellen zu entnehmen sind. Das Wesen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen schließt Abweichungen von den sich hiernach ergebenden AfA-Sätzen aus (>BFH vom 12.12.1985 - BStBl 1986 II S. 392).
  - Vorhandene geringwertige Wirtschaftsgüter, die vor dem 1.1.2008 angeschafft oder hergestellt worden sind, sind in der Übergangsbilanz mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die AfA nach § 7 EStG, anzusetzen, die während der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen angefallen wäre. Es kann nicht unterstellt werden, dass in dieser Zeit das Wahlrecht gemäß § 6 Abs. 2 EStG a. F. ausgeübt worden ist (>BFH vom 17.3.1988 - BStBl II S. 770).
  - Beim Wechsel von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zum Bestandsvergleich bestimmen sich die in die Übergangsbilanz einzustellenden Buchwerte landwirtschaftlicher Betriebsgebäude nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, gemindert um die im Zeitpunkt der Errichtung und im Laufe der Nutzung der Gebäude übliche AfA. Die besonderen betrieblichen Verhältnisse sind auch dann unbeachtlich, wenn für diesen Zeitraum amtliche AfA-Tabellen nicht zur Verfügung gestanden haben (>BFH vom 5.6.2003 - BStBl II S. 801).
- Umwidmung eines Wirtschaftsguts in den Bereich der Einkünfteerzielung

Werden Wirtschaftsgüter des bisher nicht der Einkünfteerzielung dienenden Vermögens umgewidmet und nunmehr zur Erzielung von Überschusseinkünften genutzt, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Gesamtnutzungsdauer einschließlich der Zeit vor

der Umwidmung zu verteilen. Als Werbungskosten (AfA) ist nur der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abziehbar, der auf die Zeit nach der Umwidmung entfällt. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG ist nicht entsprechend anwendbar (>BFH vom 14.2.1989 - BStBl II S. 922; >H 6.12 Geringwertiges Wirtschaftsgut).

Degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG in Erwerbsfällen

§ 7 Abs. 5 Satz 2 EStG schließt die Inanspruchnahme der degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 EStG durch den Erwerber nur für das Jahr der Fertigstellung aus. Im folgenden Jahr kann der Erwerber zur degressiven AfA übergehen (>BFH vom 3.4.2001 - BStBl II S. 599).

Entnahme eines Gebäudes

- Für ein Gebäude, das **im Jahr der Fertigstellung** aus dem Betriebsvermögen entnommen worden ist, ist die Inanspruchnahme der degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 EStG für den Zeitraum der Zugehörigkeit zum Privatvermögen im Jahr der Entnahme ausgeschlossen, wenn für das Gebäude bereits während der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen degressive AfA in Anspruch genommen worden ist. Im folgenden Jahr kann der Stpfl. zur degressiven AfA übergehen (>BFH vom 3.4.2001 - BStBl II S. 599).
- Für ein Gebäude, das **nach dem Jahr der Fertigstellung** unter Aufdeckung der stillen Reserven entnommen worden ist, kann die degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG nicht mehr vorgenommen werden (>BFH vom 8.11.1994 - BStBl 1995 II S. 170).

Fertigstellung

- Ein Wirtschaftsgut ist fertig gestellt, sobald es seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann (>BFH vom 20.2.1975 - BStBl II S. 412, vom 11.3.1975 - BStBl II S. 659 und vom 21.7.1989 - BStBl II S. 906).
- Ein Gebäude ist fertig gestellt, wenn die wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sind und der Bau so weit errichtet ist, dass der Bezug der Wohnungen zumutbar ist oder dass das Gebäude für den Betrieb in all seinen wesentlichen Bereichen nutzbar ist (>BFH vom 11.3.1975 - BStBl II S. 659 und vom 21.7.1989 - BStBl II S. 906).
- Ein Gebäude ist nicht fertig gestellt, wenn Türen, Böden und der Innenputz noch fehlen (>BFH vom 21.7.1989 - BStBl II S. 906).
- Auf die Höhe der noch ausstehenden Herstellungskosten im Verhältnis zu den gesamten Herstellungskosten des Gebäudes kommt es nicht an (>BFH vom 16.12.1988 - BStBl 1989 II S. 203).
- Gebäudeteile, die auf Grund ihrer unterschiedlichen Funktion selbständige Wirtschaftsgüter sind, sind fertig gestellt, sobald diese Teile bestimmungsgemäß nutzbar sind (>BFH vom 9.8.1989 - BStBl 1991 II S. 132). Zur AfA-Bemessungsgrundlage >R 7.3 Abs. 2.
- Eine Eigentumswohnung ist mit der Bezugsfertigkeit fertig gestellt, auch wenn zu diesem Zeitpunkt zivilrechtlich noch kein Wohneigentum begründet und die Teilungserklärung noch nicht abgegeben worden ist (>BFH vom 26.1.1999 - BStBl II S. 589).
- Gebrauchstiere sind bei der ersten Ingebrauchnahme fertig gestellt (>BMF vom 14.11.2001 - BStBl I S. 864).

(Anhang 9)

- Die bestimmungsgemäße Nutzbarkeit einer Dauerkultur beginnt mit ihrer Ertragsreife (>BMF vom 17.9.1990 - BStBl I S. 420).

Lieferung

- Ein Wirtschaftsgut ist geliefert, wenn der Erwerber nach dem Willen der Vertragsparteien darüber wirtschaftlich verfügen kann; das ist in der Regel der Fall, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen (>BFH vom 28.4.1977 - BStBl II S. 553).
- Liegt der Zeitpunkt des Übergangs eines Wirtschaftsguts auf den Erwerber im Schnittpunkt von zwei Zeiträumen, so ist das Wirtschaftsgut mit Beginn des zweiten Zeitraums geliefert (>BFH vom 7.11.1991 - BStBl 1992 II S. 398).
- Wirtschaftlicher Übergang bei Leasing- und Mietkauf-Verträgen >BMF vom 28.6.2001 (BStBl I S. 379), Rz. 144.

Mietereinbauten

- Bei Mietereinbauten und -umbauten, die keine Scheinbestandteile oder Betriebsvorrichtungen sind, bestimmt sich die AfA abweichend von Nr. 10 des BMF-Schreibens vom 15.1.1976 (BStBl I S. 66) nach den für Gebäude geltenden Grundsätzen >BFH vom 15.10.1996 (BStBl 1997 II S. 533),
- Zur Nutzungsdauer von Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen und Gaststätteneinbauten >BMF vom 30.5.1996 (BStBl I S. 643).

Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten

- Werden nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter aufgewendet, die nach § 7 Abs. 1, Abs. 2 oder Abs. 4 Satz 2 EStG oder § 7 Abs. 2 EStG a. F. abgeschrieben werden, bemisst sich die AfA vom Jahr der Entstehung der nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten an nach der Restnutzungsdauer (>BFH vom 25.11.1970 - BStBl 1971 II S. 142).
- Werden nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Gebäude aufgewendet, die nach § 7 Abs. 4 Satz 1 oder Abs. 5 EStG abgeschrieben werden, ist der für das Gebäude geltende Prozentsatzz anzuwenden (>BFH vom 20.2.1975 - BStBl II S. 412 und vom 20.1.1987 - BStBl II S. 491).
- Wird in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG auf diese Weise die volle Absetzung innerhalb der tatsächlichen Nutzungsdauer nicht erreicht, kann die AfA vom Zeitpunkt der Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten an nach der Restnutzungsdauer des Gebäudes bemessen werden (>BFH vom 7.6.1977 - BStBl II S. 606).

Neubau

- Die AfA nach § 7 Abs. 5 EStG kann nur bei Neubauten in Anspruch genommen werden. Bei Umbauten, Ausbauten und Modernisierungsmaßnahmen liegt ein Neubau nicht bereits dann vor, wenn sich dadurch die Zweckbestimmung des Gebäudes ändert. Er entsteht nur, wenn die eingefügten Neubauteile dem Gesamtgebäude das Gepräge geben, so dass es in bautechnischer Hinsicht neu ist. Das ist dann der Fall, wenn die tragenden Gebäudeteile (z. B. Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschossdecken und die Dachkonstruktion) in überwiegendem Umfang ersetzt werden (>BFH vom 25.5.2004 - BStBl II S. 783).
- Bei Anbauten liegt ein Neubau vor, wenn
  - dadurch selbständige Wirtschaftsgüter i. S. d. R 4.2 geschaffen werden oder
  - sie mit dem bestehenden Gebäude verschachtelt sind und die Neubauteile dem Gesamtgebäude das Gepräge geben; hierfür sind regelmäßig die Größen- und Wertverhältnisse der Alt- und Neubauteile maßgebend (>BFH vom 25.1.2007 - BStBl II S. 586).
- Für Eigentumswohnungen, die durch die rechtliche Umwandlung eines bestehenden Gebäudes geschaffen werden, kann keine AfA nach § 7 Abs. 5 EStG in Anspruch genommen werden (>BFH vom 24.11.1992 - BStBl 1993 II S. 188).
- Für neu geschaffene Wohnungen, die in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit einer bereits vorhandenen Wohnung stehen, kann keine AfA nach § 7 Abs. 5 EStG in Anspruch genommen werden (>BFH vom 7.7.1998, BStBl II S. 625).
- Zur degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 EStG bei Baumaßnahmen an einem Dachgeschoss >BMF vom 10.7.1996 (BStBl I S. 689).

(Anhang 35)

Nutzungsdauer

- Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts sind nur dann nach § 7 EStG zu verteilen, wenn die Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts zwölf Monate (Jahreszeitraum im Sinne eines Zeitraums von 365 Tagen) übersteigt (>BFH vom 26.8.1993 - BStBl 1994 II S. 232).
- Die Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts entspricht regelmäßig dem Zeitraum, in dem es sich technisch abnutzt. Eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer liegt nicht vor, wenn das Wirtschaftsgut zwar nicht mehr entsprechend der ursprünglichen Zweckbestimmung rentabel nutzbar ist, aber noch einen erheblichen Verkaufswert hat (>BFH vom 19.11.1997 - BStBl 1998 II S. 59). Zur Anwendung der amtlichen AfA-Tabellen >BMF vom 6.12.2001 (BStBl I S. 860).

- Die AfA auf das entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgut "Vertreterrecht" (Ablösung des dem Vorgänger-Vertreter zustehenden Ausgleichsanspruchs durch Vereinbarung mit dem Geschäftsherrn) bemisst sich nach der für den Einzelfall zu bestimmenden betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Die Regelung des § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts findet auf das Vertreterrecht keine Anwendung (>BFH vom 12.7.2007 - BStBl II S. 959).
- Zur Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts, des Praxiswerts und sog. firmenwertähnlicher Wirtschaftsgüter >BMF vom 20.11.1986 (BStBl I S. 532) und BMF vom 15.1.1995 (BStBl I S. 14).

(Anhang 9)

- Begriff der Nutzungsdauer eines Gebäudes >§ 11c Abs. 1 EStDV
- Die Absicht, ein zunächst noch genutztes Gebäude abzubrechen oder zu veräußern, rechtfertigt es nicht, eine kürzere Nutzungsdauer des Gebäudes zugrunde zu legen (>BFH vom 15.12.1981 - BStBl 1982 II S. 385).
- Eine Verkürzung der Nutzungsdauer kann erst angenommen werden, wenn die Gebäudeabbruchvorbereitungen soweit gediehen sind, dass die weitere Nutzung in der bisherigen oder einer anderen Weise so gut wie ausgeschlossen ist (>BFH vom 8.7.1980 - BStBl II S. 743).
- Die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechende AfA kann erst vorgenommen werden, wenn der Zeitpunkt der Nutzungsbeendigung des Gebäudes fest steht, z. B. weil sich der Stpfl. verpflichtet hat, das Gebäude zu einem bestimmten Zeitpunkt abzubrechen (>BFH vom 22.8.1984 - BStBl 1985 II S. 126).
- Nutzungsdauer für Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen und Gaststätteneinbauten >BMF vom 30.5.1996 (BStBl I S. 643).

Rückgängigmachung des Anschaffungsvorgangs

Eine AfA ist nicht zu gewähren, wenn der Anschaffungsvorgang in vollem Umfang rückgängig gemacht wird. Auf den Zeitpunkt der Rückzahlung der Aufwendungen, die als Anschaffungskosten geltend gemacht worden sind, kommt es nicht an (>BFH vom 19.12.2007 - BStBl 2008 II S. 480).

Teil des auf ein Jahr entfallenden AfA-Betrags

- Die AfA nach § 7 Abs. 5 EStG ist im Jahr der Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes in Höhe des vollen Jahresbetrags abzuziehen (>BFH vom 19.2.1974 - BStBl II S. 704; >aber R 7.4 Abs. 2 Satz 1)
- Bei Veräußerung eines Gebäudes kann die degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG nur zeitanteilig abgezogen werden (>BFH vom 18.8.1977 - BStBl II S. 835).

Unterlassene oder überhöhte AfA

- **AfA - Allgemein**

  Ist AfA nach § 7 Abs. 1 oder Abs. 4 Satz 2 EStG oder § 7 Abs. 2 EStG a. F. unterblieben, kann sie in der Weise nachgeholt werden, dass die noch nicht abgesetzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Buchwert) entsprechend der bei dem Wirtschaftsgut angewandten Absetzungsmethode auf die noch verbleibende Restnutzungsdauer verteilt werden (>BFH vom 21.2.1967 - BStBl III S. 386 und vom 3.7.1980 - BStBl 1981 II S. 255).

- **Lineare Gebäude-AfA**

  Ist AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG überhöht vorgenommen worden oder unterblieben und hat sich die tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes nicht geändert, sind weiterhin die gesetzlich vorgeschriebenen Prozentsätze anzusetzen, so dass sich ein anderer Abschreibungszeitraum als von 25, 33, 40 oder 50 Jahren ergibt (>BFH vom 3.7.1984 - BStBl II S. 709, vom 20.1.1987 - BStBl II S. 491 und vom 11.12.1987 - BStBl 1988 II S. 335).

- **Degressive Gebäude-AfA**

Ist AfA nach § 7 Abs. 5 EStG überhöht vorgenommen worden, ist die weitere AfA während des verbleibenden Abschreibungszeitraums weiterhin von den ungekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen (>BFH vom 4.5.1993 - BStBl II S. 661).

- **Betriebsvermögen**

  Bisher unterlassene AfA kann nicht nachgeholt werden, wenn ein Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens im Wege der Fehlerberichtigung erstmals als Betriebsvermögen ausgewiesen wird (>BFH vom 24.10.2001 - BStBl 2002 II S. 75).

- **Unberechtigte Steuervorteile**

  AfA, die unterblieben ist, um dadurch unberechtigte Steuervorteile zu erlangen, darf nicht nachgeholt werden (>BFH vom 3.7.1980 - BStBl 1981 II S. 255 und vom 20.1.1987 - BStBl II S. 491).

Verlustzuweisungsgesellschaft

Geht eine Verlustzuweisungsgesellschaft nach ihrem Betriebskonzept von einer erheblich längeren Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts als in den amtlichen AfA-Tabellen angegeben aus und beruht ihre Betriebsführung überwiegend auf diesem Umstand, wird die in ihrem Betriebskonzept zugrunde gelegte Nutzungsdauer angewandt. Unberührt davon bleiben Wirtschaftsgüter, wenn der für die Anschaffung oder Herstellung maßgebliche obligatorische Vertrag oder gleichstehende Rechtsakt vor dem 5.3.1999 rechtswirksam abgeschlossen und das Wirtschaftsgut vor dem 1.1.2001 angeschafft oder hergestellt wurde (>BMF vom 15.6.1999 - BStBl I S. 543).

Wechsel der AfA-Methode bei Gebäuden

Der Wechsel zwischen den Absetzungsverfahren nach § 7 Abs. 5 EStG sowie zwischen den Absetzungsverfahren nach § 7 Abs. 4 EStG und § 7 Abs. 5 EStG ist unzulässig (>BFH vom 10.3.1987 - BStBl II S. 618).

>aber: Degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG in Erwerbsfällen.

H 7.5 Absetzung für Substanzverringerung

Bodenschatz

- Bei Bodenschätzen, die ein Stpfl. auf einem ihm gehörenden Grundstück im Privatvermögen entdeckt und in sein (Sonder-) Betriebsvermögen einlegt, sind AfS nicht zulässig (>BFH vom 4.12.2006 - BStBl 2007 II S. 508).
- >H 4.2 (1)

Unterbliebene AfS

Unterbliebene AfS kann in der Weise nachgeholt werden, dass sie in gleichen Beträgen auf die restliche Nutzungsdauer verteilt wird (>BFH vom 21.2.1967 - BStBl III S. 460).

H 7a Gemeinsame Vorschriften für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen

Anzahlungen auf Anschaffungskosten

a) Begriff

Vorleistungen, die in Erfüllung eines zu einem späteren Zeitpunkt noch zu vollziehenden Anschaffungsgeschäfts erbracht werden (>BFH vom 2.6.1978 - BStBl II S. 475 und vom 21.11.1980 - BStBl 1981 II S. 179).

Keine Anzahlungen auf Anschaffungskosten sind Zahlungen gelegentlich eines Anschaffungsgeschäfts, durch die eine Tilgung der Kaufpreisschuld nicht eintritt (>BFH vom 4.3.1983 - BStBl II S. 509).

Eine Wechselhingabe kann nicht als in Erfüllung eines Anschaffungsgeschäfts erbracht angesehen werden, wenn sie für den Empfänger keinen wirtschaftlichen Wert hat (>BFH vom 28.11.1980 - BStBl 1981 II S. 286).

b) Abschlagszahlungen nach MaBV

Nach § 3 Abs. 2 MaBV in der ab 1.6.1997 anzuwendenden Fassung (BGBl. 1997 I S. 272) ist der Bauträger ermächtigt, Abschlagszahlungen entsprechend dem Bauablauf in bis zu sieben Teilbeträgen anzufordern, wobei die Teilbeträge aus den folgenden Prozentsätzen zusammengesetzt werden können:

30 % der Vertragssumme in den Fällen, in denen Eigentum an einem Grundstück übertragen werden soll, oder 20 % der Vertragssumme in den Fällen, in denen ein Erbbaurecht bestellt oder übertragen werden soll, nach Beginn der Erdarbeiten,

von der restlichen Vertragssumme

40 % nach Rohbaufertigstellung, einschließlich Zimmererarbeiten,

8 % für die Herstellung der Dachflächen und Dachrinnen,

3 % für die Rohinstallation der Heizungsanlagen,

3 % für die Rohinstallation der Sanitäranlagen,

3 % für die Rohinstallation der Elektroanlagen,

10 % für den Fenstereinbau, einschließlich der Verglasung,

6 % für den Innenputz, ausgenommen Beiputzarbeiten,

3 % für den Estrich,

4 % für Fliesenarbeiten im Sanitärbereich,

12 % nach Bezugsfertigkeit und Zug um Zug gegen Besitzübergabe,

3 % für die Fassadenarbeiten,

5 % nach vollständiger Fertigstellung.

Über die Teilbeträge nach § 3 Abs. 2 MaBV hinausgehende Zahlungen sind nicht willkürlich, wenn der Bauträger Sicherheit nach § 7 MaBV geleistet hat und keine Anhaltspunkte für eine willkürliche Zahlung gegeben sind (>BFH vom 14.1.2004 - BStBl II S. 750).

c) Zeitpunkt

Anzahlungen sind nicht schon im Zeitpunkt der Diskontierung des Wechsels aufgewendet, wenn der Diskonterlös für die Laufzeit des Wechsels auf einem Festgeldkonto angelegt wird und der Diskontnehmer während der Laufzeit des Wechsels nicht über den Wechselgegenwert verfügen kann (>BFH vom 30.10.1986 - BStBl 1987 II S. 137).

Zeitpunkt der Anzahlung ist grundsätzlich der Zeitpunkt, in dem der Schuldner seiner Bank den Überweisungsauftrag erteilt hat (>BFH vom 22.5.1987 - BStBl II S. 673).

Beispiele:

1. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten

An einem im April 01 angeschafften beweglichen Wirtschaftsgut mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren, für das im Jahr 01 die nach § 7g EStG zulässigen Sonderabschreibungen von 20 % und die lineare AfA in Anspruch genommen worden sind, werden nachträgliche Herstellungsarbeiten vorgenommen und im Jahr 05 beendet. Die nachträglichen Herstellungskosten entstehen im Dezember 04 und im Januar 05.

Anschaffungskosten	10.000 EUR

Abschreibungen 01 bis 03:			
a)	3 x 10 % von 10.000 EUR		- 3.000 EUR
b)	20 % von 10.000 EUR		- 2.000 EUR
	Buchwert 31.12.03		5.000 EUR
	nachträgliche Herstellungskosten 04		+ 1.800 EUR
			6.800 EUR
Abschreibungen 04:			
a)	10 % von 11.800 EUR		- 1.180 EUR
b)	20 % von 11.800 EUR	2.360 EUR	
	abzüglich bisherige Sonderabschreibungen	2.000 EUR	- 360 EUR
	Buchwert 31.12.04		5.260 EUR
	nachträgliche Herstellungskosten 05		+ 200 EUR
			5.460 EUR
Abschreibungen 05:			
a)	10 % von 12.000 EUR		- 1.200 EUR
b)	20 % von 12.000 EUR	2.400 EUR	
	abzüglich bisherige Sonderabschreibungen	2.360 EUR	- 40 EUR
Restwert 31.12.05			4.220 EUR

2. Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

An einem Gebäude werden im Jahr 01 Baumaßnahmen i. S. d. § 7i EStG durchgeführt. Im Februar 03 wird ein Zuschuss bewilligt.

Herstellungskosten	100.000 EUR
Erhöhte Absetzungen 01 bis 02:	
2 x 10 % von 100.000 EUR	- 20.000 EUR
Buchwert 31.12.02	80.000 EUR
Zuschuss 03	- 40.000 EUR
	40.000 EUR
Erhöhte Absetzungen 03 bis 08:	
6 x 10 % von 60.000 EUR =	- 36.000 EUR
Erhöhte Absetzungen 09 (Rest)	- 4.000 EUR
Buchwert 31.12.09	0 EUR

3. Rückforderung eines Zuschusses

Sachverhalt wie in Beispiel 2 mit der Ergänzung, dass der Zuschuss im Jahr 04 zurückgefordert wird.

Herstellungskosten	100.000 EUR
Erhöhte Absetzungen 01 bis 02:	
2 x 10 % von 100.000 EUR	- 20.000 EUR
Buchwert 31.12.02	80.000 EUR
Zuschuss 03	- 40 000 EUR
	40.000 EUR
Erhöhte Absetzungen 03:	
10 % von 60.000 EUR	- 6.000 EUR
Buchwert 31.12.03	34.000 EUR
Rückforderung Zuschuss 04	+ 40.000 EUR
	74.000 EUR
Erhöhte Absetzungen 04 bis 10:	
7 x 10 % von 100.000 EUR	- 70.000 EUR

Restwert 31.12.10	4.000 EUR

4. AfA bei Gebäuden nach Ablauf des Begünstigungszeitraums

Für ein im Januar 01 hergestelltes Wirtschaftsgebäude sind in den Jahren 01 bis 03 die nach § 4 FördG zulässigen Sonderabschreibungen vorgenommen worden. Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums am 31.12.05 beträgt die restliche Abschreibungsdauer des Gebäudes noch 20 Jahre.

Herstellungskosten	500.000 EUR
Abschreibungen 01 bis 03: 3 x 4 % = 12 % =	- 60.000 EUR
Sonderabschreibungen 50 % =	- 250.000 EUR
Abschreibungen 04 und 05: 2 x 4 % = 8 % =	- 40.000 EUR
Restwert 31.12.05 = Bemessungsgrundlage ab 06	150.000 EUR

Vom Jahr 06 an beträgt die AfA jeweils 5 % = 7.500 EUR jährlich.

Degressive AfA

Die AfA nach § 7 Abs. 5 EStG gehört nicht zu den erhöhten Absetzungen (>BFH vom 25.5.2004 - BStBl II S. 783). § 7a Abs. 4 EStG bezieht sich nur auf die kumulative Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen und degressiver AfA in ein und demselben VZ (>BFH vom 14.3.2006 - BStBl II S. 799).

Mehrere Beteiligte

- Sind Wirtschaftsgüter mehreren Beteiligten zuzurechnen, so können erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen grundsätzlich nur einheitlich von allen Beteiligten in Anspruch genommen werden (>BFH vom 7.8.1986 - BStBl II S. 910).
- >R 21.6 Satz 3.
- Nur der Gesellschafter, nicht die Personengesellschaft, ist zur Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen berechtigt. Scheidet ein Gesellschafter nach Durchführung der begünstigten Maßnahmen aus der Gesellschaft aus und übernehmen die übrigen Gesellschafter dessen Anteil (Anwachsung), so sind jedem der verbliebenen Gesellschafter nur in Höhe seiner ursprünglichen Beteiligung begünstigte Herstellungskosten zuzurechnen (>BFH vom 17.7.2001 - BStBl II S.760).
- Übernimmt im Rahmen der Liquidation einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft ein Gesellschafter das weitgehend aus einem einzigen Wirtschaftsgut bestehende Gesellschaftsvermögen im Wege der Übertragung von Aktiva und Passiva, liegt hierin keine Anschaffung eines Unternehmens, sondern eine Gesamtrechtsnachfolge des zuletzt verbleibenden Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft (>BFH vom 25.6.2002 - BStBl II S. 756).

Teilherstellungskosten

Teilherstellungskosten sind die Aufwendungen, die bis zum Ende des Wirtschaftsjahres durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Wirtschaftsgutes entstanden sind (>BFH vom 15.11.1985 - BStBl 1986 II S. 367).

Anzahlungen auf Teilherstellungskosten sind nicht begünstigt (>BFH vom 10.3.1982 - BStBl II S. 426).

Verzeichnis

Das nach § 7a Abs. 8 EStG erforderliche Verzeichnis braucht erst im Zeitpunkt der Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen erstellt zu werden (>BFH vom 9.8.1984 - BStBl 1985 II S. 47).

Willkürlich geleistete Zahlungen

Willkürlich geleistete Zahlungen sind keine Anzahlungen (>BFH vom 3.2.1987 - BStBl II S. 492).

H 7b (unbesetzt)

(letztmals abgedruckt im EStH 1999)

H 7c (unbesetzt)

(letztmals abgedruckt im EStH 2005)

H 7d (unbesetzt)

(letztmals abgedruckt im EStH 2005)

H 7e (weggefallen)
H 7f (unbesetzt)

(letztmals abgedruckt im EStH 2005)

H 7g Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe

Ansparabschreibungen nach § 7g Abs. 3 bis 8 EStG a. F.

Zu Ansparabschreibungen, die in vor dem 18.8.2007 endenden Wirtschaftsjahren gebildet worden sind, >BMF vom 25.2.2004 (BStBl I S. 337) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 30.10.2007 (BStBl I S. 790)[2].

Investitionsabzugsbetrag

Zu Zweifelsfragen zum Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 bis 4 und 7 EStG >BMF vom 8.5.2009 (BStBl I S. 633).

Anhang 18

H 7h Erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG von Aufwendungen für bestimmte Maßnahmen an Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen

Bauherrenmodelle

Zu den Besonderheiten bei Baumaßnahmen i. S. d. §§ 7h und 7i EStG im Rahmen von Bauherrenmodellen >BMF vom 20.10.2003 (BStBl I S. 546), RdNr. 10.

Anhang 30

Begünstigte Baumaßnahmen

Begünstigt sind nur Herstellungskosten an einem im Sanierungsgebiet liegenden, bestehenden Gebäude, nicht hingegen der Neubau oder Wiederaufbau von Gebäuden (>BFH vom 2.9.2008 - BStBl 2009 II S. 596).

Bescheinigungsrichtlinien

Übersicht über die Veröffentlichung der länderspezifischen Bescheinigungsrichtlinien >BMF vom 10.11.2000 (BStBl I S. 1513) und vom 8.11.2004 (BStBl I S. 1049).

Bindungswirkung der Bescheinigung

- Die Bindungswirkung der Bescheinigung umfasst nicht die persönliche Abzugsberechtigung (>BFH vom 21.8.2001 - BStBl 2003 II S. 910).
- Reichweite der Bindungswirkung >BMF vom 16.5.2007 (BStBl I S. 475)

Anhang 1

Personengesellschaft

Erhöhte Absetzungen nach Ausscheiden eines Gesellschafters >H 7a (Mehrere Beteiligte).

Verwaltungsverfahrensgesetz

§ 48 VwVfG - Rücknahme eines rechtswidrigen Verwaltungsaktes

"(1) [1]Ein rechtswidriger Verwaltungsakt kann, auch nachdem er unanfechtbar geworden ist, ganz oder teilweise mit Wirkung für die Zukunft oder für die Vergangenheit zurückgenommen werden. [2]Ein Verwaltungsakt, der ein Recht oder einen rechtlich erheblichen Vorteil begründet oder bestätigt hat (begünstigender Verwaltungsakt), darf nur unter den Einschränkungen der Absätze 2 bis 4 zurückgenommen werden.

(2) [1]Ein rechtswidriger Verwaltungsakt, der eine einmalige oder laufende Geldleistung oder teilbare Sachleistung gewährt oder hierfür Voraussetzung ist, darf nicht zurückgenommen werden, soweit der Begünstigte auf den Bestand des Verwaltungsaktes vertraut hat und sein Vertrauen unter Abwägung mit dem öffentlichen Interesse an einer Rücknahme schutzwürdig ist. [2]Das Vertrauen ist in der Regel schutzwürdig, wenn der Begünstigte gewährte Leistungen verbraucht oder eine Vermögensdisposition getroffen hat, die er nicht mehr oder nur unter unzumutbaren Nachteilen rückgängig machen kann. [3]Auf Vertrauen kann sich der Begünstigte nicht berufen, wenn er

1. den Verwaltungsakt durch arglistige Täuschung, Drohung oder Bestechung erwirkt hat;
2. den Verwaltungsakt durch Angaben erwirkt hat, die in wesentlicher Beziehung unrichtig oder unvollständig waren;
3. die Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes kannte oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht kannte.

[4]In den Fällen des Satzes 3 wird der Verwaltungsakt in der Regel mit Wirkung für die Vergangenheit zurückgenommen.

(3) [1]Wird ein rechtswidriger Verwaltungsakt, der nicht unter Absatz 2 fällt, zurückgenommen, so hat die Behörde dem Betroffenen auf Antrag den Vermögensnachteil auszugleichen, den dieser dadurch erleidet, dass er auf den Bestand des Verwaltungsaktes vertraut hat, soweit sein Vertrauen unter Abwägung mit dem öffentlichen Interesse schutzwürdig ist.[2]Absatz 2 Satz 3 ist anzuwenden. [3]Der Vermögensnachteil ist jedoch nicht über den Betrag des Interesses hinaus zu ersetzen, das der Betroffene an dem Bestand des Verwaltungsaktes hat. [4]Der auszugleichende Vermögensnachteil wird durch die Behörde festgesetzt. [5]Der Anspruch kann nur innerhalb eines Jahres geltend gemacht werden; die Frist beginnt, sobald die Behörde den Betroffenen auf sie hingewiesen hat.

(4) [1]Erhält die Behörde von Tatsachen Kenntnis, welche die Rücknahme eines rechtswidrigen Verwaltungsaktes rechtfertigen, so ist die Rücknahme nur innerhalb eines Jahres seit dem Zeitpunkt der Kenntnisnahme zulässig. [2]Dies gilt nicht im Falle des Absatzes 2 Satz 3 Nr. 1.

(5) Über die Rücknahme entscheidet nach Unanfechtbarkeit des Verwaltungsaktes die nach § 3 zuständige Behörde; dies gilt auch dann, wenn der zurückzunehmende Verwaltungsakt von einer anderen Behörde erlassen worden ist."

H 7i Erhöhte Absetzungen nach § 7i EStG von Aufwendungen für bestimmte Baumaßnahmen an Baudenkmalen

Bauherrenmodelle

Zu den Besonderheiten bei Baumaßnahmen i. S. d. §§ 7h und 7i EStG im Rahmen von Bauherrenmodellen >BMF vom 20.10.2003 (BStBl I S. 546), RdNr. 10.

Anhang 30

Bescheinigungsbehörde

Übersicht über die zuständigen Bescheinigungsbehörden >BMF vom 6.1.2009 (BStBl I S. 39)

Bescheinigungsrichtlinien

Übersicht über die Veröffentlichung der länderspezifischen Bescheinigungsrichtlinien >BMF vom 10.11.2000 (BStBl I S. 1513) und vom 8.11.2004 (BStBl I S. 1049).

Bindungswirkung der Bescheinigung

- Sind die bescheinigten Aufwendungen steuerrechtlich den (nachträglichen) Herstellungskosten eines selbständigen, vom Baudenkmal getrennten Wirtschaftsguts (z. B. den Außenanlagen, dem Grund und Boden, einer getrennt vom Baudenkmal errichteten Tiefgarage) zuzurechnen, sind die Finanzbehörden nicht an die Bescheinigung gebunden (>BFH vom 15.10.1996 - BStBl 1997 II S. 176). Ob ein zusätzlich errichtetes Bauwerk Bestandteil des als Denkmal geschützten Gebäudes oder ein selbständiges neues Gebäude bildet, ist keine denkmalrechtliche, sondern eine steuerrechtliche Frage, die von den Finanzbehörden eigenständig zu prüfen ist (>BFH vom 14.1.2003 - BStBl II S. 916).
- Sind die bescheinigten Aufwendungen den nachträglichen Herstellungskosten des Baudenkmals zuzurechnen, sind die Finanzbehörden an die Bescheinigung auch dann gebunden, wenn diese unzutreffend ist. Das Remonstrationsrecht der Finanzbehörden (>R 7i Abs. 2 Satz 2) bleibt unberührt (>BFH vom 5.11.1996 - BStBl 1997 II S. 244),
- Die Bindungswirkung der Bescheinigung umfasst nicht die persönliche Abzugsberechtigung (>BFH vom 6.3.2001 - BStBl II S. 796).
- Reichweite der Bindungswirkung >BMF vom 16.5.2007 (BStBl I S. 475)

  (Anhang 1)

- Die Voraussetzungen des § 7i EStG sind nicht erfüllt, wenn die Bescheinigung keine Angaben zur Höhe der begünstigten Aufwendungen enthält (>BFH vom 11.6.2002 - BStBl 2003 II S. 578).

Neubau

Denkmal i. S. d. § 7i EStG kann steuerrechtlich auch ein Neubau im bautechnischen Sinne sein. Nicht förderungsfähig sind hingegen der Wiederaufbau oder die völlige Neuerrichtung des Gebäudes (>BFH vom 24.6.2009 - BStBl II S. 960).

Personengesellschaft

Erhöhte Absetzungen nach Ausscheiden eines Gesellschafters >H 7a (Mehrere Beteiligte)

Teilherstellungskosten

Die erhöhten Absetzungen nach § 7i EStG können hinsichtlich einzelner Baumaßnahmen bereits im Jahr des Abschlusses der jeweiligen Maßnahme und nicht erst bei Beendigung der Gesamtbaumaßnahme vorgenommen werden, wenn die einzelne Baumaßnahme von anderen sachlich abgrenzbar und als solche abgeschlossen ist (>BFH vom 20.8.2002 - BStBl 2003 II S. 582).

Veräußerung

Im Jahr der Veräußerung des Baudenkmals kann der Stpfl. die erhöhten Absetzungen mit dem vollen Jahresbetrag in Anspruch nehmen (>BFH vom 18.6.1996 - BStBl II S. 645).

H 7k Erhöhte Absetzungen für Wohnungen mit Sozialbindung

(letztmals abgedruckt im EStH 2005)

H 8 - H 9 (unbesetzt)
H 9a Pauschbeträge für Werbungskosten

Beschränkt Einkommensteuerpflichtige

Zur Anwendung der Pauschbeträge für Werbungskosten bei beschränkt Einkommensteuerpflichtigen >§ 50 Abs. 1 Satz 3 bis 5 EStG

H 9b Auswirkungen der Umsatzsteuer auf die Einkommensteuer

Freigrenze für Geschenke nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG

Beispiele:

Ein Unternehmer erwirbt ein Geschenk, dessen Bruttokaufpreis 40,46 EUR beträgt (darin enthaltene Vorsteuer 19 % = 6,46 EUR).

a) Bei Unternehmern mit Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, ist für die Bemessung der Freigrenze auf den Nettowarenwert i. H. v. 34 EUR abzustellen. Die Freigrenze von 35 EUR wird nicht überschritten.

b) Bei Unternehmern mit Umsätzen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, ist für die Bemessung der Freigrenze auf den Bruttowarenwert abzustellen. Die Freigrenze von 35 EUR wird überschritten.

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten

Die vereinnahmten Umsatzsteuerbeträge (für den Umsatz geschuldete Umsatzsteuer und vom Finanzamt erstattete Vorsteuer) gehören im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung zu den Betriebseinnahmen oder Einnahmen, die verausgabten Umsatzsteuerbeträge (gezahlte Vorsteuer und an das Finanzamt abgeführte Umsatzsteuerbeträge) im Zeitpunkt ihrer Verausgabung zu den Betriebsausgaben oder Werbungskosten, es sei denn, dass die Vorsteuerbeträge nach R 9b Abs. 1 den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des zugehörigen Wirtschaftsguts zuzurechnen sind und diese nicht sofort abziehbar sind (>BFH vom 29.6.1982 - BStBl II S. 755). § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG findet insoweit keine Anwendung (>BFH vom 19.2.1975 - BStBl II S. 441). Hierbei spielt es keine Rolle, ob der Stpfl. zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und ob er seine Umsätze nach den allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften versteuert oder ob die Umsatzsteuer nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben wird.

Irrtümlich erstattete Vorsteuerbeträge

Nicht abziehbare Vorsteuerbeträge sind auch bei zunächst irrtümlicher Erstattung Herstellungskosten des Wirtschaftsguts (>BFH vom 4.6.1991 - BStBl II S. 759).

Umsatzsteuerlich fehlgeschlagene Option

Bei umsatzsteuerlich fehlgeschlagener Option führt die Rückzahlung der Vorsteuererstattung nicht zu Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (>BFH vom 13.11.1986 - BStBl 1987 II S. 374).

Veräußerung eines Wirtschaftsguts

Zur einkommensteuerlichen Behandlung der auf Grund der Veräußerung eines Wirtschaftsguts nach § 15a UStG (Berichtigung des Vorsteuerabzug) zurückgezahlten Vorsteuerbeträge >BMF vom 23.8.1993 (BStBl I S. 698).

H 9c Kinderbetreuungskosten

Kinderbetreuungskosten

>BMF vom 19.1.2007 (BStBl I S. 184)

(Anhang 19a)

H 10.1 Sonderausgaben (Allgemeines)

Abkürzung des Zahlungsweges

Bei den Sonderausgaben kommt der Abzug von Aufwendungen eines Dritten auch unter dem Gesichtspunkt der Abkürzung des Vertragswegs nicht in Betracht (>BMF vom 7.7.2008 - BStBl I S. 717).

Abzugsberechtigte Person

Es können nur Aufwendungen abgezogen werden, die auf einer eigenen Verpflichtung des Stpfl. beruhen (>BFH vom 8.3.1995 - BStBl II S. 637).

Abzugshöhe/Abzugszeitpunkt

- Sonderausgaben sind in dem VZ abziehbar, in dem sie geleistet worden sind (§ 11 Abs. 2 EStG). Dies gilt auch, wenn sie der Stpfl. mit Darlehensmitteln bestritten hat (>BFH vom 15.3.1974 - BStBl II S. 513). Sie dürfen nur dann bei der Ermittlung des Einkommens abgezogen werden, wenn der Stpfl. tatsächlich und endgültig wirtschaftlich belastet ist. Steht im Zeitpunkt der Zahlung, ggf. auch im Zeitpunkt der Erstattung noch nicht fest, ob der Stpfl. durch die Zahlung endgültig wirtschaftlich belastet bleibt (z. B. bei Kirchensteuer im Falle der Aufhebung der Vollziehung), sind sie im Jahr des Abflusses abziehbar (>BFH vom 24.4.2002 - BStBl II S. 569).
- BMF vom 11.7.2002 (BStBl I S. 667):

  Werden gezahlte Sonderausgaben in einem späteren VZ an den Stpfl. erstattet, ist der Erstattungsbetrag aus Gründen der Praktikabilität im Erstattungsjahr mit gleichartigen Sonderausgaben zu verrechnen mit der Folge, dass die abziehbaren Sonderausgaben des Erstattungsjahres entsprechend gemindert werden. Ist im Jahr der Erstattung der Sonderausgaben an den Stpfl. ein Ausgleich mit gleichartigen Aufwendungen nicht oder nicht in voller Höhe möglich, so ist der Sonderausgabenabzug des Jahres der Verausgabung insoweit um die nachträgliche Erstattung zu mindern; ein bereits bestandskräftiger Bescheid ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (BFH vom 7.7.2004 - BStBl II S. 1058).

- Kirchensteuer >H 10.7 (Willkürliche Zahlungen).

H 10.2 Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten

Allgemeines

- Durch Antrag und Zustimmung werden alle in dem betreffenden VZ geleisteten Unterhaltsaufwendungen zu Sonderausgaben umqualifiziert. Für den Abzug ist es unerheblich, ob es sich um einmalige oder laufende Leistungen bzw. Nachzahlungen oder Vorauszahlungen handelt. Ein Abzug als außergewöhnliche Belastung ist nicht möglich, auch nicht, soweit sie den für das Realsplitting geltenden Höchstbetrag übersteigen (>BFH vom 7.11.2000 - BStBl 2001 II S. 338).
- Antrag und Zustimmung zum begrenzten Realsplitting können nicht - auch nicht übereinstimmend - zurückgenommen oder nachträglich beschränkt werden (>BFH vom 22.9.1999 - BStBl 2000 II S. 218).

- Ein Einkommensteuerbescheid ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern, wenn nach Eintritt der Bestandskraft
  - sowohl die Zustimmung erteilt als auch der Antrag nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG gestellt werden (>BFH vom 12.7.1989 - BStBl II S. 957) oder
  - der Antrag i. V. m. einer nachträglichen Zustimmungserweiterung ausgedehnt wird (>BFH vom 28.6.2006 - BStBl 2007 II S. 5).

Erbe

Unterhaltsleistungen, die der Erbe nach § 1586b BGB an den geschiedenen Ehegatten des Erblassers zu erbringen hat, sind nicht als Sonderausgaben abzugsfähig (>BFH vom 12.11.1997 - BStBl 1998 II S. 148).

Nicht unbeschränkt steuerpflichtiger Empfänger

Ist der Empfänger nicht unbeschränkt steuerpflichtig, kann ein Abzug der Unterhaltsleistungen bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG oder auf Grund eines DBA in Betracht kommen. Entsprechende Regelungen gibt es z. B. in den DBA mit Dänemark (BStBl 1996 I S. 1219, 1225), Kanada (BStBl 2002 I S. 505, 521) und den USA (BStBl 1991 I S. 94, 108, BGBl. 2006 II S. 1184) sowie in der mit der Schweiz getroffenen Verständigungsvereinbarung (>BMF vom 5.11.1998 - BStBl I S. 1392).

Rechtsanwaltskosten

Rechtsanwaltskosten, die ein Stpfl. aufwendet, um die Zustimmung seines geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten zum begrenzten Realsplitting zu erlangen, sind keine Unterhaltsleistungen (>BFH vom 10.3.1999 - BStBl II S. 522).

Unterhaltsleistungen

Es ist unerheblich, ob die Unterhaltsleistungen freiwillig oder auf Grund gesetzlicher Unterhaltspflicht erbracht werden. Auch als Unterhalt erbrachte Sachleistungen sind zu berücksichtigen (>BFH vom 12.4.2000 - BStBl 2002 II S. 130).

Wohnungsüberlassung

Bei unentgeltlicher Wohnraumüberlassung kann der Mietwert als Sonderausgabe abgezogen werden. Befindet sich die überlassene Wohnung im Miteigentum des geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten, kann der überlassende Ehegatte neben dem Mietwert seines Miteigentumsanteils auch die von ihm auf Grund der Unterhaltsvereinbarung getragenen verbrauchsunabhängigen Kosten für den Miteigentumsanteil des anderen Ehegatten als Sonderausgabe abziehen (>BFH vom 12.4.2000 - BStBl 2002 II S. 130).

Zur Wohnungsüberlassung an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten bei Abschluss eines Mietvertrages >H 21.4 (Vermietung an Unterhaltsberechtigte)

Zustimmung

- Die Finanzbehörden sind nicht verpflichtet zu prüfen, ob die Verweigerung der Zustimmung rechtsmissbräuchlich ist (>BFH vom 25.7.1990 - BStBl II S. 1022).
- Im Fall der rechtskräftigen Verurteilung zur Erteilung der Zustimmung (§ 894 Abs. 1 ZPO; >BFH vom 25.10.1988 - BStBl 1989 II S. 192) wirkt sie nur für das Kalenderjahr, das Gegenstand des Rechtsstreits war.
- Stimmt der geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatte dem der Höhe nach beschränkten Antrag auf Abzug der Unterhaltszahlungen als Sonderausgaben zu, beinhaltet dies keine der Höhe nach unbeschränkte Zustimmung für die Folgejahre (>BFH vom 14.4.2005 - BStBl II S. 825).
- Der **Widerruf** der Zustimmung muss vor Beginn des Kalenderjahrs, für den er wirksam werden soll, erklärt werden. Er ist gegenüber dem Wohnsitzfinanzamt sowohl des Unterhaltsleistenden als auch des Unterhaltsempfängers möglich. Wird er gegenüber dem Wohnsitzfinanzamt des Unterhaltsempfängers erklärt, ist das Wissen dieser Behörde für die

Änderungsbefugnis nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO des für die Veranlagung des Unterhaltsleistenden zuständigen Finanzamtes ohne Bedeutung (>BFH vom 2.7.2003 - BStBl II S. 803).

H 10.3 Renten und dauernde Lasten, Versorgungsleistungen

Ablösung

eines Nießbrauchs oder eines anderen Nutzungsrechts

>BMF vom 16.9.2004 (BStBl I S. 922), Rz. 11 und 18, und vom 24.7.1998 (BStBl I S. 914), Tz. 55 - 67.

(Anhang 13 und Anhang 30)

Altenteilsleistung

Der Wert unbarer Altenteilsleistungen ist nach § 1 Abs. 1 der SvEV vom 21.12.2006 (BGBl. I S. 3385) in der für den jeweiligen VZ geltenden Fassung zu schätzen (>BFH vom 18.12.1990 - BStBl 1991 II S. 354).

Erbbauzinsen

Erbbauzinsen, die im Zusammenhang mit der Selbstnutzung einer Wohnung im eigenen Haus anfallen, können nicht als dauernde Last abgezogen werden (>BFH vom 24.10.1990 - BStBl 1991 II S. 175).

Schuldzinsen

Schuldzinsen zur Finanzierung von als Sonderausgaben abziehbaren privaten Versorgungsleistungen sind nicht als Versorgungsleistungen abziehbar (>BFH vom 14.11.2001 - BStBl 2002 II S. 413).

Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen

>BMF vom 16.9.2004 (BStBl I S. 922)

(Anhang 13)

Versorgungsausgleich

Zur Behandlung von Aufwendungen im Rahmen des ehelichen Versorgungsausgleichs als dauernde Last >BMF vom 20.7.1981 (BStBl I S. 567).

(Anhang 33)

Vorweggenommene Erbfolge

Zur ertragsteuerlichen Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge >BMF vom 13.1.1993 (BStBl I S. 80) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 26.2.2007 (BStBl I S. 269).

(Anhang 13)

H 10.4 Vorsorgeaufwendungen (Allgemeines)

Alterseinkünftegesetz

Zum Sonderausgabenabzug für Beiträge nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 und 3 EStG >BMF vom 30.1.2008 (BStBl I S. 390), Rz. 1 - 67.

(Anhang 1a)

Ausländische Versicherungsunternehmen

Verzeichnis der ausländischen Versicherungsunternehmen, denen 2004 die Erlaubnis zum Betrieb eines nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG begünstigten Versicherungszweigs im Inland erteilt ist. >Anhang 32 EStH 2004.

Berufsständische Versorgungseinrichtungen

Liste der berufsständischen Versorgungseinrichtungen, die den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG erbringen >BMF vom 7.2.2007 (BStBl I S. 262).

(Anhang 1a)

Nichtabziehbare Vorsorgeaufwendungen

Vorsorgeaufwendungen, die mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sind nicht abziehbar.

Beispiele:

1. Gesetzliche Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung, die auf steuerfreien Arbeitslohn entfallen (>BFH vom 27.3.1981 - BStBl II S. 530), z. B. auf Grund einer Freistellung nach einem DBA oder dem ATE vom 31.10.1983 (BStBl I S. 470);
2. Aufwendungen aus Mitteln, die nach ihrer Zweckbestimmung zur Leistung der Vorsorgeaufwendungen dienen, wie

   a) steuerfreie Zuschüsse zur Krankenversicherung der Rentner, z. B. nach § 106 SGB VI (>H 3.14);

   b) Sonderleistungen, die Wehrpflichtige oder Zivildienstleistende unter bestimmten Voraussetzungen zum Ersatz für Beiträge zu einer Krankenversicherung, Unfallversicherung oder Haftpflichtversicherung erhalten (§ 7 USG, § 78 Abs. 1 Nr. 2 ZDG). Beiträge zu Versicherungen, die mit dem Führen und Halten von Kraftfahrzeugen zusammenhängen, z. B. Kraftfahrzeug-Haftpflichtversicherung, Kraftfahrzeug-Insassenunfallversicherung, werden nach § 7 Abs. 2 Nr. 4 USG nicht ersetzt;

   c) Beiträge zur Alters- und Hinterbliebenenversorgung, die Wehrpflichtigen und Zivildienstleistenden erstattet werden (§ 14a und 14b Arbeitsplatzschutzgesetz, § 78 Abs. 1 Nr. 1 ZDG);

   d) steuerfreie Beträge, die Land- und Forstwirte nach dem Gesetz über eine Alterssicherung der Landwirte zur Entlastung von Vorsorgeaufwendungen i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG erhalten.

H 10.5 Versicherungsbeiträge

Erbschaftsteuerversicherung

Beiträge sind als Vorsorgeaufwendungen abziehbar.

Hausratversicherung

Beiträge sind keine Sonderausgaben.

Kapitalwahlrecht

Für vor dem 1.10.1996 abgeschlossene Verträge ist Abschnitt 88 Abs. 1 Satz 4 EStR 1987 weiter anzuwenden.

Kaskoversicherung

Beiträge sind keine Sonderausgaben.

Krankentagegeldversicherung

Zu den Krankenversicherungen gehört auch die Krankentagegeldversicherung (>BFH vom 22.5.1969 - BStBl II S. 489).

Lebensversicherung (Vertragsabschluss vor dem 1.1.2005)

- Allgemeines/Grundsätze

  >BMF vom 22.8.2002 (BStBl I S. 827) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 1.10.2009 (BStBl I S. 1188).

  (Anhang 22)

- Beiträge zu Lebensversicherungen mit Teilleistungen auf den Erlebensfall vor Ablauf der Mindestvertragsdauer von zwölf Jahren sind auch nicht teilweise als Sonderausgaben abziehbar (>BFH vom 27.10.1987 - BStBl 1988 II S. 132).
- Einsatz von Lebensversicherungen zur Tilgung oder Sicherung von Darlehen >BMF vom 27.7.1995 (BStBl I S. 371) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 25.3.2002 (BStBl I S. 476) und vom 15.6.2000 (BStBl I S. 1118).

  (Anhang 22)

Loss-of-Licence-Versicherung

Beiträge zur Berufsunfähigkeitsversicherung eines Flugzeugführers sind regelmäßig Sonderausgaben, keine Werbungskosten (>BFH vom 13.4.1976 - BStBl II S. 599).

Pflegekrankenversicherung

Beiträge sind Sonderausgaben.

Pflegerentenversicherung

Beiträge sind Sonderausgaben.

Rechtsschutzversicherung

Beiträge sind keine Sonderausgaben.

Sachversicherung

Beiträge sind keine Sonderausgaben.

Unfallversicherung

Zuordnung von Versicherungsbeiträgen zu Werbungskosten oder Sonderausgaben >BMF vom 28.10.2009 (BStBl I S. 1275), Tz. 4.

Versicherungsbeiträge beim ehelichen Versorgungsausgleich

>BMF vom 20.7.1981 (BStBl I S. 567)

(Anhang 33)

Versorgungsbeiträge Selbständiger

Beiträge, für die eine gesetzliche Leistungspflicht besteht, stellen, auch soweit sie auf die sog. "alte Last" entfallen, regelmäßig keine Betriebsausgaben dar, wenn sie gleichzeitig der eigenen Versorgung oder der Versorgung der Angehörigen dienen (>BFH vom 13.4.1972 - BStBl II S. 728 und 730).

Sie können in diesem Fall als Sonderausgaben im Rahmen des § 10 EStG abgezogen werden.

Vertragseintritt

Wer in den Lebensversicherungsvertrag eines anderen eintritt, kann nur die nach seinem Eintritt fällig werdenden Beiträge als Sonderausgaben abziehen; der Eintritt gilt nicht als neuer Vertragsabschluss (>BFH vom 9.5.1974 - BStBl II S. 633).

H 10.6 Nachversteuerung von Versicherungsbeiträgen

Nachsteuer

Bei Berechnung der Nachsteuer nach § 10 Abs. 5 EStG findet § 177 AO keine Anwendung; bisher nicht geltend gemachte Aufwendungen können nicht nachgeschoben werden (>BFH vom 15.12.1999 - BStBl 2000 II S. 292).

Nachversteuerung für Versicherungsbeiträge bei Ehegatten im Falle ihrer getrennten Veranlagung

Sind die Ehegatten in einem dem VZ 1990 vorangegangenen Kalenderjahr nach § 26a EStG in der für das betreffende Kalenderjahr geltenden Fassung getrennt veranlagt worden und waren in ihren zusammengerechneten Sonderausgaben mit Ausnahme des Abzugs für den steuerbegünstigten nicht entnommenen Gewinn und des Verlustabzugs Versicherungsbeiträge enthalten, für die eine Nachversteuerung durchzuführen ist, ist nach Abschnitt 109a EStR 1990 zu verfahren.

Veräußerung von Ansprüchen aus Lebensversicherungen

Die Veräußerung von Ansprüchen aus Lebensversicherungen führt weder zu einer Nachversteuerung der als Sonderausgaben abgezogenen Versicherungsbeiträge noch zur Besteuerung eines etwaigen Überschusses des Veräußerungserlöses über die eingezahlten Versicherungsbeiträge (>BMF vom 22.8.2002 - BStBl I S. 827, RdNr. 32).

H 10.7 Kirchensteuern und Kirchenbeiträge

Beiträge an Religionsgemeinschaften (R 10.7 Abs. 1 Satz 1 bis 3)

Die in R 10.7 Abs. 1 getroffene Regelung stellt eine Billigkeitsmaßnahme (§ 163 AO) dar, die zwingend anzuwenden ist. Der höchstmögliche Abzug beträgt 8 % bzw. 9 % der festgesetzten Einkommensteuer auf das um die Beiträge geminderte z. v. E.; § 51a Abs. 1 und 2 EStG ist anzuwenden (>BFH vom 10.10.2001 - BStBl 2002 II S. 201 und vom 12.6.2002 - BStBl 2003 II S. 281).

Kirchensteuern i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG

Sie sind Geldleistungen, die von den als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannten Religionsgemeinschaften von ihren Mitgliedern auf Grund gesetzlicher Vorschriften erhoben werden. Die Kirchensteuer wird in der Regel als Zuschlagsteuer zur Einkommen- bzw. Lohnsteuer erhoben. Kirchensteuern können aber nach Maßgabe der Gesetze auch erhoben werden als Kirchensteuern vom Einkommen, vom Vermögen, vom Grundbesitz und als Kirchgeld. **Keine Kirchensteuern** sind freiwillige Beiträge, die an öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften oder andere religiöse Gemeinschaften entrichtet werden.

Willkürliche Zahlungen

Kirchensteuern sind grundsätzlich in dem VZ als Sonderausgabe abzugsfähig, in dem sie tatsächlich entrichtet wurden, soweit es sich nicht um willkürliche, die voraussichtliche Steuerschuld weit übersteigende Zahlungen handelt (>BFH vom 25.1.1963 - BStBl III S. 141).

H 10.8 Kinderbetreuungskosten

(unbesetzt)

H 10.9 Aufwendungen für die Berufsausbildung

Abzugsverbot

Das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG gilt nicht bei der Aufteilung von Aufwendungen, die einerseits den Einkünften als Betriebsausgaben/Werbungskosten und andererseits den Sonderausgaben zuzuordnen sind (>BFH vom 22.6.1990 - BStBl II S. 901).

Aufwendungen i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG:

- **Arbeitsmittel**

  Die für Arbeitsmittel i. S. d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG geltenden Vorschriften sind sinngemäß anzuwenden. Schafft ein Stpfl. abnutzbare Wirtschaftsgüter von mehrjähriger Nutzungsdauer an, sind im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG nur die auf die Nutzungsdauer verteilten Anschaffungskosten als Sonderausgaben abziehbar (>BFH vom 7.5.1993 - BStBl II S. 676).

  Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Arbeitsmitteln einschließlich der Umsatzsteuer können im Jahr ihrer Verausgabung in voller Höhe als Sonderausgaben abgesetzt werden, wenn sie ausschließlich der Umsatzsteuer für das einzelne Arbeitsmittel 410 EUR nicht übersteigen (>R 9.12 LStR 2008),

- **häusliches Arbeitszimmer**

  >BMF vom 3.4.2007 (BStBl I S. 442)

  (Anhang 16)

- **Fachliteratur**

  >BFH vom 28.11.1980 (BStBl 1981 II S. 309),

- **Mehraufwand für Verpflegung**

  >BFH vom 3.12.1974 (BStBl 1975 II S. 356),

  >R 9.6 LStR 2008,

- **Mehraufwand wegen doppelter Haushaltsführung**

  >R 9.11 LStR 2008,

- **Wege zwischen Wohnung und Ausbildungsort**

  >R 9.10 Abs. 1 LStR 2008

Ausbildungsdarlehen/Studiendarlehen

- Abzugshöhe/Abzugszeitpunkt >H 10.1

- Aufwendungen zur Tilgung von Ausbildungs-/Studiendarlehen gehören nicht zu den abziehbaren Aufwendungen i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG (>BFH vom 15.3.1974 - BStBl II S. 513).
- Zinsen für ein Ausbildungsdarlehen gehören zu den abziehbaren Aufwendungen, auch wenn sie nach Abschluss der Berufsausbildung gezahlt werden (>BFH vom 28.2.1992 - BStBl II S. 834).
- Ist ein Ausbildungsdarlehen nebst Zuschlag zurückzuzahlen, sind die Aufwendungen für den Zuschlag Ausbildungs- und keine Werbungskosten, wenn damit nachträglich die im Zusammenhang mit der Berufsausbildung gewährten Vorteile abgegolten werden sollen und wenn der Zuschlag nicht weitaus überwiegend als Druckmittel zur Einhaltung der vorvertraglichen Verpflichtung zur Eingehung eines langfristigen Arbeitsverhältnisses dienen soll (>BFH vom 28.2.1992 - BStBl II S. 834).

Auswärtige Unterbringung

Der Begriff der auswärtigen Unterbringung setzt lediglich voraus, dass der Stpfl. eine außerhalb des Ausbildungsorts belegene Wohnung besitzt, die er - abgesehen von seiner Ausbildungszeit - regelmäßig nutzt; auf die Dauer der auswärtigen Unterbringung kommt es nicht an (>BFH vom 20.3.1992 - BStBl II S. 1033).

Beruf

Der angestrebte Beruf muss nicht innerhalb bestimmter bildungspolitischer Zielvorstellungen des Gesetzgebers liegen (>BFH vom 18.12.1987 - BStBl 1988 II S. 494).

Berufsausbildungskosten

Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium >BMF vom 4.11.2005 (BStBl I S. 955) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 21.6.2007 (BStBl I S. 492)

(Anhang 5a)

Deutschkurs

Aufwendungen eines in Deutschland lebenden Ausländers für den Erwerb von Deutschkenntnissen sind nicht als Aufwendungen für die Berufsausbildung abziehbar (>BFH vom 15.3.2007 - BStBl II S. 814).

Fort- und Weiterbildung

>R 9.2 LStR 2008

Habilitation

Aufwendungen eines wissenschaftlichen Assistenten an einer Hochschule für seine Habilitation sind Werbungskosten i. S. v. § 9 EStG (>BFH vom 7.8.1967 - BStBl III S. 778).

Klassenfahrt

Aufwendungen eines Berufsschülers für eine im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses als verbindliche Schulveranstaltung durchgeführte Klassenfahrt sind in der Regel Werbungskosten (>BFH vom 7.2.1992 - BStBl II S. 531).

Studienreisen

>R 12.2

Umschulung

Aufwendungen für eine Umschulungsmaßnahme, die die Grundlage dafür bildet, von einer Berufs- oder Erwerbsart zu einer anderen überzuwechseln, können vorab entstandene Werbungskosten sein (>BFH vom 4.12.2002 - BStBl 2003 II S. 403).

H 10.10 Schulgeld

Allgemeines

>BMF vom 9.3.2009 (BStBl I S. 487)

(Anhang 27a)

Spendenabzug

Zum Spendenabzug von Leistungen der Eltern an gemeinnützige Schulvereine - Schulen in freier Trägerschaft >BMF vom 4.1.1991 (BStBl 1992 I S. 266).

H 10.11 Kürzung des Vorwegabzugs bei der Günstigerprüfung

Allgemeines

Ist nach § 10 Abs. 4a EStG in den Kalenderjahren 2005 bis 2019 der Abzug der Vorsorgeaufwendungen nach Absatz 1 Nr. 2 und 3 in der für das Kalenderjahr 2004 geltenden Fassung des § 10 Abs. 3 EStG mit den in § 10 Abs. 4a EStG genannten Höchstbeträgen für den Vorwegabzug günstiger, ist der sich danach ergebende Betrag anstelle des Abzugs nach Absatz 3 und 4 anzusetzen.

§ 10 Abs. 3 EStG in der für das Kalenderjahr 2004 geltenden Fassung lautet:

"(3) Für Vorsorgeaufwendungen gelten je Kalenderjahr folgende Höchstbeträge:

1. ein Grundhöchstbetrag von 1.334 Euro,
   im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten von 2.668 Euro;
2. ein Vorwegabzug von 3 068 Euro,
   im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten von 6.136 Euro.
   [2]Diese Beträge sind zu kürzen um 16 vom Hundert der Summe der Einnahmen

   a. aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 ohne Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2, wenn für die Zukunftssicherung des Steuerpflichtigen Leistungen im Sinne des § 3 Nr. 62 erbracht werden oder der Steuerpflichtige zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 oder 2 gehört, und
   b. aus der Ausübung eines Mandats im Sinne des § 22 Nr. 4;

3. für Beiträge nach Absatz 1 Nr. 2 Buchstabe c ein zusätzlicher Höchstbetrag von 184 Euro für Steuerpflichtige, die nach dem 31. Dezember 1957 geboren sind;
4. Vorsorgeaufwendungen, die die nach den Nummern 1 bis 3 abziehbaren Beträge übersteigen, können zur Hälfte, höchstens bis zu 50 vom Hundert des Grundhöchstbetrags abgezogen werden (hälftiger Höchstbetrag)."

Bemessungsgrundlage für die Kürzung des Vorwegabzugs

- **Entlassungsentschädigung**

  Zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit, die Bemessungsgrundlage für die Kürzung des Vorwegabzugs für Vorsorgeaufwendungen sind, gehört auch eine vom Arbeitgeber gezahlte Entlassungsentschädigung, für die kein Arbeitgeberbeitrag zu leisten war (>BFH vom 16.10.2002 - BStBl 2003 II S. 343).

- **Mehrere Beschäftigungsverhältnisse**

Bei mehreren Beschäftigungsverhältnissen sind für die Kürzung des Vorwegabzugs für Vorsorgeaufwendungen nur die Einnahmen aus den Beschäftigungsverhältnissen zu berücksichtigen, in deren Zusammenhang die Voraussetzungen für eine Kürzung des Vorwegabzugs für Vorsorgeaufwendungen erfüllt sind (>BFH vom 26.2.2004 - BStBl II S. 720).

- **Zukunftssicherungsleistungen**
  - Zum Begriff der Zukunftssicherungsleistungen i. S. d. § 3 Nr. 62 EStG >R 3.62 LStR 2008.
  - Die Höhe der vom Arbeitgeber erbrachten Zukunftssicherungsleistungen i. S. d. § 3 Nr. 62 EStG ist für den Umfang der Kürzung des Vorwegabzugs ohne Bedeutung (>BFH vom 16.10.2002 - BStBl 2003 II S. 183).
  - Der Vorwegabzug ist auch dann zu kürzen, wenn der Arbeitgeber Zukunftssicherungsleistungen während des VZ nur zeitweise erbringt oder nur Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung leistet (>BFH vom 16.10.2002 - BStBl 2003 II S. 288).
  - Der Vorwegabzug für Vorsorgeaufwendungen ist auch dann zu kürzen, wenn das Anwartschaftsrecht auf Altersversorgung nicht unverfallbar ist oder wirtschaftlich nicht gesichert erscheint. Diese Kürzung ist nicht rückgängig zu machen, wenn eine Pensionszusage in späteren Jahren widerrufen wird (>BFH vom 28.7.2004 - BStBl 2005 II S. 94).
- **Zusammenveranlagte Ehegatten**

Bei der Kürzung des zusammenveranlagten Ehegatten gemeinsam zustehenden Vorwegabzugs für Vorsorgeaufwendungen ist in die Bemessungsgrundlage nur der Arbeitslohn desjenigen Ehegatten einzubeziehen, für den Zukunftssicherungsleistungen i. S. d. § 3 Nr. 62 EStG erbracht worden sind oder der zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 oder 2 EStG gehört (>BFH vom 3.12.2003 - BStBl 2004 II S. 709).

Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften

>BMF vom 22.5.2007 (BStBl I S. 493)

(Anhang 1a)

Höchstbetrag nach § 10 Abs. 3 EStG

Der Höchstbetrag ist nicht zu kürzen:

- wenn der Arbeitgeber für die Zukunftssicherung des Stpfl. keine Leistungen i. S. d. Absatzes 3 erbracht hat. Werden später Beiträge für einen bestimmten Zeitraum nachentrichtet, ist dieser Vorgang ein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO; der Höchstbetrag ist zu kürzen (>BFH vom 21.1.2004 - BStBl II S. 650),
- wenn einem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH im Anstellungsvertrag ein Anspruch auf Ruhegehalt eingeräumt wird, dessen Art und Höhe erst später per Gesellschafterbeschluss bestimmt werden soll und die GmbH keine Aufwendungen zur Sicherstellung der künftigen Altersversorgung tätigt (>BFH vom 14.6.2000 - BStBl 2001 II S. 28),
- bei Pflichtversicherten nach § 2 Abs. 1 Nr. 11 Angestelltenversicherungsgesetz bzw. nach § 4 SGB VI auf Antrag Pflichtversicherten (>BFH vom 19.5.1999 - BStBl 2001 II S. 64).

H 10a Zusätzliche Altersvorsorge

Altersvermögensgesetz

>BMF vom 20.1.2009 (BStBl I S. 273)

(Anhang 1a)

H 10b.1 Ausgaben zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i. S. d. § 10b Abs. 1 und 1a EStG

Anwendungsschreiben

>BMF vom 18.12.2008 (BStBl 2009 I S.16)

>Anhang 37

Auflagen

Zahlungen an eine steuerbegünstigte Körperschaft zur Erfüllung einer Auflage nach § 153a StPO oder § 56b StGB sind nicht als Spende abziehbar (>BFH vom 19.12.1990 - BStBl 1991 II S. 234).

Aufwandsspenden

>BMF vom 7.6.1999 (BStBl I S. 591)

Beitrittsspende

Eine anlässlich der Aufnahme in einen Golfclub geleistete Zahlung ist keine Zuwendung i. S. d. § 10b Abs. 1 EStG, wenn derartige Zahlungen von den Neueintretenden anlässlich ihrer Aufnahme erwartet und zumeist auch gezahlt werden (sog. Beitrittsspende). Die geleistete Zahlung ist als >Gegenleistung des Neumitglieds für den Erwerb der Mitgliedschaft und die Nutzungsmöglichkeit der Golfanlagen anzusehen (>BFH vom 2.8.2006 - BStBl 2007 II S. 8).

Durchlaufspendenverfahren

- >BMF vom 2.6.2000 (BStBl I S. 592) unter Berücksichtigung der Änderung durch BMF vom 10.4.2003 (BStBl I S. 286) und vom 24.2.2004 (BStBl I S. 335, Tz. 16).

  (Anhang 37)

- Eine Durchlaufspende ist nur dann abziehbar, wenn der Letztempfänger für denjenigen VZ, für den die Spende steuerlich berücksichtigt werden soll, wegen des begünstigten Zwecks von der Körperschaftsteuer befreit ist (>BFH vom 5.4.2006 - BStBl 2007 II S. 450).
- Für den Abzug von Sachspenden im Rahmen des Durchlaufspendenverfahrens ist erforderlich, dass der Durchlaufstelle das Eigentum an der Sache verschafft wird. Bei Eigentumserwerb durch Einigung und Übergabeersatz (§§ 930, 931 BGB) ist die körperliche Übergabe der Sache an die Durchlaufstelle nicht erforderlich; es sind aber eindeutige Gestaltungsformen zu wählen, die die tatsächliche Verfügungsfreiheit der Durchlaufstelle über die Sache sicherstellen und eine Überprüfung des Ersterwerbs der Durchlaufstelle und des Zweiterwerbs der begünstigten gemeinnützigen Körperschaft ermöglichen.

Elternleistungen an gemeinnützige Schulvereine (Schulen in freier Trägerschaft) und entsprechende Fördervereine

- Als steuerlich begünstigte Zuwendungen kommen nur freiwillige Leistungen der Eltern in Betracht, die über den festgesetzten Elternbeitrag hinausgehen (>BMF vom 4.1.1991 - BStBl 1992 I S. 266). Setzt ein Schulträger das Schulgeld so niedrig an, dass der normale Betrieb der Schule nur durch die Leistungen der Eltern an einen Förderverein aufrechterhalten werden kann, die dieser satzungsgemäß an den Schulträger abzuführen hat, so handelt es sich bei diesen Leistungen um ein Entgelt, welches im Rahmen eines >Leistungsaustausches erbracht wird und nicht um steuerlich begünstigte Zuwendungen (>BFH vom 12.8.1999 - BStBl 2000 II S. 65).
- >§ 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG

Gebrauchte Kleidung als Sachspende (Abziehbarkeit und Wertermittlung)

Bei gebrauchter Kleidung stellt sich die Frage, ob sie überhaupt noch einen gemeinen Wert (Marktwert) hat. Wird ein solcher geltend gemacht, sind die für eine Schätzung maßgeblichen Faktoren wie Neupreis, Zeitraum zwischen Anschaffung und Weggabe und der tatsächliche Erhaltungszustand durch den Stpfl. nachzuweisen (>BFH vom 23.5.1989 - BStBl II S. 879).

Gegenleistung

- Ein Zuwendungsabzug ist ausgeschlossen, wenn die Ausgaben zur Erlangung einer Gegenleistung des Empfängers erbracht werden. Eine Aufteilung der Zuwendung in ein angemessenes Entgelt und eine den Nutzen übersteigende unentgeltliche Leistung scheidet bei einer einheitlichen Leistung aus. Auch im Fall einer Teilentgeltlichkeit fehlt der Zuwendung insgesamt die geforderte Uneigennützigkeit (>BFH vom 2.8.2006 - BStBl 2007 II S. 8).
- >Beitrittsspende

Rückwirkendes Ereignis

Die Erteilung der Zuwendungsbestätigung nach § 50 EStDV ist kein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (>§ 175 Abs. 2 Satz 2 AO).

Sachspenden

Zur Zuwendungsbestätigung >BMF vom 2.6.2000 (BStBl I S. 592), unter Berücksichtigung der Änderung durch BMF vom 10.4.2003 (BStBl I S. 286) und BMF vom 24.2.2004 (BStBl I S. 335).

(Anhang 37)

Spendenhaftung

Die Ausstellerhaftung nach § 10b Abs. 4 Satz 2 1. Alternative EStG betrifft grundsätzlich den in § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG genannten Zuwendungsempfänger (z. B. Kommune, gemeinnütziger Verein). Die Haftung einer natürlichen Person kommt allenfalls dann in Frage, wenn diese Person außerhalb des ihr zugewiesenen Wirkungskreises handelt. Die Ausstellerhaftung setzt Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit voraus. Grobe Fahrlässigkeit liegt z. B. bei einer Kommune vor, wenn nicht geprüft wird, ob der Verein, der die Zuwendung erhält, gemeinnützig ist (>BFH vom 24.4.2002 - BStBl 2003 II S. 128). Unrichtig ist eine Zuwendungsbestätigung, deren Inhalt nicht der objektiven Sach- und Rechtslage entspricht. Das ist z. B. dann der Fall, wenn die Bestätigung Zuwendungen ausweist, die Entgelt für Leistungen sind (>BFH vom 12.8.1999 - BStBl 2000 II S. 65). Bei rückwirkender Aberkennung der Gemeinnützigkeit haftet eine Körperschaft nicht wegen Fehlverwendung, wenn sie die Zuwendung zu dem in der Zuwendungsbestätigung angegebenen begünstigten Zweck verwendet (>BFH vom 10.9.2003 - BStBl 2004 II S. 352).

Sponsoring

>BMF vom 18.2.1998 (BStBl I S. 212)

(Anhang 16)

Vermächtniszuwendungen

Aufwendungen des Erben zur Erfüllung von Vermächtniszuwendungen an gemeinnützige Einrichtungen sind weder beim Erben (>BFH vom 22.9.1993 - BStBl II S. 874) noch beim Erblasser (>BFH vom 23.10.1996 - BStBl 1997 II S. 239) als Zuwendungen nach § 10b Abs. 1 EStG abziehbar.

Vertrauensschutz

- Der Schutz des Vertrauens in die Richtigkeit einer Zuwendungsbestätigung erfasst nicht Gestaltungen, in denen die Bescheinigung zwar inhaltlich unrichtig ist, der in ihr ausgewiesene Sachverhalt aber ohnehin keinen Abzug rechtfertigt (>BFH vom 5.4.2006 - BStBl 2007 II S. 450).
- Eine >Zuwendungsbestätigung begründet keinen Vertrauensschutz, wenn für den Leistenden der Zahlung angesichts der Begleitumstände klar erkennbar ist, dass die Zahlung in einem Gegenleistungsverhältnis steht (>BFH vom 2.8.2006 - BStBl 2007 II S. 8).
- >Beitrittsspende
- >Gegenleistung

Zuwendungsbestätigung (§ 50 EStDV)

Die Zuwendungsbestätigung ist eine unverzichtbare sachliche Voraussetzung für den Zuwendungsabzug. Die Bestätigung hat jedoch nur den Zweck einer Beweiserleichterung hinsichtlich der Verwendung der Zuwendung und ist nicht bindend (>BFH vom 23.5.1989 - BStBl II S. 879). Entscheidend ist u.a. der Zweck, der durch die Zuwendung tatsächlich gefördert wird (>BFH vom 15.12.1999 - BStBl 2000 II S. 608 und BMF vom 9.1.2001 - BStBl I S. 81). Eine Zuwendungsbestätigung wird vom Finanzamt nicht als Nachweis für den Zuwendungsabzug anerkannt, wenn das Datum des Steuerbescheides/Freistellungsbescheides länger als 5 Jahre bzw. das Datum der vorläufigen Bescheinigung länger als 3 Jahre seit Ausstellung der Bestätigung zurückliegt; dies gilt auch bei Durchlaufspenden (>BMF vom 15.12.1994 - BStBl I S. 884). Eine Aufteilung von Zuwendungen in abziehbare und nichtabziehbare Teile je nach satzungsgemäßer und nichtsatzungsgemäßer anteiliger Verwendung der Zuwendung ist unzulässig (>BFH vom 7.11.1990 - BStBl 1991 II S. 547).

Zur Erstellung und Verwendung der Zuwendungsbestätigungen:

>BMF vom 13.12.2007 (BStBl I S. 4)

>BMF vom 2.6.2000 (BStBl I S. 592) unter Berücksichtigung der Änderung durch BMF vom 10.4.2003 (BStBl I S. 286) und vom 24.2.2004 (BStBl I S. 335)

(Anhang 37)

H 10b.2 Zuwendungen an politische Parteien

Parteiengesetz

>Parteiengesetz vom 31.1.1994 (BGBl. I S. 149), zuletzt geändert durch Artikel 5a des Gesetzes zur Erleichterung elektronischer Anmeldungen zum Vereinsregister und anderer vereinsrechtlicher Änderungen vom 24.9.2009 (BGBl. I S. 3145).

Zuwendungsbestätigung (§ 50 EStDV)

>BMF vom 13.12.2007 (BStBl I S. 4) und vom 2.6.2000 (BStBl I S. 592) unter Berücksichtigung der Änderung durch BMF vom 10.4.2003 (BStBl I S. 286) und vom 24.2.2004 (BStBl I S. 335).

(Anhang 37)

H 10b.3 Begrenzung des Abzugs der Ausgaben für steuerbegünstigte Zwecke

Höchstbetrag in Organschaftsfällen

- >R 47 Abs. 5 KStR 2004
- Ist ein Stpfl. an einer Personengesellschaft beteiligt, die Organträger einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft ist, bleibt bei der Berechnung des Höchstbetrags der abziehbaren Zuwendungen nach § 10b Abs. 1 EStG auf Grund des G. d. E. das dem Stpfl. anteilig zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft außer Ansatz (>BFH vom 23.1.2002 - BStBl 2003 II S. 9).

Kreditinstitute

Die Gewährung von Krediten und das Inkasso von Schecks und Wechsel erhöht die "Summe der gesamten Umsätze". Die Erhöhung bemisst sich jedoch nicht nach den Kreditsummen, Schecksummen und Wechselsummen, Bemessungsgrundlage sind vielmehr die Entgelte, die der Stpfl. für die Kreditgewährungen und den Einzug der Schecks und Wechsel erhält (>BFH vom 4.12.1996 - BStBl 1997 II S. 327).

Umsätze

Zur "Summe der gesamten Umsätze" gehören die steuerbaren (steuerpflichtige und die steuerfreie >BFH vom 4.12.1996 - BStBl 1997 II S. 327) sowie die nicht steuerbaren Umsätze (>R 10b.3 Abs. 1 Satz 1). Ihre Bemessung richtet sich nach dem Umsatzsteuerrecht (>BFH vom 4.12.1996 - BStBl 1997 II S. 327).

H 10c Berechnung der Vorsorgepauschale bei Ehegatten

Allgemeines

Zur Berücksichtigung der Vorsorgepauschale BMF vom 30.1.2008 (BStBl I S. 390), Rz. 62 ff.

(Anhang 1a)

Beispiel zur Berechnung der ungekürzten Vorsorgepauschale:

Zusammen zu veranlagende Ehegatten

Ehemann: rentenversicherungspflichtig, 63 Jahre alt, Arbeitslohn 30.000 EUR, darin enthaltene Versorgungsbezüge i. S. d. § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG (Werkspension) 5.000 EUR (Versorgungsbeginn im Januar 2009)

Ehefrau: rentenversicherungspflichtig, 60 Jahre alt, Arbeitslohn 9.000 EUR

1. **Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Vorsorgepauschale**

	Ehemann		Ehefrau
Arbeitslohn	30.000 EUR		9.000 EUR
abzüglich Versorgungsfreibetrag 33,6 % von 5.000 EUR (Höchstbetrag von 2.520 EUR nicht überschritten) =	- 1.680 EUR		
verminderter Arbeitslohn	28.320 EUR		9.000 EUR
gemeinsame Bemessungsgrundlage		37.320 EUR	

2. **Berechnung der Vorsorgepauschale nach § 10c Abs. 4 EStG**

	Ehemann		Ehefrau
50 % des Beitrags in der gesetzlichen Rentenversicherung (19,9 % von 28.320 EUR und 19,9 % von 9.000 EUR)	2.817,84 EUR		895,50 EUR
hiervon 36 % (Begrenzung nach § 10c Abs. 2 Satz 4 EStG)	1.014,42 EUR		322,38 EUR
zuzüglich			
11 % der gemeinsamen Bemessungsgrundlage (= 4.105,20 EUR), höchstens		3.000 EUR	
Vorsorgepauschale insgesamt, aufgerundet auf den nächsten vollen Euro-Betrag		4.337 EUR	

3. **Günstigerprüfung nach § 10c Abs. 5 EStG**

a) Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Vorsorgepauschale

Arbeitslohn	30.000 EUR		9.000 EUR
abzüglich Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2 EStG a. F.)			
40 % von 5.000 EUR			

(Höchstbetrag von 3.072 EUR nicht überschritten) =	- 2.000 EUR		
verminderter Arbeitslohn	28.000 EUR		9.000 EUR
gemeinsame Bemessungsgrundlage		37.000 EUR	
b) Ermittlung des Ausgangsbetrags:			
20 % der gemeinsamen Bemessungsgrundlage		7.400 EUR	
c) Höchstbetragsbegrenzung			
aa) 2 x 3.068 EUR		6.136 EUR	
abzüglich 16 % der gemeinsamen Bemessungsgrundlage (aber kein Negativergebnis)		- 5.920 EUR	216 EUR
bb) Ausgangsbetrag		7.400 EUR	
abzüglich		- 216 EUR	
		7.184 EUR	
Höchstbetrag		2.668 EUR	
(2 x 1.334 EUR =)			
der niedrigere Betrag ist anzusetzen:			2.668 EUR
cc) Ausgangsbetrag		7.400 EUR	
abzüglich		- 2.884 EUR	
(216 EUR + 2.668 EUR =)			
		4.516 EUR	
zur Hälfte		2.258 EUR	
Höchstbetrag		1.334 EUR	
(2 x 667 EUR =)			
der niedrigere Betrag ist anzusetzen:			1.334 EUR
Vorsorgepauschale insgesamt,			4.218 EUR
ggf. abgerundet auf den nächsten vollen Euro-Betrag			

Ergebnis der Günstigerprüfung:

Die Vorsorgepauschale nach § 10c Abs. 2 bis 4 EStG ist höher als der sich nach § 10c Abs. 5 i. V. m. § 10c Abs. 2 bis 4 EStG a. F. ergebende Betrag, der höhere Betrag von 4.337 EUR ist anzusetzen.

Beispiel zur Berechnung der gekürzten Vorsorgepauschale:

Zusammen zu veranlagende Ehegatten

Ehemann: 69 Jahre alt (Vollendung des 64. Lebensjahres vor 2005[1]), Arbeitslohn aus einer aktiven Tätigkeit 2.000 EUR, Bezug von Altersrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung (Rentenbeginn in 2009[2])

Ehefrau: 57 Jahre alt, Beamtenbezüge 25.000 EUR

1. **Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Vorsorgepauschale**

	Ehemann		Ehefrau
Arbeitslohn	2.000 EUR		25.000 EUR
abzüglich Altersentlastungsbetrag	- 800 EUR		
40 % von 2.000 EUR			
(Höchstbetrag von 1.900 EUR nicht überschritten) =			
verminderter Arbeitslohn	1.200 EUR		25.000 EUR
gemeinsame Bemessungsgrundlage		26.200 EUR	

2. **Berechnung der Vorsorgepauschale nach § 10c Abs. 4 EStG**

	Ehemann		Ehefrau
11 % der gemeinsamen Bemessungsgrundlage (= 2.882 EUR), höchstens 3.000 EUR		2.882 EUR	
Vorsorgepauschale, ggf. aufgerundet auf den nächsten vollen Euro-Betrag		2.882 EUR	

3. **Günstigerprüfung nach § 10c Abs. 5 EStG**

a) Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Vorsorgepauschale

Arbeitslohn	2.000 EUR		25.000 EUR
abzüglich Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG a. F.)			
40 % von 2.000 EUR			
(Höchstbetrag von 1.908 EUR nicht überschritten) =	- 800 EUR		
verminderter Arbeitslohn	1.200 EUR		25.000 EUR
gemeinsame Bemessungsgrundlage		26.200 EUR	

b) Berechnung und Höchstbetragsbegrenzung

20 % der gemeinsamen Bemessungsgrundlage		2.268 EUR	
(= 5.240 EUR), höchstens (2 x 1.134 EUR =)			
Vorsorgepauschale, ggf. abgerundet auf den nächsten vollen Euro-Betrag		2.268 EUR	

Ergebnis der Günstigerprüfung:

Die Vorsorgepauschale nach § 10c Abs. 2 bis 4 EStG ist höher als der sich nach § 10c Abs. 5 EStG i. V. m. § 10c Abs. 2 bis 4 EStG a. F. ergebende Betrag, der höhere Betrag von 2.882 EUR ist anzusetzen.

Beispiel zur Berechnung der Vorsorgepauschale in Mischfällen:

Zusammen zu veranlagende Ehegatten

Ehemann: Beamter, Arbeitslohn 20.000 EUR

Ehefrau: rentenversicherungspflichtige Angestellte, Arbeitslohn 15.000 EUR

1. **Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Vorsorgepauschale**

	Ehemann		Ehefrau
Arbeitslohn = Bemessungsgrundlage	20.000 EUR		15.000 EUR
gemeinsame Bemessungsgrundlage		35.000 EUR	

2. **Berechnung der Vorsorgepauschale nach § 10c Abs. 4 EStG**

	Ehemann		Ehefrau
50 % des Beitrags in der gesetzlichen Rentenversicherung der Ehefrau (19,9 % von 15.000 EUR)			1.492,50 EUR
hiervon 32 % (Begrenzung nach § 10c Abs. 2 Satz 4 EStG)			537,30 EUR
zuzüglich			
11 % der gemeinsamen Bemessungsgrundlage (= 3.850 EUR), höchstens		3.000 EUR	
Vorsorgepauschale insgesamt, aufgerundet auf den nächsten vollen Euro-Betrag		3.538 EUR	

3. **Günstigerprüfung nach § 10c Abs. 5 EStG**

erste Alternative

a) Ermittlung der Ausgangsbeträge

Ausgangsbetrag für den Ehemann:	1.134 EUR	
20 % der Bemessungsgrundlage (= 4.000EUR), weil Person i. S. d. § 10c Abs. 3 EStG		
höchstens		
Ausgangsbetrag für die Ehefrau:	- 3.000 EUR	
20 % der Bemessungsgrundlage ohne Höchstbetrag		
Summe der Ausgangsbeträge	4.134 EUR	

b) Höchstbetragsbegrenzung:

aa) 2 x 3.068 EUR	6.136 EUR	
abzüglich 16 % der gemeinsamen Bemessungsgrundlage (aber kein Negativergebnis)	- 5.600 EUR	536 EUR
bb) Summe der Ausgangsbeträge	4.134 EUR	
abzüglich	- 536 EUR	
	3.598 EUR	
Höchstbetrag	2.668 EUR	
(2 x 1.334 EUR =)		
der niedrigere Betrag ist anzusetzen:		2.668 EUR
cc) Summe der Ausgangsbeträge	4.134 EUR	
abzüglich	- 3.204 EUR	
(536 EUR + 2.668 EUR =)		

		930 EUR	
	zur Hälfte	465 EUR	
	Höchstbetrag	1.334 EUR	
	(2 x 667 EUR =)		
	der niedrigere Betrag ist anzusetzen:		465 EUR
	Summe, ggf. abgerundet auf den nächsten vollen Euro-Betrag		3.669 EUR
	zweite Alternative		
a)	Ausgangsbetrag für den Ehegatten, der zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 EStG gehört:	4.000 EUR	
	20 % der Bemessungsgrundlage		
b)	Höchstbetrag (2 x 1.134 EUR =)	2.268 EUR	
	der niedrigere Betrag ist anzusetzen		2.268 EUR
	Vergleich der Alternativen		
	Anzusetzen ist das Ergebnis der Alternative, die zu einem höherem Betrag geführt hat:		3.669 EUR
	Vorsorgepauschale, ggf. abgerundet auf den nächsten vollen Euro-Betrag		3.669 EUR

Ergebnis der Günstigerprüfung:

Die Vorsorgepauschale nach § 10c Abs. 5 EStG i. V. m. § 10c Abs. 2 bis 4 EStG a. F. ist höher als der sich nach § 10c Abs. 2 bis 4 EStG ergebende Betrag, der höhere Betrag von 3.669 EUR ist anzusetzen.

Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften

>BMF vom 22.5.2007 (BStBl I S. 493)

(Anhang 1a)

Steuerfreie Einnahmen

gehören - auch im Fall der DBA-Freistellung - nicht zur Bemessungsgrundlage der Vorsorgepauschale (>BFH vom 18.3.1983 - BStBl II S. 475).

H 10d Verlustabzug

Änderung von Steuerbescheiden infolge Verlustabzug

1. Erneute Ausübung des Wahlrechts der Veranlagungsart

   Ehegatten können das Wahlrecht der Veranlagungsart (z. B. getrennte Veranlagung) grundsätzlich bis zur Unanfechtbarkeit eines Berichtigungs- oder Änderungsbescheids ausüben und die einmal getroffene Wahl innerhalb dieser Frist frei widerrufen. § 351 Abs. 1 AO kommt insoweit nicht zur Anwendung (>BFH vom 19.5.1999 - BStBl II S. 762).
2. Rechtsfehlerkompensation

   Mit der Gewährung des Verlustrücktrags ist insoweit eine **Durchbrechung der Bestandskraft** des für das Rücktragsjahr ergangenen Steuerbescheids verbunden, als - ausgehend von der bisherigen Steuerfestsetzung und den dafür ermittelten Besteuerungsgrundlagen - die Steuerschuld durch die Berücksichtigung des Verlustabzugs gemindert würde. Innerhalb dieses punktuellen Korrekturspielraums sind zugunsten und zuungunsten des Stpfl.**Rechtsfehler** i. S. d. § 177 AO zu berichtigen (>BFH vom 27.9.1988 - BStBl 1989 II S. 225).

Besondere Verrechnungskreise

Im Rahmen des § 2b EStG, § 15 Abs. 4 Satz 1 und 2 sowie Satz 3 bis 5 und 6 bis 8 EStG, §§ 22 Nr. 2, 3 und 23 EStG gelten gesonderte Verlustverrechnungsbeschränkungen (besondere Verrechnungskreise) >BMF vom 29.11.2004 (BStBl I S. 1097).

Feststellungsbescheid

Ein verbleibender Verlustvortrag ist auch dann erstmals gem. § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG gesondert festzustellen, wenn der Steuerbescheid für das Verlustentstehungsjahr zwar bestandskräftig ist, darin aber keine nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte berücksichtigt worden sind (>BFH vom 17.9.2008 - BStBl 2009 II S. 897).

Insolvenzverfahren (Konkurs-/Vergleichs- und Gesamtvollstreckungsverfahren)

Verluste, die der Stpfl. vor und während des Konkursverfahrens erlitten hat, sind dem Grunde nach in vollem Umfang ausgleichsfähig und nach § 10d EStG abzugsfähig (>BFH vom 4.9.1969 - BStBl II S. 726).

Sanierungsgewinn

Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen; Steuerstundung und Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen (§§ 163, 222, 227 AO) >BMF vom 27.3.2003 (BStBl I S. 240); zur Anwendung des BMF-Schreibens auf Gewinne aus einer Restschuldbefreiungg (§§ 286 ff. InsO) und aus einer Verbraucherinsolvenz (§§ 304 ff. InsO) >BMF vom 22.12.2009 (BStBl 2010 I S. 18).

(Anhang 16)

Verlustabzug bei Ehegatten

>§ 62d EStDV

Verlustabzug im Erbfall

Der Erbe kann einen vom Erblasser nicht genutzten Verlust nach § 10d EStG nicht bei seiner eigenen Veranlagung geltend machen (>BFH vom 17.12.2007 - BStBl 2008 II S. 608). Die bisherige Rechtsprechung des BFH ist weiterhin auf alle Erbfälle anzuwenden, die bis zum Ablauf des Tages der Veröffentlichung des Beschlusses im Bundessteuerblatt (18.8.2008) eingetreten sind (>BMF vom 24.7.2008 - BStBl I S. 809).

Verlustvortragsbegrenzung - Beispiel

Zusammenveranlagte Stpfl. (Verlustvortragsbegrenzung; Auswirkung bei Zusammenveranlagung, Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags)

		Ehemann	Ehefrau
Spalte 1	**2**	**3**	**4**
Einkünfte im lfd. VZ aus			
§ 15		1.750.000	1.250.000
§ 22 Nr. 2 i. V. m. § 23		2.500.000	500.000
§ 22 Nr. 3		250.000	250.000
Verbleibender Verlustabzug aus dem vorangegangen VZ			
nach § 10d Abs. 2		6.000.000	2.000.000
§ 22 Nr. 2 i. V. m. § 23		500.000	4.500.000
§ 22 Nr. 3			1.000.000
Berechnung der S. d. E. im lfd. VZ			

§ 15		1.750.000	1.250.000
§ 22 Nr. 2 i. V. m. § 23		2.500.000	500.000
Verlustvortrag aus dem vorangegangenen VZ			
Höchstbetragsberechnung			
S. d. E. § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23	3.000.000		
unbeschränkt abziehbar	2.000.000		
Verbleiben	1.000.000		
davon 60 %	600.000		
Höchstbetrag	2.600.000		
Verhältnismäßige Aufteilung			
Ehemann:			
500.000			
5.000.000 x 2.600.000	260.000		
Ehefrau:			
4.500.000			
5.000.000 x 2.600.000	2.340.000		
Verlustvortrag max. in Höhe der positiven Einkünfte		260.000	500.000
Zwischensumme		2.240.000	0
Übertragung Verlustvolumen			
2.340.000 - 500.000	1.840.000	1.840.000	
Einkünfte § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23		400.000	0
§ 22 Nr. 3		250.000	250.000
Verlustvortrag aus dem vorangegangenen VZ			
max. in Höhe der positiven Einkünfte		250.000	250.000
Einkünfte § 22 Nr. 3		0	0
S. d. E.		2.150.000	1.250.000

		Ehemann
Spalte 1	**2**	**3**
G. d. E.		3.400.000
Verlustvortrag § 10d		
Berechnung Höchstbetrag		
G. d. E.	3.400.000	
unbeschränkt abziehbar	2.000.000	
Verbleiben	1.400.000	
davon 60 %	840.000	
Höchstbetrag	2.840.000	2.840.000
Verhältnismäßige Aufteilung		
Ehemann:		
6.000.000		
8.000.000 x 2.840.000	2.130.000	
Ehefrau:		
2.000.000		
8.000.000 x 2.840.000	710.000	

		Ehemann	Ehefrau
Spalte 1	**2**	**3**	**4**
Berechnung des festzustellenden verbleibenden Verlustvortrags zum 31.12. des lfd. VZ:			
Verlustvortrag zum 31.12. des vorangegangenen VZ		6.000.000	2.000.000
Abzüglich Verlustvortrag in den lfd. VZ		2.130.000	710.000

Verbleibender Verlustvortrag zum 31.12. des lfd. VZ	3.870.000	1.290.000
Verlustvortrag zum 31.12. des vorangegangenen VZ aus § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23	500.000	4.500.000
Abzüglich Verlustvortrag in den lfd. VZ	260.000	2.340.000
Verbleibender Verlustvortrag aus § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 zum 31.12. des lfd. VZ	240.000	2.160.000
Verlustvortrag zum 31.12. des vorangegangenen VZ aus § 22 Nr. 3		1.000.000
Abzüglich Verlustvortrag in den lfd. VZ		500.000
Verbleibender Verlustvortrag aus § 22 Nr. 3 zum 31.12. des lfd. VZ		500.000

Wahlrecht zum Verlustrücktrag

Der Antrag, vom Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG ganz oder teilweise abzusehen, kann bis zur Bestandskraft des den verbleibenden Verlustvortrag feststellenden Bescheids i. S. d. § 10d Abs. 4 EStG geändert oder widerrufen werden (>BFH vom 17.9.2008 - BStBl 2009 II S. 639).

H 10e Steuerbegünstigung der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus

(letztmals abgedruckt im EStH 2005)

H 10f Steuerbegünstigung für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale und Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen

Bescheinigungsbehörde für Baudenkmale

Übersicht über die zuständigen Bescheinigungsbehörden >BMF vom 6.1.2009 (BStBl I S. 39)

Bescheinigungsrichtlinien

Übersicht über die Veröffentlichung der länderspezifischen Bescheinigungsrichtlinien >BMF vom 10.11.2000 (BStBl I S. 1513) und vom 8.11.2004 (BStBl I S. 1049).

Reichweite der Bindungswirkung der Bescheinigung

>BMF vom 16.5.2007 (BStBl I S. 475)

(Anhang 1)

Zuschüsse

Im öffentlichen Interesse geleistete Zuschüsse privater Dritter mindern die Aufwendungen für ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Baudenkmal, da der Stpfl. in Höhe der Zuschüsse nicht wirtschaftlich belastet ist. Die Aufwendungen sind deshalb nicht wie Sonderausgaben abziehbar (>BFH vom 20.6.2007 - BStBl II S. 879).

H 10g Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter, die weder zur Einkunftserzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden

Bescheinigungsbehörde

Übersicht über die zuständigen Bescheinigungsbehörden >BMF vom 6.1.2009 (BStBl I S. 39)

H 10h (letztmals abgedruckt im EStH 2005)
H 10i (letztmals abgedruckt im EStH 2005)
H 11 Vereinnahmung und Verausgabung

Allgemeines

Zufluss von Einnahmen erst mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein in Geld oder Geldeswert bestehendes Wirtschaftsgut (>BFH vom 21.11.1989 - BStBl 1990 II S. 310 und vom 8.10.1991 - BStBl 1992 II S. 174).**Verfügungsmacht** wird in der Regel erlangt im Zeitpunkt des Eintritts des Leistungserfolges oder der Möglichkeit, den Leistungserfolg herbeizuführen (>BFH vom 21.11.1989 - BStBl 1990 II S. 310). Sie muss nicht endgültig erlangt sein (>BFH vom 13.10.1989 - BStBl 1990 II S. 287).

Kurze Zeit bei regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen ist in der Regel ein Zeitraum bis zu zehn Tagen; innerhalb dieses Zeitraums müssen die Zahlungen fällig und geleistet worden sein (>BFH vom 24.7.1986 - BStBl 1987 II S. 16). Auf die Fälligkeit im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit kommt es nicht an (>BFH vom 23.9.1999 - BStBl 2000 II S. 121).

Für den **Abfluss von Ausgaben** gelten diese Grundsätze entsprechend.

Arbeitslohn

>§ 38a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG, R 38.2 LStR 2008

Arzthonorar

Die Honorare fließen dem Arzt grundsätzlich erst mit Überweisung seines Anteils durch die kassenärztliche Vereinigung zu (>BFH vom 20.2.1964 - BStBl III S. 329).

Die Einnahmen von der **kassenärztlichen Vereinigung** stellen regelmäßig wiederkehrende Einnahmen dar (>BFH vom 6.7.1995 - BStBl 1996 II S. 266).

Honorare von Privatpatienten, die ein Arzt durch eine privatärztliche **Verrechnungsstelle** einziehen lässt, sind dem Arzt bereits mit dem Eingang bei dieser Stelle zugeflossen, da die Leistung an einen Bevollmächtigten ausreicht.

Aufrechnung

Die Aufrechnung mit einer fälligen Gegenforderung stellt eine Leistung i. S. d. § 11 Abs. 2 EStG dar (>BFH vom 19.4.1977 - BStBl II S. 601).

Damnum

- Bei **vereinbarungsgemäßer** Einbehaltung eines Damnums bei Auszahlung eines Tilgungsdarlehens ist im Zeitpunkt der Kapitalauszahlung ein Abfluss anzunehmen (>BFH vom 10.3.1970 - BStBl II S. 453). Bei ratenweiser Auszahlung des Darlehens kommt eine entsprechende Aufteilung des Damnums nur in Betracht, wenn keine Vereinbarung der Vertragsparteien über den Abflusszeitpunkt des Damnums vorliegt (>BFH vom 26.6.1975 - BStBl II S. 880).
- Soweit für ein Damnum ein **Tilgungsstreckungsdarlehen** aufgenommen wird, fließt das Damnum mit den Tilgungsraten des Tilgungsstreckungsdarlehens ab (>BFH vom 26.11.1974 - BStBl 1975 II S. 330).
- Ein Damnum, das ein Darlehensschuldner vor Auszahlung eines aufgenommenen Darlehens zahlt, ist im VZ seiner Leistung als Werbungskosten abziehbar, es sei denn, dass die Vorauszahlung des Damnums von keinen sinnvollen wirtschaftlichen Erwägungen getragen wird (>BFH vom 3.2.1987 - BStBl II S. 492). Ist ein Damnum nicht mehr als drei Monate vor Auszahlung der Darlehnsvaluta oder einer ins Gewicht fallenden Teilauszahlung des Darlehens (mindestens 30 % der Darlehensvaluta einschließlich Damnum) geleistet worden, kann davon ausgegangen werden, dass ein wirtschaftlich vernünftiger Grund besteht (>BMF vom 20.10.2003 - BStBl I S. 546, RdNr. 15).

(Anhang 30)

Forderungsübergang

Zufluss beim Stpfl., wenn der Betrag beim neuen Gläubiger eingeht (>BFH vom 16.3.1993 - BStBl II S. 507).

Gesamtgläubiger

Stehen mehreren Stpfl. als Gesamtgläubigern Einnahmen zu und vereinbaren sie mit dem Schuldner, dass dieser nur an einen bestimmten Gesamtgläubiger leisten soll, so tritt bei jedem der Gesamtgläubiger anteilsmäßig ein Zufluss in dem Zeitpunkt ein, in dem die Einnahmen bei dem bestimmten Gesamtgläubiger eingehen (>BFH vom 10.12.1985 - BStBl 1986 II S. 342).

Gewinnausschüttung

>H 20.2 (Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen)

Gutschrift

Zufluss beim Stpfl. im Zeitpunkt der Gutschrift in den Büchern des Verpflichteten (Schuldners), wenn eine eindeutige und unbestrittene Leistungsverpflichtung des Schuldners besteht (diesem also insbesondere kein Leistungsverweigerungsrecht zusteht oder er sich erkennbar auf zivilrechtliche Einwendungen und Einreden gegen die Forderung des Stpfl. nicht berufen will) und der Schuldner in diesem Zeitpunkt zur Zahlung des Betrags in der Lage gewesen wäre, also nicht zahlungsunfähig war (>BFH vom 10.7.2001 - BStBl II S. 646 und vom 30.10.2001 - BStBl 2002 II S. 138).

Leasing-Sonderzahlung

Verwendet ein Arbeitnehmer einen geleasten Pkw für berufliche Zwecke und macht er dafür die tatsächlichen Kosten geltend, so gehört eine bei Leasingbeginn zu erbringende Sonderzahlung in Höhe der anteiligen beruflichen Nutzung des Pkw zu den sofort abziehbaren Werbungskosten; es handelt sich bei ihr nicht um Anschaffungskosten des obligatorischen Nutzungsrechts an dem Pkw, die nur in Form von Absetzungen für Abnutzung als Werbungskosten berücksichtigt werden könnten (>BFH vom 5.5.1994 - BStBl II S. 643).

Novation

Vereinbaren Gläubiger und Schuldner, dass der Geldbetrag fortan aus einem anderen Rechtsgrund geschuldet wird (Novation), kann ein Zufluss und gleichzeitiger Wiederabfluss des Geldbetrages beim Gläubiger vorliegen (>BFH vom 10.7.2001 - BStBl II S. 646 und vom 30.10.2001 - BStBl 2002 II S. 138).

Nutzungsrechte

Räumt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer im Hinblick auf das Dienstverhältnis unentgeltlich ein Nutzungsrecht an einer Wohnung ein, so fließt dem Arbeitnehmer der geldwerte Vorteil nicht im Zeitpunkt der Bestellung des Nutzungsrechts in Höhe des kapitalisierten Wertes, sondern fortlaufend in Höhe des jeweiligen Nutzungswertes der Wohnung zu (>BFH vom 26.5.1993 - BStBl II S. 686).

Pachtzahlungen in der Land- und Forstwirtschaft

Ermittelt ein Land- und Forstwirt seinen Gewinn nach der Einnahmenüberschussrechnung, so hat er laufende Pachtzahlungen in dem Wirtschaftsjahr zu erfassen, zu dem sie wirtschaftlich gehören, wenn sie kurze Zeit vor Beginn oder nach Ende dieses Wirtschaftsjahres fällig sind und zufließen; auf die Fälligkeit im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit kommt es nicht an (>BFH vom 23.9.1999 - BStBl 2000 II S. 121).

Provisionen

Bei der Einnahmenüberschussrechnung sind Provisionen auch dann zugeflossen, wenn sie auf einem Kautionskonto zur Sicherung von Gegenforderungen des Versicherungsunternehmens gutgeschrieben werden (>BFH vom 24.3.1993 - BStBl II S. 499). Dagegen sind Beträge, die von dem Versicherungsunternehmen einem für den Vertreter gebildeten Stornoreservekonto gutgeschrieben werden, nicht zugeflossen, wenn die Beträge im Zeitpunkt der Gutschrift nicht fällig waren und das Guthaben nicht verzinst wird (>BFH vom 12.11.1997 - BStBl 1998 II S. 252).

Auch wenn feststeht, dass erhaltene Provisionsvorschüsse in späteren Jahren zurückzuzahlen sind, ist bei der Einnahmenüberschussrechnung ein Zufluss anzunehmen (>BFH vom 13.10.1989 - BStBl 1990 II S. 287).

Scheck

- Der Zufluss erfolgt grundsätzlich mit Entgegennahme. Dies gilt auch dann, wenn die zugrunde liegende Vereinbarung wegen eines gesetzlichen Verbots oder wegen Sittenwidrigkeit nichtig ist (>BFH vom 20.3.2001 - BStBl II S. 482); die sofortige Bankeinlösung darf jedoch nicht durch zivilrechtliche Vereinbarung eingeschränkt sein (>BFH vom 30.10.1980 - BStBl 1981 II S. 305).
- Der Abfluss erfolgt grundsätzlich mit Hingabe; für den Bereich der erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen auf Anzahlungen aber >§ 7a Abs. 2 Satz 5 EStG.
- Der Abfluss erfolgt bei Scheckübermittlung mit der Übergabe an die Post bzw. dem Einwurf in den Briefkasten des Zahlungsempfängers (>BFH vom 24.9.1985 - BStBl 1986 II S. 284).

Schneeballsystem

- Zufluss von Scheinrenditen bei einem Schneeballsystem (>BFH vom 28.10.2008 - BStBl 2009 II S. 190)
- >H 20.2 (Schneeballsystem)

Stille Gesellschaft

- Für den Zufluss der Gewinnanteile eines typisch stillen Gesellschafters gilt § 11 EStG; für Zwecke des Kapitalertragsteuerabzugs ist § 44 Abs. 3 EStG maßgeblich (>BFH vom 28.11.1990 - BStBl 1991 II S. 313).
- >H 20.1 und H 20.2 (Stiller Gesellschafter)

Überweisung

Abfluss im Zeitpunkt des Eingangs des Überweisungsauftrags bei der Überweisungsbank, wenn das Konto die nötige Deckung aufweist oder ein entsprechender Kreditrahmen vorhanden ist; andernfalls im Zeitpunkt der Lastschrift (>BFH vom 6.3.1997 - BStBl II S. 509).

Umsatzsteuervorauszahlungen/-erstattungen

Umsatzsteuervorauszahlungen sind regelmäßig wiederkehrende Ausgaben. Dies gilt für Umsatzsteuererstattungen entsprechend. Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn sämtliche Umsatzsteuervorauszahlungen und -erstattungen mit Zahlung oder Gutschrift vor dem 30.4.2008 einheitlich nicht als regelmäßig wiederkehrende Ausgaben oder Einnahmen behandelt werden (>BFH vom 1.8.2007 - BStBl 2008 II S. 282 und BMF vom 10.11.2008 - BStBl I S. 958).

Verrechnung

>Aufrechnung

Wechsel

Zufluss mit Einlösung oder Diskontierung des zahlungshalber hingegebenen Wechsels (>BFH vom 5.5.1971 - BStBl II S. 624). Entsprechendes gilt für den Abfluss.

Werbungskosten bei sonstigen Einkünften

>H 22.8 (Werbungskosten)

>H 23 (Werbungskosten)

Wirtschaftsjahr

§ 11 EStG ist auch bei abweichendem Wirtschaftsjahr anzuwenden (>BFH vom 23.9.1999 - BStBl 2000 II S. 121).

H 11a Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen

Bescheinigungsrichtlinien

Übersicht über die Veröffentlichung der länderspezifischen Bescheinigungsrichtlinien >BMF vom 10.11.2000 (BStBl I S. 1513) und vom 8.11.2004 (BStBl I S. 1049).

Reichweite der Bindungswirkung der Bescheinigung

>BMF vom 16.5.2007 (BStBl I S. 475)

(Anhang 1)

Verteilung von Erhaltungsaufwand

>R 21.1 (6)

H 11b Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand bei Baudenkmalen

Bescheinigungsbehörde

Übersicht über die zuständigen Bescheinigungsbehörden >BMF vom 6.1.2009 (BStBl I S. 39)

Bescheinigungsrichtlinien

Übersicht über die Veröffentlichung der länderspezifischen Bescheinigungsrichtlinien >BMF vom 10.11.2000 (BStBl I S. 1513) und vom 8.11.2004 (BStBl I S. 1049).

Reichweite der Bindungswirkung der Bescheinigung

>BMF vom 16.5.2007 (BStBl I S. 475)

(Anhang 1)

Verteilung von Erhaltungsaufwand

>R 21.1 Abs. 6

H 12.1 Abgrenzung der Kosten der Lebensführung von den Betriebsausgaben und Werbungskosten

Aufteilungs- und Abzugsverbot

>BFH vom 19.10.1970 - BStBl 1971 II S. 17 und 21.

Das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG gilt nicht bei der Aufteilung von Aufwendungen, die einerseits den steuerbaren Einkünften als Betriebsausgaben/Werbungskosten und andererseits den Sonderausgaben zuzuordnen sind (>BFH vom 22.6.1990 - BStBl II S. 901).

Ausbildungs- und Fortbildungsaufwendungen für Kinder

Aufwendungen der Eltern für die Ausbildung oder die berufliche Fortbildung ihrer Kinder gehören grundsätzlich zu den nicht abziehbaren Lebenshaltungskosten (>BFH vom 29.10.1997 - BStBl 1998 II S. 149)

>H 4.8 (Bildungsaufwendungen für Kinder)

Ausnahme: >§ 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG.

Berufsausbildungskosten

Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium >BMF vom 4.11.2005 (BStBl I S. 955) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 21.6.2007 (BStBl I S. 492)

(Anhang 5a)

Bewirtungskosten

>§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG

>R 4.10 Abs. 5 bis 9

Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden in der Wohnung des Stpfl. sind **regelmäßig** in vollem Umfang Kosten der Lebensführung (>R 4.10 Abs. 6 Satz 8). Das Gleiche gilt für Aufwendungen des Stpfl. für die Bewirtung von Geschäftsfreunden anlässlich seines Geburtstages in einer Gaststätte (>BFH vom 12.12.1991 - BStBl 1992 II S. 524).

>Karnevalsveranstaltungen

Brille

>Medizinisch-technische Hilfsmittel und Geräte

Bücher

Aufwendungen eines Publizisten für Bücher allgemeinbildenden Inhalts sind Kosten der Lebensführung (>BFH vom 21.5.1992 - BStBl II S. 1015).

Deutschkurs

Aufwendungen eines in Deutschland lebenden Ausländers für den Erwerb von Deutschkenntnissen sind regelmäßig nichtabziehbare Kosten der Lebensführung (>BFH vom 15.3.2007 - BStBl II S. 814).

Einbürgerungskosten

Aufwendungen für die Einbürgerung sind Kosten der Lebensführung (>BFH vom 18.5.1984 - BStBl II S. 588).

Erbstreitigkeiten

Der Erbfall selbst stellt im Gegensatz zur Erbauseinandersetzung einen einkommensteuerrechtlich irrelevanten privaten Vorgang dar mit der Folge, dass die Aufwendungen für die Verfolgung eigener Rechte in einem Streit über das Erbrecht der Privatvermögenssphäre zuzuordnen sind (>BFH vom 17.6.1999 - BStBl II S. 600).

Führerschein

Aufwendungen für den Erwerb des Pkw-Führerscheins der Klasse III (nunmehr C1 E) sind grundsätzlich Kosten der Lebensführung (>BFH vom 5.8.1977 - BStBl II S. 834).

Geschenke an Geschäftsfreunde

>§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG

>R 4.10 Abs. 2 bis 4

Gesellschaftliche Veranstaltungen

Aufwendungen, die durch die Teilnahme an gesellschaftlichen Veranstaltungen, z. B. eines Berufs-, Fach- oder Wirtschaftsverbandes oder einer Gewerkschaft entstanden sind, sind stets Kosten der Lebensführung und zwar auch dann, wenn die gesellschaftlichen Veranstaltungen im Zusammenhang mit einer rein fachlichen oder beruflichen Tagung oder Sitzung standen (>BFH vom 1.8.1968 - BStBl II S. 713).

>Karnevalsveranstaltungen

>Kulturelle Veranstaltungen

Hörapparat

>Medizinisch-technische Hilfsmittel und Geräte

Karnevalsveranstaltungen

Aufwendungen für die Einladung von Geschäftspartnern zu Karnevalsveranstaltungen sind Lebenshaltungskosten (>BFH vom 29.3.1994 - BStBl II S. 843).

Kleidung und Schuhe

Als Kosten der Lebensführung nicht abziehbar, selbst wenn der Stpfl. sie ausschließlich bei der Berufsausübung trägt (>BFH vom 18.4.1991 - BStBl II S. 751).

Ausnahme: typische Berufskleidung >R 3.31 LStR 2008 und H 9.12 LStH 2009 (Berufskleidung)

Körperpflegemittel, Kosmetika

Als Kosten der Lebensführung nicht abziehbar (>BFH vom 6.7.1989 - BStBl 1990 II S. 49).

Kontoführungsgebühren

Pauschale Kontoführungsgebühren sind nach dem Verhältnis beruflich und privat veranlasster Kontenbewegungen aufzuteilen (>BFH vom 9.5.1984 - BStBl II S. 560).

Konzertflügel einer Musiklehrerin

Kann ein Arbeitsmittel i. S. d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG sein (>BFH vom 21.10.1988 - BStBl 1989 II S. 356).

Kulturelle Veranstaltungen

Aufwendungen für den Besuch sind regelmäßig keine Werbungskosten, auch wenn dabei berufliche Interessen berührt werden (>BFH vom 8.2.1971 - BStBl II S. 368 betr. Musiklehrerin).

Kunstwerke

Aufwendungen für Kunstwerke zur Ausschmückung eines Arbeits- oder Dienstzimmers sind Kosten der Lebensführung (>BFH vom 12.3.1993 - BStBl II S. 506).

Medizinisch-technische Hilfsmittel und Geräte

Aufwendungen für technische Hilfsmittel zur Behebung körperlicher Mängel können als reine Kosten der Lebensführung nicht abgezogen werden, auch wenn die Behebung des Mangels im beruflichen Interesse liegt.

>BFH vom 8.4.1954 (BStBl III S. 174) - Hörapparat

>BFH vom 28.9.1990 (BStBl 1991 II S. 27) - Bifokalbrille

>BFH vom 23.10.1992 (BStBl 1993 II S. 193) - Sehbrille

Nachschlagewerk

- Allgemeines Nachschlagewerk eines Lehrers ist regelmäßig dem privaten Lebensbereich zuzuordnen (>BFH vom 29.4.1977 - BStBl II S. 716).
- Allgemeines englisches Nachschlagewerk eines Englischlehrers kann Arbeitsmittel i. S. d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG sein (>BFH vom 16.10.1981 - BStBl 1982 II S. 67).

Personalcomputer

Eine private Mitbenutzung ist für den vollständigen Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug unschädlich, wenn diese einen Anteil von etwa 10 % nicht übersteigt. Bei einem höheren privaten Nutzungsanteil sind die Kosten eines gemischt genutzten PC aufzuteilen. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG steht einer solchen Aufteilung nicht entgegen (>BFH vom 19.2.2004 - BStBl II S. 958).

Sponsoring

>BMF vom 18.2.1998 (BStBl I S. 212)

(Anhang 16)

Steuerberatungskosten

Zuordnung der Steuerberatungskosten zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Kosten der Lebensführung >BMF vom 21.12.2007 (BStBl 2008 I S. 256).

(Anhang 16)

Strafverfahren

>H 12.3 (Kosten des Strafverfahrens/der Strafverteidigung)

Tageszeitung

Aufwendungen für den Bezug regionaler wie überregionaler Tageszeitungen gehören zu den unter § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG fallenden Lebenshaltungskosten (>BFH vom 7.9.1989 - BStBl 1990 II S. 19).

Telefonanschluss in einer Wohnung

Grund- und Gesprächsgebühren sind Betriebsausgaben oder Werbungskosten, soweit sie auf die beruflich geführten Gespräche entfallen. Der berufliche Anteil ist aus dem - ggf. geschätzten - Verhältnis der beruflich und der privat geführten Gespräche zu ermitteln (>BFH vom 21.11.1980 - BStBl 1981 II S. 131). Zur Aufteilung der Gebühren >R 9.1 Abs. 5 LStR 2008.

Videorecorder eines Lehrers

Aufwendungen für einen Videorecorder sind regelmäßig Kosten der Lebensführung (>BFH vom 27.9.1991 - BStBl 1992 II S. 195).

H 12.2 Studienreisen, Fachkongresse

Abgrenzungsmerkmale

Für betriebs-/berufsbedingte Aufwendungen können z. B. folgende Merkmale sprechen:

- ein homogener Teilnehmerkreis,
- eine straffe und lehrgangsmäßige Organisation,
- ein Programm, das auf die betrieblichen/beruflichen Bedürfnisse und Gegebenheiten der Teilnehmer zugeschnitten ist,
- (bei Arbeitnehmern) die Gewährung von Dienstbefreiung oder Sonderurlaub,
- (bei Arbeitnehmern) Zuschüsse des Arbeitgebers.

Gegen betriebs-/berufsbedingte Aufwendungen können z. B. folgende Merkmale sprechen:

- der Besuch bevorzugter Ziele des Tourismus,
- häufiger Ortswechsel,
- bei kürzeren Veranstaltungen die Einbeziehung vieler Sonn- und Feiertage, die zur freien Verfügung stehen,
- die Mitnahme des Ehegatten oder anderer naher Angehöriger,
- die Verbindung mit einem Privataufenthalt,
- die Reise in den heimischen Kulturkreis,
- entspannende oder kostspielige Beförderung, z. B. Schiffsreise.

Die Merkmale können von Fall zu Fall unterschiedliches Gewicht haben (>BFH vom 27.11.1978 - BStBl 1979 II S. 213).

Ärztefortbildung

Teilnahme ist nicht ganz überwiegend beruflich veranlasst, wenn der Lehrgang nach Programm und Durchführung in nicht unerheblichem Maße die Verfolgung privater Erlebnis- und Erholungsinteressen zulässt.

- Reise in den heimischen Kulturkreis:

  >BFH vom 23.1.1997 (BStBl II S. 357).

- Sportmedizin:

  >BFH vom 19.10.1989 (BStBl 1990 II S. 134).

  >BFH vom 15.3.1990 (BStBl II S. 736).

- Wintersportort:

  >BFH vom 4.8.1977 (BStBl II S. 829).

Allgemeinbildende Reise

Dient die Reise der allgemeinen Information über die geographischen, wirtschaftlichen und sonstigen Besonderheiten des besuchten Landes oder der allgemeinen wirtschaftlichen Bildung der Teilnehmer, liegt keine so gut wie ausschließlich betriebliche/berufliche Veranlassung vor.

> BFH vom 27.11.1978 (BStBl 1979 II S. 213) - Grundsatzbeschluss zu Auslandsgruppenreisen;

> BFH vom 23.10.1981 (BStBl 1982 II S. 69) - Reise eines Geographielehrers;

> BFH vom 15.12.1982 (BStBl 1983 II S. 409) - Gruppenreise von Gewerbetreibenden ins Ausland;

> BFH vom 27.3.1991 (BStBl II S. 575) - Gruppenreise eines Hochschulgeographen ins Ausland;

> BFH vom 22.1.1993 (BStBl II S. 612) - von Justizbehörden unterstützte und geförderte Gruppenreise von Richtern und Staatsanwälten;

> BFH vom 25.3.1993 (BStBl II S. 559) - Teilnahme an einer Gruppenreise mit Schwerpunkt auf allgemeintouristischen Zwecken und nachträgliche Verwertung der Reiseeindrücke;

> BFH vom 30.4.1993 (BStBl II S. 674) - Teilnahme an einer Bildungsgruppenreise mit zugewiesenen unwesentlichen Aufgaben der Reiseorganisation;

> BFH vom 21.8.1995 (BStBl 1996 II S. 10) - Reise einer Englischlehrerin, Verfolgung allgemeintouristischer Zwecke neben einem Ausflug am Wochenende auch an mehreren Arbeitstagen.

Betriebliche/berufliche Reise

- Aufwendungen einer Kunstmalerin für eine Reise in ein beliebtes Urlaubsgebiet sind als Betriebsausgaben abziehbar, wenn sie die Reise unternommen hat, um am Ziel der Reise wegen des dort vorhandenen landschaftlichen oder kulturellen Umfelds in einer ihrem besonderen Malstil entsprechenden Arbeitsweise tätig zu werden, und private Motive für die Reise ausscheiden (>BFH vom 16.10.1986 - BStBl 1987 II S. 208).
- Für eine (Auslands-)Reise kann ein hinreichend konkreter betrieblicher oder beruflicher Anlass auch dann vorliegen, wenn es sich zwar um die Teilnahme an einer Gruppenreise handelt, der Stpfl. aber mit der Organisation und Durchführung einer solchen Reise beauftragt worden ist (>BFH vom 27.8.2002 - BStBl 2003 II S. 369).

Einzelaufwendungen

Ist eine Reise insgesamt nicht betrieblich/beruflich veranlasst, können einzelne zusätzliche Aufwendungen gleichwohl Betriebsausgaben oder Werbungskosten sein. Voraussetzung dafür ist, dass sie von den übrigen Reisekosten sicher und leicht abgrenzbar und ausschließlich betrieblich/beruflich veranlasst sind. Die Kosten sind nicht abziehbar, wenn sie auch entstanden wären, wenn der Stpfl. den betrieblich/beruflich veranlassten Reiseteil nicht durchgeführt hätte. Bei den zusätzlichen Aufwendungen kann es sich z. B. um Kursgebühren, Eintrittsgelder, Fahrtkosten, zusätzliche Übernachtungskosten und Mehraufwendungen für Verpflegung handeln. Die zusätzlichen Übernachtungskosten sowie die Mehraufwendungen für Verpflegung können mit den für Geschäfts-/Dienstreisen geltenden Pauschbeträgen (>LStR) angesetzt werden.

> BFH vom 27.11.1978 (BStBl 1979 II S. 213) - Grundsatzbeschluss zu Auslandsgruppenreisen;

> BFH vom 18.10.1990 (BStBl 1991 II S. 92) - zusätzliche Aufwendungen für Materialsammlung zu einem Fremdsprachen-Schulbuch;

> BFH vom 23.4.1992 (BStBl II S. 898) - Fortbildungsveranstaltung und vorangehender Urlaubsaufenthalt.

Fachkongresse

- **Ausland**

  Bei Fachkongressen im Ausland können Zweifel an der betrieblichen/beruflichen Veranlassung insbesondere dann bestehen, wenn die Veranstaltungen an beliebten Erholungsorten stattfinden. Der Ort einer Fachtagung ist jedoch von geringer Bedeutung, wenn es sich um eine Tagung internationalen Gepräges mit Beteiligung ausländischer Teilnehmer und Dozenten handelt (>BFH vom 16.1.1974 - BStBl II S. 291), es sei denn, den Teilnehmern wird durch die Gestaltung der Tagung gezielt die Möglichkeit eröffnet, die Freizeitangebote dieses Ortes zu nutzen, z. B. durch eine außergewöhnlich lange Mittagspause (>BFH vom 5.9.1990 - BStBl II S. 1059) oder durch einen hohen Freizeitanteil (>BFH vom 9.8.1996 - BStBl 1997 II S. 97 und vom 11.1.2007 - BStBl II S. 457). Allerdings kann die steuerliche Berücksichtigung nicht mit der Begründung versagt werden, die Veranstaltung habe in einem Mitgliedsstaat der EU stattgefunden. Dies gilt auch für Staaten, auf die das EWR-Abkommen Anwendung findet, und für die Schweiz (>BMF vom 26.9.2003 - BStBl I S. 447).

- **Konkreter Nutzen für den Betrieb**

  Die Teilnahme an einem Fachkongress kann betrieblich veranlasst sein, wenn sie nachweislich für den Betrieb von Nutzen ist,

  >BFH vom 23.11.1988 (BStBl 1989 II S. 405) - Teilnahme eines Buchhändlers an Tagung der Gesellschaft für Tiefenpsychologie,

  >BFH vom 13.12.1984 (BStBl 1985 II S. 325) - aktive Teilnahme eines Gewerbetreibenden an einem Fachkongress.

- **Nachweis der Teilnahme**

  Bei betrieblicher/beruflicher Veranlassung sind Aufwendungen für die Teilnahme an einem Kongress nur abziehbar, wenn feststeht, dass der Stpfl. an den Veranstaltungen teilgenommen hat (>BFH vom 4.8.1977 - BStBl II S. 829). An den Nachweis der Teilnahme sind strenge Anforderungen zu stellen; der Nachweis muss sich auf jede Einzelveranstaltung beziehen, braucht jedoch nicht in jedem Fall durch Anwesenheitstestat geführt zu werden (>BFH vom 13.2.1980 - BStBl II S. 386 und vom 11.1.2007 - BStBl II S. 457).

- **Schiffsreise**

  Wird ein Kongress mit einer Reise verbunden, z. B. sog. schwimmende Kongresse, ist dies in der Regel ein Beweisanzeichen für eine private Mitveranlassung von nicht nur untergeordneter Bedeutung (>BFH vom 14.7.1988 - BStBl 1989 II S. 19).

- >**Vortragstätigkeit**

Incentive-Reisen

>BMF vom 14.10.1996 (BStBl I S. 1192)

Klassenfahrt eines Berufsschülers

Aufwendungen sind regelmäßig Werbungskosten bei den aus dem Ausbildungsverhältnis erzielten Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (>BFH vom 7.2.1992 - BStBl II S. 531).

Schulskileiter-Lizenz

Aufwendungen für die Lehrgangsteilnahme können nur bei in der Schule im Fach Sport eingesetzten Lehrerinnen und Lehrern unter eng begrenzten Voraussetzungen als Werbungskosten anerkannt werden (>BFH vom 26.8.1988 - BStBl 1989 II S. 91).

Sprachkurse im und Studienreisen ins Ausland

Bei Studienreisen ins Ausland kann gegen die betriebliche/berufliche Veranlassung sprechen, wenn Anlagen und Einrichtungen gleicher Art im Inland oder im näherliegenden Ausland hätten besucht werden können. Das Gleiche gilt für Sprachkurse im Ausland, wenn die Durchführung der Veranstaltung im Inland den gleichen Erfolg hätte haben können (>BFH vom 31.7.1980 - BStBl II S. 746 und vom 22.7.1993 - BStBl II S. 787). Allerdings kann die steuerliche Berücksichtigung nicht mit der Begründung versagt werden, die Veranstaltung habe in einem Mitgliedsstaat der EU stattgefunden. Dies gilt auch für Staaten, auf die das EWR-Abkommen Anwendung findet, und für die Schweiz (>BMF vom 26.9.2003 - BStBl I S. 447).

Vortragstätigkeit

Das Halten eines Vortrags ist für sich genommen nicht geeignet, die Teilnahme an einem Fachkongress als unmittelbar beruflich veranlasst anzusehen; eine zusätzliche Dolmetscherfunktion führt zu keiner anderen Beurteilung (>BFH vom 23.1.1997 - BStBl II S. 357).

H 12.3 Geldstrafen und ähnliche Rechtsnachteile

Abführung von Mehrerlösen

>R 4.13

Agentenlohn

>Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art

Bestechungsgelder

>Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art

Geldbußen

>R 4.13

Kosten des Strafverfahrens/der Strafverteidigung

a) Die dem Strafverfahren zugrundeliegende Tat wurde in Ausübung der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit begangen: Kosten sind Betriebsausgaben oder Werbungskosten, da sie weder Strafe noch strafähnliche Rechtsfolge sind (>BFH vom 19.2.1982 - BStBl II S. 467).
b) Die dem Strafverfahren zugrundeliegende Tat beruht auf privaten Gründen oder ist sowohl privat als auch betrieblich (beruflich) veranlasst:

Aufwendungen sind nicht abziehbare Kosten der Lebensführung. Das gilt auch für Kosten eines Wiederaufnahmeverfahrens nach strafrechtlicher Verurteilung mit disziplinarrechtlichen Folgen (>BFH vom 13.12.1994 - BStBl 1995 II S. 457).

Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen

sind nicht abziehbar

- bei Strafaussetzung zur Bewährung,
- bei Verwarnung mit dem Strafvorbehalt, einen Geldbetrag zugunsten einer gemeinnützigen Einrichtung oder der Staatskasse zu zahlen oder sonst gemeinnützige Leistungen zu erbringen (§ 56b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und 3, § 59a Abs. 2 StGB).
- bei Einstellung des Verfahrens (§ 153a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 StPO); Gleiches gilt bei Einstellung des Verfahrens nach dem Jugendgerichtsgesetz und im Gnadenverfahren.

Ordnungsgelder

>R 4.13

Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art

1. mit überwiegendem Strafcharakter

   Einziehung von Gegenständen, die - neben der Hauptstrafe oder nachträglich nach § 76 StGB oder unter den Voraussetzungen des § 76a StGB selbständig - in den Fällen des § 74 Abs. 2 Nr. 1 oder § 76a StGB angeordnet oder festgesetzt worden ist.

2. ohne Strafcharakter

   Verfall von Gegenständen und Verfall von Tatentgelten (§ 73 StGB) dienen in erster Linie dem Ausgleich von rechtswidrig erlangten Vermögensvorteilen (>BGH vom 1.3.1995 - NJW S. 2235).

Strafverfahren

>Kosten des Strafverfahrens/der Strafverteidigung

Strafverteidigungskosten

>Kosten des Strafverfahrens/der Strafverteidigung

Tatentgelte

>Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art

Verfall von Gegenständen

>Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art

Verfall von Tatentgelten

>Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art

Verwarnungsgelder

>R 4.13

H 12.4 Nichtabziehbare Steuern und Nebenleistungen

Nebenleistungen

Die folgenden Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO) sind nicht abziehbar, soweit sie auf die in § 12 Nr. 3 EStG genannten Steuerarten entfallen:

- Aussetzungszinsen (§ 237 AO),
- Gebühren für verbindliche Auskünfte (§ 89 Abs. 3 AO),
- Hinterziehungszinsen (§ 235 AO),
- Kosten bei Inanspruchnahme von Finanzbehörden (§ 178a AO),
- Nachforderungszinsen (§ 233a AO),
- Säumniszuschläge (§ 240 AO),
- Stundungszinsen (§ 234 AO),
- Verspätungszuschläge (§ 152 AO),
- Zuschlag wegen der Nichtvorlage oder Unbrauchbarkeit von Aufzeichnungen (§ 162 Abs. 4 AO),

- Zwangsgelder (§ 329 AO).

Personensteuern

- Einkommensteuer, einschl. ausländische Steuern vom Einkommen, soweit nicht § 34c Abs. 2 oder 3 EStG anzuwenden ist,
- Erbschaftsteuer,
- Kapitalertragsteuer,
- Kirchensteuer,
- Lohnsteuer,
- Solidaritätszuschlag,
- Vermögensteuer.

H 12.5 Zuwendungen

(unbesetzt)

H 12.6 Wiederkehrende Leistungen

Abgrenzung zwischen Unterhalts- und Versorgungsleistungen

Einkommensteuerrechtliche Behandlung von wiederkehrenden Leistungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Privat- oder Betriebsvermögen >BMF vom 16.9.2004 (BStBl I S. 922).

(Anhang 13)

Gesetzlich unterhaltsberechtigt

sind alle Personen, die nach bürgerlichem Recht gegen den Stpfl. oder seinen Ehegatten einen gesetzlichen Unterhaltsanspruch haben können. Es kommt nicht darauf an, ob nach den persönlichen Verhältnissen der Beteiligten ein solcher Anspruch tatsächlich besteht (>BFH vom 8.9.1961 - BStBl III S. 535 und vom 31.10.1973 - BStBl 1974 II S. 86).

Renten und dauernde Lasten, die freiwillig oder auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht geleistet werden

>R 10.3 Abs. 2

Unterhaltsleistungen

- an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten fallen unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 EStG.
- die den Rahmen der gesetzlichen Unterhaltspflicht übersteigen, fallen unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 EStG (>BFH vom 10.4.1953 - BStBl III S. 157).

  Ausnahmen:

  >§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG

  >§ 33a Abs. 1 EStG

H 13.1 Freibetrag für Land- und Forstwirte

Zusammenveranlagung

Alle Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind vor Berücksichtigung des Freibetrags nach § 13 Abs. 3 EStG zusammenzurechnen (>BFH vom 25.2.1988 - BStBl II S. 827).

H 13.2 Abgrenzung der gewerblichen und landwirtschaftlichen Tierzucht und Tierhaltung

Hektarberechnung

Bei der Anwendung des § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist der letzte angefangene Hektar anteilig zu berücksichtigen (>BFH vom 13.7.1989 - BStBl II S. 1036).

Pferdehaltung

- Die Ausbildung von Pferden zu Renn- und Turnierpferden ist dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen, wenn der Betrieb seiner Größe nach eine ausreichende Futtergrundlage bietet, die Pferde nicht nur ganz kurzfristig dort verbleiben und nach erfolgter Ausbildung an Dritte veräußert werden. Das gilt auch dann, wenn die Tiere nicht im Betrieb selbst aufgezogen, sondern als angerittene Pferde erworben werden (>BFH vom 31.3.2004 - BStBl II S. 742).
- Ein landwirtschaftlicher Betrieb wird nicht dadurch zu einem Gewerbebetrieb, dass er Pferde zukauft, sie während einer nicht nur kurzen Aufenthaltsdauer zu hochwertigen Reitpferden ausbildet und dann weiterverkauft (>BFH vom 17.12.2008 - BStBl 2009 II S. 453).

Zweige des Tierbestandes bei jeder Tierart

>§ 51 Abs. 3 BewG (als Zweig gilt bei jeder Tierart für sich):

- Zugvieh
- Zuchtvieh
- Mastvieh
- übriges Nutzvieh.

Zuchtvieh gilt nur dann als eigener Zweig, wenn die erzeugten Jungtiere überwiegend zum Verkauf bestimmt sind, andernfalls ist es dem Zweig zuzurechnen, dessen Zucht und Haltung es überwiegend dient.

H 13.3 Land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen

Baumbestand

Der in einem selbständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehende Baumbestand gehört als Wirtschaftsgut zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen eines Forstbetriebs (>BFH vom 5.6.2008 II S. 960 und S. 968).

Bewertung von Pflanzenbeständen in Baumschulen

>BMF vom 8.9.2009 (BStBl I S. 927)

Bewertung von Tieren

>BMF vom 14.11.2001 (BStBl I S. 864)

(Anhang 9)

Bewertungswahlrecht

Das einmal in Anspruch genommene Wahlrecht bindet den Landwirt grundsätzlich auch für die Zukunft (>BFH vom 14.4.1988 - BStBl II S. 672 und vom 17.3.1988 - BStBl II S. 770).

Eiserne Verpachtung

Zur Gewinnermittlung bei der Verpachtung von Betrieben mit Substanzerhaltungspflicht des Pächters nach §§ 582a, 1048 BGB >BMF vom 21.2.2002 (BStBl I S. 262).

(Anhang 16)

GAP-Reform

Zu den ertragsteuerlichen Folgen aus der Umsetzung der auf EU-Ebene beschlossenen Reform der Gemeinsamen Agrarpolitik (GAP) in nationales Recht >BMF vom 25.6.2008 (BStBl I S. 682) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 13.10.2008 (BStBl I S. 939)

(Anhang 20)

Übergang zur Buchführung

- Bei Übergang zur Buchführung haben Land- und Forstwirte ein Wahlrecht, ob sie das Vieh in der Übergangsbilanz nach § 6 Abs. 1 EStG mit einzeln ermittelten Anschaffungs-/Herstellungskosten oder mit Durchschnittswerten bewerten, wenn bis zum Zeitpunkt des Übergangs zur Buchführung der Gewinn nach Durchschnittssätzen auf Grund des § 13a EStG ermittelt (>BFH vom 1.10.1992 - BStBl 1993 II S. 284) oder geschätzt worden ist (>BFH vom 4.6.1992 - BStBl 1993 II S. 276),
- Wechselt der Stpfl. zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG, nachdem er von der Gewinnermittlung nach § 13a EStG zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG übergegangen war, ist bei der Bewertung der Tiere die Bewertungsmethode zugrunde zu legen, die beim Wechsel der Gewinnermittlung zu § 4 Abs. 3 EStG angewandt wurde (>BFH vom 16.6.1994 - BStBl II S. 932).

H 13.4 Rechtsverhältnisse zwischen Angehörigen in einem landwirtschaftlichen Betrieb

Alleinunternehmerschaft

Hat ein Ehegatte sein Nutzungsrecht an seinen eigenen Grundstücken dem anderen Ehegatten auf Grund eines nachgewiesenen Nutzungsüberlassungsvertrags überlassen, kann dies die Alleinunternehmerschaft des anderen Ehegatten begründen (>BFH vom 14.8.1986 - BStBl 1987 II S. 20 und vom 22.1.2004 - BStBl II S. 500).

Arbeitsverhältnisse zwischen Angehörigen

>R 4.8

Familiengesellschaft

Eine Familiengesellschaft ist auch auf dem Gebiet der Land- und Forstwirtschaft grundsätzlich anzuerkennen (>BFH vom 29.5.1956 - BStBl III S. 246). >R 15.9 ist entsprechend anzuwenden.

Gütergemeinschaft

>H 4.2 (12)

>H 15.9 (1)

Mitunternehmerschaft ohne vorliegende Vereinbarungen über ein Gesellschaftsverhältnis

Von einer Mitunternehmerschaft zwischen Ehegatten in der Land- und Forstwirtschaft ist auf Grund der besonderen Funktion des Grund und Bodens auch dann auszugehen, wenn kein ausdrücklicher Gesellschaftsvertrag und auch kein der Personengesellschaft vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis vorliegt, sofern der land- und forstwirtschaftliche Grundbesitz entweder den Eheleuten gemeinsam oder ein erheblicher Teil jedem Ehegatten zu Alleineigentum oder zu

Miteigentum gehört und die Eheleute in der Land- und Forstwirtschaft gemeinsam arbeiten. In solchen Fällen kann die Annahme eines Gesellschaftsverhältnisses in der Regel nur durch den Nachweis widerlegt werden, dass einer der Ehegatten das Nutzungsrecht an seinen eigenen Grundstücken dem anderen Ehegatten durch einen Nutzungsüberlassungsvertrag eingeräumt und damit auf seine Gewinnbeteiligung verzichtet hat (>BFH vom 14.8.1986 - BStBl 1987 II S. 20 und vom 22.1.2004 - BStBl II S. 500).

Von einer Mitunternehmerschaft kann ohne vorliegende Vereinbarungen über ein Gesellschaftsverhältnis nicht ausgegangen werden, wenn

- den Ehegatten gemeinsam gehörende Grundstücke für Zwecke einer Baumschule genutzt werden, weil die Erzeugnisse einer Baumschule weder Früchte noch wesentliche Bestandteile des Grundstücks darstellen (>BFH vom 14.8.1986 - BStBl 1987 II S. 23).
- einem Ehegatten der Grund und Boden und dem anderen Ehegatten das Inventar gehört (>BFH vom 26.11.1992 - BStBl 1993 II S. 395),
- ein Ehegatte lediglich auf der familiären Grundlage der ehelichen Lebensgemeinschaft geringfügige Flächen des anderen Ehegatten mitbewirtschaftet (>BFH vom 2.2.1989 - BStBl II S. 504),
- einem Ehegatten der Grund und Boden und dem anderen Ehegatten nur die Hofstelle oder ein Anteil daran gehört (>BFH vom 27.1.1994 - BStBl II S. 462).
- einem Ehegatten der Grund und Boden gehört und der andere Ehegatte ausschließlich Pachtflächen beisteuert (>BFH vom 7.10.1982 - BStBl 1983 II S. 73 und vom 22.1.2004 - BStBl II S. 500).

Nutzungsüberlassungsvertrag zwischen Ehegatten

>Alleinunternehmerschaft

Rechtsverhältnisse zwischen Angehörigen

- >R 4.8
- Ein nachträglich vor dem Arbeitsgericht mit Erfolg geltend gemachter Vergütungsanspruch wegen fehlgeschlagener Hofübergabe führt im steuerlichen Sinne nicht automatisch zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Die Zahlungen sind als sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG zu erfassen (>BFH vom 8.5.2008 - BStBl II S. 868).

Wirtschaftsüberlassungsvertrag

Ein Wirtschaftsüberlassungsvertrag kann auch vorliegen, wenn Nutzung einer anderen Person als dem künftigen Hoferben überlassen wird (>BFH vom 26.11.1992 - BStBl 1993 II S. 395).

>H 4.8

>H 7.1

H 13.5 Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft

Amtliche AfA-Tabellen

Die besonderen betrieblichen Verhältnisse sind auch dann unbeachtlich, wenn für diesen Zeitraum amtliche AfA-Tabellen nicht mehr zur Verfügung gestanden haben (>BFH vom 10.12.1992 - BStBl 1993 II S. 344).

Anbauverzeichnis

>§ 142 AO

Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Die Annahme von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft setzt eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr voraus (>BFH vom 13.12.2001 - BStBl 2002 II S. 80).

Ersatzflächenpool

Einrichtung von Ersatzflächenpools durch Land- und Forstwirte für die Vornahme von Ausgleichsmaßnahmen nach den Naturschutzgesetzen >BMF vom 3.8.2004 (BStBl I S. 716)

Liebhaberei

- >R 15.3
- bei getrennten Betriebszweigen Landwirtschaft und Forstwirtschaft >BFH vom 13.12.1990 (BStBl 1991 II S. 452).
- bei Pferdezuchtbetrieben >BFH vom 27.1.2000 (BStBl II S. 227).
- bei einem als sog. Generationenbetrieb geführten Weinbaubetrieb >BFH vom 24.8.2000 (BStBl II S. 674).
- Prognosezeitraum bei Pachtbetrieben >BFH vom 11.10.2007 (BStBl 2008 II S. 465).

Schätzung nach Richtsätzen

- Auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG berechtigt eine Verletzung der Mitwirkungspflicht zur Schätzung nach Richtsätzen (>BFH vom 15.4.1999 - BStBl 1999 II S. 481).
- Bei einer Richtsatzschätzung können keine individuellen gewinnmindernden Besonderheiten des Betriebs berücksichtigt werden (>BFH vom 29.3.2001 - BStBl II S. 484).

Wechsel der Gewinnermittlungsart

>R 4.6

>H 7.4 (AfA-Volumen)

>Anlage (zu R 4.6)

Wohnungen im land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen, die unter § 13 Abs. 4 und 5 EStG fallen

- Zum erforderlichen und üblichen Umfang des zur Wohnung gehörenden Grund und Bodens >BMF vom 4.6.1997 (BStBl I S. 630) und vom 13.1.1998 (BStBl I S. 129).
- Bei Abwahl der Nutzungswertbesteuerung ist für die Frage der steuerfreien Entnahme des Grund und Bodens auf den Nutzungs- und Funktionszusammenhang zum Entnahmezeitpunkt abzustellen. Der Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit der Wohnung ist auch dann bereits im Zeitpunkt der Abwahl der Nutzungsbesteuerung gelöst, wenn die Nutzungsänderung der Grundstücksfläche tatsächlich erst nach dem Abwahlzeitpunkt erfolgt, die Kausalkette für die spätere Nutzungsänderung indes schon vor dem Abwahlzeitpunkt unwiderruflich in Gang gesetzt worden ist (>BFH vom 24.4.2008 - BStBl II S. 707).
- Für die Bestimmung des zur Wohnung gehörenden Grund und Bodens sind die tatsächlichen örtlichen Verhältnisse zum Entnahmezeitpunkt und die zukünftige mögliche Nutzung maßgebend (>BFH vom 26.9.2001 - BStBl II S. 762).
- Der zur Wohnung gehörende Grund und Boden kann auch eine in einiger Entfernung vom Hofgrundstück belegene Gartenfläche umfassen, sofern diese vor und nach der Entnahme des Wohnhauses als Hausgarten genutzt wurde (>BFH vom 26.9.2001 - BStBl 2002 II S. 78).
- Die Nutzungswertbesteuerung kann rückwirkend abgewählt werden. Eine Altenteilerwohnung und der dazugehörende Grund und Boden gelten zu dem Zeitpunkt als entnommen, bis zu dem der Nutzungswert letztmals angesetzt wurde. Nach dem für die rückwirkende Abwahl der Nutzungswertbesteuerung bestimmten Zeitpunkt kann weder eine Nutzungsänderung noch eine Veräußerung der Wohnung und des dazugehörenden Grund und Bodens einen Einfluss auf die Steuerbefreiung haben (>BFH vom 6.11.2003 - BStBl 2004 II S. 419).

- Ein bilanziertes Grundstück kann nach der Veräußerung dann nicht mehr rückwirkend zu einem vorangegangenen Bilanzstichtag entnommen werden, wenn diese Bilanz erst nach der Veräußerung des Grundstücks aufgestellt wird (>BFH vom 12.9.2002 - BStBl II S. 815).
- Das Entnahmeprivileg des § 13 Abs. 4 Satz 6 Nr. 2 EStG enthält keine Objektbeschränkung. Nach dieser Vorschrift kann sich die steuerfreie Entnahme daher auch auf mehrere an Dritte vermietete Wohnungen beziehen, wenn diese nach der Entnahme als eine Wohnung genutzt werden und die Gesamtfläche dem konkreten Wohnbedarf angemessen ist (>BFH vom 11.12.2003 - BStBl 2004 II S. 277).
- Unabhängig von der Gewinnermittlungsart sind Aufwendungen für Erhaltungsmaßnahmen, die noch vor der Abwahl der Nutzungswertbesteuerung an der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung oder einer Altenteilerwohnung durchgeführt werden, auch dann in vollem Umfang als Betriebsausgaben abziehbar, wenn die Zahlung erst nach Ablauf der Nutzungswertbesteuerung erfolgt (>BFH vom 13.2.2003 - BStBl II S. 837).
- Die Anwendung des § 13 Abs. 4 Satz 6 Nr. 2 EStG erfordert eine auf Dauer angelegte private Nutzung durch den Betriebsinhaber oder den Altenteiler (>BFH vom 1.7.2004 - BStBl II S. 947).
- Die steuerfreie Entnahme des Grund und Bodens zur Errichtung einer Altenteilerwohnung setzt voraus, dass diese Wohnung nach ihrer Fertigstellung auch tatsächlich von einem Altenteiler genutzt wird (>BFH vom 13.10.2005 - BStBl 2006 II S. 68).

H 13.6 Buchführung bei Gartenbaubetrieben, Saatzuchtbetrieben, Baumschulen und ähnlichen Betrieben

(unbesetzt)

H 13a.1 Anwendung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen

Antrag nach § 13a Abs. 2 EStG

Ob ein derartiger Antrag gestellt wurde, ist notfalls durch Auslegung zu ermitteln.

- Ein wirksamer Antrag liegt vor, wenn eine auf das Wirtschaftsjahr abgestellte vollständige Gewinnermittlung vorgelegt wird (>BFH vom 4.6.1992 - BStBl 1993 II S. 125).
- Der Antrag ist nur wirksam, wenn die vorgelegte Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung auf tatsächlichen Aufzeichnungen der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben beruht (BFH vom 18.3.1993 - BStBl II S. 549).
- Kein wirksamer Antrag liegt vor, wenn eine vom Wirtschaftsjahr abweichende Gewinnermittlung für das Kalenderjahr vorgelegt wird (>BFH vom 28.1.1988 - BStBl II S. 532).

Beginn der Buchführungspflicht

Die Finanzverwaltung hat den Stpfl. auf den Beginn der Buchführungspflicht hinzuweisen. Die Bekanntgabe soll mindestens einen Monat vor Beginn der Buchführungspflicht erfolgen, >AEAO zu § 141, Nr. 4.

Betriebsübernahme/Neugründung

Bei der Betriebsübernahme und Neugründung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs bestimmt sich die Zulässigkeit der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ausschließlich nach § 13a Abs. 1 Satz 1 EStG. Die Befugnis und Verpflichtung zur Beibehaltung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen geht nicht auf den neuen Betrieb über. In diesen Fällen bedarf es keiner Mitteilung nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG (>BFH vom 26.6.1986 - BStBl II S. 741 zur Übernahme eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs im Ganzen zur Bewirtschaftung als Eigentümer oder Nutzungsberechtigter) und (>BFH vom 26.5.1994 - BStBl II S. 891 - zur Einbringung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs in eine neu gegründete Personengesellschaft).

Buchführungspflicht im Fall der Betriebsübernahme

>§ 141 Abs. 3 AO

Mitteilung nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG

- Eine Mitteilung ist nicht erforderlich, wenn die Voraussetzungen zur Durchschnittssatzgewinnermittlung auf wissentlich falsche Steuererklärungen zurückzuführen sind. Mit dem Bekanntwerden der tatsächlichen Verhältnisse ist das Finanzamt zur Schätzung des Gewinns befugt, so als habe es rechtzeitig von dem Wegfall der Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen Kenntnis erlangt und eine entsprechende Mitteilung erlassen (>BFH vom 29.11.2001 - BStBl 2002 II S. 147).
- Eine Mitteilung ist auch dann wirksam, wenn sie innerhalb einer Frist von weniger als ein Monat vor Beginn des maßgebenden Wirtschaftsjahres erfolgt (>BFH vom 29.3.2007 - BStBl II S. 816).

H 13a.2 Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen

Betriebsumstellung

Eine Betriebsumstellung ist z. B.

- die Umstellung auf viehlose Wirtschaft oder Umstellung von Milchwirtschaft auf Schweinemast (>BFH vom 15.2.1990 - BStBl 1991 II S. 11),
- eine Betriebsverpachtung ohne Aufgabeerklärung (>BFH vom 27.2.1997 - BStBl II S. 512).

Hektarberechnung

>H 13.2

Liebhaberei

Wird der Gewinn nach Durchschnittssätzen ermittelt, ist diese Gewinnermittlungsart auch für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht maßgebend. Ergeben sich bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen im Rahmen der Anwendung des § 13a Abs. 6 EStG Verluste, können diese auch eine negative Totalgewinnprognose begründen und somit zur Annahme einer Liebhaberei führen (>BFH vom 6.3.2003 - BStBl II S. 702).

Pensionstierhaltung

Entgelte für die Pensionspferdehaltung sind regelmäßig nicht durch den Ansatz des Grundbetrags abgegolten, es sei denn, die Leistungen des Landwirts sind hauptsächlich auf die Überlassung der Futtergrundlage beschränkt. Erstrecken sich die Leistungen des Landwirts im Wesentlichen auf die Vermietung des Stallplatzes, können die Einnahmen nach § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 EStG dem Grundbetrag hinzuzurechnen sein. Werden dagegen neben der Überlassung eines Stallplatzes weitere Leistungen (Lieferung von Futter, Einstreu und Medikamenten; Übernahme von Obhutspflichten) erbracht und handelt es sich dabei um eine einheitlich zu beurteilende Gesamtleistung, gehört diese zu den Dienstleistungen und vergleichbaren Tätigkeiten i. S. d. § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 EStG (>BFH vom 29.11.2007 - BStBl 2008 II S. 425).

Schuldzinsen

Zu den Schuldzinsen gehören auch die Nebenkosten der Darlehensaufnahme und sonstige Kreditkosten einschließlich der Geldbeschaffungskosten (>BFH vom 1.10.2002 - BStBl 2003 II S. 399).

Vereinnahmte Miet- und Pachtzinsen

- Die nach § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 EStG anzusetzenden Miet- und Pachtzinsen dürfen - vorbehaltlich des § 13a Abs. 3 Satz 2 EStG - nicht um Betriebsausgaben (z. B. Umlage zur

Landwirtschaftskammer und Grundsteuer) gemindert werden (>BFH vom 5.12.2002 - BStBl 2003 II S. 345).

- Umlagen und Nebenentgelte, die ein Landwirt mit Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen als Vermieter einer zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörenden Wohnung zusätzlich zur Grundmiete vereinnahmt, sind in die Berechnung des Durchschnittssatzgewinns einzubeziehen (>BFH vom 14.5.2009 - BStBl II S. 900).

H 14 Wechsel im Besitz von Betrieben, Teilbetrieben und Betriebsteilen

Betriebsverkleinerung

Eine Verkleinerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs führt nicht zu einer Betriebsaufgabe (>BFH vom 12.11.1992 - BStBl 1993 II S. 430).

Bewertungsstetigkeit

>§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB

(Anhang 10)

Das in R 14 Abs. 2 eingeräumte Wahlrecht, auf die Aktivierung der Feldbestände zu verzichten, bindet den Landwirt nicht für die Zukunft (>BFH vom 6.4.2000 - BStBl II S. 422).

Eiserne Verpachtung

Zur Gewinnermittlung bei der Verpachtung von Betrieben mit Substanzerhaltungspflicht des Pächters nach §§ 582a, 1048 BGB >BMF vom 21.2.2002 (BStBl I S. 262).

(Anhang 16)

Körperschaft des öffentlichen Rechts als Erbin

Setzt ein Stpfl. eine Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Erbin seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ein, so führt das im Zeitpunkt des Todes zu einer Betriebsaufgabe in der Person des Erblassers (>BFH vom 19.2.1998 - BStBl II S. 509).

Parzellenweise Verpachtung

>H 16 (5)

Rückverpachtung

Eine Betriebsveräußerung liegt auch vor, wenn alle wesentlichen Grundlagen eines Betriebs veräußert und sogleich an den Veräußerer zurückverpachtet werden (>BFH vom 28.3.1985 - BStBl II S. 508).

Teilbetrieb

- >R 14 Abs. 3 und 4 sowie R 16 Abs. 3
- Ein forstwirtschaftlicher Teilbetrieb setzt im Fall der Veräußerung einer Teilfläche eines Nachhaltsbetriebes weder voraus, dass für die veräußerten Flächen bereits ein eigener Betriebsplan sowie eine eigene Betriebsabrechnung vorlagen, noch dass die veräußerte Fläche selbst einen Nachhaltsbetrieb mit unterschiedlichen Holzarten und Altersklassen bildet; es genügt, dass der Erwerber die Teilflächen als selbständiges, lebensfähiges Forstrevier fortführen kann (>BFH vom 17.1.1991 - BStBl II S. 566).

Verpachtung

Verpächter hat Wahlrecht zwischen Betriebsaufgabe und Fortführung des Betriebs (>BFH vom 15.10.1987 - BStBl 1988 II S. 260 und vom 28.11.1991 - BStBl 1992 II S. 521).

>R 16 Abs. 5

Wirtschaftserschwernisse

>BMF vom 5.3.1992 (BStBl 1992 I S. 187):

1. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG

   Vertragsabschluss vor dem 1.1.1993

   Der Schuldposten "Wirtschaftserschwernisse" in der Bilanz ist aus Billigkeitsgründen in gleichen Jahresbeträgen, längstens innerhalb von 20 Jahren, aufzulösen.

   Vertragsabschluss nach dem 31.12.1992

   Passiver Rechnungsabgrenzungsposten, Rückstellung oder anderer Schuldposten in der Bilanz ist nicht zulässig.
2. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG

   Vertragsabschluss vor dem 1.1.1993

   Eine Verteilung vom Zeitpunkt des Zuflusses auf längstens 20 Jahre wird aus Billigkeitsgründen zugelassen.

   Vertragsabschluss nach dem 31.12.1992

   Entschädigung ist bei Zufluss in voller Höhe als Betriebseinnahme zu erfassen.
3. Gewinnermittlung nach § 13a EStG

   Die Entschädigung ist mit dem Ansatz des Grundbetrags abgegolten.

H 14a (letztmals abgedruck im EStH 2006)
H 15.1 Selbständigkeit

Allgemeines

Voraussetzung für die Annahme eines Gewerbebetriebes ist die Selbständigkeit der Tätigkeit, d.h., die Tätigkeit muss auf eigene Rechnung (Unternehmerrisiko) und auf eigene Verantwortung (Unternehmerinitiative) ausgeübt werden (>BFH vom 27.9.1988 - BStBl 1989 II S. 414).

Freie Mitarbeit

Vertraglich vereinbarte freie Mitarbeit kann Arbeitsverhältnis begründen (>BFH vom 24.7.1992 - BStBl 1993 II S. 155).

Generalagent

Bei den sog. Generalagenten kommt eine Aufteilung der Tätigkeit in eine selbständige und in eine nichtselbständige Tätigkeit im Allgemeinen nicht in Betracht. Im Allgemeinen ist der Generalagent ein Gewerbetreibender, wenn er das Risiko seiner Tätigkeit trägt, ein Büro mit eigenen Angestellten unterhält, trotz der bestehenden Weisungsgebundenheit in der Gestaltung seines Büros und seiner Zeiteinteilung weitgehend frei ist, der Erfolg seiner Tätigkeit nicht unerheblich von seiner Tüchtigkeit und Initiative abhängt und ihn die Beteiligten selbst als Handelsvertreter und nicht als Arbeitnehmer bezeichnen (>BFH vom 3.10.1961 - BStBl III S. 567). Dies gilt auch für Generalagenten eines Krankenversicherungsunternehmens (>BFH vom 13.4.1967 - BStBl III S. 398).

Gesamtbeurteilung

Für die Frage, ob ein Stpfl. selbständig oder nichtselbständig tätig ist, kommt es nicht allein auf die vertragliche Bezeichnung, die Art der Tätigkeit oder die Form der Entlohnung an. Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse. Es müssen die für und gegen die Selbständigkeit sprechenden Umstände gegeneinander abgewogen werden; die gewichtigeren Merkmale sind dann für die Gesamtbeurteilung maßgebend (>BFH vom 12.10.1989 - BStBl 1990 II S. 64 und vom 18.1.1991 - BStBl II S. 409).

Handelsvertreter

Ein Handelsvertreter ist auch dann selbständig tätig, wenn Betriebsvermögen nur in geringem Umfang vorhanden ist (>BFH vom 31.10.1974 - BStBl 1975 II S. 115 und BVerfG vom 25.10.1977 - BStBl 1978 II S. 125).

Hausgewerbetreibender

Hausgewerbetreibender ist, "wer in eigener Arbeitsstätte (eigener Wohnung oder Betriebsstätte) mit nicht mehr als zwei fremden Hilfskräften oder Heimarbeitern im Auftrag von Gewerbetreibenden oder Zwischenmeistern Waren herstellt, bearbeitet oder verpackt, wobei er selbst wesentlich am Stück mitarbeitet, jedoch die Verwertung der Arbeitsergebnisse dem unmittelbar oder mittelbar auftraggebenden Gewerbetreibenden überlässt. Beschafft der Hausgewerbetreibende die Roh- und Hilfsstoffe selbst oder arbeitet er vorübergehend unmittelbar für den Absatzmarkt, wird hierdurch seine Eigenschaft als Hausgewerbetreibender nicht beeinträchtigt" (>§ 2 Abs. 2 HAG).

Heimarbeiter

Heimarbeiter ist, "wer in selbstgewählter Arbeitsstätte (eigener Wohnung oder selbstgewählter Betriebsstätte) allein oder mit seinen Familienangehörigen im Auftrag von Gewerbetreibenden oder Zwischenmeistern erwerbsmäßig arbeitet, jedoch die Verwertung der Arbeitsergebnisse dem unmittelbar oder mittelbar auftraggebenden Gewerbetreibenden überlässt. Beschafft der Heimarbeiter die Roh- und Hilfsstoffe selbst, wird hierdurch seine Eigenschaft als Heimarbeiter nicht beeinträchtigt" (>§ 2 Abs. 1 HAG).

Natürliche Personen

Natürliche Personen können z.T. selbständig, z.T. nichtselbständig tätig sein (>BFH vom 3.7.1991 - BStBl II S. 802).

Nebentätigkeit und Aushilfstätigkeit

Zur Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit R 19.2 LStR 2008.

Reisevertreter

Bei einem Reisevertreter ist im Allgemeinen Selbständigkeit anzunehmen, wenn er die typische Tätigkeit eines Handelsvertreters i. S. d. § 84 HGB ausübt, d.h. Geschäfte für ein anderes Unternehmen vermittelt oder abschließt und ein geschäftliches Risiko trägt. Nichtselbständigkeit ist jedoch gegeben, wenn der Reisevertreter in das Unternehmen seines Auftraggebers derart eingegliedert ist, dass er dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Ob eine derartige Unterordnung unter den geschäftlichen Willen des Auftraggebers vorliegt, richtet sich nach der von dem Reisevertreter tatsächlich ausgeübten Tätigkeit und der Stellung gegenüber seinem Auftraggeber (>BFH vom 16.1.1952 - BStBl III S. 79). Der Annahme der Nichtselbständigkeit steht nicht ohne weiteres entgegen, dass die Entlohnung nach dem Erfolg der Tätigkeit vorgenommen wird. Hinsichtlich der Bewegungsfreiheit eines Vertreters kommt es bei der Abwägung, ob sie für eine Selbständigkeit oder Nichtselbständigkeit spricht, darauf an, ob das Maß der Bewegungsfreiheit auf der eigenen Machtvollkommenheit des Vertreters beruht oder Ausfluss des Willens des Geschäftsherrn ist (>BFH vom 7.12.1961 - BStBl 1962 III S. 149).

Selbständigkeit

- **Bauhandwerker** sind bei nebenberuflicher **"Schwarzarbeit"** in der Regel nicht Arbeitnehmer des Bauherrn (>BFH vom 21.3.1975 - BStBl II S. 513).
- Ein früherer **Berufssportler**, der wiederholt entgeltlich bei industriellen Werbeveranstaltungen mitwirkt, ist selbständig tätig (>BFH vom 3.11.1982 - BStBl 1983 II S. 182).
- Ein ausländisches Fotomodell, das zur Produktion von Werbefilmen kurzfristig im Inland tätig wird, kann selbständig tätig sein (>BFH vom 14.6.2007 - BStBl 2009 II S. 931).
- Ein **Gesellschafter-Geschäftsführer** einer Baubetreuungs-GmbH, der neben dieser Tätigkeit als Makler und Finanzierungsvermittler tätig ist, ist auch insoweit selbständig tätig, als er sich zu Garantieleistungen nicht nur Dritten, sondern auch seiner Gesellschaft gegenüber gesondert verpflichtet und sich solche Dienste gesondert vergüten lässt (>BFH vom 8.3.1989 - BStBl II S. 572).
- **Zur Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit** von **Künstlern** und verwandten Berufen >BMF vom 5.10.1990 (BStBl I S. 638); bei der Beurteilung darf nicht einseitig auf die Verpflichtung zur Teilnahme an Proben abgestellt werden (>BFH vom 30.5.1996 - BStBl II S. 493).
- Bestimmt ein **Rundfunkermittler** im Wesentlichen selbst den Umfang der Tätigkeit und sind seine Einnahmen weitgehend von der Eigeninitiative abhängig, ist er selbständig tätig >BFH vom 2.12.1998 - BStBl 1999 II S. 534).
- Ein **Spitzensportler**, der Sportgeräte öffentlich deutlich sichtbar benutzt, ist mit dem entgeltlichen Werben selbständig tätig (>BFH vom 19.11.1985 - BStBl 1986 II S. 424).
- H 19.0 LStR 2009.

Versicherungsvertreter

Selbständige Versicherungsvertreter üben auch dann eine gewerbliche Tätigkeit aus, wenn sie nur für ein einziges Versicherungsunternehmen tätig sein dürfen (>BFH vom 26.10.1977 - BStBl 1978 II S. 137). >Generalagent.

H 15.2 Nachhaltigkeit

Einmalige Handlung

Eine einmalige Handlung stellt keine nachhaltige Betätigung dar, wenn sie nicht weitere Tätigkeiten des Stpfl. (zumindest Dulden, Unterlassen) auslöst (>BFH vom 14.11.1963 - BStBl 1964 III S. 139).

>Wiederholungsabsicht

Mehrzahl selbständiger Handlungen

Nachhaltig sind auch Einzeltätigkeiten, die Teil einer in organisatorischer, technischer und finanzieller Hinsicht aufeinander abgestimmten Gesamttätigkeit sind (>BFH vom 21.8.1985 - BStBl 1986 II S. 88).

Nachhaltigkeit - Einzelfälle

- Bankgeschäfte eines **Bankangestellten**, die in fortgesetzter Untreue zu Lasten der Bank getätigt werden, sind nachhaltig (>BFH vom 3.7.1991 - BStBl II S. 802).
- Zur Nachhaltigkeit bei Veräußerung von Grundstücken im Rahmen eines **gewerblichen Grundstückshandels** >BMF vom 26.3.2004 (BStBl I S. 434)

  (Anhang 17)

- >H 18.1 (Nachhaltige Erfindertätigkeit)
- Zu den Voraussetzungen, unter denen der Erwerb eines Wirtschaftsguts **zum Zweck** der späteren **Veräußerung** als nachhaltige Tätigkeit zu beurteilen ist >BFH vom 28.4.1977 (BStBl II S. 728) und vom 8.7.1982 (BStBl II S. 700).

Wertpapiere

Besteht beim An- und Verkauf festverzinslicher Wertpapiere eine Wiederholungsabsicht, kann die Tätigkeit nachhaltig sein (>BFH vom 31.7.1990 - BStBl 1991 II S. 66 und vom 6.3.1991 - BStBl II S. 631).

Wiederholungsabsicht

Eine Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist. Da die Wiederholungsabsicht eine innere Tatsache ist, kommt den tatsächlichen Umständen besondere Bedeutung zu. Das Merkmal der Nachhaltigkeit ist daher bei einer Mehrzahl von gleichartigen Handlungen im Regelfall zu bejahen (>BFH vom 23.10.1987 - BStBl 1988 II S. 293 und vom 12.7.1991 - BStBl 1992 II S. 143). Bei **erkennbarer** Wiederholungsabsicht kann bereits eine einmalige Handlung den Beginn einer fortgesetzten Tätigkeit begründen (>BFH vom 31.7.1990 - BStBl 1991 II S. 66).

Zeitdauer

Die Zeitdauer einer Tätigkeit allein lässt nicht auf die Nachhaltigkeit schließen (>BFH vom 21.8.1985 - BStBl 1986 II S. 88).

Zurechnung der Tätigkeit eines Anderen

Bedingen sich die Aktivitäten zweier selbständiger Rechtssubjekte gegenseitig und sind sie derart miteinander verflochten, dass sie nach der Verkehrsanschauung als einheitlich anzusehen sind, können bei der Prüfung der Nachhaltigkeit die Handlungen des Einen mit dem Anderen zugerechnet werden (>BFH vom 12.7.2007 - BStBl II S. 885).

H 15.3 Gewinnerzielungsabsicht

Abgrenzung der Gewinnerzielungsabsicht zur Liebhaberei

- bei einem Architekten >BFH vom 12.9.2002 (BStBl 2003 II S. 85),
- bei einem **Bootshandel** mit langjährigen Verlusten >BFH vom 21.7.2004 (BStBl II S. 1063),
- bei einem **Erfinder** >BFH vom 14.3.1985 (BStBl II S. 424),
- bei Vermietung einer **Ferienwohnung** >BFH vom 5.5.1988 (BStBl II S. 778),
- beim Betrieb eines **Gästehauses** >BFH vom 13.12.1984 (BStBl 1985 II S. 455),
- bei einem als sog. **Generationenbetrieb** geführten Unternehmen >BFH vom 24.8.2000 (BStBl II S. 674),
- bei einem unverändert fortgeführten regelmäßig Verluste bringenden **Großhandelsunternehmen** >BFH vom 19.11.1985 (BStBl 1986 II S. 289),
- bei einem **Künstler** >BFH vom 6.3.2003 (BStBl II S. 602),
- bei Vercharterung eines **Motorbootes** >BFH vom 28.8.1987 (BStBl 1988 II S. 10),
- bei einer **Pferdezucht** >BFH vom 27.1.2000 (BStBl II S. 227),
- bei einem hauptberuflich tätigen **Rechtsanwalt** >BFH vom 22.4.1998 (BStBl II S. 663) und vom 14.12.2004 (BStBl 2005 II S. 392),
- bei Betrieb einer **Reitschule** >BFH vom 15.11.1984 (BStBl 1985 II S. 205),
- bei einem **Schriftsteller** >BFH vom 23.5.1985 (BStBl II S. 515),
- bei einem **Steuerberater** >BFH vom 31.5.2001 (BStBl 2002 II S. 276),
- bei Betrieb eines **Trabrennstalls** >BFH vom 19.7.1990 (BStBl 1991 II S. 333).

Anlaufverluste

- Verluste der Anlaufzeit sind steuerlich nicht zu berücksichtigen, wenn die Tätigkeit von Anfang an erkennbar ungeeignet ist, auf Dauer einen Gewinn zu erbringen (>BFH vom 23.5.1985 - BStBl II S. 515 und vom 28.8.1987 - BStBl 1988 II S. 10).
- Bei der Totalgewinnprognose ist zu berücksichtigen, dass sich z. B. bei Künstlern und Schriftstellern positive Einkünfte vielfach erst nach einer längeren Anlaufzeit erzielen lassen (>BFH vom 23.5.1985 - BStBl II S. 515 und vom 6.3.2004 - BStBl II S. 602).
- Beruht die Entscheidung zur Neugründung eines Gewerbebetriebs im Wesentlichen auf den persönlichen Interessen und Neigungen des Stpfl., sind die entstehenden Verluste nur dann für die Dauer einer betriebsspezifischen Anlaufphase steuerlich zu berücksichtigen, wenn der Stpfl.

zu Beginn seiner Tätigkeit ein schlüssiges Betriebskonzept erstellt hat, das ihn zu der Annahme veranlassen durfte, durch die gewerbliche Tätigkeit werde insgesamt ein positives Gesamtergebnis erzielt werden können. Besteht ein solches Betriebskonzept hingegen nicht und war der Betrieb bei objektiver Betrachtung nach seiner Art, nach der Gestaltung der Betriebsführung und nach den gegebeneen Ertragsaussichten von vornherein zur Erzielung eines Totalgewinns nicht in der Lage, folgt daraus, dass der Stpfl. die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausgeübt hat (>BFH vom 23.5.2007 - BStBl II S. 874).

- Als betriebsspezifische Anlaufzeit bis zum Erforderlichwerden größerer Korrektur- und Umstrukturierungsmaßnahmen wird ein Zeitraum von weniger als fünf Jahren nur im Ausnahmefall in Betracht kommen. Daneben ist die Dauer der Anlaufphase vor allem vom Gegenstand und von der Art des jeweiligen Betriebs abhängig, so dass sich der Zeitraum, innerhalb dessen das Unterbleiben einer Reaktion auf bereits eingetretene Verluste für sich betrachtet noch nicht als Beweisanzeichen für eine mangelnde Gewinnerzielungsabsicht herangezogen werden kann, nicht allgemeinverbindlich festlegen lässt (>BFH vom 23.5.2007 - BStBl II S. 874).

Betriebszweige

Wird sowohl eine Landwirtschaft als auch eine Forstwirtschaft betrieben, ist die Frage der Gewinnerzielungsabsicht getrennt nach **Betriebszweigen** zu beurteilen (>BFH vom 13.12.1990 - BStBl 1991 II S. 452).

Beweisanzeichen

- **Betriebsführung**

  Beweisanzeichen für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht ist eine Betriebsführung, bei der der Betrieb nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen dazu geeignet und bestimmt ist, mit Gewinn zu arbeiten. Dies erfordert eine in die Zukunft gerichtete langfristige Beurteilung, wofür die Verhältnisse eines bereits abgelaufenen Zeitraums wichtige Anhaltspunkte bieten können (>BFH vom 5.5.1988 - BStBl II S. 778).

- **Umstrukturierungsmaßnahmen**

  Geeignete Umstrukturierungsmaßnahmen können ein gewichtiges Indiz für das Vorhandensein einer Gewinnerzielungsabsicht darstellen, wenn nach dem damaligen Erkenntnishorizont aus der Sicht eines wirtschaftlich vernünftig denkenden Betriebsinhabers eine hinreichende Wahrscheinlichkeit dafür bestand, dass sie innerhalb eines überschaubaren Zeitraums zum Erreichen der Gewinnzone führen würden (>BFH vom 21.7.2004 - BStBl II S. 1063).

- **Verlustperioden**

  Bei längeren Verlustperioden muss für das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht aus weiteren Beweisanzeichen die Feststellung möglich sein, dass der Stpfl. die Tätigkeit nur aus den im Bereich einer Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausübt (>BFH vom 19.11.1985 - BStBl 1986 II S. 289). Fehlende Reaktionen auf bereits eingetretene hohe Verluste und das unveränderte Beibehalten eines verlustbringenden Geschäftskonzepts sind ein gewichtiges Beweisanzeichen für eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht. An die Feststellung persönlicher Gründe und Motive, die den Stpfl. zur Weiterführung seines Unternehmens bewogen haben könnten, sind in diesen Fällen keine hohen Anforderungen zu stellen (>BFH vom 17.11.2004 - BStBl 2005 II S. 336).

Land- und Forstwirtschaft

- Betriebszweige: Wird sowohl eine Landwirtschaft als auch eine Forstwirtschaft betrieben, ist die Frage der Gewinnerzielungsabsicht getrennt nach Betriebszweigen zu beurteilen (>BFH vom 13.12.1990 - BStBl 1991 II S. 452).
- Pachtbetrieb: Der Beurteilungszeitraum für die Totalgewinnprognose bei einem landwirtschaftlichen Pachtbetrieb erstreckt sich nur auf die Dauer des Pachtverhältnisses. Dies

gilt auch dann, wenn das Pachtverhältnis lediglich eine Vorstufe zu der später geplanten unentgeltlichen Hofübergabe ist (>BFH vom 11.10.2007 - BStBl 2008 II S. 465).

Personengesellschaft

- gewerblich geprägte Personengesellschaft

  >R 15.8 Abs. 6

- umfassend gewerbliche Personengesellschaft

  >H 15.8 (5) Gewinnerzielungsabsicht

Persönliche Gründe

Im Lebensführungsbereich liegende persönliche Gründe für die Fortführung einer verlustbringenden Tätigkeit

- können sich aus der Befriedigung persönlicher Neigungen oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkommensphäre ergeben (>BFH vom 19.11.1985 - BStBl 1986 II S. 289 und vom 31.5.2001 - BStBl 2002 II S. 276),
- liegen vor, wenn die Fortführung der verlustbringenden Tätigkeit den Abzug von Gehaltszahlungen an nahe Angehörige ermöglichen soll (>BFH vom 26.2.2004 - BStBl II S. 455)
- können wegen des mit dem ausgeübten Beruf verbundenen Sozialprestiges vorliegen (>BFH vom 14.12.2004 - BStBl 2005 II S. 392).

Selbstkostendeckung

Ohne Gewinnerzielungsabsicht handelt, wer Einnahmen nur erzielt, um seine Selbstkosten zu decken (>BFH vom 22.8.1984 - BStBl 1985 II S. 61).

Totalgewinn

Gewinnerzielungsabsicht ist das Streben nach Betriebsvermögensmehrung in Gestalt eines Totalgewinns. Dabei ist unter dem Begriff "Totalgewinn" bei neu eröffneten Betrieben das positive Gesamtergebnis des Betriebs von der Gründung bis zur Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation zu verstehen. Bei bereits bestehenden Betrieben sind für die Gewinnprognose die in der Vergangenheit erzielten Gewinne ohne Bedeutung. Am Ende einer Berufstätigkeit umfasst der anzustrebende Totalgewinn daher nur die verbleibenden Jahre (>BFH vom 26.2.2004 - BStBl II S. 455). Es kommt auf die Absicht der Gewinnerzielung an, nicht darauf, ob ein Gewinn tatsächlich erzielt worden ist (>BFH vom 25.6.1984 - BStBl II S. 751). Der Aufgabegewinn wird durch Gegenüberstellung des Aufgabe-Anfangsvermögens und des Aufgabe-Endvermögens ermittelt. Da Verbindlichkeiten im Anfangs- und Endvermögen jeweils - mangels stiller Reserven - mit denselben Werten enthalten sind, wirken sie sich auf die Höhe des Aufgabegewinns nicht aus (BFH vom 17.6.1998 - BStBl II S. 727).

Treu und Glauben

Folgt das Finanzamt der Darstellung des Stpfl., wonach eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, kann dieser seine Darstellung nicht ohne triftigen Grund als von Anfang an falsch bezeichnen; ein solches Verhalten würde gegen die Grundsätze von Treu und Glauben verstoßen (>BFH vom 10.10.1985 - BStBl 1986 II S. 68).

Verlustzuweisungsgesellschaft

Bei einer Personengesellschaft, die nach Art ihrer Betriebsführung keinen Totalgewinn erreichen kann und deren Tätigkeit nach der Gestaltung des Gesellschaftsvertrags und seiner tatsächlichen Durchführung allein darauf angelegt ist, ihren Gesellschaftern Steuervorteile dergestalt zu vermitteln, dass durch Verlustzuweisungen andere Einkünfte nicht und die Verlustanteile letztlich nur in Form buchmäßiger Veräußerungsgewinne versteuert werden müssen, liegt der Grund für die

Fortführung der verlustbringenden Tätigkeit allein im Lebensführungsbereich der Gesellschafter. Bei derartigen sog. Verlustzuweisungsgesellschaften ist zu vermuten, dass sie zunächst keine Gewinnerzielungsabsicht haben. Bei ihnen liegt in der Regel eine Gewinnerzielungsabsicht erst von dem Zeitpunkt an vor, in dem nach dem Urteil eines ordentlichen Kaufmanns ein Totalgewinn wahrscheinlich erzielt werden kann (>BFH vom 12.12.1995 - BStBl 1996 II S. 219).

Vorläufige Steuerfestsetzung

In Zweifelsfällen ist die Veranlagung gem. § 165 AO vorläufig durchzuführen (>BFH vom 25.10.1989 - BStBl 1990 II S. 278).

Wegfall des negativen Kapitalkontos

>H 15.8 (1) Nachversteuerung des negativen Kapitalkontos

Zeitliche Begrenzung der Beteiligung

Die zeitliche Begrenzung der Beteiligung kann eine fehlende Gewinnerwartung bedingen (>BFH vom 10.11.1977 - BStBl 1978 II S. 15).

H 15.4 Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Allgemeines

Eine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr liegt vor, wenn ein Stpfl. mit Gewinnerzielungsabsicht nachhaltig am Leistungs- oder Güteraustausch teilnimmt. Damit werden solche Tätigkeiten aus dem gewerblichen Bereich ausgeklammert, die zwar von einer Gewinnerzielungsabsicht getragen werden, aber nicht auf einen Leistungs- oder Güteraustausch gerichtet sind, z. B. Bettelei. Die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr erfordert, dass die Tätigkeit des Stpfl. nach außen hin in Erscheinung tritt, er sich mit ihr an eine - wenn auch begrenzte - Allgemeinheit wendet und damit seinen Willen zu erkennen gibt, ein Gewerbe zu betreiben (>BFH vom 9.7.1986 - BStBl II S. 851).

Einschaltung Dritter

- Der Stpfl. muss nicht in eigener Person am allgemeinen Wirtschaftsverkehr teilnehmen. Es reicht aus, dass eine derartige Teilnahme für seine Rechnung ausgeübt wird (>BFH vom 31.7.1990 - BStBl 1991 II S. 66).
- Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr kann auch dann gegeben sein, wenn der Stpfl. nur ein Geschäft mit einem Dritten tätigt, sich dieser aber in Wirklichkeit und nach außen erkennbar nach Bestimmung des Stpfl. an den allgemeinen Markt wendet (>BFH vom 13.12.1995 - BStBl 1996 II S. 232).

Gewerblicher Grundstückshandel

>BMF vom 26.3.2004 (BStBl I S. 434), Tz. 4

(Anhang 17)

Kundenkreis

- Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr kann auch bei einer Tätigkeit für nur einen bestimmten Vertragspartner vorliegen (>BFH vom 9.7.1986 - BStBl II S. 851 und vom 12.7.1991 - BStBl 1992 II S. 143), insbesondere wenn die Tätigkeit nach Art und Umfang dem Bild einer unternehmerischen Marktteilnahme entspricht (>BFH vom 22.1.2003 - BStBl II S. 464); dies gilt auch, wenn der Stpfl. vertraglich an Geschäftsbeziehungen zu weiteren Personen gehindert ist (>BFH vom 15.12.1999 - BStBl 2000 II S. 404).
- Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr kann auch vorliegen, wenn Leistungen entgeltlich nur Angehörigen gegenüber erbracht werden (>BFH vom 13.12.2001 - BStBl 2002 II S. 80).

Sittenwidrige Betätigung

Telefonsex führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (>BFH vom 23.2.2000 - BStBl II S. 610).

Wettbewerbsausschluss

Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr kann auch dann bestehen, wenn der Wettbewerb der Gewerbetreibenden untereinander ausgeschlossen ist (>BFH vom 13.12.1963 - BStBl 1964 III S. 99).

H 15.5 Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der Land- und Forstwirtschaft

Baumschulen

R 15.5 Abs. 5 gilt auch für Baumschulbetriebe. In solchen Betrieben ist die Aufzucht von sog. Kostpflanzen üblich. Kostpflanzen sind Pflanzen, die der Baumschulbetrieb aus selbst gestelltem Samen oder selbst gestellten Pflanzen in fremden Betrieben aufziehen lässt. Kostpflanzen sind eigene (nicht fremde) Erzeugnisse, wenn die in Kost gegebenen Sämereien oder Pflanzen in der Verfügungsgewalt des Kostgebers (des Baumschulbetriebs) bleiben und der Kostnehmer (der Betrieb, der die Aufzucht durchführt) die Rücklieferungsverpflichtung gegenüber dem Kostgeber hat. Dabei kommt es nicht darauf an, dass der Kostgeber die hingegebenen Pflanzen im eigenen land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb erzeugt hat (>BFH vom 16.12.1976 - BStBl 1977 II S. 272).

Bewirtschaftungsvertrag

Ein mit einem Pachtvertrag gekoppelter Bewirtschaftungsvertrag vermittelt dem Verpächter nur dann Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, wenn die Verträge nach dem Willen der Vertragsparteien auf den Verkauf der Ernte gerichtet sind. Ist hingegen nicht von einem Verkauf der Ernte auszugehen, weil neben einem festen Pachtzins lediglich ein Kostenersatz als Bewirtschaftungsentgelt vereinbart wurde, ist von einem Dienstleistungsvertrag und insofern von gewerblichen Einkünften auszugehen (>BFH vom 29.11.2001 - BStBl 2002 II S. 221).

Biogasanlagen

>BMF vom 6.3.2006 (BStBl I S. 248) sowie vom 29.6.2006 (BStBl I S. 417)

Dienstleistungen unter Verwendung von Wirtschaftsgütern

>R 15.5 Abs. 9 und BFH vom 14.12.2006 (BStBl 2007 II S. 516)

Grundstücksverkäufe

- Die Veräußerung land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundstücke ist ein Hilfsgeschäft eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs und nicht Gegenstand eines selbständigen gewerblichen Unternehmens. Etwas anderes gilt allerdings dann, wenn der Landwirt wiederholt innerhalb eines überschaubaren Zeitraums land- und forstwirtschaftliche Grundstücke oder Betriebe in Gewinnabsicht veräußert, die er bereits in der Absicht einer Weiterveräußerung erworben hatte (>BFH vom 28.6.1984 - BStBl II S. 798).
- >BMF vom 26.3.2004 (BStBl I S. 434), Tz. 27

  (Anhang 17)

Handelswaren

Zur Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft vom Gewerbebetrieb in Fällen des Zukaufs von Waren >BMF vom 18.1.2010 (BStBl I S. 46)

(Anhang 20)

Klärschlamm

Ein Landwirt, der auch einen Gewerbebetrieb für Klärschlammtransporte unterhält, erzielt mit den Einnahmen für den Transport und die Ausbringung von Klärschlamm auch insoweit Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht aus Landwirtschaft, als er den Klärschlamm mit Maschinen des Gewerbebetriebs auf selbstbewirtschafteten Feldern ausbringt (>BFH vom 8.11.2007 - BStBl 2008 II S. 356).

Nebenbetrieb

Ein Nebenbetrieb (R 15.5 Abs. 3) kann auch vorliegen, wenn die von einem Mitunternehmer ausgeübte Tätigkeit dem gemeinsam mit anderen geführten landwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist (>BFH vom 22.1.2004 - BStBl II S. 512).

Reitpferde

- Die Entscheidung, ob die mit der Unterhaltung eines Pensionsstalles und der Erteilung von Reitunterricht verbundene Haltung oder Zucht von Pferden einen Gewerbebetrieb oder einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft darstellt, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu treffen. Die Pensionsreitpferdehaltung rechnet auch dann zur landwirtschaftlichen Tierhaltung i. S. d. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, wenn den Pferdeeinstellern Reitanlagen einschließlich Reithalle zur Verfügung gestellt werden (>BFH vom 23.9.1988 - BStBl 1989 II S. 111).
- Die Vermietung von Pferden zu Reitzwecken ist bei vorhandener flächenmäßiger Futtergrundlage als landwirtschaftlich anzusehen, wenn keine weiteren ins Gewicht fallenden Leistungen erbracht werden, die nicht der Landwirtschaft zuzurechnen sind (>BFH vom 24.1.1989 - BStBl II S. 416).
- Ein landwirtschaftlicher Betrieb wird nicht dadurch zu einem Gewerbebetrieb, dass er Pferde zukauft, sie während einer nicht nur kurzen Aufenthaltsdauer zu hochwertigen Reitpferden ausbildet und dann weiterverkauft (>BFH vom 17.12.2008 - BStBl 2009 II S. 453).

Schlossbesichtigung

Gewinne aus Schlossbesichtigung gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (>BFH vom 7.8.1979 - BStBl 1980 II S. 633).

Strukturwandel

Zur Abgrenzung eines allmählichen von einem sofortigen Strukturwandel >BFH vom 19.2.2009 (BStBl II S. 654)

Tierzucht

- Zur Frage der Abgrenzung der landwirtschaftlichen Tierzucht und Tierhaltung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG) von der gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung >R 13.2.
- Die Unterhaltung einer Brüterei, in der Küken aus Bruteiern gewonnen und als Eintagsküken weiterveräußert werden, stellt einen Gewerbebetrieb dar, nicht aber eine gewerbliche Tierzucht oder Tierhaltung i. S. d. § 15 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG (>BFH vom 14.9.1989 - BStBl 1990 II S. 152).
- Die Aufzucht und Veräußerung von Hunden ist gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung (>BFH vom 30.9.1980 - BStBl 1981 II S. 210).
- Die Züchtung und das Halten von Kleintieren ohne Bezug zur land- und forstwirtschaftlichen Urproduktion stellt ungeachtet einer vorhandenen Futtergrundlage eine gewerbliche Tätigkeit dar (>BFH vom 16.12.2004 - BStBl 2005 II S. 347).
- Die Unterhaltung einer Nerzzucht gehört nicht zum Bereich der land- und forstwirtschaftlichen Urproduktion (>BFH vom 19.12.2002 - BStBl 2003 II S. 507).

Winzersekt

>BMF vom 18.11.1996 (BStBl I S. 1434)

H 15.6 Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der selbständigen Arbeit

Allgemeines

Die für einen Gewerbebetrieb geltenden positiven Voraussetzungen

- Selbständigkeit (>R 15.1),
- Nachhaltigkeit (>H 15.2),
- Gewinnerzielungsabsicht (>H 15.3),
- Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (>H 15.4),

gelten auch für die selbständige Arbeit i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG. Erfordert die Ausübung eines in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannten Berufes eine gesetzlich vorgeschriebene Berufsausbildung, übt nur derjenige, der auf Grund dieser Berufsausbildung berechtigt ist, die betreffende Berufsbezeichnung zu führen, diesen Beruf aus (>BFH vom 1.10.1986 - BStBl 1987 II S. 116). Eine sonstige selbständige Tätigkeit i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG wird in der Regel gelegentlich und nur ausnahmsweise nachhaltig ausgeübt (>BFH vom 28.6.2001 - BStBl 2002 II S. 338).

Abgrenzung selbständige Arbeit/Gewerbebetrieb

a) **Beispiele für selbständige Arbeit**

Altenpfleger, soweit keine hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten erfolgt (>BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030),

Diätassistent (>BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030),

EDV-Berater übt im Bereich der Systemsoftware regelmäßig eine ingenieurähnliche Tätigkeit aus. Im Bereich der Entwicklung von Anwendersoftware ist die Tätigkeit des EDV-Beraters nur dann als selbständige Tätigkeit zu qualifizieren, wenn er die Entwicklung der Anwendersoftware durch eine klassische ingenieursmäßige Vorgehensweise (Planung, Konstruktion, Überwachung) betreibt und er über eine Ausbildung, die der eines Ingenieurs vergleichbar ist, verfügt (>BFH vom 4.5.2004 - BStBl II S. 989),

Ergotherapeut (>BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030),

Fachkrankenpfleger für Krankenhaushygiene (>BFH vom 6.9.2006 - BStBl 2007 II S. 177),

Hebamme/Entbindungspfleger (>BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030),

Industrie-Designer; auch im Bereich zwischen Kunst und Gewerbe kann gewerblicher Verwendungszweck eine künstlerische Tätigkeit nicht ausschließen (>BFH vom 14.12.1976 - BStBl 1977 II S. 474),

Insolvenzverwalter; Wirtschaftsprüfer/Steuerberater ist als Insolvenzverwalter freiberuflich tätig, wenn diese Tätigkeit isoliert als eine sonstige selbständige Tätigkeit anzusehen ist (>BFH vom 11.8.1994 - BStBl II S. 936), >sonstige selbständige Arbeit (Rechtsanwalt, der als Verwalter im Insolvenzverfahren tätig ist),

Kfz-Sachverständiger, dessen Gutachtertätigkeit mathematisch-technische Kenntnisse voraussetzt, wie sie üblicherweise nur durch eine Berufsausbildung als Ingenieur erlangt werden (>BFH vom 10.11.1988 - BStBl 1989 II S. 198),

Kindererholungsheim; der Betrieb eines Kindererholungsheims kann ausnahmsweise eine freiberufliche Tätigkeit darstellen, wenn die Kinder in erster Linie zum Zweck einer planmäßigen körperlichen, geistigen und sittlichen Erziehung auswärts untergebracht sind und die freiberufliche Tätigkeit der Gesamtleistung des Heimes das Gepräge gibt (>BFH vom 9.4.1975 - BStBl II S. 610),

Kinder- und Jugendlichenpsychotherapeut (>BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030),

Kompasskompensierer auf Seeschiffen (>BFH vom 14.11.1957 - BStBl 1958 III S. 3),

Krankenpfleger/Krankenschwester, soweit keine hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten erfolgt (>BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030 und BFH vom 22.1.2004 - BStBl II S. 509),

Kunsthandwerker, der von ihm selbst entworfene Gegenstände herstellt (>BFH vom 26.9.1968 - BStBl 1969 II S. 70); handwerkliche und künstlerische Tätigkeit können nebeneinander vorliegen (>BFH vom 11.7.1991 - BStBl II S. 889),

Logopäde (>BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030),

Masseur (staatlich geprüft), Heilmasseur, soweit diese nicht lediglich oder überwiegend kosmetische oder Schönheitsmassagen durchführen (>BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030),

Medizinischer Bademeister, soweit dieser auch zur Feststellung des Krankheitsbefunds tätig wird oder persönliche Heilbehandlungen am Körper des Patienten vornimmt (>BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030),

Medizinisch-technischer Assistent (>BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030),

Modeschöpfer; beratende Tätigkeit eines im Übrigen als Künstler anerkannten Modeschöpfers kann künstlerisch sein (>BFH vom 2.10.1968 - BStBl 1969 II S. 138),

Orthoptist (>BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030),

Patentberichterstatter mit wertender Tätigkeit (>BFH vom 2.12.1970 - BStBl 1971 II S. 233),

Podologe/Medizinischer Fußpfleger (>BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030),

Prozessagent (>RFH vom 7.12.1938 - RStBl 1939 S. 215),

Psychologischer Psychotherapeut, Kinder- und Jugendlichenpsychotherapeut (>BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030),

Rettungsassistent (>BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030),

Schiffseichaufnehmer (>BFH vom 5.11.1970 - BStBl 1971 II S. 319),

Synchronsprecher, der bei der Synchronisierung ausländischer Spielfilme mitwirkt (>BFH vom 3.8.1978 - BStBl 1979 II S. 131 und vom 12.10.1978 - BStBl 1981 II S. 706),

Tanz- und Unterhaltungsorchester, wenn es einen bestimmten Qualitätsstandard erreicht (>BFH vom 19.8.1982 - BStBl 1983 II S. 7),

Umweltauditor mit einem abgeschlossenen Chemiestudium (BFH vom 17.1.2007 - BStBl II S. 519),

Werbung; Tätigkeit eines Künstlers im Bereich der Werbung kann künstlerisch sein, wenn sie als eigenschöpferische Leistung zu werten ist (>BFH vom 11.7.1991 - BStBl 1992 II S. 353),

Zahnpraktiker (>BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030),

Zwangsverwalter; die Tätigkeit fällt in der Regel unter § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG (>BFH 12.12.2001 - BStBl 2002 II S. 202); aber >Sonstige selbständige Arbeit

b) **Beispiele für Gewerbebetrieb**

Altenpfleger, soweit auch eine hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten erfolgt (>BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030),

Anlageberater/Finanzanalyst (>BFH vom 2.9.1988 - BStBl 1989 II S. 24),

Ärztepropagandist (>BFH vom 27.4.1961 - BStBl III S. 315),

Apotheken-Inventurbüro (>BFH vom 15.6.1965 - BStBl III S. 556),

Apothekenrezeptabrechner (>BFH vom 28.3.1974 - BStBl II S. 515),

Architekt, der bei Ausübung einer beratenden Tätigkeit an der Vermittlung von Geschäftsabschlüssen mittelbar beteiligt ist (>BFH vom 14.6.1984 - BStBl 1985 II S. 15) oder der schlüsselfertige Gebäude errichten lässt; die Gewerblichkeit erstreckt sich in diesem Fall auch auf ggf. erbrachte Ingenieur- oder Architektenleistungen (>BFH vom 18.10.2006 - BStBl 2008 II S. 54).

Artist (>BFH vom 16.3.1951 - BStBl III S. 97),

Baubetreuer (Bauberater), die sich lediglich mit der wirtschaftlichen (finanziellen) Betreuung von Bauvorhaben befassen (>BFH vom 29.5.1973 - BStBl 1974 II S. 447 und vom 30.5.1973 - BStBl II S. 668),

Bauleiter (>BFH vom 22.1.1988 - BStBl II S. 497 und vom 11.8.1999 - BStBl 2000 II S. 31), es sei denn, seine Ausbildung entspricht derjenigen eines Architekten (>BFH vom 12.10.1989 - BStBl 1990 II S. 64) oder eines (Wirtschafts-)Ingenieurs (>BFH vom 6.9.2006 - BStBl 2007 II S. 118).

Beratungsstellenleiter eines Lohnsteuerhilfevereins (>BFH vom 10.12.1987 - BStBl 1988 II S. 273),

Berufsbetreuer i. S. v. §§ 1896 ff. BGB (>BFH vom 4.11.2004 - BStBl 2005 II S. 288)

Berufssportler (>BFH vom 22.1.1964 - BStBl III S. 207),

Bezirksschornsteinfegermeister (>BFH vom 13.11.1996 - BStBl 1997 II S. 295),

Bodybuilding-Studio, wenn unterrichtende Tätigkeit nur die Anfangsphase der Kurse prägt und im Übrigen den Kunden Trainingsgeräte zur freien Verfügung stehen (>BFH vom 18.4.1996 - BStBl II S. 573),

Buchhalter (>BFH vom 28.6.2001 - BStBl 2002 II S. 338),

Buchmacher (>RFH vom 22.2.1939 - RStBl S. 576),

Bühnenvermittler (>BFH vom 15.4.1970 - BStBl II S. 517),

Datenschutzbeauftragter (BFH vom 5.6.2003 - BStBl II S. 761),

Detektiv (>RFH vom 15.7.1942 - RStBl S. 989),

Dispacheur (>BFH vom 26.11.1992 - BStBl 1993 II S. 235),

EDV-Berater übt keine ingenieurähnliche Tätigkeit aus, wenn er im Bereich der Anwendersoftware die Entwicklung qualifizierter Software nicht durch eine klassische ingenieurmäßige Vorgehensweise (Planung, Konstruktion, Überwachung) betreibt und wenn er keine Ausbildung, die der eines Ingenieurs vergleichbar ist, besitzt (>BFH vom 4.5.2004 - BStBl II S. 989),

Erbensucher (>BFH vom 24.2.1965 - BStBl III S. 263),

Fahrschule, wenn der Inhaber nicht die Fahrlehrererlaubnis besitzt (>BFH vom 4.10.1966 - BStBl III S. 685),

Finanz- und Kreditberater (>BFH vom 13.4.1988 - BStBl II S. 666),

Fitness-Studio; keine unterrichtende Tätigkeit, wenn Kunden im Wesentlichen in Gerätebedienung eingewiesen und Training in Einzelfällen überwacht wird (>BFH vom 13.1.1994 - BStBl II S. 362),

Fotograf, der Werbeaufnahmen macht; Werbeaufnahmen macht auch, wer für Zeitschriften Objekte auswählt und zum Zweck der Ablichtung arrangiert, um die von ihm oder einem anderen Fotografen dann hergestellten Aufnahmen zu veröffentlichen (>BFH vom 19.2.1998 - BStBl II S. 441),

Fotomodell (>BFH vom 8.6.1967 - BStBl III S. 618),

Gutachter auf dem Gebiet der Schätzung von Einrichtungsgegenständen und Kunstwerken (>BFH vom 22.6.1971 - BStBl II S. 749),

Havariesachverständiger (>BFH vom 22.6.1965 - BStBl III S. 593),

Hellseher (>BFH vom 30.3.1976 - BStBl II S. 464),

Hersteller künstlicher Menschenaugen (>BFH vom 25.7.1968 - BStBl II S. 662),

Industriepropagandisten (>RFH vom 25.3.1938 - RStBl S. 733), Ingenieure als **Werber für Lieferfirmen** (>RFH vom 30.8.1939 - RStBl 1940 S. 14),

Inventurbüro (>BFH vom 28.11.1968 - BStBl 1969 II S. 164),

Kfz-Sachverständiger ohne Ingenieurexamen, dessen Tätigkeit keine mathematisch-technischen Kenntnisse wie die eines Ingenieurs voraussetzt (>BFH vom 9.7.1992 - BStBl 1993 II S. 100),

Klavierstimmer (>BFH vom 22.3.1990 - BStBl II S. 643),

Konstrukteur, der überwiegend Bewehrungspläne fertigt (>BFH vom 5.10.1989 - BStBl 1990 II S. 73),

Krankenpfleger/Krankenschwester, soweit auch eine hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten erfolgt (>BFH vom 22.1.2004 - BStBl II S. 509),

Kükensortierer (>BFH vom 16.8.1955 - BStBl III S. 295),

Künstleragenten (>BFH vom 18.4.1972 - BStBl II S. 624),

Makler (>RFH vom 1.6.1938 - RStBl S. 842),

Marktforschungsberater (>BFH vom 27.2.1992 - BStBl II S. 826),

Masseur (staatlich geprüft), **Heilmasseur**, wenn diese lediglich oder überwiegend kosmetische oder Schönheitsmassagen durchführen (>BFH vom 26.11.1970 - BStBl 1971 II S. 249),

Personalberater, der seinen Auftraggebern von ihm ausgesuchte Kandidaten für eine zu besetzende Stelle vermittelt (>BFH vom 19.9.2002 - BStBl 2003 II S. 25),

Pilot (>BFH vom 16.5.2002 - BStBl II S. 565),

Probenehmer für Erze, Metalle und Hüttenerzeugnisse (>BFH vom 14.11.1972 - BStBl 1973 II S. 183),

Promotionsberater (>BFH vom 8.10.2008 - BStBl 2009 II S. 238),

Rechtsbeistand, der mit Genehmigung des Landgerichtspräsidenten Auszüge aus Gerichtsakten für Versicherungsgesellschaften fertigt (>BFH vom 18.3.1970 - BStBl II S. 455),

Restaurator, es sei denn, er beschränkt sich auf die Erstellung von Gutachten und Veröffentlichungen und wird daher wissenschaftlich tätig oder die Tätigkeit betrifft ein Kunstwerk, dessen Beschädigung ein solches Ausmaß aufweist, dass seine Wiederherstellung eine eigenschöpferische Leistung des Restaurators erfordert (>BFH vom 4.11.2004 - BStBl 2005 II S. 362),

Rezeptabrechner für Apotheken (>BFH vom 28.3.1974 - BStBl II S. 515),

Rundfunkermittler, der im Auftrag einer Rundfunkanstalt Schwarzhörer aufspürt (>BFH vom 2.12.1998 - BStBl 1999 II S. 534),

Rundfunksprecher entfaltet in der Regel keine künstlerische Tätigkeit (>BFH vom 20.6.1962 - BStBl III S. 385 und

vom 24.10.1963 - BStBl III S. 589),

Schadensregulierer im Auftrag einer Versicherungsgesellschaft (>BFH vom 29.8.1961 - BStBl III S. 505),

Schiffssachverständiger, wenn er überwiegend reine Schadensgutachten (im Unterschied zu Gutachten über Schadens- und Unfallursachen) erstellt (>BFH vom 21.3.1996 - BStBl II S. 518),

Spielerberater von Berufsfußballspielern (>BFH vom 26.11.1998 - BStBl 1999 I S. 167),

Treuhänderische Tätigkeit eines Rechtsanwaltes für Bauherrengemeinschaften (>BFH vom 1.2.1990 - BStBl II S. 534) sowie eines Wirtschaftsprüfers bei einem Immobilienfonds (>BFH vom 18.10.2006 - BStBl 2007 II S. 266),

Vereidigter Kursmakler (>BFH vom 13.9.1955 - BStBl III S. 325),

Versicherungsberater (>BFH vom 16.10.1997 - BStBl 1998 II S. 139),

Versicherungsvertreter, selbständiger; übt auch dann eine gewerbliche Tätigkeit aus, wenn er nur für ein einziges Versicherungsunternehmen tätig sein darf (>BFH vom 26.10.1977 - BStBl 1978 II S. 137),

Versteigerer (>BFH vom 24.1.1957 - BStBl III S. 106),

Vortragswerber (>BFH vom 5.7.1956 - BStBl III S. 255),

Werbeberater (>BFH vom 16.1.1974 - BStBl II S. 293),

Wirtschaftswissenschaftler, der sich auf ein eng begrenztes Tätigkeitsgebiet, z. B. die Aufnahme und Bewertung von Warenbeständen in einem bestimmten Wirtschaftszweig, spezialisiert und diese Tätigkeit im Wesentlichen von zahlreichen Hilfskräften in einem unternehmensartig organisierten Großbüro ausführen lässt (>BFH vom 28.11.1968 - BStBl 1969 II S. 164),

Zolldeklarant (>BFH vom 21.9.1989 - BStBl 1990 II S. 153).

Ähnliche Berufe

- Ob ein ähnlicher Beruf vorliegt, ist durch Vergleich mit einem bestimmten Katalogberuf festzustellen (>BFH vom 5.7.1973 - BStBl II S. 730).
- Ein Beruf ist einem der Katalogberufe ähnlich, wenn er in wesentlichen Punkten mit ihm verglichen werden kann. Dazu gehören die Vergleichbarkeit der **Ausbildung** und der beruflichen **Tätigkeit** (>BFH vom 12.10.1989 - BStBl 1990 II S. 64),
- >Autodidakt
- Der Nachweis **ingenieurähnlicher Tätigkeiten** kann nicht durch die Tätigkeit erbracht werden, die auch anhand von Formelsammlungen und praktischen Erfahrungen ausgeübt werden kann (>BFH vom 11.7.1991 - BStBl II S. 878). Demgegenüber werden an die Breite der Tätigkeit geringere Anforderungen gestellt (>BFH vom 14.3.1991 - BStBl II S. 769). Dies gilt nicht für die dem **beratenden Betriebswirt** ähnlichen Berufe; bei diesen muss sich die Beratungstätigkeit wenigstens auf einen betrieblichen Hauptbereich der Betriebswirtschaft beziehen (>BFH vom 12.10.1989 - BStBl 1990 II S. 64).
- Ein **Hochbautechniker** mit den einem Architekten vergleichbaren theoretischen Kenntnissen übt auch in den Veranlagungszeiträumen eine architektenähnliche Tätigkeit aus, in denen er lediglich als Bauleiter tätig wird (>BFH vom 12.10.1989 - BStBl 1990 II S. 64).
- Ist für die Ausübung des Katalogberufes eine **staatliche Erlaubnis** erforderlich, kann die ohne staatliche Erlaubnis entfaltete Tätigkeit nicht ähnlich sein (>BFH vom 13.2.2003 - BStBl II S. 721).
- >Heil- und Heilhilfsberufe
- Eine Vergleichbarkeit der Ausbildung erfordert, dass der Tiefe und der Breite nach das Wissen des Kernbereichs des jeweiligen Fachstudiums nachgewiesen wird. Vertiefte Kenntnisse auf einem Teilgebiet des Fachstudiums reichen für eine freiberufliche Tätigkeit nicht aus (>BFH vom 18.4.2007 - BStBl II S. 781).

Autodidakt

Verfügt der Stpfl. nicht über einen entsprechenden Studienabschluss (Autodidakt), muss er eine diesem vergleichbare Tiefe und Breite seiner Vorbildung nachweisen. Da der Nachweis durch Teilnahme an Kursen oder Selbststudium auch den Erfolg der autodidaktischen Ausbildung mit umfasst, ist dieser Beweis regelmäßig schwer zu erbringen (>BFH vom 14.3.1991 - BStBl II S. 769).

- Der Autodidakt kann aber ausnahmsweise den Nachweis der erforderlichen theoretischen Kenntnisse anhand eigener praktischer Arbeiten erbringen. Hierbei ist erforderlich, dass seine Tätigkeit besonders anspruchsvoll ist und nicht nur der Tiefe, sondern auch der Breite nach zumindest das Wissen des Kernbereichs eines Fachstudiums voraussetzt und den Schwerpunkt seiner Arbeit bildet (>BFH vom 9.7.1992 - BStBl II 1993 S. 100). Die praktischen Arbeiten müssen so beschaffen sein, dass aus ihnen auf eine Ausbildung, einen Kenntnisstand und eine Qualifikation geschlossen werden kann, die durch den Kernbereich eines Fachstudiums vermittelt wird (>BFH vom 11.8.1999 - BStBl 2000 II S. 31). Es ist unschädlich, wenn die Kenntnisse in einem Hauptbereich des Fachstudiums unzureichend sind, der Stpfl. jedoch insgesamt eine entsprechende Abschlussprüfung an einer Hochschule, Fachhochschule oder Berufsakademie bestehen würde (>BFH vom 19.9.2002 - BStBl 2003 II S. 27 und vom 28.8.2003 - BStBl II S. 919).
- Der Nachweis der erforderlichen theoretischen Kenntnisse kann auch mittels einer Wissensprüfung durch einen Sachverständigen erbracht werden (>BFH vom 26.6.2002 - BStBl II S. 768).
- Ein abgebrochenes Studium reicht zum Nachweis einer autodidaktischen Ausbildung nicht aus (>BFH vom 4.5.2000 - BStBl II S. 616).

Erbauseinandersetzung

>BMF vom 14.3.2006 (BStBl I S. 253).

(Anhang 13)

Erzieherische Tätigkeit

- Eine freiberufliche erzieherische Tätigkeit kann ohne Ablegung einer fachlichen Prüfung ausgeübt werden (>BFH vom 25.4.1974 - BStBl II S. 642). Eine Beratungstätigkeit, die auf Lösung von Problemen in einem bestimmten Teilbereich zwischenmenschlicher Beziehungen gerichtet ist, ist nicht erzieherisch; Voraussetzung jeder erzieherischen Tätigkeit i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist, dass die ganze Persönlichkeit geformt wird (>BFH vom 11.6.1997 - BStBl II S. 687).
- Leistet der Stpfl. Erziehungshilfe, indem er die betreuten Kinder zeitweise in seinen Haushalt aufnimmt, erzielt er Einkünfte aus einer freiberuflichen Tätigkeit, wenn die Erziehung der Gesamtheit der Betreuungsleistung das Gepräge gibt (>BFH vom 2.10.2003 - BStBl 2004 II S. 129).

Gemischte Tätigkeit

- **Allgemeines**

  Wird neben einer freiberuflichen eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, sind die beiden Tätigkeiten steuerlich entweder getrennt oder einheitlich zu behandeln.

- **Getrennte Behandlung**

  Die Tätigkeiten sind zu trennen, sofern dies nach der Verkehrsauffassung möglich ist (>BFH vom 2.10.2003 - BStBl 2004 II S. 363). Betätigt sich eine natürliche Person sowohl gewerblich als auch freiberuflich und besteht zwischen den Tätigkeiten kein sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang, werden nebeneinander Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit erzielt. Aber auch wenn zwischen den Betätigungen gewisse sachliche und wirtschaftliche Berührungspunkte bestehen - also eine gemischte Tätigkeit vorliegt -, sind die Betätigungen regelmäßig getrennt zu erfassen (>BFH vom 11.7.1991 - BStBl 1992 II S. 353). Sind die Einkünfte nicht bereits vom Stpfl. getrennt ermittelt worden, muss eine Trennung ggf. im Wege der Schätzung erfolgen (>BFH vom 18.1.1962 - BStBl III S. 131).

- **Einheitliche Behandlung**

  Eine einheitliche Tätigkeit liegt nur vor, wenn die verschiedenen Tätigkeiten derart miteinander verflochten sind, dass sie sich gegenseitig unlösbar bedingen (>BFH vom 11.7.1991 - BStBl 1992 II S. 413). Schuldet ein Stpfl. seinem Auftraggeber einen einheitlichen Erfolg, ist die zur Durchführung des Auftrags erforderliche Tätigkeit regelmäßig als einheitliche zu beurteilen (>BFH vom 18.10.2006 - BStBl 2008 II S. 54). Werden in einem Betrieb nur gemischte Leistungen erbracht, ist der Betrieb danach zu qualifizieren, welche der einzelnen Tätigkeiten der Gesamttätigkeit das Gepräge gibt (>BFH vom 2.10.2003 - BStBl 2004 II S. 363).

- **Beispiele**
  - Der Ankauf und Verkauf von Waren ist grundsätzlich der freiberuflichen Tätigkeit derart wesensfremd, dass er zur Gewerblichkeit führt (>H 15.8 (5) Einheitliche Gesamtbetätigung; >BFH vom 24.4.1997 - BStBl II S. 567).
  - Werden von Architekten i. V. m. gewerblichen Grundstücksverkäufen Architektenaufträge jeweils in getrennten Verträgen vereinbart und durchgeführt, liegen zwei getrennte Tätigkeiten vor (>BFH vom 23.10.1975 - BStBl 1976 II S. 152).
  - >Heil- und Heilhilfsberufe
  - Ein Rechtsanwalt, der den Vertriebsunternehmen oder Initiatoren von Bauherren-Modellen Interessenten am Erwerb von Eigentumswohnungen nachweist oder der entsprechende Verträge vermittelt, ist insoweit nicht freiberuflich tätig (>BFH vom 1.2.1990 - BStBl II S. 534).
  - Ist ein Steuerberater für eine Bauherrengemeinschaft als Treuhänder tätig, können einzelne für die Treugeber erbrachte Leistungen, die zu den typischerweise von Steuerberatern ausgeübten Tätigkeiten gehören, als freiberuflich gewertet werden, wenn sie von den gewerblichen Treuhänderleistungen abgrenzbar sind (>BFH vom 21.4.1994 - BStBl II S. 650). Eine getrennte steuerliche Behandlung ist jedoch nicht möglich, wenn ein Steuerberater, der einem Vertriebsunternehmen Interessenten an den Eigentumswohnungen nachweist oder Verträge über den Erwerb vermittelt, Abnehmer bezüglich der Eigentumswohnungen steuerlich berät; die von dem Vertriebsunternehmen durch Pauschalhonorar mit vergütete Beratung ist Teil der einheitlichen gewerblichen Betätigung (>BFH vom 9.8.1983 - BStBl 1984 II S. 129),
  - Ein Wirtschaftsprüfer übt eine gewerbliche Tätigkeit aus, soweit er als Treuhänder bei einem Immobilienfonds tätig wird (>BFH vom 18.10.2006 - BStBl 2007 II S. 266).

Gesellschaft

- Schließen sich Angehörige eines freien Berufs zu einer Personengesellschaft zusammen, haben die Gesellschafter nur dann freiberufliche Einkünfte, wenn alle Gesellschafter, ggf. auch die Kommanditisten, die Merkmale eines freien Berufs erfüllen. Kein Gesellschafter darf nur kapitalmäßig beteiligt sein oder Tätigkeiten ausüben, die keine freiberuflichen sind (>BFH vom 11.6.1985 - BStBl II S. 584 und vom 9.10.1986 - BStBl 1987 II S. 124). Dies gilt ungeachtet des Umfangs der Beteiligung (>BFH vom 28.10.2008 - BStBl 2009 II S. 642). Eine Personengesellschaft, die sich aus Angehörigen unterschiedlicher freier Berufe zusammensetzt, ist nicht bereits vom Grundsatz her als gewerbliche Mitunternehmerschaft einzustufen (>BFH vom 23.11.2000 - BStBl 2001 II S. 241). Beratende Bauingenieure können im Rahmen einer GbR, auch wenn sie nur in geringem Umfang tätig werden, eigenverantwortlich tätig sein (>BFH vom 20.4.1989 - BStBl II S. 727). Eine an einer KG als Mitunternehmerin beteiligte GmbH ist selbst dann eine berufsfremde Person, wenn ihre sämtlichen Gesellschafter und ihr Geschäftsführer Angehörige eines freien Berufs sind (>BFH vom 17.1.1980 - BStBl II S. 336 und vom 8.4.2008 - BStBl II S. 681).
- Ein an einer interprofessionellen Freiberufler-Personengesellschaft beteiligter Volks- oder Betriebswirt, der dort lediglich kaufmännische Leitungsaufgaben oder sonstige Managementtätigkeiten übernimmt, ist nicht beratend und damit nicht freiberuflich tätig (>BFH vom 28.10.2008 - BStBl 2009 II S. 642).
- Eine Personengesellschaft entfaltet keine freiberufliche Tätigkeit, wenn sie als Holdinggesellschaft geschäftsleitende, kontrollierende und koordinierende kaufmännische Funktionen innerhalb einer Gruppe von freiberuflichen Unternehmen wahrnimmt (>BFH vom 28.10.2008 - BStBl 2009 II S. 647).
- Üben Personengesellschaften auch nur zum Teil eine gewerbliche Tätigkeit aus, so ist ihr gesamter Betrieb als gewerblich zu behandeln >R 15.8 (5). Zur steuerrechtlichen Behandlung des Verkaufs von Kontaktlinsen nebst Pflegemitteln, von Mundhygieneartikeln sowie von Tierarzneimitteln durch ärztliche Gemeinschaftspraxen >BMF vom 14.5.1997 (BStBl I S. 566).

Zur steuerrechtlichen Anerkennung der Ausgliederung der gewerblichen Tätigkeit auf eine personenidentische Gesellschaft (Schwestergesellschaft) >auch BFH vom 19.2.1998 (BStBl II S. 603).

- Bei mehrstöckigen Personengesellschaften entfaltet die Untergesellschaft nur dann eine freiberufliche Tätigkeit, wenn neben den unmittelbar beteiligten Gesellschaftern auch sämtliche Gesellschafter der Obergesellschaft die Merkmale des freien Berufs erfüllen und als solche in der Untergesellschaft tätig sind (>BFH vom 28.10.2008 - BStBl 2009 II S. 642).
- Stellen ein Kameramann und ein Tontechniker als Gesellschafter einer Personengesellschaft für Fernsehanstalten mit Originalton unterlegtes Filmmaterial über aktuelle Ereignisse her, sind sie als Bildberichterstatter freiberuflich i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG tätig (>BFH vom 20.12.2000 - BStBl 2002 II S. 478).

Heil- und Heilhilfsberufe

- Betreibt ein Arzt ein **Krankenhaus**, liegt eine freiberufliche Tätigkeit vor, wenn es ein notwendiges Hilfsmittel für die ärztliche Tätigkeit darstellt und aus dem Krankenhaus ein besonderer Gewinn nicht angestrebt wird (>RFH vom 15.3.1939 - RStBl S. 853). Entsprechendes gilt hinsichtlich einer von einem Arzt oder von einem Heilpraktiker, Physiotherapeuten (Krankengymnasten), Heilmasseur betriebenen **medizinischen Badeanstalt** (>BFH vom 26.11.1970 - BStBl II 1971 S. 249).
- Ist eine von einem Arzt betriebene Klinik, ein Kurheim oder Sanatorium ein gewerblicher Betrieb, gehören grundsätzlich auch seine im Rahmen dieses Betriebes erzielten Einnahmen aus ärztlichen Leistungen zu den Einnahmen aus Gewerbebetrieb, wenn ein ganzheitliches Heilverfahren praktiziert wird, für das ein einheitliches Entgelt zu entrichten ist (>BFH vom 12.11.1964 - BStBl 1965 III S. 90). Ein Arzt, der eine Privatklinik betreibt, erzielt jedoch dann gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb der Klinik und freiberufliche Einkünfte aus den von ihm erbrachten stationären ärztlichen Leistungen, wenn die Leistungen der Klinik einerseits und die ärztlichen Leistungen andererseits gesondert abgerechnet werden und sich nicht gegenseitig unlösbar bedingen (>BFH vom 2.10.2003 - BStBl 2004 II S. 363). Das gilt entsprechend, wenn der Betrieb einer medizinischen Badeanstalt als Gewerbebetrieb anzusehen ist.
- **Tierärzte**, die **Medikamente oder Impfstoffe** gegen Entgelt abgeben, sind gewerblich tätig (>BFH vom 1.2.1979 - BStBl II S. 574 und vom 27.7.1978 - BStBl II S. 686 sowie BMF vom 14.5.1997 - BStBl I S. 566).
- Der Verkauf von **Kontaktlinsen nebst Pflegemitteln** und von **Mundhygieneartikeln** ist eine gewerbliche Tätigkeit (>BMF vom 14.5.1997 - BStBl I S. 566).
- Soweit Heil- oder Heilhilfsberufe nicht zu den Katalogberufen zählen, ist ein solcher Beruf einem der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG genannten **Katalogberufe ähnlich**, wenn das typische Bild des Katalogberufs mit seinen wesentlichen Merkmalen dem Gesamtbild des zu beurteilenden Berufs vergleichbar ist. Dazu gehören die Vergleichbarkeit der jeweils ausgeübten Tätigkeit nach den sie charakterisierenden Merkmalen, die Vergleichbarkeit der Ausbildung und die Vergleichbarkeit der Bedingungen, an die das Gesetz die Ausübung des zu vergleichenden Berufs knüpft.

  Abweichend von den vorgenannten Grundsätzen stellt die Zulassung des jeweiligen Stpfl. oder die regelmäßige Zulassung seiner Berufsgruppe nach § 124 Abs. 2 SGB V durch die zuständigen Stellen der gesetzlichen Krankenkassen ein ausreichendes Indiz für das Vorliegen einer dem Katalogberuf des Krankengymnasten ähnlichen Tätigkeit dar. Fehlt es an dieser Zulassung, kann durch ein Gutachten nachgewiesen werden, ob die Ausbildung, die Erlaubnis und die Tätigkeit des Stpfl. mit den Erfordernissen des § 124 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 3 SGB V vergleichbar sind (>BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030).

Künstlerische Tätigkeit

- Eine künstlerische Tätigkeit liegt vor, wenn die Arbeiten nach ihrem Gesamtbild **eigenschöpferisch** sind und über eine hinreichende Beherrschung der Technik hinaus eine bestimmte **künstlerische Gestaltungshöhe** erreichen (>BFH vom 11.7.1991 - BStBl 1992 II S. 353). Dabei ist nicht jedes einzelne von dem Künstler geschaffene Werk für sich, sondern die gesamte von ihm im VZ ausgeübte Tätigkeit zu würdigen (>BFH vom 11.7.1960 - BStBl III S. 453).
- Im Übrigen ist aber bei der Entscheidung der Frage, ob ein bisher freiberuflich Tätiger Gewerbetreibender wird, nicht auf die möglicherweise besonders gelagerten Umstände eines einzelnen VZ abzustellen, sondern zu prüfen, ob die**allgemeine Tendenz** zur Entwicklung eines Gewerbebetriebes hingeht (>BFH vom 24.7.1969 - BStBl 1970 II S. 86).

- Da die künstlerische Tätigkeit in besonderem Maße **persönlichkeitsbezogen** ist, kann sie als solche nur anerkannt werden, wenn der Künstler auf sämtliche zur Herstellung eines Kunstwerks erforderlichen Tätigkeiten den entscheidenden gestaltenden Einfluss ausübt (>BFH vom 2.12.1980 - BStBl 1981 II S. 170).
- Zum Verfahren bei Vorliegen einander widersprechender **Gutachten** (>BFH vom 11.7.1991 - BStBl II S. 889).

Laborleistungen

- >BMF vom 12.2.2009 (BStBl I S. 398)
- >Mithilfe anderer Personen

Mitarbeit eines angestellten Berufsträgers

Betreuen ein selbständig tätiger und ein angestellter Ingenieur jeweils einzelne Projekte eigenverantwortlich und leitend, ist trotz der gleichartigen Tätigkeit eine - ggf. im Schätzungswege vorzunehmende - Aufteilung der Einkünfte nicht ausgeschlossen mit der Folge, dass die vom Unternehmensinhaber selbst betreuten Projekte der freiberuflichen Tätigkeit zuzuordnen sind, und nur die von dem Angestellten betreuten Projekte zu gewerblichen Einkünften führen (>BFH vom 8.10.2008 - BStBl 2009 II S. 143).

Mithilfe anderer Personen

Fachlich vorgebildete Arbeitskräfte sind nicht nur Angestellte, sondern auch Subunternehmer (>BFH vom 23.5.1984 - BStBl II S. 823 und vom 20.12.2000 - BStBl 2002 II S. 478). Die Beschäftigung von fachlich vorgebildeten Mitarbeitern steht der Annahme einer freiberuflichen Tätigkeit nicht entgegen, wenn der Berufsträger auf Grund eigener Fachkenntnisse **leitend** tätig wird und auch hinsichtlich der für den Beruf typischen Tätigkeit **eigenverantwortlich**mitwirkt (>BFH vom 1.2.1990 - BStBl II S. 507); im Fall eines Schulleiters genügt es, dass er eigenständig in den Unterricht anderer Lehrkräfte eingreift, indem er die Unterrichtsveranstaltungen mitgestaltet und ihnen damit den**Stempel seiner Persönlichkeit** gibt (>BFH vom 23.1.1986 - BStBl II S. 398). Die leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit des Berufsträgers muss sich auf die **Gesamttätigkeit** seiner Berufspraxis erstrecken; es genügt somit nicht, wenn sich die auf persönlichen Fachkenntnissen beruhende Leitung und eigene Verantwortung auf einen Teil der Berufstätigkeit beschränkt (>BFH vom 5.12.1968 - BStBl 1969 II S. 165). Freiberufliche Arbeit leistet der Berufsträger nur, wenn die Ausführung jedes einzelnen ihm erteilten Auftrags ihm und nicht dem fachlichen Mitarbeiter, den Hilfskräften, den technischen Hilfsmitteln oder dem Unternehmen als Ganzem zuzurechnen ist, wobei in einfachen Fällen eine fachliche Überprüfung der Arbeitsleistung des Mitarbeiters genügt (>BFH vom 1.2.1990 - BStBl II S. 507). Danach ist z. B. in den folgenden Fällen eine **gewerbliche Tätigkeit** anzunehmen:

- Ein Stpfl. unterhält ein **Übersetzungsbüro**, ohne dass er selbst über Kenntnisse in den Sprachen verfügt, auf die sich die Übersetzungstätigkeit erstreckt.
- Ein **Architekt** befasst sich vorwiegend mit der Beschaffung von Aufträgen und lässt die fachliche Arbeit durch Mitarbeiter ausführen.
- Ein **Ingenieur** beschäftigt fachlich vorgebildete Arbeitskräfte und übt mit deren Hilfe eine Beratungstätigkeit auf mehreren Fachgebieten aus, die er nicht beherrscht oder nicht leitend bearbeitet (>BFH vom 11.9.1968 - BStBl II S. 820).

  >auch Mitarbeit eines angestellten Berufsträgers

- Ein Stpfl. betreibt eine **Fahrschule**, besitzt jedoch nicht die Fahrlehrererlaubnis (>BFH vom 4.10.1966 - BStBl III S. 685).
- Ein Stpfl. ist Inhaber einer **Privatschule** und beschäftigt eine Anzahl von Lehrkräften, ohne durch eigenen Unterricht sowie durch das Mitgestalten des von anderen Lehrkräften erteilten Unterrichts eine überwiegend eigenverantwortliche Unterrichtstätigkeit auszuüben (>BFH vom 6.11.1969 - BStBl 1970 II S. 214 und vom 13.12.1973 - BStBl 1974 II S. 213); das Gleiche gilt für **Reitunterricht** auf einem Reiterhof >BFH vom 16.11.1978 (BStBl 1979 II S. 246).
- Ein **Facharzt für Laboratoriumsmedizin** hat nicht ausreichend Zeit für die persönliche Mitwirkung am einzelnen Untersuchungsauftrag (>BFH vom 21.3.1995 - BStBl II S. 732).

- Ein **Krankenpfleger** überlässt Pflegeleistungen weitgehend seinen Mitarbeitern (>BFH vom 5.6.1997 - BStBl II S. 681).
- Ein **Bildberichterstatter** gibt Aufträge an andere Kameraleute und Tontechniker weiter, ohne insoweit auf die Gestaltung des Filmmaterials Einfluss zu nehmen (>BFH vom 20.12.2000 - BStBl 2002 II S. 478).

Der Berufsträger darf weder die Leitung noch die Verantwortlichkeit einem Geschäftsführer oder Vertreter übertragen. Eine leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit ist jedoch dann noch gegeben, wenn ein Berufsträger nur**vorübergehend**, z. B. während einer Erkrankung, eines Urlaubs oder der Zugehörigkeit zu einer gesetzgebenden Körperschaft oder der Mitarbeit in einer Standesorganisation, seine Berufstätigkeit nicht selbst ausüben kann.

Rechts- und wirtschaftsberatende Berufe

- Zu der freien Berufstätigkeit eines Wirtschaftsprüfers, vereidigten Buchprüfers, Steuerberaters, Steuerbevollmächtigten usw. können auch die Prüfungen der laufenden Eintragungen in den Geschäftsbüchern, die Prüfung der Inventur, die Durchführung des Hauptabschlusses und die Aufstellung der Steuererklärungen gehören. Die Bücherführung für andere Personen, z. B. durch einen Steuerberater oder einen Steuerbevollmächtigten, ist ebenfalls grundsätzlich eine freiberufliche Tätigkeit (>RFH vom 8.3.1939 - RStBl S. 577 und BFH vom 12.9.1951 - BStBl III S. 197).
- >Gemischte Tätigkeit

Schriftstellerische Tätigkeit

- Ein Schriftsteller muss für die Öffentlichkeit schreiben und es muss sich um den Ausdruck eigener Gedanken handeln, mögen sich diese auch auf rein tatsächliche Vorgänge beziehen. Es ist nicht erforderlich, dass das Geschriebene einen wissenschaftlichen oder künstlerischen Inhalt hat. Der Schriftsteller braucht weder Dichter noch Künstler noch Gelehrter zu sein (>BFH vom 14.5.1958 - BStBl III S. 316).
- Die selbständige Entwicklung von Softwarelernprogrammen ist dann eine schriftstellerische Tätigkeit, wenn eigene Gedanken verfasst werden und die Programme für die Öffentlichkeit bestimmt sind (>BFH vom 10.9.1998 - BStBl 1999 II S. 215).
- Das Verfassen von Anleitungen zum Umgang mit technischen Geräten ist eine schriftstellerische Tätigkeit, wenn der auf der Grundlage mitgeteilter Daten erstellte Text als eine eigenständige gedankliche Leistung des Autors erscheint (>BFH vom 25.4.2002 - BStBl II S. 475).

Sonstige selbständige Arbeit

- Eine Tätigkeit ist auch eine sonstige selbstständige Arbeit i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG, wenn sie den dort aufgeführten Tätigkeiten (Vollstreckung von Testamenten, Vermögensverwaltung, Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied) ähnlich ist (>BFH vom 28.8.2003 - BStBl 2004 II S. 112).
- Die Tatsache, dass ein Stpfl. "selbständig und eigenverantwortlich" i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG tätig ist, reicht im Rahmen des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht aus, die Tätigkeit als selbständige zu qualifizieren. Nimmt die sonstige selbständige Tätigkeit einen Umfang an, der die ständige **Beschäftigung mehrerer Angestellter** oder die**Einschaltung von Subunternehmern** erforderlich macht, und werden den genannten Personen nicht nur untergeordnete, insbesondere vorbereitende oder mechanische Aufgaben übertragen, liegt eine gewerbliche Tätigkeit vor (sog. **Vervielfältigungstheorie**, >BFH 12.12.2001 - BStBl 2002 II S. 202). In diesen Fällen übt auch der Subunternehmer keine sonstige selbständige Tätigkeit aus (>BFH vom 28.4.2005 - BStBl II S. 611).
- Auch wenn nur **Hilfskräfte** beschäftigt werden, die ausschließlich untergeordnete Arbeiten erledigen, kann der Umfang des Betriebs den gewerblichen Charakter begründen (>BFH vom 23.5.1984 - BStBl II S. 823). Danach üben z. B.
  - **Hausverwalter**, die eine größere Zahl von Gebäuden verwalten und sich zur Erledigung ihrer Arbeiten ständig mehrerer Hilfskräfte bedienen, und
  - **Zwangsverwalter**, die zur Erfüllung ihrer Aufgaben gewerblich tätige Verwaltungsgesellschaften als Erfüllungsgehilfen einschalten, in der Regel eine gewerbliche Tätigkeit aus (>BFH vom 13.5.1966 - BStBl III S. 489).

- Auch bei einem **Rechtsanwalt**, der als **Verwalter im Insolvenzverfahren** tätig ist, liegt unter den Voraussetzungen der Vervielfältigungstheorie eine gewerbliche Tätigkeit vor (>BFH 12.12.2001 - BStBl 2002 II S. 202).
- Eine Tätigkeit als **Aufsichtsratsmitglied** i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG übt derjenige aus, der mit der Überwachung der Geschäftsführung einer Gesellschaft beauftragt ist. Dies ist dann nicht der Fall, wenn vom Beauftragten im Wesentlichen Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen werden (>BFH vom 28.8.2003 - BStBl 2004 II S. 103).

Unterrichtende Tätigkeit

Der Betrieb einer **Unterrichtsanstalt** ist dann als Ausübung eines freien Berufs anzusehen, wenn der Inhaber über entsprechende Fachkenntnisse verfügt und den Betrieb der Schule eigenverantwortlich leitet (>Mithilfe anderer Personen). Für eine spezifisch individuelle Leistung, wie es die Lehrtätigkeit ist, gelten dabei **besonders enge Maßstäbe**(>BFH vom 1.4.1982 - BStBl II S. 589).

Ein der Schule angeschlossenes **Internat** rechnet zur freiberuflichen Tätigkeit, wenn das Internat ein notwendiges Hilfsmittel für die Schule ist und das Internat keine besondere Gewinnquelle neben der Schule bildet (>BFH vom 30.6.1964 - BStBl III S. 630). Für die Behandlung der beiden Betriebe als gemischte Tätigkeit und ihre getrennte steuerliche Behandlung (>**Gemischte Tätigkeit**). Eine freiberufliche erzieherische Tätigkeit kann ohne Ablegung einer fachlichen Prüfung ausgeübt werden (>BFH vom 25.4.1974 - BStBl II S. 642).

Der Betrieb eines **Fitness-Studios** stellt keine unterrichtende Tätigkeit dar, wenn sich die persönliche Betreuung der Kunden im Wesentlichen auf die Einweisung in die Handhabung der Geräte und die Überwachung des Trainings in Einzelfällen beschränkt (>BFH vom 13.1.1994 - BStBl II S. 362). Dies gilt auch bei einem **Bodybuilding-Studio**, wenn die unterrichtende Tätigkeit nur die Anfangsphase der Kurse prägt und im Übrigen den Kunden Trainingsgeräte zur freien Verfügung stehen (>BFH vom 18.4.1996 - BStBl II S. 573).

Der Betrieb einer **Tanzschule** durch eine GbR ist gewerblich, wenn diese auch einen Getränkeverkauf mit Gewinnerzielungsabsicht betreibt (>BFH vom 18.5.1995 - BStBl II S. 718).

Verpachtung nach Erbfall

Das Ableben eines Freiberuflers führt weder zu einer Betriebsaufgabe noch geht das der freiberuflichen Tätigkeit dienende Betriebsvermögen durch den Erbfall in das Privatvermögen der Erben über (>BFH vom 14.12.1993 - BStBl 1994 II S. 922). Die vorübergehende Verpachtung einer freiberuflichen Praxis durch den Erben oder Vermächtnisnehmer führt dann nicht zur Betriebsaufgabe, wenn er im Begriff ist, die für die beabsichtigte Praxisfortführung erforderliche freiberufliche Qualifikation zu erlangen (>BFH vom 12.3.1992 - BStBl 1993 II S. 36).

Wissenschaftliche Tätigkeit

Wissenschaftlich tätig wird nicht nur, wer schöpferische oder forschende Arbeit leistet - reine Wissenschaft -, sondern auch, wer das aus der Forschung hervorgegangene Wissen und Erkennen auf konkrete Vorgänge anwendet - angewandte Wissenschaft -. Keine wissenschaftliche Tätigkeit liegt vor, wenn sie im Wesentlichen in einer praxisorientierten Beratung besteht (>BFH vom 27.2.1992 - BStBl II S. 826).

H 15.7 Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der Vermögensverwaltung

H 15.7 (1)

Beginn der Betriebsverpachtung

Verfahren >BFH vom 13.11.1963 (BStBl 1964 III S. 124)

>Oberste Finanzbehörden der Länder (BStBl 1965 II S. 4 ff.)

>R 16 Abs. 5

Betriebsaufspaltung/Gewerblicher Grundstückshandel

Gehört ein Grundstück zum Betriebsvermögen (Umlaufvermögen) eines gewerblichen Grundstückshandels und wird es im Rahmen einer Betriebsaufspaltung als eine wesentliche Betriebsgrundlage an ein Betriebsunternehmen vermietet, wird das Grundstück unter Fortführung des Buchwerts notwendiges Betriebsvermögen (Anlagevermögen) bei dem Besitzunternehmen (>BFH vom 21.6.2001 - BStBl 2002 II S. 537).

Einkunftsermittlung

Bei im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligungen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften >BMF vom 29.4.1994 (BStBl I S. 282), vom 27.12.1996 (BStBl I S. 1521) und vom 8.6.1999 (BStBl I S. 592) und >BFH vom 11.4.2005 (BStBl II S. 679).

(Anhang 30)

Gewerblicher Grundstückshandel

- >BMF vom 26.3.2004 (BStBl I S. 434)

  (Anhang 17)

- Veräußert der Alleingesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH ein von ihm erworbenes unaufgeteiltes Mehrfamilienhaus an die GmbH, die er zur Aufteilung bevollmächtigt und die die entstandenen vier Eigentumswohnungen noch im selben Jahr an verschiedene Erwerber veräußert, können die Aktivitäten der GmbH nur dem Anteilseigner zugerechnet werden, wenn die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs vorliegen. Für einen Gestaltungsmissbrauch kann insbesondere neben weiteren Umständen sprechen, dass die Mittel für den an den Anteilseigner zu entrichtenden Kaufpreis zu einem erheblichen Teil erst aus den Weiterverkaufserlösen zu erbringen sind (>BFH vom 18.3.2004 - BStBl II S. 787).
- In der Einschaltung von nahen Angehörigen in eigene Grundstücksgeschäfte des Stpfl. kann ein Gestaltungsmissbrauch i. S. d. § 42 AO liegen (>BFH vom 15.3.2005 - BStBl II S. 817).

Handel mit Beteiligungen

Die Gründung oder der Erwerb von mehreren GmbHs, die Ausstattung der Gesellschaften mit Güterfernverkehrsgenehmigungen und die anschließende Veräußerung dieser Beteiligungen begründet eine gewerbliche Tätigkeit (>BFH vom 25.7.2001 - BStBl II S. 809).

Teilbetrieb

Die Verpachtung eines Teilbetriebs führt nicht zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wenn sie im Rahmen des gesamten Betriebs vorgenommen wird (>BFH vom 5.10.1976 - BStBl 1977 II S. 42).

Venture Capital Fonds/Private Equity Fonds

Zur Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung vom Gewerbebetrieb bei Venture Capital Fonds und Private Equity Fonds >BMF vom 16.12.2003 (BStBl 2004 I S. 40 - berichtigt BStBl 2006 I S. 632) unter Berücksichtigung der Änderung (Streichung von Tz. 20 Satz 2) durch BMF vom 21.3.2007 (BStBl I S. 302).

H 15.7 (2)

Arbeiterwohnheim

Der Betrieb eines Arbeiterwohnheims ist im Allgemeinen als Gewerbebetrieb zu beurteilen (>BFH vom 18.1.1973 - BStBl II S. 561).

Architekten/Bauunternehmer

Die Errichtung von Häusern durch Architekten oder Bauunternehmer zum Zweck späterer Vermietung stellt keine gewerbliche Tätigkeit dar, auch wenn sie in großem Umfang erfolgt und erhebliche Fremdmittel eingesetzt werden (>BFH vom 12.3.1964 - BStBl III S. 364).

Campingplatz

Der Inhaber eines Campingplatzes ist gewerblich tätig, wenn er über die Vermietung der einzelnen Plätze für das Aufstellen von Zelten und Wohnwagen hinaus wesentliche Nebenleistungen erbringt, wie die Zurverfügungstellung sanitärer Anlagen und ihrer Reinigung, die Trinkwasserversorgung, die Stromversorgung für die Gesamtanlage und die einzelnen Standplätze, Abwässer- und Müllbeseitigung, Instandhaltung, Pflege und Überwachung des Platzes (>BFH vom 6.10.1982 - BStBl 1983 II S. 80). Das gilt auch, wenn die Benutzer überwiegend sog. Dauercamper sind (>BFH vom 27.1.1983 - BStBl II S. 426).

Ferienwohnung

Bei Vermietung einer Ferienwohnung ist ein Gewerbebetrieb gegeben, wenn sämtliche der folgenden Voraussetzungen vorliegen:

1. Die Wohnung muss für die Führung eines Haushalts voll eingerichtet sein, z. B. Möblierung, Wäsche und Geschirr enthalten. Sie muss in einem reinen Feriengebiet im Verband mit einer Vielzahl gleichartig genutzter Wohnungen liegen, die eine einheitliche Wohnanlage bilden.
2. die Werbung für die kurzfristige Vermietung der Wohnung an laufend wechselnde Mieter und die Verwaltung der Wohnung müssen von einer für die einheitliche Wohnanlage bestehenden Feriendienstorganisation durchgeführt werden.
3. die Wohnung muss jederzeit zur Vermietung bereitgehalten werden, und es muss nach Art der Rezeption eines Hotels laufend Personal anwesend sein, das mit den Feriengästen Mietverträge abschließt und abwickelt und dafür sorgt, dass die Wohnung in einem Ausstattungs-, Erhaltungs- und Reinigungszustand ist und bleibt, der die sofortige Vermietung zulässt (>BFH vom 25.6.1976 - BStBl II S. 728).

Ein Gewerbebetrieb ist auch anzunehmen, wenn eine hotelmäßige Nutzung der Ferienwohnung vorliegt oder die Vermietung nach Art einer Fremdenpension erfolgt. Ausschlaggebend ist, ob wegen der Häufigkeit des Gästewechsels oder im Hinblick auf zusätzlich zur Nutzungsüberlassung erbrachte Leistungen, z. B. Bereitstellung von Wäsche und Mobiliar, Reinigung der Räume, Übernahme sozialer Betreuung, eine Unternehmensorganisation erforderlich ist, wie sie auch in Fremdenpensionen vorkommt (>BFH vom 28.6.1984 - BStBl 1985 II S. 211).

>H 4.2 (7)

Fremdenpension

Die Beherbergung in Fremdenpensionen ist stets ein Gewerbebetrieb (>BFH vom 11.7.1984 - BStBl II S. 722).

Gewerblicher Charakter der Vermietungstätigkeit

Um der Tätigkeit der Vermögensverwaltung gewerblichen Charakter zu verleihen, müssen besondere Umstände hinzutreten. Diese können darin bestehen, dass die Verwaltung des Grundbesitzes in Folge des ständigen und schnellen Wechsels der Mieter eine Tätigkeit erfordert, die über das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß hinausgeht, oder dass der Vermieter zugleich Leistungen erbringt, die eine bloße Vermietungstätigkeit überschreiten. Das entscheidende Merkmal liegt also darin, dass die bloße Vermögensnutzung hinter der Bereitstellung einer einheitlichen gewerblichen Organisation zurücktritt (>BFH vom 21.8.1990 - BStBl 1991 II S. 126).

Parkplatz

Der Betrieb eines Parkplatzes für Kurzparker ist eine gewerbliche Betätigung (>BFH vom 9.4.2003 - BStBl II S. 520).

Tennisplätze

Ein Gewerbebetrieb ist in der Regel bei der Vermietung von Tennisplätzen gegeben (>BFH vom 25.10.1988 - BStBl 1989 II S. 291).

Umfangreicher Grundbesitz

Die Vermietung und Verpachtung von Grundvermögen stellt auch dann eine bloße Vermögensverwaltung dar, wenn der vermietete Grundbesitz sehr umfangreich ist und der Verkehr mit vielen Mietern erhebliche Verwaltungsarbeit erforderlich macht (>BFH vom 21.8.1990 - BStBl 1991 II S. 126) oder die vermieteten Räume gewerblichen Zwecken dienen (>BFH vom 17.1.1961 - BStBl III S. 233).

Untervermietung

Die Untervermietung von kleinen Flächen (Läden, Ständen) stellt keine gewerbliche Betätigung dar, wenn keine besonderen Umstände hinzutreten (>BFH vom 18.3.1964 - BStBl III S. 367).

Vermietung möblierter Zimmer

Die Vermietung, auch Untervermietung, möblierter Zimmer ist keine gewerbliche Tätigkeit. An dieser Beurteilung ändert sich auch dann nichts, wenn außer der Nutzungsüberlassung als Nebenleistung die Reinigung der Räume, die Gestellung des Frühstücks und dergleichen besonders erbracht werden. Eine gewerbliche Tätigkeit ist jedoch bei der Überlassung von Wohnraum gegeben, wenn die Nutzung des Vermögens hinter der Bereitstellung einer dem Beherbergungsbetrieb vergleichbaren Organisation zurücktritt (>BFH vom 11.7.1984 - BStBl II S. 722).

H 15.7 (3)

Abgrenzung zur vermögensverwaltenden Tätigkeit

>BMF vom 1.4.2009 (BStBl I S. 515)

Austausch vor Ablauf der Nutzungsdauer

Allein aus dem Umstand, dass vermietete bewegliche Wirtschaftsgüter vor Ablauf der gewöhnlichen oder tatsächlichen Nutzungsdauer gegen neuere, funktionstüchtigere Wirtschaftsgüter ausgetauscht werden, kann nicht auf eine gewerbliche Tätigkeit des Vermietungsunternehmens geschlossen werden. Der Bereich der privaten Vermögensverwaltung wird nur dann verlassen, wenn die Gebrauchsüberlassung der vermieteten Gegenstände gegenüber der Veräußerung in den Hintergrund tritt (>BFH vom 31.5.2007 - BStBl II S. 768).

Flugzeug

>BMF vom 1.4.2009 (BStBl I S. 515)

Wohnmobil

Die Vermietung nur eines Wohnmobils an wechselnde Mieter ist in der Regel keine gewerbliche Tätigkeit (>BFH vom 12.11.1997 - BStBl 1998 II S. 774). Der Erwerb, die Vermietung und Veräußerung von Wohnmobilen sind jedoch gewerblich, wenn die einzelnen Tätigkeiten sich gegenseitig bedingen und derart verflochten sind, dass sie nach der Verkehrsanschauung als einheitlich anzusehen sind (>BFH vom 22.1.2003 - BStBl II S. 464).

H 15.7 (4)

Allgemeines

Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn ein Unternehmen (Besitzunternehmen) eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine gewerblich tätige Personen- oder Kapitalgesellschaft (Betriebsunternehmen) zur Nutzung überlässt (sachliche Verflechtung) und eine Person oder mehrere Personen zusammen (Personengruppe) sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen in dem Sinne beherrschen, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen (personelle Verflechtung). Liegen die Voraussetzungen einer personellen und sachlichen Verflechtung vor, ist die Vermietung oder Verpachtung keine Vermögensverwaltung mehr, sondern eine gewerbliche Vermietung oder Verpachtung. Das Besitzunternehmen ist Gewerbebetrieb (>BFH vom 12.11.1985 - BStBl 1986 II S. 296).

Bürgschaft für die Betriebskapitalgesellschaft

Eine Bürgschaft, die ein Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft für Verbindlichkeiten der Betriebskapitalgesellschaft übernimmt, ist durch den Betrieb der Besitzpersonengesellschaft veranlasst und gehört zu seinem negativen Sonderbetriebsvermögen II bei der Besitzpersonengesellschaft, wenn die Übernahme der Bürgschaft zu nicht marktüblichen (fremdüblichen) Bedingungen erfolgt. Die Inanspruchnahme aus einer solchen Bürgschaft führt nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten der Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft (>BFH vom 18.12.2001 - BStBl 2002 II S. 733).

Darlehen

- Gewähren die Gesellschafter der Betriebskapitalgesellschaft bei deren Gründung ein Darlehen, dessen Laufzeit an die Dauer ihrer Beteiligung an dieser Gesellschaft gebunden ist, gehört dieses Darlehen zu ihrem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II bei der Besitzpersonengesellschaft (>BFH vom 10.11.1994 - BStBl 1995 II S. 452). Dies gilt auch für ein ungesichertes, unkündbares Darlehen der Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft an die Betriebskapitalgesellschaft, für das Zinsen erst zum Ende der Laufzeit des Darlehens gezahlt werden sollen (>BFH vom 19.10.2000 - BStBl 2001 II S. 335).
- Gewährt die Besitzpersonengesellschaft einer Kapitalgesellschaft, die Geschäftspartner der Betriebskapitalgesellschaft ist, ein Darlehen, gehört dieses zum notwendigen Betriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft (>BFH vom 25.11.2004 - BStBl 2005 II S. 354 und vom 20.4.2005 - BStBl II S. 692).

Dividendenansprüche

>H 4.2 (1)

Eigentümergemeinschaft

Vermietet eine Eigentümergemeinschaft, an der der Besitzunternehmer nicht beherrschend beteiligt ist, ein Grundstück an die Betriebskapitalgesellschaft, ist die anteilige Zuordnung des Grundstücks zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens davon abhängig, ob die Vermietung an die Betriebskapitalgesellschaft durch die betrieblichen Interessen des Besitzunternehmens veranlasst ist (>BFH vom 2.12.2004 - BStBl 2005 II S. 340).

Geschäftswert

Werden bei der Begründung einer Betriebsaufspaltung sämtliche Aktiva und Passiva einschließlich der Firma mit Ausnahme des Immobilienvermögens auf die Betriebskapitalgesellschaft übertragen und das vom Besitzunternehmen zurückbehaltene Betriebsgrundstück der Betriebskapitalgesellschaft langfristig zur Nutzung überlassen, geht der im bisherigen (Einzel-) Unternehmen entstandene (originäre) Geschäftswert grundsätzlich auf die Betriebskapitalgesellschaft über (>BFH vom 16.6.2004 - BStBl 2005 II S. 378).

Gewinnausschüttungen

Gewinnausschüttungen einer Betriebskapitalgesellschaft an das Besitzunternehmen für die Zeit vor der Betriebsaufspaltung sind als Einnahmen aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren, wenn der Gewinnverteilungsbeschluss nach Begründung der Betriebsaufspaltung gefasst worden ist (>BFH vom 14.9.1999 - BStBl 2000 II S. 255).

Kapitalerhöhung bei der Betriebskapitalgesellschaft

Wird von dem Besitzunternehmer ein Anteil an der Betriebskapitalgesellschaft gegen Leistung einer Einlage übertragen, die niedriger ist als der Wert des übernommenen Anteils, liegt in Höhe der Differenz zwischen dem Wert des übernommenen Anteils und der geleisteten Einlage eine Entnahme vor (>BFH vom 16.4.1991 - BStBl II S. 832 und vom 17.11.2005 - BStBl 2006 II S. 287).

Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

- Das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung zwischen Schwesterpersonengesellschaften hat Vorrang vor den Rechtsfolgen aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (>BFH vom 23.4.1996 - BStBl 1998 II S. 325 und vom 24.11.1998 - BStBl 1999 II S. 483).

  >BMF vom 28.4.1998 (BStBl I S. 583) mit Übergangsregelung

  (Anhang 24)

- Vermieten die Miteigentümer einer Bruchteilsgemeinschaft ein Grundstück als wesentliche Betriebsgrundlage an eine von ihnen beherrschte Betriebspersonengesellschaft, ist regelmäßig davon auszugehen, dass sich die Miteigentümer zumindest konkludent zu einer GbR (= Besitzpersonengesellschaft) zusammengeschlossen haben (>BFH vom 18.8.2005 - BStBl II S. 830).
- Die Überlassung eines Praxisgrundstücks seitens einer ganz oder teilweise personenidentischen Miteigentümergemeinschaft an eine Freiberufler-GbR begründet keine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung (>BFH vom 10.11.2005 - BStBl 2006 II S. 173).
- Überlässt eine ansonsten vermögensverwaltende Personengesellschaft Wirtschaftsgüter im Rahmen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung, stellen diese für die Dauer der Betriebsaufspaltung Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft dar. Sofern auch die Voraussetzungen für Sonderbetriebsvermögen bei der Betriebspersonengesellschaft erfüllt sind, lebt diese Eigenschaft mit Ende der Betriebsaufspaltung durch Wegfall der personellen Verflechtung wieder auf (>BFH vom 30.8.2007 - BStBl 2008 II S. 129).

Notwendiges Betriebsvermögen

- Notwendiges Betriebsvermögen des Besitzunternehmens können auch Wirtschaftsgüter sein, die keine wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebsunternehmens darstellen. Allerdings muss ihre Überlassung in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen stehen. Dies gilt auch für Patente und Erfindungen unabhängig davon, ob sie bereits mit Begründung der Betriebsaufspaltung oder zu einem späteren Zeitpunkt überlassen werden (>BFH vom 23.9.1998 - BStBl 1999 II S. 281).
- Gehört ein Grundstück zum Betriebsvermögen (Umlaufvermögen) eines gewerblichen Grundstückshandels und wird es im Rahmen einer Betriebsaufspaltung als eine wesentliche Betriebsgrundlage an ein Betriebsunternehmen vermietet, wird das Grundstück unter Fortführung des Buchwerts notwendiges Betriebsvermögen (Anlagevermögen) bei dem Besitzunternehmen (>BFH vom 21.6.2001 - BStBl 2002 II S. 537).
- >**Eigentümergemeinschaft**
- Die Anteile des Besitzunternehmers an einer anderen Kapitalgesellschaft, welche intensive und dauerhafte Geschäftsbeziehungen zur Betriebskapitalgesellschaft unterhält, gehören zum notwendigen Betriebsvermögen des Besitzunternehmens. Gewährt der Besitzunternehmer dieser anderen Kapitalgesellschaft zu deren Stützung in der Krise ein kapitalersetzendes Darlehen, gehört der Anspruch auf Rückzahlung grundsätzlich ebenfalls zum notwendigen Betriebsvermögen des Besitzunternehmens (>BFH vom 20.4.2005 - BStBl II S. 692).

Nur-Besitzgesellschafter

Die gewerbliche Tätigkeit des Besitzunternehmens umfasst auch die Anteile und Einkünfte der Personen, die nur am Besitzunternehmen beteiligt sind (>BFH vom 2.8.1972 - BStBl II S. 796).

Pensionsanspruch gegenüber der Betriebskapitalgesellschaft

Die Pensionsanwartschaft des Besitzunternehmers gegenüber der Betriebskapitalgesellschaft, deren Gesellschafter-Geschäftsführer er ist, gehört nicht zu seinem Betriebsvermögen, sondern zum Privatvermögen (>BFH vom 18.4.2002 - BStBl 2003 II S. 149).

Sonderbetriebsvermögen

- Wird ein Wirtschaftsgut im Eigentum eines einzelnen Gesellschafters der Besitzpersonengesellschaft unmittelbar an eine Betriebskapitalgesellschaft verpachtet, kann es Sonderbetriebsvermögen II bei der Besitzpersonengesellschaft darstellen, wenn die Nutzungsüberlassung seitens des Gesellschafters nicht durch betriebliche oder private Interessen des Gesellschafters, sondern primär durch die betrieblichen Interessen der Besitzpersonengesellschaft oder der Betriebskapitalgesellschaft und somit gesellschaftlich veranlasst ist (>BFH vom 10.6.1999 - BStBl II S. 715). Diese Grundsätze gelten nicht, wenn es sich beim Betriebsunternehmen um eine Personengesellschaft handelt, an der der überlassende Gesellschafter beteiligt ist; das überlassene Wirtschaftsgut stellt dann Sonderbetriebsvermögen I des Gesellschafters bei der Betriebspersonengesellschaft dar. Diese Zuordnung geht der als Sonderbetriebsvermögen II bei der Besitzpersonengesellschaft vor (>BFH vom 18.8.2005 - BStBl II S. 830).
- Verpachtet eine Besitzpersonengesellschaft das gesamte Betriebsvermögen an eine Betriebskapitalgesellschaft und wird dabei auch das Betriebsgrundstück, das einigen Gesellschaftern der Besitzpersonengesellschaft gehört, von diesen an die Betriebskapitalgesellschaft vermietet, gehören die Einkünfte aus der Vermietung des Grundstückes zum gewerblichen Steuerbilanzgewinn der Besitzpersonengesellschaft (>BFH vom 15.5.1975 - BStBl II S. 781).
- Das Sonderbetriebsvermögen I umfasst nicht nur die der Betriebspersonengesellschaft bereits tatsächlich zur Nutzung überlassenen, sondern auch die bereits zuvor angeschafften, aber für eine spätere Nutzungsüberlassung endgültig bestimmten Wirtschaftsgüter (>BFH vom 7.12.2000 - BStBl 2001 II S. 316).
- Anteile eines Gesellschafters der Besitzpersonengesellschaft an einer Kapitalgesellschaft, die mit der Betriebskapitalgesellschaft in einer für diese vorteilhaften und nicht nur kurzfristigen Geschäftsbeziehung steht, sind notwendiges Sonderbetriebsvermögen II des Gesellschafters der Besitzpersonengesellschaft (>BFH vom 25.11.2004 - BStBl 2005 II S. 354).
- Die Annahme, dass ein vom Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft erworbenes Wirtschaftsgut für die betriebliche Nutzung der Betriebsgesellschaft bestimmt sei, rechtfertigt allein nicht den Schluss, dass es sich um Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters bei der Besitzpersonengesellschaft handelt, wenn es durch die Betriebsgesellschaft tatsächlich nie genutzt wurde (>BFH vom 17.12.2008 - BStBl 2009 II S. 371).
- >Bürgschaft für die Betriebskapitalgesellschaft
- >Darlehen
- >H 4.2 (2) Anteile an Kapitalgesellschaften

Umfassend gewerbliche Besitzpersonengesellschaft

- Die Überlassung von Wirtschaftsgütern an ein Betriebsunternehmen hat zur Folge, dass sämtliche Einkünfte der im Übrigen nicht gewerblich tätigen Besitzpersonengesellschaft solche aus Gewerbebetrieb sind (>BFH vom 13.11.1997 - BStBl 1998 II S. 254).
- Vermieten die Gesellschafter einer Besitz-GbR als Bruchteilseigentümer Wohnungen an fremde Benutzer, so erzielen sie keine gewerblichen Einkünfte, wenn die Wohnungen nicht als (gewillkürtes) Sonderbetriebsvermögen ausgewiesen sind (>BFH vom 27.8.1998 - BStBl 1999 II S. 279).

Wohnungseigentümergemeinschaft

Eine Wohnungseigentümergemeinschaft i. S. d. § 10 WEG erzielt regelmäßig gewerbliche Einkünfte als Besitzunternehmen, wenn die einzelnen Wohnungen auf Grund einer Gebrauchsregelung (§ 15 WEG) an eine personenidentische Betriebskapitalgesellschaft vermietet werden (>BFH vom 10.4.1997 - BStBl II S. 569).

H 15.7 (5)

Beginn der sachlichen Verflechtung

- Für den Beginn der sachlichen Verflechtung ist allein die tatsächliche Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen zur Nutzung ausschlaggebend. Es ist ohne Bedeutung, ob die Überlassung (zunächst) unentgeltlich erfolgt oder ob sie auf einer schuldrechtlichen oder dinglichen Grundlage beruht (>BFH vom 12.12.2007 - BStBl 2008 II S. 579).
- Die Bestellung eines Erbbaurechts an einem unbebauten Grundstück führt mit Abschluss des Vertrages zu einer sachlichen Verflechtung, wenn eine Bebauung für die betrieblichen Zwecke des Betriebsunternehmens vorgesehen ist (>BFH vom 19.3.2002 - BStBl II S. 662).

Eigentum des Besitzunternehmens

Eine sachliche Verflechtung ist auch dann gegeben, wenn verpachtete wesentliche Betriebsgrundlagen nicht im Eigentum des Besitzunternehmens stehen (>BFH vom 12.10.1988 - BStBl 1989 II S. 152).

Erbbaurecht

>Beginn der sachlichen Verflechtung

Leihe

Auch eine leihweise Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen kann eine Betriebsaufspaltung begründen (>BFH vom 24.4.1991 - BStBl II S. 713).

Wesentliche Betriebsgrundlage

- **des Betriebsunternehmens**

  Die sachlichen Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung liegen auch dann vor, wenn das überlassene Wirtschaftsgut bei dem Betriebsunternehmen nur eine der wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellt (>BFH vom 21.5.1974 - BStBl II S. 613).

- **Betriebszweck/-führung**

  Wesentliche Grundlagen eines Betriebs sind Wirtschaftsgüter vor allem des Anlagevermögens, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung bei dem Betriebsunternehmen haben (>BFH vom 26.1.1989 - BStBl II S. 455 und vom 24.8.1989 - BStBl II S. 1014).

- **Büro-/Verwaltungsgebäude**

  Ein Büro- und Verwaltungsgebäude ist jedenfalls dann eine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit des Betriebsunternehmens bildet (>BFH vom 23.5.2000 - BStBl II S. 621).

- **Einfamilienhaus**

  Als einziges Büro (Sitz der Geschäftsleitung) genutzte Räume in einem Einfamilienhaus stellen auch dann eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, wenn sie nicht für Zwecke des Betriebsunternehmens besonders hergerichtet und gestaltet sind. Das gilt jedenfalls dann, wenn der Gebäudeteil nicht die in § 8 EStDV genannten Grenzen unterschreitet (>BFH vom 13.7.2006 - BStBl II S. 804).

- **Ersetzbarkeit**

Ein Grundstück ist auch dann eine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn das Betriebsunternehmen jederzeit am Markt ein für seine Belange gleichwertiges Grundstück mieten oder kaufen kann (>BFH vom 26.5.1993 - BStBl II S. 718).

- **Fabrikationsgrundstücke**

  Grundstücke, die der Fabrikation dienen, gehören regelmäßig zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung (>BFH vom 12.9.1991 - BStBl 1992 II S. 347 und vom 26.3.1992 - BStBl II S. 830).

- **Filialbetriebe**

  Das einzelne Geschäftslokal eines Filialeinzelhandelsbetriebs ist in aller Regel auch dann eine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn auf das Geschäftslokal weniger als 10 % der gesamten Nutzfläche des Unternehmens entfällt. Dabei ist es unbeachtlich, wenn das einzelne Geschäftslokal Verluste erwirtschaftet (>BFH vom 19.3.2009 - BStBl II S. 803).

- **Wirtschaftliche Bedeutung**

  Ein Grundstück ist nur dann keine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es für das Betriebsunternehmen lediglich von geringer wirtschaftlicher Bedeutung ist (>BFH vom 4.11.1992 - BStBl 1993 II S. 245).

- **Stille Reserven**

  Ein Wirtschaftsgut ist nicht allein deshalb als wesentliche Betriebsgrundlage im Rahmen einer Betriebsaufspaltung anzusehen, weil in ihm erhebliche stille Reserven ruhen (>BFH vom 24.8.1989 - BStBl II S. 1014).

- **Immaterielle Wirtschaftsgüter**

  Für die Begründung einer Betriebsaufspaltung ist ausreichend, wenn dem Betriebsunternehmen immaterielle Wirtschaftsgüter, z. B. der Firmenname oder Erfindungen, überlassen werden, die dem Besitzunternehmen gehören (>BFH vom 6.11.1991 - BStBl 1992 II S. 415).

- **Serienfabrikate**

  Bei beweglichen Wirtschaftsgütern zählen auch Serienfabrikate zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen (>BFH vom 24.8.1989 - BStBl II S. 1014).

- **Systemhalle**

  Eine sog. Systemhalle kann wesentliche Betriebsgrundlage sein, wenn sie auf die Bedürfnisse des Betriebsunternehmens zugeschnitten ist (>BFH vom 5.9.1991 - BStBl 1992 II S. 349).

H 15.7 (6)

Allgemeines

Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn die hinter beiden Unternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben (>BFH vom 8.11.1971 - BStBl 1972 II S. 63).

Beherrschungsidentität

- Ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille setzt nicht voraus, dass an beiden Unternehmen die gleichen Beteiligungen derselben Personen bestehen (>BFH vom 8.11.1971 - BStBl 1972 II S. 63). Es genügt, dass die Personen, die das Besitzunternehmen tatsächlich beherrschen, in der Lage sind, auch in dem Betriebsunternehmen ihren Willen durchzusetzen

(>BMF vom 7.10.2002 - BStBl I S. 1028). Ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille ist auch bei wechselseitiger Mehrheitsbeteiligung von zwei Personen am Besitzunternehmen und am Betriebsunternehmen anzunehmen (>BFH vom 24.2.2000 - BStBl II S. 417).

(Anhang 8)

- In den Fällen, in denen sämtliche Anteile des Betriebsunternehmens einem einzigen Gesellschafter-Geschäftsführer gehören, kommt es darauf an, ob dieser seinen Willen auch in dem Besitzunternehmen durchsetzen kann (>BFH vom 5.2.1981 - BStBl II S. 376 und vom 11.11.1982 - BStBl 1983 II S. 299).
- Die personelle Verflechtung einer GbR mit einer Betriebskapitalgesellschaft ist auch dann gegeben, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer der GbR, der zugleich alleiniger Geschäftsführer der Betriebskapitalgesellschaft ist, zwar von der GbR nicht vom Verbot des Selbstkontrahierens befreit ist, auf Grund seiner beherrschenden Stellung in der Betriebskapitalgesellschaft aber bewirken kann, dass auf Seiten der Betriebskapitalgesellschaft nicht er selbst als deren Vertreter auftritt (>BFH vom 24.8.2006 - BStBl 2007 II S. 165).

Betriebs-AG

Im Verhältnis zu einem Betriebsunternehmen in der Rechtsform der AG kommt es darauf an, ob sich auf Grund der Befugnis, die Mitglieder der geschäftsführenden Organe des Betriebsunternehmens zu bestellen und abzuberufen, in dem Betriebsunternehmen auf Dauer nur ein geschäftlicher Betätigungswille entfalten kann, der vom Vertrauen der das Besitzunternehmen beherrschenden Person getragen ist und demgemäß mit deren geschäftlichen Betätigungswillen grundsätzlich übereinstimmt (>BFH vom 28.1.1982 - BStBl II S. 479).

Einstimmigkeitsabrede

>BMF vom 7.10.2002 (BStBl I S. 1028) mit Übergangsregelung

(Anhang 8)

Faktische Beherrschung

>BMF vom 7.10.2002 (BStBl I S. 1028)

(Anhang 8)

Die Fähigkeit der das Besitzunternehmen beherrschenden Personen, ihren geschäftlichen Betätigungswillen in dem Betriebsunternehmen durchzusetzen, erfordert nicht notwendig einen bestimmten Anteilsbesitz an dem Betriebsunternehmen; sie kann ausnahmsweise auch auf Grund einer durch die Besonderheiten des Einzelfalls bedingten tatsächlichen Machtstellung in dem Betriebsunternehmen gegeben sein (>BFH vom 16.6.1982 - BStBl II S. 662). Faktische Beherrschung ist z. B. anzunehmen, wenn der Alleininhaber des Besitzunternehmens und alleinige Geschäftsführer der Betriebskapitalgesellschaft auf Grund tatsächlicher Machtstellung jederzeit in der Lage ist, die Stimmenmehrheit in der Betriebskapitalgesellschaft zu erlangen (>BFH vom 29.1.1997 - BStBl II S. 437).

Keine faktische Beherrschung ist anzunehmen

- bei einer auf Lebenszeit eingeräumten Geschäftsführerstellung in dem Betriebsunternehmen für den Besitzunternehmer (>BFH vom 26.7.1984 - BStBl II S. 714 und vom 26.10.1988 - BStBl 1989 II S. 155).
- bei Beteiligung nicht völlig fachunkundiger Gesellschafter an dem Betriebsunternehmen (>BFH vom 9.9.1986 - BStBl 1987 II S. 28 und vom 12.10.1988 - BStBl 1989 II S. 152).
- bei einem größeren Darlehensanspruch gegen die Betriebskapitalgesellschaft, wenn der Gläubiger nicht vollständig die Geschäftsführung an sich zieht (>BFH vom 1.12.1989 - BStBl 1990 II S. 500).
- in den Fällen, in denen die das Besitzunternehmen beherrschenden Ehemänner bzw. Ehefrauen bei der Betriebskapitalgesellschaft, deren Anteile von den Ehefrauen bzw. Ehemännern gehalten werden, angestellt sind und vertraglich die Gesellschaftsanteile den

Ehefrauen bzw. Ehemännern entzogen werden können, falls das Arbeitsverhältnis des jeweiligen Ehemanns bzw. der jeweiligen Ehefrau beendet wird (>BFH vom 15.10.1998 - BStBl 1999 II S. 445).

Gütergemeinschaft

Gehören sowohl die überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen als auch die Mehrheit der Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft zum Gesamtgut einer ehelichen Gütergemeinschaft, sind die Voraussetzungen der personellen Verflechtung erfüllt (>BFH vom 26.11.1992 - BStBl 1993 II S. 876).

Insolvenz des Betriebsunternehmens

Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Betriebsunternehmens führt zur Beendigung der personellen Verflechtung und zur Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens, wenn nicht das laufende Insolvenzverfahren mit anschließender Fortsetzung des Betriebsunternehmens aufgehoben oder eingestellt wird (>BFH vom 6.3.1997 - BStBl II S. 460).

Interessengegensätze

Ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille ist nicht anzunehmen, wenn nachgewiesen wird, dass zwischen den an dem Besitzunternehmen und dem Betriebsunternehmen beteiligten Personen tatsächlich Interessengegensätze aufgetreten sind (>BFH vom 15.5.1975 - BStBl II S. 781).

Mehrheit der Stimmrechte

Für die Durchsetzung eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens in einem Unternehmen ist in der Regel der Besitz der Mehrheit der Stimmrechte erforderlich (>BFH vom 28.11.1979 - BStBl 1980 II S. 162 und vom 18.2.1986 - BStBl II S. 611). Ein Besitzunternehmer beherrscht die Betriebskapitalgesellschaft auch, wenn er zwar über die einfache Stimmrechtsmehrheit und nicht über die im Gesellschaftsvertrag vorgeschriebene qualifizierte Mehrheit verfügt, er aber als Gesellschafter-Geschäftsführer deren Geschäfte des täglichen Lebens beherrscht, sofern ihm die Geschäftsführungsbefugnis nicht gegen seinen Willen entzogen werden kann (>BFH vom 30.11.2005 - BStBl 2006 II S. 415); aber >Faktische Beherrschung.

Mittelbare Beteiligung

- Den maßgeblichen Einfluss auf das Betriebsunternehmen kann einem Gesellschafter auch eine mittelbare Beteiligung gewähren (>BFH vom 14.8.1974 - BStBl 1975 II S. 112, vom 23.7.1981 - BStBl 1982 II S. 60 und vom 22.1.1988 - BStBl II S. 537).
- Der beherrschende Einfluss auf das Betriebsunternehmen bleibt erhalten, wenn das Betriebsgrundstück einer zwischengeschalteten GmbH zur Weitervermietung an das Betriebsunternehmen überlassen wird (>BFH vom 28.11.2001 - BStBl 2002 II S. 363).

Personengruppentheorie

Für die Beherrschung von Besitz- und Betriebsunternehmen reicht es aus, wenn an beiden Unternehmen mehrere Personen beteiligt sind, die zusammen beide Unternehmen beherrschen. Dies gilt auch für Familienangehörige (>BFH vom 28.5.1991 - BStBl II S. 801).

Stimmrechtsausschluss

- **Allgemeines**

  Sind an der Besitzpersonengesellschaft neben den das Betriebsunternehmen beherrschenden Personen weitere Gesellschafter oder Bruchteilseigentümer beteiligt, können die auch an dem Betriebsunternehmen beteiligten Personen an der Ausübung des Stimmrechts in der Besitzpersonengesellschaft bei einem Rechtsgeschäft mit dem Betriebsunternehmen ausgeschlossen sein. Eine tatsächliche Beherrschung der Besitzpersonengesellschaft ist dann nicht möglich (>BFH vom 9.11.1983 - BStBl 1984 II S. 212).

- **tatsächliche Handhabung**

  Eine personelle Verflechtung liegt nicht vor, wenn ein Gesellschafter des Besitzunternehmens von der Ausübung des Stimmrechts in dem Besitzunternehmen bei der Vornahme von Rechtsgeschäften des Besitzunternehmens mit dem Betriebsunternehmen ausgeschlossen ist. Entscheidend ist dabei die tatsächliche Handhabung (>BFH vom 12.11.1985 - BStBl 1986 II S. 296).

- **bei Betriebskapitalgesellschaft**

  Für die Frage der personellen Verflechtung ist allerdings nicht ausschlaggebend, ob der beherrschende Gesellschafter der Betriebskapitalgesellschaft bei Beschlüssen über Geschäfte mit dem Besitzunternehmen vom ihm zustehenden Stimmrecht ausgeschlossen ist. Sofern nämlich diese Rechtsgeschäfte zur laufenden Geschäftsführung der Betriebskapitalgesellschaft gehören, besteht kein Anlass, hierüber einen Beschluss der Gesellschafterversammlung herbeizuführen (>BFH vom 26.01.1989 - BStBl II S. 455).

Testamentsvollstrecker

- Der einheitliche geschäftliche Betätigungswille der hinter Besitz- und Betriebsunternehmen stehenden Personen kann nicht durch einen Testamentsvollstrecker ersetzt werden (>BFH vom 13.12.1984 - BStBl 1985 II S. 657).
- Für die Beurteilung der personellen Verflechtung ist das Handeln eines Testamentsvollstreckers den Erben zuzurechnen (>BFH vom 5.6.2008 - BStBl II S. 858).

H 15.7 (7)

Allgemeines

Eine Zusammenrechnung von Ehegattenanteilen kommt grundsätzlich nicht in Betracht, es sei denn, dass zusätzlich zur ehelichen Lebensgemeinschaft ausnahmsweise Beweisanzeichen vorliegen, die für gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen der Ehegatten sprechen (>BVerfG vom 12.3.1985 - BStBl II S. 475, BMF vom 18.11.1986 - BStBl I S. 537).

Wiesbadener Modell

Ist an dem Besitzunternehmen der eine Ehegatte und an dem Betriebsunternehmen der andere Ehegatte beteiligt, liegt eine Betriebsaufspaltung nicht vor (>BFH vom 30.7.1985 - BStBl 1986 II S. 359 und vom 9.9.1986 - BStBl 1987 II S. 28).

>H 4.8 (Scheidungsklausel)

H 15.7 (8)

Wegfall der personellen Verflechtung durch Eintritt der Volljährigkeit

>R 16 Abs. 2 Satz 4 f.

H 15.7 (9)

An- und Verkauf von Wertpapieren

- Ob der An- und Verkauf von Wertpapieren als Vermögensverwaltung oder als eine gewerbliche Tätigkeit anzusehen ist, hängt, wenn eine selbständige und nachhaltige, mit Gewinnerzielungsabsicht betriebene Tätigkeit vorliegt, entscheidend davon ab, ob die Tätigkeit sich auch als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Der fortgesetzte An- und Verkauf von Wertpapieren reicht für sich allein, auch wenn er einen erheblichen Umfang annimmt und sich über einen längeren Zeitraum erstreckt, zur Annahme eines Gewerbebetriebs nicht aus, solange er sich in den gewöhnlichen Formen, wie sie bei Privatleuten die Regel bilden,

abspielt (>BFH vom 19.2.1997 - BStBl II S. 399, vom 29.10.1998 - BStBl 1999 II S. 448 und vom 20.12.2000 - BStBl 2001 II S. 706).

- Der An- und Verkauf von Optionskontrakten selbst in größerem Umfang begründet im Allgemeinen keinen Gewerbebetrieb. Eine gewerbliche Betätigung setzt jedenfalls voraus, dass der Stpfl. sich wie ein bankentypischer Händler verhält (>BFH vom 20.12.2000 - BStBl 2001 II S. 706).
- Der Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung wird unabhängig vom Umfang der Beteiligung überschritten, wenn die Wertpapiere nicht nur auf eigene Rechnung, sondern untrennbar damit verbunden in erheblichem Umfang auch für fremde Rechnung erworben und wieder veräußert werden, zur Durchführung der Geschäfte mehrere Banken eingeschaltet werden, die Wertpapiergeschäfte mit Krediten finanziert werden, aus den Geschäften für fremde Rechnung Gewinne erzielt werden sollen und alle Geschäfte eine umfangreiche Tätigkeit erfordern (>BFH vom 4.3.1980 - BStBl II S. 389).
- Der An- und Verkauf von Wertpapieren überschreitet grundsätzlich noch nicht den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung, wenn die entfaltete Tätigkeit dem Bild eines "Wertpapierhandelsunternehmens" i. S. d. § 1 Abs. 3d Satz 2 KWG bzw. eines "Finanzunternehmens" i. S. d. § 1 Abs. 3 KWG nicht vergleichbar ist. Für ein Wertpapierhandelsunternehmen ist ein Tätigwerden "für andere", vor allem ein Tätigwerden "für fremde Rechnung" kennzeichnend. Finanzunternehmen werden zwar - insoweit nicht anders als private Anleger - für eigene Rechnung tätig, zeichnen sich aber dadurch aus, dass sie den Handel mit institutionellen Partnern betreiben, also nicht lediglich über eine Depotbank am Marktgeschehen teilnehmen (>BFH vom 30.7.2003 - BStBl 2004 II S. 408).

Devisentermingeschäfte/Optionsgeschäfte

Die für Wertpapiergeschäfte maßgebenden Grundsätze für die Abgrenzung zwischen gewerblicher Tätigkeit und privater Vermögensverwaltung gelten auch bei Devisen- und Edelmetall-Termingeschäften in der Art von offenen oder verdeckten Differenzgeschäften (>BFH vom 6.12.1983 - BStBl 1984 II S. 132). Dies gilt ebenso für Optionsgeschäfte (>BFH vom 19.2.1997 - BStBl II S. 399).

>H 4.2 (1) Termin- und Optionsgeschäfte

Kapitalanlage mit Einfluss auf die Geschäftsführung

Zur Annahme eines die Gewerblichkeit begründenden besonderen Umstandes reicht es nicht aus, wenn mit dem Ankauf von Wertpapieren eine Dauerkapitalanlage mit bestimmendem Einfluss auf die Geschäftsführung einer Kapitalgesellschaft gesucht und erreicht wird (>BFH vom 4.3.1980 - BStBl II S. 389).

Pfandbriefe

Auch der An- und Verkauf von Pfandbriefen unter gezielter Ausnutzung eines sog. "grauen" Markts kann eine gewerbliche Tätigkeit begründen (>BFH vom 2.4.1971 - BStBl II S. 620).

Wertpapiergeschäfte eines Bankiers

Betreibt ein Bankier Wertpapiergeschäfte, die üblicherweise in den Bereich seiner Bank fallen, die aber auch im Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung getätigt werden können, so sind diese dem betrieblichen Bereich zuzuordnen, wenn sie der Bankier in der Weise abwickelt, dass er häufig wiederkehrend dem Betrieb Mittel entnimmt, Kauf und Verkauf über die Bank abschließt und die Erlöse alsbald wieder dem Betrieb zuführt (>BFH vom 19.1.1977 - BStBl II S. 287).

H 15.8 Mitunternehmerschaft

H 15.8 (1)

Allgemeines

Mitunternehmer i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist und eine gewisse unternehmerische Initiative entfalten kann sowie

unternehmerisches Risiko trägt. Beide Merkmale können jedoch im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein (>BFH vom 25.6.1984 - BStBl II S. 751 und vom 15.7.1986 - BStBl II S. 896).

>Mitunternehmerinitiative

>Mitunternehmerrisiko

>Gesellschafter

Ausgleichsanspruch eines Kommanditisten

Ein Ausgleichsanspruch gegen die KG, der einem Kommanditisten zusteht, weil er Schulden der KG beglichen hat, gehört zu dessen Sonderbetriebsvermögen. Ein Verlust wird erst dann realisiert, wenn der Anspruch gegen die KG wertlos wird; dies ist erst im Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerstellung, also beim Ausscheiden des Gesellschafters oder bei Beendigung der Gesellschaft der Fall (>BFH vom 5.6.2003 - BStBl II S. 871).

Bürgschaftsinanspruchnahme

>Ausgleichsanspruch eines Kommanditisten

Büro-/Praxisgemeinschaft

Im Unterschied zu einer Gemeinschaftspraxis (Mitunternehmerschaft) hat eine Büro- und Praxisgemeinschaft lediglich den Zweck, den Beruf in gemeinsamen Praxisräumen auszuüben und bestimmte Kosten von der Praxisgemeinschaft tragen zu lassen und umzulegen. Ein einheitliches Auftreten nach außen genügt nicht, um aus einer Bürogemeinschaft eine Mitunternehmerschaft werden zu lassen. Gleiches gilt für die gemeinsame Beschäftigung von Personal und die gemeinsame Nutzung von Einrichtungsgegenständen. Entscheidend ist, dass bei einer Büro- und Praxisgemeinschaft keine gemeinschaftliche, sondern eine individuelle Gewinnerzielung beabsichtigt ist, und auch der Praxiswert dem einzelnen Beteiligten zugeordnet bleibt (>BFH vom 14.4.2005 - BStBl II S. 752).

Erbengemeinschaft

Eine **Erbengemeinschaft** kann nicht Gesellschafterin einer werbenden Personengesellschaft sein. Jedem Miterben steht deshalb ein seinem Erbteil entsprechender Gesellschaftsanteil zu (>BFH vom 1.3.1994 - BStBl 1995 II S. 241).

Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV)

Die EWIV unterliegt nach § 1 des Gesetzes zur Ausführung der EWG-Verordnung über die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV-Ausführungsgesetz vom 14.4.1988 - BGBl. I S. 514), zuletzt geändert durch Art. 16 des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008 - BGBl. I S. 2026) den für eine OHG geltenden Rechtsvorschriften. Dies gilt auch für das Steuerrecht.

Gesellschafter

- Ob ein Gesellschafter Mitunternehmer ist, beurteilt sich für alle Personengesellschaften nach gleichen Maßstäben (>BFH vom 29.4.1981 - BStBl II S. 663 und vom 25.6.1981 - BStBl II S. 779). In Ausnahmefällen reicht auch eine einem Gesellschafter einer Personengesellschaft wirtschaftlich vergleichbare Stellung aus, z. B. als Beteiligter an einer Erben-, Güter- oder Bruchteilsgemeinschaft, als Beteiligter einer "fehlerhaften Gesellschaft" i. S. d. Zivilrechts oder als Unterbeteiligter (>BFH vom 25.6.1984 - BStBl II S. 751). Auch Gesellschafter einer OHG oder KG erzielen nur dann Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn sie Mitunternehmer des gewerblichen Unternehmens sind (>BFH vom 8.2.1979 - BStBl II S. 405).
- >Verdeckte Mitunternehmerschaft.

Gesellschafterausschluss bei Scheidung

>Wirtschaftliches Eigentum

Innengesellschaft

- Im Fall einer GbR, die als reine Innengesellschaft ausgestaltet ist, rechtfertigt die Übernahme eines erheblichen unternehmerischen Risikos bereits das Bestehen einer Mitunternehmerschaft (>BFH vom 19.2.1981 - BStBl II S. 602, vom 28.10.1981 - BStBl 1982 II S. 186 und vom 9.10.1986 - BStBl 1987 II S. 124).
- Der Inhaber eines Betriebs ist regelmäßig schon allein wegen seiner unbeschränkten Außenhaftung und des ihm allein möglichen Auftretens im Rechtsverkehr Mitunternehmer einer Innengesellschaft, die zum Zwecke der stillen Beteiligung an seinem Unternehmen gegründet wurde. Dies gilt auch dann, wenn dem Inhaber des Betriebs im Innenverhältnis neben einem festen Vorabgewinn für seine Tätigkeit keine weitere Gewinnbeteiligung zusteht und die Geschäftsführungsbefugnis weitgehend von der Zustimmung des stillen Beteiligten abhängt (>BFH vom 10.5.2007 - BStBl II S. 927).

Komplementär

- Eine Komplementär-GmbH ist auch dann Mitunternehmerin, wenn sie am Gesellschaftskapital nicht beteiligt ist (>BFH vom 11.12.1986 - BStBl 1987 II S. 553).
- Die Mitunternehmerstellung des Komplementärs wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass er weder am Gewinn und Verlust der KG noch an deren Vermögen beteiligt ist (>BFH vom 25.4.2006 - BStBl II S. 595).
- Der Komplementär ist auch dann Mitunternehmer, wenn er keine Kapitaleinlage erbracht hat und im Innenverhältnis (zu dem Kommanditisten) wie ein Angestellter behandelt und von der Haftung freigestellt wird (>BFH vom 11.6.1985 - BStBl 1987 II S. 33 und vom 14.8.1986 - BStBl 1987 II S. 60).

Miterben

Gehört zum Nachlass ein Gewerbebetrieb, sind die Miterben Mitunternehmer (>BFH vom 5.7.1990 - BStBl II S. 837 sowie >BMF vom 4.3.2006 (BStBl I S. 253). Zur Erbengemeinschaft als Gesellschafter >Erbengemeinschaft.

Mitunternehmerinitiative

Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilhabe an den unternehmerischen Entscheidungen, wie sie Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen. Ausreichend ist schon die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem HGB zustehen oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen (>BFH vom 25.6.1984 - BStBl II S. 751, S. 769). Ein Kommanditist ist beispielsweise dann mangels Mitunternehmerinitiative kein Mitunternehmer, wenn sowohl sein Stimmrecht als auch sein Widerspruchsrecht durch Gesellschaftsvertrag faktisch ausgeschlossen sind (>BFH vom 11.10.1988 - BStBl 1989 II S. 762).

Mitunternehmerrisiko

- Mitunternehmerrisiko trägt im Regelfall, wer am Gewinn und Verlust des Unternehmens und an den **stillen Reserven**einschließlich eines etwaigen Geschäftswerts beteiligt ist (>BFH vom 25.6.1984 - BStBl II S. 751). Je nach den Umständen des Einzelfalls können jedoch auch andere Gesichtspunkte, z. B. eine besonders ausgeprägte unternehmerische Initiative, verbunden mit einem bedeutsamen Beitrag zur Kapitalausstattung des Unternehmens in den Vordergrund treten (>BFH vom 27.2.1980 - BStBl 1981 II S. 210). Eine Vereinbarung über die Beteiligung an den stillen Reserven ist nicht ausschlaggebend, wenn die stillen Reserven für den Gesellschafter keine wesentliche wirtschaftliche Bedeutung haben (>BFH vom 5.6.1986 - BStBl II S. 802). Ein Kommanditist, der nicht an den stillen Reserven einschließlich eines etwaigen Geschäftswerts beteiligt ist und nach dem Gesellschaftsvertrag nur eine übliche Verzinsung seiner Kommanditeinlage erhält, trägt kein Mitunternehmerrisiko und ist deshalb auch dann nicht Mitunternehmer, wenn seine gesellschaftsrechtlichen Mitwirkungsrechte denjenigen eines Kommanditisten entsprechen (>BFH vom 28.10.1999 - BStBl 2000 II S. 183).

- Eine Beteiligung am unternehmerischen Risiko liegt bei beschränkt haftenden Gesellschaftern von Personenhandelsgesellschaften, insbesondere bei Kommanditisten, und bei atypisch stillen Gesellschaftern nicht vor, wenn wegen der rechtlichen oder tatsächlichen **Befristung** ihrer gesellschaftlichen Beteiligung eine Teilhabe an der von der Gesellschaft beabsichtigten Betriebsvermögensmehrung in Form eines entnahmefähigen laufenden Gewinns oder eines die Einlage übersteigenden Abfindungsguthabens oder eines Gewinns aus der Veräußerung des Gesellschaftsanteils nicht zu erwarten ist (>BFH vom 25.6.1984 - BStBl II S. 751). Die zeitliche Befristung und die fehlende Gewinnerwartung können sich aus den Umständen des Einzelfalls ergeben (>BFH vom 10.11.1977 (BStBl 1978 II S. 15).

Nachversteuerung des negativen Kapitalkontos

Der Betrag des beim Ausscheiden aus der Gesellschaft oder bei Auflösung der Gesellschaft zu versteuernden negativen Kapitalkontos (>BFH vom 10.11.1980 - BStBl 1981 II S. 164) ist kein Gewinn aus einer Betriebsvermögensmehrung. Der beim Wegfall eines negativen Kapitalkontos der Kommanditisten zu erfassende Gewinn erlaubt es deshalb nicht, die Teilnahme an einer Betriebsvermögensmehrung im Sinne einer Beteiligung am unternehmerischen Risiko als gegeben anzusehen (>BFH vom 25.6.1984 - BStBl II S. 751).

Nießbrauch

Bei Bestellung eines Nießbrauchs am Gesellschaftsanteil bleibt der Nießbrauchsverpflichtete Mitunternehmer (>BFH vom 1.3.1994 - BStBl 1995 II S. 241).

Organgesellschaft

Einer Mitunternehmereigenschaft der Komplementär-GmbH steht nicht entgegen, dass sie Organ des Kommanditisten ist (>BFH vom 10.11.1983 - BStBl 1984 II S. 150).

Partnerschaftsgesellschaft

Zur zivilrechtlichen Rechtsform der Partnerschaftsgesellschaft >Partnerschaftsgesellschaftsgesetz (PartGG) vom 25.7.1994 (BGBl. I S. 1744), zuletzt geändert durch Artikel 22 des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008 (BGBl. I S. 2026).

Stiller Gesellschafter

Bei einem stillen Gesellschafter ohne Unternehmerinitiative kommt der vermögensrechtlichen Stellung besondere Bedeutung zu (>BFH vom 25.6.1981 - BStBl 1982 II S. 59). Um als Mitunternehmer angesehen werden zu können, muss ein solcher stiller Gesellschafter einen Anspruch auf Beteiligung am tatsächlichen Zuwachs des Gesellschaftsvermögens unter Einschluss der stillen Reserven und eines Geschäftswerts haben (>BFH vom 27.5.1993 - BStBl 1994 II S. 700). Ohne eine Beteiligung an den stillen Reserven kann ein stiller Gesellschafter dann Mitunternehmer sein, wenn der Unternehmer ihm abweichend von der handelsrechtlichen Regelung ermöglicht, wie ein Unternehmer auf das Schicksal des Unternehmens Einfluss zu nehmen (>BFH vom 28.1.1982 - BStBl II S. 389). Beteiligt sich der beherrschende Gesellschafter und alleinige Geschäftsführer einer GmbH an dieser auch noch als stiller Gesellschafter mit einer erheblichen Vermögenseinlage unter Vereinbarung einer hohen Gewinnbeteiligung sowie der Verpflichtung, die Belange bestimmter Geschäftspartner persönlich wahrzunehmen, so handelt es sich um eine atypisch stille Gesellschaft - Mitunternehmerschaft - (>BFH vom 15.12.1992 - BStBl 1994 II S. 702). Gesamthandsvermögen braucht nicht vorhanden zu sein (>BFH vom 8.7.1982 - BStBl II S. 700).

Strohmannverhältnis

Wer in eigenem Namen, aber für Rechnung eines anderen ein Einzelunternehmen führt oder persönlich haftender Gesellschafter einer Personengesellschaft ist, wird, sofern das Treuhandverhältnis den Geschäftspartnern gegenüber nicht offen gelegt wird, regelmäßig allein wegen seiner unbeschränkten Haftung zum (Mit-)Unternehmer. Dies gilt auch dann, wenn er den

Weisungen des Treugebers unterliegt und im Innenverhältnis von jeglicher Haftung freigestellt ist (>BFH vom 4.11.2004 - BStBl 2005 II S. 168).

Testamentsvollstreckung

Ein Kommanditist, dessen Kommanditanteil durch Testamentsvollstreckung treuhänderisch verwaltet wird und dessen Gewinnanteile an einen Unterbevollmächtigten herauszugeben sind, ist dennoch Mitunternehmer (>BFH vom 16.5.1995 - BStBl II S. 714).

Treugeber

Bei einem Treuhandverhältnis, dessen Gegenstand die Mitgliedschaft in einer Personengesellschaft ist, müssen die die Mitunternehmerstellung kennzeichnenden Merkmale in der Person des Treugebers vorliegen (>BFH vom 21.4.1988 - BStBl 1989 II S. 722).

Verdeckte Mitunternehmerschaft

- Mitunternehmer kann auch sein, wer nicht als >Gesellschafter, sondern z. B. als Arbeitnehmer oder Darlehensgeber bezeichnet ist, wenn die Vertragsbeziehung als Gesellschaftsverhältnis anzusehen ist (>BFH vom 11.12.1980 - BStBl 1981 II S. 310). Allerdings sind die zwischen den Beteiligten bestehenden Rechtsbeziehungen bei der Beurteilung der Gesellschaftereigenschaft sowohl zivil- als auch steuerrechtlich nicht allein nach deren formaler Bezeichnung zu würdigen, sondern nach den von ihnen gewollten Rechtswirkungen und der sich danach ergebenden zutreffenden rechtlichen Einordnung (>BFH vom 13.7.1993 - BStBl 1994 II S. 282).
- Eine Mitunternehmerschaft setzt ein zivilrechtliches Gesellschaftsverhältnis oder ausnahmsweise ein wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis voraus. Eine Mitunternehmerschaft liegt danach auch vor, wenn mehrere Personen durch gemeinsame Ausübung der Unternehmerinitiative und gemeinsame Übernahme des Unternehmerrisikos auf einen bestimmten Zweck hin tatsächlich zusammenarbeiten. Erforderlich für ein stillschweigend begründetes Gesellschaftsverhältnis ist auch ein entsprechender Verpflichtungswille (>BFH vom 1.8.1996 - BStBl 1997 II S. 272). Mitunternehmerinitiative und -risiko dürfen nicht lediglich auf einzelne Schuldverhältnisse zurückzuführen sein. Die Bündelung von Risiken aus derartigen Austauschverhältnissen unter Vereinbarung angemessener und leistungsbezogener Entgelte begründet noch kein gesellschaftsrechtliches Risiko (>BFH vom 13.7.1993 - BStBl 1994 II S. 282). Tatsächliche Einflussmöglichkeiten allein genügen allerdings nicht (>BFH vom 2.9.1985 - BStBl 1986 II S. 10).
- Das Vorliegen einer verdeckten Mitunternehmerschaft zwischen nahen Angehörigen darf nicht unter Heranziehung eines Fremdvergleichs beurteilt werden (>BFH vom 8.11.1995 - BStBl 1996 II S. 133).
- Der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH ist nicht schon auf Grund des bloßen Abschlusses des Geschäftsführervertrages mit der GmbH als verdeckter Mitunternehmer der KG anzusehen (>BFH vom 1.8.1996 - BStBl 1997 II S. 272). Der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH ist verdeckter Mitunternehmer der Familien-GmbH & Co. KG, wenn er für die Geschäftsführung unangemessene gewinnabhängige Bezüge erhält und sich - wie bisher als Einzelunternehmer - als Herr des Unternehmens verhält (>BFH vom 21.9.1995 - BStBl 1996 II S. 66).

Vermietung zwischen Schwester-Personengesellschaften

Wirtschaftsgüter, die eine gewerblich tätige oder gewerblich geprägte Personengesellschaft an eine ganz oder teilweise personenidentische Personengesellschaft (Schwestergesellschaft) vermietet, gehören zum Betriebsvermögen der vermietenden Personengesellschaft und nicht zum Sonderbetriebsvermögen bei der nutzenden Personengesellschaft. Dies gilt auch, wenn leistende Gesellschaft eine gewerblich geprägte atypisch stille Gesellschaft ist (BFH vom 26.11.1996 - BStBl 1998 II S. 328; >BMF vom 28.4.1998 BStBl I S. 583 mit Übergangsregelung).

(Anhang 24)

Wirtschaftliches Eigentum

Ist in einem Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass die Ehefrau im Scheidungsfall aus der Gesellschaft ausgeschlossen werden kann und ihr Ehemann an ihre Stelle tritt, ist der Kommanditanteil der Ehefrau dem Ehemann gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO zuzurechnen (>BFH vom 26.6.1990 - BStBl 1994 II S. 645).

H 15.8 (2)

Unterbeteiligung

Tätigkeitsvergütungen einer OHG an atypisch still Unterbeteiligte eines Gesellschafters gehören nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (>BFH vom 2.10.1997 - BStBl 1998 II S. 137).

H 15.8 (3)

Abweichung des Steuerbilanzgewinns vom Handelsbilanzgewinn

Der zwischen Gesellschaftern einer Personengesellschaft vereinbarte Gewinnverteilungsschlüssel bezieht sich grundsätzlich auf den Handelsbilanzgewinn. Weicht dieser vom Steuerbilanzgewinn deshalb ab, weil er durch die Auflösung von Bilanzierungshilfen geringer ist als der Steuerbilanzgewinn, müssen bei Anwendung des Gewinnverteilungsschlüssels auf den Steuerbilanzgewinn Korrekturen hinsichtlich der Gesellschafter angebracht werden, die bei der Bildung der Bilanzierungshilfe an dem Unternehmen noch nicht beteiligt waren (>BFH vom 22.5.1990 - BStBl II S. 965).

Angemessenheit der Gewinnverteilung bei stiller Beteiligung von anteils- und beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften

Kann ein angemessener Gewinnanteil der stillen Gesellschafterin nicht durch einen konkreten Fremdvergleich ermittelt werden, sind die Grundsätze zu Familienpersonengesellschaften entsprechend anzuwenden. Soweit ihr Gewinnanteil eine angemessene Höhe übersteigt, ist er dem Mitunternehmer zuzurechnen (>BFH vom 21.9.2000 - BStBl 2001 II S. 299).

Ausländische Personengesellschaft

Die zu § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG entwickelten Gewinnermittlungsgrundsätze gelten auch bei grenzüberschreitenden mitunternehmerischen Beteiligungen (>BFH vom 24.3.1999 - BStBl 2000 II S. 399).

Außerbetrieblich veranlasster Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssel

Eine außerbetrieblich veranlasste Änderung des Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssels bei einer Personengesellschaft, d. h. eine Änderung, die ihre Erklärung nicht in den Verhältnissen der Gesellschaft findet, ist ertragsteuerlich unbeachtlich (>BFH vom 23.8.1990 - BStBl 1991 II S. 172).

GmbH-Beteiligung

Bei Beteiligung einer Personenhandelsgesellschaft an einer Kapitalgesellschaft gehören die Gewinnausschüttung ebenso wie die anzurechnende Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Das Anrechnungsguthaben steht den Gesellschaftern (Mitunternehmern) zu. Maßgebend für die Verteilung ist der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel (>BFH vom 22.11.1995 - BStBl 1996 II S. 531).

Kapitalkontenverzinsung

Hat der Gesellschafter ein Verrechnungskonto zu verzinsen, das einen Sollsaldo aufweist und auf der Aktivseite der Gesellschaftsbilanz aufzuführen ist, kann dieses Konto entweder eine Darlehensforderung gegen den Gesellschafter dokumentieren oder aber als (negativer) Bestandteil des Kapitalkontos anzusehen sein. Handelt es sich um einen Bestandteil des Kapitalkontos, dient

die Verzinsung allein der zutreffenden Gewinnverteilung und führt nicht zu einer Erhöhung des Gewinns (>BFH vom 4.5.2000 - BStBl 2001 II S. 171).

Mehrgewinne eines ausgeschiedenen Gesellschafters auf Grund späterer Betriebsprüfung

Mehrgewinne, die sich für den ausgeschiedenen Gesellschafter auf Grund einer späteren Betriebsprüfung ergeben, sind ihm nach dem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen, sofern die Gesellschaft eine Einheitsbilanz erstellt. Die Zurechnung wird nicht durch die Höhe der Abfindung begrenzt. Kann für ein sich danach ergebendes positives Kapitalkonto keine nachträgliche Abfindung erlangt werden, erleidet der Ausgeschiedene einen Veräußerungsverlust (>BFH vom 24.10.1996 - BStBl 1997 II S. 241).

Nachträgliche Erhöhung des Kapitalkontos eines ausgeschiedenen Kommanditisten

Scheidet ein Kommanditist nach Auffüllung seines negativen Kapitalkontos ohne Abfindung aus der KG aus, ergibt sich aber auf Grund einer späteren Betriebsprüfung ein positives Kapitalkonto, entsteht für die verbliebenen Gesellschafter in diesem Umfang kein Anwachsungsgewinn. Der Betrag ist von ihnen für Abstockungen auf ihre Anteile an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft zu verwenden (>BFH vom 24.10.1996 - BStBl 1997 II S. 241).

Pensionszusagen

Bilanzsteuerliche Behandlung von Pensionszusagen einer Personengesellschaft an einen Gesellschafter und dessen Hinterbliebene >BMF vom 29.1.2008 (BStBl I S. 317).

>Anhang 9

Rückwirkende Änderung

Eine rückwirkende Änderung der Gewinnverteilung während eines Wirtschaftsjahrs hat keinen Einfluss auf die Zurechnung des bis dahin entstandenen Gewinns oder Verlusts (>BFH vom 7.7.1983 - BStBl 1984 II S. 53).

Tätigkeitsvergütungen

- Haben die Gesellschafter einer Personengesellschaft im Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass die Tätigkeitsvergütung als Aufwand behandelt und auch dann gezahlt werden soll, wenn ein Verlust erwirtschaftet wird, so ist dies bei tatsächlicher Durchführung der Vereinbarung auch steuerlich mit der Folge anzuerkennen, dass die Vergütung kein Gewinnvorab, sondern eine Sondervergütung i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 2. Halbsatz EStG ist. Steht die Sondervergütung in Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts, gehört sie zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (>BFH vom 13.10.1998 - BStBl 1999 II S. 284 und vom 23.1.2001 - BStBl II S. 621).
- Nicht unter den Begriff der Tätigkeitsvergütung fallen die **Lieferung von Waren** im Rahmen eines Kaufvertrags zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft oder sonstige zu fremdüblichen Bedingungen geschlossene Veräußerungsgeschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter. Ein derartiges Veräußerungsgeschäft liegt auch vor, wenn der Gesellschafter zur Herbeiführung des der Gesellschaft geschuldeten Erfolgs nicht nur Arbeit zu leisten, sondern auch Waren von nicht untergeordnetem Wert zu liefern hat, z. B. bei einem Werkvertrag (>BFH vom 28.10.1999 - BStBl 2000 II S. 339).
- Das Entgelt, das der Kommanditist einer GmbH & Co. KG für seine Tätigkeit als **Geschäftsführer der Komplementär-GmbH** bezieht, ist als Vergütung i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu beurteilen, und zwar auch dann wenn der Anstellungsvertrag des Geschäftsführer-Gesellschafters nicht mit der KG, sondern der Komplementär-GmbH abgeschlossen wurde. Hat eine Komplementär-GmbH neben ihrer Funktion als Geschäftsführerin der GmbH und Co. KG noch einen eigenen wirtschaftlichen Geschäftsbereich, kann eine Aufteilung der Tätigkeitsvergütung an den Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, der gleichzeitig Kommanditist der KG ist, geboten sein (>BFH vom 6.7.1999 - BStBl II S. 720).
- Erbringt ein Kommanditist, der zugleich Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Komplementär GmbH und einer Schwester-Kapitalgesellschaft der GmbH & Co. KG ist, über die **zwischengeschaltete Schwester-Kapitalgesellschaft**Dienstleistungen an die KG, sind die

hierfür gezahlten Vergütungen als Sonderbetriebseinnahmen des Kommanditisten zu erfassen (>BFH vom 6.7.1999 - BStBl II S. 720).

- Die von einem **Drittunternehmer** geleisteten Zahlungen sind Tätigkeitsvergütungen, wenn die Leistung des Gesellschafters letztlich der Personengesellschaft und nicht dem Drittunternehmen zugute kommen soll, sich hinreichend von der Tätigkeit des Gesellschafters für den übrigen Geschäftsbereich des Drittunternehmens abgrenzen lässt und wenn die Personengesellschaft dem Drittunternehmer die Aufwendungen für die Leistungen an den Gesellschafter ersetzt (>BFH vom 7.12.2004 - BStBl 2005 II S. 390).
- **Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung** eines Mitunternehmers, der sozialversicherungsrechtlich als Arbeitnehmer angesehen wird, gehören - unabhängig davon, ob sie dem Mitunternehmer zufließen - zu den Vergütungen, die er von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft bezogen hat (>BFH vom 30.8.2007 - BStBl II S. 942).

Tod eines Gesellschafters

Ein bei Ableben eines Gesellschafters und Übernahme aller Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft durch die verbleibenden Gesellschafter nach R 4.5 Abs. 6 zu ermittelnder Übergangsgewinn ist anteilig dem verstorbenen Gesellschafter zuzurechnen, auch wenn er im Wesentlichen auf der Zurechnung auf die anderen Gesellschafter übergehender Honorarforderungen beruht (>BFH vom 13.11.1997 - BStBl 1998 II S. 290).

Vorabanteile

Wird bei einer KG im Zusammenhang mit einer Erhöhung des Kommanditkapitals der gesellschaftsvertragliche Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssel dahin geändert, dass künftige Gewinne oder Verluste in begrenztem Umfang nur auf die Kommanditisten verteilt werden, die weitere Kommanditeinlagen erbringen, oder dass diese Kommanditisten "Vorabanteile" von künftigen Gewinnen oder Verlusten erhalten, ist der neue Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssel im Allgemeinen auch der einkommensteuerrechtlichen Gewinn- und Verlustverteilung zu Grunde zu legen (>BFH vom 7.7.1983 - BStBl 1984 II S. 53 und vom 17.3.1987 - BStBl II S. 558).

H 15.8 (4)

Allgemeines

Der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA ist nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG wie ein Gewerbetreibender zu behandeln. Der von ihm im Rahmen der KGaA erzielte anteilige Gewinn ist ihm einkommensteuerrechtlich unmittelbar zuzurechnen (>BFH vom 21.6.1989 - BStBl II S. 881).

Ausschüttungen

Ausschüttungen auf die Kommanditaktien sind im Zeitpunkt des Zuflusses als Einnahmen aus Kapitalvermögen zu erfassen (>BFH vom 21.6.1989 - BStBl II S. 881).

Gewinnermittlungsart

Der Gewinnanteil des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA einschließlich seiner Sondervergütungen, Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben ist durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln (>BFH vom 21.6.1989 - BStBl II S. 881).

Sonderbetriebsvermögen

Der persönlich haftende Gesellschafter kann wie ein Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) Sonderbetriebsvermögen haben. Die ihm gehörenden Kommanditaktien sind weder Betriebsvermögen noch Sonderbetriebsvermögen (>BFH vom 21.6.1989 - BStBl II S. 881).

Wirtschaftsjahr

Das Wirtschaftsjahr stimmt mit dem Wirtschaftsjahr der KGaA überein (>BFH vom 21.6.1989 - BStBl II S. 881).

H 15.8 (5)

Ärztliche Gemeinschaftspraxen

>BMF vom 14.5.1997 (BStBl I S. 566) und BFH vom 19.2.1998 (BStBl II S. 603)

Atypisch stille Gesellschaft

Übt der Inhaber einer Steuerberatungspraxis neben seiner freiberuflichen auch eine gewerbliche Tätigkeit aus, und ist an seinem Unternehmen ein Steuerberater atypisch still beteiligt, sind gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG sämtliche Einkünfte der Mitunternehmerschaft gewerblich (>BFH vom 10.8.1994 - BStBl 1995 II S. 171).

Betriebsaufspaltung

>H 15.7 (4) Umfassend gewerbliche Besitzpersonengesellschaft

Einheitliche Gesamtbetätigung

- Eine Umqualifizierung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG kommt nicht in Betracht, wenn eine gemischte Tätigkeit als einheitliche Gesamtbetätigung anzusehen ist. Eine solche Tätigkeit muss vielmehr unabhängig von der "Abfärbetheorie" danach qualifiziert werden, welche Tätigkeit der Gesamtbetätigung das Gepräge gibt (>BFH vom 24.4.1997 - BStBl II S. 567).
- >H 15.6 (Gemischte Tätigkeit)

Erbengemeinschaft

Die Erbengemeinschaft ist nicht umfassend gewerblich tätig i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (>BFH vom 23.10.1986 - BStBl 1987 II S. 120).

GbR

Die GbR, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer des Betriebs anzusehen sind, ist umfassend gewerblich tätig (>BFH vom 11.5.1989 - BStBl II S. 797).

Geringfügige gewerbliche Tätigkeit

Jedenfalls bei einem Anteil der originär gewerblichen Tätigkeit von 1,25 % der Gesamtumsätze greift die Umqualifizierung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht ein (>BFH vom 11.8.1999 - BStBl 2000 II S. 229).

Gewerbesteuerbefreiung

Übt eine Personengesellschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit aus, ist die Tätigkeit auch dann infolge der "Abfärberegelung" des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG insgesamt als gewerblich anzusehen, wenn die gewerbliche Tätigkeit von der Gewerbesteuer befreit ist (>BFH vom 30.8.2001 - BStBl 2002 II S. 152).

Gewerbliche Einkünfte im Sonderbereich des Gesellschafters

Bei einer freiberuflich tätigen Personengesellschaft kommt es nicht zu einer Abfärbung gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ihrer Einkünfte im Gesamthandsbereich, wenn ein Gesellschafter gewerbliche Einkünfte im Sonderbereich erzielt (>BFH vom 28.6.2006 - BStBl 2007 II S. 378).

Gewinnerzielungsabsicht

Wegen der Einheitlichkeit des Gewerbebetriebs einer Personengesellschaft sind deren gemischte Tätigkeiten zunächst insgesamt als gewerblich einzuordnen. Erst dann ist für jeden selbständigen

Tätigkeitsbereich die Gewinnerzielungsabsicht zu prüfen (>BFH vom 25.6.1996 - BStBl 1997 II S. 202).

H 15.8 (6)

Atypisch stille Gesellschaft

Die atypisch stille Gesellschaft kann als solche § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG durch den tätigen Gesellschafter gewerblich geprägt sein (>BFH vom 26.11.1996 - BStBl 1998 II S. 328).

Ausländische Kapitalgesellschaft

Eine ausländische Kapitalgesellschaft, die nach ihrem rechtlichen Aufbau und ihrer wirtschaftlichen Gestaltung einer inländischen Kapitalgesellschaft entspricht, ist geeignet, eine Personengesellschaft gewerblich zu prägen (>BFH vom 14.3.2007 - BStBl II S. 924).

Einkünfteerzielungsabsicht

Auch bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft ist die Einkünfteerzielungsabsicht zu prüfen. Hierbei kommt es auf die Absicht zur Erzielung eines Totalgewinns einschließlich etwaiger steuerpflichtiger Veräußerungs- oder Aufgabegewinne an. Daran fehlt es, wenn in der Zeit, in der die rechtsformabhängigen Merkmale der gewerblichen Prägung erfüllt sind, lediglich Vorlaufverluste erzielt werden (>BFH vom 25.9.2008 - BStBl 2009 II S. 266).

GbR

Zur Haftungsbeschränkung bei einer GbR >BMF vom 18.7.2000 (BStBl I S. 1198) und vom 28.8.2001 (BStBl I S. 614).

Geschäftsführung

Bei einer GmbH & Co. KG, deren alleinige Geschäftsführerin die Komplementär-GmbH ist, ist der zur Führung der Geschäfte der GmbH berufene Kommanditist nicht wegen dieser Geschäftsführungsbefugnis auch als zur Führung der Geschäfte der KG berufen anzusehen (>BFH vom 23.5.1996 - BStBl II S. 523).

Prägung durch andere Personengesellschaften

Eine selbst originär gewerblich tätige Personengesellschaft kann eine nur eigenes Vermögen verwaltende GbR, an der sie beteiligt ist, gewerblich prägen (>BFH vom 8.6.2000 - BStBl 2001 II S. 162).

H 15.9 Steuerliche Anerkennung von Familiengesellschaften

H 15.9 (1)

Allgemeines

Die Anerkennung einer OHG, KG oder GbR oder atypisch stillen Gesellschaft setzt voraus, dass eine Mitunternehmerschaft vorliegt, der Gesellschaftsvertrag zivilrechtlich wirksam ist und auch verwirklicht wird und dass die tatsächliche Gestaltung der Dinge mit ihrer formellen Gestaltung übereinstimmt, insbesondere die aufgenommenen Familienangehörigen auch volle Gesellschafterrechte genießen (>BFH vom 8.8.1979 - BStBl II S. 768 und vom 3.5.1979 - BStBl II S. 515). Einer OHG oder einer KG kann die steuerliche Anerkennung nicht lediglich mit der Begründung versagt werden, dass außerbetriebliche, z. B. steuerliche und familienrechtliche Gesichtspunkte den Abschluss des Gesellschaftsvertrags veranlasst haben (>BFH vom 22.8.1951 - BStBl 1951 III S. 181).

Buchwertabfindung

Ein Kommanditist, der vom persönlich haftenden Gesellschafter ohne Weiteres zum Buchwert aus der Gesellschaft ausgeschlossen werden kann, ist nicht Mitunternehmer (>BFH vom 29.4.1981 - BStBl II S. 663). Entsprechendes gilt, wenn die für den Fall des jederzeit möglichen Ausschlusses vereinbarte Abfindung nicht auch die **Beteiligung am Firmenwert** umfasst (>BFH vom 15.10.1981 - BStBl 1982 II S. 342).

Gütergemeinschaft

Die eheliche Gütergemeinschaft ist ein den in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG genannten Gesellschaftsverhältnissen vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis und kann damit eine Mitunternehmerschaft begründen (>BFH vom 16.2.1995 - BStBl II S. 592 und vom 18.8.2005 - BStBl 2006 II S. 165).

>H 4.2 (12)

Rückübertragungsverpflichtung

Werden Kommanditanteile schenkweise mit der Maßgabe übertragen, dass der Schenker ihre Rückübertragung jederzeit ohne Angabe von Gründen einseitig veranlassen kann, ist der Beschenkte nicht als Mitunternehmer anzusehen (>BFH vom 16.5.1989 - BStBl II S. 877).

Tatsächliche Gewinnaufteilung

Der Gewinn aus einer Familienpersonengesellschaft ist einem bisher als Alleininhaber tätig gewesenen Gesellschafter zuzurechnen, wenn der Gewinn tatsächlich nicht aufgeteilt, sondern diesem Gesellschafter allein belassen worden ist (>BFH vom 6.11.1964 - BStBl 1965 III S. 52).

H 15.9 (2)

Allgemeines

Schenkweise von ihren Eltern in eine KG aufgenommene Kinder können nur Mitunternehmer sein, wenn ihnen wenigstens annäherungsweise diejenigen Rechte eingeräumt sind, die einem Kommanditisten nach dem HGB zukommen. Maßstab ist das nach dem HGB für den Kommanditisten vorgesehene Regelstatut (>BFH vom 24.7.1986 - BStBl 1987 II S. 54). Dazu gehören auch die gesetzlichen Regelungen, die im Gesellschaftsvertrag abbedungen werden können (>BMF vom 5.10.1989 - BStBl I S. 378). Entsprechendes gilt für am Gesellschaftsanteil der Eltern unterbeteiligte Kinder (>BFH vom 24.7.1986 - BStBl 1987 II S. 54). Sie sind nicht Mitunternehmer, wenn ihre Rechtsstellung nach dem Gesamtbild zugunsten der Eltern in einer Weise beschränkt ist, wie dies in Gesellschaftsverträgen zwischen Fremden nicht üblich ist (>BFH vom 8.2.1979 - BStBl II S. 405 und vom 3.5.1979 - BStBl II S. 515). Die schenkweise begründete Rechtsstellung der Kinder entspricht in diesen Fällen ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach häufig dem Versprechen einer erst künftigen Kapitalübertragung (>BFH vom 8.2.1979 - BStBl II S. 405 und vom 3.5.1979 - BStBl II S. 515). Die Gewinngutschriften auf die Unterbeteiligung sind deshalb bei dem Elternteil keine Sonderbetriebsausgaben, sondern nichtabzugsfähige Zuwendungen i. S. d. § 12 EStG (>BFH vom 18.7.1974 - BStBl II S. 740). Der schenkweisen Aufnahme steht gleich, wenn den Kindern die Mittel für die Kommanditeinlage darlehensweise unter Bedingungen zur Verfügung gestellt werden, die unter Fremden nicht üblich sind (>BFH vom 5.7.1979 - BStBl II S. 670). Sind die in eine Gesellschaft im Wege der Schenkung aufgenommenen Kinder nach den vorstehenden Grundsätzen nicht als Mitunternehmer anzusehen, können ihnen die vertraglichen Gewinnanteile nicht als eigene Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugerechnet werden. In Höhe dieser Gewinnanteile liegt regelmäßig eine nach § 12 EStG unbeachtliche Einkommensverwendung der Eltern vor (>BFH vom 22.1.1970 - BStBl II S. 416).

Alter des Kindes

Bei der Würdigung des Gesamtbildes in Grenzfällen kann für die Anerkennung als Mitunternehmer sprechen, dass die Vertragsgestaltung den objektiven Umständen nach darauf abgestellt ist, die Kinder oder Enkel an das Unternehmen heranzuführen, um dessen Fortbestand zu sichern (>BFH vom 6.4.1979 - BStBl II S. 620). Dies ist nicht der Fall, wenn die Kinder wegen ihres Alters nicht

die für eine Heranführung an das Unternehmen erforderliche Reife besitzen (>BFH vom 5.7.1979 - BStBl II S. 670).

Befristete Gesellschafterstellung

Ist die Gesellschafterstellung eines Kindes von vornherein nur befristet etwa auf die Zeit, in der das Kind vermutlich unterhaltsbedürftig ist und eine persönliche Aktivität als Gesellschafter noch nicht entfalten wird, kann eine Mitunternehmerschaft nicht anerkannt werden (>BFH vom 29.1.1976 - BStBl II S. 324). Dagegen kann eine Mitunternehmerschaft minderjähriger Kinder, die als Kommanditisten einer Familien-KG im Schenkungswege beteiligt wurden, nicht schon deshalb verneint werden, weil der Vater nach dem Gesellschaftsvertrag berechtigt ist, die Gesellschafterstellung eines Kindes zum Ende des Jahres der Erreichung der Volljährigkeit zu kündigen (>BFH vom 23.6.1976 - BStBl II S. 678).

Kündigung

Die Mitunternehmerstellung eines minderjährigen Kommanditisten kann durch das dem Komplementär eingeräumte Kündigungsrecht beeinträchtigt werden (>BMF vom 5.10.1989 - BStBl I S. 378).

>Befristete Gesellschafterstellung

Rückfallklausel

Eine Rückfallklausel, nach der die Unterbeteiligung ersatzlos an den Vater zurückfällt, wenn das Kind vor dem Vater stirbt und keine leiblichen ehelichen Abkömmlinge hinterlässt, steht der steuerrechtlichen Anerkennung der Unterbeteiligung nicht entgegen (>BFH vom 27.1.1994 - BStBl II S. 635).

Umdeutung in Darlehensgewährung

Ein zivilrechtlich wirksam abgeschlossener, aber steuerlich nicht anerkannter Gesellschaftsvertrag kann für die steuerliche Beurteilung nicht in einen Darlehensvertrag umgedeutet werden (>BFH vom 6.7.1995 - BStBl 1996 II S. 269).

Unterbeteiligung

Eine Unterbeteiligung am OHG-Anteil des Vaters mit Ausschluss der Unterbeteiligten von stillen Reserven und Firmenwert im Falle der Kündigung durch den Vater sowie Einschränkung der Gewinnentnahme- und Kontrollrechte der Unterbeteiligten kann steuerlich nicht anerkannt werden (>BFH vom 6.7.1995 - BStBl 1996 II S. 269).

Verfügungsbeschränkungen

Behalten sich die Eltern die Verwaltung der Kommanditbeteiligungen der Kinder vor, sind die Kinder nicht Mitunternehmer (>BFH vom 25.6.1981 - BStBl II S. 779). Überlassen Eltern ihren minderjährigen Kindern Anteile am Betriebsvermögen einer von ihnen gebildeten Personengesellschaft unter der Auflage, dass die Kinder über die auf ihre Anteile entfallenden Gewinnanteile nur in dem von den Eltern gebilligten Umfang verfügen dürfen, so liegt eine zur Gewinnverteilung auch auf die Kinder führende Mitunternehmerschaft nicht vor (>BFH vom 4.8.1971 - BStBl 1972 II S. 10). Wird ein nicht mitarbeitendes Kind ohne Einlage als Gesellschafter aufgenommen, so ist es in der Regel im Jahr der Aufnahme kein Mitunternehmer, wenn es sich nur verpflichtet, einen Teil seines künftigen Gewinnanteils zur Bildung eines Kapitalanteils stehenzulassen (>BFH vom 1.2.1973 - BStBl II S. 221). Das gilt auch, wenn das Kind zwar zu einer Bareinlage verpflichtet sein soll, diese aber nur aus einem von den Eltern gewährten und aus dem ersten Gewinnanteil des Kindes wieder getilgten Darlehen leistet (>BFH vom 1.2.1973 - BStBl II S. 526).

Ist in dem Gesellschaftsvertrag einer Familienpersonengesellschaft, durch den die minderjährigen Kinder des Hauptgesellschafters als Kommanditisten in die KG aufgenommen werden, bestimmt, dass Beschlüsse in der Gesellschafterversammlung - abweichend vom Einstimmigkeitsprinzip des §

119 Abs. 1 HGB - mit einfacher Mehrheit zu fassen sind, steht diese Vertragsklausel der Anerkennung der Kinder als Mitunternehmer nicht entgegen; eine solche Klausel ist dahin auszulegen, dass sie nur Beschlüsse über die laufenden Geschäfte der KG betrifft (>BFH vom 7.11.2000 - BStBl 2001 II S. 186).

Vormundschaftsgerichtliche Genehmigung

Beteiligt ein Stpfl. sein durch einen Pfleger vertretenes minderjähriges Kind an seinem Unternehmen, hängt die steuerliche Anerkennung des Vertrags auch dann, wenn die Beteiligten nach dem Vertrag gehandelt haben, von der vormundschaftsgerichtlichen Genehmigung ab, die nicht als stillschweigend erteilt angesehen werden kann (>BFH vom 4.7.1968 - BStBl II S. 671). Die zivilrechtliche Rückwirkung der vormundschaftsgerichtlichen Genehmigung eines Vertrags über den Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft durch einen Minderjährigen kann steuerlich nicht berücksichtigt werden, wenn die vormundschaftsgerichtliche Genehmigung nicht unverzüglich nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags beantragt und in angemessener Frist erteilt wird (>BFH vom 5.3.1981 - BStBl II S. 435).

H 15.9 (3)

Allgemeines

Beteiligt ein Stpfl. nicht im Betrieb mitarbeitende nahe Familienangehörige in der Weise als Kommanditisten oder atypisch stille Gesellschafter an einem Betrieb, dass er ihnen Gesellschaftsanteile schenkweise überträgt, kann mit steuerlicher Wirkung eine Gewinnverteilung nur anerkannt werden, die auf längere Sicht zu einer auch unter Berücksichtigung der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung der Mitunternehmer angemessenen Verzinsung des tatsächlichen (gemeinen) Wertes der Gesellschaftsanteile führt (>BFH vom 29.5.1972 - BStBl 1973 II S. 5). Die Gewinnverteilung wird im Allgemeinen dann nicht zu beanstanden sein, wenn der vereinbarte Gewinnverteilungsschlüssel eine durchschnittliche Rendite von nicht mehr als 15 % des tatsächlichen Wertes der Beteiligung ergibt (>BFH vom 24.7.1986 - BStBl 1987 II S. 54). Ist eine Gewinnverteilung nach den vorstehenden Grundsätzen unangemessen, ist die Besteuerung so vorzunehmen, als ob eine angemessene Gewinnverteilung getroffen worden wäre (>BFH vom 29.3.1973 - BStBl II S. 650) d.h., Gewinnanteile, die die angemessene Begrenzung übersteigen, sind dann den anderen Gesellschaftern zuzurechnen, sofern nicht auch bei ihnen Begrenzungen zu beachten sind (>BFH vom 29.5.1972 - BStBl 1973 II S. 5). Bei der Beantwortung der Frage, ob eine Gewinnverteilung angemessen ist, ist in der Regel von der durchschnittlichen Rendite eines Zeitraums von fünf Jahren auszugehen. Außerdem sind alle im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bekannten Tatsachen und die sich aus ihnen für die Zukunft ergebenden wahrscheinlichen Entwicklungen zu berücksichtigen (>BFH vom 29.5.1972 - BStBl 1973 II S. 5).

Beteiligung an den stillen Reserven

Ist vertraglich bestimmt, dass der Gesellschafter nicht oder unter bestimmten Voraussetzungen nicht an den stillen Reserven beteiligt sein soll, ist ein Abschlag zu machen; das gilt auch, wenn der Gesellschafter in der Verfügung über seinen Anteil oder in der Befugnis, Gewinn zu entnehmen, beschränkt ist (>BFH vom 29.3.1973 - BStBl II S. 489).

Buchwertabfindung

Behält sich ein Elternteil anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Gesellschaftsanteiles auf die Kinder das Recht vor, das Gesellschaftsverhältnis zu kündigen, das Unternehmen allein fortzuführen und die Kinder mit dem Buchwert ihres festen Kapitalanteils abzufinden, ist bei Prüfung der Angemessenheit des vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssels von dem Buchwert des übertragenen Gesellschaftsanteils auszugehen (>BFH vom 13.3.1980 - BStBl II S. 437).

Eigene Mittel

Sind die Geschäftsanteile ganz oder teilweise mit eigenen Mitteln von den aufgenommenen Familienangehörigen erworben worden, bildet die unter Fremden übliche Gestaltung den Maßstab für die Prüfung, ob die Gewinnverteilung angemessen ist (>BFH vom 4.6.1973 - BStBl II S. 866).

Entnahmegewinn bei Schenkung

>H 4.3 (2-4) Personengesellschaften

Unterbeteiligung

Hat ein Stpfl. seinem Kind eine mitunternehmerschaftliche Unterbeteiligung von 10 % an seinem Kommanditanteil an einer zwischen fremden Personen bestehenden KG geschenkt, dann kann die für die Unterbeteiligung vereinbarte quotale Gewinnbeteiligung (hier: 10 %) auch dann steuerlich anzuerkennen sein, wenn sie zu einem Gewinn des unterbeteiligten Kindes von mehr als 15 % des Wertes der Unterbeteiligung (>Allgemeines) führt. Eine vereinbarte quotale Gewinnbeteiligung ist steuerlich anzuerkennen, auch wenn mit dem Gewinnanteil des Stpfl. an der KG nur die Überlassung des Haftkapitals vergütet wird oder wenn damit zusätzlich nur solche Gesellschafterbeiträge des Stpfl. abgegolten werden, die anteilig auch dem unterbeteiligten Kind zuzurechnen sind (>BFH vom 9.10.2001 - BStBl 2002 II S. 460).

Veränderung der Gewinnverteilung

Eine als angemessen anzusehende Gewinnverteilung bleibt grundsätzlich so lange bestehen, bis eine wesentliche Veränderung der Verhältnisse dergestalt eintritt, dass auch bei einer Mitunternehmerschaft zwischen fremden Personen die Gewinnverteilung geändert würde (>BFH vom 29.5.1972 - BStBl 1973 II S. 5).

Verfügungsbeschränkungen

>Beteiligung an den stillen Reserven

H 15.9 (4)

Allgemeines

Kommanditisten, die nicht als Mitunternehmer anzuerkennen sind, können im Innenverhältnis unter Umständen die Stellung von typischen stillen Gesellschaftern erlangt haben (>BFH vom 29.4.1981 - BStBl II S. 663 und vom 6.7.1995 - BStBl 1996 II S. 269). Beteiligt ein Stpfl. nahe Angehörige an seinem Unternehmen als stille Gesellschafter, kann diese Beteiligung steuerlich nur anerkannt werden, wenn die Gesellschaftsverträge klar vereinbart, bürgerlich-rechtlich wirksam und ernstlich gewollt sind, tatsächlich durchgeführt werden, wirtschaftlich zu einer Änderung der bisherigen Verhältnisse führen und die Verträge keine Bedingungen enthalten, unter denen fremde Dritte Kapital als stille Einlage nicht zur Verfügung stellen würden (>BFH vom 8.3.1984 - BStBl II S. 623 und vom 31.5.1989 - BStBl 1990 II S. 10).

Auszahlung/Gutschrift von Gewinnanteilen

Ein Vertrag über eine stille Gesellschaft zwischen Familienangehörigen ist nur dann durchgeführt, wenn die Gewinnanteile entweder ausbezahlt werden oder im Falle einer Gutschrift eindeutig bis zur Auszahlung jederzeit abrufbar gutgeschrieben bleiben (>BFH vom 18.10.1989 - BStBl 1990 II S. 68).

Verlustbeteiligung

Ist ein schenkweise still beteiligtes minderjähriges Kind nicht am Verlust der Gesellschaft beteiligt, kann eine stille Beteiligung steuerlich nicht anerkannt werden (>BFH vom 21.10.1992 - BStBl 1993 II S. 289); zu Angehörigen >BMF vom 1.12.1992 (BStBl I S. 729).

(Anhang 2)

Vormundschaftsgerichtliche Genehmigung

Beteiligt ein Stpfl. sein durch einen Pfleger vertretenes minderjähriges Kind an seinem Unternehmen und ist das Kind auch am Verlust beteiligt, so hängt die steuerliche Anerkennung des

Vertrags auch dann, wenn die Beteiligten nach dem Vertrag gehandelt haben, von der vormundschaftsgerichtlichen Genehmigung ab, die nicht als stillschweigend erteilt angesehen werden kann (>BFH vom 4.7.1968 - BStBl II S. 671).

H 15.9 (5)

Allgemeines

Die Höhe der Gewinnbeteiligung wird bei typischer stiller Beteiligung steuerlich nur zugrunde gelegt, soweit sie wirtschaftlich angemessen ist (>BFH vom 19.2.2009 - BStBl II S. 798).

Eigene Mittel

- Stammt die Kapitalbeteiligung des stillen Gesellschafters nicht aus der Schenkung des Unternehmers, sondern wird sie aus eigenen Mitteln des stillen Gesellschafters geleistet, ist in der Regel eine Gewinnverteilungsabrede angemessen, die im Zeitpunkt der Vereinbarung bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung eine durchschnittliche Rendite von 25 % der >Einlage erwarten lässt, wenn der stille Gesellschafter nicht am Verlust beteiligt ist (>BFH vom 14.2.1973 - BStBl II S. 395).
- Ist der stille Gesellschafter auch am Verlust beteiligt, ist in der Regel ein Satz von bis zu 35 % der >Einlage noch angemessen (>BFH vom 16.12.1981 - BStBl 1982 II S. 387).

Einlage

Der tatsächliche Wert einer typischen stillen Beteiligung ist regelmäßig gleich ihrem Nennwert (>BFH vom 29.3.1973 - BStBl II S. 650).

Schenkweise eingeräumte stille Beteiligung

- Stammt die Kapitalbeteiligung des stillen Gesellschafters in vollem Umfang aus einer Schenkung des Unternehmers, so ist in der Regel eine Gewinnverteilungsabrede angemessen, die im Zeitpunkt der Vereinbarung bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung eine durchschnittliche Rendite von 15 % der Einlage erwarten lässt, wenn der Beschenkte am Gewinn und Verlust beteiligt ist; ist eine Beteiligung am Verlust ausgeschlossen, ist bei einem steuerlich anerkannten stillen Gesellschaftsverhältnis in der Regel ein Satz von 12 % der >Einlage angemessen (>BFH vom 29.3.1973 - BStBl II S. 650).
- >BMF vom 1.12.1992 (BStBl I S. 729), Rn. 12.

(Anhang 2)

Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse

Eine zunächst angemessene Rendite muss bei Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse (hier: nicht erwarteter Gewinnsprung) nach dem Maßstab des Fremdvergleichs korrigiert werden (>BFH vom 19.2.2009 - BStBl II S. 798).

H 15.10 Verlustabzugsbeschränkungen nach § 15 Abs. 4 EStG

Abschreibungs- oder Buchverluste

Von § 15 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG werden alle Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung erfasst, nicht nur Abschreibungs- oder Buchverluste (>BFH vom 5.2.1981 - BStBl II S. 359).

Brüterei

Die Unterhaltung einer Brüterei durch einen Gewerbetreibenden stellt keine gewerbliche Tierzucht oder Tierhaltung dar (>BFH vom 14.9.1989 - BStBl 1990 II S. 152).

Ehegatten

Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten sind Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung des einen Ehegatten mit Gewinnen des anderen Ehegatten aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung auszugleichen (>BFH vom 6.7.1989 - BStBl II S. 787).

Gemischte Betriebe

Wird in einem einheitlichen Betrieb neben gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung noch eine andere gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, so darf der Verlust aus der gewerblichen Tierzucht oder Tierhaltung nicht mit einem Gewinn aus der anderen gewerblichen Tätigkeit verrechnet werden (>BFH vom 21.9.1995 - BStBl 1996 II S. 85).

Gewerbliche Tierzucht oder gewerbliche Tierhaltung

Ist jede Tierzucht oder Tierhaltung, der nach den Vorschriften des § 13 Abs. 1 EStG i. V. m. §§ 51 und 51a BewG keine ausreichenden landwirtschaftlichen Nutzflächen als Futtergrundlage zur Verfügung stehen (>BFH vom 12.8.1982 - BStBl 1983 II S. 36; >R 13.2).

Landwirtschaftliche Tätigkeit

Wird neben einer Tierzucht oder Tierhaltung, die für sich gesehen als landwirtschaftliche Tätigkeit einzuordnen wäre, eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, ist § 15 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG nicht anzuwenden. Das gilt auch, wenn die Tierzucht oder Tierhaltung im Rahmen einer Personengesellschaft erfolgt, deren Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, oder sich die Tierzucht oder Tierhaltung als Nebenbetrieb der gewerblichen Tätigkeit darstellt (>BFH vom 1.2.1990 - BStBl 1991 II S. 625).

Lohnmast

§ 15 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG ist auch anzuwenden, soweit der Gewerbetreibende die Tiermast im Wege der Lohnmast auf Auftragnehmer übertragen hat, die ihrerseits Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft beziehen (>BFH vom 8.11.2000 - BStBl 2001 II S. 349).

Pelztierzucht

Das Ausgleichs- und Abzugsverbot für Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung gilt nicht für Verluste aus einer Nerzzucht (>BFH vom 19.12.2002 - BStBl 2003 II S. 507).

Personengesellschaft

>Landwirtschaftliche Tätigkeit

Verlustabzugsbeschränkung nach § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG

Zur Behandlung von Verlusten aus atypisch stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften >BMF vom 19.11.2008 (BStBl I S. 970)

>Anhang 29

Verlustvor- und -rücktrag

Zur Anwendung des § 10d EStG im Rahmen des § 15 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG >BMF vom 29.11.2004 (BStBl I S. 1097).

H 15a Verluste bei beschränkter Haftung

Allgemeines

Die Frage der Zurechnung von Einkünften wird durch die Regelung des § 15a Abs. 1 bis 4 EStG nicht berührt. Verlustanteile, die der Kommanditist nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG nicht ausgleichen oder abziehen darf, werden diesem nach Maßgabe der vom BFH für die Zurechnung von Einkünften entwickelten Grundsätze zugerechnet (>BFH vom 10.11.1980 - BStBl 1981 II S. 164, vom 19.3.1981 - BStBl II S. 570, vom 26.3.1981 - BStBl II S. 572, vom 5.5.1981 - BStBl II S. 574, vom 26.5.1981 - BStBl II S. 668 und 795 und vom 22.1.1985 - BStBl 1986 II S. 136). Daher mindern diese Verlustanteile auch die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind.

Anwendungsbereich

§ 15a EStG gilt für sämtliche Kommanditgesellschaften, nicht nur für Verlustzuweisungsgesellschaften (>BFH vom 9.5.1996 - BStBl II S. 474).

Auflösung des negativen Kapitalkontos

- Beim Wegfall eines durch Verlustzurechnung entstandenen negativen Kapitalkontos eines Kommanditisten ergibt sich in Höhe dieses negativen Kapitalkontos ein steuerpflichtiger Gewinn des Kommanditisten. Dieser Gewinn entsteht zu dem Zeitpunkt, in dem der Betrieb der KG veräußert oder aufgegeben wird. Soweit jedoch schon früher feststeht, dass ein Ausgleich des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten mit künftigen Gewinnanteilen nicht mehr in Betracht kommt, ist dieser Zeitpunkt maßgebend (>BFH vom 10.11.1980 - BStBl 1981 II S. 164). Ist das negative Kapitalkonto des Kommanditisten zu Unrecht nicht aufgelöst worden und die Veranlagung bestandskräftig, kann die Auflösung im Folgejahr nachgeholt werden (>BFH vom 10.12.1991 - BStBl 1992 II S. 650).
- Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns aus der Auflösung eines negativen Kapitalkontos ist sachlich unbillig, wenn dieses durch Verluste entstanden ist, für die die Möglichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG nicht genutzt werden konnte (>BFH vom 26.10.1994 - BStBl 1995 II S. 297), oder durch Verluste aus gewerblicher Tierzucht entstanden ist, die sich wegen § 15 Abs. 4 EStG nicht ausgewirkt haben (>BFH vom 25.1.1996 - BStBl II S. 289).
- Auch bei vorzeitigen Fortfall des negativen Kapitalkontos kann eine überschießende Außenhaftung des Kommanditisten nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden (>BFH vom 26.9.1996 - BStBl 1997 II S. 277).

Beispiele:

1. Grundfall

Die eingetragene Hafteinlage des Kommanditisten beträgt 200.000 EUR.

tatsächlich geleistete Einlage		
(= Kapitalkonto 01.01.01)	110.000 EUR	
Verlustanteil des Kommanditisten 01	300.000 EUR	
Kapitalkonto 31.12.01	- 190.000 EUR	
Lösung:		
ausgleichsfähig nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG		110.000 EUR
nach § 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG		90.000 EUR
verrechenbar nach § 15a Abs. 2 EStG		100.000 EUR

2. Spätere Rückzahlung der Hafteinlage

Die eingetragene Hafteinlage des Kommanditisten beträgt 200.000 EUR.

Jahr 01:	tatsächlich geleistete Einlage (= Kapitalkonto 01.01.01)	100.000 EUR
	Verlustanteil 01	250.000 EUR
	Lösung:	

	ausgleichsfähig		
	nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG		100.000 EUR
	nach § 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG		100.000 EUR
	verrechenbar		
	nach § 15a Abs. 2 EStG		50.000 EUR
Jahr 02:	Resteinzahlung Haftkapital	100.000 EUR	
	Verlustanteil 02	50.000 EUR	
	Lösung:		
	ausgleichsfähig (R 15a Abs. 3 Satz 8)		0 EUR
	verrechenbar nach § 15a Abs. 2 EStG		50.000 EUR
Jahr 03:	Rückzahlung Kommanditeinlage	60.000 EUR	
	Verlustanteil 03	40.000 EUR	
	Lösung:		
	ausgleichsfähig (R 15a Abs. 3 Satz 9)		0 EUR
	verrechenbar nach § 15a Abs. 2 EStG		40.000 EUR

Keine Gewinnzurechnung nach § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG, weil die Außenhaftung auf Grund der Einlageminderung in Höhe von 60.000 EUR wieder auflebt.

3. Gewinne und Entnahmen bei vorhandenem verrechenbaren Verlust

Die eingetragene Hafteinlage des Kommanditisten beträgt 200.000 EUR.

Jahr 01:	tatsächlich geleistete Einlage		
	(= Kapitalkonto 01.01.01)	200.000 EUR	
	Verlustanteil 01	220.000 EUR	
	Kapitalkonto 31.12.01	- 20.000 EUR	
	Lösung:		
	ausgleichsfähig nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG		200.000 EUR
	verrechenbar nach § 15a Abs. 2 EStG		20.000 EUR
Jahr 02:	Entnahme 02	60.000 EUR	
	Gewinnanteil 02	40.000 EUR	
	Kapitalkonto 31.12.02	- 40.000 EUR	
	Lösung:		
	zu versteuernder Gewinnanteil:		
	Gewinnanteil (vor § 15a Abs. 2 EStG)	40.000 EUR	
	abzgl. verrechenbarer Verlust 01	- 20.000 EUR	
	in 02 zu versteuern		20.000 EUR
	Gewinnzurechnung nach		0 EUR
	§ 15a Abs. 3 Satz 1 EStG		

Keine Gewinnzurechnung nach § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG, weil durch die Einlageminderung in 02 die Außenhaftung des Kommanditisten i. S. d. § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG in Höhe von 60.000 EUR wieder auflebt.

4. Liquidation - § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG

Die eingetragene Hafteinlage des Kommanditisten beträgt 200.000 EUR.

bis zum Zeitpunkt der Liquidation tatsächlich geleistete Einlage		100.000 EUR
bis zum Zeitpunkt der Liquidation ausgleichsfähige Verluste		200.000 EUR
negatives Kapitalkonto im Zeitpunkt der Liquidation		- 100.000 EUR
anteiliger Liquidationsgewinn	a)	50.000 EUR
	b)	110.000 EUR

Der Liquidationsgewinn wird zunächst zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos verwandt.

Im Fall a)	braucht der Kommanditist das verbleibende negative Kapitalkonto nicht aufzufüllen.	
Im Fall b)	erhält der Kommanditist nach Auffüllung seines negativen Kapitalkontos noch 10.000 EUR ausbezahlt.	
Lösungen:		
Fall a)	Liquidationsgewinn	50.000 EUR
	Wegfall des negativen Kapitalkontos	50.000 EUR
	Veräußerungsgewinn i. S. d.	100.000 EUR
	§ 16 EStG	
Fall b)	Veräußerungsgewinn i. S. d.	110.000 EUR
	§ 16 EStG	
	(keine Nachversteuerung des negativen Kapitalkontos, da es durch den Liquidationsgewinn gedeckt ist)	

BGB-Innengesellschaft

- Verluste des nicht nach außen auftretenden Gesellschafters einer BGB-Innengesellschaft, die zu einem negativen Kapitalkonto geführt haben, sind nicht ausgleichsfähig, sondern nur nach § 15a EStG verrechenbar. Das gilt auch dann, wenn sich der Gesellschafter gegenüber dem tätigen Gesellschafter zum Verlustausgleich verpflichtet hat (>BFH vom 10.7.2001 - BStBl 2002 II S. 339).
- Die im Interesse des gemeinsamen Unternehmens eingegangenen Verpflichtungen eines BGB-Innengesellschafters gegenüber Gläubigern des Geschäftsinhabers begründen keinen erweiterten Verlustausgleich. Die Inanspruchnahme aus solchen Verpflichtungen ist als Einlage zu behandeln, die für frühere Jahre festgestellte verrechenbare Verluste nicht ausgleichsfähig macht (>BFH vom 5.2.2002 - BStBl II S. 464).

Bürgschaft

- Die Übernahme einer Bürgschaft für Schulden der KG führt beim Kommanditisten jedenfalls dann nicht zu einem erweiterten Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG, wenn sie nicht kapitalersetzenden Charakter hat (>BFH vom 13.11.1997 - BStBl 1998 II S. 109).
- Eine Gewinnzurechnung auf Grund des Wegfalls des negativen Kapitalkontos ist nicht vorzunehmen, wenn der ausscheidende Kommanditist damit rechnen muss, dass er aus einer Bürgschaft für die KG in Anspruch genommen wird (>BFH vom 12.7.1990 - BStBl 1991 II S. 64).

Einlagen

- Einlagen, die vor dem 25.12.2008 zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos geleistet und im Wirtschaftsjahr der Einlage nicht durch ausgleichsfähige Verluste verbraucht worden sind (>§ 52 Abs. 33 Satz 6 EStG), schaffen Verlustausgleichspotential für spätere Wirtschaftsjahre (>BFH vom 26.6.2007 - BStBl II S. 934 und BMF vom 19.11.2007 - BStBl I S. 823). Dies gilt auch für Einlagen eines atypisch stillen Gesellschafters (>BFH vom 20.9.2007 - BStBl 2008 II S. 118).
- Leistet der Kommanditist zusätzlich zu der im Handelsregister eingetragenen, nicht voll eingezahlten Hafteinlage eine weitere Sach- oder Bareinlage, kann er im Wege einer negativen Tilgungsbestimmung die Rechtsfolge herbeiführen, dass die Haftungsbefreiung nach § 171 Abs. 1 2. Halbsatz HGB nicht eintritt. Das führt dazu, dass die Einlage nicht mit der eingetragenen Hafteinlage zu verrechnen ist, sondern im Umfang ihres Wertes die Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos verhindert und auf diese Weise nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG zur Ausgleichs- und Abzugsfähigkeit von Verlusten führt (>BFH vom 11.10.2007 - BStBl 2009 II S. 135 und vom 16.10.2008 - BStBl 2009 II S. 272).

Einlageminderung

Wird bei Bestehen eines negativen Kapitalkontos eine die Haftsumme übersteigende Pflichteinlage (z. B. ein Agio) entnommen, kommt es insoweit bis zur Höhe der Haftsumme zum Wiederaufleben der nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG zu berücksichtigenden Haftung, so dass eine Gewinnzurechnung nach § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG zu unterbleiben hat (>BFH vom 6.3.2008 - BStBl II S. 676).

Kapitalkonto

- Zum Umfang des Kapitalkontos i. S. d. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG >BMF vom 30.5.1997 (BStBl I S. 627).

  (Anhang 29)

- Beteiligungskonto/Forderungskonto >BMF vom 30.5.1997 (BStBl I S. 627), BFH vom 23.1.2001 (BStBl II S. 621) und BFH vom 16.10.2008 (BStBl 2009 II S. 272).
- Finanzplandarlehen sind Darlehen, die nach den vertraglichen Bestimmungen während des Bestehens der Gesellschaft vom Kommanditisten nicht gekündigt werden können und im Fall des Ausscheidens oder der Liquidation der Gesellschaft mit einem evtl. bestehenden negativen Kapitalkonto verrechnet werden. Sie erhöhen das Kapitalkonto i. S. d. § 15a EStG (>BFH vom 7.4.2005 - BStBl II S. 598).
- Kapitalersetzende Darlehen sind nicht Teil des Kapitalkontos i. S. d. § 15a EStG (>BMF vom 30.5.1997 - BStBl I S. 627 und BFH vom 28.3.2000 - BStBl II S. 347).

Saldierung des Schattengewinns mit verrechenbaren Verlusten aus der Zeit vor der Tonnagebesteuerung

Der während der Tonnagebesteuerung gem. § 5a Abs. 5 Satz 4 EStG im Wege einer Schattenrechnung zu ermittelnde Gewinn ist mit dem aus der Zeit vor der Tonnagebesteuerung entstandenen verrechenbaren Verlust nach § 15a Abs. 2 EStG zu saldieren. Davon unberührt bleibt die Verrechnung auch mit einem hinzuzurechnenden Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG (>BFH vom 20.11.2006 - BStBl 2007 II S. 261).

Saldierung von Ergebnissen aus dem Gesellschaftsvermögen mit Ergebnissen aus dem Sonderbetriebsvermögen

Keine Saldierung von Gewinnen und Verlusten aus dem Gesellschaftsvermögen mit Gewinnen und Verlusten aus dem Sonderbetriebsvermögen (>BMF vom 15.12.1993 - BStBl I S. 976 und BFH vom 13.10.1998 - BStBl 1999 II S. 163).

(Anhang 29)

Sanierungsgewinn

- Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen; Steuerstundung und Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen (§§ 163, 222, 227 AO) >BMF vom 27.3.2003 (BStBl I S. 240), Rn. 8; zur Anwendung des BMF-Schreibens auf Gewinne aus einer Restschuldbefreiung (§§ 286 ff. InsO) und aus einer Verbraucherinsolvenz (§§ 304 ff. InsO) >BMF vom 22.12.2009 (BStBl 2010 I S. 18).

  (Anhang 16)

- Soweit der beim Ausscheiden des Kommanditisten bestehende verrechenbare Verlust durch Verrechnung mit dem Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn nicht aufgezehrt worden ist, ist er in Höhe des Anteils an einem Sanierungsgewinn nach § 3 Nr. 66 EStG a. F. in einen ausgleichsfähigen Gewinn umzuqualifizieren (>BFH vom 16.5.2002 - BStBl II S. 748).

Stille Reserven

Bei Anwendung des § 15a EStG sind vorhandene stille Reserven nicht zu berücksichtigen (>BFH vom 9.5.1996 - BStBl II S. 474).

Übernahme des negativen Kapitalkontos

In Veräußerungsfällen findet § 52 Abs. 33 EStG keine Anwendung (>BFH vom 21.4.1994 - BStBl II S. 745). Die Übernahme eines negativen Kapitalkontos führt beim eintretenden Kommanditisten auch dann nicht zu einem sofort ausgleichs- oder abzugsfähigen Verlust, wenn es nicht durch stille

Reserven im Betriebsvermögen gedeckt ist (>BFH vom 14.6.1994 - BStBl 1995 II S. 246). Entsprechendes gilt, wenn nach dem Gesellschafterwechsel die neu eingetretenen Gesellschafter Einlagen leisten (>BFH vom 19.2.1998 - BStBl 1999 II S. 266). Für den Erwerber stellen die gesamten Aufwendungen zum Erwerb des Anteils einschließlich des negativen Kapitalkontos Anschaffungskosten dar (>BFH vom 21.4.1994 - BStBl II S. 745). Dies gilt auch, wenn der Kommanditanteil an einen Mitgesellschafter veräußert wird (>BFH vom 21.4.1994 - BStBl II S. 745).

Unentgeltliche Übertragung

Der verrechenbare Verlust des ausscheidenden Gesellschafters einer zweigliedrigen KG geht bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf den das Unternehmen fortführenden Gesellschafter über. Die Zurechnung des verrechenbaren Verlustes hat im Rahmen der gesonderten Feststellung nach § 15a Abs. 4 EStG zu erfolgen (>BFH vom 10.3.1998 - BStBl 1999 II S. 269).

Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme bei Gesellschaften mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

>BMF vom 30.6.1994 (BStBl I S. 355)

Verfassungsmäßigkeit

- Es bestehen keine ernsthaften Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 15a EStG (>BFH vom 19.5.1987 - BStBl 1988 II S. 5 und vom 9.5.1996 - BStBl II S. 474).
- Die Beschränkung des erweiterten Verlustausgleichs und Verlustabzugs auf den Fall der Haftung des Kommanditisten nach § 171 Abs. 1 HGB begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (>BFH vom 14.12.1999 - BStBl 2000 II S. 265).

Verlustabzugsbeschränkung nach § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG

Zum Verhältnis der Verlustabzugsbeschränkung bei Verlusten aus atypisch stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften zu § 15a EStG >BMF vom 19.11.2008 (BStBl I S. 970)

>Anhang 29

Verlustausgleich

- Der erweiterte Verlustausgleich kommt bei Kommanditisten von Altbetrieben auch in Betracht, wenn ihnen vor 1985 ausgleichsfähige Verluste zugerechnet worden sind, die zu einem negativen Kapitalkonto in Höhe ihres Haftungsbetrags geführt haben (>BFH vom 26.8.1993 - BStBl 1994 II S. 627).
- Der erweiterte Verlustausgleich kommt nicht in Betracht, wenn sich die Haftung des Kommanditisten aus anderen Vorschriften als § 171 Abs. 1 HGB ergibt (>BFH vom 14.12.1999 - BStBl 2000 II S. 265). Kapitalersetzende Darlehen begründen keine Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 HGB (>BFH vom 28.3.2000 - BStBl II S. 347).
- Die im Interesse des gemeinsamen Unternehmens eingegangenen Verpflichtungen eines BGB-Innengesellschafters oder eines atypisch stillen Gesellschafters gegenüber Gläubigern des Geschäftsinhabers begründen keinen erweiterten Verlustausgleich (>BFH vom 5.2.2002 - BStBl II S. 464 und BFH vom 11.3.2003 - BStBl II S. 705).
- Der erweiterte Verlustausgleich des Kommanditisten mindert sich um den Teil der im Handelsregister eingetragenen Hafteinlage, der der Beteiligung des atypisch still Unterbeteiligten an der Unterbeteiligungsgesellschaft mit dem Kommanditisten entspricht (>BFH vom 19.4.2007 - BStBl II S. 868).

Verlustverrechnung bei Einlageminderung

Der einem Kommanditisten bei einer Einlageminderung als fiktiver Gewinn zuzurechnende Betrag ist nach § 15a Abs. 3 Satz 2 EStG auf den Betrag der Verlustanteile begrenzt, der im Jahr der Einlageminderung und in den zehn vorangegangenen Jahren ausgleichsfähig war. Für die

Ermittlung dieses begrenzten Betrags sind die ausgleichsfähigen Verlustanteile mit den Gewinnanteilen zu saldieren, mit denen sie hätten verrechnet werden können, wenn sie nicht ausgleichsfähig, sondern lediglich verrechenbar i. S. d. § 15a Abs. 2 EStG gewesen wären. Hierbei kommt die fiktive Saldierung eines Verlustanteils mit einem Gewinnanteil eines vorangegangenen Jahres nicht in Betracht (>BFH vom 20.3.2003 - BStBl II S. 798).

Verrechenbare Werbungskostenüberschüsse

>H 20.1 (Stiller Gesellschafter)

>H 21.2 (Sinngemäße Anwendung des § 15a EStG)

Vertraglicher Haftungsausschluss bei Gesellschaftern mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

- Trotz vertraglichem Haftungsausschluss liegt keine Haftungsbeschränkung nach § 15a Abs. 5 Nr. 2 EStG vor, wenn ein Teil der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der GbR bürgt und die übrigen Gesellschafter die bürgenden Gesellschafter intern von der Inanspruchnahme aus der Bürgschaft freistellen (>BFH vom 25.7.1995 - BStBl 1996 II S. 128).
- Zur Haftungsbeschränkung bei einer GbR >BMF vom 18.7.2000 (BStBl I S. 1198) und vom 28.8.2001 (BStBl I S. 614).

Wechsel der Rechtsstellung eines Gesellschafters

- Allein auf Grund des Wechsels der Rechtsstellung eines Kommanditisten in diejenige eines unbeschränkt haftenden Gesellschafters (z. B. auf Grund der Umwandlung der Gesellschaft) ist der für ihn bisher festgestellte verrechenbare Verlust nicht in einen ausgleichsfähigen Verlust umzuqualifizieren (>BFH vom 14.10.2003 - BStBl 2004 II S. 115). Die bisher festgestellten verrechenbaren Verluste können jedoch über den Wortlaut des § 15a Abs. 2 EStG hinaus mit künftigen Gewinnanteilen des Gesellschafters verrechnet werden (>BFH vom 14.10.2003 - BStBl 2004 II S. 115). Findet der Wechsel in die Rechtsstellung eines unbeschränkt haftenden Gesellschafters innerhalb eines Wirtschaftsjahres statt, ist § 15a EStG für das gesamte Wirtschaftsjahr nicht anzuwenden (>BFH vom 14.10.2003 - BStBl 2004 II S. 118).
- Wechselt der Komplementär während des Wirtschaftsjahrs in die Rechtsstellung eines Kommanditisten, ist § 15a EStG für das gesamte Wirtschaftsjahr und damit für den dem Gesellschafter insgesamt zuzurechnenden Anteil am Ergebnis der KG zu beachten (>BFH vom 14.10.2003 - BStBl 2004 II S. 118).
- Der Wechsel der Gesellschafterstellung findet zum Zeitpunkt des entsprechenden Gesellschafterbeschlusses statt. Der Zeitpunkt des Antrages auf Eintragung im Handelsregister ist unmaßgeblich (>BFH vom 12.2.2004 - BStBl II S. 423).

H 15b Verluste im Zusammenhang mit Stundungsmodellen

Anwendungsschreiben

>BMF vom 17.7.2007 (BStBl I S. 542)

(Anhang 29)

H 16 Veräußerung des gewerblichen Betriebs

H 16 (1)

Aufgabe der bisherigen Tätigkeit

- Voraussetzung einer Betriebsveräußerung ist, dass der Veräußerer die mit dem veräußerten Betriebsvermögen verbundene Tätigkeit aufgibt (>BFH vom 12.6.1996 - BStBl II S. 527).

- Die gelegentliche Vermittlung von Verträgen durch einen aus dem aktiven Erwerbsleben ausgeschiedenen Versicherungsvertreter kann sich in finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht grundlegend von dem Gewerbebetrieb, den er als Versicherungsbezirksdirektor unterhalten hat, unterscheiden und steht in diesem Fall einer Betriebsveräußerung nicht entgegen (>BFH vom 18.12.1996 - BStBl 1997 II S. 573).
- Eine Aufgabe der bisherigen Tätigkeit und somit eine begünstigte Veräußerung i. S. d. § 16 EStG liegt auch dann vor, wenn der Veräußerer als selbständiger Unternehmer nach der Veräußerung des Betriebs für den Erwerber tätig wird (>BFH vom 17.7.2008 - BStBl 2009 II S. 43).
- >H 18.3 Veräußerung

Berechnung des Veräußerungsgewinns

Bei der Berechnung des Gewinns aus einer Betriebsveräußerung sind vom Erwerber übernommene betriebliche Verbindlichkeiten, die auf Grund von Rückstellungsverboten in der Steuerbilanz (z. B. für Jubiläumszuwendungen und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften) nicht passiviert worden sind, nicht gewinnerhöhend zum Veräußerungspreis hinzuzurechnen (>BFH vom 17.10.2007 - BStBl 2008 II S. 555).

Betriebsfortführung

Werden nicht der Betriebsorganismus, sondern nur wichtige Betriebsmittel übertragen, während der Stpfl. das Unternehmen in derselben oder in einer veränderten Form fortführt, liegt keine Betriebsveräußerung vor (>BFH vom 3.10.1984 - BStBl 1985 II S. 131).

Betriebsübertragung gegen wiederkehrende Leistungen

>BMF vom 16.9.2004 (BStBl I S. 922).

(Anhang 13)

Fehlende gewerbliche Tätigkeit

Eine Betriebsveräußerung kann auch dann vorliegen, wenn der Veräußerer mit den veräußerten wesentlichen Betriebsgrundlagen die eigentliche Geschäftstätigkeit noch nicht ausgeübt hat (>BFH vom 7.11.1991 - BStBl 1992 II S. 380).

Gewerblich geprägte Personengesellschaft

Besteht die Tätigkeit einer gewerblich geprägten Personengesellschaft sowohl in der Nutzung von Grundbesitz als auch in der Nutzung von Kapitalvermögen, liegt eine nach §§ 16, 34 EStG begünstigte Betriebsveräußerung nur vor, wenn die wesentlichen Grundlagen beider Tätigkeitsbereiche veräußert werden (>BFH vom 12.12.2000 - BStBl 2001 II S. 282).

Gewinnermittlung

Hält der Veräußerer Wirtschaftsgüter, die nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, zurück, um sie später bei sich bietender Gelegenheit zu veräußern, so ist eine Gewinnermittlung auf Grund Betriebsvermögensvergleichs hinsichtlich dieser Wirtschaftsgüter nach der Betriebsveräußerung nicht möglich (>BFH vom 22.2.1978 - BStBl II S. 430).

Maßgeblicher Zeitpunkt

Für die Entscheidung, ob eine Betriebsveräußerung im Ganzen vorliegt, ist auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem das wirtschaftliche Eigentum an den veräußerten Wirtschaftsgütern übertragen wird (>BFH vom 3.10.1984 - BStBl 1985 II S. 245).

Personengesellschaft

- Bei einer Personengesellschaft ist es nicht erforderlich, dass die Gesellschafter gleichzeitig mit der Betriebsveräußerung die Auflösung beschließen (>BFH vom 4.2.1982 - BStBl II S. 348).
- Die Veräußerung des gesamten Gewerbebetriebs durch eine Personengesellschaft an einen Gesellschafter ist abzugrenzen von der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils. Dabei ist auf die vertraglichen Vereinbarungen abzustellen. Haben die Vertragsparteien den Vertrag tatsächlich wie eine Betriebsveräußerung an den Gesellschafter behandelt, eine Schlussbilanz eingereicht und den Veräußerungsgewinn den Gesellschaftern dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel entsprechend zugerechnet, liegt eine Betriebsveräußerung im Ganzen an den Gesellschafter vor (>BFH vom 20.2.2003 - BStBl II S. 700).

Verdeckte Einlage

Zur verdeckten Einlage bei Verkauf eines Betriebes an eine Kapitalgesellschaft >BFH vom 24.3.1987 (BStBl II S. 705) und vom 1.7.1992 (BStBl 1993 II S. 131).

Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter

Die Annahme einer Betriebsveräußerung im Ganzen wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Veräußerer Wirtschaftsgüter, die nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, zurückbehält (>BFH vom 26.5.1993 - BStBl II S. 710). Das gilt auch, wenn einzelne, nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörende Wirtschaftsgüter in zeitlichem Zusammenhang mit der Veräußerung in das Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden (>BFH vom 24.3.1987 - BStBl II S. 705 und vom 29.10.1987 - BStBl 1988 II S. 374).

H 16 (2)

Allgemeines

Die Aufgabe eines Gewerbebetriebs im Ganzen ist anzunehmen, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen innerhalb kurzer Zeit (>Zeitraum für die Betriebsaufgabe) und damit in einem einheitlichen Vorgang - nicht nach und nach - entweder in das Privatvermögen überführt oder an verschiedene Erwerber veräußert oder teilweise veräußert und teilweise in das Privatvermögen überführt werden und damit der Betrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufhört (>BFH vom 24.6.1976 - BStBl II S. 670, vom 29.10.1981 - BStBl 1982 II S. 381 und vom 18.12.1990 - BStBl 1991 II S. 512).

Eine Betriebsaufgabe liegt nicht vor,

- wenn die Wirtschaftsgüter nach und nach im Laufe mehrerer Wirtschaftsjahre an Dritte veräußert werden oder in das Privatvermögen überführt werden (>BFH vom 10.9.1957 - BStBl III S. 414).
- wenn der Betriebsinhaber den Entschluss zur Betriebsaufgabe lediglich dokumentiert hat. Erforderlich ist darüber hinaus die Umsetzung dieses Entschlusses durch Veräußerung oder Entnahme von wesentlichen Betriebsgrundlagen (>BFH vom 30.8.2007 - BStBl 2008 II S. 113).

>Betriebsunterbrechung

>Betriebsverlegung

>Strukturwandel

Aufgabegewinn

- Als gemeiner Wert eines Grundstücks in einem Sanierungsgebiet ist der Wert anzusetzen, der nach § 153 Abs. 1 BauGB (früher § 23 Abs. 2 Städtebauförderungsgesetz) Werterhöhungen unberücksichtigt lässt, die lediglich durch die Aussicht auf Sanierung, durch ihre Vorbereitung oder ihre Durchführung eingetreten sind, ohne dass der Stpfl. diese Wertsteigerungen durch eigene Aufwendungen zulässigerweise bewirkt hat - sog. Eingangswert - (>BFH vom 29.8.1996 - BStBl 1997 II S. 317).

(Anhang 5)

- >H 16 (10) Nachträgliche Änderungen des Veräußerungspreises oder des gemeinen Werts
- Wird im Rahmen einer Betriebsaufgabe ein betrieblich genutzter Grundstücksteil in das Privatvermögen überführt, ist zur Ermittlung des Aufgabegewinns der gemeine Wert des gesamten Grundstücks regelmäßig nach dem Nutzflächenverhältnis und nicht nach dem Verhältnis von Ertragswerten aufzuteilen (>BFH vom 15.2.2001 - BStBl 2003 II S. 635).
- Weder handels- noch steuerrechtlich besteht eine Verpflichtung, eine Aufgabebilanz zusätzlich zur letzten Schlussbilanz aufzustellen (>BFH vom 3.7.1991 - BStBl II S. 802).
- Beendigung der Nutzungsberechtigung als Miteigentümer >H 4.2 (1) Nutzungsrechte/Nutzungsvorteile

Beendigung einer Betriebsaufspaltung

- Entfallen die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung z. B. durch Wegfall der personellen Verflechtung zwischen Besitzunternehmen und Betriebskapitalgesellschaft, ist dieser Vorgang in der Regel als Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens zu beurteilen mit der Folge, dass die im Betriebsvermögen des früheren Besitzunternehmens enthaltenen stillen Reserven aufzulösen sind (>BFH vom 13.12.1983 - BStBl 1984 II S. 474 und vom 15.12.1988 - BStBl 1989 II S. 363); aber >R 16 Abs. 2 Satz 4 ff.
- Die Beendigung einer Betriebsaufspaltung führt nicht zur Betriebsaufgabe bei der Besitzpersonengesellschaft, wenn auch die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung vorlagen (>BMF vom 17.10.1994 - BStBl I S. 771 und BFH vom 23.4.1996 - BStBl 1998 II S. 325 und vom 17.4.2002 - BStBl II S. 527). Die für die Einstellung der werbenden Tätigkeit durch den Unternehmer geltenden Grundsätze (>Betriebsunterbrechung) sind bei der Beendigung der Betriebsaufspaltung gleichermaßen zu beachten (>BFH vom 14.3.2006 - BStBl II S. 591).

(Anhang 8)

- Wird eine Betriebsaufspaltung dadurch beendet, dass die Betriebs-GmbH auf eine AG verschmolzen und das Besitzunternehmen in die AG eingebracht wird, kann dieser Vorgang gewinnneutral gestaltet werden, wenn das Besitzunternehmen nicht nur wegen der Betriebsaufspaltung gewerblich tätig war. Andernfalls führt die Verschmelzung zur Aufgabe des Gewerbebetriebs mit der Folge, dass dieser nicht mehr zu Buchwerten eingebracht werden kann (>BFH vom 24.10.2000 - BStBl 2001 II S. 321).
- >H 15.7 (6) Insolvenz des Betriebsunternehmens

Betriebsunterbrechung

- Stellt ein Unternehmer seine gewerbliche Tätigkeit ein, liegt darin nicht notwendigerweise eine Betriebsaufgabe. Die Einstellung kann auch nur als Betriebsunterbrechung zu beurteilen sein, die den Fortbestand des Betriebs unberührt lässt. Die Betriebsunterbrechung kann darin bestehen, dass der Betriebsinhaber die gewerbliche Tätigkeit ruhen lässt oder darin, dass er die wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet. Gibt er keine Aufgabeerklärung ab, ist davon auszugehen, dass er beabsichtigt, den unterbrochenen Betrieb künftig wieder aufzunehmen, sofern die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter dies ermöglichen (>BFH vom 22.9.2004 - BStBl 2005 II S. 160 und vom 14.3.2006 - BStBl II S. 591).
- Eine Betriebsunterbrechung im engeren Sinne und keine Aufgabe des Gewerbebetriebs kann bei dem vormaligen Besitzunternehmen auch dann vorliegen, wenn das Betriebsunternehmen die werbende Geschäftstätigkeit endgültig eingestellt hat (>BFH vom 14.3.2006 - BStBl II S. 591).
- Betriebsaufgabeerklärung >H 16 (5)
- Eine Betriebsunterbrechung, die nicht als Betriebsaufgabe anzusehen ist und deshalb auch nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven führt, liegt vor, wenn bei Einstellung der werbenden Tätigkeit die Absicht vorhanden und die Verwirklichung der Absicht nach den äußerlich erkennbaren Umständen wahrscheinlich ist, den Betrieb in gleichartiger oder ähnlicher Weise wieder aufzunehmen, so dass der stillgelegte und der eröffnete Betrieb als identisch anzusehen sind (>BFH vom 17.10.1991 - BStBl 1992 II S. 392). Dies ist nicht der Fall, wenn nach Einstellung der werbenden Tätigkeit keine wesentlichen Betriebsgrundlagen mehr vorhanden sind, die einem später identitätswahrend fortgeführten Betrieb dienen könnten (>BFH vom 26.2.1997 - BStBl II S. 561).

- Betreibt ein Unternehmen, das zuvor auf dem Gebiet des Bauwesens, des Grundstückshandels und der Grundstücksverwaltung tätig war, nur noch Grundstücksverwaltung, ist hierin regelmäßig eine bloße Betriebsunterbrechung zu sehen, solange gegenüber dem Finanzamt nicht die Betriebsaufgabe erklärt wird und die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter jederzeit die Wiederaufnahme des Betriebes erlauben (>BFH vom 28.9.1995 - BStBl 1996 II S. 276).
- >Eröffnung eines neuen Betriebs

Betriebsverlegung

- Keine Betriebsaufgabe, sondern eine Betriebsverlegung liegt vor, wenn der alte und der neue Betrieb bei wirtschaftlicher Betrachtung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung wirtschaftlich identisch sind (>BFH vom 24.6.1976 - BStBl II S. 670 und vom 28.6.2001 - BStBl 2003 II S. 124), wovon regelmäßig auszugehen ist, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen in den neuen Betrieb überführt werden (>BFH vom 24.6.1976 - BStBl II S. 672).
- Überträgt ein Bezirkshändler, der Produkte eines Unternehmens über Beraterinnen im sog. Heimvorführungs-Vertriebssystem verkauft, die Rechte aus seinen Verträgen mit den Beraterinnen entgeltlich auf einen Dritten und erwirbt er gleichzeitig die Rechtspositionen aus den Verträgen eines anderen Bezirkshändlers mit dessen Beraterinnen, um in Fortführung seines bisherigen Bezirkshändlervertrages die Produkte des Unternehmens an einem anderen Ort zu vertreiben, liegt weder eine Betriebsveräußerung noch eine Betriebsaufgabe vor (>BFH vom 9.10.1996 - BStBl 1997 II S. 236).

Buchwertprivileg

Das Buchwertprivileg nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 und 6 EStG ist auch zulässig im Fall des Übergangs von Sonderbetriebsvermögen auf den Erben und Überführung ins Privatvermögen im Rahmen eines betriebsaufgabeähnlichen Vorgangs (>BFH vom 5.2.2002 - BStBl 2003 II S. 237).

Eröffnung eines neuen Betriebs

Eine Betriebsaufgabe kann auch dann gegeben sein, wenn der Stpfl. einen neuen Betrieb - auch der gleichen Branche - beginnt, sofern der bisher geführte betriebliche Organismus aufhört zu bestehen und sich der neue Betrieb in finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht von dem bisherigen Betrieb unterscheidet (>BFH vom 18.12.1996 - BStBl 1997 II S. 573).

>Betriebsunterbrechung

>Betriebsverlegung

Gewerblicher Grundstückshandel

Die entgeltliche Bestellung von Erbbaurechten an (allen) zugehörigen Grundstücken führt nicht zur Aufgabe eines gewerblichen Grundstückhandels, sondern stellt lediglich einen Geschäftsvorfall des weiter bestehenden gewerblichen Grundstückshandels dar (>BFH vom 22.4.1998 - BStBl II S. 665).

>BMF vom 26.3.2004 (BStBl I S. 434), Tz. 35

(Anhang 17)

Handelsvertreter

Eine Betriebsaufgabe liegt nicht vor, wenn ein Handelsvertreter seine bisherigen Vertretungen beendet, um anschließend eine andere Vertretung zu übernehmen; dies gilt auch für den Fall der erstmaligen Übernahme einer Generalvertretung (>BFH vom 19.4.1966 - BStBl III S. 459).

Insolvenzverfahren

Der Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft wird regelmäßig nicht schon mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Gesellschaftsvermögen aufgegeben (BFH vom 19.1.1993 - BStBl II S. 594).

Körperschaft als Erbin

Erbt eine Körperschaft Betriebsvermögen einer natürlichen Person, ist grundsätzlich § 6 Abs. 3 EStG anwendbar. Dies gilt auch, wenn Erbin eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, die den übergehenden Betrieb als steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 Abs. 1 KStG fortführt (>BFH vom 19.2.1998 - BStBl II S. 509). Für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft >aber H 14 (Körperschaft des öffentlichen Rechts als Erbin).

Landwirtschaft

- Eine Betriebsaufgabe liegt regelmäßig nicht vor, wenn ein Landwirt seinen auf eigenen Flächen betriebenen Hof an seinen Sohn verpachtet und er diesem zugleich das lebende und tote Inventar schenkt (>BFH vom 18.4.1991 - BStBl II S. 833).
- Die Begründung einer Betriebsaufspaltung durch Vermietung wesentlicher Betriebsgrundlagen an eine GmbH schließt die vorangehende steuerbegünstigte Aufgabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, zu dessen Betriebsvermögen die zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter gehörten, nicht aus, wenn der Stpfl. zuvor seine landwirtschaftliche Betätigung beendet hat (>BFH vom 30.3.2006 - BStBl II S 652).

Liebhaberei

Der Übergang von einem Gewerbebetrieb zu einem einkommensteuerlich unbeachtlichen Liebhabereibetrieb stellt grundsätzlich keine Betriebsaufgabe dar, es sei denn, der Stpfl. erklärt selbst die Betriebsaufgabe (>BFH vom 29.10.1981 - BStBl 1982 II S. 381). Auf den Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei ist für jedes Wirtschaftsgut des Anlagevermögens der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert und dem Wert, der nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 EStG anzusetzen wäre, gesondert und bei mehreren Beteiligten einheitlich festzustellen (>§ 8 der Verordnung zu § 180 Abs. 2 AO vom 19.12.1986 - BStBl 1987 I S. 2, zuletzt geändert durch Art. 4 des Steuerbürokratieabbaugesetzes vom 20.12.2008 (BGBl. I S. 2850; BStBl 2009 I S. 124).

Realteilung

>BMF vom 28.2.2006 (BStBl I S. 228)

(Anhang 24)

Strukturwandel

Eine Betriebsaufgabe liegt nicht vor, wenn der Betrieb als selbständiger Organismus in dem der inländischen Besteuerung unterliegenden Gebiet weitergeführt wird und die Einkünfte des Stpfl. aus dem Betrieb lediglich infolge Strukturwandels rechtlich anders eingeordnet werden, weil z. B. ein bisher als gewerblich behandelter Betrieb infolge Einschränkung des Zukaufs oder Erweiterung des Eigenanbaues zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb wird (>BFH vom 10.2.1972 - BStBl II S. 455 und vom 26.4.1979 - BStBl II S. 732).

Zeitlich gestreckte Betriebsaufgabe

- Bei einer Betriebsaufgabe ist der Wert des Betriebsvermögens wie bei der Betriebsveräußerung durch eine Bilanz zu ermitteln. Diese Bilanz (zu Buchwerten) ist auch bei einer zeitlich gestreckten Betriebsaufgabe einheitlich und umfassend auf einen bestimmten Zeitpunkt zu erstellen. Das ist zweckmäßigerweise der Zeitpunkt der Beendigung der betrieblichen Tätigkeit, zu dem die Schlussbilanz zur Ermittlung des laufenden Gewinns aufzustellen ist. Unabhängig davon bestimmt sich der Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung für die einzelnen Aufgabevorgänge (Veräußerung oder Überführung ins Privatvermögen) nach allgemeinen Gewinnrealisierungsgrundsätzen (>BFH vom 19.5.2005 - BStBl II S. 637).
- BMF vom 20.12.2005 (BStBl 2006 I S. 7)

(Anhang 16)

Zeitraum für die Betriebsaufgabe

Der Begriff "kurzer Zeitraum" (>Allgemeines) darf nicht zu eng aufgefasst werden; maßgebender Gesichtspunkt ist, ob man die Aufgabehandlungen wirtschaftlich noch als einen einheitlichen Vorgang werten kann (>BFH vom 16.9.1966 - BStBl 1967 III S. 70 und vom 8.9.1976 - BStBl 1977 II S. 66). Bei einem Zeitraum von mehr als 36 Monaten kann nicht mehr von einem wirtschaftlich einheitlichen Vorgang ausgegangen werden (>BFH vom 26.4.2001 - BStBl II S. 798). Die Betriebsaufgabe beginnt mit vom Aufgabeentschluss getragenen Handlungen, die objektiv auf die Auflösung des Betriebs als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens gerichtet sind (>BFH vom 5.7.1984 - BStBl II S. 711). Der Zeitraum für die Betriebsaufgabe endet mit der Veräußerung der letzten wesentlichen Betriebsgrundlage bzw. mit deren Überführung in das Privatvermögen. Es ist nicht auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem die stillen Reserven des Betriebs im Wesentlichen oder nahezu vollständig aufgedeckt worden sind (>BFH vom 26.5.1993 - BStBl II S. 710). Der Abwicklungszeitraum kann nicht dadurch abgekürzt werden, dass Wirtschaftsgüter, die bei Aufgabe des Betriebs nicht veräußert worden sind, formell in das Privatvermögen überführt werden, um sie anschließend privat zu veräußern. In solchen Fällen setzt der Stpfl. in der Regel seine unternehmerische Tätigkeit fort (>BFH vom 12.12.2000 - BStBl 2001 II S. 282).

Zwangsweise Betriebsaufgabe

Der Annahme einer Betriebsaufgabe steht nicht entgegen, dass der Stpfl. zur Einstellung des Gewerbebetriebs gezwungen wird; auch Ereignisse, die von außen auf den Betrieb einwirken, können zu einer Betriebsaufgabe führen (>BFH vom 3.7.1991 - BStBl II S. 802).

H 16 (3)

Auflösung einer Kapitalgesellschaft

Wird eine Kapitalgesellschaft in der Weise aufgelöst, dass ihr Vermögen auf den Alleingesellschafter übertragen wird, der die gesamte Beteiligung im Betriebsvermögen hält, liegt darin die nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG begünstigte Aufgabe eines Teilbetriebs. Der Begünstigung steht auch nicht entgegen, dass die untergehende Kapitalgesellschaft Betriebsunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung war (>BFH vom 4.10.2006 - BStBl 2009 II S. 772).

Auflösung stiller Reserven

Keine Teilbetriebsveräußerung oder -aufgabe liegt vor, wenn

- bei der Einstellung eines Teilbetriebs Wirtschaftsgüter von nicht untergeordneter Bedeutung, in denen erhebliche stille Reserven enthalten sind, als Betriebsvermögen in einen anderen Teilbetrieb desselben Stpfl. übernommen werden und deshalb die stillen Reserven nicht aufgelöst werden dürfen (>BFH vom 28.10.1964 - BStBl 1965 III S. 88 und vom 30.10.1974 - BStBl 1975 II S. 232);
- bei der Einstellung der Produktion eines Zweigwerks nicht alle wesentlichen stillen Reserven - vor allem die in den Grundstücken enthaltenen - aufgelöst werden (>BFH vom 26.9.1968 - BStBl 1969 II S. 69);
- in dem zurückbehaltenen Wirtschaftsgut erhebliche stille Reserven vorhanden sind (>BFH vom 26.4.1979 - BStBl II S. 557); dies gilt auch dann, wenn das zurückbehaltene Wirtschaftsgut überwiegend von einem noch verbleibenden Restbetrieb genutzt wird (>BFH vom 13.2.1996 - BStBl II S. 409);
- wesentliche Betriebsgrundlagen, auch wenn sie keine erheblichen stillen Reserven enthalten, in den Hauptbetrieb verbracht werden (>BFH vom 19.1.1983 - BStBl II S. 312).

Beendigung der betrieblichen Tätigkeit

Eine Teilbetriebsveräußerung erfordert nicht, dass der Veräußerer seine gewerblichen Tätigkeiten in vollem Umfang beendet. Es ist ausreichend, wenn er die gewerbliche Tätigkeit aufgibt, die sich auf die veräußerten wesentlichen Betriebsgrundlagen bezieht (>BFH vom 9.8.1989 - BStBl II S. 973).

Das Auswechseln der Produktionsmittel unter Fortführung des Tätigkeitsgebiets stellt jedoch keine Teilbetriebsveräußerung dar (>BFH vom 3.10.1984 - BStBl 1985 II S. 245).

Betriebsaufspaltung

Erwirbt die Besitzpersonengesellschaft einen Teil des Betriebs von der Betriebsgesellschaft zurück, um ihn selbst fortzuführen, kann die Grundstücksverwaltung ein Teilbetrieb der bisherigen Besitzgesellschaft sein. Ein von dem zurück erworbenen operativen Betrieb genutztes Grundstück der Besitzgesellschaft wird dann mit dem Rückerwerb wesentliche Betriebsgrundlage dieses Teilbetriebs (>BFH vom 20.1.2005 - BStBl II S. 395). Die Anteile an einer Betriebskapitalgesellschaft sind wesentliche Betriebsgrundlagen des Besitzunternehmens (>BFH vom 4.7.2007 - BStBl II S. 772).

Brauerei

Bei einer Brauerei ist eine von ihr betriebene Gastwirtschaft ein selbständiger Teilbetrieb (>BFH vom 3.8.1966 - BStBl 1967 III S. 47).

Entnahme einer Beteiligung

Die Entnahme einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die das gesamte Nennkapital umfasst, ist als Aufgabe eines Teilbetriebs (>Teilbetriebsaufgabe) anzusehen; das gilt auch für die Entnahme aus dem Gesellschaftsvermögen einer Personenhandelsgesellschaft (>BFH vom 24.6.1982 - BStBl II S. 751).

Fahrschule

Bei der Veräußerung einer Niederlassung einer Fahrschule kann es sich um die Veräußerung eines Teilbetriebs handeln (>BFH vom 24.8.1989 - BStBl 1990 II S. 55). Wird ein Betriebsteil einer Fahrschule veräußert, kann dessen Eigenständigkeit nicht allein aus dem Grund verneint werden, dass dem Betriebsteil im Zeitpunkt der Veräußerung nicht mindestens ein Schulungsfahrzeug zugeordnet ist (>BFH vom 5.6.2003 - BStBl II S. 838).

Fertigungsbetrieb

Bei einem Fertigungsbetrieb mit mehreren Produktionszweigen liegen in der Regel keine selbständigen Teilbetriebe vor, wenn für die einzelnen Produktionen wesentliche Maschinen nur für alle Produktionsabteilungen zur Verfügung stehen (>BFH vom 8.9.1971 - BStBl 1972 II S. 118).

Filialen und Zweigniederlassungen

Teilbetriebe können insbesondere Filialen und Zweigniederlassungen sein. Werden Zweigniederlassungen oder Filialen eines Unternehmens veräußert, so ist die Annahme einer Teilbetriebsveräußerung nicht deshalb ausgeschlossen, weil das Unternehmen im Übrigen andernorts weiterhin eine gleichartige gewerbliche Tätigkeit ausübt; erforderlich für die Annahme einer Teilbetriebsveräußerung ist aber, dass das Unternehmen mit der Veräußerung des entsprechenden Betriebsteils einen eigenständigen Kundenkreis aufgibt (>BFH vom 24.8.1989 - BStBl 1990 II S. 55). Eine Einzelhandelsfiliale ist nur dann Teilbetrieb, wenn dem dort beschäftigten leitenden Personal eine Mitwirkung beim Wareneinkauf und bei der Preisgestaltung dieser Filiale eingeräumt ist (>BFH vom 12.9.1979 - BStBl 1980 II S. 51).

Gaststätten

Räumlich getrennte Gaststätten sind in der Regel Teilbetriebe (>BFH vom 18.6.1998 - BStBl II S. 735).

>Brauerei

Güternah- und Güterfernverkehr

Betreibt ein Stpfl. im Rahmen seines Unternehmens den Güternah- und den Güterfernverkehr oder z. B. ein Reisebüro und die Personenbeförderung mit Omnibussen, so liegen zwei Teilbetriebe nur dann vor, wenn beide Tätigkeitsarten nicht nur als Geschäftszweige des einheitlichen Unternehmens betrieben werden, sondern auch innerhalb dieses einheitlichen Unternehmens mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattet sind (>BFH vom 20.2.1974 - BStBl II S. 357 und vom 27.6.1978 - BStBl II S. 672).

Grundstücksverwaltung

Eine Grundstücksverwaltung bildet im Rahmen eines Gewerbebetriebs nur dann einen Teilbetrieb, wenn sie als solche ausnahmsweise auch außerhalb des Gewerbebetriebes gewerblichen Charakter hätte (>BFH vom 24.4.1969 - BStBl II S. 397).

Handelsvertreter

Ein Teilbetrieb kann auch dann vorliegen, wenn der Unternehmensbereich statt von einem Angestellten von einem selbständigen Handelsvertreter geleitet wird (>BFH vom 2.8.1978 - BStBl 1979 II S. 15).

Maßgeblicher Zeitpunkt

Ob eine Summe von Wirtschaftsgütern einen Teilbetrieb darstellt, ist nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Veräußerung zu entscheiden. Dies gilt auch dann, wenn die Wirtschaftsgüter die Eigenschaft als Teile eines Teilbetriebs erst durch die Zerstörung einer wesentlichen Betriebsgrundlage verloren haben (>BFH vom 16.7.1970 - BStBl II S. 738).

Schiffe

Die Veräußerung eines Schiffs stellt lediglich dann eine Teilbetriebsveräußerung dar, wenn das Schiff die wesentliche Grundlage eines selbständigen Zweigunternehmens bildet und das Zweigunternehmen dabei im Ganzen veräußert wird (>BFH vom 13.1.1966 - BStBl III S. 168).

Sonderbetriebsvermögen

Ein Grundstück, das dem Betrieb einer Personengesellschaft dient, ist nicht schon deshalb ein Teilbetrieb, weil es im Sondereigentum eines Gesellschafters steht (>BFH vom 12.4.1967 - BStBl III S. 419 und vom 5.4.1979 BStBl II S. 554).

Spediteur

Verkauft ein Spediteur, der auch mit eigenen Fernlastzügen das Frachtgeschäft betreibt, seine Fernlastzüge an verschiedene Erwerber und betreut er in der Folgezeit seine bisherigen Kunden über die Spedition unter Einschaltung fremder Frachtführer weiter, liegt weder eine Teilbetriebsveräußerung noch eine Teilbetriebsaufgabe vor (>BFH vom 22.11.1988 - BStBl 1989 II S. 357).

Tankstellen

Die einzelnen Tankstellen eines Kraftstoff-Großhandelsunternehmens bilden nicht schon deshalb Teilbetriebe, weil sie von Pächtern betrieben werden (BFH vom 13.2.1980 - BStBl II S. 498).

Teilbetriebe im Aufbau

Die §§ 16 und 34 EStG sind auch auf im Aufbau befindliche Teilbetriebe anzuwenden, die ihre werbende Tätigkeit noch nicht aufgenommen haben. Ein im Aufbau befindlicher Teilbetrieb liegt erst dann vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen bereits vorhanden sind und bei zielgerechter Weiterverfolgung des Aufbauplans ein selbständig lebensfähiger Organismus zu erwarten ist (>BFH vom 1.2.1989 - BStBl II S. 458).

Teilbetriebsaufgabe

- Die Grundsätze über die Veräußerung eines Teilbetriebs gelten für die Aufgabe eines Teilbetriebs entsprechend (>BFH vom 15.7.1986 - BStBl II S. 896). Die Aufgabe eines Teilbetriebs setzt voraus, dass die Abwicklung ein wirtschaftlich einheitlicher Vorgang ist (>BFH vom 16.9.1966 - BStBl 1967 III S. 70 und vom 8.9.1976 - BStBl 1977 II S. 66). Eine Teilbetriebsaufgabe ist nicht anzunehmen, wenn ein bisher als gewerblicher Teilbetrieb geführter land- und forstwirtschaftlicher Besitz aus dem gewerblichen Betriebsvermögen ausgegliedert und als selbständiger Betrieb der Land- und Forstwirtschaft geführt wird, sofern die einkommensteuerliche Erfassung der stillen Reserven gewährleistet ist (>BFH vom 9.12.1986 - BStBl 1987 II S. 342).
- Die Veräußerung aller Grundstücke des im Rahmen einer Betriebsaufspaltung bestehenden grundstücksverwaltenden Teilbetriebs an verschiedene Erwerber stellt eine Aufgabe dieses Teilbetriebs dar. Der dabei erzielte Gewinn ist jedenfalls dann begünstigt, wenn zeitgleich auch das zuvor in den operativ tätigen Teilbetrieb übergegangene und zu diesem gehörende Grundstück veräußert wird (>BFH vom 20.1.2005 - BStBl II S. 395).

>Auflösung stiller Reserven

Teilbetriebsveräußerung

Die Anteile an einer Betriebskapitalgesellschaft sind wesentliche Betriebsgrundlagen des Besitzunternehmens. Diese können nicht (quotal) den jeweiligen Teilbetrieben, sondern nur dem Besitzunternehmen insgesamt zugeordnet werden. Werden die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft nicht mitveräußert, kann daher von einer begünstigten Teilbetriebsveräußerung nicht ausgegangen werden (>BFH vom 4.7.2007 - BStBl II S. 772).

Vermietung von Ferienwohnungen

Ein Stpfl., der ein Hotel betreibt und außerdem in einem Appartementhaus Ferienwohnungen vermietet, kann mit der Vermietungstätigkeit die Voraussetzungen eines Teilbetriebs erfüllen (>BFH vom 23.11.1988 - BStBl 1989 II S. 376).

Wohnungsbauunternehmen

Bei einem Wohnungsbauunternehmen, dem Wohnungen in mehreren Städten gehören und das hiervon seinen in einer Stadt belegenen Grundbesitz veräußert, liegt auch dann nicht die Veräußerung eines Teilbetriebs vor, wenn für den veräußerten Grundbesitz ein hauptamtlicher Verwalter bestellt ist (>BFH vom 27.3.1969 - BStBl II S. 464).

Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter

>Auflösung stiller Reserven

H 16 (4)

Abfindung unter Buchwert

Bleibt beim Ausscheiden eines Gesellschafters die Abfindung hinter dem Buchwert seines Mitunternehmeranteiles zurück, wird ein Gewinn von den verbleibenden Gesellschaftern jedenfalls dann nicht erzielt, wenn das Geschäft in vollem Umfang entgeltlich erfolgt ist (>BFH vom 12.12.1996 - BStBl 1998 II S. 180).

Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen

>BMF vom 21.8.2001 (BStBl I S. 543), Tz. 24.01.

(Anhang 28)

Auseinandersetzung einer Zugewinngemeinschaft

Die Grundsätze über die Erbauseinandersetzung eines sog. Mischnachlasses (gewinnneutrale Realteilung) sind nicht auf die Aufteilung gemeinschaftlichen Vermögens bei Beendigung einer ehelichen Zugewinngemeinschaft anzuwenden (>BFH vom 21.3.2002 - BStBl II S. 519).

Betriebsveräußerung an einen Gesellschafter

>H 16 (1) Personengesellschaft

Buchwertübertragung von wesentlichen Betriebsgrundlagen

Der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ist nicht nach §§ 16, 34 EStG begünstigt, wenn auf Grund einheitlicher Planung und in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung wesentliche Betriebsgrundlagen der Personengesellschaft ohne Aufdeckung sämtlicher stillen Reserven aus dem Betriebsvermögen der Gesellschaft ausgeschieden sind (>BFH vom 6.9.2000 - BStBl 2001 II S. 229).

Erbauseinandersetzung

>BMF vom 14.3.2006 (BStBl I S. 253)

(Anhang 13)

Ermittlung des Veräußerungsgewinns

Scheidet ein Gesellschafter durch Veräußerung seiner (gesamten) Beteiligung aus einer Personenhandelsgesellschaft aus, ist der Veräußerungsgewinn oder -verlust der Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis und dem Buchwert seiner Beteiligung (>BFH vom 27.5.1981 - BStBl 1982 II S. 211).

Gesellschafterforderungen

Bleibt eine Forderung des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft nach seinem Ausscheiden bestehen, ist der gemeine Wert dieser Forderung bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns wie ein Veräußerungserlös zu behandeln. Verzichtet der Gesellschafter beim Ausscheiden auf die Forderung, ergibt sich keine Gewinnauswirkung (>BFH vom 12.12.1996 - BStBl 1998 II S. 180).

Gesellschaftsrechtliche Befugnisse

Der Verzicht auf die Ausübung gesellschaftsrechtlicher Befugnisse ist keine Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (>BFH vom 6.11.1991 - BStBl 1992 II S. 335).

Nachträgliche Erhöhung des Kapitalkontos eines ausgeschiedenen Kommanditisten

>H 15.8 (3)

Negatives Kapitalkonto

Beim Ausscheiden eines Mitunternehmers unter Übernahme eines negativen Kapitalkontos ohne Abfindungszahlung kann eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils vorliegen. Ein Erwerbsverlust entsteht beim übernehmenden Mitunternehmer jedoch nicht (>BFH vom 10.3.1998 - BStBl 1999 II S. 269).

Realteilung

>BMF vom 28.2.2006 (BStBl I S. 228)

(Anhang 24)

Sonderbetriebsvermögen

- Die §§ 16, 34 EStG finden bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils keine Anwendung, wenn gleichzeitig wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens zum Buchwert in ein anderes Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers überführt (>BFH vom 19.3.1991 - BStBl II S. 635 und vom 2.10.1997 - BStBl 1998 II S. 104) oder unentgeltlich auf den Erwerber des -Mitunternehmeranteils übertragen werden (>BFH vom 6.12.2000 - BStBl 2003 II S. 194).
- Eine nach §§ 16, 34 EStG begünstigte Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils insgesamt liegt auch vor, wenn anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils ein Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens, das zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört, zurückbehalten und in das Privatvermögen überführt wird; zum Mitunternehmeranteil zählt neben dem Anteil am Vermögen der Gesellschaft auch etwaiges Sonderbetriebsvermögen (>BFH vom 31.8.1995 - BStBl II S. 890) und vom 24.8.2000 - BStBl 2005 II S. 173 sowie BMF vom 3.3.2005 - BStBl I S. 458 unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 7.12.2006 - BStBl I S. 766, Tzn. 22 und 23).

(Anhang 9)

- >R 4.2 Abs. 2

Tausch von Mitunternehmeranteilen

Der Tausch von Mitunternehmeranteilen führt grundsätzlich zur Gewinnrealisierung (>BFH vom 8.7.1992 - BStBl II S. 946).

Tod eines Gesellschafters

Die entgeltliche Übernahme aller Wirtschaftsgüter einer Personengesellschaft durch die verbleibenden Gesellschafter bei Ableben eines Gesellschafters führt zur Veräußerung eines Mitunternehmeranteils. Ein nach R 4.5 Abs. 6 zu ermittelnder Übergangsgewinn ist anteilig dem verstorbenen Gesellschafter zuzurechnen, auch wenn er im Wesentlichen auf der Zurechnung auf die anderen Gesellschafter übergehender Honorarforderungen beruht (>BFH vom 13.11.1997 - BStBl 1998 II S. 290).

Unentgeltliche Übertragung an Dritte

Die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf einen fremden Dritten führt zu einem Veräußerungsverlust in Höhe des Buchwerts des Kapitalkontos, sofern der Übertragende nicht die Absicht hatte, den Empfänger unentgeltlich zu bereichern (>BFH vom 26.6.2002 - BStBl 2003 II S. 112).

H 16 (5)

Abgrenzung Betriebsverpachtung/Betriebsaufgabe

- Im Falle der Betriebsverpachtung ist grundsätzlich ohne zeitliche Begrenzung so lange von einer Fortführung des Betriebs auszugehen, wie eine Betriebsaufgabe nicht erklärt worden ist und die Möglichkeit besteht, den Betrieb fortzuführen. Hat der Stpfl. bei Einstellung der werbenden Tätigkeit von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, die Aufdeckung der stillen Reserven zu vermeiden und den Betrieb fortzuführen, kann eine spätere Betriebsaufgabe nur dann angenommen werden, wenn sie den äußeren Umständen nach klar zu erkennen und der Zeitpunkt eindeutig zu bestimmen ist. Dazu bedarf es in der Regel einer ausdrücklichen Betriebsaufgabeerklärung (>BFH vom 19.3.2009 - BStBl II S. 902).
- Das dem Verpächter gewährte Wahlrecht, ob er ohne Realisierung der stillen Reserven weiter Unternehmer bleiben oder ob er die stillen Reserven realisieren und in Zukunft privater Verpächter sein will, besteht nur dann, wenn eine Betriebsverpachtung und nicht eine Vermietung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens vorliegt. Eine Betriebsverpachtung erfordert die Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen, so dass bei wirtschaftlicher Betrachtung das bisherige Unternehmen in seinen wesentlichen Grundlagen übergeben wird und deshalb der Verpächter oder sein Rechtsnachfolger bei Beendigung des Vertrags den Betrieb ohne wesentliche Änderung wieder aufnehmen und fortsetzen könnte

(>BFH vom 14.12.1993 - BStBl 1994 II S. 922, vom 17.4.1997 - BStBl 1998 II S. 388 und vom 28.8.2003 - BStBl 2004 II S. 10 und vom 11.10.2007 - BStBl 2008 II S. 220).

- Der Abschluss eines Pachtvertrags und die mangelnde Erklärung des Stpfl., den Betrieb aufzugeben, verhindern nicht die Betriebsaufgabe, wenn der Betrieb nach den tatsächlichen Umständen eindeutig endgültig aufgegeben wird. Dies gilt auch, wenn der Stpfl. von einer Betriebsfortführung ausgeht und Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt (>BFH vom 3.6.1997 - BStBl II 1998 S. 373 und vom 16.12.1997 - BStBl 1998 II S. 379).

Betriebsaufgabeerklärung

Erklärt der Unternehmer ausdrücklich, den Betrieb endgültig eingestellt zu haben, kann er sich später nicht darauf berufen, diese rechtsgestaltende Erklärung sei wirkungslos, weil ihm nicht bewusst gewesen sei, dass mit der Betriebsaufgabe auch die stillen Reserven des verpachteten Betriebsgrundstücks aufzudecken seien (>BFH vom 22.9.2004 - BStBl 2005 II S. 160).

Betriebsgrundstück als alleinige wesentliche Betriebsgrundlage

Wird nur das Betriebsgrundstück, ggf. i. V. m. Betriebsvorrichtungen verpachtet, liegt nur dann eine Betriebsverpachtung im Ganzen vor, wenn das Grundstück die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Dies ist regelmäßig bei Groß- und Einzelhandelsunternehmen sowie bei Hotel- und Gaststättenbetrieben der Fall (>BFH vom 28.8.2003 - BStBl 2004 II S. 10).

Betriebsüberlassungsvertrag

Ein unentgeltlicher Betriebsüberlassungsvertrag steht einem Pachtvertrag gleich (>BFH vom 7.8.1979 - BStBl 1980 II S. 181).

Betriebsvermögen

>H 4.2 (7) Land- und forstwirtschaftlicher Betrieb

Branchenfremde Verpachtung

Bei einer branchenfremden Verpachtung kommt es nicht zu einer Zwangsbetriebsaufgabe, wenn der Verpächter den Betrieb nach Ablauf des Nutzungsverhältnisses ohne wesentliche Änderung fortführen kann (>BFH vom 28.8.2003 - BStBl 2004 II S. 10).

Drei-Monats-Frist

Die Vereinfachungsregelung in R 16 Abs. 5 Satz 6 kann nicht angewandt werden, wenn erhebliche Wertsteigerungen des Betriebsvermögens zwischen dem gewählten Aufgabezeitpunkt und dem Eingang der Aufgabeerklärung beim Finanzamt eingetreten sind (>BFH vom 27.2.1985 - BStBl II S. 456 und vom 18.8.2005 - BStBl 2006 II S. 581).

Eigenbewirtschaftung

Eine Betriebsverpachtung setzt voraus, dass der Betrieb zuvor von dem Verpächter oder im Fall des unentgeltlichen Erwerbs von seinem Rechtsvorgänger selbst bewirtschaftet worden ist (>BFH vom 20.4.1989 - BStBl II S. 863 und BMF vom 23.11.1990 - BStBl I S. 770).

Eiserne Verpachtung

Zur Gewinnermittlung bei der Verpachtung von Betrieben mit Substanzerhaltungspflicht des Pächters nach §§ 582a, 1048 BGB >BMF vom 21.2.2002 (BStBl I S. 262).

(Anhang 16)

Form und Inhalt der Betriebsaufgabeerklärung

Zu Form und Inhalt der Betriebsaufgabeerklärung >BFH vom 15.10.1987 (BStBl 1988 II S. 257, 260).

Gaststättenverpachtung

Eine gewerbliche Gaststättenverpachtung wird nicht bereits deshalb zum "Gaststättenhandel", weil innerhalb von fünf Jahren mehr als drei der verpachteten Gaststätten verkauft werden; für die verbleibenden Teilbetriebe erlischt das Verpächterwahlrecht nicht (>BFH vom 18.6.1998 - BStBl II S. 735).

Gemeinsames Eigentum von Pächter und Verpächter an wesentlichen Betriebsgrundlagen

Die Fortführung eines Betriebes im Wege der Betriebsverpachtung ist grundsätzlich nicht möglich, wenn wesentliche Betriebsgegenstände von einem Miteigentümer an einen anderen Miteigentümer verpachtet werden und der Betrieb vor der Verpachtung vom Verpächter und Pächter gemeinsam (z. B. in der Rechtsform einer GbR) geführt worden ist (>BFH vom 22.5.1990 - BStBl II S. 780).

Geschäfts- oder Firmenwert

Wird zu Beginn oder während der Verpachtung des Gewerbebetriebs die Betriebsaufgabe erklärt, ist bei der Ermittlung des Aufgabegewinns weder ein originärer noch ein derivativer Geschäfts- oder Firmenwert anzusetzen. Der Geschäfts- oder Firmenwert ist dann zur Versteuerung heranzuziehen, wenn bei einer späteren Veräußerung des Unternehmens ein Entgelt für ihn geleistet wird (>BFH vom 30.1.2002 - BStBl II S. 387).

Mitunternehmer

Die Fortführung eines Betriebs im Wege der Verpachtung ist auch dann möglich, wenn ein Gesellschafter bei der Beendigung einer gewerblich tätigen Personengesellschaft wesentliche Betriebsgegenstände behält und an einen früheren Mitgesellschafter verpachtet (>BFH vom 14.12.1978 - BStBl 1979 II S. 300).

Parzellenweise Verpachtung

Die parzellenweise Verpachtung der Grundstücke eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs steht der Annahme einer Betriebsverpachtung nicht grundsätzlich entgegen (>BFH vom 28.11.1991 - BStBl 1992 II S. 521).

Personengesellschaft

Das Verpächterwahlrecht kann bei Personengesellschaften nur einheitlich ausgeübt werden (>BFH vom 17.4.1997 - BStBl 1998 II S. 388).

Produktionsunternehmen

Wird bei Verpachtung eines Produktionsunternehmens der gesamte, umfangreiche Maschinenpark veräußert, hat unbeschadet einer möglichen kurzfristigen Wiederbeschaffbarkeit einzelner Produktionsmaschinen der Verpächter jedenfalls eine wesentliche Betriebsgrundlage nicht zur Nutzung überlassen, so dass die übrigen Wirtschaftsgüter zwangsweise entnommen werden und eine Betriebsaufgabe vorliegt (>BFH vom 17.4.1997 - BStBl 1998 II S. 388).

Rechtsnachfolger

Im Fall des unentgeltlichen Erwerbs eines verpachteten Betriebs hat der Rechtsnachfolger des Verpächters das Wahlrecht, das erworbene Betriebsvermögen während der Verpachtung fortzuführen (>BFH vom 17.10.1991 - BStBl 1992 II S. 392).

Sonderbetriebsvermögen

Ein Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens, das bisher alleinige wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebs einer Personengesellschaft war, kann auch dann Gegenstand einer Betriebsverpachtung sein, wenn die Personengesellschaft liquidiert wurde (>BFH vom 6.11.2008 - BStBl 2009 II S. 303).

Umgestaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen

- Werden anlässlich der Verpachtung eines Gewerbebetriebs die wesentlichen Betriebsgrundlagen so umgestaltet, dass sie nicht mehr in der bisherigen Form genutzt werden können, entfällt grundsätzlich die Möglichkeit, das Betriebsvermögen fortzuführen; damit entfällt auch die Möglichkeit der Betriebsverpachtung (>BFH vom 15.10.1987 - BStBl 1988 II S. 257, 260).

  >Branchenfremde Verpachtung

- Veräußerungen und Entnahmen von Grundstücken berühren das Fortbestehen eines im Ganzen verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs nur dann, wenn die im Eigentum des Verpächters verbleibenden Flächen nicht mehr ausreichen, um nach Beendigung des Pachtverhältnisses einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu bilden. Das Schicksal der Wirtschaftsgebäude ist für die Annahme einer Zwangsbetriebsaufgabe unerheblich (>BMF vom 1.12.2000 - BStBl I S. 1556). Ein verpachteter landwirtschaftlicher Betrieb wird nicht mit der Folge einer Zwangsbetriebsaufgabe dadurch zerschlagen, dass der Verpächter nach einem Brandschaden die mitverpachteten Wirtschaftsgebäude nicht wieder aufbaut, sondern die landwirtschaftlichen Nutzflächen nach Auflösung der ursprünglichen Pachtverträge erneut verpachtet und die Hofstelle veräußert (>BFH vom 26.6.2003 - BStBl II S. 755).

Verpächterwahlrecht

Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Ausübung des Verpächterwahlrechts >BMF vom 17.10.1994 (BStBl I S. 771).

(Anhang 8)

Wesentliche Betriebsgrundlagen

- Wesentliche Betriebsgrundlagen sind jedenfalls die Wirtschaftsgüter, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und denen ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung zukommt (>BFH vom 17.4.1997 - BStBl 1998 II S. 388). Dabei ist maßgeblich auf die sachlichen Erfordernisse des Betriebs abzustellen - sog. funktionale Betrachtungsweise (>BFH vom 11.10.2007 - BStBl 2008 II S. 220). Für diese Beurteilung kommt es auf die Verhältnisse des verpachtenden, nicht auf diejenigen des pachtenden Unternehmens an (>BFH vom 28.8.2003 - BStBl 2004 II S. 10).
- Bei einem Autohaus (Handel mit Neu- und Gebrauchtfahrzeugen einschließlich angeschlossenem Werkstattservice) sind das speziell für dessen Betrieb hergerichtete Betriebsgrundstück samt Gebäuden und Aufbauten sowie die fest mit dem Grund und Boden verbundenen Betriebsvorrichtungen im Regelfall die alleinigen wesentlichen Betriebsgrundlagen. Demgegenüber gehören die beweglichen Anlagegüter, insbesondere die Werkzeuge und Geräte, regelmäßig auch dann nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen, wenn diese im Hinblick auf die Größe des Autohauses ein nicht unbeträchtliches Ausmaß einnehmen (>BFH vom 11.10.2007 - BStBl 2008 II S. 220).
- >Produktionsunternehmen

H 16 (6)

Betriebsaufgabe

Werden nicht die wesentlichen Grundlagen eines Betriebs oder Teilbetriebs, sondern nur Teile des Betriebsvermögens unentgeltlich übertragen, während der andere Teil der Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen übernommen wird, liegt eine Betriebsaufgabe vor. Der begünstigte Veräußerungsgewinn ist in diesem Fall der Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten und den gemeinen Werten sowohl der unentgeltlich übertragenen als auch der in das Privatvermögen

übernommenen Wirtschaftsgüter, vermindert um etwaige Veräußerungskosten (>BFH vom 27.7.1961 - BStBl III S. 514).

Erbauseinandersetzung

Zur Annahme einer unentgeltlichen Betriebsübertragung mit der Folge der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG im Zusammenhang mit einer Erbauseinandersetzung >BMF vom 14.3.2006 (BStBl I S. 253).

(Anhang 13)

Körperschaft als Erbin

>H 16 (2)

Nießbrauch

Unentgeltlichkeit liegt auch vor, wenn sich der Übertragende den Nießbrauch an dem Betrieb vorbehält (BMF vom 13.1.1993 - BStBl I S. 80 - Tz. 24 i. V. m. Tz. 10).

(Anhang 13)

Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen

Für die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs ist Voraussetzung, dass mindestens die wesentlichen Grundlagen des Betriebs oder Teilbetriebs unentgeltlich übertragen worden sind (>BFH vom 7.8.1979 - BStBl 1980 II S. 181). Die wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen durch einen einheitlichen Übertragungsakt auf den Erwerber überführt werden; eine in mehrere, zeitlich aufeinanderfolgende Einzelakte aufgespaltene Gesamtübertragung kann nur dann als einheitlicher Übertragungsakt angesehen werden, wenn sie auf einem einheitlichen Willensentschluss beruht und zwischen den einzelnen Übertragungsvorgängen ein zeitlicher und sachlicher Zusammenhang besteht (>BFH vom 12.4.1989 - BStBl II S. 653).

Übertragung zwischen Ehegatten

Die Übertragung eines Betriebs zwischen Ehegatten auf Grund eines Vermögensauseinandersetzungsvertrags im Zusammenhang mit der Beendigung einer Zugewinngemeinschaft ist ein entgeltliches Geschäft (>BFH vom 31.7.2002 - BStBl 2003 II S. 282).

Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils

- Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen sowie Anteilen von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen >BMF vom 3.3.2005 (BStBl I S. 458) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 7.12.2006 (BStBl I S. 766, Tzn. 22 und 23)

  (Anhang 9)

- Überträgt ein Vater einen Kommanditanteil unentgeltlich auf seine Kinder und wird der Anteil alsbald von den Kindern an Dritte veräußert, kann in der Person des Vaters ein Aufgabegewinn entstehen (>BFH vom 15.7.1986 - BStBl II S. 896).

Verdeckte Einlage

Keine unentgeltliche Betriebsübertragung liegt bei verdeckter Einlage eines Einzelunternehmens in eine GmbH vor (>BFH vom 18.12.1990 - BStBl 1991 II S. 512 und BMF vom 3.3.2005 - BStBl I S. 458, Tz. 2).

(Anhang 9)

Vorweggenommene Erbfolge

Zur Betriebsübertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge >BMF vom 13.1.1993 (BStBl I S. 80) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 26.2.2007 (BStBl I S. 269) und vom 16.9.2004 (BStBl I S. 922).

(Anhang 13)

Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter

Werden die wesentlichen Grundlagen eines Betriebs, eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils unentgeltlich übertragen und behält der Stpfl. Wirtschaftsgüter zurück, die innerhalb eines kurzen Zeitraums veräußert oder in das Privatvermögen überführt werden, so ist die teilweise Aufdeckung der stillen Reserven nicht steuerbegünstigt (>BFH vom 19.2.1981 - BStBl II S. 566).

>Betriebsaufgabe

H 16 (7)

Negatives Kapitalkonto

Bei einer teilentgeltlichen Betriebsübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ist der Veräußerungsgewinn auch dann gemäß § 16 Abs. 2 EStG zu ermitteln, wenn das Kapitalkonto negativ ist (>BMF vom 13.1.1993 - BStBl I S. 80 unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 26.2.2007 (BStBl I S. 269) sowie BFH vom 16.12.1992 - BStBl 1993 II S. 436).

(Anhang 13)

Veräußerungsgewinn

Bei der teilentgeltlichen Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils oder des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien ist der Vorgang nicht in ein voll entgeltliches und ein voll unentgeltliches Geschäft aufzuteilen. Der Veräußerungsgewinn i. S. d. § 16 Abs. 2 EStG ist vielmehr durch Gegenüberstellung des Entgelts und des Wertes des Betriebsvermögens oder des Wertes des Anteils am Betriebsvermögen zu ermitteln (>BFH vom 10.7.1986 - BStBl II S. 811 sowie BMF vom 13.1.1993 - BStBl I S. 80 unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 26.2.2007 - BStBl I S. 269).

H 16 (8)

Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage

Ob ein Wirtschaftsgut zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört, ist nach der funktional-quantitativen Betrachtungsweise zu entscheiden. Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören in der Regel auch Wirtschaftsgüter, die funktional gesehen für den Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil nicht erforderlich sind, in denen aber erhebliche stille Reserven gebunden sind (>BFH vom 2.10.1997 - BStBl 1998 II S. 104, BMF vom 16.8.2000 - BStBl I S. 1253 und BFH vom 10.11.2005 - BStBl 2006 II S. 176).

Gebäude/Gebäudeteile

- Bei einem Möbelhändler ist z. B. das Grundstück, in dem sich die Ausstellungs- und Lagerräume befinden, die wesentliche Betriebsgrundlage (>BFH vom 4.11.1965 - BStBl 1966 III S. 49 und vom 7.8.1990 - BStBl 1991 II S. 336).
- Das Gleiche gilt für ein Grundstück, das zum Zweck des Betriebs einer Bäckerei und Konditorei sowie eines Cafe-Restaurants und Hotels besonders gestaltet ist (>BFH vom 7.8.1979 - BStBl 1980 II S. 181).

- Das Dachgeschoss eines mehrstöckigen Hauses ist eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es zusammen mit den übrigen Geschossen einheitlich für den Betrieb genutzt wird (>BFH vom 14.2.2007 - BStBl II S. 524).

Immaterielle Wirtschaftsgüter

Wesentliche Betriebsgrundlagen können auch immaterielle Wirtschaftsgüter sein (>BFH vom 9.10.1996 - BStBl 1997 II S. 236).

Maschinen und Einrichtungsgegenstände

Maschinen und Einrichtungsgegenstände rechnen zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen, soweit sie für die Fortführung des Betriebs unentbehrlich oder nicht jederzeit ersetzbar sind (>BFH vom 19.1.1983 - BStBl II S. 312).

Produktionsunternehmen

Bei einem Produktionsunternehmen gehören zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen die für die Produktion bestimmten und auf die Produktion abgestellten Betriebsgrundstücke und Betriebsvorrichtungen (>BFH vom 12.9.1991 - BStBl 1992 II S. 347).

Umlaufvermögen

Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, die ihrem Zweck nach zur Veräußerung oder zum Verbrauch bestimmt sind, bilden allein regelmäßig nicht die wesentliche Grundlage eines Betriebs. Nach den Umständen des Einzelfalles können Waren bei bestimmten Betrieben jedoch zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebs gehören (>BFH vom 24.6.1976 - BStBl II S. 672).

H 16 (9)

Abfindung eines Pensionsanspruchs

Wird der gegenüber einer Personengesellschaft bestehende Pensionsanspruch eines Gesellschafters anlässlich der Aufgabe des Betriebs der Gesellschaft abgefunden, mindert sich hierdurch der Aufgabegewinn der Gesellschaft; beim Gesellschafter stellt die Abfindung eine Sondervergütung dar, die seinen Anteil am Aufgabegewinn erhöht (>BFH vom 20.1.2005 - BStBl II S. 559).

Abwicklungsgewinne

Gewinne, die während und nach der Aufgabe eines Betriebs aus normalen Geschäften und ihrer Abwicklung anfallen, gehören nicht zu dem begünstigten Aufgabegewinn (>BFH vom 25.6.1970 - BStBl II S. 719).

Aufgabegewinn bei Veräußerung von Wirtschaftsgütern

Bei gleichzeitiger Veräußerung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufgabe entsteht der Aufgabegewinn mit Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den Wirtschaftsgütern (>BFH vom 17.10.1991 - BStBl 1992 II S. 392).

Betriebseinbringung

- Geht anlässlich der Einbringung eines Mitunternehmeranteiles in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG bisheriges Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters in dessen Privatvermögen über, so ist das**Sonderbetriebsvermögen** mit dem gemeinen Wert nach § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG anzusetzen und durch Vergleich mit dessen Buchwert der sich ergebende Veräußerungsgewinn zu ermitteln (>BFH vom 28.4.1988 - BStBl II S. 829).

  (Anhang 28)

- Bei Einbringung eines Betriebs zu Buchwerten in eine Personengesellschaft ist der Gewinn aus der Überführung eines nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörenden Wirtschaftsguts in das Privatvermögen kein begünstigter Veräußerungsgewinn (>BFH vom 29.10.1987 - BStBl 1988 II S. 374).
- Zur Einbringung eines Einzelunternehmens mit Zuzahlung >BMF vom 25.3.1998 (BStBl I S. 268) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 21.8.2001 (BStBl I S. 543).

Einheitliches Geschäftskonzept

Der Gewinn aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gehört zum laufenden Gewinn, wenn die Veräußerung Bestandteil eines einheitlichen Geschäftskonzepts der unternehmerischen Tätigkeit ist (>BMF vom 1.4.2009 - BStBl I S. 515).

Gaststättenverpachtung

Eine gewerbliche Gaststättenverpachtung wird nicht bereits deshalb zum "Gaststättenhandel", weil innerhalb von fünf Jahren mehr als drei der verpachteten Gaststätten verkauft werden; die Veräußerung jeder Gaststätte stellt daher eine Teilbetriebsveräußerung dar (>BFH vom 18.6.1998 - BStBl II S. 735).

Gewerblicher Grundstückshandel

Der Gewinn aus gewerblichem Grundstückshandel gehört zum laufenden Gewinn aus normalen Geschäften, auch wenn der gesamte Grundstücksbestand (Umlaufvermögen) in einem einheitlichen Vorgang veräußert wird (>BFH vom 25.1.1995 - BStBl II S. 388 und BMF vom 26.3.2004 - BStBl I S. 434, Tz. 35). Entsprechendes gilt für die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils jedenfalls dann, wenn zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft nahezu ausschließlich Grundstücke des Umlaufvermögens gehören (>BFH vom 14.12.2006 - BStBl 2007 II S. 777).

(Anhang 17)

Handelsvertreter

Zum laufenden Gewinn gehören der Ausgleichsanspruch des selbständigen Handelsvertreters nach § 89b HGB (>BFH vom 5.12.1968 - BStBl 1969 II S. 196) sowie die Ausgleichszahlungen an Kommissionsagenten in entsprechender Anwendung des § 89b HGB (>BFH vom 19.2.1987 - BStBl II S. 570). Dies gilt auch, wenn der Anspruch auf Ausgleichsleistung durch den Tod des Handelsvertreters entstanden ist und der Erbe den Betrieb aufgibt (>BFH vom 9.2.1983 - BStBl II S. 271). Zahlungen des nachfolgenden Handelsvertreters an seinen Vorgänger sind als laufender Gewinn zu behandeln (>BFH vom 25.7.1990 - BStBl 1991 II S. 218).

Mitunternehmeranteil

Veräußert der Gesellschafter einer Personengesellschaft seinen Mitunternehmeranteil an einen Mitgesellschafter und entnimmt er im Einverständnis mit dem Erwerber und den Mitgesellschaftern vor der Übertragung des Gesellschaftsanteils bestimmte Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens, gehört der daraus entstehende Entnahmegewinn zum begünstigten Veräußerungsgewinn (>BFH vom 24.8.1989 - BStBl 1990 II S. 132).

Organschaft

Ist Organträger eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft, stellen die Gewinne aus der Veräußerung von Teilbetrieben der Organgesellschaft keine Gewinne i. S. d. § 16 EStG dar (>BFH vom 22.1.2004 - BStBl II S. 515).

Personengesellschaft

- Hat eine Personengesellschaft ihren Betrieb veräußert, ist der Anteil eines Gesellschafters am Veräußerungsgewinn auch dann begünstigt, wenn ein anderer Gesellschafter **§ 6b EStG** in Anspruch genommen hat (>BFH vom 30.3.1989 - BStBl II S. 558).

- Hinsichtlich der **Übertragung** von Teilen der **Festkapitalkonten** verschiedener Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft auf einen neu eintretenden Gesellschafter bei gleichzeitiger Übertragung von Anteilen an den Sonderkonten >BFH vom 27.5.1981 (BStBl 1982 II S. 211).

Räumungsverkauf

Der Gewinn aus einem Räumungsverkauf gehört nicht zu dem begünstigten Aufgabegewinn (>BFH vom 29.11.1988 - BStBl 1989 II S. 602).

Rücklage

Zum Veräußerungsgewinn gehören auch Gewinne, die sich bei der Veräußerung eines Betriebs aus der Auflösung von steuerfreien Rücklagen, z. B. Rücklage für Ersatzbeschaffung, Rücklage nach § 6b EStG, ergeben (>BFH vom 25.6.1975 - BStBl II S. 848 und vom 17.10.1991 - BStBl 1992 II S. 392). Die spätere Auflösung einer anlässlich der Betriebsveräußerung gebildeten Rücklage nach § 6b EStG ist jedoch kein Veräußerungsgewinn (>BFH vom 4.2.1982 - BStBl II S. 348). Zur Behandlung des Gewinns aus der Auflösung einer Ansparrücklage i. S. d. § 7g Abs. 3 bis 8 EStG a. F. >BMF vom 25.2.2004 (BStBl I S. 337), RdNr. 30 unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 30.10.2007 (BStBl I S. 790).

Rückstellung

Der Gewinn aus der Auflösung einer Rückstellung ist nicht zum Veräußerungsgewinn zu rechnen, wenn die Auflösung der Rückstellung und die Betriebsveräußerung in keinem rechtlichen oder ursächlichen, sondern lediglich in einem gewissen zeitlichen Zusammenhang miteinander stehen (>BFH vom 15.11.1979 - BStBl 1980 II S. 150).

Sachwertabfindung

- Werden zur Tilgung einer Abfindungsschuld gegenüber einem ausgeschiedenen Mitunternehmer Wirtschaftsgüter veräußert, ist der dabei entstehende Gewinn als laufender Gewinn zu behandeln (>BFH vom 28.11.1989 - BStBl 1990 II S. 561).
- Die für die Sachwertabfindung geltenden Grundsätze sind auch anzuwenden, wenn die ausscheidenden Gesellschafter einer Personengesellschaft durch Abtretung einer noch nicht realisierten Forderung aus einem Grundstückskaufvertrag abgefunden werden (>BFH vom 23.11.1995 - BStBl 1996 II S. 194).
- Zur Abgrenzung der Realteilung i. S. d. § 16 Abs. 3 Satz 2 ff EStG von der Sachwertabfindung >BMF vom 28.2.2006 (BStBl I S. 228), Abschnitt II

  (Anhang 9)

Selbsterzeugte Waren

Gewinne aus der Veräußerung von selbsterzeugten Waren an Handelsvertreter, die bisher den Verkauf der Erzeugnisse an Einzelhändler nur vermittelt haben, können zum begünstigten Aufgabegewinn gehören (>BFH vom 1.12.1988 - BStBl 1989 II S. 368).

Teilbetriebsveräußerung

Wird im zeitlichen Zusammenhang mit einer Teilbetriebsveräußerung ein wirtschaftlich nicht dem Teilbetrieb dienender Grundstücksteil in das Privatvermögen überführt, gehört der bei diesem Entnahmevorgang verwirklichte Gewinn nicht zu dem Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG (>BFH vom 18.4.1973 - BStBl II S. 700).

Umlaufvermögen

Gewinne aus der Veräußerung von Umlaufvermögen gehören zum Aufgabegewinn, wenn die Veräußerung nicht den Charakter einer normalen gewerblichen Tätigkeit hat, sondern die Waren, z. B. an frühere Lieferanten, veräußert werden (>BFH vom 2.7.1981 - BStBl II S. 798).

Verbindlichkeiten

Der Erlass einer Verbindlichkeit, die bei Betriebsaufgabe oder -veräußerung im Betriebsvermögen verbleibt, erhöht den Gewinn i. S. d. § 16 EStG. Wird die Verbindlichkeit nachträglich erlassen, so ist dieser Gewinn rückwirkend zu erhöhen (>BFH vom 6.3.1997 - BStBl II S. 509).

Versicherungsleistungen

Entschließt sich der Unternehmer nach einem Brandschaden wegen der Betriebszerstörung zur Betriebsaufgabe, gehört der Gewinn aus der Realisierung der stillen Reserven, der dadurch entsteht, dass die auf die Anlagegüter entfallenden Versicherungsleistungen die Buchwerte übersteigen, zum Aufgabegewinn (>BFH vom 11.3.1982 - BStBl II S. 707).

Wettbewerbsverbot

Kommt der Verpflichtung zum Wettbewerbsverbot keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zu, so gehört das dafür gezahlte Entgelt zum Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 EStG (>BFH vom 23.2.1999 - BStBl II S. 590).

H 16 (10)

Forderungsausfall

Scheidet ein Kommanditist aus einer KG aus und bleibt sein bisheriges Gesellschafterdarlehen bestehen, ist, wenn diese Forderung später wertlos wird, sein Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit gemindert (>BFH vom 14.12.1994 - BStBl 1995 II S. 465).

Nachträgliche Änderungen des Veräußerungspreises oder des gemeinen Werts

- Ein später auftretender **Altlastenverdacht** mindert nicht den gemeinen Wert des Grundstücks im Zeitpunkt der Aufgabe (>BFH vom 1.4.1998 - BStBl II S. 569).
- Die **Herabsetzung des Kaufpreises** für einen Betrieb auf Grund von Einwendungen des Käufers gegen die Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages ist ein rückwirkendes Ereignis, das zur Änderung des Steuer-/Feststellungsbescheides führt, dem der nach dem ursprünglich vereinbarten Kaufpreis ermittelte Veräußerungsgewinn zugrunde liegt (>BFH vom 23.6.1988 - BStBl 1989 II S. 41).
- Wird bei der Veräußerung eines Wirtschaftsguts im Rahmen einer Betriebsaufgabe eine **nachträgliche Kaufpreiserhöhung** vereinbart, erhöht die spätere Nachzahlung den begünstigten Aufgabegewinn im Kalenderjahr der Betriebsaufgabe (>BFH vom 31.8.2006 - BStBl II S. 906).
- Die Zahlung von **Schadensersatzleistungen** für betriebliche Schäden nach Betriebsaufgabe beeinflusst die Höhe des begünstigten Aufgabegewinns, weil sie ein rückwirkendes Ereignis auf den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe darstellt (>BFH vom 10.2.1994 - BStBl II S. 564).
- Die **spätere vergleichsweise Festlegung eines strittigen Veräußerungspreises** ist auf den Zeitpunkt der Realisierung des Veräußerungsgewinns zurückzubeziehen (>BFH vom 26.7.1984 - BStBl II S. 786).
- Wird ein Grundstück im Rahmen einer Betriebsaufgabe veräußert und zu einem späteren Zeitpunkt der **Kaufpreis**aus Gründen, die im Kaufvertrag angelegt waren, **gemindert**, ist der tatsächlich erzielte Veräußerungserlös bei der Ermittlung des Aufgabegewinnes zu berücksichtigen. Gleiches gilt, wenn der **ursprüngliche Kaufvertrag aufgehoben**und das Grundstück zu einem geringeren Preis an neue Erwerber veräußert wird (>BFH vom 12.10.2005 - BStBl 2006 II S. 307).
- Wird die **gestundete Kaufpreisforderung** für die Veräußerung eines Gewerbebetriebs in einem späteren VZ ganz oder teilweise **uneinbringlich**, so stellt dies ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Veräußerung dar (>BFH vom 19.7.1993 - BStBl II S. 897).
- Hält der Erwerber eines Gewerbebetriebs seine Zusage, den Veräußerer von der **Haftung** für alle vom Erwerber übernommenen Betriebsschulden **freizustellen**, nicht ein und wird der Veräußerer deshalb in einem späteren VZ aus einem als Sicherheit für diese

Betriebsschulden bestellten Grundpfandrecht in Anspruch genommen, liegt ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Veräußerung vor (>BFH vom 19.7.1993 - BStBl II S. 894).

- Der **Tod des Rentenberechtigten** ist bei der Veräußerung gegen abgekürzte Leibrente und bei sog. Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns kein rückwirkendes Ereignis (>BFH vom 19.8.1999 - BStBl 2000 II S. 179).

Schuldenübernahme durch Erwerber

Teil des Veräußerungspreises ist auch eine Verpflichtung des Erwerbers, den Veräußerer von einer privaten Schuld gegenüber einem Dritten oder von einer betrieblichen, zu Recht nicht bilanzierten Schuld, z. B. einer betrieblichen Versorgungsverpflichtung, durch befreiende Schuldübernahme oder durch Schuldbeitritt mit befreiender Wirkung, im Innenverhältnis freizustellen. Gleiches gilt für die Verpflichtung zur Freistellung von einer dinglichen Last, die ihrem Rechtsinhalt nach einer rein schuldrechtlichen Verpflichtung gleichwertig ist, z. B. Übernahme einer Nießbrauchslast (>BFH vom 12.1.1983 - BStBl II S. 595).

H 16 (11)

Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge und festes Entgelt

Wird ein Betrieb gegen wiederkehrende Bezüge und ein festes Entgelt veräußert, besteht das Wahlrecht hinsichtlich der wiederkehrenden Bezüge auch dann, wenn sie von dritter Seite erbracht werden (>BFH vom 7.11.1991 - BStBl 1992 II S. 457).

Freibetrag

Der Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG und die Steuerbegünstigung nach § 34 Abs. 1 EStG sind nicht zu gewähren, wenn bei der Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge die Zahlungen beim Veräußerer als laufende nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 i. V. m. § 24 Nr. 2 EStG behandelt werden (>BFH vom 21.12.1988 - BStBl 1989 II S. 409). Wird ein Betrieb gegen festen Kaufpreis und Leibrente veräußert, ist für die Ermittlung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG nicht allein auf den durch den festen Barpreis realisierten Veräußerungsgewinn abzustellen, sondern auch der Kapitalwert der Rente als Teil des Veräußerungspreises zu berücksichtigen (>BFH vom 17.8.1967 - BStBl 1968 II S. 75). Der Freibetrag kann jedoch höchstens in Höhe des durch den festen Kaufpreis realisierten Teil des Veräußerungsgewinns gewährt werden (>BFH vom 21.12.1988 - BStBl 1989 II S. 409).

Gewinn- oder umsatzabhängiger Kaufpreis

Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil gegen einen gewinnabhängigen oder umsatzabhängigen Kaufpreis veräußert, ist das Entgelt zwingend als laufende nachträgliche Betriebseinnahme im Jahr des Zuflusses in der Höhe zu versteuern, in der die Summe der Kaufpreiszahlungen das - ggf. um Einmalleistungen gekürzte - Schlusskapitalkonto zuzüglich der Veräußerungskosten überschreitet (>BFH vom 14.5.2002 - BStBl II S. 532).

Kaufpreisstundung

Eine gestundete Kaufpreisforderung ist bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns mit dem gemeinen Wert anzusetzen (>BFH vom 19.1.1978 - BStBl II S. 295).

Ratenzahlungen

Veräußert ein Stpfl. seinen Betrieb gegen einen in Raten zu zahlenden Kaufpreis, so sind die Grundsätze des R 16 Abs. 11 Satz 1 bis 9 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes ermittelten Barwerts der Rente der Barwert der Raten tritt, wenn die Raten während eines mehr als zehn Jahre dauernden Zeitraums zu zahlen sind und die Ratenvereinbarung sowie die sonstige Ausgestaltung des Vertrags eindeutig die Absicht des Veräußerers zum Ausdruck bringen, sich eine Versorgung zu verschaffen (>BFH vom 23.1.1964 - BStBl III S. 239 und vom 12.6.1968 - BStBl II S. 653).

Tod des Rentenberechtigten

Der Tod des Rentenberechtigten ist bei der Veräußerung gegen abgekürzte Leibrente und bei sog. Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns kein rückwirkendes Ereignis (>BFH vom 19.8.1999 - BStBl 2000 II S. 179).

Zeitrente

Das Wahlrecht zwischen einer begünstigten Sofortbesteuerung eines Veräußerungsgewinns und einer nicht begünstigten Besteuerung nachträglicher Einkünfte aus Gewerbebetrieb besteht auch bei der Veräußerung gegen eine Zeitrente mit einer langen, nicht mehr überschaubaren Laufzeit, wenn sie auch mit dem Nebenzweck vereinbart ist, dem Veräußerer langfristig eine etwaige zusätzliche Versorgung zu schaffen (>BFH vom 26.7.1984 - BStBl II S. 829).

Zuflussbesteuerung

>BMF vom 3.8.2004 (BStBl I S. 1187)

(Anhang 16)

H 16 (12)

Rentenverpflichtung

Die Leistungen zur Ablösung einer freiwillig begründeten Rentenverpflichtung i. S. d. § 12 Nr. 2 EStG sind keine Veräußerungskosten (>BFH vom 20.6.2007 - BStBl 2008 II S. 99).

Veräußerungskosten

Veräußerungskosten mindern auch dann den begünstigten Veräußerungsgewinn, wenn sie in einem VZ vor der Veräußerung entstanden sind (>BFH vom 6.10.1993 - BStBl 1994 II S. 287).

Vorfälligkeitsentschädigung

Eine Vorfälligkeitsentschädigung, die zu zahlen ist, weil im Rahmen einer Betriebsveräußerung ein betrieblicher Kredit vorzeitig abgelöst wird, gehört jedenfalls dann zu den Veräußerungskosten, wenn der Veräußerungserlös zur Tilgung der Schulden ausreicht (>BFH vom 25.1.2000 - BStBl II S. 458).

H 16 (13)

Freibetrag

- Aufteilung des Freibetrages und Gewährung der Tarifermäßigung bei Betriebsaufgaben über zwei Kalenderjahre,
- Freibetrag bei teilentgeltlicher Veräußerung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge,
- Vollendung der Altersgrenze in § 16 Abs. 4 und § 34 Abs. 3 EStG nach Beendigung der Betriebsaufgabe oder -veräußerung, aber vor Ablauf des VZ der Betriebsaufgabe oder -veräußerung,

>BMF vom 20.12.2005 (BStBl 2006 I S. 7)

(Anhang 16)

Personenbezogenheit

Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG wird personenbezogen gewährt; er steht dem Stpfl. für alle Gewinneinkunftsarten insgesamt nur einmal zu. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Freibetrag zu Recht gewährt worden ist oder nicht (>BFH vom 21.7.2009 - BStBl II S. 963).

Teileinkünfteverfahren

Beispiel:

A veräußert sein Einzelunternehmen. Der Veräußerungserlös beträgt 200.000 EUR, der Buchwert des Kapitalkontos 70.000 EUR. Im Betriebsvermögen befindet sich eine Beteiligung an einer GmbH, deren Buchwert 20.000 EUR beträgt. Der auf die GmbH-Beteiligung entfallende Anteil am Veräußerungserlös beträgt 50.000 EUR.

Der aus der Veräußerung des GmbH-Anteils erzielte Gewinn ist nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe b, § 3c Abs. 2 EStG in Höhe von (30.000 EUR ./. 12.000 EUR =) 18.000 EUR steuerpflichtig. Der übrige Veräußerungsgewinn beträgt (150.000 EUR ./. 50.000 =) 100.000 EUR. Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG ist entsprechend den Anteilen der Gewinne, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, und der Gewinne, die im Teileinkünfteverfahren zu versteuern sind, am Gesamtgewinn aufzuteilen.

	Insgesamt	Ermäßigt zu besteuern	Teileinkünfteverfahren
Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG	118.000 EUR	100.000 EUR	18.000 EUR
Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG	45.000 EUR	38.136 EUR	6.864 EUR
Steuerpflichtig	73.000 EUR	61.864 EUR	11.136 EUR

H 16 (14)

Berufsunfähigkeit im sozialversicherungsrechtlichen Sinne

Berufsunfähig sind Versicherte, deren Erwerbsfähigkeit wegen Krankheit oder Behinderung im Vergleich zur Erwerbsfähigkeit von körperlich, geistig und seelisch gesunden Versicherten mit ähnlicher Ausbildung und gleichwertigen Kenntnissen und Fähigkeiten auf weniger als sechs Stunden gesunken ist (§ 240 Abs. 2 SGB VI).

Erbfolge

Wird ein im Erbwege übergegangener Betrieb von dem Erben aufgegeben, müssen die Voraussetzungen für die Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG in der Person des Erben erfüllt sein (>BFH vom 19.5.1981 - BStBl II S. 665).

H 17 Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft

H 17 (1)

Handel mit Beteiligungen

>H 15.7 (1)

H 17 (2)

Ähnliche Beteiligungen

Die Einlage eines stillen Gesellschafters ist selbst dann keine "ähnliche Beteiligung" i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG, wenn sie kapitalersetzenden Charakter hat (>BFH vom 28.5.1997 - BStBl II S. 724).

Anteile im Betriebsvermögen

Im Betriebsvermögen gehaltene Anteile zählen bei der Ermittlung der Beteiligungshöhe mit (>BFH vom 10.11.1992 - BStBl 1994 II S. 222).

Anwartschaftsrechte

Anwartschaften (Bezugsrechte) bleiben bei der Ermittlung der Höhe der Beteiligung grundsätzlich außer Betracht (>BFH vom 14.3.2006 - BStBl II S. 746).

Ausländische Kapitalgesellschaft

§ 17 EStG gilt auch für Anteile an einer ausländischen Kapitalgesellschaft, wenn die ausländische Gesellschaft mit einer deutschen AG oder GmbH vergleichbar ist (BFH vom 21.10.1999 - BStBl 2000 II S. 424).

Durchgangserwerb

Ein Anteil, der bereits vor seinem Erwerb an einen Dritten abgetreten wird, erhöht die Beteiligung (>BFH vom 16.5.1995 - BStBl II S. 870).

Eigene Anteile

Werden von der **Kapitalgesellschaft eigene Anteile** gehalten, ist bei der Entscheidung, ob ein Stpfl. i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG beteiligt ist, von dem um die eigenen Anteile der Kapitalgesellschaft verminderten Nennkapital auszugehen (>BFH vom 24.9.1970 - BStBl 1971 II S. 89).

Einbringungsgeborene Anteile aus Umwandlungen vor dem 13.12.2006

- Zur steuerlichen Behandlung von Gewinnen aus der Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen >§ 21 UmwStG in der am 21.5.2003 geltenden Fassung (UmwStG a. F.) i. V. m. § 27 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG; >BMF vom 25.3.1998 (BStBl I S. 268) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 21.8.2001 (BStBl I S. 543), Tz. 21.01 - 21.16.

  (Anhang 28)

- Einbringungsgeborene Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die durch einen Antrag nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG a. F. entstrickt wurden, unterfallen der Besteuerung gem. § 17 Abs. 1 EStG. Veräußerungsgewinn nach § 17 Abs. 2 EStG in Bezug auf derartige Anteile ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis den gemeinen Wert der Anteile (§ 21 Abs. 2 Satz 2 UmwStG a. F.) übersteigt (>BFH vom 24.6.2008 - BStBl II S. 872).

Fünfjahreszeitraum

- Das Tatbestandsmerkmal der Beteiligungshöhe "innerhalb der letzten fünf Jahre" i. S. d. § 17 Abs. 1 EStG ist nicht für jeden abgeschlossenen VZ nach der jeweils geltenden Beteiligungsgrenze i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG zu bestimmen, sondern richtet sich nach der im Jahr der Veräußerung geltenden Beteiligungsgrenze (>BFH vom 1.3.2005 - BStBl II S. 436).
- Der Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung von weniger als 1 % ist auch dann nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG zu erfassen, wenn der Gesellschafter die Beteiligung erst neu erworben hat, nachdem er zuvor innerhalb des Fünfjahreszeitraums eine Beteiligung von mindestens 1 % insgesamt veräußert hat und mithin vorübergehend überhaupt nicht an der Kapitalgesellschaft beteiligt war (>BFH vom 20.4.1999 - BStBl II S. 650).
- Maßgeblich für die Berechnung des Fünfjahreszeitraums ist der Übergang des wirtschaftlichen und nicht des zivilrechtlichen Eigentums (>BFH vom 17.2.2004 - BStBl II S. 651).
- Verzichtet ein Gesellschafter zugunsten eines Mitgesellschafters unentgeltlich auf die Teilnahme an einer Kapitalerhöhung mit der Folge, dass seine bisher über der Beteiligungsgrenze liegende Beteiligung unterhalb der Beteiligungsgrenze liegt, beginnt der Lauf des Fünfjahreszeitraums grundsätzlich mit der Eintragung der Kapitalerhöhung im Handelsregister (>BFH vom 14.3.2006 - BStBl II S. 746).

Genussrechte

Eine "Beteiligung am Kapital der Gesellschaft" i. S. d. § 17 EStG liegt bei eingeräumten Genussrechten nicht schon dann vor, wenn diese eine Gewinnbeteiligung gewähren, sondern nur, wenn sie auch eine Beteiligung am Liquidationserlös der Gesellschaft vorsehen. Die Vereinbarung, dass das Genussrechtskapital erst nach der Befriedigung der übrigen Gesellschaftsgläubiger zurückzuzahlen ist (sog. Nachrangvereinbarung), verleiht dem Genussrecht noch keinen Beteiligungscharakter (>BFH vom 14.6.2005 - BStBl II S. 861).

Gesamthandsvermögen

- Bei der Veräußerung einer **Beteiligung, die sich im Gesamthandsvermögen (z. B. einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, Erbengemeinschaft**) befindet, ist für die Frage, ob eine Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG vorliegt, nicht auf die Gesellschaft oder Gemeinschaft als solche, sondern auf die einzelnen Mitglieder abzustellen, da die Beteiligung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO den einzelnen Mitgliedern zuzurechnen ist - sog. Bruchteilsbetrachtung (>BFH vom 7.4.1976 - BStBl II S. 557 und vom 9.5.2000 - BStBl II S. 686).
- Die Veräußerung von **Anteilen an einer Gesellschaft oder Gemeinschaft**, die ihrerseits eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft hält, fällt unter § 17 EStG, wenn eine Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG vorliegt. Hierbei ist nicht auf die Gesellschaft oder Gemeinschaft als solche, sondern auf das veräußernde Mitglied abzustellen, da die Beteiligung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO den einzelnen Mitgliedern zuzurechnen ist - sog. Bruchteilsbetrachtung (>BFH vom 13.7.1999 - BStBl II S. 820 und vom 9.5.2000 - BStBl II S. 686).

Kapitalersetzende Maßnahmen

Kapitalersetzende Maßnahmen erhöhen den Anteil nicht (>BFH vom 19.5.1992 - BStBl II S. 902).

Kurzfristige Beteiligung

Eine Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG liegt bereits dann vor, wenn der Veräußerer oder bei unentgeltlichem Erwerb sein Rechtsvorgänger innerhalb des maßgebenden Fünfjahreszeitraums nur **kurzfristig** zu mindestens 1 % unmittelbar oder mittelbar an der Gesellschaft beteiligt war (>BFH vom 5.10.1976 - BStBl 1977 II S. 198). Auch Anteile, die der Stpfl. noch am Tag des **unentgeltlichen Erwerbs** veräußert, zählen mit (>BFH vom 7.7.1992 - BStBl 1993 II S. 331).

Missbrauch

- Eine Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG kann auch dann vorliegen, wenn der Veräußerer zwar formal nicht zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt war, die Gestaltung der Beteiligungsverhältnisse jedoch **einen Missbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten i. S. d. § 42 AO darstellt** (>BFH vom 27.1.1977 - BStBl II S. 754).
- **Anteilsrotation**

  >BMF vom 3.2.1998 (BStBl I S. 207)

Mittelbare Beteiligung

- Besteht **neben einer unmittelbaren eine mittelbare Beteiligung** an der Gesellschaft, liegt eine Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG vor, wenn die Zusammenrechnung eine Beteiligung von mindestens 1 % ergibt, unabhängig davon, ob der Stpfl. die die mittelbare Beteiligung vermittelnde Kapitalgesellschaft beherrscht oder nicht (>BFH vom 28.6.1978 - BStBl II S. 590 und vom 12.6.1980 - BStBl II S. 646).
- Der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist auch dann Beteiligter i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG, wenn sich die Anteilsquote von mindestens 1 % erst durch - anteilige - Hinzurechnung von **Beteiligungen an der Kapitalgesellschaft** ergibt, **welche unmittelbar oder mittelbar von einer Personenhandelsgesellschaft gehalten werden**, an welcher der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft als Mitunternehmer beteiligt ist (>BFH vom 10.2.1982 - BStBl II S. 392).

- Die Übernahme einer eigenkapitalersetzenden Bürgschaft für eine Gesellschaft durch einen nur mittelbar beteiligten Anteilseigner stellt keine nachträglichen Anschaffungskosten der unmittelbaren Beteiligung i. S. d. § 17 EStG dar (>BFH vom 4.3.2008 - BStBl II S. 575).

Nominelle Beteiligung

Die für die Anwendung des § 17 EStG maßgebliche Höhe einer Beteiligung ist bei einer GmbH aus den Geschäftsanteilen zu berechnen. Dies gilt auch, wenn in der GmbH-Satzung die Stimmrechte oder die Verteilung des Gewinns und des Liquidationserlöses abweichend von §§ 29, 72 GmbHG geregelt sind (>BFH vom 25.11.1997 - BStBl 1998 II S. 257 und vom 14.3.2006 - BStBl II S. 749).

Optionsrecht

Die Veräußerung einer Anwartschaft i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG liegt vor, wenn eine schuldrechtliche Option auf den Erwerb einer Beteiligung (Call-Option) veräußert wird, die die wirtschaftliche Verwertung des bei der Kapitalgesellschaft eingetretenen Zuwachses an Vermögenssubstanz ermöglicht (>BFH vom 19.12.2007 - BStBl 2008 II S. 475).

Rückwirkende Schenkung

Entsteht durch den **Erwerb weiterer Anteile** eine Beteiligung von mindestens 1 %, so kann diese nicht dadurch beseitigt werden, dass die erworbenen Anteile rückwirkend verschenkt werden (>BFH vom 18.9.1984 - BStBl 1985 II S. 55).

Unentgeltlicher Hinzuerwerb

Eine Beteiligung von weniger als 1 % wird nicht dadurch insgesamt zu einer Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG, dass der Stpfl. einzelne Geschäftsanteile davon unentgeltlich von einem Beteiligten erworben hat, der eine Beteiligung von mindestens 1 % gehalten hat oder noch hält (>BFH vom 29.7.1997 - BStBl II S. 727).

H 17 (3)

Kapitalerhöhung nach unentgeltlichem Erwerb von Anteilen

Die nach einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln zugeteilten neuen Aktien führen nicht zu einem gegenüber dem unentgeltlichen Erwerb der Altaktien selbständigen Erwerbsvorgang. Zwischen den Altaktien und den neuen Aktien besteht wirtschaftliche Identität (>BFH vom 25.2.2009 - BStBl II S. 658).

Unentgeltlicher Anwartschaftserwerb

Beispiel:

Alleingesellschafter A hat seine GmbH-Anteile für 80.000 EUR erworben. Der gemeine Wert der Anteile beträgt 400.000 EUR. Die GmbH erhöht ihr Stammkapital von 100.000 EUR auf 120.000 EUR. A ermöglicht seinem Sohn S, die neu ausgegebenen Anteile von nominal 20.000 EUR gegen Bareinlage von 50.000 EUR zu erwerben. Die neuen Anteile des S haben einen gemeinen Wert von 20.000 EUR: 120.000 EUR x (400.000 EUR + 50.000 EUR) = 75.000 EUR und sind zu (75.000 EUR - 50.000 EUR) : 75.000 EUR = 33,33 % unentgeltlich und zu 66,67 % entgeltlich erworben worden. Auf den unentgeltlich erworbenen Teil ist § 17 Abs. 1 Satz 1 und 4 EStG anzuwenden. Auf diesen Teil entfallen Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers A i. S. d. § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG in Höhe von 80.000 EUR x 25.000 EUR: 400.000 EUR = 5.000 EUR. Die verbleibenden Anschaffungskosten des A sind entsprechend auf 75.000 EUR zu kürzen (>BFH vom 6.12.1968 - BStBl 1969 II S. 105).

Vorbehaltsnießbrauch

>H 17 (4)

H 17 (4)

Allgemeines

- Veräußerung i. S. d. § 17 Abs. 1 EStG ist die entgeltliche Übertragung des rechtlichen oder zumindest des wirtschaftlichen Eigentums an einer Beteiligung auf einen anderen Rechtsträger (>BFH vom 11.7.2006 - BStBl 2007 II S. 296).
- >Wirtschaftliches Eigentum

Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht und gleichgestellte Sachverhalte mit Auslandsbezug

>§ 6 AStG.

Bezugsrechte

- Veräußert ein i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG Beteiligter ihm auf Grund seiner Anteile zustehende **Bezugsrechte auf weitere Beteiligungsrechte**, liegt auch insoweit eine Veräußerung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG vor (>BFH vom 20.2.1975 - BStBl II S. 505) und vom 19.4.2005 - BStBl II S. 762.
- Wird das **Stammkapital** einer GmbH **erhöht** und das Bezugsrecht einem Nichtgesellschafter gegen Zahlung eines Ausgleichs für die auf den neuen Geschäftsanteil übergehenden stillen Reserven eingeräumt, kann dies die Veräußerung eines Anteils an einer GmbH (Anwartschaft auf eine solche Beteiligung) sein. Wird dieser Ausgleich in Form eines Agios in die GmbH eingezahlt und in engem zeitlichen Zusammenhang damit wieder an die Altgesellschafter ausgezahlt, kann ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) vorliegen. Die Zahlung an die Altgesellschafter ist dann als Entgelt für die Einräumung des Bezugsrechts zu behandeln (>BFH vom 13.10.1992 - BStBl 1993 II S. 477).

Einziehung

Ein Verlust nach § 17 EStG aus der Einziehung eines GmbH-Anteils nach § 34 GmbHG ist frühestens mit deren zivilrechtlicher Wirksamkeit zu berücksichtigen (>BFH vom 22.7.2008 - BStBl II S. 927).

Rückübertragung

- Eine Übertragung auf Grund einer vor Kaufpreiszahlung geschlossenen Rücktrittsvereinbarung ist als Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Veräußerung der Beteiligung zurückzubeziehen (>BFH vom 21.12.1993 - BStBl 1994 II S. 648).
- Der Abschluss eines außergerichtlichen Vergleiches, mit dem die Vertragsparteien den Rechtsstreit über den Eintritt einer im Kaufvertrag vereinbarten auflösenden Bedingung beilegen, ist ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Veräußerung (>BFH vom 19.8.2003 - BStBl 2004 II S. 107).
- Ohne derartige Vereinbarungen stellt die Rückübertragung eine erneute Veräußerung dar (>BFH vom 21.10.1999 - BStBl 2000 II S. 424).

Teilentgeltliche Übertragung

Die Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft bei einer Beteiligung von mindestens 1 % im Wege einer gemischten Schenkung ist nach dem Verhältnis der tatsächlichen Gegenleistung zum Verkehrswert der übertragenen Anteile in eine voll entgeltliche Anteilsübertragung (Veräußerung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 EStG) und eine voll unentgeltliche Anteilsübertragung (i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 2 Satz 5 EStG) aufzuteilen (>BFH vom 17.7.1980 - BStBl 1981 II S. 11).

Umwandlung nach ausländischem Recht

Als Auflösung i. S. d. § 17 Abs. 4 EStG ist die Umwandlung einer ausländischen Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft anzusehen, wenn das maßgebende ausländische Recht in der Umwandlung eine Auflösung sieht (>BFH vom 22.2.1989 - BStBl II S. 794).

Vereinbarungstreuhand

Der Verlust aus der entgeltlichen Übertragung einer Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG im Wege einer Vereinbarungstreuhand ist steuerrechtlich nur zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung nach der Vereinbarung künftig fremdnützig für den Treugeber gehalten werden soll und die tatsächliche Durchführung der Vereinbarung vom Veräußerer nachgewiesen wird. Bei der Prüfung, ob ein Treuhandverhältnis tatsächlich gegeben ist, ist ein strenger Maßstab anzulegen (>BFH vom 15.7.1997 - BStBl 1998 II S. 152).

Vorbehaltsnießbrauch

Die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts stellt keine Veräußerung i. S. d. § 17 Abs. 1 EStG dar. Dies gilt auch dann, wenn das Nießbrauchsrecht später abgelöst wird und der Nießbraucher für seinen Verzicht eine Abstandszahlung erhält, sofern der Verzicht auf einer neuen Entwicklung der Verhältnisse beruht (>BFH vom 14.6.2005 - BStBl 2006 II S. 15).

Wertloser Anteil

Als Veräußerung kann auch die Übertragung eines wertlosen GmbH-Anteils angesehen werden (>BFH vom 5.3.1991 - BStBl II S. 630 und vom 18.8.1992 - BStBl 1993 II S. 34).

Wirtschaftliches Eigentum

- Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an einem Kapitalgesellschaftsanteil ist nach § 39 AO zu beurteilen (>BFH vom 17.2.2004 - BStBl II S. 651 und vom 9.10.2008 - BStBl 2009 II S. 140). Dies gilt auch anlässlich der Begründung von Unterbeteiligungsrechten an dem Anteil (>BFH vom 18.5.2005 - BStBl II S. 857).

  Bei dem Verkauf einer Beteiligung geht das wirtschaftliche Eigentum jedenfalls dann über, wenn der Käufer des Anteils auf Grund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte sowie das Risiko der Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind. Diese Voraussetzungen müssen nicht in vollem Umfang erfüllt sein; entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse (>BFH vom 11.7.2006 - BStBl 2007 II S. 296).

- Bei dem Verkauf des Geschäftsanteils an einer GmbH ist regelmäßig erforderlich, dass dem Erwerber das Gewinnbezugsrecht und das Stimmrecht eingeräumt werden. Für den Übergang des Stimmrechts ist ausreichend, dass der Veräußerer verpflichtet ist, bei der Stimmabgabe die Interessen des Erwerbers wahrzunehmen (>BFH vom 17.2.2004 - BStBl II S. 651).
- Auch eine kurze Haltezeit kann wirtschaftliches Eigentum begründen, wenn dem Stpfl. der in der Zeit seiner Inhaberschaft erwirtschaftete Erfolg (einschließlich eines Substanzwertzuwachses) zusteht (>BFH vom 18.5.2005 - BStBl II S. 857).
- Erwerbsoptionen können die Annahme wirtschaftlichen Eigentums nur begründen, wenn nach dem typischen und für die wirtschaftliche Beurteilung maßgeblichen Geschehensablauf tatsächlich mit einer Ausübung des Optionsrechts gerechnet werden kann (>BFH vom 4.7.2007 - BStBl II S. 937). Hierauf kommt es nicht an, wenn nicht nur dem Käufer ein Ankaufsrecht, sondern auch dem Verkäufer ein Andienungsrecht im Überschneidungsbereich der vereinbarten Optionszeiträume zum selben Optionspreis eingeräumt wird, sog. wechselseitige Option oder Doppeloption (>BFH vom 11.7.2006 - BStBl 2007 II S. 296).
- Auch eine einjährige Veräußerungssperre von erhaltenen Anteilen hindert den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nicht (>BFH vom 28.10.2008 - BStBl 2009 II S. 45).

H 17 (5)

Absenkung der Beteiligungsgrenze

Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns sind als Anschaffungskosten die historischen Anschaffungskosten und nicht der gemeine Wert der Anteile zum Zeitpunkt der Absenkung der Beteiligungsgrenze anzusetzen (>BFH vom 1.3.2005 - BStBl II S. 398).

Allgemeines

>R 6.2

Bezugsrechte/Gratisaktien

- Das anlässlich einer Kapitalerhöhung entstehende konkrete Bezugsrecht auf neue Aktien führt zu einer Abspaltung der im Geschäftsanteil verkörperten Substanz und damit auch zu einer Abspaltung eines Teils der ursprünglichen Anschaffungskosten für die Altanteile; dieser Teil ist dem Bezugsrecht zuzuordnen (>BFH vom 19.4.2005 - BStBl II S. 762).
- Werden Kapitalgesellschaftsanteile im Anschluss an eine mit der Gewährung von kostenlosen Bezugsrechten oder von Gratisaktien verbundene Kapitalerhöhung veräußert, sind die ursprünglichen Anschaffungskosten der Kapitalgesellschaftsanteile um den auf die Bezugsrechte oder die Gratisaktien entfallenden Betrag nach der Gesamtwertmethode zu kürzen (>BFH vom 19.12.2000 - BStBl 2001 II S. 345).

Bürgschaft

- Hat der Gesellschafter eine Bürgschaft für eine Verbindlichkeit der Gesellschaft übernommen und wird er daraus in Anspruch genommen, ohne eine gleichwertige Rückgriffsforderung gegen die Gesellschaft zu erwerben, entstehen dem Gesellschafter nachträgliche Anschaffungskosten in Gestalt verdeckter Einlagen, wenn die Übernahme der Bürgschaft ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist nur gegeben, soweit die Übernahme der Bürgschaft eigenkapitalersetzenden Charakter hat. Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis kann nicht allein aus der Unentgeltlichkeit einer Bürgschaftsübernahme gefolgert werden.

  Die Höhe der **nachträglichen Anschaffungskosten** ist bei Bürschaftsinanspruchnahme nach den Grundsätzen zur Berücksichtigung von >Kapitalersetzenden Darlehen zu bemessen.

  Nachträgliche Anschaffungskosten in Höhe des Nennwerts der Rückgriffsforderung liegen danach vor bei

  - Bürgschaften, die erst in der Krise übernommen werden,
  - krisenbestimmten Bürgschaften und
  - Finanzplanbürgschaften.

  Handelt es sich hingegen um eine Bürgschaft, die bereits vor der Krise eingegangen wurde und nicht krisenbestimmt war, so kann die Rückgriffsforderung des Gesellschafter-Bürgen gegen die Gesellschaft nur entsprechend ihrer Werthaltigkeit zum Zeitpunkt des Kriseneintritts angesetzt werden (>BFH vom 6.7.1999 - BStBl II S. 817).

- Auch eine Zahlung für die Freistellung von einer Bürgschaftsverpflichtung kann unter Umständen zu den Anschaffungskosten der Beteiligung gehören (>BFH vom 2.10.1984 - BStBl 1985 II S. 320).
- Die Bürgschaftsverpflichtung eines zahlungsunfähigen Gesellschafters erhöht nicht die Anschaffungskosten seiner Beteiligung (>BFH vom 8.4.1998 - BStBl II S. 660).
- Die Inanspruchnahme eines Aktionärs aus einer Bürgschaft für die AG, an der er nicht unternehmerisch beteiligt ist (regelmäßig bei einem Aktienbesitz bis zu 25 %), führt nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung, da die Bürgschaft keinen eigenkapitalersetzenden Charakter besitzt (>BFH vom 2.4.2008 - BStBl II S. 706).
- >Drittaufwand

Drittaufwand

- Wird einer GmbH durch einen nahen Angehörigen eines Gesellschafters ein Darlehen gewährt und kann die GmbH das Darlehen wegen Vermögenslosigkeit nicht zurückzahlen, kann der Wertverlust der Darlehensforderung bei der Ermittlung des Auflösungsgewinns des Gesellschafters nicht als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung berücksichtigt werden. Gesondert zu prüfen ist, ob dem Gesellschafter das Darlehen nach den Regeln des Eigenkapitalersatzrechts unmittelbar zuzurechnen ist (>BFH vom 12.12.2000 - BStBl 2001 II S. 286).
- Die Inanspruchnahme des Ehegatten des Alleingesellschafters einer GmbH aus der Bürgschaft für ein der Gesellschaft in einer wirtschaftlichen Krise durch eine Bank gewährtes Darlehen erhöht die Anschaffungskosten der Beteiligung des Gesellschafters, soweit dieser verpflichtet ist, dem Ehegatten die Aufwendungen zu ersetzen (>BFH vom 12.12.2000 - BStBl 2001 II S. 385).
- Hat eine GmbH I, die vom Ehemann der Mehrheitsgesellschafterin einer weiteren GmbH (GmbH II) beherrscht wird, der GmbH II als "Darlehen" bezeichnete Beträge überlassen, die bei dem beherrschenden Gesellschafter der GmbH I als verdeckte Gewinnausschüttung besteuert worden sind, erhöht die Gewährung des "Darlehens" als mittelbare verdeckte Einlage die Anschaffungskosten der Mehrheitsgesellschafterin der GmbH II auf ihre Beteiligung (>BFH vom 12.12.2000 - BStBl 2001 II S. 234).

Kapitalerhöhung gegen Einlage

Eine Kapitalerhöhung gegen Einlage führt bei den bereits bestehenden Anteilen zu einer Substanzabspaltung mit der Folge, dass Anschaffungskosten der Altanteile im Wege der Gesamtwertmethode teilweise den Bezugsrechten bzw. den neuen Anteilen zuzuordnen sind (>BFH vom 21.1.1999 - BStBl II S. 638).

Kapitalersetzende Darlehen

- Zur Berücksichtigung kapitalersetzender Darlehen als nachträgliche Anschaffungskosten >BMF vom 8.6.1999 (BStBl I S. 545) und >BFH vom 13.7.1999 (BStBl II S. 724).

  (Anhang 6)

- Die Wertminderung von Ansprüchen des Gesellschafters aus kapitalersetzenden Darlehen, die vor der Begründung der Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gewährt wurden, führt nur insoweit zu nachträglichen Anschaffungskosten, als die Wertminderung nach Begründung einer solchen Beteiligung eingetreten ist. Wertminderungen aus kapitalersetzenden Darlehen, die erst nach Begründung der Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gewährt wurden, sind dagegen in vollem Umfang als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen. Gleiches gilt für Rückgriffsforderungen aus kapitalersetzenden Bürgschaften (>BFH vom 20.4.2004 - BStBl II S. 556).
- Der Ausfall eines Darlehens, das ein Aktionär der AG gewährt hat, an der er nicht unternehmerisch beteiligt ist (regelmäßig bei einem Aktienbesitz bis zu 25 %), führt nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung, da das Darlehen keinen eigenkapitalersetzenden Charakter besitzt (>BFH vom 2.4.2008 - BStBl II S. 706).
- >Drittaufwand

Kapitalrücklage

Die Einzahlung eines Gesellschafters in die Kapitalrücklage einer Gesellschaft, die dem deutschen Handelsrecht unterliegt, ist eine Einlage in das Gesellschaftsvermögen und erhöht die Anschaffungskosten seiner Beteiligung. Ist die empfangende Gesellschaft eine ausländische, ist nach dem jeweiligen ausländischen Handelsrecht zu beurteilen, ob die Einzahlung in die Kapitalrücklage die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Gesellschaft erhöht oder zur Entstehung eines selbstständigen Wirtschaftsguts "Beteiligung an der Kapitalrücklage" führt (>BFH vom 27.4.2000 - BStBl 2001 II S. 168).

Rückbeziehung von Anschaffungskosten

Fallen nach der Veräußerung der Beteiligung noch Aufwendungen an, die nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung sind, so sind sie nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu dem Veräußerungszeitpunkt zu berücksichtigen (>BFH vom 2.10.1984 - BStBl 1985 II S. 428).

Rückzahlung aus Kapitalherabsetzung

Setzt die Körperschaft ihr Nennkapital zum Zweck der Kapitalrückzahlung herab (§ 222 AktG, § 58 GmbHG), mindern die Rückzahlungsbeträge, soweit sie nicht Einnahmen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG sind, nachträglich die Anschaffungskosten der Anteile (>BFH vom 29.6.1995 - BStBl II S. 725).

Rückzahlung einer offenen Gewinnausschüttung

Die Rückzahlung einer offenen Gewinnausschüttung führt zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung (>BFH vom 29.8.2000 - BStBl 2001 II S. 173).

Verdeckte Einlage

- Begriff >H 4.3 (1)
- Zu den Anschaffungskosten i. S. d. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG gehören neben dem Anschaffungspreis der Anteile auch**weitere in Bezug auf die Anteile getätigte Aufwendungen**, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und weder Werbungskosten noch Veräußerungskosten sind, wie z. B. Aufwendungen, die als verdeckte Einlagen zur Werterhöhung der Anteile beigetragen haben (>BFH vom 12.2.1980 - BStBl II S. 494).
- Zu den Anschaffungskosten i. S. d. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG gehört auch der gemeine Wert von Anteilen i. S. d. § 17 EStG, die verdeckt in eine Kapitalgesellschaft, an der nunmehr eine Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG besteht, eingebracht worden sind. Dies gilt auch dann, wenn die verdeckte Einlage vor dem 1.1.1992 erfolgt ist (>BFH vom 18.12.2001 - BStBl 2002 II S. 463).
- >Drittaufwand

Wahlrecht bei teilweiser Veräußerung von GmbH-Anteilen

Wird die Beteiligung nicht insgesamt veräußert und wurden **die Anteile zu verschiedenen Zeitpunkten und zu verschiedenen Preisen erworben**, kann der Stpfl. bestimmen, welche Anteile oder Teile davon er veräußert. Für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns (-verlustes) sind die tatsächlichen Anschaffungskosten dieser Anteile maßgebend (>BFH vom 10.10.1978 - BStBl 1979 II S. 77).

H 17 (6)

Fehlgeschlagene Veräußerung

Die Kosten der fehlgeschlagenen Veräußerung einer Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG können weder als Veräußerungskosten nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG noch als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen berücksichtigt werden (>BFH vom 17.4.1997 - BStBl 1998 II S. 102).

H 17 (7)

Anteilstausch

Beim Tausch von Anteilen an Kapitalgesellschaften bestimmt sich der Veräußerungspreis i. S. d. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG nach dem gemeinen Wert der erhaltenen Anteile. Eine Veräußerungsbeschränkung ist bei der Bewertung nur zu berücksichtigen, wenn sie im Wirtschaftsgut selbst gründet und für alle Verfügungsberechtigten gilt (>BFH vom 28.10.2008 - BStBl 2009 II S. 45).

Auflösung und Kapitalherabsetzung

- Der Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung ist bei einer Auflösung mit anschließender Liquidation normalerweise der Zeitpunkt des Abschlusses der Liquidation; erst dann steht fest, ob und in welcher Höhe der Gesellschafter mit einer Zuteilung und Rückzahlung von Vermögen der Gesellschaft rechnen kann, und ferner, welche nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung anfallen und welche Veräußerungskosten/Auflösungskosten der Gesellschafter persönlich zu tragen hat. Ausnahmsweise kann der Zeitpunkt, in dem der Veräußerungsverlust realisiert ist, schon vor Abschluss der Liquidation liegen, wenn mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlustes nicht mehr zu rechnen ist (>BFH vom 25.1.2000 - BStBl II S. 343). Bei der Prüfung, ob mit einer Auskehrung von Gesellschaftsvermögen an den Gesellschafter und mit einer wesentlichen Änderung der durch die Beteiligung veranlassten Aufwendungen nicht mehr zu rechnen ist, sind auch Sachverhalte zu berücksichtigen, die die Kapitalgesellschaft oder den Gesellschafter - wenn er Kaufmann wäre - zur Bildung einer Rückstellung verpflichten würden (>BFH vom 27.11.2001 - BStBl 2002 II S. 731).
- Ohne unstreitige greifbare Anhaltspunkte für eine Vermögenslosigkeit der Gesellschaft nach den vorstehenden Grundsätzen oder einen Auflösungsbeschluss der Gesellschafter entsteht ein Auflösungsverlust erst zum Zeitpunkt der Löschung der Gesellschaft im Handelsregister (>BFH vom 21.1.2004 - BStBl II S. 551).
- Rückzahlung aus Kapitalherabsetzung >H 6.2, H 17 (5)

Aufteilung des Veräußerungspreises

Bei rechtlich, wirtschaftlich und zeitlich verbundenen Erwerben von Aktienpaketen durch denselben Erwerber zu unterschiedlichen Entgelten muss der Veräußerungspreis für das einzelne Paket für steuerliche Zwecke abweichend von der zivilrechtlichen Vereinbarung aufgeteilt werden, wenn sich keine kaufmännisch nachvollziehbaren Gründe für die unterschiedliche Preisgestaltung erkennen lassen (>BFH vom 4.7.2007 - BStBl II S. 937).

Fehlgeschlagene Gründung

Im Zusammenhang mit der fehlgeschlagenen Gründung einer Kapitalgesellschaft entstandene Kosten können jedenfalls dann nicht als Liquidationsverlust i. S. d. § 17 Abs. 4 EStG abgezogen werden, wenn lediglich eine Vorgründungsgesellschaft bestanden hat (>BFH vom 20.4.2004 - BStBl II S. 597).

Kapitalerhöhung

Erwirbt ein Anteilseigner, nachdem der Umfang seiner Beteiligung auf unter 1 % gesunken ist, bei einer Kapitalerhöhung weitere Geschäftsanteile hinzu, ohne dass sich der %-Satz seiner Beteiligung ändert, dann ist auch der auf diese Anteile entfallende Veräußerungsgewinn gemäß § 17 EStG zu erfassen (>BFH vom 10.11.1992 - BStBl 1994 II S. 222).

Rückkaufsrecht

Die Vereinbarung eines Rückkaufrechts steht der Annahme eines Veräußerungsgeschäfts nicht entgegen. Zum Veräußerungspreis gehört auch der wirtschaftliche Vorteil eines Rückkaufsrechts mit wertmäßig beschränktem Abfindungsanspruch (>BFH vom 7.3.1995 - BStBl II S. 693).

Stichtagsbewertung

Der Veräußerungsgewinn i. S. d. § 17 Abs. 2 EStG entsteht im Zeitpunkt der Veräußerung. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist für alle beeinflussenden Faktoren eine Stichtagsbewertung auf den Zeitpunkt der Veräußerung vorzunehmen. Das Zuflussprinzip des § 11 EStG gilt insoweit nicht (>BFH vom 12.2.1980 - BStBl II S. 494).

Veräußerung gegen wiederkehrende Leistungen

>BMF vom 3.8.2004 (BStBl I S. 1187)

(Anhang 16)

Veräußerungsverlust

- War der Stpfl. nicht während der gesamten letzten fünf Jahre i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG beteiligt, ist ein Veräußerungsverlust nach § 17 Abs. 2 Satz 4 Buchstabe b EStG nur insoweit anteilig zu berücksichtigen, als er auf die im Fünfjahreszeitraum erworbenen Anteile entfällt, deren Erwerb zu einer Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG geführt hat (>BFH vom 20.4.2004 - BStBl II S. 556).
- Ein Auflösungsverlust i. S. d. § 17 Abs. 2 Satz 6 und Abs. 4 EStG ist auch zu berücksichtigen, wenn der Stpfl. eine Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG an einer Kapitalgesellschaft erwirbt und die Beteiligung innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Auflösung der Gesellschaft unter die Beteiligungsgrenze des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG abgesenkt wird (>BFH vom 1.4.2009 - BStBl II S. 810).
- Zur Berücksichtigung von kapitalersetzenden Darlehen in diesem Fall >H 17 (5) Kapitalersetzende Darlehen.

Wettbewerbsverbot

Wird im Zusammenhang mit der Veräußerung einer Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG an einer Kapitalgesellschaft ein Wettbewerbsverbot mit eigener wirtschaftlicher Bedeutung vereinbart, gehört die Entschädigung für das Wettbewerbsverbot nicht zu dem Veräußerungspreis i. S. d. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG (>BFH vom 21.9.1982 - BStBl 1983 II S. 289).

H 17 (8)

Einlage einer wertgeminderten Beteiligung

- Bei Einbringung einer wertgeminderten Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG aus dem Privatvermögen in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten entsteht ein Veräußerungsverlust, der im Zeitpunkt der Einbringung nach Maßgabe des § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG zu berücksichtigen ist. R 17 Abs. 8 findet keine Anwendung (>BMF vom 29.3.2000 - BStBl I S. 462 und BMF vom 26.11.2004 - BStBl I S. 1190).

  (Anhang 24)

- In Fällen der Einlage einer wertgeminderten Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG in ein Einzelunternehmen desselben Stpfl. oder in das Sonderbetriebsvermögen desselben Stpfl. bei einer Mitunternehmerschaft sind R 17 Abs. 8 sowie das BMF-Schreiben vom 5.12.1996 (BStBl I S. 1500) weiterhin anzuwenden. Gleiches gilt für die Übertragung in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, soweit dem Einbringenden keine oder nur teilweise Gesellschaftsrechte gewährt werden (>BMF vom 29.3.2000 - BStBl I S. 462 und BMF vom 26.11.2004 - BStBl I S. 1190).

  (Anhang 24)

18.1 Abgrenzung der selbständigen Arbeit gegenüber anderen Einkunftsarten

Allgemeines

>R 15.1 (Selbständigkeit)

>H 19.0 LStH 2009

>H 19.2 LStR 2008

Beispiele für selbständige Nebentätigkeit

- Beamter als Vortragender an einer Hochschule, Volkshochschule, Verwaltungsakademie oder bei Vortragsreihen ohne festen Lehrplan,
- Rechtsanwalt als Honorarprofessor ohne Lehrauftrag.

Die Einkünfte aus einer solchen Tätigkeit gehören in der Regel zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG (>BFH vom 4.10.1984 - BStBl 1985 II S. 51).

Gewinnerzielungsabsicht

Verluste über einen längeren Zeitraum sind für sich allein noch kein ausreichendes Beweisanzeichen für fehlende Gewinnerzielungsabsicht (>BFH vom 14.3.1985 - BStBl II S. 424).

Kindertagespflege

Zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung der Geldleistungen für Kinder in Kindertagespflege >BMF vom 17.12.2007 (BStBl 2008 I S. 17) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 17.12.2008 (BStBl 2009 I S. 15) und vom 20.5.2009 (BStBl I S. 642)

(Anhang 19b)

Lehrtätigkeit

Die nebenberufliche Lehrtätigkeit von Handwerksmeistern an Berufs- und Meisterschulen ist in der Regel als Ausübung eines freien Berufs anzusehen, wenn sich die Lehrtätigkeit ohne besondere Schwierigkeit von der Haupttätigkeit trennen lässt (>BFH vom 27.1.1955 - BStBl III S. 229).

Nachhaltige Erfindertätigkeit

- Keine Zufallserfindung, sondern eine planmäßige (nachhaltige) Erfindertätigkeit liegt vor, wenn es nach einem spontan geborenen Gedanken weiterer Tätigkeiten bedarf, um die Erfindung bis zur Verwertungsreife zu entwickeln (>BFH vom 18.6.1998 - BStBl II S. 567).
- Liegt eine Zufallserfindung vor, führt allein die Anmeldung der Erfindung zum Patent noch nicht zu einer nachhaltigen Tätigkeit (>BFH vom 10.9.2003 - BStBl 2004 II S. 218).

Patentveräußerung gegen Leibrente

a. **durch Erben des Erfinders:**

   Veräußert der Erbe die vom Erblasser als freiberuflichem Erfinder entwickelten Patente gegen Leibrente, so ist die Rente, sobald sie den Buchwert der Patente übersteigt, als laufende Betriebseinnahme und nicht als private Veräußerungsrente nur mit dem Ertragsanteil zu versteuern, es sei denn, dass die Patente durch eindeutige Entnahme vor der Veräußerung in das Privatvermögen überführt worden waren (>BFH vom 7.10.1965 - BStBl III S. 666).

b. **bei anschließender Wohnsitzverlegung ins Ausland:**

   Laufende Rentenzahlungen können als nachträglich erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Inland steuerpflichtig sein (>BFH vom 28.3.1984 - BStBl II S. 664).

Prüfungstätigkeit

als Nebentätigkeit ist i. d. R. als Ausübung eines freien Berufs anzusehen (>BFH vom 14.3. und 2.4.1958 - BStBl III S. 255, 293).

Wiederholungshonorare/Erlösbeteiligungen

Bei Wiederholungshonoraren und Erlösbeteiligungen, die an ausübende Künstler von Hörfunk- oder Fernsehproduktionen als Nutzungsentgelte für die Übertragung originärer urheberrechtlicher Verwertungsrechte gezahlt werden, handelt es sich nicht um Arbeitslohn, sondern um Einkünfte i. S. d. § 18 EStG (>BFH vom 26.7.2006 - BStBl II S. 917).

H 18.2 Betriebsvermögen

Aufzeichnungspflicht

Eine Aufzeichnungspflicht von Angehörigen der freien Berufe kann sich z. B. ergeben aus:

- § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG,
- § 6c EStG bei Gewinnen aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter,
- § 7a Abs. 8 EStG bei erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen,
- § 41 EStG, Aufzeichnungspflichten beim Lohnsteuerabzug,
- § 22 UStG,
- §§ 294, 295 Abs. 1 SGB V i. V. m. dem Bundesmantelvertrag-Ärzte für Praxisgebühr (>BMF vom 25.5.2004 - BStBl I S. 526).

Betriebsausgabenpauschale

- Betriebsausgabenpauschale bei hauptberuflicher selbständiger schriftstellerischer oder journalistischer Tätigkeit, aus wissenschaftlicher, künstlerischer und schriftstellerischer Nebentätigkeit sowie aus nebenamtlicher Lehr- und Prüfungstätigkeit:

  Es ist nicht zu beanstanden, wenn bei der Ermittlung der vorbezeichneten Einkünfte die Betriebsausgaben wie folgt pauschaliert werden:

  a. bei hauptberuflicher selbständiger schriftstellerischer oder journalistischer Tätigkeit auf 30 % der Betriebseinnahmen aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch 2.455 EUR jährlich,
  b. bei wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Nebentätigkeit (auch Vortrags- oder nebenberufliche Lehr- und Prüfungstätigkeit), soweit es sich nicht um eine Tätigkeit i. S. d. § 3 Nr. 26 EStG handelt, auf 25 % der Betriebseinnahmen aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch 614 EUR jährlich. Der Höchstbetrag von 614 EUR kann für alle Nebentätigkeiten, die unter die Vereinfachungsregelung fallen, nur einmal gewährt werden.

     Es bleibt den Stpfl. unbenommen, etwaige höhere Betriebsausgaben nachzuweisen.

     (>BMF vom 21.1.1994 - BStBl I S. 112).

- Zur Höhe und Aufteilung der Betriebsausgabenpauschale bei Geldleistungen an Kindertagespflegepersonen >BMF vom 17.12.2007 (BStBl 2008 I S. 17) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 17.12.2008 (BStBl 2009 I S. 15) und vom 20.5.2009 (BStBl I S. 642)

  (Anhang 19b)

Betriebsvermögen

Ein Wirtschaftsgut kann nur dann zum freiberuflichen Betriebsvermögen gehören, wenn zwischen dem Betrieb oder Beruf und dem Wirtschaftsgut eine objektive Beziehung besteht; das Wirtschaftsgut muss bestimmt und geeignet sein, dem Betrieb zu dienen bzw. ihn zu fördern. Wirtschaftsgüter, die der freiberuflichen Tätigkeit wesensfremd sind und bei denen eine sachliche Beziehung zum Betrieb fehlt, sind kein Betriebsvermögen (>BFH vom 14.11.1985 - BStBl 1986 II S. 182).

>Geldgeschäfte

>Gewillkürtes Betriebsvermögen

Buchführung

Werden freiwillig Bücher geführt und regelmäßig Abschlüsse gemacht, ist der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln. Ein nicht buchführungspflichtiger Stpfl., der nur Aufzeichnungen über

Einnahmen und Ausgaben fertigt, kann nicht verlangen, dass sein Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt wird (>BFH vom 2.3.1978 - BStBl II S. 431). Zur Gewinnermittlung >R 4.1 bis R 4.7.

Bürgschaft

Bürgschaftsaufwendungen eines Freiberuflers können ausnahmsweise Betriebsausgaben darstellen, wenn ein Zusammenhang mit anderen Einkünften ausscheidet und nachgewiesen wird, dass die Bürgschaftszusage ausschließlich aus betrieblichen Gründen erteilt wurde (>BFH vom 24.8.1989 - BStBl 1990 II S. 17).

Geldgeschäfte

Geldgeschäfte (Darlehensgewährung, Beteiligungserwerb etc.) sind bei Angehörigen der freien Berufe in der Regel nicht betrieblich veranlasst, weil sie nicht dem Berufsbild eines freien Berufes entsprechen (>BFH vom 24.2.2000 - BStBl II S. 297). Ein Geldgeschäft ist nicht dem Betriebsvermögen eines Freiberuflers zuzuordnen, wenn es ein eigenes wirtschaftliches Gewicht hat. Dies ist auf Grund einer Abwägung der nach außen erkennbaren Motive zu beantworten. Ein eigenes wirtschaftliches Gewicht ist anzunehmen, wenn bei einem Geldgeschäft die Gewinnung eines Auftraggebers lediglich ein erwünschter Nebeneffekt ist. Dagegen ist ein eigenes wirtschaftliches Gewicht zu verneinen, wenn das Geschäft ohne die Aussicht auf neue Aufträge nicht zustande gekommen wäre (>BFH vom 31.5.2001 - BStBl II S. 828).

Dem Betriebsvermögen eines Freiberuflers **kann zugeordnet** werden:

- die Darlehensforderung eines Steuerberaters, wenn das Darlehen zur Rettung von Honorarforderungen gewährt wurde (>BFH vom 22.4.1980 - BStBl II S. 571).
- die Beteiligung eines Baustatikers an einer Wohnungsbau-AG (>BFH vom 23.11.1978 - BStBl 1979 II S. 109).
- die Beteiligung eines Architekten an einer Bauträgergesellschaft, sofern dies unerlässliche Voraussetzung für die freiberufliche Tätigkeit ist (>BFH vom 14.1.1982 - BStBl II S. 345).
- die Beteiligung eines Mediziners, der Ideen und Rezepturen für medizinische Präparate entwickelt, an einer Kapitalgesellschaft, die diese Präparate als Lizenznehmerin vermarktet (>BFH vom 26.4.2001 - BStBl II S. 798).
- >Bürgschaft

Dem Betriebsvermögen eines Freiberuflers **kann nicht zugeordnet** werden:

- ein Geldgeschäft, das ein Rechtsanwalt, Notar oder Steuerberater tätigt, um einen Mandanten neu zu gewinnen oder zu erhalten (>BFH vom 22.1.1981 - BStBl II S. 564),
- eine Beteiligung, die ein Steuerberater zusammen mit einem Mandanten auf dessen Veranlassung an einer Kapitalgesellschaft eingeht, deren Unternehmensgegenstand der freiberuflichen Betätigung wesensfremd ist, und die eigenes wirtschaftliches Gewicht hat (>BFH vom 23.5.1985 - BStBl II S. 517),
- eine Lebensversicherung, die ein Rechtsanwalt als Versicherungsnehmer und Versicherungsempfänger im Erlebensfall auf sein Leben oder das seines Sozius abschließt (>BFH vom 21.5.1987 - BStBl II S. 710).

Gewillkürtes Betriebsvermögen

- Der Umfang des Betriebsvermögens wird durch die Erfordernisse des Berufs begrenzt; ein Angehöriger der freien Berufe kann nicht in demselben Umfang gewillkürtes Betriebsvermögen bilden wie ein Gewerbetreibender (>BFH vom 24.8.1989 - BStBl 1990 II S. 17).
- Zur Bildung und zum Nachweis >BMF vom 17.11.2004 (BStBl I S. 1064)

(Anhang 16)

Leibrente

Eine Leibrente als Gegenleistung für anwaltliche Betreuung ist den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit zuzurechnen (>BFH vom 26.3.1987 - BStBl II S. 597).

Versorgungskasse

Besondere Zuschläge für einen Fürsorgefonds sind Betriebsausgaben, wenn die berufstätigen Ärzte keinerlei Rechte auf Leistungen aus dem Fürsorgefonds haben. Beiträge an die berufsständische Versorgungskasse zur Erlangung einer späteren Altersversorgung oder anderer Versorgungsansprüche sind Sonderausgaben (>BFH vom 13.4.1972 - BStBl II S. 728). Wegen der Behandlung als Sonderausgaben >H 10.5 (Versorgungsbeiträge Selbständiger).

H 18.3 Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 3 EStG

Einbringungsgewinn

- Bei einer Einbringung nach § 24 UmwStG besteht die Möglichkeit der steuerbegünstigten Auflösung sämtlicher stiller Reserven auch dann, wenn der Einbringende und die aufnehmende Gesellschaft ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. Die steuerliche Begünstigung des Einbringungsgewinns setzt voraus, dass der Einbringungsgewinn auf der Grundlage einer Einbringungs- und einer Eröffnungsbilanz ermittelt worden ist (>BFH vom 5.4.1984 - BStBl II S. 518 und vom 18.10.1999 - BStBl 2000 II S. 123); >auch R 4.5 Abs. 6 Satz 2.

  (Anhang 28)

- Zur entgeltlichen Aufnahme eines Sozius in eine freiberufliche Einzelpraxis >BMF vom 21.8.2001 (BStBl I S. 543), Tz. 24.10.

Gesellschaftereintritt in bestehende freiberufliche Sozietät

§ 24 UmwStG umfasst auch die Aufnahme weiterer Gesellschafter (>BFH vom 23.5.1985 - BStBl II S. 695).

(Anhang 28)

Veräußerung

1. **Einzelunternehmen**

   a) Eine **Veräußerung** i. S. d. § 18 Abs. 3 EStG **liegt vor**,

   wenn die für die Ausübung wesentlichen wirtschaftlichen Grundlagen, insbesondere die immateriellen Wirtschaftsgüter wie Mandantenstamm und Praxiswert, entgeltlich auf einen anderen übertragen werden. Die freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis muss wenigstens für eine gewisse Zeit eingestellt werden. Unschädlich ist es, wenn der Veräußerer nach der Veräußerung frühere Mandanten auf Rechnung und im Namen des Erwerbers berät oder eine nichtselbständige Tätigkeit in der Praxis des Erwerbers ausübt (>BFH vom 18.5.1994 - BStBl II S. 925). Ebenfalls unschädlich ist auch die Fortführung einer freiberuflichen Tätigkeit in geringem Umfang, wenn die darauf entfallenden Umsätze in den letzten drei Jahren weniger als 10 % der gesamten Einnahmen ausmachten (>BFH vom 7.11.1991 - BStBl 1992 II S. 457 und vom 29.10.1992 - BStBl 1993 II S. 182).

   b) Eine **Veräußerung** i. S. d. § 18 Abs. 3 EStG **liegt nicht vor**, wenn

   ein Steuerberater von seiner einheitlichen Praxis den Teil veräußert, der lediglich in der Erledigung von Buchführungsarbeiten bestanden hat (>BFH vom 14.5.1970 - BStBl II S. 566),

   ein Steuerbevollmächtigter, der am selben Ort in einem einheitlichen örtlichen Wirkungskreis, jedoch in organisatorisch getrennten Büros, eine landwirtschaftliche Buchstelle und eine Steuerpraxis für Gewerbetreibende betreibt, die Steuerpraxis für Gewerbetreibende veräußert (>BFH vom 27.4.1978 - BStBl II S. 562),

   ein unheilbar erkrankter Ingenieur aus diesem Grund sein technisches Spezialwissen und seine Berufserfahrung entgeltlich auf seinen einzigen Kunden überträgt (>BFH vom 26.4.1995 - BStBl 1996 II S. 4).

2. **Mitunternehmeranteil**

   Wird der gesamte Mitunternehmeranteil an einer freiberuflich tätigen Personengesellschaft veräußert, muss die Tätigkeit im bisherigen Wirkungskreis für eine gewisse Zeit eingestellt werden (>BFH vom 23.1.1997 - BStBl II S. 498).

3. **Teilbetrieb**

Eine begünstigte Teilbetriebsveräußerung setzt neben der Ausübung mehrerer ihrer Art nach verschiedener Tätigkeiten auch eine organisatorische Selbständigkeit der Teilbetriebe voraus. Ist ein Arzt als Allgemeinmediziner und auf arbeitsmedizinischem Gebiet tätig, übt er zwei verschiedene Tätigkeiten aus. Die Veräußerung eines dieser Praxisteile stellt eine tarifbegünstigte Teilpraxisveräußerung dar, sofern den Praxisteilen die notwendige organisatorische Selbständigkeit zukommt (>BFH vom 4.11.2004 - BStBl 2005 II S. 208).

Keine Teilbetriebsveräußerung bei Veräußerung der "Großtierpraxis" und Rückbehalt der "Kleintierpraxis" (>BFH vom 29.10.1992 - BStBl 1993 II S. 182).

Verpachtung

Beim Tod des Freiberuflers führt die vorübergehende Verpachtung einer freiberuflichen Praxis durch den Erben oder Vermächtnisnehmer bei fehlender Betriebsaufgabeerklärung nicht zur Betriebsaufgabe, wenn der Rechtsnachfolger in Begriff ist, die für die beabsichtigte Praxisfortführung erforderliche freiberufliche Qualifikation zu erlangen (>BFH vom 12.3.1992 - BStBl 1993 II S. 36).

H 19 - H 19a (unbesetzt)
H 20.1 Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen

Abgeltungsteuer - Allgemeines

Zu Einzelfragen bei Einkünften aus Kapitalvermögen >BMF vom 22.12.2009 (BStBl 2010 I S. 94)

(Anhang 19)

Ausgabeaufgeld

Ein beim Erwerb einer stillen Beteiligung an den Geschäftsinhaber entrichtetes Ausgabeaufgeld gehört zu den Anschaffungskosten der stillen Beteiligung (>BFH vom 23.11.2000 - BStBl 2001 II S. 24).

Sinngemäße Anwendung des § 15a EStG

- Erst wenn die Gesellschaft endgültig von einer Schuld befreit wird, handelt es sich im Falle der Übernahme einer Gesellschaftsschuld durch den stillen Gesellschafter um die allein maßgebliche "geleistete Einlage" i. S. d. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG. Eine erst später erteilte Genehmigung einer Schuldübernahme durch den Gläubiger wirkt steuerrechtlich nicht auf den Zeitpunkt zurück, in dem der stille Gesellschafter sich dazu verpflichtet hatte (>BFH vom 16.10.2007 - BStBl 2008 II S. 126).
- >H 21.2

Stiller Gesellschafter

- Die Vereinbarung einer Beteiligung des stillen Gesellschafters am Gewinn des Geschäftsinhabers gilt im Zweifel auch für seine Beteiligung am Verlust. Der Verlustanteil ist dem stillen Gesellschafter nicht nur bis zum Verbrauch seiner Einlage, sondern auch in Höhe seines negativen Einlagekontos zuzurechnen. Spätere Gewinne sind gem. § 15a EStG zunächst mit den auf diesem Konto ausgewiesenen Verlusten zu verrechnen (>BFH vom 23.7.2002 - BStBl II S. 858).
- Ein an einer GmbH typisch still beteiligter Gesellschafter kann seinen Anteil an dem laufenden Verlust der GmbH nur dann berücksichtigen, wenn der Verlustanteil im Jahresabschluss der GmbH festgestellt oder vom Finanzamt geschätzt und von der Kapitaleinlage des stillen Gesellschafters abgebucht worden ist (>BFH vom 28.5.1997 - BStBl II S. 724 und vom 16.10.2007 - BStBl 2008 II S. 126). Die Abbuchung als Voraussetzung für die Verlustberücksichtigung entfällt jedoch, soweit durch den Verlustanteil ein negatives Einlagekonto entsteht. Der Verlustanteil entsteht mit seiner Berechnung nach § 232 Abs. 1 HGB

auf der Grundlage des Jahresabschlusses des Geschäftsinhabers (>BFH vom 23.7.2002 - BStBl II S. 858).

- Zur Behandlung von Verlusten aus stillen Gesellschaften an Kapitalgesellschaften >BMF vom 19.11.2008 (BStBl I S. 970)

  >Anhang 29

- >Ausgabeaufgeld

H 20.2 Einnahmen aus Kapitalvermögen

Abtretung

Zur Zurechnung von Zinsen bei Abtretung einer verzinslichen Forderung >BFH vom 8.7.1998 (BStBl 1999 II S. 123).

Betriebsaufspaltung

>H 15.7 (4) Gewinnausschüttungen

Einlagenrückgewähr

- Rückgewähr von Einlagen durch eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft; bilanzsteuerrechtliche Behandlung beim Empfänger >BMF vom 9.1.1987 (BStBl I S. 171).
- Der aus dem steuerlichen Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG stammende Gewinnanteil ist beim Gesellschafter gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG als nicht steuerbare Einnahme zu behandeln. Im Bereich der Gewinneinkünfte ist der Buchwert der Beteiligung um die aus dem steuerlichen Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG finanzierte Ausschüttung zu verringern (>BFH vom 7.11.1990 - BStBl 1991 II S. 177).
- Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören Ausschüttungen, die aus dem steuerlichen Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG finanziert sind, auch dann nicht, wenn der Stpfl. an der ausschüttenden Körperschaft gemäß § 17 EStG beteiligt ist. Ob Ausschüttungen in diesem Sinne vorliegen, bestimmt sich nach dem gemäß § 27 Abs. 2 KStG gesondert festgestellten steuerlichen Einlagekonto der Körperschaft. Der Teil der Ausschüttung einer Körperschaft, der aus dem steuerlichen Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG finanziert ist, führt zu einer Minderung der Anschaffungskosten der Beteiligung i. S. d. § 17 EStG (>BFH vom 19.7.1994 - BStBl 1995 II S. 362); >aber § 17 Abs. 4 EStG.
- Zur Bescheinigung der Leistungen, die als Abgang auf dem steuerlichen Einlagekonto zu berücksichtigen sind, durch die Kapitalgesellschaft >§ 27 Abs. 3 KStG.

Erstattungszinsen nach § 233a AO

Aus Gründen sachlicher Härte sind auf Antrag Erstattungszinsen i. S. d. § 233a AO nach § 163 AO nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen, soweit ihnen nicht abziehbare Nachforderungszinsen gegenüberstehen, die auf ein- und demselben Ereignis beruhen (>BMF vom 5.10.2000 - BStBl I S. 1508).

Erträge aus Lebensversicherungen (Vertragsabschluss vor dem 1.1.2005)

- >BMF vom 31.8.1979 (BStBl I S. 592) zur steuerlichen Behandlung der rechnungsmäßigen und außerrechnungsmäßigen Zinsen aus Lebensversicherungen.
- >BMF vom 13.11.1985 (BStBl I S. 661) zum Näherungsverfahren zur Berechnung der rechnungsmäßigen und außerrechnungsmäßigen Zinsen.
- >BMF vom 27.7.1995 (BStBl I S. 371) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 25.3.2002 (BStBl I S. 476) zur gesonderten Feststellung der Steuerpflicht von Zinsen aus einer Lebensversicherung.
- >BMF vom 15.6.2000 (BStBl I S. 1118) zu Finanzierungen unter Einsatz von Lebensversicherungsverträgen (Policendarlehen).

  (Anhang 22)

- Zinsen aus einer vor dem 1.1.2005 abgeschlossenen Kapitallebensversicherung, die nach Ablauf eines Zeitraums von mehr als 12 Jahren nach Vertragsabschluss bei Weiterführung gezahlt werden, sind in entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG in der am 31.12.2004 geltenden Fassung steuerfrei (>BFH vom 12.10.2005 - BStBl 2006 II S. 251).
- Die Steuerbefreiung in § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG in der am 31.12.2004 geltenden Fassung für Zinsen aus Lebensversicherungen ist nicht an die Voraussetzungen des Sonderausgabenabzugs für die Versicherungsbeiträge geknüpft. Es ist daher unschädlich, wenn der ausländischen Lebensversicherungsgesellschaft die Erlaubnis zum Betrieb eines nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG in der am 31.12.2004 geltenden Fassung begünstigten Versicherungszweigs im Inland nicht erteilt worden ist (>BFH vom 1.3.2005 - BStBl 2006 II S. 365).

Erträge aus Lebensversicherungen (Vertragsabschluss nach dem 31.12.2004)

Zur Besteuerung von Versicherungserträgen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG >BMF vom 1.10.2009 (BStBl I S. 1172)

(Anhang 22a)

Ferienwohnung

Überlässt eine AG satzungsgemäß ihren Aktionären Ferienwohnungen zur zeitlich vorübergehenden Nutzung nach Maßgabe eines Wohnberechtigungspunktesystems, so erzielt der Aktionär mit der Nutzung Kapitalerträge (>BFH vom 16.12.1992 - BStBl 1993 II S. 399).

Hochzins- und Umtauschanleihen

>BMF vom 2.3.2001 - BStBl I S. 206

Investmentanteile

>BMF vom 18.8.2009 (BStBl I S. 931))

Rückgängigmachung einer Gewinnausschüttung

Die Gewinnausschüttung einer Kapitalgesellschaft bleibt bei dem Gesellschafter auch dann eine Einnahme aus Kapitalvermögen, wenn der Gewinnverteilungsbeschluss auf Grund eines Rückforderungsanspruchs der Gesellschaft rückgängig gemacht werden kann oder aufgehoben wird (>BFH vom 1.3.1977 - BStBl II S. 545). Das gilt auch bei einer Verpflichtung zur Rückzahlung einer offenen Gewinnausschüttung; die Rückzahlung stellt keine negative Einnahme dar (>BFH vom 29.8.2000 - BStBl 2001 II S. 173).

Schenkung unter Auflage

Wird ein geschenkter Geldbetrag entsprechend der Auflage des Schenkers vom Beschenkten angelegt, erzielt dieser hieraus auch dann Einkünfte aus Kapitalvermögen, wenn er die Erträge entsprechend einer weiteren Auflage weiterzuleiten hat (>BFH vom 26.11.1997 - BStBl 1998 II S. 190).

Schneeballsystem

- Beteiligt sich ein Kapitalanleger an einem sog. Schneeballsystem, mit dem ihm vorgetäuscht wird, in seinem Auftrag und für seine Rechnung würden Geschäfte auf dem Kapitalmarkt getätigt, ist der vom Kapitalanleger angenommene Sachverhalt der Besteuerung zugrunde zu legen.
- Bei der Entscheidung, ob Einkünfte aus Kapitalvermögen oder privaten Veräußerungsgeschäften erzielt werden, ist darauf abzustellen, wie sich das jeweilige Rechtsgeschäft aus Sicht des Kapitalanlegers bei objektiver Betrachtungsweise darstellt

(>BFH vom 14.12.2004 - BStBl 2005 II S. 739 und S. 746).

- Renditen aus Gutschriften aus sog. Schneeballsystemen können zu Einnahmen aus Kapitalvermögen führen, wenn bei einem entsprechenden Verlangen des Anlegers die Auszahlung der gutgeschriebenen Renditen möglich wäre (>BFH vom 28.10.2008 - BStBl 2009 II S. 190).

Schuldverschreibungen des Entschädigungsfonds nach dem Entschädigungs- und Ausgleichsleistungsgesetz

>BMF vom 9.10.1998 (BStBl I S. 1226) und vom 2.10.2001 (BStBl I S. 779)

Stiftung

Unter § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG fallen alle wiederkehrenden oder einmaligen Leistungen einer Stiftung, die von den Beschluss fassenden Stiftungsgremien aus den Erträgen der Stiftung an den Stifter, seine Angehörigen oder deren Abkömmlinge ausgekehrt werden. Dies gilt auch, wenn die Leistungen anlässlich der Auflösung der Stiftung erbracht werden (>BMF vom 27.6.2006 - BStBl I S. 417).

Stiller Gesellschafter

- Zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehören auch alle Vorteile, die ein typischer stiller Gesellschafter als Gegenleistung für die Überlassung der Einlage erhält, z. B. Bezüge auf Grund von Wertsicherungsklauseln oder von Kursgarantien, ein Damnum und ein Aufgeld. Dazu gehört auch ein im Fall der Veräußerung der stillen Beteiligung über den Betrag der Einlage hinaus erzielter Mehrerlös, soweit dieser auf einen Anteil am Gewinn eines bereits abgelaufenen Wirtschaftsjahrs entfällt (>BFH vom 11.2.1981 - BStBl II S. 465) oder soweit er ein anders bemessenes Entgelt für die Überlassung der Einlage darstellt (>BFH vom 14.2.1984 - BStBl II S. 580).
- Gewinnanteile aus einer stillen Beteiligung, die zur Wiederauffüllung einer durch Verluste geminderten Einlage dienen, sind Einnahmen aus Kapitalvermögen (>BFH vom 24.1.1990 - BStBl 1991 II S. 147); bei negativem Einlagekonto >H 20.1.
- Auch der Mehrheitsgesellschafter einer Kapitalgesellschaft kann daneben typisch stiller Gesellschafter der Kapitalgesellschaft sein, dessen Gewinnanteil zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehört (>BFH vom 21.6.1983 - BStBl II S. 563).
- § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG ist auf Gewinnanteile aus typischen Unterbeteiligungen entsprechend anzuwenden (>BFH vom 28.11.1990 - BStBl 1991 II S. 313).
- Für die Annahme einer stillen Gesellschaft können - vor allem in Grenzfällen - von den Vertragsparteien gewählte Formulierungen indizielle Bedeutung haben; entscheidend ist, was die Vertragsparteien wirtschaftlich gewollt haben und ob der - unter Heranziehung aller Umstände zu ermittelnde - Vertragswille auf die Merkmale einer (stillen) Gesellschaft gerichtet ist (>BFH vom 28.10.2008 - BStBl 2009 II S. 190). Dabei darf der für eine stille Gesellschaft erforderliche gemeinsame Zweck der Gesellschafter nicht mit deren Motiven für ihre Beteiligung vermengt werden. Dass Kapitalanleger und Fondsgesellschaft beide das Ziel verfolgen, durch Handel an internationalen Finanzterminmärkten mittelfristig einen Kapitalzuwachs zu erreichen, reicht für die Annahme eines gemeinsamen Zwecks nicht aus. Ein gemeinsamer Zweck verlangt zwischen Anleger und Anlagegesellschaft ein substantielles "Mehr" als die bloße Kapitalhingabe und dessen Verwendung (>BFH vom 8.4.2008 - BStBl II S. 852).
- Stellt ein Kapitalanleger einem Unternehmer unter Gewährung einer Erfolgsbeteiligung Geldbeträge zur Verfügung, die dieser an Brokerfirmen für Börsentermingeschäfte oder an Fonds weiterleiten soll, kann eine solche Vereinbarung eine typisch stille Gesellschaft begründen (>BFH vom 28.10.2008 - BStBl 2009 II S. 190).

Stückzinsen

>BMF vom 22.12.2009 (BStBl 2010 I S. 94), Rzn. 49-51

(Anhang 19)

Unverzinsliche Kaufpreisraten

Ein Zinsanteil ist auch in unverzinslichen Forderungen enthalten, deren Laufzeit mehr als ein Jahr beträgt und die zu einem bestimmten Zeitpunkt fällig werden (>BFH vom 21.10.1980 - BStBl 1981 II S. 160). Dies gilt auch dann, wenn die Vertragsparteien eine Verzinsung ausdrücklich ausgeschlossen haben (>BFH vom 25.6.1974 - BStBl 1975 II S. 431).

Veräußerung von Ansprüchen aus Lebensversicherungen

führt nicht zur Besteuerung eines etwaigen Überschusses des Veräußerungserlöses über die eingezahlten Versicherungsbeiträge (>BMF vom 22.8.2002 - BStBl I S. 827, RdNr. 32).

(Anhang 22)

Verdeckte Gewinnausschüttung an nahestehende Personen

Die der nahestehenden Person zugeflossene verdeckte Gewinnausschüttung ist stets dem Gesellschafter als Einnahme zuzurechnen (>BMF vom 20.5.1999 - BStBl I S. 514).

Zahlungseinstellung des Emittenten

Zur Behandlung der Einnahmen aus der Veräußerung oder Abtretung einer Kapitalanlage bei vorübergehender oder endgültiger Zahlungseinstellung des Emittenten >BMF vom 14.7.2004 (BStBl I S. 611).

Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen

- **Grundsatz**

  Einnahmen aus Kapitalvermögen sind zugeflossen, sobald der Stpfl. über sie wirtschaftlich verfügen kann (>BFH vom 8.10.1991 - BStBl 1992 II S. 174). Gewinnausschüttungen sind dem Gesellschafter schon dann zugeflossen, wenn sie ihm z. B. auf einem Verrechnungskonto bei der leistungsfähigen Kapitalgesellschaft gutgeschrieben worden sind, über das der Gesellschafter verfügen kann, oder wenn der Gesellschafter aus eigenem Interesse (z. B. bei einer Novation) seine Gewinnanteile in der Gesellschaft belässt (>BFH vom 14.2.1984 - BStBl II S. 480).

- **Beherrschender Gesellschafter/Alleingesellschafter**

  Gewinnausschüttungen an den beherrschenden Gesellschafter oder an den Alleingesellschafter einer zahlungsfähigen Kapitalgesellschaft sind diesen in der Regel auch dann zum Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverwendung i. S. d. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG zugeflossen, wenn die Gesellschafterversammlung eine spätere Fälligkeit des Auszahlungsanspruchs beschlossen hat (>BFH vom 17.11.1998 - BStBl 1999 II S. 223).

- **Verschiebung des Auszahlungstags**

  Zur Frage des Zeitpunkts des Zuflusses bei Verschiebung des Auszahlungstags, wenn eine Kapitalgesellschaft von mehreren Personen gemeinsam beherrscht wird oder die Satzung Bestimmungen über Gewinnabhebungen oder Auszahlungen zu einem späteren Zeitpunkt als dem Gewinnverteilungsbeschluss enthält, >BFH vom 21.10.1981 (BStBl 1982 II S. 139).

H 20.3 Sparer-Freibetrag (bis einschl. VZ 2008)

(unbesetzt)

H 21.1 Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand

Abgrenzung von Anschaffungs-, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen

- bei Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden >BMF vom 18.7.2003 (BStBl I S. 386),

  (Anhang 30)

- Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen für ein Gebäude sind nicht allein deshalb als Herstellungskosten zu beurteilen, weil das Gebäude wegen der Abnutzung und Verwahrlosung nicht mehr vermietbar ist, sondern nur bei schweren Substanzschäden an den für die Nutzbarkeit als Bau und die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmenden Teilen (>BFH vom 13.10.1998 - BStBl 1999 II S. 282),
- Bei der Prüfung, ob Herstellungsaufwand vorliegt, darf nicht auf das gesamte Gebäude abgestellt werden, sondern nur auf den entsprechenden Gebäudeteil, wenn das Gebäude in unterschiedlicher Weise genutzt wird und deshalb mehrere Wirtschaftsgüter umfasst (>BFH vom 25.9.2007 - BStBl 2008 II S. 218).

Anschaffungsnaher Herstellungsaufwand

>BMF vom 18.7.2003 (BStBl I S. 386)

(Anhang 30)

Erhaltungsaufwand

- Bei Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden >BMF vom 18.7.2003 (BStBl I S. 386),

  (Anhang 30)

- >H 21.2

Herstellungsaufwand nach Fertigstellung

- >BMF vom 18.7.2003 (BStBl I S. 386),

  (Anhang 30)

- Zu den Besonderheiten bei Teileigentum >BFH vom 19.9.1995 (BStBl 1996 II S. 131).

Verteilung des Erhaltungsaufwands nach § 82b EStDV

- Keine Übertragung des Anteils eines Jahres auf ein anderes Jahr (>BFH vom 26.10.1977 - BStBl 1978 II S. 367).
- Größere Erhaltungsaufwendungen, die das Finanzamt im Jahr ihrer Entstehung bestandskräftig zu Unrecht als Herstellungskosten behandelt hat, können gleichmäßig anteilig auf die Folgejahre verteilt werden. Der auf das Jahr der Entstehung entfallende Anteil der Aufwendungen bleibt dabei unberücksichtigt. Die AfA-Bemessungsgrundlage ist insoweit für die Folgejahre zu korrigieren (>BFH vom 27.10.1992 - BStBl 1993 II S. 591),
- Die Ausübung des Wahlrechts ist auch nach Eintritt der Festsetzungsverjährung für das Aufwandsentstehungsjahr möglich. Aufwendungen, die auf VZ entfallen, für die die Festsetzungsverjährung bereits eingetreten ist, dürfen dabei nicht abgezogen werden (>BFH vom 27.10.1992 - BStBl 1993 II S. 589). Dies gilt auch, wenn die Erhaltungsaufwendungen im Entstehungsjahr zu Unrecht als Herstellungskosten und in Form der AfA berücksichtigt worden sind (>BFH vom 24.11.1992 - BStBl 1993 II S. 593).

H 21.2 Einnahmen und Werbungskosten

Bauherrenmodell

- Zur Abgrenzung zwischen Werbungskosten, Anschaffungskosten und Herstellungskosten >BMF vom 20.10.2003 (BStBl I S. 546),

  (Anhang 30)

- >Fonds, geschlossene,
- Schuldzinsen, die auf die Zeit zwischen Kündigung und Auseinandersetzung im Zusammenhang mit einer Beteiligung an einer Bauherrengemeinschaft entfallen, sind Werbungskosten, selbst wenn Einnahmen noch nicht erzielt worden sind (>BFH vom 4.3.1997 - BStBl II S. 610).

Drittaufwand

>H 4.7

Eigenaufwand für ein fremdes Wirtschaftsgut

>H 4.7

Einkünfteerzielungsabsicht

>BMF vom 8.10.2004 (BStBl I S. 933)

(Anhang 30)

Einnahmen

- Zahlungen, die wegen **übermäßiger Beanspruchung, vertragswidriger Vernachlässigung oder Vorenthaltung einer Miet- oder Pachtsache** geleistet werden (>BFH vom 22.4.1966 - BStBl III S. 395, vom 29.11.1968 - BStBl 1969 II S. 184 und vom 5.5.1971 - BStBl II S. 624).
- Guthabenzinsen aus einem **Bausparvertrag**, die in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit einem der Einkunftserzielungsabsicht dienenden Grundstück stehen (>BFH vom 9.11.1982 - BStBl 1983 II S. 172 und BMF vom 28.2.1990 - BStBl I S. 124).
- **Abstandszahlungen** eines Mietinteressenten an Vermieter **für Entlassung aus Vormietvertrag** (>BFH vom 21.8.1990 - BStBl 1991 II S. 76),
- Von einem Kreditinstitut oder einem Dritten (z. B. Erwerber) **erstattete Damnumbeträge**, die als Werbungskosten abgezogen worden sind (>BFH vom 22.9.1994 - BStBl 1995 II S. 118). **Keine Einnahmen** aus Vermietung und Verpachtung liegen vor, wenn das Damnum **nur einen unselbständigen Rechnungsposten für die Bemessung einer Vorfälligkeitsentschädigung** darstellt (>BFH vom 19.2.2002 - BStBl 2003 II S. 126).
- **Umlagen und Nebenentgelte**, die der Vermieter für die Nebenkosten oder Betriebskosten erhebt (>BFH vom 14.12.1999 - BStBl 2000 II S. 197).
- **Vermietet ein Arbeitnehmer** ein in seinem Haus oder seiner Wohnung gelegenes, **von ihm genutztes Büro an seinen Arbeitgeber**, erzielt er daraus nur dann Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn die Nutzung des Büros im vorrangigen Interesse seines Arbeitgebers erfolgt; in den übrigen Fällen ist die "Mietzahlung" als Arbeitslohn zu versteuern (>BMF vom 13.12.2005 - BStBl 2006 I S. 4).
- Mietzahlungen des Arbeitgebers für eine vom Arbeitnehmer an den **Arbeitgeber vermietete Garage**, in der ein Dienstwagen untergestellt wird (>BFH vom 7.6.2002 - BStBl II S. 829).
- **Öffentliche Fördermittel** (Zuschüsse oder nicht rückzahlbare Darlehen), die ein Bauherr im Rahmen des sog. Dritten Förderungsweges für Belegungs- und Mietpreisbindungen erhält (>BFH vom 14.10.2003 - BStBl 2004 II S. 14).
- **Entgelte für die Inanspruchnahme** eines Grundstücks im Zuge baulicher Maßnahmen **auf dem Nachbargrundstück**, selbst wenn das Grundstück mit einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude bebaut ist (>BFH vom 2.3.2004 - BStBl II S. 507).
- Mietentgelte, die der **Restitutionsberechtigte** vom Verfügungsberechtigten nach **§ 7 Abs. 7 Satz 2 VermG** erlangt (>BFH vom 11.1.2005 - BStBl II S. 450).

Erbbaurecht

- Der Erbbauzins für ein Erbbaurecht an einem privaten Grundstück gehört zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung (>BFH vom 20.9.2006 - BStBl 2007 II S. 112).
- Vom Erbbauberechtigten neben Erbbauzins gezahlte Erschließungsbeiträge fließen dem Erbbauverpflichteten erst bei Realisierung des Wertzuwachses zu (>BFH vom 21.11.1989 - BStBl 1990 II S. 310). Der Erbbauberechtigte kann die von ihm gezahlten Erschließungskosten nur verteilt über die Laufzeit des Erbbaurechtes als Werbungskosten abziehen (>BMF vom 16.12.1991 - BStBl I S. 1011),
- Geht das vom Erbbauberechtigten in Ausübung des Erbbaurechts errichtete Gebäude nach Beendigung des Erbbaurechts entsprechend den Bestimmungen des Erbbaurechtsvertrages entschädigungslos auf den Erbbauverpflichteten über, führt dies beim Erbbauverpflichteten zu einer zusätzlichen Vergütung für die vorangegangene Nutzungsüberlassung (>BFH vom 11.12.2003 - BStBl 2004 II S. 353).

Erhaltungsaufwand

- Erhaltungsaufwendungen nach Beendigung der Vermietung und vor Beginn der Selbstnutzung sind grundsätzlich keine Werbungskosten. Ein Abzug kommt ausnahmsweise in Betracht, soweit sie mit Mitteln der einbehaltenen und als Einnahme erfassten Mieterkaution finanziert werden, oder wenn sie zur Beseitigung eines Schadens gemacht werden, der die mit dem gewöhnlichen Gebrauch der Mietsache verbundene Abnutzung deutlich übersteigt, insbesondere eines mutwillig vom Mieter verursachten Schadens (>BFH vom 11.7.2000 - BStBl 2001 II S. 784),
- Aufwendungen für Erhaltungsmaßnahmen, die noch während der Vermietungszeit an einem anschließend selbstgenutzten Gebäude durchgeführt werden, sind grundsätzlich als Werbungskosten abziehbar (>BFH vom 10.10.2000 - BStBl 2001 II S. 787). Sie sind ausnahmsweise dann nicht als Werbungskosten abziehbar, wenn die Maßnahmen für die Selbstnutzung bestimmt sind und in die Vermietungszeit vorverlagert werden. Dies trifft insbesondere dann zu, wenn sie bei bereits gekündigtem Mietverhältnis objektiv nicht zur Wiederherstellung oder Bewahrung der Mieträume und des Gebäudes erforderlich sind (>BMF 26.11.2001 - BStBl I S. 868),
- Zur Abgrenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwendungen >R 21.1 und R 6.4.

Ferienwohnung

>BMF vom 8.10.2004 (BStBl I S. 933)

(Anhang 30)

Finanzierungskosten

- Die **dingliche Belastung** von Grundstücken mit Hypotheken oder Grundschulden begründet für sich allein keinen wirtschaftlichen Zusammenhang des Darlehens mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Maßgebend ist vielmehr der tatsächliche Verwendungszweck. Schuldzinsen für ein durch eine Hypothek auf einem weiteren Grundstück gesichertes Darlehen sind daher bei dem Grundstück zu berücksichtigen, für das das Darlehen verwendet wurde (>BFH vom 6.10.2004 - BStBl 2005 II S. 324). Nimmt der Stpfl. ein Darlehen auf, um Grundschulden, die er als Sicherheit für fremde Schulden bestellt hat, abzulösen, sind die für dieses Darlehen aufgewendeten Zinsen und Kreditkosten nicht als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar (>BFH vom 29.7.1997 - BStBl II S. 772),
- Unterlässt es der Stpfl., einen **allgemeinen Betriebskredit** nach Aufgabe seines Betriebes durch Veräußerung eines früheren Betriebsgrundstücks zu tilgen und vermietet er stattdessen das Grundstück vermögensverwaltend, so wird die Verbindlichkeit bis zur Höhe des Grundstückswertes Privatvermögen. Die darauf entfallenden Schuldzinsen sind als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar (>BFH vom 19.8.1998 - BStBl 1999 II S. 353). Gleiches gilt, wenn der allgemeine Betriebskredit durch ein neues Darlehen abgelöst wird (>BFH vom 25.1.2001 - BStBl II S. 573),
- Finanzierungskosten für ein **unbebautes Grundstück** sind als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der späteren Bebauung und Vermietung des Gebäudes besteht (>BFH vom 8.2.1983 - BStBl II S. 554). Ein

solcher wirtschaftlicher Zusammenhang ist auch bei Erwerb von **Bauerwartungsland**nicht ausgeschlossen, wenn der Stpfl. damit rechnen kann, dass er das Grundstück in absehbarer Zeit bebauen darf und er seine erkennbare Bauabsicht nachhaltig zu verwirklichen versucht (>BFH vom 4.6.1991 - BStBl II S. 761),

- Zum Schuldzinsenabzug bei einem Darlehen für die Herstellung oder Anschaffung eines **teilweise vermieteten und teilweise selbstgenutzten Gebäudes** >BMF vom 16.4.2004 (BStBl I S. 464),

(Anhang 30)

- Wird ein zur Finanzierung eines vermieteten Grundstücks aufgenommenes Darlehen unter Zahlung einer**Vorfälligkeitsentschädigung** getilgt, das Grundstück jedoch weiterhin zur Vermietung genutzt, ist die Vorfälligkeitsentschädigung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar. Steht die Vorfälligkeitsentschädigung dagegen mit der Veräußerung des Grundstücks im Zusammenhang, kommt ein Abzug als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung selbst dann nicht in Betracht, wenn mit dem abgelösten Darlehen sofort abziehbare Aufwendungen finanziert worden sind oder wenn mit dem Veräußerungserlös eine andere Einkunftsquelle (z. B. ein anderes Mietobjekt) begründet wird,
- Schuldzinsen, die auf die Zeit **nach Beendigung der Nutzung** zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entfallen, sind nicht als Werbungskosten abziehbar, wenn die Kreditmittel der **Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten** gedient haben (>BFH vom 16.9.1999 - BStBl 2001 II S. 528),
- Schuldzinsen, die nach **Zwangsversteigerung** eines zuvor vermieteten Grundstücks entstehen, weil der Versteigerungserlös nicht zur Tilgung des zur Finanzierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufgenommenen Kredits ausreicht, sind nicht als Werbungskosten abziehbar (>BFH vom 12.11.1991 - BStBl 1992 II S. 289),
- **Nach Aufgabe der Vermietungstätigkeit** gezahlte Schuldzinsen für Kreditmittel, die zur **Finanzierung sofort abziehbarer Werbungskosten** während der Vermietungsphase verwendet worden sind, sind als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen. Es kommt nicht darauf an, ob ein etwaiger Veräußerungserlös zur Schuldentilgung ausgereicht hätte (>BMF vom 3.5.2006 - BStBl I S. 363).
- Zu den Schuldzinsen gehören auch die **Nebenkosten der Darlehensaufnahme** und sonstige Kreditkosten einschließlich der Geldbeschaffungskosten. Danach sind auch **Notargebühren** zur Besicherung eines Darlehens (>BFH vom 1.10.2002 - BStBl 2003 II S. 399) oder **Abschlussgebühren** eines Bausparvertrags, der bestimmungsgemäß der Ablösung eines Finanzierungsdarlehens zum Erwerb einer vermieteten Immobilie dient (>BFH vom 1.10.2002 - BStBl 2003 II S. 398) als Werbungskosten abziehbare Schuldzinsen,
- **Damnum** oder **Zinsbegrenzungsprämie** können im Zeitpunkt der Zahlung als Werbungskosten abgezogen werden, soweit § 42 AO dem nicht entgegensteht (>BMF vom 19.4.2000 - BStBl I S. 484). Dem Veräußerer erstattete Damnum-/Disagiobeträge gehören beim Erwerber zu den Anschaffungskosten und sind nicht als Werbungskosten abziehbar, wenn die verpflichtende Erstattung des Damnums/Disagios im Kaufvertrag als Teil des Kaufpreises vereinbart worden ist. Sind hingegen die Konditionen für die Schuldübernahme und die damit verbundene Bezahlung des Damnums/Disagios unabhängig vom Kaufpreis des Grundstücks vereinbart worden und der Grundstückskauf nicht zwingend an die Schuldübernahme gekoppelt, kann die Damnumerstattung zu den eigenen Finanzierungskosten des Erwerbers zu rechnen sein, für die der Werbungskostenabzug zulässig ist (>BFH vom 17.2.1981 - BStBl II S. 466),
- Nehmen **Ehegatten gemeinsam ein gesamtschuldnerisches Darlehen** zur Finanzierung eines vermieteten Gebäudes auf, das einem von ihnen gehört, sind die Schuldzinsen in vollem Umfang als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Eigentümerehegatten abziehbar, gleichgültig aus wessen Mitteln sie gezahlt werden (>BFH vom 2.12.1999 - BStBl 2000 II S. 310),
- Nimmt ein **Ehegatte allein ein Darlehen** zur Finanzierung eines vermieteten Gebäudes auf, das dem anderen Ehegatten gehört, sind die vom Nichteigentümerehegatten gezahlten Schuldzinsen nicht abziehbar. Dies gilt selbst dann, wenn der Eigentümerehegatte für das Darlehen eine selbstschuldnerische Bürgschaft übernimmt und die auf seinem Gebäude lastenden Grundpfandrechte als Sicherheit einsetzt. Die Schuldzinsen können jedoch abgezogen werden, wenn der Eigentümerehegatte sie aus eigenen Mitteln bezahlt, z. B. wenn er seine Mieteinnahmen mit der Maßgabe auf das Konto des anderen Ehegatten überweist, dass dieser daraus die Schuldzinsen entrichten soll (>BFH vom 2.12.1999 - BStBl 2000 II S. 310 und S. 312),

- Sind **Darlehen** zur Finanzierung eines vermieteten Gebäudes, das einem Ehegatten gehört, **teils von den Eheleuten gemeinschaftlich, teils allein vom Nichteigentümerehegatten** aufgenommen worden und wird der Zahlungsverkehr für die Immobilie insgesamt über ein Konto des Nichteigentümerehegatten abgewickelt, werden aus den vom Eigentümerehegatten auf dieses Konto geleiteten eigenen Mitteln (hier: Mieteinnahmen) vorrangig die laufenden Aufwendungen für die Immobilie und die Schuldzinsen für die gemeinschaftlich aufgenommenen Darlehen abgedeckt. Nur soweit die eingesetzten Eigenmittel (Mieteinnahmen) des Eigentümerehegatten darüber hinaus auch die allein vom Nichteigentümerehegatten geschuldeten Zinsen abzudecken vermögen, sind diese Zinsen als Werbungskosten des Eigentümerehegatten abziehbar (>BFH vom 4.9.2000 - BStBl 2001 II S. 785).
- Wird eine durch ein Darlehen finanzierte Immobilie **veräußert** und unter Aufrechterhaltung des Darlehens nur ein Teil des Verkaufserlöses dazu verwendet, durch die Anschaffung einer anderen Immobilie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, können aus dem **fortgeführten Darlehen** nicht mehr an Schuldzinsen als Werbungskosten abgezogen werden als dem Anteil der Anschaffungskosten der neuen Immobilie an dem gesamten Verkaufserlös entspricht (>BFH vom 8.4.2003 - BStBl II S. 706).
- Schuldzinsen, die der Erwerber eines zum Vermieten bestimmten Grundstücks vereinbarungsgemäß für den**Zeitraum nach dem Übergang von Besitz, Nutzen, Lasten und Gefahren** bis zur später eintretenden Fälligkeit des Kaufpreises an den Veräußerer zahlt, sind als Werbungskosten abziehbar (>BFH vom 27.7.2004 - BStBl II S. 1002).
- Wird ein als Darlehen empfangener Geldbetrag nicht zur Begleichung von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit genutzt, sondern in einen **Cash-Pool** eingebracht, aus dem später die Kosten bestritten werden, sind die Schuldzinsen nicht als Werbungskosten abziehbar (>BFH vom 29.3.2007 - BStBl II S. 645).
- Aufwendungen für ein zur Finanzierung von Versicherungsbeiträgen aufgenommenes Darlehen können als Werbungskosten abziehbar sein, wenn die Kapitallebensversicherung der Rückzahlung von Darlehen dient, die zum Erwerb von Mietgrundstücken aufgenommen worden sind (>BFH vom 25.2.2009 - BStBl II S. 459).

Fonds, geschlossene

- Zur Abgrenzung zwischen Werbungskosten, Anschaffungskosten und Herstellungskosten >BMF vom 20.10.2003 (BStBl I S. 546).

  (Anhang 30)

- Provisionsrückzahlungen, die der Eigenkapitalvermittler Fondsgesellschaftern gewährt, mindern die Anschaffungskosten der Immobilie, weil die Provisionszahlungen zu den Anschaffungskosten gehören (>BFH vom 26.2.2002 - BStBl II S. 796).

Negative Einnahmen

Mietentgelte, die der Verfügungsberechtigte nach § 7 Abs. 7 Satz 2 VermG an den Restitutionsberechtigten herausgibt, sind im Jahr des Abflusses negative Einnahmen (>BFH vom 11.1.2005 - BStBl II S. 456).

Nießbrauch und andere Nutzungsrechte

Zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsrechte bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung >BMF vom 24.7.1998 (BStBl I S. 914) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 9.2.2001 (BStBl I S. 171) und vom 29.5.2006 (BStBl I S. 392).

(Anhang 30)

Sinngemäße Anwendung des § 15a EStG

- Zur Haftung und zur Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme eines Gesellschafters einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung >BMF vom 30.6.1994 (BStBl I S. 355),

- Bei der Ermittlung des Ausgangswertes für die Höhe der verrechenbaren Werbungskostenüberschüsse gemäß § 15a Abs. 4 Satz 1 i. V. m. § 21 Abs. 1 Satz 2 EStG der Gesellschafter einer KG mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen und negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind die Einkünfte aus Kapitalvermögen einzubeziehen (>BFH vom 15.10.1996 - BStBl 1997 II S. 250).

Treuhandverhältnisse

- Zur Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bei Treuhandverhältnissen >BMF vom 1.9.1994 (BStBl I S. 604),
- Zur sinngemäßen Anwendung von § 15a Abs. 5 Nr. 2 EStG bei Treuhandverhältnissen >BFH vom 25.7.1995 (BStBl 1996 II S. 128).

Werbungskosten

- >Erhaltungsaufwand,
- >Finanzierungskosten,
- Die nach dem WEG an den Verwalter gezahlten **Beiträge zur Instandhaltungsrücklage** sind erst bei Verausgabung der Beträge für Erhaltungsmaßnahmen als Werbungskosten abziehbar (>BFH vom 26.1.1988 - BStBl II S. 577),
- Als **dauernde Last** zu beurteilende wiederkehrende Leistungen zum Erwerb eines zum Vermieten bestimmten Grundstücks führen nur in Höhe des in ihnen enthaltenen **Zinsanteils** zu sofort abziehbaren Werbungskosten; in Höhe des Barwerts der dauernden Last liegen Anschaffungskosten vor, die, soweit der Barwert auf das Gebäude entfällt, in Form von AfA als Werbungskosten abziehbar sind (>BFH vom 9.2.1994 - BStBl 1995 II S. 47),
- **Aussetzungszinsen für Grunderwerbsteuer** eines zur Erzielung von Mieteinkünften dienenden Gebäudes gehören zu den sofort abzugsfähigen Werbungskosten (>BFH vom 25.7.1995 - BStBl II S. 835),
- Ein gesondertes Honorar für tatsächlich **nicht erbrachte Architektenleistung** gehört nicht zu den Herstellungskosten eines später errichteten anderen Gebäudes, sondern ist als Werbungskosten abziehbar (>BFH vom 8.9.1998 - BStBl 1999 II S. 20),
- **Vergütungen** für einen ausschließlich zur Vermögenssorge bestellten **Betreuer** stellen Werbungskosten bei den mit dem verwalteten Vermögen erzielten Einkünften dar, sofern die Tätigkeit des Betreuers weder einer kurzfristigen Abwicklung des Vermögens noch der Verwaltung ertraglosen Vermögens dient (>BFH vom 14.9.1999 - BStBl 2000 II S. 69),
- >Zweitwohnungssteuer,
- Auch nach Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht können vorab entstandene **vergebliche Werbungskosten**abziehbar sein, wenn sie getätigt worden sind, um sich aus einer gescheiterten Investition zu lösen und so die Höhe der vergeblich aufgewendeten Kosten zu begrenzen (>BFH vom 15.11.2005 - BStBl 2006 II S. 258 und vom 7.6.2006 - BStBl II S. 803).
- Aufwendungen für ein Schadstoff-Gutachten, das der Feststellung der durch einen Mieter verursachten Bodenverunreinigungen dient, können als Werbungskosten abziehbar sein (>BFH vom 17.7.2007 - BStBl II S. 941).

Keine Werbungskosten

- Aufwendungen zur **Schadensbeseitigung**, zu denen sich der Verkäufer im Kaufvertrag über sein Mietwohngrundstück verpflichtet hat (>BFH vom 23.1.1990 - BStBl II S. 465),
- Zahlungen anteiliger Grundstückserträge an den geschiedenen Ehegatten auf Grund eines**Scheidungsfolgevergleichs** zur Regelung des Zugewinnausgleichs (>BFH vom 8.12.1992 - BStBl 1993 II S. 434),
- **Veruntreute Geldbeträge** durch einen Miteigentümer >BFH vom 20.12.1994 (BStBl 1995 II S. 534),
- Aufwendungen für die **geplante** Veräußerung eines Grundstücks, auch wenn das Grundstück tatsächlich weiterhin vermietet wird (>BFH vom 19.12.1995 - BStBl 1996 II S. 198),
- Aufwendungen, die auf eine Zeit entfallen, in der der Stpfl. die Absicht hatte, die angeschaffte oder hergestellte Wohnung **selbst zu beziehen**, auch wenn er sich anschließend zu deren Vermietung entschlossen hat (>BFH vom 23.7.1997 - BStBl 1998 II S. 15),
- Aufwendungen eines mit einem vermieteten Grundstück Beschenkten, die auf Grund eines**Rückforderungsanspruchs** des Schenkers wegen Verarmung gemäß § 528 Abs. 1 BGB geleistet werden (>BFH vom 19.12.2000 - BStBl 2001 II S. 342),

- Aufwendungen, die allein oder ganz überwiegend durch die **Veräußerung** des Mietwohnobjekts veranlasst oder die im Rahmen einer Grundstücksveräußerung für vom Verkäufer zu erbringende Reparaturen angefallen sind; dies gilt auch dann, wenn die betreffenden Arbeiten noch während der Vermietungszeit durchgeführt werden (>BFH vom 14.12.2004 - BStBl 2005 II S. 343),
- im **Restitutionsverfahren** nach dem VermG zum Ausgleich von Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen an einem rückübertragenen Gebäude geleistete Zahlungen (>BFH vom 11.1.2005 - BStBl II S. 477),
- **Abstandszahlungen** an den Mieter zur vorzeitigen Räumung der Wohnung, wenn der Vermieter deren Nutzung zu eigenen Wohnzwecken beabsichtigt (>BFH vom 7.7.2005 - BStBl II S. 760).
- **Verluste aus Optionsgeschäften**, auch dann nicht, wenn Mieteinnahmen dazu verwendet werden, die Optionsgeschäfte durchzuführen und beabsichtigt ist, die angelegten Beträge wiederum für Zwecke der Vermietung zu verwenden (>BFH vom 18.9.2007 - BStBl 2008 II S. 26).

Verrechenbare Werbungskostenüberschüsse

Bei der Ermittlung des Ausgangswertes für die Höhe der verrechenbaren Werbungskostenüberschüsse gem. § 15a Abs. 4 Satz 1 i. V. m. § 21 Abs. 1 Satz 2 EStG der Gesellschafter einer KG mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen und negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind die Einkünfte aus Kapitalvermögen einzubeziehen (>BFH vom 15.10.1996 - BStBl 1997 II S. 250).

Zweitwohnungssteuer

Die Zweitwohnungssteuer ist mit dem auf die Vermietung der Wohnung an wechselnde Feriengäste entfallenden zeitlichen Anteil als Werbungskosten abziehbar (>BFH vom 15.10.2002 - BStBl 2003 II S. 287).

H 21.3 Verbilligt überlassene Wohnung

Einkünfteerzielungsabsicht bei verbilligter Überlassung einer Wohnung

>BMF vom 8.10.2004 (BStBl I S. 933)

(Anhang 30)

Gewinneinkünfte

§ 21 Abs. 2 EStG ist auf Gewinneinkünfte nicht entsprechend anzuwenden (>BFH vom 29.4.1999 - BStBl II S. 652).

>H 4.7(Teilentgeltliche Überlassung)

Überlassung an fremde Dritte

Die Nutzungsüberlassung ist in den Fällen des § 21 Abs. 2 EStG selbst dann in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen, wenn die Wohnung einem fremden Dritten überlassen wird und der Stpfl. aus vertraglichen oder tatsächlichen Gründen gehindert ist, das vereinbarte Entgelt zu erhöhen (>BFH vom 28.1.1997 - BStBl II S. 605).

H 21.4 Miet- und Pachtverträge zwischen Angehörigen und Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft

Fremdvergleich

Im Rahmen des Fremdvergleichs (>H 4.8) schließt nicht jede Abweichung vom Üblichen notwendigerweise die steuerliche Anerkennung aus. Voraussetzung ist aber, dass die

Hauptpflichten der Mietvertragsparteien wie Überlassen einer konkret bestimmten Mietsache und Höhe der zu entrichtenden Miete stets klar und eindeutig vereinbart sowie entsprechend dem Vereinbarten durchgeführt werden. Diese Anforderungen sind auch an nachträgliche Vertragsänderungen zu stellen (>BFH vom 20.10.1997 - BStBl 1998 II S. 106). Die steuerliche Anerkennung des Mietverhältnisses ist danach **nicht allein dadurch ausgeschlossen**, dass

- die Mieterin, nachdem der Vermieter sein Konto aufgelöst hat, die Miete wie mündlich vereinbart vorschüssig bar bezahlt (>BFH vom 7.5.1996 - BStBl 1997 II S. 196),
- keine schriftliche Vereinbarung hinsichtlich der Nebenkosten getroffen worden ist und z. B. der Umfang der auf die Wohnung entfallenden Nebenkosten unter Berücksichtigung der sonstigen Pflichten unbedeutend ist (>BFH vom 21.10.1997 - BStBl 1998 II S. 108 und vom 17.2.1998 - BStBl II S. 349),
- ein Mietvertrag mit einem Angehörigen nach seinem Inhalt oder in seiner Durchführung Mängel aufweist, die auch bei einem mit einem Fremden abgeschlossenen Mietverhältnis aufgetreten sind (>BFH vom 28.6.2002 - BStBl II S. 699),
- ein Ehegatte dem anderen seine an dessen Beschäftigungsort belegene und im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzte Wohnung zu fremdüblichen Bedingungen vermietet (>BFH vom 11.3.2003 - BStBl II S. 627),
- eine verbilligte Vermietung vorliegt (>BFH vom 22.7.2003 - BStBl II S. 806).

Das Mietverhältnis ist jedoch steuerlich **nicht anzuerkennen**, wenn

- die Mietzahlungen entgegen der vertraglichen Vereinbarung nicht regelmäßig, sondern in einem späteren Jahr in einem Betrag gezahlt werden (>BFH vom 19.6.1991 - BStBl 1992 II S. 75),
- nicht feststeht, dass die gezahlte Miete tatsächlich endgültig aus dem Vermögen des Mieters in das des Vermieters gelangt. Ein Beweisanzeichen dafür kann sich insbesondere daraus ergeben, dass der Mieter wirtschaftlich nicht oder nur schwer in der Lage ist, die Miete aufzubringen (>BFH vom 28.1.1997 - BStBl II S. 655),
- eine Einliegerwohnung zur Betreuung eines Kleinkindes an die Großeltern vermietet wird, die am selben Ort weiterhin über eine größere Wohnung verfügen (>BFH vom 14.1.1992 - BStBl II S. 549),
- Wohnräume im Haus der Eltern, die keine abgeschlossene Wohnung bilden, an volljährige unterhaltsberechtigte Kinder vermietet werden (>BFH vom 16.1.2003 - BStBl II S. 301).

Nichteheliche Lebensgemeinschaft

Keine einkommensteuerliche Anerkennung eines Mietverhältnisses zwischen Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft über eine gemeinsam bewohnte Wohnung (>BFH vom 30.1.1996 - BStBl II S. 359).

Sicherungsnießbrauch

Die gleichzeitige Vereinbarung eines Nießbrauchs und eines Mietvertrages steht der steuerlichen Anerkennung des Mietverhältnisses jedenfalls dann nicht entgegen, wenn das dingliche Nutzungsrecht lediglich zur Sicherung des Mietverhältnisses vereinbart und nicht tatsächlich ausgeübt wird (>BFH vom 3.2.1998 - BStBl II S. 539).

Vermietung an Angehörige nach Grundstücksübertragung

Eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung bei Mietverträgen unter Angehörigen liegt nicht vor, wenn der Mieter

- vor Abschluss des Mietvertrags das Grundstück zuvor gegen wiederkehrende Leistungen auf den Vermieter übertragen hat (>BFH vom 10.12.2003 - BStBl 2004 II S. 643),
- auf das im Zusammenhang mit der Grundstücksübertragung eingeräumte unentgeltliche Wohnungsrecht verzichtet und stattdessen mit dem neuen Eigentümer einen Mietvertrag abgeschlossen hat >BFH vom 17.12.2003 - BStBl 2004 II S. 646).

Das Mietverhältnis ist jedoch wegen rechtsmissbräuchlicher Gestaltung steuerlich nicht anzuerkennen, wenn

- ein im Zusammenhang mit einer Grundstücksübertragung eingeräumtes, unentgeltliches Wohnungsrecht gegen Vereinbarung einer dauernden Last aufgehoben und gleichzeitig ein Mietverhältnis mit einem Mietzins in Höhe der dauernden Last vereinbart wird (>BFH vom 17.12.2003 - BStBl 2004 II S. 648).

>Fremdvergleich

Vermietung an Unterhaltsberechtigte

Mietverträge mit Angehörigen sind nicht bereits deshalb rechtsmissbräuchlich, weil der Stpfl. dem Angehörigen gegenüber unterhaltsverpflichtet ist und die Miete aus den geleisteten Unterhaltszahlungen erbracht wird. Nicht rechtsmissbräuchlich ist daher ein Mietverhältnis mit:

- der unterhaltsberechtigten Mutter (>BFH vom 19.12.1995 - BStBl 1997 II S. 52),
- der volljährigen Tochter und deren Ehemann (>BFH vom 28.1.1997 - BStBl II S. 599),
- dem geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten, wenn die Miete mit dem geschuldeten Barunterhalt verrechnet wird (>BFH vom 16.1.1996 - BStBl II S. 214); wird dagegen eine Wohnung auf Grund einer Unterhaltsvereinbarung zu Wohnzwecken überlassen und dadurch der Anspruch des Unterhaltsberechtigten auf Barunterhalt vermindert, liegt kein Mietverhältnis vor (>BFH vom 17.3.1992 - BStBl II S. 1009); zum Abzug des Mietwerts als Sonderausgabe i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG >H 10.2 (Wohnungsüberlassung),
- unterhaltsberechtigten Kindern, auch wenn das Kind die Miete durch Verrechnung mit dem Barunterhalt der Eltern zahlt (>BFH vom 19.10.1999 - BStBl 2000 II S. 223 und S. 224) oder die Miete aus einer einmaligen Geldschenkung der Eltern bestreitet (>BFH vom 28.3.1995 - BStBl 1996 II S. 59). Das Mietverhältnis ist allerdings nicht anzuerkennen, wenn Eltern und Kinder noch eine Haushaltsgemeinschaft bilden (>BFH vom 19.10.1999 - BStBl 2000 II S. 224).

Vorbehaltsnießbrauch

Ist das mit dem Vorbehaltsnießbrauch belastete Grundstück vermietet, erzielt der Nießbraucher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Dies gilt auch, wenn der Nießbraucher das Grundstück dem Grundstückseigentümer entgeltlich zur Nutzung überlässt (>BMF vom 24.7.1998 - BStBl I S. 914 - unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 9.2.2001 (BStBl I S. 171, Rdnr. 41).

(Anhang 30)

Wechselseitige Vermietung

Keine einkommensteuerliche Berücksichtigung, wenn planmäßig in etwa gleichwertige Wohnungen von Angehörigen angeschafft bzw. in Wohnungseigentum umgewandelt werden, um sie sogleich wieder dem anderen zu vermieten (>BFH vom 19.6.1991 - BStBl II S. 904 und vom 25.1.1994 - BStBl II S. 738). Überträgt dagegen der Alleineigentümer von zwei Eigentumswohnungen einem nahen Angehörigen nicht die an diesen vermietete, sondern die von ihm selbstgenutzte Wohnung, stellt das gleichzeitig für diese Wohnung abgeschlossene Mietverhältnis mit dem nahen Angehörigen keinen Gestaltungsmissbrauch i. S. d. § 42 AO dar (>BFH vom 12.9.1995 - BStBl 1996 II S. 158).

H 21.5 Behandlung von Zuschüssen

Zuschüsse

- Zuschüsse, die eine Gemeinde für die Durchführung bestimmter Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung des Gebäudes dienen, unabhängig von der Nutzung des Gebäudes gewährt, mindern die Herstellungskosten und sind nicht als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu behandeln. Die Herstellungskosten sind auch dann um einen Zuschuss zu kürzen, wenn der Stpfl. im Vorjahr einen Zuschuss als Einnahme behandelt hatte (>BFH vom 26.3.1991 - BStBl 1992 II S. 999),
- Der Zuschuss einer Gemeinde zum Bau einer Tiefgarage ohne Vereinbarung einer Mietpreisbindung oder Nutzung durch bestimmte Personen mindert die Herstellungskosten. Die mit dem Zuschuss verbundene Verpflichtung, die Tiefgarage der Öffentlichkeit gegen Entgelt zur

Verfügung zu stellen, ist keine Gegenleistung des Empfängers (>BFH vom 23.3.1995 - BStBl II S. 702).

- Öffentliche Fördermittel (Zuschüsse oder nicht rückzahlbare Darlehen), die ein Bauherr im Rahmen des sog. Dritten Förderungswegs für Belegungs- und Mietpreisbindungen erhält, sind im Zuflussjahr Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung (>BFH vom 14.10.2003 - BStBl 2004 II S. 14).

H 21.6 Miteigentum und Gesamthand

Abweichende Zurechnung

- Treffen Angehörige als Miteigentümer eine vom zivilrechtlichen Beteiligungsverhältnis abweichende Vereinbarung über die Verteilung der Einnahmen und Ausgaben, ist diese steuerrechtlich nur beachtlich, wenn sie in Gestaltung und Durchführung dem zwischen fremden Dritten Üblichen entspricht; Korrekturmöglichkeit einer unzutreffenden Verteilung im gerichtlichen Verfahren auch dann noch, wenn Gesamtüberschuss bestandskräftig festgestellt ist, weil lediglich die Verteilung des festgestellten Überschusses angefochten wurde (>BFH vom 31.3.1992 - BStBl II S. 890).
- Trägt der Gesellschafter einer GbR deren Werbungskosten über den seiner Beteiligung entsprechenden Anteil hinaus, sind ihm diese Aufwendungen im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Gesellschaft ausnahmsweise dann allein zuzurechnen, wenn insoweit weder eine Zuwendung an Mitgesellschafter beabsichtigt ist noch gegen diese ein durchsetzbarer Ausgleichsanspruch besteht (>BFH vom 23.11.2004 - BStBl 2005 II S. 454).

Einbringung von Miteigentumsanteilen

>H 7.3 (Anschaffungskosten)

Mietverhältnis zwischen GbR und Gesellschafter

Der Mietvertrag zwischen einer GbR und einem Gesellschafter ist steuerrechtlich nicht anzuerkennen, soweit diesem das Grundstück nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig zuzurechnen ist (>BFH vom 18.5.2004 - BStBl II S. 898).

Miteigentum

A und B sind zu je 1/2 Miteigentümer eines Hauses mit drei gleich großen Wohnungen. Wohnung 1 vermietet die Gemeinschaft an B zu Wohnzwecken, Wohnung 2 überlassen A und B ihren Eltern unentgeltlich zu Wohnzwecken, Wohnung 3 wird an Dritte vermietet.

Hinsichtlich Wohnung 3 ist davon auszugehen, dass A und B diese gemeinschaftlich vermieten (>BFH vom 26.1.1999 - BStBl II S. 360). Auch Wohnung 2 nutzen A und B durch die unentgeltliche Überlassung an die Eltern gemeinschaftlich.

Die Nutzung von Wohnung 1 durch B zu eigenen Wohnzwecken führt nicht zum vorrangigen "Verbrauch" seines Miteigentumsanteils. Bei gemeinschaftlichem Bruchteilseigentum wird die Sache selbst weder real noch ideell geteilt; geteilt wird nur die Rechtszuständigkeit am gemeinschaftlichen Gegenstand. Dementsprechend ist nicht das Gebäude, sondern - im Rahmen einer Vereinbarung nach § 745 Abs. 1 BGB - das Nutzungsrecht am Gebäude zwischen A und B aufgeteilt worden. A hat B - abweichend von § 743 Abs. 2 BGB - einen weiter gehenden Gebrauch der gemeinschaftlichen Sache eingeräumt. Hierfür stünde A ein Entschädigungsanspruch aus § 745 Abs. 2 BGB zu. Stattdessen hat er zugunsten von B gegen Entgelt auf sein Mitgebrauchsrecht verzichtet und B die Wohnung 1 zur Alleinnutzung überlassen. A erzielt insoweit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (>BFH vom 18.5.2004 - BStBl II S. 929).

Unterbeteiligung an einer Personengesellschaft

Ein Unterbeteiligter an einer Personengesellschaft erzielt dann keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn er nicht nach außen als Vermieter in Erscheinung tritt und der Hauptbeteiligte ihn nur auf schuldrechtlicher Grundlage am Einnahmeüberschuss und am

Auseinandersetzungsguthaben beteiligt sowie ihm nur in bestimmten Gesellschaftsangelegenheiten Mitwirkungsrechte einräumt (>BFH vom 17.12.1996 - BStBl 1997 II S. 406).

H 21.7 Substanzausbeuterecht

Abgrenzung Pacht-/Kaufvertrag

- Ein Kaufvertrag über die im Boden befindlichen Mineralien oder sonstigen Bestandteile kann grundsätzlich nur angenommen werden, wenn der Grund und Boden mitveräußert wird oder die einmalige Lieferung einer fest begrenzten Menge von Bodenbestandteilen Gegenstand des Vertrages ist (>BFH vom 19.7.1994 - BStBl II S. 846),
- Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung sind:
  - Entgelte für die Ausbeute von Bodenschätzen (>BFH vom 21.7.1993 - BStBl 1994 II S. 231 und vom 4.12.2006 - BStBl 2007 II S. 508).
  - Entgelt für die Überlassung eines Grundstücks, wenn dieses zwar bürgerlich-rechtlich übereignet wird, die Vertragsparteien aber die Rückübertragung nach Beendigung der Ausbeute vereinbaren (>BFH vom 5.10.1973 - BStBl 1974 II S. 130); dies gilt auch bei zusätzlicher Vereinbarung einer Steuerklausel, wenn diese dem Finanzamt nicht rechtzeitig offenbart wird (>BFH vom 24.11.1992 - BStBl 1993 II S. 296),
  - Entgelt aus dem Verkauf eines bodenschatzführenden Grundstücks, wenn die Auslegung der Bestimmungen des Kaufvertrags ergibt oder aus außerhalb des Vertrags liegenden Umständen zu ersehen ist, dass die Vertragsparteien keine dauerhafte Eigentumsübertragung, sondern eine zeitlich begrenzte Überlassung zur Substanzausbeute anstreben (>BFH vom 21.7.1993 - BStBl 1994 II S. 231).

Entschädigungen

Neben Förderzinsen zum Abbau von Bodenschätzen gezahlte Entschädigungen für entgangene/entgehende Einnahmen sind keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, sondern Betriebseinnahmen, wenn die Flächen im Betriebsvermögen bleiben (>BFH vom 15.3.1994 - BStBl II S. 840).

Wertminderung des Grund und Bodens

Wird die Substanz bislang land- und forstwirtschaftlich genutzten Grund und Bodens durch den Abbau eines Bodenvorkommens zerstört oder wesentlich beeinträchtigt, steht die Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG der Berücksichtigung der Wertminderung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entgegen (>BFH vom 16.10.1997 - BStBl 1998 II S. 185).

H 22.1 Besteuerung von wiederkehrenden Bezügen mit Ausnahme der Leibrenten

Realsplitting

Unterhaltsleistungen, die ein unbeschränkt Stpfl. von seinem nicht unbeschränkt steuerpflichtigen geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten erhält, sind nicht steuerbar (>BFH vom 31.3.2004 - BStBl II S. 1047).

Stiftung

>H 20.2

Vermögensübertragung

Einkommensteuerrechtliche Behandlung von wiederkehrenden Bezügen im Zusammenhang mit der Übertragung von Privat- oder Betriebsvermögen >BMF vom 16.9.2004 (BStBl I S. 922).

(Anhang 13)

Versorgungsausgleich

Zur Behandlung von Einnahmen im Rahmen des ehelichen Versorgungsausgleichs >BMF vom 20.7.1981 (BStBl I S. 567).

(Anhang 33)

Wiederkehrende Bezüge

Wiederkehrende Bezüge sind:

Zeitrenten, die unentgeltlich erworben sind (>BFH vom 10.10.1963 - BStBl III S. 584 und vom 25.11.1980 - BStBl 1981 II S. 358).

Wiederkehrende Bezüge sind nicht:

- Bezüge, die sich zwar wiederholen, bei denen aber die einzelne Leistung jeweils von einer neuen Entschlussfassung oder Vereinbarung abhängig ist (>BFH vom 20.7.1971 - BStBl 1972 II S. 170),
- Schadensersatzrenten zum Ausgleich vermehrter Bedürfnisse; sog. Mehrbedarfsrenten nach § 843 Abs. 1, 2. Alternative BGB (>BMF vom 15.7.2009 - BStBl I S. 836),
- Schadensersatzrenten, die nach § 844 Abs. 2 BGB für den Verlust von Unterhaltsansprüchen oder nach § 845 BGB für entgangene Dienste gewährt werden (>BMF vom 15.7.2009 - BStBl I S. 836),
- Schmerzensgeldrenten nach § 253 Abs. 2 BGB (>BMF vom 15.7.2009 - BStBl I S. 836),
- wiederkehrende Leistungen in schwankender Höhe, die ein pflichtteilsberechtigter Erbe auf Grund letztwilliger Verfügung des Erblassers vom Erben unter Anrechnung auf seinen Pflichtteil für die Dauer von 15 Jahren erhält; sie sind mit ihrem Zinsanteil steuerbar (>BFH vom 26.11.1992 - BStBl 1993 II S. 298),
- der Höhe nach begrenzte laufende Zahlungen an Stelle eines Einmalbetrags bei Verzicht des zur gesetzlichen Erbfolge Berufenen auf künftigen Erb- und Pflichtteil (>BFH vom 20.10.1999 - BStBl 2000 II S. 82).

Vorweggenommene Erbfolge

- >BMF vom 16.9.2004 (BStBl I S. 922).

  (Anhang 13)

- Ein gesamtberechtigter Ehegatte versteuert ihm zufließende Altenteilsleistungen anlässlich einer vorweggenommenen Erbfolge im Regelfall auch dann nach § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG, wenn er nicht Eigentümer des übergebenen Vermögens war. Der Abzugsbetrag nach § 24a EStG und der Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG kann jedem Ehegatten gewährt werden, wenn er Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen hat (>BFH vom 22.9.1993 - BStBl 1994 II S. 107).

H 22.2 Wiederkehrende Bezüge bei ausländischen Studenten und Schülern

- Nicht abgedruckt, da für VZ 2009 ohne Bedeutung -

H 22.3 Besteuerung von Leibrenten und anderen Leistungen i. S. d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG

Allgemeines

Der Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG unterliegen Leibrenten und andere Leistungen aus den gesetzlichen Rentenversicherungen, den landwirtschaftlichen Alterskassen, den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und aus

Rentenversicherungen i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG. Für die Besteuerung ist eine Unterscheidung dieser Leistungen zwischen Leibrente, abgekürzter Leibrente und Einmalzahlungen nur bei Anwendung der Öffnungsklausel von Bedeutung. Zu Einzelheiten zur Besteuerung >BMF vom 30.1.2008 (BStBl I S. 390), insbesondere Rz. 88 - 132.

(Anhang 1a)

Begriff der Leibrente

- Der Begriff der Leibrente i. S. d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a EStG ist ein vom bürgerlichen Recht (§§ 759 ff. BGB) abweichender steuerrechtlicher Begriff. Er setzt gleich bleibende Bezüge voraus, die für die Dauer der Lebenszeit einer Bezugsperson gezahlt werden (>BFH vom 15.7.1991 - BStBl 1992 II S. 78).
- Aus dem Erfordernis der Gleichmäßigkeit ergibt sich, dass eine Leibrente nicht gegeben ist, wenn die Bezüge von einer wesentlich schwankenden Größe abhängen, z. B. vom Umsatz oder Gewinn eines Unternehmens; das gilt auch dann, wenn die Bezüge sich nach einem festen Prozentsatz oder einem bestimmten Verteilungsschlüssel bemessen (>BFH vom 10.10.1963 - BStBl III S. 592, vom 27.5.1964 - BStBl III S. 475 und vom 25.11.1966 - BStBl 1967 III S. 178).
- Die Vereinbarung von Wertsicherungsklauseln oder so genannten Währungsklauseln, die nur der Anpassung der Kaufkraft an geänderte Verhältnisse dienen sollen, schließen die Annahme einer Leibrente nicht aus (>BFH vom 2.12.1966 - BStBl 1967 III S. 179 und vom 11.8.1967 - BStBl III S. 699). Unter diesem Gesichtspunkt liegt eine Leibrente auch dann vor, wenn ihre Höhe jeweils von der für Sozialversicherungsrenten maßgebenden Bemessungsgrundlage abhängt (>BFH vom 30.11.1967 - BStBl 1968 II S. 262). Ist auf die wertgesicherte Leibrente eine andere - wenn auch in unterschiedlicher Weise - wertgesicherte Leibrente anzurechnen, hat die Differenz zwischen beiden Renten ebenfalls Leibrentencharakter (>BFH vom 5.12.1980 - BStBl 1981 II S. 265).
- Eine grundsätzlich auf Lebensdauer einer Person zu entrichtende Rente bleibt eine Leibrente auch dann, wenn sie unter bestimmten Voraussetzungen, z. B. Wiederverheiratung, früher endet (>BFH vom 5.12.1980 - BStBl 1981 II S. 265).
- Durch die Einräumung eines lebenslänglichen Wohnrechts und die Versorgung mit elektrischem Strom und Heizung wird eine Leibrente nicht begründet (>BFH vom 2.12.1966 - BStBl 1967 III S. 243 und vom 12.9.1969 - BStBl II S. 706).

Öffnungsklausel

Soweit die Leistungen auf vor dem 1.1.2005 gezahlten Beiträgen oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung beruhen und der Höchstbeitrag bis zum 31.12.2004 in mindestens 10 Jahren überschritten wurde, unterliegt dieser Teil der Leistung auf Antrag der Besteuerung mit dem Ertragsanteil. Nur in diesen Fällen ist es von Bedeutung, ob es sich bei der Leistung um eine Leibrente (z. B. eine Altersrente), um eine abgekürzte Leibrente (z. B. eine Erwerbesminderungsrente oder eine kleine Witwenrente) oder um eine Einmalzahlung handelt. Für diesen Teil der Leistung ist R 22.4 zu beachten. Zu Einzelheiten zur Anwendung der Öffnungsklausel >BMF vom 30.1.2008 (BStBl I S. 390), Rz. 133 - 159.

(Anhang 1a)

Werbungskosten

Einkommensteuerrechtliche Behandlung von Beratungs-, Prozess- und ähnlichen Kosten im Zusammenhang mit Rentenansprüchen >BMF vom 20.11.1997 (BStBl 1998 I S. 126).

22.4 Besteuerung von Leibrenten i. S. d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG

Beginn der Rente

Unter Beginn der Rente (Kopfleiste der in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG aufgeführten Tabelle) ist bei Renten auf Grund von Versicherungsverträgen der Zeitpunkt zu verstehen, ab dem versicherungsrechtlich die Rente zu laufen beginnt; auch bei

Rentennachzahlungen ist unter "Beginn der Rente" der Zeitpunkt zu verstehen, in dem der Rentenanspruch entstanden ist. Auf den Zeitpunkt des Rentenantrags oder der Zahlung kommt es nicht an (>BFH vom 6.4.1976 - BStBl II S. 452). Die Verjährung einzelner Rentenansprüche hat auf den "Beginn der Rente" keinen Einfluss (>BFH vom 30.9.1980 - BStBl 1981 II S. 155).

Begriff der Leibrente

>H 22.3

Bezüge aus einer ehemaligen Tätigkeit

- Bezüge, die nach § 24 Nr. 2 EStG zu den Gewinneinkünften rechnen oder die Arbeitslohn sind, sind nicht Leibrenten i. S. d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a EStG; hierzu gehören z. B. betriebliche Versorgungsrenten aus einer ehemaligen Tätigkeit i. S. d. § 24 Nr. 2 EStG (>BFH vom 10.10.1963 - BStBl III S. 592).
- Ruhegehaltszahlungen an ehemalige NATO-Bedienstete sind grundsätzlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (>BMF vom 3.8.1998 - BStBl I S. 1042 und BFH vom 22.11.2006 - BStBl 2007 II S. 402).

Ertragsanteil einer Leibrente

Beispiel:

Einem Ehepaar wird gemeinsam eine lebenslängliche Rente von 24.000 EUR jährlich mit der Maßgabe gewährt, dass sie beim Ableben des zuerst Sterbenden auf 15.000 EUR jährlich ermäßigt wird. Der Ehemann ist zu Beginn des Rentenbezugs 55, die Ehefrau 50 Jahre alt.

Es sind zu versteuern

a. bis zum Tod des zuletzt Sterbenden der Ertragsanteil des Sockelbetrags von 15.000 EUR. Dabei ist nach § 55 Abs. 1 Nr. 3 EStDV das Lebensalter der jüngsten Person, mithin der Ehefrau, zu Grunde zu legen. Der Ertragsanteil beträgt

   30 % von 15.000 EUR = 4.500 EUR (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG);

b. außerdem bis zum Tod des zuerst Sterbenden der Ertragsanteil des über den Sockelbetrag hinausgehenden Rententeils von 9.000 EUR. Dabei ist nach § 55 Abs. 1 Nr. 3 EStDV das Lebensalter der ältesten Person, mithin des Ehemanns, zu Grunde zu legen. Der Ertragsanteil beträgt

   26 % von 9.000 EUR = 2.340 EUR (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG).

Der jährliche Ertragsanteil beläuft sich somit auf (4.500 EUR + 2.340 EUR =) 6.840 EUR.

Bei der Ermittlung des Ertragsanteils einer lebenslänglichen Leibrente ist - vorbehaltlich des § 55 Abs. 1 Nr. 1 EStDV - von dem bei Beginn der Rente vollendeten Lebensjahr auszugehen (Kopfleiste der in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG aufgeführten Tabelle).

Ist die Dauer einer Leibrente von der Lebenszeit mehrerer Personen abhängig, ist der Ertragsanteil nach § 55 Abs. 1 Nr. 3 EStDV zu ermitteln. Das gilt auch, wenn die Rente mehreren Personen, z. B. Ehegatten, gemeinsam mit der Maßgabe zusteht, dass sie beim Ableben des zuerst Sterbenden herabgesetzt wird. In diesem Fall ist bei der Ermittlung des Grundbetrags der Rente, d. h. des Betrags, auf den sie später ermäßigt wird, das Lebensjahr der jüngsten Person zugrunde zu legen. Für den Ertragsanteil des über den Grundbetrag hinausgehenden Rententeils ist das Lebensjahr der ältesten Person maßgebend.

Steht die Rente nur einer Person zu, z. B. dem Ehemann, und erhält eine andere Person, z. B. die Ehefrau, nur für den Fall eine Rente, dass sie die erste Person überlebt, so liegen zwei Renten vor,

von denen die letzte aufschiebend bedingt ist. Der Ertragsanteil für diese Rente ist erst von dem Zeitpunkt an zu versteuern, in dem die Bedingung eintritt.

Fremdfinanzierte Rentenversicherung gegen Einmalbeitrag

- Zur Überschussprognose einer fremdfinanzierten Rentenversicherung gegen Einmalbeitrag >BFH vom 15.12.1999 (BStBl 2000 II S. 267), vom 16.9.2004 (BStBl 2006 II S. 228 und S. 234), vom 17.8.2005 (BStBl 2006 II S. 248), vom 20.6.2006 (BStBl II S. 870) und vom 22.11.2006 (BStBl 2007 II S. 390).
- Zur Höhe der auf die Kreditvermittlung entfallenden Provision >BFH vom 30.10.2001 (BStBl 2006 II S. 223) und vom 16.9.2004 (BStBl 2006 II S. 238).

Herabsetzung der Rente

Beispiele:

1. Die spätere Herabsetzung wird von vornherein vereinbart.

   A gewährt dem B eine lebenslängliche Rente von 8.000 EUR jährlich mit der Maßgabe, dass sie nach Ablauf von acht Jahren auf 5.000 EUR jährlich ermäßigt wird. B ist zu Beginn des Rentenbezugs 50 Jahre alt.

   B hat zu versteuern

   a. während der gesamten Dauer des Rentenbezugs - nach Abzug von Werbungskosten - den Ertragsanteil des Grundbetrags. Der Ertragsanteil beträgt nach der in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG aufgeführten Tabelle 30 % von 5.000 EUR = 1.500 EUR;
   b. außerdem in den ersten acht Jahren den Ertragsanteil des über den Grundbetrag hinausgehenden Rententeils von 3.000 EUR. Dieser Teil der Rente ist eine abgekürzte Leibrente mit einer beschränkten Laufzeit von acht Jahren; der Ertragsanteil beträgt nach der in § 55 Abs. 2 EStDV aufgeführten Tabelle 9 % von 3.000 EUR = 270 EUR.

   Der jährliche Ertragsanteil beläuft sich somit für die ersten acht Jahre ab Rentenbeginn auf (1.500 EUR + 270 EUR =) 1.770 EUR.

2. Die spätere Herabsetzung wird erst während des Rentenbezugs vereinbart.

   A gewährt dem B ab 1.1.04 eine lebenslängliche Rente von jährlich 9.000 EUR. Am 1.1.06 wird vereinbart, dass die Rente vom 1.1.10 an auf jährlich 6.000 EUR herabgesetzt wird. B ist zu Beginn des Rentenbezugs 50 Jahre alt. Im VZ 05 beträgt der Ertragsanteil 30 % von 9.000 EUR = 2.700 EUR (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG).

   Ab 1.1.06 hat B zu versteuern

   a. während der gesamten weiteren Laufzeit des Rentenbezugs den Ertragsanteil des Sockelbetrags der Rente von 6.000 EUR. Der Ertragsanteil beträgt unter Zugrundelegung des Lebensalters zu Beginn des Rentenbezugs nach der in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG aufgeführten Tabelle ab VZ 06: 30 % von 6.000 EUR = 1.800 EUR;
   b. außerdem bis zum 31.12.09 den Ertragsanteil des über den Sockelbetrag hinausgehenden Rententeils von 3.000 EUR. Dieser Teil der Rente ist eine abgekürzte Leibrente mit einer beschränkten Laufzeit von sechs Jahren; der Ertragsanteil beträgt nach der in § 55 Abs. 2 EStDV aufgeführten Tabelle 7 % von 3.000 EUR = 210 EUR.

   Der jährliche Ertragsanteil beläuft sich somit für die VZ 06 bis 09 auf (1.800 EUR + 210 EUR =) 2.010 EUR.

Kapitalabfindung

Wird eine Leibrente durch eine Kapitalabfindung abgelöst, unterliegt diese nicht der Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG (>BFH vom 23.4.1958 - BStBl III S. 277).

Leibrente, abgekürzt

- Abgekürzte Leibrenten sind Leibrenten, die auf eine bestimmte Zeit beschränkt sind und deren Ertragsanteil nach § 55 Abs. 2 EStDV bestimmt wird. Ist das Rentenrecht ohne Gegenleistung begründet worden (z. B. bei Vermächtnisrenten, nicht aber bei Waisenrenten aus Versicherungen), muss - vorbehaltlich R 22.4 Abs. 1 - die zeitliche Befristung, vom Beginn der Rente an gerechnet, regelmäßig einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren umfassen; siehe aber auch >Renten wegen verminderter Erwerbsfähigkeit. Hierzu und hinsichtlich des Unterschieds von Zeitrenten und abgekürzten Leibrenten >BFH vom 7.8.1959 (BStBl III S. 463).
- Abgekürzte Leibrenten erlöschen, wenn die Person, von deren Lebenszeit sie abhängen, vor Ablauf der zeitlichen Begrenzung stirbt. Überlebt die Person die zeitliche Begrenzung, so endet die abgekürzte Leibrente mit ihrem Zeitablauf.

NATO-Bedienstete

Ruhegehaltszahlungen an ehemalige NATO-Bedienstete sind grundsätzlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (>BMF vom 3.8.1998 - BStBl I S. 1042 und BFH vom 22.11.2006 - BStBl 2007 II S. 402).

Renten wegen verminderter Erwerbsfähigkeit

Bei Renten wegen teilweiser oder voller Erwerbsminderung, wegen Berufs- oder Erwerbsunfähigkeit handelt es sich stets um abgekürzte Leibrenten. Der Ertragsanteil bemisst sich grundsätzlich nach der Zeitspanne zwischen dem Eintritt des Versicherungsfalles (Begründung der Erwerbsminderung) und dem voraussichtlichen Leistungsende (z. B. Erreichen einer Altersgrenze oder Beginn der Altersrente bei einer kombinierten Rentenversicherung). Steht der Anspruch auf Rentengewährung unter der auflösenden Bedingung des Wegfalls der Erwerbsminderung und lässt der Versicherer das Fortbestehen der Erwerbsminderung in mehr oder minder regelmäßigen Abständen prüfen, wird hierdurch die zu berücksichtigende voraussichtliche Laufzeit nicht berührt. Wird eine Rente wegen desselben Versicherungsfalles hingegen mehrfach hintereinander auf Zeit bewilligt und schließen sich die Bezugszeiten unmittelbar aneinander an, so liegt eine einzige abgekürzte Leibrente vor, deren voraussichtliche Laufzeit unter Berücksichtigung der jeweiligen Verlängerung und des ursprünglichen Beginns für jeden VZ neu zu bestimmen ist (>BFH vom 22.1.1991 - BStBl II S. 686).

Überschussbeteiligung

Wird neben der garantierten Rente aus einer Rentenversicherung eine Überschussbeteiligung geleistet, ist der Überschussanteil zusammen mit der garantierten Rente als einheitlicher Rentenbezug zu beurteilen (>BMF vom 26.11.1998 - BStBl I S. 1508 und vom 1.10.2009 - BStBl I S. 1172).

(Anhang 22a)

Vermögensübertragung

Zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung von wiederkehrenden Bezügen im Zusammenhang mit der Übertragung von Privat- oder Betriebsvermögen >BMF vom 16.9.2004 (BStBl I S. 922).

(Anhang 13)

Versorgungs- und Versicherungsrenten aus einer Zusatzversorgung

Von der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) und vergleichbaren Zusatzversorgungseinrichtungen geleistete Versorgungs- und Versicherungsrenten für Versicherte und Hinterbliebene stellen grundsätzlich lebenslängliche Leibrenten dar. Werden sie neben einer Rente wegen verminderter Erwerbsfähigkeit aus der gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt, sind sie als abgekürzte Leibrenten zu behandeln (>BFH vom 4.10.1990 - BStBl 1991 II S. 89). Soweit die Leistungen auf gefördertem Kapital i. S. d. § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG beruhen, unterliegen sie der vollständig nachgelagerten Besteuerung; soweit sie auf nicht gefördertem Kapital beruhen, erfolgt die Besteuerung nach § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a EStG (>BMF vom 20.1.2009 - BStBl I S. 273).

(Anhang 1a)

Werbungskosten

>H 22.3

Wertsicherungsklausel

>H 22.3 (Begriff der Leibrente)

Zeitrente

>H 22.1 (Wiederkehrende Bezüge)

H 22.5 Renten nach § 2 Abs. 2 der 32. DV zum Umstellungsgesetz (UGDV)

(unbesetzt)

H 22.6 - H 22.7 (unbesetzt)
H 22.8 Besteuerung von Leistungen i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG

Allgemeines

Leistung i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein kann und das eine Gegenleistung auslöst (>BFH vom 21.9.2004 - BStBl 2005 II S. 44 und vom 8.5.2008 - BStBl II S. 868), sofern es sich nicht um Veräußerungsvorgänge oder veräußerungsähnliche Vorgänge im privaten Bereich handelt, bei denen ein Entgelt dafür erbracht wird, dass ein Vermögenswert in seiner Substanz endgültig aufgegeben wird (>BFH vom 28.11.1984 - BStBl 1985 II S. 264 und vom 10.9.2003 - BStBl 2004 II S. 218).

Für das Vorliegen einer Leistung i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG kommt es entscheidend darauf an, ob die Gegenleistung (das Entgelt) durch das Verhalten des Stpfl. ausgelöst wird. Allerdings setzt § 22 Nr. 3 EStG wie die übrigen Einkunftsarten die allgemeinen Merkmale der Einkünfteerzielung voraus. Der Leistende muss aber nicht bereits beim Erbringen seiner Leistung eine Gegenleistung erwarten. Für die Steuerbarkeit ist ausreichend, dass er eine im wirtschaftlichen Zusammenhang mit seinem Tun, Dulden oder Unterlassen gewährte Gegenleistung als solche annimmt (>BFH vom 21.9.2004 - BStBl 2005 II S. 44).

Einnahmen aus Leistungen i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG sind:

- Bindungsentgelt (Stillhalterprämie), das beim Wertpapieroptionsgeschäft dem Optionsgeber gezahlt wird (>BFH vom 17.4.2007 - BStBl II S. 608),
- Einmalige Bürgschaftsprovision (>BFH vom 22.1.1965 - BStBl III S. 313),
- Entgelt für ein freiwilliges Einsammeln und Verwerten leerer Flaschen (>BFH vom 6.6.1973 - BStBl II S. 727),
- Entgelt für eine Beschränkung der Grundstücksnutzung (>BFH vom 9.4.1965 - BStBl III S. 361 und vom 26.8.1975 - BStBl 1976 II S. 62),
- Entgelt für die Einräumung eines Vorkaufsrechts (>BFH vom 30.8.1966 - BStBl 1967 III S. 69 und vom 10.12.1985 - BStBl 1986 II S. 340); bei späterer Anrechnung des Entgelts auf den

Kaufpreis entfällt der Tatbestand des § 22 Nr. 3 EStG rückwirkend nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (>BFH vom 10.8.1994 - BStBl 1995 II S. 57),

- Entgelt für den Verzicht auf Einhaltung des gesetzlich vorgeschriebenen Grenzabstands eines auf dem Nachbargrundstück errichteten Gebäudes (>BFH vom 5.8.1976 - BStBl 1977 II S. 26),
- Entgelt für die Abgabe eines zeitlich befristeten Kaufangebots über ein Grundstück (>BFH vom 26.4.1977 - BStBl II S. 631),
- Entgelt für den Verzicht des Inhabers eines eingetragenen Warenzeichens auf seine Abwehrrechte (>BFH vom 25.9.1979 - BStBl 1980 II S. 114),
- Entgelt für ein vertraglich vereinbartes umfassendes Wettbewerbsverbot (>BFH vom 12.6.1996 - BStBl II S. 516 und vom 23.2.1999 - BStBl II S. 590),
- Entgelt für eine Vereinbarung, das Bauvorhaben des Zahlenden zu dulden (>BFH vom 26.10.1982 - BStBl 1983 II S. 404),
- Entgelt für die regelmäßige Mitnahme eines Arbeitskollegen auf der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (>BFH vom 15.3.1994 - BStBl II S. 516),
- Vergütungen für die Rücknahme des Widerspruchs gegen den Bau und Betrieb eines Kraftwerks (>BFH vom 12.11.1985 - BStBl 1986 II S. 890),
- Entgelt für die Duldung der Nutzung von Teileigentum zum Betrieb eines Spielsalons an einen benachbarten Wohnungseigentümer (>BFH vom 21.11.1997 - BStBl 1998 II S. 133),
- Eigenprovisionen, wenn sie aus einmaligem Anlass und für die Vermittlung von Eigenverträgen gezahlt werden (>BFH vom 27.5.1998 - BStBl II S. 619),
- Entgelt für die zeitweise Vermietung eines Wohnmobils an wechselnde Mieter (>BFH vom 12.11.1997 - BStBl 1998 II S. 774); zur gewerblichen Wohnmobilvermietung >H 15.7 (3) Wohnmobil,
- Bestechungsgelder, die einem Arbeitnehmer von Dritten gezahlt worden sind (>BFH vom 26.1.2000 - BStBl II S. 396),
- Provision für die Bereitschaft, mit seinen Beziehungen einem Dritten bei einer geschäftlichen Transaktion behilflich zu sein (>BFH vom 20. 4.2004 - BStBl II S. 1072),
- Belohnung für einen "werthaltigen Tipp" (Hinweis auf die Möglichkeit einer Rechtsposition) durch Beteiligung am Erfolg bei Verwirklichung (>BFH vom 26.10.2004 - BStBl 2005 II S. 167),
- Fernseh-Preisgelder, wenn der Auftritt des Kandidaten und das gewonnene Preisgeld in einem gegenseitigen Leistungsverhältnis stehen (>BMF vom 30.5.2008 - BStBl I S. 645),
- Nachträglich wegen fehlgeschlagener Hofübergabe geltend gemachte Vergütungen für geleistete Dienste (>BFH vom 8.5.2008 - BStBl II S. 868).
- Provisionen aus der ringweisen Vermittlung von Lebensversicherungen (>BFH vom 20.1.2009 - BStBl II S. 532).

Keine Einnahmen aus Leistungen i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG sind:

- Abfindungen an den Mieter einer Wohnung, soweit er sie für vermögenswerte Einschränkungen seiner Mietposition erhält (>BFH vom 5.8.1976 - BStBl 1977 II S. 27),
- Entgeltliche Abtretungen von Rückkaufsrechten an Grundstücken (>BFH vom 14.11.1978 - BStBl 1979 II S. 298),
- Entschädigungen für eine faktische Bausperre (>BFH vom 12.9.1985 - BStBl 1986 II S. 252),
- Gewinne aus Errichtung und Veräußerung von Kaufeigenheimen, auch wenn die Eigenheime bereits vor Errichtung verkauft worden sind (>BFH vom 1.12.1989 - BStBl 1990 II S. 1054),
- Streikunterstützungen (>BFH vom 24.10.1990 - BStBl 1991 II S. 337),
- Verzicht auf ein testamentarisch vermachtes obligatorisches Wohnrecht gegen Entgelt im privaten Bereich (>BFH vom 9.8.1990 - BStBl II S. 1026),
- Vereinbarung wertmindernder Beschränkung des Grundstückseigentums gegen Entgelt zur Vermeidung eines ansonsten zulässigen Enteignungsverfahrens (>BFH vom 17.5.1995 - BStBl II S. 640),
- Zahlungen von einem pflegebedürftigen Angehörigen für seine Pflege im Rahmen des familiären Zusammenlebens (>BFH vom 14.9.1999 - BStBl II S. 776),
- Entgelte aus der Vermietung eines in die Luftfahrzeugrolle eingetragenen Flugzeugs (>BFH vom 2.5.2000 - BStBl II S. 467); >H 15.7 (3) Flugzeug,
- Entgelte aus Telefonsex (>BFH vom 23.2.2000 - BStBl II S. 610),

>H 15.4 (Sittenwidrige Betätigung),

- Entgelte für den Verzicht auf ein dingliches Recht (Aufhebung einer eingetragenen Dienstbarkeit alten Rechts) eines Grundstückseigentümers am Nachbargrundstück (>BFH vom 19.12.2000 - BStBl 2001 II S. 391),
- Erlöse aus der Veräußerung einer Zufallserfindung (>BFH vom 10.9.2003 - BStBl 2004 II S. 218),
- Entgelte für die Inanspruchnahme eines Grundstücks im Zuge baulicher Maßnahmen auf dem Nachbargrundstück (>BFH vom 2.3.2004 - BStBl II S. 507); >aber H 21.2 (Einnahmen),
- An den Versicherungsnehmer weiterleitete Versicherungsprovisionen des Versicherungsvertreters (>BFH vom 2.3.2004 - BStBl II S. 506),
- Entgelte für Verzicht auf Nachbarrechte im Zusammenhang mit der Veräußerung des betreffenden Grundstücks (>BFH vom 18.5.2004 - BStBl II S. 874),
- Provision an den Erwerber eines Grundstücks, wenn der Provision keine eigene Leistung des Erwerbers gegenüber steht (>BFH vom 16.3.2004 - BStBl II S. 1046),
- Reugeld wegen Rücktritts vom Kaufvertrag z. B. über ein Grundstück des Privatvermögens (>BFH vom 24.8.2006 - BStBl 2007 II S. 44).

Rückzahlung von Einnahmen

Die Rückzahlung von Einnahmen i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG in einem späteren VZ ist im Abflusszeitpunkt in voller Höhe steuermindernd zu berücksichtigen. Das Verlustausgleichsverbot und Verlustabzugsverbot des § 22 Nr. 3 Satz 3 EStG steht nicht entgegen (>BFH vom 26.1.2000 - BStBl II S. 396).

Verlustvor- und -rücktrag

Zur Anwendung des § 10d EStG im Rahmen des § 22 Nr. 3 EStG >BMF vom 29.11.2004 (BStBl I S. 1097).

Werbungskosten

Treffen mehrere Stpfl. die Abrede, sich ringweise Lebensversicherungen zu vermitteln und die dafür erhaltenen Provisionen an den jeweiligen Versicherungsnehmer weiterzugeben, kann die als Gegenleistung für die Vermittlung von der Versicherungsgesellschaft vereinnahmte und nach § 22 Nr. 3 EStG steuerbare Provision nicht um den Betrag der Provision als Werbungskosten gemindert werden, die der Stpfl. an den Versicherungsnehmer weiterleiten muss, wenn er umgekehrt einen Auskehrungsanspruch gegen denjenigen hat, der den Abschluss seiner Versicherung vermittelt (>BFH vom 20.1.2009 - BStBl II S. 532).

Zeitpunkt des Werbungskostenabzugs

Werbungskosten sind bei den Einkünften aus einmaligen (sonstigen) Leistungen auch dann im Jahre des Zuflusses der Einnahme abziehbar, wenn sie vor diesem Jahr angefallen sind oder nach diesem Jahr mit Sicherheit anfallen werden. Entstehen künftig Werbungskosten, die im Zuflussjahr noch nicht sicher vorhersehbar waren, ist die Veranlagung des Zuflussjahres gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (>BFH vom 3.6.1992 - BStBl II S. 1017).

H 22.9 Besteuerung von Bezügen i. S. d. § 22 Nr. 4 EStG

Werbungskosten

Soweit ein Abgeordneter zur Abgeltung von durch das Mandat veranlassten Aufwendungen eine nach § 3 Nr. 12 EStG steuerfreie Aufwandsentschädigung erhält, schließt dies nach § 22 Nr. 4 Satz 2 EStG den Abzug jeglicher mandatsbedingter Aufwendungen, auch von Sonderbeiträgen an eine Partei, als Werbungskosten aus (>BFH vom 29.3.1983 - BStBl II S. 601, vom 3.12.1987 - BStBl 1988 II S. 266, vom 8.12.1987 - BStBl 1988 II S. 433 und vom 23.1.1991 - BStBl II S. 396). Derzeit werden nur in Nordrhein-Westfalen und Schleswig-Holstein keine steuerfreien Aufwandsentscheidungen gezahlt.

Kosten eines erfolglosen Wahlkampfes dürfen nach § 22 Nr. 4 Satz 3 EStG nicht als Werbungskosten abgezogen werden (>BFH vom 8.12.1987 - BStBl 1988 II S. 435).

H 22.10 Besteuerung von Leistungen i. S. d. § 22 Nr. 5 EStG

Besteuerung von Leistungen nach § 22 Nr. 5 EStG

>BMF vom 20.1.2009 (BStBl I S. 273)

(Anhang 1a)

Mitteilung über steuerpflichtige Leistungen aus einem Altersvorsorgevertrag oder aus einer betrieblichen Altersversorgung

Amtlicher Vordruck >BMF vom 23.3.2009 (BStBl I S. 489)

H 22a Rentenbezugsmitteilungen an die zentrale Stelle

Anwendungsschreiben

>BMF vom 30.1.2008 (BStBl I S. 390) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 18.9.2008 (BStBl I S. 887), Rz. 160 ff.

(Anhang 1a)

H 23 Private Veräußerungsgeschäfte

Allgemeines

Die Hinweise zur Anwendung des § 23 EStG bei Veräußerungsgeschäften mit Wertpapieren und bei Termingeschäften gelten für den VZ 2009 nur in Übergangsfällen (Anschaffung vor dem 1.1.2009, >§ 52a Abs. 11 Satz 4 und 6 EStG). Zu der für diese Übergangsfälle geltenden Rechtslage >H 23 EStH 2008.

Anschaffung

Zu Anschaffungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge und bei Erbauseinandersetzung >BMF vom 13.1.1993 (BStBl I S. 80) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 26.2.2007 (BStBl I S. 269) und vom 14.3.2006 (BStBl I S. 253).

(Anhang 13)

>Enteignung

Anschaffung ist auch

- die Abgabe eines Meistgebots in einer Zwangsversteigerung (>BFH vom 27.8.1997 - BStBl 1998 II S. 135),
- der Erwerb auf Grund eines Ergänzungsvertrags, wenn damit erstmalig ein Anspruch auf Übertragung eines Miteigentumsanteils rechtswirksam entsteht (>BFH vom 17.12.1997 - BStBl 1998 II S. 343),
- der entgeltliche Erwerb eines Anspruchs auf Rückübertragung eines Grundstücks nach dem VermG (Restitutionsanspruch) (>BFH vom 13.12.2005 - BStBl 2006 II S. 513).

Keine Anschaffung ist

- der unentgeltliche Erwerb eines Wirtschaftsguts, z. B. durch Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkung (>BFH vom 4.7.1950 - BStBl 1951 III S. 237, vom 22.9.1987 - BStBl 1988 II S. 250 und vom 12.7.1988 - BStBl II S. 942, >Veräußerungsfrist),
- der Erwerb kraft Gesetzes oder eines auf Grund gesetzlicher Vorschriften ergangenen Hoheitsaktes (>BFH vom 19.4.1977 - BStBl II S. 712),

- die Rückübertragung von enteignetem Grundbesitz oder dessen Rückgabe nach Aufhebung der staatlichen Verwaltung auf Grund des VermG vom 23.9.1990 i. d. F. der Bekanntmachung vom 21.12.1998 (> BGBl. I S. 4026, § 52 Abs. 2 Satz 2 D-Markbilanzgesetz i. d. F. vom 28.7.1994 - DMBilG - BGBl. I S. 1842); >hierzu auch BMF vom 11.1.1993 - BStBl I S. 18,
- die Einbringung von Grundstücken durch Bruchteilseigentümer zu unveränderten Anteilen in eine personenidentische GbR mit Vermietungseinkünften (>BFH vom 6.10.2004 - BStBl 2005 II S. 324 und BFH vom 2.4.2008 - BStBl II S. 679).

Anschaffungskosten

Der Begriff "Anschaffungskosten" in § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG ist mit dem Begriff der Anschaffungskosten in § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG identisch (>BFH vom 19.12.2000 - BStBl 2001 II S. 345).

Enteignung

Veräußert ein Stpfl. zur Abwendung einer unmittelbar drohenden Enteignung ein Grundstück und erwirbt er in diesem Zusammenhang ein Ersatzgrundstück, liegt hierin keine Veräußerung und Anschaffung i. S. d. § 23 EStG (>BFH vom 29.6.1962 - BStBl III S. 387 und vom 16.1.1973 - BStBl II S. 445). Veräußertes und angeschafftes Grundstück bilden in diesem Fall für die Anwendung des § 23 EStG eine Einheit. Für die Berechnung der Veräußerungsfrist ist daher nicht der Tag der Anschaffung des Ersatzgrundstücks, sondern der Tag maßgebend, zu dem das veräußerte Grundstück angeschafft wurde (>BFH vom 5.5.1961 - BStBl III S. 385). Ersetzt der Stpfl. im Zusammenhang mit der drohenden Enteignung einer Teilfläche auch die nicht unmittelbar betroffenen Grundstücksteile, handelt es sich insoweit um eine Anschaffung und Veräußerung i. S. d. § 23 EStG (>BFH vom 7.12.1976 - BStBl 1977 II S. 209).

Freigrenze

- Haben beide zusammenveranlagten Ehegatten Veräußerungsgewinne erzielt, steht jedem Ehegatten die Freigrenze des § 23 Abs. 3 EStG - höchstens jedoch bis zur Höhe seines Gesamtgewinns aus privaten Veräußerungsgeschäften - zu (>BVerfG vom 21.2.1961 - BStBl I S. 55).
- >BMF vom 5.10.2000 (BStBl I S. 1383), Rz. 41

  (Anhang 26)

Fristberechnung

>Veräußerungsfrist

Gegenstände des täglichen Gebrauchs

Der Anwendungsbereich des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG umfasst auch die Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs, die kein Wertsteigerungspotenzial besitzen, wie z. B. einen Gebrauchtkraftwagen (>BFH vom 22.4.2008 - BStBl 2009 II S. 296).

Grundstücksgeschäfte

Zweifelsfragen bei der Besteuerung privater Grundstücksgeschäfte >BMF vom 5.10.2000 (BStBl I S. 1383) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 7.2.2007 (BStBl I S. 262)

(Anhang 26)

Identisches Wirtschaftsgut

- Ein privates Veräußerungsgeschäft ist auch anzunehmen, wenn ein unbebautes Grundstück parzelliert und eine Parzelle innerhalb der Veräußerungsfrist veräußert wird (>BFH vom 19.7.1983 - BStBl 1984 II S. 26).
- >Enteignung

Schuldzinsen

>Werbungskosten

Spekulationsabsicht

Für das Entstehen der Steuerpflicht ist es unerheblich, ob der Stpfl. in spekulativer Absicht gehandelt hat (>Beschluss des BVerfG vom 9.7.1969 - BStBl 1970 II S. 156 und BFH vom 2.5.2000 - BStBl II S. 469).

Veräußerung

>Enteignung

Als Veräußerung i. S. d. § 23 Abs. 1 EStG ist auch anzusehen

- unter besonderen Umständen die Abgabe eines bindenden Angebots (>BFH vom 23.9.1966 - BStBl 1967 III S. 73, vom 7.8.1970 - BStBl II S. 806 und vom 19.10.1971 - BStBl 1972 II S. 452).
- der Abschluss eines bürgerlich-rechtlich wirksamen, beide Vertragsparteien bindenden Vorvertrags (>BFH vom 13.12.1983 - BStBl 1984 II S. 311).
- unter den Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 AO der Abschluss eines unvollständig beurkundeten und deswegen nach den § 313 Satz 1 BGB, § 125 HGB formunwirksamen Kaufvertrags (>BFH vom 15.12.1993 - BStBl 1994 II S. 687).
- die Übertragung aus dem Privatvermögen eines Gesellschafters in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (>BMF vom 29.3.2000 - BStBl I S. 462 und BMF vom 26.11.2994 - BStBl I S. 1190).
- die Veräußerung des rückübertragenen Grundstücks bei entgeltlichem Erwerb des Restitutionsanspruchs nach dem VermG (>BFH vom 13.12.2005 - BStBl 2006 II S. 513).

Keine Veräußerung ist

die Rückabwicklung eines Anschaffungsgeschäfts wegen irreparabler Vertragsstörungen (>BFH vom 27.6.2006 - BStBl 2007 II S. 162).

Veräußerungsfrist

- >Enteignung,
- Die **nachträgliche Genehmigung** eines zunächst schwebend unwirksamen Vertrags durch einen der Vertragspartner wirkt für die Fristberechnung nicht auf den Zeitpunkt der Vornahme des Rechtsgeschäfts zurück (>BFH vom 2.10.2001 - BStBl 2002 II S. 10).
- Bei Veräußerung eines im Wege der **Gesamtrechtsnachfolge** erworbenen Wirtschaftsguts ist bei der Berechnung der Veräußerungsfrist von dem Zeitpunkt des entgeltlichen Erwerbs durch den Rechtsvorgänger auszugehen (>BFH vom 12.7.1988 - BStBl II S. 942). Das Gleiche gilt auch für ein im Wege der unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolge erworbenes Wirtschaftsgut >§ 23 Abs. 1 Satz 3 EStG.
- Für die Berechnung der Veräußerungsfrist des § 23 Abs. 1 EStG ist grundsätzlich das der >Anschaffung oder >Veräußerung zu Grunde liegende **obligatorische Geschäft** maßgebend (>BFH vom 15.12.1993 - BStBl 1994 II S. 687).

Veräußerungspreis

- Wird infolge von Meinungsverschiedenheiten über die Formgültigkeit des innerhalb der Veräußerungsfrist abgeschlossenen Grundstückskaufvertrages der Kaufpreis erhöht, kann der erhöhte Kaufpreis auch dann Veräußerungspreis i. S. v. § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG sein, wenn die Erhöhung nach Ablauf der Veräußerungsfrist vereinbart und beurkundet wird (>BFH vom 15.12.1993 - BStBl 1994 II S. 687).
- Zum Veräußerungspreis gehört auch das Entgelt für den Verzicht auf Nachbarrechte im Zusammenhang mit der Veräußerung des betreffenden Grundstücks (>BFH vom 18.5.2004 - BStBl II S. 874).

Verfassungsmäßigkeit

Die Beschränkung des Verlustausgleichs bei privaten Veräußerungsgeschäften durch § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG ist verfassungsgemäß (>BFH vom 18.10.2006 - BStBl 2007 II S. 659).

Verlustvor- und -rücktrag

Zur Anwendung des § 10d EStG im Rahmen des § 23 EStG >BMF vom 29.11.2004 (BStBl I S. 1097).

Werbungskosten

Werbungskosten sind grundsätzlich alle durch ein Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 EStG veranlassten Aufwendungen (z. B. Schuldzinsen), die weder zu den (nachträglichen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten des veräußerten Wirtschaftsguts gehören, einer vorrangigen Einkunftsart zuzuordnen sind noch wegen privater Nutzung unter das Abzugsverbot des § 12 EStG fallen. Planungsaufwendungen zur Baureifmachung eines unbebauten Grundstücks (Baugenehmigungsgebühren, Architektenhonorare) können als Werbungskosten im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns abziehbar sein, wenn von Anfang an Veräußerungsabsicht bestanden hat (>BFH vom 12.12.1996 - BStBl 1997 II S. 603). Abziehbar können z. B. auch Erhaltungsaufwendungen sein, soweit sie allein oder ganz überwiegend durch die Veräußerung des Mietobjekts veranlasst sind (>BFH vom 14.12.2004 - BStBl 2005 II S. 343).

Durch ein privates Veräußerungsgeschäft veranlasste Werbungskosten sind nach § 23 Abs. 3 EStG - abweichend vom Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 EStG - in dem Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem der Verkaufserlös zufließt (>BFH vom 17.7.1991 - BStBl II S. 916). Fließt der Verkaufserlös in mehreren VZ zu, sind sämtliche Werbungskosten zunächst mit dem im ersten Zuflussjahr erhaltenen Teilerlös und ein etwa verbleibender Werbungskostenüberschuss mit den in den Folgejahren erhaltenen Teilerlösen zu verrechnen (>BFH vom 3.6.1992 - BStBl II S. 1017).

Wird ein Gebäude, das zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden sollte, vor dem Selbstbezug und innerhalb der Veräußerungsfrist wieder veräußert, mindern nur solche Grundstücksaufwendungen den Veräußerungsgewinn, die auf die Zeit entfallen, in der der Stpfl. bereits zum Verkauf des Objekts entschlossen war (>BFH vom 16.6.2004 - BStBl 2005 II S. 91).

Durch die Verpflichtung zur lastenfreien Veräußerung von Grundbesitz veranlasste Vorfälligkeitsentschädigungen sind als Werbungskosten zu berücksichtigen (>BFH vom 6.12.2005 - BStBl 2006 II S. 265).

Wiederkehrende Leistungen

Zur Ermittlung des Gewinns bei Veräußerungsgeschäften gegen wiederkehrende Leistungen und bei der Umschichtung von existenzsichernden Wirtschaftseinheiten >BMF vom 16.9.2004 (BStBl I S. 922), Rz. 28 - 31 und 68.

(Anhang 13)

H 24.1 Begriff der Entschädigung i. S. d. § 24 Nr. 1 EStG

Abzugsfähige Aufwendungen

Bei der Ermittlung der Entschädigung i. S. d. § 24 Nr. 1 EStG sind von den Bruttoentschädigungen nur die damit in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzuziehen (>BFH vom 26.8.2004 - BStBl 2005 II S. 215).

Allgemeines

- § 24 EStG schafft keinen neuen Besteuerungstatbestand, sondern weist die in ihm genannten Einnahmen nur der Einkunftsart zu, zu der die entgangenen oder künftig

entgehenden Einnahmen gehört hätten, wenn sie erzielt worden wären (>BFH vom 12.6.1996 - BStBl II S. 516).

- Wegen einer anstelle der Rückübertragung von enteignetem Grundbesitz gezahlten Entschädigung nach dem Gesetz zur Regelung offener Vermögensfragen vom 23.9.1990 in der Fassung vom 3.8.1992 >BMF vom 11.1.1993 (BStBl I S. 18).

Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter

- Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter nach § 89b HGB gehören auch dann zu den Entschädigungen i. S. d. § 24 Nr. 1 Buchstabe c EStG, wenn sie zeitlich mit der Aufgabe der gewerblichen Tätigkeit zusammenfallen (>BFH vom 5.12.1968 - BStBl 1969 II S. 196).
- Ausgleichszahlungen an andere Kaufleute als Handelsvertreter, z. B. Kommissionsagenten oder Vertragshändler, sind wie Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter zu behandeln, wenn sie in entsprechender Anwendung des § 89b HGB geleistet werden (>BFH vom 12.10.1999 - BStBl 2000 II S. 220).
- Ausgleichszahlungen i. S. d. § 89b HGB gehören nicht zu den Entschädigungen nach § 24 Nr. 1 Buchstabe c EStG, wenn ein Nachfolgevertreter aufgrund eines selbständigen Vertrags mit seinem Vorgänger dessen Handelsvertretung oder Teile davon entgeltlich erwirbt. Ein selbständiger Vertrag liegt aber nicht vor, wenn der Nachfolger es übernimmt, die vertretenen Firmen von Ausgleichsansprüchen freizustellen (>BFH vom 31.5.1972 - BStBl II S. 899 und vom 25.7.1990 - BStBl 1991 II S. 218).

Entschädigungen i. S. d. § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG

Die Entschädigung i. S. d. § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG muss als Ersatz für unmittelbar entgangene oder entgehende konkrete Einnahmen gezahlt werden (>BFH vom 9.7.1992 - BStBl 1993 II S. 27).

Für den Begriff der Entschädigung nach § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG ist nicht entscheidend, ob das zur Entschädigung führende Ereignis ohne oder gegen den Willen des Stpfl. eingetreten ist. Eine Entschädigung i. S. d. § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG kann vielmehr auch vorliegen, wenn der Stpfl. bei dem zum Einnahmeausfall führenden Ereignis selbst mitgewirkt hat. Ist dies der Fall, muss der Stpfl. bei Aufgabe seiner Rechte aber unter erheblichem wirtschaftlichen, rechtlichen oder tatsächlichen Druck gehandelt haben; keinesfalls darf er das schadenstiftende Ereignis aus eigenem Antrieb herbeigeführt haben. Der Begriff des Entgehens schließt freiwilliges Mitwirken oder gar die Verwirklichung eines eigenen Strebens aus (>BFH vom 20.7.1978 - BStBl 1979 II S. 9, vom 16.4.1980 - BStBl II S. 393, vom 9.7.1992 - BStBl 1993 II S. 27 und vom 4.9.2002 - BStBl 2003 II S. 177).

Die an die Stelle der Einnahmen tretende Ersatzleistung nach § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG muss auf einer **neuen** Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruhen. Zahlungen, die zur Erfüllung eines Anspruchs geleistet werden, sind keine Entschädigungen i. S. d. § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG, wenn die vertragliche Grundlage bestehen geblieben ist und sich nur die Zahlungsmodalität geändert hat (>BFH vom 25.8.1993 - BStBl 1994 II S. 167, vom 10.10.2001 - BStBl 2002 II S. 181 und vom 6.3.2002 - BStBl II S. 516).

Entschädigungen nach § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG:

- Abfindung wegen **Auflösung eines Dienstverhältnisses**, wenn Arbeitgeber die Beendigung veranlasst hat (>BFH vom 20.10.1978 - BStBl 1979 II S. 176 und vom 22.1.1988 - BStBl II S. 525); hierzu gehören auch Vorruhestandsgelder, die auf Grund eines Manteltarifvertrags vereinbart werden (>BFH vom 16.6.2004 - BStBl II S. 1055),
- Abstandszahlung eines **Mietinteressenten** für die Entlassung aus einem Vormietvertrag (>BFH vom 21.8.1990 - BStBl 1991 II S. 76),
- Aufwandsersatz, soweit er über den Ersatz von Aufwendungen hinaus auch den **Ersatz von ausgefallenen steuerbaren Einnahmen** bezweckt (>BFH vom 26.2.1988 - BStBl II S. 615),
- Abfindung anlässlich der **Liquidation** einer Gesellschaft an einen Gesellschafter-Geschäftsführer, wenn auch ein gesellschaftsfremder Unternehmer im Hinblick auf die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft die Liquidation beschlossen hätte (>BFH vom 4.9.2002 - BStBl 2003 II S. 177),
- Abfindung, die der Gesellschafter-Geschäftsführer, der seine GmbH-Anteile veräußert, für den **Verzicht auf seine Pensionsansprüche** gegen die GmbH erhält, falls der Käufer den Erwerb des Unternehmens von der Nichtübernahme der Pensionsverpflichtung abhängig macht

(>BFH vom 10.4.2003 - BStBl II S. 748). Entsprechendes gilt für eine Entschädigung für die durch den Erwerber veranlasste Aufgabe der Geschäftsführertätigkeit (>BFH vom 13.8.2003 - BStBl 2004 II S. 106),

- Abfindung wegen **Auflösung eines Dienstverhältnisses**, auch wenn bereits bei Beginn des Dienstverhältnisses ein Ersatzanspruch für den Fall der betriebsbedingten Kündigung oder Nichtverlängerung des Dienstverhältnisses vereinbart wird (>BFH vom 10.9.2003 - BStBl 2004 II S. 349),
- Schadensersatz infolge einer schuldhaft **verweigerten Wiedereinstellung** (>BFH vom 6.7.2005 - BStBl 2006 II S. 55),
- Leistungen wegen einer **Körperverletzung** nur insoweit, als sie den Verdienstausfall ersetzen (>BFH vom 21.1.2004 - BStBl II S. 716),
- **Mietentgelte**, die der **Restitutionsberechtigte** vom Verfügungsberechtigten nach § 7 Abs. 7 Satz 2 VermG erlangt (>BFH vom 11.1.2005 - BStBl II S. 450).

Keine Entschädigungen nach § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG:

- Abfindung, die bei Abschluss oder während des Arbeitsverhältnisses für den Verlust späterer **Pensionsansprüche**infolge Kündigung vereinbart wird (>BFH vom 6.3.2002 - BStBl II S. 516),
- Abfindung, die bei Fortsetzung des Arbeitnehmerverhältnisses für **Verzicht auf Tantiemeanspruch** gezahlt wird (>BFH vom 10.10.2001 - BStBl 2002 II S. 347),
- Abfindung nach vorausgegangener freiwilliger **Umwandlung zukünftiger Pensionsansprüche** (>BFH vom 6.3.2002 - BStBl II S. 516),
- Entgelt für den Verzicht auf ein testamentarisch vermachtes **obligatorisches Wohnrecht** (>BFH vom 9.8.1990 - BStBl II S. 1026),
- **Pensionsabfindung**, wenn der Arbeitnehmer nach Eheschließung zur Herstellung der ehelichen Lebensgemeinschaft gekündigt hat (>BFH vom 21.6.1990 - BStBl II S. 1020),
- **Streikunterstützung** (>BFH vom 24.10.1990 - BStBl 1991 II S. 337),
- Zahlung einer Vertragspartei, die diese wegen einer **Vertragsstörung** im Rahmen des Erfüllungsinteresses leistet, und zwar einschließlich der Zahlung für den **entgangenen Gewinn** i. S. d. § 252 BGB. Dies gilt unabhängig davon, ob der Stpfl. das Erfüllungsinteresse im Rahmen des bestehenden und verletzten Vertrags durchsetzt oder zur Abgeltung seiner vertraglichen Ansprüche einer ergänzenden vertraglichen Regelung in Form eines Vergleichs zustimmt (>BFH vom 27.7.1978 - BStBl 1979 II S. 66, 69, 71, vom 3.7.1986 - BStBl II S. 806, vom 18.9.1986 - BStBl 1987 II S. 25 und vom 5.10.1989 - BStBl 1990 II S. 155),
- Zahlung für das Überspannen von Grundstücken mit **Hochspannungsfreileitungen** (>BFH vom 19.4.1994 - BStBl II S. 640),
- Zahlung an Arbeitnehmer, wenn das zugrunde liegende **Arbeitsverhältnis** (z. B. bei Betriebsübergang nach § 613a BGB) **nicht beendet** wird (>BFH vom 10.10.2001 - BStBl 2002 II S. 181),
- Erlös für die **Übertragung von Zuckerrübenlieferrechten** eines Landwirtes (>BFH vom 28.2.2002 - BStBl II S. 658).

Entschädigungen i. S. d. § 24 Nr. 1 Buchstabe b EStG

§ 24 Nr. 1 Buchstabe b EStG erfasst Entschädigungen, die als Gegenleistung für den Verzicht auf eine mögliche Einkunftserzielung gezahlt werden. Eine Entschädigung i. S. d. § 24 Nr. 1 Buchstabe b EStG liegt auch vor, wenn die Tätigkeit mit Willen oder mit Zustimmung des Arbeitnehmers aufgegeben wird. Der Ersatzanspruch muss nicht auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruhen. Die Entschädigung für die Nichtausübung einer Tätigkeit kann auch als Hauptleistungspflicht vereinbart werden (>BFH vom 12.6.1996 - BStBl II S. 516).

Entschädigungen nach § 24 Nr. 1 Buchstabe b EStG:

- Abfindungszahlung, wenn der Stpfl. von einem ihm tarifvertraglich eingeräumten **Optionsrecht**, gegen Abfindung aus dem Arbeitsverhältnis auszuscheiden, Gebrauch macht (>BFH vom 8.8.1986 - BStBl 1987 II S. 106),
- Entgelt für ein im Arbeitsvertrag vereinbartes **Wettbewerbsverbot** (>BFH vom 13.2.1987 - BStBl II S. 386 und vom 16.3.1993 - BStBl II S. 497),
- Entgelt für ein **umfassendes Wettbewerbsverbot**, das im Zusammenhang mit der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses vereinbart worden ist (>BFH vom 12.6.1996 - BStBl II S. 516),

- Entgelt für ein **umfassendes Wettbewerbsverbot** auch dann, wenn die dadurch untersagten Tätigkeiten verschiedenen Einkunftsarten zuzuordnen sind (>BFH vom 23.2.1999 - BStBl II S. 590),
- Abfindung, die ein angestellter **Versicherungsvertreter** von seinem Arbeitgeber für den Verzicht auf eine mögliche künftige Einkunftserzielung durch die Verkleinerung seines Bezirks erhält (>BFH vom 23.1.2001 - BStBl II S. 541).

Keine Entschädigungen nach § 24 Nr. 1 Buchstabe b EStG:

- Abfindung an Arbeitnehmer für die **Aufgabe eines gewinnabhängigen Tantiemeanspruchs** (>BFH vom 10.10.2001 - BStBl 2002 II S. 347).
- Erlös für die **Übertragung von Zuckerrübenlieferrechten** eines Landwirtes (>BFH vom 28.2.2002 - BStBl II S. 658).

Steuerbegünstigung nach § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG

Wegen der Frage, unter welchen Voraussetzungen Entschädigungen i. S. d. § 24 Nr. 1 EStG der Steuerbegünstigung nach § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG unterliegen >R 34.3.

H 24.2 Nachträgliche Einkünfte

Ermittlung der nachträglichen Einkünfte

Nach der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe anfallende nachträgliche Einkünfte sind in sinngemäßer Anwendung des § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln (>BFH vom 22.2.1978 - BStBl II S. 430).

Nachträgliche Einnahmen sind:

- Ratenweise gezahltes Auseinandersetzungsguthaben in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen Nennbetrag und Auszahlungsbetrag der Rate, wenn ein aus einer Personengesellschaft ausgeschiedener Gesellschafter verlangen darf, dass alljährlich die Rate nach dem jeweiligen Preis eines Sachwertes bemessen wird (>BFH vom 16.7.1964 - BStBl III S. 622).
- Versorgungsrenten, die auf früherer gewerblicher oder freiberuflicher Tätigkeit des Stpfl. oder seines Rechtsvorgängers beruhen (>BFH vom 10.10.1963 - BStBl III S. 592).

Nachträgliche Betriebsausgaben/Werbungskosten

sind:

- Betriebssteuern, wenn bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG auf den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe keine Schlussbilanz erstellt wurde, und dies nicht zur Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile geschah (>BFH vom 13.5.1980 - BStBl II S. 692).
- Schuldzinsen für Verbindlichkeiten, die bis zur Vollbeendigung eines Gewerbebetriebs trotz Verwertung des Aktivvermögens nicht abgedeckt werden, auch wenn die Verbindlichkeiten durch Grundpfandrechte an einem privaten Grundstück gesichert sind oder eine Umschuldung durchgeführt worden ist (>BFH vom 11.12.1980 - BStBl 1981 II S. 460, 461 und 462).
- Schuldzinsen für während des Bestehens des Betriebs entstandene und bei Betriebsveräußerung zurückbehaltene Verbindlichkeiten, soweit der Veräußerungserlös und der Verwertungserlös aus zurückbehaltenen Aktivwerten nicht zur Schuldentilgung ausreicht; darüber hinaus Schuldzinsen auch dann noch und so lange, als der Schuldentilgung Auszahlungshindernisse hinsichtlich des Veräußerungserlöses, Verwertungshindernisse hinsichtlich der zurückbehaltenen Aktivwerte oder Rückzahlungshindernisse hinsichtlich der früheren Betriebsschulden entgegenstehen (>BFH vom 19.1.1982 - BStBl II S. 321, vom 27.11.1984 - BStBl 1985 II S. 323 und vom 12.11.1997 - BStBl 1998 II S. 144); bei Personengesellschaften >H 4.2 (15) Betriebsaufgabe oder -veräußerung im Ganzen.
- Schuldzinsen für betrieblich begründete Verbindlichkeiten nach Übergang des Betriebs zur Liebhaberei, wenn und soweit die zugrunde liegenden Verbindlichkeiten nicht durch eine mögliche Verwertung von Aktivvermögen beglichen werden können (>BFH vom 15.5.2002 - BStBl II S. 809 und vom 31.7.2002 - BStBl 2003 II S. 282).

- Zinsanteile von Rentenzahlungen, wenn der Rentenberechtigte einer mit den Erlösen aus der Betriebsaufgabe möglichen Ablösung der betrieblich veranlassten Rentenverpflichtung nicht zustimmt (>BFH vom 22.9.1999 - BStBl 2000 II S. 120).
- Nach Aufgabe der Vermietungstätigkeit gezahlte Schuldzinsen für Kreditmittel, die zur Finanzierung sofort abziehbarer Werbungskosten während der Vermietungsphase verwendet worden sind. Es kommt nicht darauf an, ob ein etwaiger Veräußerungserlös zur Schuldentilgung ausgereicht hätte (>BMF vom 3.5.2006 - BStBl I S. 363).

sind nicht:

- Schuldzinsen, soweit es der Stpfl. bei Aufgabe eines Gewerbebetriebs unterlässt, vorhandene Aktiva zur Tilgung der Schulden einzusetzen (>BFH vom 11.12.1980 - BStBl 1981 II S. 463 und vom 21.11.1989 - BStBl 1990 II S. 213), diese Schuldzinsen können jedoch Werbungskosten bei einer anderen Einkunftsart sein (>BFH vom 19.8.1998 - BStBl 1999 II S. 353 und vom 28.3.2007 - BStBl II S. 642, >H 21.2 - Finanzierungskosten -). Bei Personengesellschaften >H 4.2 (15) Betriebsaufgabe oder -veräußerung im Ganzen.
- Schuldzinsen für vom übertragenden Gesellschafter bei Veräußerung eines Gesellschaftsanteils mit befreiender Wirkung gegenüber der Gesellschaft und dem eintretenden Gesellschafter übernommene Gesellschaftsschulden (>BFH vom 28.1.1981 - BStBl II S. 464).
- Schuldzinsen, die auf die Zeit nach Beendigung der Nutzung zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entfallen, wenn die Kreditmittel der Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten gedient haben (>BFH vom 16.9.1999 - BStBl 2001 II S. 528).
- Schuldzinsen, die noch nach der Zwangsversteigerung eines zuvor vermieteten Gebäudes entstehen, weil der Veräußerungserlös nicht zur Tilgung der ursprünglichen Kredite ausreicht (>BFH vom 12.11.1991 - BStBl 1992 II S. 289).
- Schuldzinsen, die auf Zeit nach Veräußerung einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG entfallen (>BFH vom 9.8.1983 - BStBl 1984 II S. 29).
- Schuldzinsen für Verbindlichkeiten, die nicht während des Bestehens des Betriebs entstanden, sondern Folge der Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs sind (>BFH vom 12.11.1997 - BStBl 1998 II S. 144).

Rechtsnachfolger

- Der Begriff des Rechtsnachfolgers umfasst sowohl den bürgerlich-rechtlichen Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolger als auch denjenigen, dem z. B. aufgrund eines von einem Gewerbetreibenden abgeschlossenen Vertrags zugunsten Dritter (§ 328 BGB) Einnahmen zufließen, die auf der gewerblichen Betätigung beruhen (>BFH vom 25.3.1976 - BStBl II S. 487).
- Fließen nachträgliche Einkünfte dem Rechtsnachfolger zu, so sind sie nach den in seiner Person liegenden Besteuerungsmerkmalen zu versteuern (>BFH vom 29.7.1960 - BStBl III S. 404).
- Nachträglich zugeflossene Rentenzahlungen werden dem Erben auch dann als nachträgliche Einkünfte zugerechnet, wenn sie vom Testamentsvollstrecker zur Erfüllung von Vermächtnissen verwendet werden (>BFH vom 24.1.1996 - BStBl II S. 287).

H 24a Altersentlastungsbetrag

Altersentlastungsbetrag bei Ehegatten

Im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten ist der Altersentlastungsbetrag jedem Ehegatten, der die altersmäßigen Voraussetzungen erfüllt, nach Maßgabe der von ihm bezogenen Einkünfte zu gewähren (>BFH vom 22.9.1993 - BStBl 1994 II S. 107).

Berechnung des Altersentlastungsbetrags

Der Altersentlastungsbetrag ist von der S. d. E. zur Ermittlung des G. d. E. abzuziehen (>R 2).

Beispiel 1:

Der Stpfl. hat im VZ 2004 das 64. Lebensjahr vollendet. Im VZ 2009 wurden erzielt:

Arbeitslohn	14.000 EUR
darin enthalten:	
Versorgungsbezüge in Höhe von	6.000 EUR
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	500 EUR
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 1.500 EUR

Der Altersentlastungsbetrag beträgt 40 % des Arbeitslohns (14.000 EUR - 6.000 EUR = 8.000 EUR), das sind 3.200 EUR, höchstens jedoch 1.900 EUR. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung werden für die Berechnung des Altersentlastungsbetrags nicht berücksichtigt, weil ihre Summe negativ ist (- 1.500 EUR + 500 EUR = - 1.000 EUR).

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1, jedoch hat der Stpfl. im VZ 2008 das 64. Lebensjahr vollendet.

Der Altersentlastungsbetrag beträgt 33,6 % des Arbeitslohnes (14.000 EUR abzüglich Versorgungsbezüge 6.000 EUR = 8.000 EUR), das sind 2.688 EUR, höchstens jedoch 1.596 EUR.

Lohnsteuerabzug

Die Berechnung des Altersentlastungsbetrags beim Lohnsteuerabzug hat keine Auswirkung auf die Berechnung im Veranlagungsverfahren (>R 39b.4 Abs. 3 LStR 2008).

H 24b Entlastungsbetrag für Allein erziehende

Anwendungsschreiben

>BMF vom 29.10.2004 (BStBl I S. 1042)

(Anhang 12a)

H 25 Verfahren bei der getrennten Veranlagung von Ehegatten nach § 26a EStG

Härteregelung

Die Härteregelung des § 46 Abs. 3 und 5 EStG gilt auch bei Arbeitnehmern, die nach § 25 EStG zu veranlagen sind (>BFH vom 10.1.1992 - BStBl II S. 720).

Unterzeichnung durch einen Bevollmächtigten

Kehrt ein ausländischer Arbeitnehmer auf Dauer in sein Heimatland zurück, kann dessen Einkommensteuer-Erklärung ausnahmsweise durch einen Bevollmächtigten unter Offenlegung des Vertretungsverhältnisses unterzeichnet werden (>BFH vom 10.4.2002 - BStBl II S. 455).

H 26 Voraussetzungen für die Anwendung des § 26 EStG

Allgemeines

- Welche Personen **Ehegatten** i. S. d. § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG sind, bestimmt sich **nach bürgerlichem Recht** (>BFH vom 21.6.1957 - BStBl III S. 300).
- **Bei Ausländern** sind die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für jeden Beteiligten nach den Gesetzen des Staates zu beurteilen, dem er angehört. Die Anwendung eines ausländischen

Gesetzes ist jedoch ausgeschlossen, wenn es gegen die guten Sitten oder den Zweck eines deutschen Gesetzes verstoßen würde (>BFH vom 6.12.1985 - BStBl 1986 II S. 390).
Haben **ausländische Staatsangehörige**, von denen einer außerdem die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt, im Inland eine Ehe geschlossen, die zwar nach dem gemeinsamen Heimatrecht, nicht aber nach deutschem Recht gültig ist, so handelt es sich nicht um Ehegatten i. S. d. § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG (>BFH vom 17.4.1998 - BStBl II S. 473).

- Eine Ehe ist bei **Scheidung oder Aufhebung** nach § 1564 BGB erst mit Rechtskraft des Urteils aufgelöst; diese Regelung ist auch für das Einkommensteuerrecht maßgebend (>BFH vom 9.3.1973 - BStBl II S. 487).
- Wird eine Ehe **für nichtig erklärt** (§ 1324 BGB), so ist sie einkommensteuerrechtlich bis zur Rechtskraft der Nichtigerklärung wie eine gültige Ehe zu behandeln. Ein Stpfl., dessen Ehegatte **verschollen oder vermisst** ist, gilt als verheiratet. Bei Kriegsgefangenen oder Verschollenen kann in der Regel ferner davon ausgegangen werden, dass sie vor Eintritt der Kriegsgefangenschaft oder Verschollenheit einen Wohnsitz im Inland gehabt haben (>BFH vom 3.3.1978 - BStBl II S. 372).
- Wird ein verschollener Ehegatte **für tot erklärt**, so gilt der Stpfl. vom Tag der Rechtskraft des Todeserklärungsbeschlusses an als verwitwet (>§ 49 AO, BFH vom 24.8.1956 - BStBl III S. 310).

Ehegatte im Ausland

>§ 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG

Die Antragsveranlagung einer Person mit inländischen Einkünften i. S. d. § 49 EStG nach § 1 Abs. 3 EStG ermöglicht im Grundsatz keine Zusammenveranlagung mit ihrem ebenfalls im Ausland wohnenden Ehegatten, wenn dieser selbst nicht unbeschränkt einkommensteuerpflicht ist (>BFH vom 22.2.2006 - BStBl 2007 II S. 106).

Ehegatte ohne Einkünfte

Stellt ein Ehegatte, der keine Einkünfte erzielt hat, einen Antrag auf getrennte Veranlagung, ist dieser selbst dann unbeachtlich, wenn dem anderen Ehegatten eine Steuerstraftat zur Last gelegt wird. Im Fall eines solchen Antrags sind die Ehegatten nach § 26 Abs. 3 EStG zusammen zu veranlagen, wenn der andere Ehegatte dies beantragt hat (>BFH vom 10.1.1992 - BStBl II S. 297).

Eingetragene Lebenspartnerschaft

Eingetragene Lebenspartner werden nicht wie Ehegatten nach § 26 EStG veranlagt (>BFH vom 26.1.2006 - BStBl II S. 515 und vom 20.7.2006 - BStBl II S. 883).

Getrenntleben

Ein dauerndes Getrenntleben ist anzunehmen, wenn die zum Wesen der Ehe gehörende Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft nach dem Gesamtbild der Verhältnisse auf die Dauer nicht mehr besteht. Dabei ist unter Lebensgemeinschaft die räumliche, persönliche und geistige Gemeinschaft der Ehegatten, unter Wirtschaftsgemeinschaft die gemeinsame Erledigung der die Ehegatten gemeinsam berührenden wirtschaftlichen Fragen ihres Zusammenlebens zu verstehen (>BFH vom 15.6.1973 - BStBl II S. 640).

In der Regel sind die Angaben der Ehegatten, sie lebten nicht dauernd getrennt, anzuerkennen, es sei denn, dass die äußeren Umstände das Bestehen einer ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft fraglich erscheinen lassen (>BFH vom 5.10.1966 - BStBl 1967 III S. 84 und 110). In einem Scheidungsverfahren zum Getrenntleben getroffene Feststellungen (§ 1565 BGB) sind für die steuerliche Beurteilung nicht unbedingt bindend (>BFH vom 13.12.1985 - BStBl 1986 II S. 486).

Tod eines Ehegatten

Die Wahl der Veranlagungsart ist auch nach dem Tod eines Ehegatten für das Jahr des Todes möglich, wobei an die Stelle des Verstorbenen dessen Erben treten. Falls die zur Wahl

erforderlichen Erklärungen nicht abgegeben werden, wird nach § 26 Abs. 3 EStG unterstellt, dass eine Zusammenveranlagung gewählt wird, wenn der Erbe Kenntnis von seiner Erbenstellung und den steuerlichen Vorgängen des Erblassers hat. Bis zur Ermittlung des Erben ist grundsätzlich getrennt zu veranlagen (>BFH vom 21.6.2007 - BStBl II S. 770).

Wahl der Veranlagungsart

Die zur Ausübung der Wahl auf getrennte Veranlagung erforderliche Erklärung kann grundsätzlich noch im Rechtsbehelfsverfahren mit Ausnahme des Revisionsverfahrens und, soweit es nach der AO zulässig ist, im Rahmen der Änderung von Steuerbescheiden abgegeben oder widerrufen werden (>BFH vom 28.8.1981 - BStBl 1982 II S. 156 und vom 25.6.1993 - BStBl II S. 824). Ein Widerruf der einmal getroffenen Wahl kann jedoch nach den Grundsätzen von Treu und Glauben unzulässig sein (>BFH vom 8.3.1973 - BStBl II S. 625). Auf die Ausübung des Wahlrechts nach § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG findet die Anfechtungsbeschränkung des § 351 Abs. 1 AO keine Anwendung (>BFH vom 25.6.1993 - BStBl II S. 824 und vom 19.5.1999 - BStBl II S. 762). Die Wahl der Veranlagungsart durch die Ehegatten löst nur die Rechtsfolgen der §§ 26a bis 26c EStG aus, lässt im Übrigen aber die Besteuerungsgrundlagen unberührt (>BFH vom 3.3.2005 - BStBl II S. 564). Die erneute Ausübung des Wahlrechts bei Erlass eines Einkommensteueränderungsbescheids wird gegenstandslos, wenn der Änderungsbescheid wieder aufgehoben wird (>BFH vom 24.5.1991 - BStBl 1992 II S. 123). Ist ein Ehegatte von Amts wegen zu veranlagen und wird auf Antrag eines der beiden Ehegatten eine getrennte Veranlagung durchgeführt, ist auch der andere Ehegatte zwingend getrennt zu veranlagen. Für die Veranlagung kommt es in einem solchen Fall auf das Vorliegen der Voraussetzungen des § 46 Abs. 2 EStG nicht mehr an (>BFH vom 21.9.2006 - BStBl 2007 II S. 11).

Widerruf der Wahl der Veranlagungsart

- Das Wahlrecht zwischen der getrennten Veranlagung und der Zusammenveranlagung können Ehegatten auch noch bis zur Unanfechtbarkeit eines Berichtigungs- oder Änderungsbescheids ausüben und die einmal getroffene Wahl innerhalb dieser Frist frei widerrufen. Eine Ausnahme gilt nur für den Fall, dass die Rechtsausübung willkürlich erscheint, z. B. wenn der die getrennte Veranlagung wählende Ehegatte keine eigenen Einkünfte hat oder wenn diese so gering sind, dass sie weder einem Steuerabzug unterlegen haben noch zur Einkommensteuerveranlagung führen können.

  Entscheidet sich einer der Ehegatten nach einer bereits durchgeführten Zusammenveranlagung zulässigerweise für die getrennte Veranlagung, ist auch für den anderen Ehegatten eine getrennte Veranlagung durchzuführen, selbst wenn der Zusammenveranlagungsbescheid ihm gegenüber bestandskräftig geworden und die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Der Antrag auf getrennte Veranlagung stellt für die Veranlagung des anderen Ehegatten ein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar.

  (>BFH vom 28.7.2005 - BStBl II S. 865)

- Beantragen Ehegatten innerhalb der Frist für einen Einspruch gegen den Zusammenveranlagungsbescheid die getrennte Veranlagung oder die besondere Veranlagung im Jahr der Eheschließung, ist das Finanzamt bei der daraufhin für jeden durchzuführenden getrennten oder besonderen Veranlagung an die tatsächliche und rechtliche Beurteilung der Besteuerungsgrundlagen im Zusammenveranlagungsbescheid gebunden (>BFH vom 3.3.2005 - BStBl II S. 564).

H 26a Getrennte Veranlagung von Ehegatten nach § 26a EStG

Abzüge nach den §§ 10f und 10g EStG

Die wie Sonderausgaben abzuziehenden Beträge nach den §§ 10f und 10g EStG stehen dem Ehegatten zu, der Eigentümer des Gebäudes ist. Sind Ehegatten Miteigentümer, stehen ihnen diese Beträge im Verhältnis ihrer Eigentumsanteile zu.

Außergewöhnliche Belastungen

Die zumutbare Belastung bei getrennter Veranlagung ist vom G. d. E. beider Ehegatten zu berechnen (>BFH vom 26.3.2009 - BStBl II S. 808).

Gütergemeinschaft

- Zur Frage der einkommensteuerrechtlichen Wirkung des Güterstands der allgemeinen Gütergemeinschaft zwischen Ehegatten >BFH-Gutachten vom 18.2.1959 (BStBl III S. 263),
- Gewerbebetrieb als Gesamtgut der in Gütergemeinschaft lebenden Ehegatten >H 15.9 (1) Gütergemeinschaft,
- Kein Gesellschaftsverhältnis, wenn die persönliche Arbeitsleistung eines Ehegatten in den Vordergrund tritt und im Betrieb kein nennenswertes ins Gesamtgut fallendes Kapital eingesetzt wird (>BFH vom 20.3.1980 - BStBl II S. 634),
- Übertragung einer im gemeinsamen Ehegatteneigentum stehenden forstwirtschaftlich genutzten Fläche in das Alleineigentum eines Ehegatten >H 4.2 (12) Gütergemeinschaft,
- Ist die einkommensteuerrechtliche Auswirkung der Gütergemeinschaft zwischen Ehegatten streitig, ist hierüber im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung (§§ 179, 180 AO) zu befinden (>BFH vom 23.6.1971 - BStBl II S. 730).

Kinderbetreuungskosten

>BMF vom 19.1.2007 (BStBl I S. 184), Rdnr. 33

>Anhang 19a

Zugewinngemeinschaft

Jeder Ehegatte bezieht - wie bei der Gütertrennung - die Nutzungen seines Vermögens selbst (>§§ 1363 ff. BGB).

H 26b Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26b EStG

Feststellung gemeinsamer Einkünfte

Bei Ehegatten ist eine gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften jedenfalls dann durchzuführen, wenn ein für die Besteuerung erhebliches Merkmal streitig ist, so auch, wenn zweifelhaft ist, ob Einkünfte vorliegen, an denen ggf. die Eheleute beteiligt sind (>BFH vom 17.5.1995 - BStBl II S. 640). Dies ist nicht erforderlich bei Fällen von geringer Bedeutung. Solche Fälle sind beispielsweise bei Mieteinkünften von zusammenzuveranlagenden Ehegatten (>BFH vom 20.1.1976 - BStBl II S. 305) und bei dem gemeinschaftlich erzielten Gewinn von zusammen zu veranlagenden Landwirts-Ehegatten (>BFH vom 4.7.1985 - BStBl II S. 576) gegeben, wenn die Einkünfte verhältnismäßig einfach zu ermitteln sind und die Aufteilung feststeht.

Gesonderte Ermittlung der Einkünfte

Bei der Zusammenveranlagung nach § 26b EStG sind ebenso wie bei der getrennten Veranlagung nach § 26a EStG für jeden Ehegatten die von ihm bezogenen Einkünfte gesondert zu ermitteln (>BFH vom 25.2.1988 - BStBl II S. 827).

H 26c Besondere Veranlagung für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung

Folgen der besonderen Veranlagung

Das Abzugsverbot für **Zuwendungen** an eine gegenüber dem Stpfl. oder seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtigte Person oder deren Ehegatten, z. B. Zuwendungen des Ehemannes an die Mutter seiner Ehefrau, gilt auch bei der besonderen Veranlagung (§ 26c Abs. 1 Satz 2, § 12 Nr. 2 EStG).

Veranlagungswahlrecht bei Wiederheirat im VZ

>R 26 Abs. 2 Satz 1

H 27 - H 30 (unbesetzt)
H 31 Familienleistungsausgleich

Anspruch auf Kindergeld

>DA-FamEStG 68.3 (BStBl 2009 I S. 1104)

Über- und zwischenstaatliche Rechtsvorschriften

Über- und zwischenstaatliche Rechtsvorschriften i. S. v. R 31 Abs. 1 Satz 4 sind insbesondere folgende Regelungen:

- Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates über die Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern i. d. F. der Bekanntmachung vom 30.1.1997 (ABl. EG Nr. L 28 vom 30.1.1997, S. 4), zuletzt geändert durch VO (EG) Nr. 592/2008 vom 17.6.2008 (ABl. EG Nr. L 177 vom 17.6.2008, S. 1);
- Verordnung (EWG) Nr. 574/72 des Rates über die Durchführung der Verordnung (EWG) 1408/71 über die Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern i. d. F. der Bekanntmachung vom 30.1.1997 (ABl. EG Nr. L 28 vom 30.1.1997, S. 102), zuletzt geändert durch VO (EG) Nr. 311/2007 des Rates vom 19.3.2007 (ABl. EG Nr. L 82 vom 23.3.2007, S. 6);
- EWR-Abkommen vom 2.5.1992 (BGBl. 1993 II S. 226) i. d. F. des Anpassungsprotokolls vom 17.3.1993 (BGBl. II S. 1294);
- Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit vom 21.6.1999 (BGBl. 2001 II S. 810), in Kraft getreten am 1.6.2002 (BGBl. II S. 1692). Nach diesem Abkommen gelten die gemeinschaftsrechtlichen Koordinierungsvorschriften (Verordnungen (EWG) Nr. 1408/71 und 574/72) auch im Verhältnis zur Schweiz.

Auf Grund der vorstehenden Regelungen besteht grundsätzlich vorrangig ein Anspruch im Beschäftigungsstaat. Wenn die ausländische Familienleistung geringer ist und der andere Elternteil dem deutschen Recht der sozialen Sicherheit unterliegt, besteht Anspruch auf einen Unterschiedsbetrag zum Kindergeld in Deutschland.

- Bosnien und Herzegowina

  >Serbien/Montenegro

- Kroatien

  >Serbien und Montenegro

- Marokko

  Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Marokko über Kindergeld vom 25.3.1981 (BGBl. 1995 II S. 634 ff.) i. d. F. des Zusatzabkommens vom 22.11.1991 (BGBl. 1995 II S. 640), beide in Kraft getreten am 1.8.1996 (BGBl. II S. 1455);

- Mazedonien

  >Serbien/Montenegro

- Serbien/Montenegro

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Sozialistischen Föderativen Republik Jugoslawien über Soziale Sicherheit vom 12.10.1968 (BGBl. 1969 II S. 1437) in Kraft getreten am 1.9.1996 (BGBl. II S. 1568) i. d. F. des Änderungsabkommens vom 30.9.1974 (BGBl. 1975 II S. 389) in Kraft getreten am 1.1.1975 (BGBl. II S. 916).

Das vorgenannte Abkommen gilt im Verhältnis zu Bosnien und Herzegowina, Serbien sowie Montenegro uneingeschränkt fort, nicht jedoch im Verhältnis zur Republik Kroatien, zur Republik Slowenien und zur Republik Mazedonien;

- Slowenien

>Serbien/Montenegro

- Türkei

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Türkei über Soziale Sicherheit vom 30.4.1964 (BGBl. 1965 II S. 1169 ff.) in Kraft getreten am 1.11.1965 (BGBl. II S. 1588) i. d. F. des Zusatzabkommens vom 2.11.1984 zur Änderung des Abkommens (BGBl. 1986 II S. 1040 ff.) in Kraft getreten am 1.4.1987 (BGBl. II S. 188);

- Tunesien

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Tunesischen Republik über Kindergeld vom 20.9.1991 (BGBl. 1995 II S. 642 ff.) in Kraft getreten am 1.8.1996 (BGBl. II S. 2522).

Vergleichbare ausländische Leistungen

- Höhe des Kindergelds in einzelnen Abkommensstaaten

Angaben in Euro je Monat	1. Kind	2. Kind	3. Kind	4. Kind	5. Kind	6. Kind	ab 7. Kind
Bosnien und Herzegowina	5,11	12,78	30,68	30,68	35,79	35,79	35,79
Kosovo	5,11	12,78	30,68	30,68	35,79	35,79	35,79
Marokko	5,11	12,78	12,78	12,78	12,78	12,78	-
Montenegro	5,11	12,78	30,68	30,68	35,79	35,79	35,79
Serbien	5,11	12,78	30,68	30,68	35,79	35,79	35,79
Türkei	5,11	12,78	30,68	30,68	35,79	35,79	35,79
Tunesien	5,11	12,78	12,78	12,78	-	-	-

- Übersicht über vergleichbare ausländische Leistungen

>BfF vom 14.2.2002 (BStBl I S. 241)

Zivilrechtlicher Ausgleich

Verzichtet der zum Barunterhalt verpflichtete Elternteil durch gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleich auf die Anrechnung des hälftigen Kindergeldes auf den Kindesunterhalt, ist sein zivilrechtlicher Ausgleichsanspruch gleichwohl in die Prüfung der Steuerfreistellung des § 31 EStG einzubeziehen (>BFH vom 16.3.2004 - BStBl 2005 II S. 332). Sieht das Zivilrecht eines anderen Staates nicht vor, dass das Kindergeld die Unterhaltszahlung an das Kind mindert, ist der für das Kind bestehende Kindergeldanspruch dennoch bei der Prüfung der Steuerfreistellung nach § 31 EStG anzusetzen (>BFH vom 13.8.2002 - BStBl II S. 867).

Zurechnung des Kindergelds

Bei der Prüfung der Steuerfreistellung ist der gesamte Anspruch auf Kindergeld dem vollen Kinderfreibetrag gegenüberzustellen, wenn der halbe Kinderfreibetrag auf den betreuenden Elternteil übertragen wurde, weil der andere Elternteil seiner Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind nicht nachkam (>BFH vom 16.3.2004 - BStBl II S. 594).

H 32.1 Im ersten Grad mit dem Stpfl. verwandte Kinder

Anerkennung der Vaterschaft

Die Anerkennung der Vaterschaft begründet den gesetzlichen Vaterschaftstatbestand des § 1592 Nr. 2 BGB und bestätigt das zwischen dem Kind und seinem Vater von der Geburt an bestehende echte Verwandtschaftsverhältnis i. S. d. § 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Bestandskräftige Einkommensteuerbescheide sind nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern und kindbedingte Steuervorteile zu berücksichtigen (>BFH vom 28.7.2005 - BStBl 2008 II S. 350).

Annahme als Kind

Die Annahme als Kind wird vom Familiengericht ausgesprochen (§ 1752 Abs. 1, § 1768 Abs. 1 BGB) und erst durch die Zustellung des betreffenden Beschlusses rechtswirksam (§ 56e Satz 2 FGG).

Verwandtschaft im ersten Grad

Kinder, die im ersten Grad mit dem Stpfl. verwandt sind (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG), sind dessen Kinder einschließlich angenommener Kinder. Mit der Annahme eines minderjährigen Kindes erlischt das Verwandtschaftsverhältnis zu seinen Eltern, bei Annahme des Kindes des Ehegatten nur das Verwandtschaftsverhältnis zum anderen Elternteil (§ 1755 BGB). Die Annahme eines Volljährigen als Kind lässt bestehende Verwandtschaftsverhältnisse grundsätzlich unberührt (§ 1770 Abs. 2 BGB), es sei denn, dass durch Beschluss des Familiengerichtes die Wirkungen der Annahme eines Minderjährigen als Kind eintreten (§ 1772 BGB).

H 32.2 Pflegekinder

Haushaltsaufnahme nicht zu Erwerbszwecken

>DA-Fam EStG 63.2.2.3 Abs. 2 (BStBl 2009 I S. 1056)

Kinderhaus

In einem erwerbsmäßig betriebenen Heim (Kinderhaus) untergebrachte Kinder sind keine Pflegekinder (>BFH vom 23.9.1998 - BStBl 1999 II S. 133).

Obhuts- und Pflegeverhältnis

- Ein Pflegekindschaftsverhältnis kann auch zu jüngeren Geschwistern, z. B. Waisen, gegeben sein (>BFH vom 5.8.1977 - BStBl II S. 832).
- Ein Pflegekindschaftsverhältnis kann nicht anerkannt werden, wenn der Stpfl. nicht nur mit dem Kind, sondern auch mit einem Elternteil des Kindes in häuslicher Gemeinschaft lebt, und zwar selbst dann nicht, wenn der Elternteil durch eine Schul- oder Berufsausbildung in der Obhut und Pflege des Kindes beeinträchtigt ist (>BFH vom 9.3.1989 - BStBl II S. 680).
- Ein zwischen einem alleinerziehenden Elternteil und seinem Kind im Kleinkindalter begründetes Obhuts- und Pflegeverhältnis wird durch die vorübergehende Abwesenheit des Elternteils nicht unterbrochen (>BFH vom 12.6.1991 - BStBl 1992 II S. 20).
- In der Regel kann angenommenen werden, dass ein Obhuts- und Pflegeverhältnis zwischen einem alleinerziehenden Elternteil und seinem bei Pflegeeltern lebenden, noch nicht schulpflichtigen Kind nicht mehr besteht, wenn der Elternteil mindestens ein Jahr lang keine für die Wahrung des Obhuts- und Pflegeverhältnisses ausreichenden Kontakte zu dem Kind hat (>BFH vom 20.1.1995 - BStBl II S. 582).
- Haben nach Aufnahme durch die Pflegeeltern noch schulpflichtige Kinder über zwei Jahre und länger keine ausreichenden Kontakte zu ihren leiblichen Eltern mehr, so reicht dies in der Regel aus, einen Abbruch des Obhuts- und Pflegeverhältnisses zwischen den Kindern und ihren leiblichen Eltern anzunehmen (>BFH vom 7.9.1995 - BStBl 1996 II S. 63).

H 32.3 Allgemeines zur Berücksichtigung von Kindern

Berücksichtigung in Sonderfällen

Die Berücksichtigung eines Kindes wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass ein minderjähriges Kind eigene Einkünfte und Bezüge hat (>BFH vom 1.3.2000 - BStBl II S. 459) oder das Kind nicht zum Haushalt des Stpfl. gehört, ausgenommen Pflegekinder (>R 32.2 Abs. 1). Die Berücksichtigung endet grundsätzlich am Ende des Monats der Eheschließung eines volljährigen Kindes, es sei denn, das Einkommen des Ehegatten ist so gering, dass dieser zum Unterhalt des Kindes nicht in der Lage ist (z. B. Studentenehe) und die Eltern deshalb weiterhin für das Kind aufkommen müssen (>BFH vom 2.3.2000 - BStBl II S. 522) - sog. Mangelfall. Ein Mangelfall ist anzunehmen, wenn die Einkünfte und Bezüge des Kindes einschließlich der Unterhaltsleistungen des Ehegatten niedriger sind als das steuerrechtliche - dem Jahresgrenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG entsprechende - Existenzminimum (>BFH vom 19.4.2007 - BStBl 2008 II S. 756). Entsprechendes gilt für

- verheiratete Kinder, die dauernd getrennt leben,
- geschiedene Kinder,
- in einer eingetragenen Lebenspartnerschaft lebende Kinder (auch im Fall des dauernden Getrenntlebens und nach Aufhebung der Lebenspartnerschaft),
- Kinder, die einen Anspruch auf Unterhalt nach § 1615l BGB gegen den Vater bzw. gegen die Mutter ihres Kindes haben

(>DA-FamEStG 63.1.1 Absatz 5 und 6 - BStBl 2009 I S. 1054).

Der Unterhaltsanspruch der Mutter eines nichtehelichen Kindes gegenüber dem Vater ihres Kindes nach § 1615l BGB geht der Verpflichtung der Eltern der Kindsmutter vor. Die Berücksichtigung der Kindsmutter bei ihren Eltern als Kind entfällt daher aus Anlass der Geburt des Enkelkindes, es sei denn, der Kindsvater ist zum Unterhalt nicht in der Lage (>BFH vom 19.5.2004 - BStBl II S. 943).

§ 1615l BGB abgedruckt zu >H 33a.1 (Unterhaltsanspruch der Mutter bzw. des Vaters eines nichtehelichen Kindes)

Lebend geborenes Kind

Für die Frage, ob ein Kind lebend geboren wurde (§ 32 Abs. 3 EStG), ist im Zweifel das Geburtenregister maßgebend.

Vermisste Kinder

>DA-FamEStG 63.1.1 Absatz 4 (BStBl 2009 I S. 1054)

H 32.4 Kinder, die Arbeit suchen

Kinder, die Arbeit suchen

>DA-FamEStG 63.3.1 (BStBl 2009 I S. 1058)

H 32.5 Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden

Abbruch der Berufsausbildung

Keine Berufsausbildung, wenn das Kind nach Abbruch einer kaufmännischen Lehre im elterlichen Betrieb im Außendienst beschäftigt wird (>BFH vom 8.11.1972 - BStBl 1973 II S. 141).

Allgemeines

Als Berufsausbildung ist die Ausbildung für einen künftigen Beruf zu verstehen. In der Berufsausbildung befindet sich, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernstlich darauf vorbereitet (>BFH vom 9.6.1999 - BStBl II S. 706). Dem steht nicht entgegen, dass das Kind auf Grund der Art der jeweiligen Ausbildungsmaßnahme die Möglichkeit der Erzielung eigener Einkünfte erlangt (>BFH vom 16.4.2002 - BStBl II S. 523).

Beginn und Ende der Berufsausbildung

- Das Referendariat im Anschluss an die erste juristische Staatsprüfung gehört zur Berufsausbildung (>BFH vom 10.2.2000 - BStBl II S. 398).
- Ein Kind befindet sich nicht in Ausbildung, wenn es sich zwar an einer Universität immatrikuliert, aber tatsächlich das Studium noch nicht aufgenommen hat und vorerst weiter einer Vollzeiterwerbstätigkeit nachgeht (>BFH vom 23.11.2001 - BStBl 2002 II S. 484).
- Ein Universitätsstudium ist in dem Zeitpunkt abgeschlossen, in dem eine nach dem einschlägigen Prüfungsrecht zur Feststellung des Studienerfolgs vorgesehene Prüfungsentscheidung ergangen ist oder ein Prüfungskandidat von der vorgesehenen Möglichkeit, sich von weiteren Prüfungsabschnitten befreien zu lassen, Gebrauch gemacht hat (>BFH vom 21.1.1999 - BStBl II S. 141). Die Berufsausbildung endet bereits vor Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses, wenn das Kind nach Erbringung aller Prüfungsleistungen eine Vollzeiterwerbstätigkeit aufnimmt (>BFH vom 24.5.2000 - BStBl II S. 473).
- >DA-FamEStG 63.3.2.6 (BStBl 2009 I S. 1062 - 1063).

Einweisung in die Aufgaben des künftigen Betriebsinhabers

Keine Berufsausbildung, wenn das Kind nach Abschluss seiner kaufmännischen Ausbildung in die Aufgaben eines künftigen Betriebsinhabers im elterlichen Betrieb eingewiesen wird (>BFH vom 2.8.1968 - BStBl II S. 777).

Erneute Berufsausbildung

Im Rahmen der Altersgrenze des § 32 Abs. 4 Satz 1 i. V. m. Abs. 5 EStG ist eine Berufsausbildung ungeachtet dessen zu berücksichtigen, ob es sich um die erste oder eine weitere Ausbildung handelt bzw. ob eine zusätzliche Ausbildungsmaßnahme einer beruflichen Qualifizierung oder einem anderen Beruf dient (>BFH vom 20.7.2000 - BStBl 2001 II S. 107).

Ferienzeit

Die Ferienzeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten gehört zur Berufsausbildung, nicht aber die Übergangszeit zwischen dem Abschluss der Berufsausbildung und dem Berufsantritt sowie die Probezeit bei erstmaligem Berufsantritt (>BFH vom 31.1.1964 - BStBl III S. 300).

Freiwillige Maßnahmen

Der Vorbereitung auf ein Berufsziel und damit der Berufsausbildung dienen alle Maßnahmen, bei denen es sich um den Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlagen für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind, und zwar unabhängig davon, ob die Ausbildungsmaßnahmen in einer Ausbildungsordnung oder Studienordnung vorgeschrieben sind (>BFH vom 9.6.1999 - BStBl II S. 701).

Praktikum

Das Anwaltspraktikum eines Jurastudenten ist Berufsausbildung, auch wenn es weder gesetzlich noch durch die Studienordnung vorgeschrieben ist (>BFH vom 9.6.1999 - BStBl II S. 713).

Zur Berufsausbildung eines Studenten der Anglistik, der einen Abschluss in diesem Studiengang anstrebt, gehört auch ein Auslandspraktikum als Fremdsprachenassistent an einer Schule in Großbritannien während eines Urlaubssemesters >BFH vom 14.1.2000 - BStBl II S. 199).

Ein Kind, das ein Studium aufnehmen will, befindet sich nicht in Berufsausbildung, wenn es als Fremdsprachenassistentin an einer Schule in Frankreich Deutschunterricht erteilt und diese Tätigkeit für das angestrebte Studium nicht förderlich ist (>BFH vom 15.7.2003 - BStBl II S. 843).

Promotion

Zur Berufsausbildung gehört auch die Vorbereitung auf eine Promotion, wenn diese im Anschluss an das Studium ernsthaft und nachhaltig durchgeführt wird (>BFH vom 9.6.1999 - BStBl II S. 708).

Schulbesuch

Zur Berufsausbildung gehört auch der Besuch von Allgemeinwissen vermittelnden Schulen wie Grund-, Haupt- und Oberschulen sowie von Fach- und Hochschulen. Auch der Besuch eines Colleges in den USA kann zur Berufsausbildung zählen (>BFH vom 9.6.1999 - BStBl II S. 705).

Soldat auf Zeit

Ein Soldat auf Zeit (12 Jahre), der zum Offizier ausgebildet wird, befindet sich in Berufsausbildung (>BFH vom 16.4.2002 - BStBl II S. 523); Gleiches gilt für die Ausbildung zum Unteroffizier (>BFH vom 15.7.2003 - BStBl 2007 II S. 247).

Sprachaufenthalt im Ausland

- In einer Ausbildungs- oder Studienordnung vorgeschriebener oder empfohlener Sprachaufenthalt im Ausland ist in der Regel Berufsausbildung eines Kindes (>BFH vom 9.6.1999 - BStBl II S. 710).
- Der Erwerb von Sprachkenntnissen im Rahmen von Au-pair-Verhältnissen kann Berufsausbildung sein (>BFH vom 9.6.1999 - BStBl II S. 701 und S. 710), ein Geschichtskurs von wöchentlich 2 ½ Zeitstunden im Rahmen eines Au-pair-Verhältnisses ist keine Berufsausbildung des Kindes (>BFH vom 19.2.2002 - BStBl II S. 469). Der Erwerb von Sprachkenntnissen ohne theoretisch-systematischen Sprachunterricht ist keine Berufsausbildung (>BFH vom 15.7.2003 - BStBl II S. 843).
- Eine Ausbildungsmaßnahme braucht Zeit und Arbeitskraft des Kindes nicht überwiegend in Anspruch zu nehmen. Ein Sprachunterricht von wöchentlich 10 Unterrichtsstunden zuzüglich Zeit für Vor- und Nachbereitung sowie für praktische Anwendung der Fremdsprache kann deshalb Berufsausbildung sein (>BFH vom 9.6.1999 - BStBl II S. 710). Eine geringere Stundenzahl kann im Einzelfall unschädlich sein, wenn der Unterricht der üblichen Vorbereitung auf einen anerkannten Prüfungsabschluss dient und das Kind den Prüfungsabschluss anstrebt (>BFH vom 9.6.1999 - BStBl II S. 710).

Umfang der zeitlichen Inanspruchnahme durch die Berufsausbildung

>Sprachaufenthalt im Ausland

Unterbrechungszeiten

- Zur Berufsausbildung zählen Unterbrechungszeiten wegen Erkrankung oder Mutterschaft, nicht jedoch Unterbrechungszeiten wegen der Betreuung eines eigenen Kindes (>BFH vom 15.7.2003 - BStBl II S. 848).
- Ist für den Zeitraum eines Urlaubssemesters der Besuch von Vorlesungen und der Erwerb von Leistungsnachweisen nach hochschulrechtlichen Bestimmungen untersagt, sind für diesen Zeitraum die Voraussetzungen einer Berufsausbildung nicht erfüllt (>BFH vom 13.7.2004 - BStBl II S. 999).
- >DA-FamEStG 63.3.2.6 und 63.3.2.7 (BStBl 2009 I S. 1062 und 1064).

Vollzeiterwerbstätigkeit

Ein Kind, das nach dem Abschluss einer allgemeinbildenden Schulausbildung bis zum Beginn einer berufsqualifizierenden Ausbildung eine vorübergehende Vollzeiterwerbstätigkeit aufnimmt, ist für die vollen Monate der Erwerbstätigkeit nicht als Kind zu berücksichtigen (>BFH vom 15.9.2005 - BStBl 2006 II S. 305). Dies gilt nicht, wenn die gesamten Einkünfte und Bezüge des Kindes den (anteiligen) Jahresgrenzbetrag nicht übersteigen (>BFH vom 16.11.2006 - BStBl 2008 II S. 56).

>Beginn und Ende der Berufsausbildung

Volontariat

Eine Volontärtätigkeit, die ausbildungswillige Kinder vor Annahme einer voll bezahlten Beschäftigung gegen geringe Entlohnung absolvieren, ist grundsätzlich als Berufsausbildung anzuerkennen, wenn das Volontariat der Erlangung der angestrebten beruflichen Qualifikation dient und somit der Ausbildungscharakter im Vordergrund steht (>BFH vom 9.6.1999 - BStBl II S. 706).

Zivildienst

Ein Kind, das neben dem Zivildienst ernsthaft und nachhaltig ein Studium betreibt, befindet sich in Berufsausbildung (>BFH vom 14.5.2002 - BStBl II S. 807).

H 32.6 Kinder, die sich in einer Übergangszeit befinden

Entwicklungshelfer

- >Gesetz vom 18.6.1969 (BGBl. I S. 549 - Entwicklungshelfer-Gesetz), zuletzt geändert durch Artikel 35 des Gesetzes vom 24.12.2003 (BGBl. I S. 2954).
- Entwicklungshelfer sind deutsche Personen, die nach Vollendung des 18. Lebensjahres und auf Grund einer Verpflichtung für zwei Jahre gegenüber einem anerkannten Träger des Entwicklungsdienstes Tätigkeiten in Entwicklungsländern ohne Erwerbsabsicht ausüben (>§ 1 Entwicklungshelfergesetz). Als Träger des Entwicklungsdienstes sind anerkannt:
  a. Deutscher Entwicklungsdienst, Gemeinnützige Gesellschaft mbH (DED), Bonn,
  b. Arbeitsgemeinschaft für Entwicklungshilfe e.V. (AGEH), Köln,
  c. Dienste in Übersee, Gemeinnützige Gesellschaft mbH (DÜ) beim Evangelischen Entwicklungsdienst (EED), Bonn,
  d. Eirene, Internationaler Christlicher Friedensdienst e.V., Neuwied,
  e. Weltfriedensdienst e.V., Berlin.
  f. Christliche Fachkräfte International e. V. (CFI), Stuttgart.
  g. Forum Ziviler Friedensdienst e. V. (forum ZFD), Bonn

Gesetzlicher Wehrdienst

Darunter ist auch ein freiwilliger Wehrdienst bis zu drei Jahren zu verstehen >BSG vom 26.7.1977 - Entscheidungen des Bundessozialgerichts Band 44 S. 197.

Übergangszeit nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG

- Eine Übergangszeit liegt vor, wenn der nächste Ausbildungsabschnitt in dem Monat nach Ablauf des vierten vollen Kalendermonats, in dem sich das Kind nicht in Ausbildung befunden hat, beginnt (>BFH vom 15.7.2003 - BStBl II S. 847).

  Beispiel:

  Der erste Ausbildungsabschnitt endet im Monat Juli. Der zweite Ausbildungsabschnitt muss spätestens im Dezember beginnen.

- Die Vier-Monats-Frist gilt für jede Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten bzw. für die Zeit zwischen Ausbildungsabschluss und Beginn des gesetzlichen Wehrdienstes (>BFH vom 25.1.2007 - BStBl 2008 II S. 664).

Vollzeiterwerbstätigkeit

Ein Kind befindet sich für die vollen Kalendermonate der Erwerbstätigkeit nicht in einer Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten, wenn es nach dem Abschluss einer

- allgemeinbildenden Schulausbildung bis zum Beginn einer berufsqualifizierenden Ausbildung eine vorübergehende Vollzeiterwerbstätigkeit aufnimmt (>BFH vom 15.9.2005 - BStBl 2006 II S. 305),
- berufsqualifizierenden Ausbildung vollzeiterwerbstätig ist; dies gilt auch, wenn es nachfolgend eine weitere Ausbildung beginnt (>BFH vom 19.10.2001 - BStBl 2002 II S. 481).

Dies gilt nicht, wenn die gesamten Einkünfte und Bezüge des Kindes den (anteiligen) Jahresgrenzbetrag nicht übersteigen (>BFH vom 16.11.2006 - BStBl 2008 II S. 56).

Zivildienstgesetz

Zivildienstgesetz i. d. F. der Bekanntmachung vom 17.5.2005 (BGBl. I S. 1346), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Dritten Gesetzes zur Änderung des Zivildienstgesetzes und anderer Gesetze (Drittes Zivildienstgesetzänderungsgesetz) vom 14.6.2009 (BGBl. I S. 1229)

H 32.7 Kinder, die mangels Ausbildungsplatz ihre Berufsausbildung nicht beginnen oder fortsetzen können

Ernsthafte Bemühungen um einen Ausbildungsplatz

Die Vermutung, dass das Kind keine weitere Berufsausbildung anstrebt, kann durch Nachweis eines sicheren Ausbildungsplatzes für das folgende Kalenderjahr widerlegt werden (>BFH vom 7.8.1992 - BStBl 1993 II S. 103).

Kinder ohne Ausbildungsplatz

- Ein Mangel eines Ausbildungsplatzes liegt sowohl in Fällen vor, in denen das Kind noch keinen Ausbildungsplatz gefunden hat, als auch dann, wenn ihm ein solcher bereits zugesagt wurde, es diesen aber aus schul-, studien- oder betriebsorganisatorischen Gründen erst zu einem späteren Zeitpunkt antreten kann (>BFH vom 15.7.2003 - BStBl II S. 845).
- >DA-FamEStG 63.3.4 (BStBl 2009 I S. 1065).

Möglichkeit der Aufnahme einer Ausbildung

Kein Mangel eines Ausbildungsplatzes liegt vor, wenn das Kind die objektiven Anforderungen an den angestrebten Ausbildungsplatz nicht erfüllt oder wenn es im Falle des Bereitstehens eines Ausbildungsplatzes aus anderen Gründen am Antritt gehindert ist, z. B. wenn es im Ausland arbeitsvertraglich gebunden ist (>BFH vom 15.7.2003 - BStBl II S. 843).

Vollzeiterwerbstätigkeit

Ein Kind, das nach dem Abschluss einer

- allgemeinbildenden Schulausbildung bis zum Beginn einer berufsqualifizierenden Ausbildung oder
- berufsqualifizierenden Ausbildung und dem Beginn einer weiteren Ausbildung

vollzeiterwerbstätig ist, ist für die vollen Kalendermonate der Erwerbstätigkeit kein Kind, das seine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht fortsetzen kann (>BFH vom 19.10.2001 - BStBl 2002 II S. 481 und BFH vom 15.9.2005 - BStBl 2006 II S. 305). Dies gilt nicht, wenn die gesamten Einkünfte und Bezüge des Kindes den (anteiligen) Jahresgrenzbetrag nicht übersteigen (>BFH vom 16.11.2006 - BStBl 2008 II S. 56).

H 32.8 Kinder, die ein freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr oder freiwillige Dienste leisten

Anderer Dienst im Ausland i. S. v. § 14b Zivildienstgesetz

>Zivildienstgesetz i. d. F. der Bekanntmachung vom 17.5.2005 (BGBl. I S. 1346), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Dritten Gesetzes zur Änderung des Zivildienstgesetzes und anderer Gesetze (Drittes Zivildienstgesetzänderungsgesetz) vom 14.6.2009 (BGBl. I S. 1229).

Freiwilliges ökologisches Jahr

>Jugendfreiwilligendienstegesetz vom 16.5.2008 (BGBl. I S. 842).

>DA-FamEStG 63.3.5.2 (BStBl 2009 I S. 1066).

Freiwilliges soziales Jahr

>Jugendfreiwilligendienstegesetz vom 16.5.2008 (BGBl. I S. 842).

>DA-FamEStG 63.3.5.2 (BStBl 2009 I S. 1066).

H 32.9 Kinder, die wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten

Altersgrenze

Die Altersgrenze, innerhalb derer die Behinderung eingetreten sein muss, ist nicht auf Grund entsprechender Anwendung des § 32 Abs. 5 Satz 1 EStG z. B. um den Zeitraum des vom Kind in früheren Jahren geleisteten Grundwehrdienstes zu verlängern (>BFH vom 2.6.2005 - BStBl II S. 756).

Außerstande sein, sich selbst zu unterhalten

- Ein volljähriges behindertes Kind ist außerstande, sich selbst zu unterhalten, wenn es mit seinen eigenen Mitteln seinen gesamten notwendigen Lebensbedarf, bestehend aus allgemeinem Lebensbedarf (Grundbedarf) und individuellem behinderungsbedingten Mehrbedarf, nicht decken kann; Vermögen des Kindes bleibt unberücksichtigt (>BFH vom 19.8.2002 - BStBl 2003 II S. 88 und 91). Die Ursächlichkeit der Behinderung hierfür ist grundsätzlich anzunehmen, wenn der Grad der Behinderung mindestens 50 beträgt und besondere Umstände hinzutreten, auf Grund derer eine Erwerbstätigkeit unter den üblichen Bedingungen des Arbeitsmarktes ausgeschlossen erscheint, oder im Ausweis über die Eigenschaft als schwerbehinderter Mensch das Merkmal "H" (hilflos) eingetragen ist. Der Grundbedarf bemisst sich in Höhe eines Betrags nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG. Ohne Einzelnachweis ist ein behinderungsbedingter Mehrbedarf in Höhe des maßgeblichen Pauschbetrags für behinderte Menschen (§ 33b Abs. 3 EStG) zu berücksichtigen. Daneben sind auch ein Pflegebedarf in Höhe des gezahlten Pflegegeldes sowie Fahrtkosten des Kindes (>H 33.1 - H 33.4 Fahrtkosten behinderter Menschen) als behinderungsbedingter Mehrbedarf anzusetzen (>BFH vom 15.10.1999 - BStBl 2000 II S. 72, 75 und 79 und vom

14.12.2001 - BStBl 2002 II S. 486). Dies gilt auch für persönliche Betreuungsleistungen der Eltern, soweit sie über die durch das Pflegegeld abgedeckte Grundpflege und hauswirtschaftliche Verrichtungen hinausgehen und nach amtsärztlicher Bescheinigung unbedingt erforderlich sind; die Betreuungsleistungen sind mit 8 Euro pro Stunde zu bewerten (DA-FamEStG 63.3.6.4 Abs. 3 - BStBl 2009 I S. 1071).

- Ein volljähriges behindertes Kind ist außerstande, sich selbst zu unterhalten, wenn es im Rahmen der Eingliederungshilfe vollstationär untergebracht ist und daneben ausschließlich Pflegegeld bezieht (>BFH vom 15.10.1999 - BStBl 2000 II S. 75).
- Bei einem vollstationär untergebrachten behinderten Kind stellt ein Betrag in Höhe der Eingliederungshilfe nur mit Ausnahme des nach der SachBezVO (ab 1.1.2007: SvEV vom 21.12.2006 - BGBl. I S. 3385) zu ermittelnden Wertes der Verpflegung behinderungsbedingten Mehrbedarf dar (>BFH vom 24.5.2000 - BStBl II S. 580). In solchen Fällen kann behinderungsbedingter Mehrbedarf nicht zusätzlich pauschal in Höhe des Pauschbetrags für behinderte Menschen (§ 33b Abs. 3 EStG) angesetzt werden (>BFH vom 15.10.1999 - BStBl 2000 II S. 75, S. 79).
- Übersteigen die Einkünfte und Bezüge nicht den Betrag nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG zuzüglich behinderungsbedingtem Mehrbedarf, kann die Berücksichtigung der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG nicht mit der Begründung versagt werden, die Behinderung stehe einer normalen Berufsausbildung nicht im Wege (>BFH vom 14.12.2001 - BStBl 2002 II S. 486).
- Bei der Prüfung, ob ein volljähriges Kind, welches das 27. Lebensjahr (jetzt 25. Lebensjahr) vollendet hat, behinderungsbedingt außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, ist auf den Kalendermonat abzustellen. Sonderzuwendungen, die nicht monatlich anfallen und einmalige Einnahmen sind auf einen angemessenen Zeitraum aufzuteilen und monatlich mit einem entsprechenden Teilbetrag anzusetzen. Jährlich anfallende Einnahmen wie Weihnachts- oder Urlaubsgeld sind auf den Zuflussmonat und die nachfolgenden elf Monate aufzuteilen (>BFH vom 24.8.2004 - BStBl 2007 II S. 248).
- **Beispiele:**

A. Im Haushalt eines Stpfl. lebt dessen 29-jähriger Sohn, der durch einen Unfall im Alter von 21 Jahren schwerbehindert wurde (Grad der Behinderung 100, gesundheitliche Merkzeichen "G" und "H"). Er arbeitet tagsüber in einer Werkstatt für behinderte Menschen (WfB). Hierfür erhält er ein monatliches Arbeitsentgelt von 75 EUR. Die Kosten für die Beschäftigung in der WfB von monatlich 1.250 EUR und die Fahrtkosten für den arbeitstäglichen Transport zur WfB von monatlich 100 EUR trägt der Sozialhilfeträger im Rahmen der Eingliederungshilfe. Der Sohn bezieht daneben eine Rente wegen voller Erwerbsminderung aus der gesetzlichen Rentenversicherung von monatlich 300 EUR, wovon nach Abzug eines Eigenanteiles zur gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung der Rentner in Höhe von 20 EUR noch 280 EUR ausgezahlt werden. Außerdem erhält er eine private Rente von monatlich 270 EUR. Der Besteuerungs- bzw. der Ertragsanteil der Renten beträgt 50 % und 49 %. Der Stpfl. macht einen Aufwand für Fahrten (3.000 km im Jahr) glaubhaft, für die kein Kostenersatz geleistet wird. Der Sohn beansprucht freies Mittagessen in der Werkstatt. Er hat keinen Anspruch auf Pflegegeld.

Ermittlung des gesamten notwendigen Lebensbedarfs für den VZ 2009:

Grundbedarf		7.680 EUR
(§ 32 Abs. 4 Satz 2 EStG)		
Behinderungsbedingter Mehrbedarf:	15.000 EUR	
Kosten der Beschäftigung in der WfB		
(1.250 EUR x 12)		
im Grundbedarf enthaltene Verpflegung, ermittelt nach SvEV (82 EUR x 12)	- 984 EUR	
	14.016 EUR	
Fahrtbedarf (WfB - Elternhaus),	1.200 EUR	
100 EUR x 12)		
darüber hinaus bestehender Fahrtbedarf	900 EUR	
(3.000 km x 0,30 EUR)		
pauschaler behinderungsbedingter Mehrbedarf in Höhe des Pauschbetrags für behinderte Menschen (§ 33b Abs. 3 EStG)	3.700 EUR	19.816 EUR
Gesamter notwendiger Lebensbedarf		27.496 EUR

Ermittlung der eigenen Mittel des Kindes:
Einkünfte:

Keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, da das Arbeitsentgelt (75 EUR x 12 = 900 EUR) nicht den Arbeitnehmer-Pauschbetrag nach § 9a EStG übersteigt.

Besteuerungsanteil der Rente wegen voller Erwerbsminderung	1.680 EUR	
(50 % von 3.360 EUR)		
(Anmerkung: Sozialversicherungsbeiträge bleiben für die Berechnung der eigenen Mittel unberücksichtigt, >DA-FamEStG 63.3.6.4 Abs. 1 Satz 4 i. V. m. DA-FamEStG 31.2.2 Abs. 3 S. 6 ff.)		
Ertragsanteil der privaten Rente (49 % von 3.240 EUR)	1.587 EUR	
Werbungskosten-Pauschbetrag	- 102 EUR	3.165 EUR
Bezüge:	1.680 EUR	
Rente wegen voller Erwerbsminderung, soweit Besteuerungsanteil übersteigend		
Private Rente, soweit Ertragsanteil übersteigend	1.653 EUR	
Eingliederungshilfe	15.000 EUR	
Fahrtkostenübernahme durch Sozialhilfeträger	1.200 EUR	
Kostenpauschale (>R 32.10 Abs. 4 Satz 1)	-180 EUR	19.353 EUR
Summe der eigenen Mittel		22.518 EUR

Der Sohn verfügt nicht über die für die Bestreitung seines notwendigen Lebensbedarfs erforderlichen Mittel; Er ist außerstande, sich selbst zu unterhalten und deshalb steuerlich zu berücksichtigen.

B. Die 25-jährige Tochter (Grad der Behinderung 100, gesundheitliches Merkzeichen "H") eines Stpfl. ist vollstationär in einer Einrichtung für behinderte Menschen untergebracht. An Wochenenden und während ihres Urlaubs hält sie sich im Haushalt des Stpfl. auf. Die Kosten der Unterbringung in der Einrichtung (Eingliederungshilfe) von jährlich 30.000 EUR tragen der Sozialhilfeträger im Rahmen der Eingliederungshilfe in Höhe von 26.928 EUR und die Pflegeversicherung in Höhe von 3.072 EUR. Der Sozialhilfeträger zahlt der Tochter ferner ein monatliches Taschengeld von 100 EUR und eine monatliche Bekleidungspauschale von 50 EUR und wendet für die Fahrten zwischen Elternhaus und Einrichtung jährlich 600 EUR auf. Für die Zeit des Aufenthalts im elterlichen Haushalt erhält die Tochter ein monatliches Pflegegeld von 215 EUR. In diesen Zeiträumen erbringen die Eltern durchschnittlich monatlich 10 Stunden persönliche Betreuungsleistungen, die vom Pflegegeld nicht abgedeckt und nach amtsärztlicher Bescheinigung unbedingt erforderlich sind. Sie leisten einen monatlichen Kostenbeitrag an den Sozialhilfeträger von 26 EUR.

Ermittlung des gesamten notwendigen Lebensbedarfs für den VZ 2009:

Grundbedarf (§ 32 Abs. 4 Satz 2 EStG)		7.680 EUR
Behinderungsbedingter Mehrbedarf:		
Kosten des Platzes in der Einrichtung	30.000 EUR	
Im Grundbedarf enthaltene Verpflegung, ermittelt nach der SvEV	- 2.520 EUR	
(210 EUR x 12, abgerundet)		
	27.480 EUR	
Fahrtbedarf (Einrichtung - Elternhaus)	600 EUR	
Vom Pflegegeld abgedeckter Pflegebedarf (215 EUR x 12)	2.580 EUR	
Betreuungsleistungen der Eltern (10 Stunden x 12 x 8 EUR)	960 EUR	31.620 EUR
Gesamter notwendiger Lebensbedarf:		39.300 EUR

Ermittlung der eigenen Mittel des Kindes:

Eingliederungshilfe (Kostenbeitrag in Höhe von 12 x 26 EUR ist abgezogen)	26.616

	EUR
Leistung nach § 43a SGB XI (Abgeltung der Pflege in vollstationären Einrichtungen der Behindertenhilfe)	3.072 EUR
Taschengeld (100 EUR x 12)	1.200 EUR
Bekleidungspauschale (50 EUR x 12)	600 EUR
Fahrtkostenübernahme durch Sozialhilfeträger	600 EUR
Pflegegeld (215 EUR x 12):	2.580 EUR
	34.668 EUR
Kostenpauschale (>R 32.10 Abs. 4 Satz 1)	-180 EUR
Summe der eigenen Mittel	34.488 EUR

Ein pauschaler behinderungsbedingter Mehraufwand in Höhe des Pauschbetrags für behinderte Menschen nach § 33b Abs. 3 EStG kann nicht zusätzlich angesetzt werden, weil der Ansatz der Kosten bei vollstationärer Unterbringung einem Einzelnachweis entspricht.

Die Tochter ist außerstande, sich selbst zu unterhalten. Es kommen die Freibeträge gemäß § 32 Abs. 6 EStG zum Abzug.

Begleitperson

- >H 33.1 - 33.4
- >DA-FamEStG 63.3.6.4 Abs. 3 (BStBl 2009 I S. 1071)

Nachweis der Behinderung

Der Nachweis der Behinderung kann

- bei einer Behinderung, deren Grad auf mindestens 50 festgestellt ist, durch einen Ausweis nach dem SGB IX oder durch einen Bescheid der für die Durchführung des BVG zuständigen Behörde bzw.
- bei einer Behinderung, deren Grad auf weniger als 50 aber mindestens 25 festgestellt ist, durch eine Bescheinigung der für die Durchführung des BVG zuständigen Behörde aufgrund eines Feststellungsbescheides nach § 69 Abs. 1 SGB IX, oder
- wenn dem Stpfl. wegen seiner Behinderung nach den gesetzlichen Vorschriften Renten oder andere laufende Bezüge zustehen, durch den Rentenbescheid oder den die anderen laufenden Bezüge nachweisenden Bescheid

sowie unabhängig davon auch in anderer Form, z. B. durch Bescheinigung bzw. Zeugnis des behandelnden Arztes oder ärztliches Gutachten erbracht werden (>BFH vom 16.4.2002 - BStBl II S. 738).

Suchtkrankheiten

Suchtkrankheiten können Behinderungen darstellen (>BFH vom 16.4.2002 BStBl II S. 738).

H 32.10 Einkünfte und Bezüge des Kindes

Anrechnung eigener Bezüge

- **Eigene Bezüge**

  Bezüge sind alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die nicht im Rahmen der einkommensteuerrechtlichen Einkunftsermittlung erfasst werden, also nichtbesteuerbare sowie durch besondere Vorschriften, z. B. § 3 EStG, für steuerfrei erklärte Einnahmen, sowie nach §§ 40, 40a EStG pauschal versteuerter Arbeitslohn (>BFH vom 6.4.1990 - BStBl II S. 885). Anrechenbar sind nur solche Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind.

Zu den anrechenbaren Bezügen gehören nach DA-FamEStG 63.4.2.3.1 Abs. 2 - BStBl 2009 I S. 1078 - und Rechtsprechung des BFH neben den in R 32.10 Abs. 2 genannten insbesondere:

1. Leistungen nach dem BVG mit Ausnahme der Leistungen, die zur Abdeckung des durch den Körperschaden verursachten Mehrbedarfs (z. B. Grundrente, Schwerstbeschädigtenzulage, Pflegezulage) dienen,
2. Leistungen nach § 60 des Infektionsschutzgesetzes (Impfschadenrente), die in entsprechender Anwendung der Vorschriften des BVG zustehen, soweit sie im Fall einer Versorgungsberechtigung nach dem BVG als Einnahmen anzusehen wären,

2a. Renten aus der gesetzlichen Unfallversicherung, der Kapitalanteil einer Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung und in diesen enthaltene Beitragsanteile zur Kranken- und Pflegeversicherung (>BFH vom 14.11.2000 - BStBl 2001 II S. 489),

3. Leistungen zur Sicherstellung des Unterhalts nach Maßgabe des SGB XII (z. B. Hilfe zum Lebensunterhalt, Eingliederungshilfe) oder des SGB VIII - Kinder- und Jugendhilfe - (Unterkunft in sozialpädagogischen begleiteten Wohnformen, § 13 Abs. 3; Unterbringung zur Erfüllung der Schulpflicht, § 21 Satz 2; Hilfen für junge Volljährige, § 41 Abs. 2 i. V. m. § 39), wenn von einer Rückforderung bei gesetzlich Unterhaltsverpflichteten abgesehen worden ist (>BFH vom 14.6.1996 - BStBl 1997 II S. 173 sowie vom 26.11.2003 - BStBl 2004 II S. 588, und vom 2.8.1974 - BStBl 1975 II S. 139). Die genannten Leistungen sind jedoch dann nicht als Bezug anzurechnen, wenn das Kindergeld nach § 74 Abs. 1 Satz 4 EStG an den entsprechenden Sozialleistungsträger abgezweigt wird, dieser einen Erstattungsanspruch nach § 74 Abs. 2 EStG geltend macht oder - zur Vereinfachung - das Kindergeld auf seine Leistung anrechnet (DA-FamEStG 63.4.2.3.1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 9 - BStBl 2009 I S. 1079),
4. Wehrsold, die Sachbezüge, das Weihnachtsgeld (>DA-FamEStG 63.4.2.3.1 Abs. 2 Nr. 11 - BStBl 2009 I S. 1079) und das Entlassungsgeld von Wehrdienst- und Zivildienstleistenden (BFH vom 14.5.2002 - BStBl II S. 746). Zu der Frage auf welchen Zeitraum das Entlassungsgeld entfällt, >Aufteilung der eigenen Einkünfte und Bezüge,
5. Verdienstausfallentschädigung nach § 13 Abs. 1 USG,
6. Ausgezahlte Arbeitnehmer-Sparzulage nach dem 5. VermBG und ausgezahlte Wohnungsbauprämie nach dem WoPG,
7. Zur Berücksichtigung verheirateter Kinder und von Kindern in einer eingetragenen Lebenspartnerschaft >H 32.3 (Berücksichtigung in Sonderfällen). Unterhaltsleistungen des Ehegatten eines verheirateten Kindes (grundsätzlich in Höhe der Hälfte des verfügbaren Einkommens dieses Ehegatten, wobei diesem mindestens das steuerliche Existenzminimum verbleiben muss); Entsprechendes gilt für Kinder in einer eingetragenen Lebenspartnerschaft; Einzelheiten zur Berechnung >DA-FamEStG 31.2.2 (BStBl 2009 I S. 1039),
8. Ausbildungshilfen (DA-FamEStG 63.4.2.3.3 - BStBl 2009 I S. 1081),
9. Sachbezüge (z. B. freie Unterkunft und Verpflegung) und Taschengeld im Rahmen von Au-pair-Verhältnissen im Ausland (>BFH vom 22.5.2002 - BStBl II S. 695).

- **Nicht anrechenbare eigene Bezüge**

Nicht anzurechnen sind Bezüge, die der unterhaltenen Person zweckgebunden wegen eines nach Art und Höhe über das Übliche hinausgehenden besonderen und außergewöhnlichen Bedarfs zufließen (>BFH vom 22.7.1988 - BStBl II S. 830 und S. 939).

Zu den nicht anrechenbaren eigenen Bezügen gehören nach DA-FamEStG 63.4.2.3.1 Abs. 3 - BStBl 2009 I S. 1079 - insbesondere:

1. nach § 3 Nr. 12, 13, 16, 26 und Nr. 26a EStG steuerfreie Einnahmen,
2. nach § 3 Nr. 30, 31 und 32 EStG steuerfrei ersetzte Werbungskosten und nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG pauschal versteuerte Ersatzleistungen,
3. Unterhaltsleistungen der Eltern und freiwillige Leistungen der Personen, bei denen das Kind berücksichtigt werden kann (BFH vom 21.7.1961 - BStBl III S. 437),
4. Erziehungsgeld nach dem BErzGG, (ab dem 1.1.2007) Elterngeld nach dem BEEG in Höhe des Mindestbetrages je Kind von 300 Euro (§ 5 Abs. 5 BEEG) bzw. 150 Euro (§ 6 Satz 2 BEEG) und vergleichbare Leistungen der Länder (§ 3 Nr. 67 EStG),
5. Mutterschaftsgeld für die Zeit nach der Entbindung, soweit es auf das Erziehungsgeld angerechnet worden ist,
6. im Rahmen der Sozialhilfe geleistete Beträge für Krankenhilfe § 48 SGB XII (>BFH vom 22.7.1988 - BStBl II S. 830),
7. Leistungen der Pflegeversicherung (§ 3 Nr. 1 Buchstabe a EStG),
8. Leistungen, die nach bundes- oder landesgesetzlichen Vorschriften gewährt werden, um einen Mehrbedarf zu decken, der durch einen Körperschaden verursacht ist (z. B. Pflegegeld bzw. -zulage aus der Unfallversicherung, nach § 35 BVG oder nach § 63 SGB XII, Ersatz der Mehrkosten für den Kleider- und Wäscheverschleiß) sowie die

Sozialhilfeleistungen im Rahmen der Altenhilfe nach § 71 Abs. 2 Nr. 4 SGB XII, z. B. so genannte Telefonhilfe (>BFH vom 22.7.1988 - BStBl II S. 830 und 939),

9. Leistungen, die dem Träger einer Bildungsmaßnahme (Ausbildung, Weiterbildung, Rehabilitation) nach dem SGB III oder entsprechenden anderen Sozialleistungsvorschriften unmittelbar als Kostenerstattung für die Ausbildungsleistung zufließen >DA-FamEStG 63.4.2.3.3 Abs. 3 Satz 3 (BStBl 2009 I S. 1081),
10. Leistungen, die wegen individuellen Sonderbedarfs gewährt werden und deshalb nicht zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind (>BFH vom 1.7.2003 - BStBl II S. 759), im Einzelnen >DA-FamEStG 63.4.2.3.3 Abs. 3 Satz 6 ff. (BStBl 2009 I S. 1082),
11. Leistungen nach § 3 Nr. 69 EStG und dem Gesetz über die humanitäre Hilfe für durch Blutprodukte HIV-infizierte Personen (HIV-Hilfegesetz - HIVHG) vom 24.7.1995,
12. Renten nach dem Gesetz über die Errichtung einer Stiftung "Hilfswerk für behinderte Kinder" (Conterganschäden),
13. Geldzuwendungen von dritter Seite, die zur Kapitalanlage bestimmt sind (>BFH vom 28.1.2004 - BStBl II S. 555).

Aufteilung der eigenen Einkünfte und Bezüge

Auf welchen Monat Einkünfte und Bezüge entfallen, ist innerhalb des Kalenderjahrs nicht nach dem Zuflusszeitpunkt, sondern nach der wirtschaftlichen Zurechnung zu bestimmen. Laufender Arbeitslohn ist regelmäßig dem Monat zuzuordnen, für den er gezahlt wird. Sonderzuwendungen (z. B. Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld), die in Monaten zufließen, in denen an allen Tagen die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder 2 EStG vorliegen, sind dem Berücksichtigungszeitraum zuzuordnen, soweit sie diesem auch wirtschaftlich zuzurechnen sind (>BFH vom 1.3.2000 - BStBl II S. 459 und vom 12.4.2000 - BStBl II S. 464).

Beispiel 1:

Ein zu Beginn des VZ volljähriges Kind wechselt im Juli von der Berufsausbildung in die Berufsausübung. Es erhält im Juni Urlaubsgeld und im Dezember Weihnachtsgeld.

Das Urlaubsgeld ist in voller Höhe dem Ausbildungszeitraum zuzuordnen; das Weihnachtsgeld bleibt in voller Höhe unberücksichtigt.

Beispiel 2:

Ein Kind befindet sich während des gesamten VZ in Berufsausbildung und vollendet im Juni das 18. Lebensjahr. Es erhält Urlaubsgeld und Weihnachtsgeld.

Die Sonderzuwendungen sind zu $^{6}/_{12}$ zu berücksichtigen.

Werden für den Jahresabschnitt der Berücksichtigung keine höheren Werbungskosten geltend gemacht, ist der auf diese Monate zeitanteilig entfallende Arbeitnehmer-Pauschbetrag anzusetzen (>BFH vom 12.4.2000 - BStBl II S. 464); er ist auf die Monate des VZ aufzuteilen, in denen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit erzielt werden (>BFH vom 1.7.2003 - BStBl II S. 759).

Beispiel 3:

Ein 20-jähriges Kind befindet sich von Januar bis Mai in einem Beschäftigungsverhältnis, ist im Juni und Juli arbeitslos und beginnt im August eine Berufsausbildung. Es bezieht während des Beschäftigungsverhältnisses und während der Berufsausbildung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (insgesamt zehn Monate). In den Monaten der Arbeitslosigkeit erhält es ausschließlich Arbeitslosengeld.

Das Kind erfüllt von Juni bis Dezember die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 Buchst. a EStG. Innerhalb dieses Zeitraums ist der Arbeitnehmer-Pauschbetrag für die Monate August bis Dezember mit je einem Zehntel anzusetzen.

Das Entlassungsgeld von Wehr- und Zivildienstleistenden entfällt im Zuflussjahr auf die Zeit nach Beendigung des Dienstes (>BFH vom 14.5.2002 - BStBl II S. 746). Zur Aufteilung sonstiger

Einkünfte und Bezüge sowie der übrigen Pauschbeträge nach § 9a EStG und der Kostenpauschale nach R 32.10 Abs. 4 Satz 1 gilt R 33a.4 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, zur Aufteilung anderer Einkünfte gilt R 33a.4 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 entsprechend. Zu einer anderen wirtschaftlich gerechtfertigten Aufteilung >R 33a.4 Abs. 2 Satz 2.

Beispiel für die Anrechnung

>H 33a.1 (Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge)

Besondere Ausbildungskosten

Der Grenzbetrag nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG umfasst die Kosten für die Lebensführung eines Kindes, nicht dagegen einen Ausbildungsmehrbedarf (besondere Ausbildungskosten). Besondere Ausbildungskosten eines Kindes sind Aufwendungen, die bei einer Einkünfteermittlung - bei Außerachtlassung des § 12 Nr. 5 EStG - dem Grunde und der Höhe nach als Werbungskosten abzuziehen wären. Sie sind gemäß § 32 Abs. 4 Satz 5 EStG von den Einkünften und Bezügen eines Kindes unabhängig davon abzuziehen, ob sie durch Einkünfte oder Bezüge finanziert werden (>BFH vom 14.11.2000 - BStBl 2001 II S. 491).

- Besondere Ausbildungskosten sind insbesondere Aufwendungen für
  - Wege zwischen Wohnung und Ausbildungsstätte (>BFH vom 14.11.2000 - BStBl 2001 II S. 489),
  - Wege zwischen dem Ausbildungsort und der Wohnung, die den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet (>BFH vom 25.7.2001 - BStBl 2002 II S. 12),
  - Bücher, die bei der Ausbildung benötigt werden (>BFH vom 14.11.2000 - BStBl 2001 II S. 489),
  - Arbeitsmittel und für Studiengebühren (>BFH vom 14.11.2000 - BStBl 2001 II S. 491),
  - ein Auslandsstudium (>BFH vom 14.11.2000 - BStBl 2001 II S. 495).
- Keine besonderen Ausbildungskosten sind
  - Aufwendungen für eine auswärtige Unterbringung (>BFH vom 14.11.2000 - BStBl 2001 II S. 489),
  - Mehraufwendungen für Unterkunft und Verpflegung im Ausland (>BFH vom 14.11.2000 - BStBl 2001 II S. 495),
  - >Versicherungsbeiträge des Kindes.

Zunächst ist festzustellen, welche finanziellen Mittel (Einkünfte und Bezüge) das Kind hat, von denen die Lebensführung oder die Berufsausbildung bestritten werden kann (§ 32 Abs. 4 Satz 2 EStG). Sodann sind besondere Ausbildungskosten nach § 32 Abs. 4 Satz 5 EStG zu ermitteln und von der S. d. E. und Bezüge abzuziehen (>BFH vom 14.11.2000 - BStBl 2001 II S. 491), soweit sie nicht bereits im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte und Bezüge nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG abgezogen worden sind.

Einkünfte

- Negative Einkünfte eines Kindes sind mit dessen Bezügen zu verrechnen (>BFH vom 20.7.2000 - BStBl 2001 II S. 107),
- Zu den Einkünften eines Kindes gehören
  - der Ertragsanteil einer Waisenrente abzüglich Werbungskostenpauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG (>BFH vom 14.11.2000 - BStBl 2001 II S. 489).
  - vermögenswirksame Leistungen i. S. d. VermBG (>BFH vom 11.12.2001 - BStBl 2002 II S. 684).
  - Einnahmen aus Kapitalvermögen abzüglich des Sparer-Pauschbetrags nach § 20 Abs. 9 EStG (>DA-FamEStG 63.4.2.1 Abs. 3 Nr. 2 - BStBl 2009 I S. 1076).
- Ein Verlustabzug nach § 10d EStG mindert nicht die Einkünfte eines Kindes (>BFH vom 24.8.2001 - BStBl 2002 II S. 250).
- DA-FamEStG 63.4.2.1 (BStBl 2009 I S. 1076) und DA-FamEStG 63.4.3 (BStBl 2009 I S. 1083).

Einkünfte und Bezüge eines anderen Kalenderjahres

Bei der Ermittlung der Einkünfte und Bezüge werden Zuflüsse und Abflüsse nur berücksichtigt, wenn sie in dem zu beurteilenden Kalenderjahr anfallen. So bleiben beispielsweise die spätere Rückforderung von BAföG-Zuschüssen (>BFH vom 11.12.2001 - BStBl 2002 II S. 205) oder Rentennachzahlungen in späteren Jahren (>BFH vom 16.4.2002 - BStBl II S. 525) bei der Ermittlung der Einkünfte und Bezüge des laufenden VZ unberücksichtigt.

Höhe der anzurechnenden Bezüge

>R 32.10 Abs. 2 bis 4

Sozialversicherungsbeiträge

>Versicherungsbeiträge des Kindes

Steuern

Einbehaltene Lohn- und Kirchensteuer mindern nicht die Einkünfte und Bezüge eines Kindes (>BFH vom 26.9.2007 - BStBl 2008 II S. 738).

Umrechnungskurse

>BZSt vom 12.3.2008 (BStBl I S. 497) und BZSt vom 22.1.2009 (BStBl I S. 363)

Verhältnisse im Wohnsitzstaat

Die nach § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG maßgeblichen Beträge sind auf der Grundlage der Ländergruppeneinteilung (>BMF vom 9.9.2008 - BStBl I S. 936) zu ermitteln. Bei Kindern mit Wohnsitz in EU-Staaten ist der Grenzbetrag nicht im Hinblick auf die Verhältnisse im Wohnsitzstaat zu kürzen; § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG kommt insoweit nicht zur Anwendung (>BfF vom 25.5.2004 - BStBl I S. 510).

(Anhang 2)

Versicherungsbeiträge des Kindes

Bei der Prüfung, ob der Jahresgrenzbetrag nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG überschritten ist, sind bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage von den Einkünften und Bezügen des Kindes abzuziehen

- Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung (>BMF vom 18.11.2005 - BStBl I S. 1027).
- Beiträge des Kindes zu einer freiwilligen gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung (>BFH vom 16.11.2006 - BStBl 2007 II S. 527).
- Beiträge des Kindes zu einer privaten Kranken- und Pflegeversicherung, mit denen der von der Beihilfe nicht freigestellte Teil der beihilfefähigen Aufwendungen für ambulante, stationäre und zahnärztliche Behandlung abgedeckt wird (>BFH vom 14.12.2006 - BStBl 2007 II S. 530),
- unvermeidbare Beiträge des Kindes zu einer privaten Krankenversicherung, die eine Mindestvorsorge für den Krankheitsfall nach sozialhilferechtlichen Vorschriften (§§ 47 ff. SGB XII) ermöglichen (>BFH vom 26.9.2007 - BStBl 2008 II S. 738).

Nicht abzuziehen sind

- andere Versicherungsbeiträge, die als Sonderausgaben des Kindes in Betracht kommen (z. B. Beiträge zu einer privaten Zusatzkrankenversicherung oder zu einer Kfz-Haftpflichtversicherung) (>BFH vom 14.11.2000 - BStBl 2001 II S. 489 und vom 26.9.2007 - BStBl 2008 II S. 738),
- Beiträge des Kindes für eine private Rentenversicherung, wenn sich das Kind in Ausbildung befindet und in der gesetzlichen Rentenversicherung pflichtversichert ist (>BFH vom 26.9.2007 - BStBl 2008 II S. 738).

Verzicht auf Einkünfte und Bezüge

Ein Verzicht auf Teile der zustehenden Einkünfte im Sinne von § 32 Abs. 4 Satz 9 EStG liegt vor, wenn ein Kind mit dem Ziel der Erhaltung der steuerlichen Berücksichtigung Vereinbarungen trifft, die ursächlich dafür sind, dass ein Anspruch auf Weihnachtsgeld nicht geltend gemacht werden kann, der ohne diese Vereinbarung bestanden hätte (>BFH vom 11.3.2003 - BStBl II S. 746).

Vollendung des 18. Lebensjahrs

Vollendet ein Kind im Laufe des VZ das 18. Lebensjahr, bleiben Einkünfte und Bezüge des Kindes bis einschließlich des Monats der Vollendung des 18. Lebensjahres auch dann unberücksichtigt, wenn in den Folgemonaten die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder 2 EStG vorliegen (>BFH vom 1.3.2000 - BStBl II S. 459).

H 32.11 Verlängerungstatbestände bei Arbeit suchenden Kindern und Kindern in Berufsausbildung

Dienste im Ausland

Gesetzlicher Grundwehrdienst oder gesetzlicher >Zivildienst ist auch ein entsprechender Dienst im Ausland, wenn er auf Grund einer gesetzlichen Dienstpflicht geleistet wird (>BFH vom 29.4.1960 - BStBl III S. 268).

Entwicklungshelfer

>H 32.6

Wehrpflichtgesetz

Wehrpflichtgesetz i. d. F. der Bekanntmachung vom 16.9.2008 (BGBl. I S. 1886), geändert durch Artikel 4 des Dritten Gesetzes zur Änderung des Zivildienstgesetzes und anderer Gesetze (Drittes Zivildienständerungsgesetz) vom 14.6.2009 (BGBl. I S. 1229).

Zivildienst

Der gesetzliche Zivildienst ist der Zivildienst von anerkannten Kriegsdienstverweigerern (Zivildienstgesetz i. d. F. der Bekanntmachung vom 17.5.2005 (BGBl. I S. 1346), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Dritten Gesetzes zur Änderung des Zivildienstgesetzes und anderer Gesetze (Drittes Zivildienständerungsgesetz) vom 14.6.2009 (BGBl. I S. 1229).

H 32.12 Höhe der Freibeträge für Kinder in Sonderfällen

(unbesetzt)

H 32.13 Übertragung der Freibeträge für Kinder

Beispiele zu R 32.13 Abs. 3

A. Das Kind beendet im Juni seine Berufsausbildung und steht ab September in einem Arbeitsverhältnis. Seitdem kann es sich selbst unterhalten. Der zum Barunterhalt verpflichtete Elternteil ist seiner Verpflichtung nur für die Zeit bis einschließlich Juni nachgekommen. Er hat seine für 8 Monate bestehende Unterhaltsverpflichtung für 6 Monate, also zu 75 % erfüllt.

B. Der Elternteil, der bisher seiner Unterhaltsverpflichtung durch Pflege und Erziehung des Kindes voll nachgekommen ist, verzieht im August ins Ausland und leistet von da an keinen Unterhalt mehr. Er hat seine Unterhaltsverpflichtung, bezogen auf das Kalenderjahr, nicht mindestens zu 75 % erfüllt.

Beurteilungszeitraum

Bei der Beurteilung der Frage, ob ein Elternteil seiner Unterhaltsverpflichtung gegenüber einem Kind nachgekommen ist, ist nicht auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem der Unterhalt gezahlt worden ist, sondern auf den Zeitraum, für den der Unterhalt bestimmt ist (>BFH vom 11.12.1992 - BStBl 1993 II S. 397).

Fehlende Unterhaltsverpflichtung

Ist ein Elternteil nicht zur Leistung von Unterhalt verpflichtet, so kann der ihm zustehende Kinderfreibetrag nicht auf den anderen Elternteil übertragen werden (>BFH vom 25.7.1997 - BStBl 1998 II S. 329).

Freistellung von der Unterhaltsverpflichtung

Stellt ein Elternteil den anderen Elternteil von der Unterhaltsverpflichtung gegenüber einem gemeinsamen Kind gegen ein Entgelt frei, das den geschätzten Unterhaltsansprüchen des Kindes entspricht, behält der freigestellte Elternteil den Anspruch auf den (halben) Kinderfreibetrag (>BFH vom 25.1.1996 - BStBl 1997 II S. 21).

Konkrete Unterhaltsverpflichtung

Kommt ein Elternteil seiner konkret-individuellen Unterhaltsverpflichtung nach, so ist vom Halbteilungsgrundsatz auch dann nicht abzuweichen, wenn diese Verpflichtung im Verhältnis zum Unterhaltsbedarf des Kindes oder zur Unterhaltszahlung des anderen Elternteils gering ist (>BFH vom 25.7.1997 - BStBl 1998 II S. 433).

Das gilt auch in Fällen, in denen sich eine nur geringe Unterhaltsverpflichtung aus einem Urteil eines Gerichts der ehemaligen Deutschen Demokratischen Republik ergibt (>BFH vom 25.7.1997 - BStBl 1998 II S. 435).

Steuerrechtliche Folgewirkungen der Übertragung

Infolge der Übertragung der Freibeträge für Kinder können sich bei den kindbedingten Steuerentlastungen, die vom Erhalt eines Freibetrags nach § 32 Abs. 6 EStG abhängen, Änderungen ergeben. Solche Folgeänderungen können zum Beispiel eintreten beim Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG), beim Prozentsatz, der zumutbaren Belastung (§ 33 Abs. 3 EStG), beim Freibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG und bei der Übertragung des dem Kind zustehenden Behinderten- oder Hinterbliebenen-Pauschbetrags (§ 33b Abs. 5 EStG).

Übertragung im Lohnsteuerabzugsverfahren

>R 39.2 Abs. 9 LStR 2008

H 32a Einkommensteuertarif

Auflösung der Ehe (außer durch Tod) und Wiederheirat eines Ehegatten

Ist eine Ehe, für die die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG vorgelegen haben, im VZ durch Aufhebung oder Scheidung aufgelöst worden und ist der Stpfl. im selben VZ eine neue Ehe eingegangen, für die die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG ebenfalls vorliegen, so kann nach § 26 Abs. 1 Satz 2 EStG für die aufgelöste Ehe das Wahlrecht zwischen getrennter Veranlagung (§ 26a EStG) und Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) nicht ausgeübt werden. Der andere Ehegatte, der nicht wieder geheiratet hat, ist mit dem von ihm bezogenen Einkommen nach dem Splitting-Verfahren zu besteuern (§ 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG). Der Auflösung einer Ehe durch Aufhebung oder Scheidung steht die Nichtigerklärung einer Ehe gleich (>H 26 - Allgemeines).

Auflösung einer Ehe

Ist eine Ehe, die der Stpfl. im VZ des Todes des früheren Ehegatten geschlossen hat, im selben VZ wieder aufgelöst worden, so ist er für den folgenden VZ auch dann wieder nach § 32a Abs. 6 Satz 1

Nr. 1 EStG als Verwitweter zu behandeln, wenn die Ehe in anderer Weise als durch Tod aufgelöst worden ist (>BFH vom 9.6.1965 - BStBl III S. 590).

Dauerndes Getrenntleben im Todeszeitpunkt

Die Einkommensteuer eines verwitweten Stpfl. ist in dem VZ, der dem VZ des Todes folgt, nur dann nach der Splittingtarif festzusetzen, wenn er und sein verstorbener Ehegatte im Zeitpunkt des Todes nicht dauernd getrennt gelebt haben (BFH vom 27.02.1998 - BStBl II S. 350).

Todeserklärung eines verschollenen Ehegatten

>H 26 (Allgemeines)

Veranlagung der alten Ehe bei Wiederheirat

Ist eine Ehe, für die die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG vorgelegen haben, im VZ durch Tod eines Ehegatten aufgelöst worden und hat der überlebende Ehegatte noch im selben VZ eine neue Ehe geschlossen, für die die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG ebenfalls vorliegen, so kann für die aufgelöste Ehe das Wahlrecht zwischen getrennter Veranlagung (§ 26a EStG) und Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) nur dann ausgeübt werden, wenn für die neue Ehe die besondere Veranlagung nach § 26c EStG gewählt worden ist (§ 26 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG). Ist dies nicht geschehen, so ist für das z. v. E. des verstorbenen Ehegatten das Splitting-Verfahren anzuwenden (§ 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Veranlagung der neuen Ehe bei Wiederheirat

Geht der verwitwete Stpfl. im VZ, der dem VZ des Todes des früheren Ehegatten folgt, eine neue Ehe ein, so findet § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG nur dann Anwendung, wenn für die neue Ehe die besondere Veranlagung nach § 26c EStG gewählt worden ist oder die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG nicht vorgelegen haben.

H 32b Progressionsvorbehalt

Allgemeines

Ist für Einkünfte nach § 32b Abs. 1 EStG der Progressionsvorbehalt zu beachten, ist wie folgt zu verfahren:

1. Ermittlung des nach § 32a Abs. 1 EStG maßgebenden z. v. E.
2. Dem z. v. E. werden für die Berechnung des besonderen Steuersatzes die Entgelt-, Lohn- oder Einkommensersatzleistungen (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) sowie die unter § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 5 EStG fallenden Einkünfte im Jahr ihrer Entstehung hinzugerechnet oder von ihm abgezogen. Der sich danach ergebende besondere Steuersatz ist auf das nach § 32a Abs. 1 EStG ermittelte z.v.E anzuwenden.

Beispiele:

Fall	A	B
z. v. E. § 2 Abs. 5 EStG)	20.000 EUR	20.000 EUR
Fall A Arbeitslosengeld	5.000 EUR	
oder		
Fall B zurückgezahltes Arbeitslosengeld		1.500 EUR
Für die Berechnung des Steuersatzes		
maßgebendes z. v. E.	25.000 EUR	18.500 EUR
Steuer nach Splittingtarif	1.714 EUR	434 EUR
besonderer (= durchschnittlicher) Steuersatz	6,8560 %	2,3459 %
Die Anwendung des besonderen durchschnittlichen		
Steuersatzes auf das z. v. E.		

ergibt als Steuer	1.371 EUR	469 EUR

Ein Verlustabzug (§ 10d EStG) ist bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes nach § 32b Abs. 1 EStG nicht zu berücksichtigen.

Anwendung auf Lohnersatzleistungen

Der Progressionsvorbehalt für Lohnersatzleistungen ist verfassungsgemäß (>BVerfG vom 3.5.1995 - BStBl II S. 758).

Anwendung bei Stpfl. mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

>R 46.2

Ausländische Einkünfte

Die Höhe ist nach dem deutschen Steuerrecht zu ermitteln (>BFH vom 20.9.2006 - BStBl 2007 II S. 756). Die steuerfreien ausländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i. S. d. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 5 EStG sind als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu berechnen. Dabei sind die tatsächlich angefallenen Werbungskosten bzw. der Arbeitnehmer-Pauschbetrag nach Maßgabe des § 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG zu berücksichtigen.

Beispiel

für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

Der inländische steuerpflichtige Arbeitslohn beträgt 20.000 EUR; die Werbungskosten betragen 500 EUR. Der nach DBA/ATE unter Progressionsvorbehalt steuerfreie Arbeitslohn beträgt 10.000 EUR; im Zusammenhang mit der Erzielung des steuerfreien Arbeitslohns sind Werbungskosten in Höhe von 400 EUR tatsächlich angefallen.

Inländischer steuerpflichtige Arbeitslohn	20.000 EUR
./. Arbeitnehmer-Pauschbetrag	./. 920 EUR
(§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a EStG)	
steuerpflichtige Einkünfte gem. § 19 EStG	19.080 EUR
Ausländische Progressionseinnahmen	10.000 EUR
./. Arbeitnehmer-Pauschbetrag	0 EUR
maßgebende Progressionseinkünfte (§ 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG)	10.000 EUR

Ausländische Personengesellschaft

Nach einem DBA freigestellte Einkünfte aus der Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft unterliegen auch dann dem Progressionsvorbehalt, wenn die ausländische Personengesellschaft in dem anderen Vertragsstaat als juristische Person besteuert wird (>BFH vom 4.4.2007 - BStBl II S. 521).

Ausländische Verluste

1. Durch ausländische Verluste kann der Steuersatz auf Null sinken (>BFH vom 25.5.1970 - BStBl II S. 660).
2. Drittstaatenverluste i. S. d. § 2a EStG werden nur nach Maßgabe des § 2a EStG berücksichtigt (>BFH vom 17.11.1999 - BStBl 2000 II S. 605).

EU-Tagegeld

Zur steuerlichen Behandlung des von Organen der EU gezahlten Tagegeldes >BMF vom 12.4.2006 (BStBl I S. 340)

Grundfreibetrag

Es begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, dass wegen der in § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG angeordneten vorrangigen Anwendung des Progressionsvorbehalts des § 32b EStG auch ein z. v. E. unterhalb des Grundfreibetrags der Einkommensteuer unterliegt (>BFH vom 9.8.2001 - BStBl II S. 778).

Leistungen der gesetzlichen Krankenkasse

- Leistungen der gesetzlichen Krankenkasse für eine Ersatzkraft im Rahmen der Haushaltshilfe an nahe Angehörige (§ 38 Abs. 4 Satz 2 SGB V) unterliegen nicht dem Progressionsvorbehalt (>BFH vom 17.6.2005 - BStBl 2006 II S. 17).
- Die Einbeziehung des Krankengeldes, das ein freiwillig in einer gesetzlichen Krankenkasse versicherter Stpfl. erhält, in den Progressionsvorbehalt, ist verfassungsgemäß (>BFH vom 26.11.2008 - BStBl 2009 II S. 376).

Steuerfreiheit einer Leibrente

Ist eine Leibrente sowohl nach einem DBA als auch nach § 3 Nr. 6 EStG steuerfrei, unterliegt sie nicht dem Progressionsvorbehalt (>BFH vom 22.1.1997 - BStBl II S. 358).

Zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht

- Besteht wegen Zu- oder Wegzugs nur zeitweise die unbeschränkte Steuerpflicht, sind die außerhalb der unbeschränkten Steuerpflicht im Kalenderjahr erzielten Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen, wenn diese nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (>BFH vom 15.5.2002 - BStBl II S. 660, vom 19.12.2001 - BStBl 2003 II S. 302 und vom 19.11.2003 - BStBl 2004 II S. 549).
- Vorab entstandene Werbungskosten im Zusammenhang mit einer beabsichtigten Tätigkeit im Ausland sind beim Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen, wenn dies nicht durch ein DBA ausgeschlossen wird (>BFH vom 20.9.2006 - BStBl 2007 II S. 756).

H 32c Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften

- Letztmals abgedruckt im EStH 2008 -

H 32d Gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen

Allgemeines

Einzelfragen zur Abgeltungsteuer >BMF vom 22.12.2009 (BStBl 2010 I S. 94), Rzn. 132-151.

H 33.1 - H 33.4 [Außergewöhnliche Belastungen]

Abkürzung des Zahlungsweges

Bei den außergewöhnlichen Belastungen kommt der Abzug von Aufwendungen eines Dritten auch unter dem Gesichtspunkt der Abkürzung des Vertragswegs nicht in Betracht (>BMF vom 7.7.2008 - BStBl I S. 717).

Adoption

Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Adoption sind nicht zwangsläufig (>BFH vom 13.3.1987 - BStBl II S. 495 und vom 20.3.1987 - BStBl II S. 596).

Asbestbeseitigung

>Gesundheitsgefährdung

Asyl

Die Anerkennung als Asylberechtigter lässt nicht ohne weiteres auf ein unabwendbares Ereignis für den Verlust von Hausrat und Kleidung schließen (>BFH vom 26.4.1991 - BStBl II S. 755).

Aufenthaltsrecht

Prozesskosten, die durch ein verwaltungsgerichtliches Verfahren zur Erlangung eines dauerhaften Aufenthaltsrechts des ausländischen Partners entstanden sind, sind nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar (>BFH vom 20.4.2006 - BStBl 2007 II S. 41).

Aussiedlung und Übersiedlung

Bei Übersiedlung bzw. Aussiedlung können die Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, es sei denn, es wird im Einzelfall ein unabwendbares Ereignis glaubhaft gemacht (>BMF vom 25.4.1990 - BStBl I S. 222).

Außergewöhnlich

Außergewöhnlich sind Aufwendungen, wenn sie nicht nur der Höhe, sondern auch ihrer Art und dem Grunde nach außerhalb des Üblichen liegen und insofern nur einer Minderheit entstehen. Die typischen Aufwendungen der Lebensführung sind aus dem Anwendungsbereich des § 33 EStG ungeachtet ihrer Höhe im Einzelfall ausgeschlossen (>BFH vom 29.9.1989 - BStBl 1990 II S. 418, vom 19.5.1995 - BStBl II S. 774, vom 22.10.1996 - BStBl 1997 II S. 558 und vom 12.11.1996 - BStBl 1997 II S. 387).

Aussteuer

Aufwendungen für die Aussteuer einer heiratenden Tochter sind regelmäßig nicht als zwangsläufig anzusehen. Dies gilt auch dann, wenn die Eltern ihrer Tochter keine Berufsausbildung gewährt haben (>BFH vom 3.6.1987 - BStBl II S. 779).

Auswärtige Unterbringung

Aufwendungen von Eltern für die auswärtige Unterbringung eines Kindes sind außergewöhnliche Belastungen, wenn

- ein an Asthma erkranktes Kind in einem Schulinternat untergebracht ist, der Aufenthalt aus klimatischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich unabdingbar notwendig ist und der Schulbesuch nur anlässlich dieser Heilbehandlung gleichsam nebenbei und nachrangig erfolgt (>BFH vom 26.6.1992 - BStBl 1993 II S. 212).
- im Fall der Unterbringung eines verhaltensauffälligen Jugendlichen in einer sozialtherapeutischen Wohngruppe durch ein vorher ausgestelltes amts- oder vertrauensärztliches Gutachten nachgewiesen wurde, dass die Verhaltensauffälligkeit krankheitsbedingt und die Unterbringung medizinisch notwendig ist (>BFH vom 21.4.2005 - BStBl II S. 602).

>auch Legasthenie

Ayur-Veda-Behandlung

Aufwendungen für eine Ayur-Veda-Behandlung können nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn die medizinische Notwendigkeit dieser Behandlung durch ein vor ihrem Beginn erstelltes amtsärztliches Attest nachgewiesen ist (>BFH vom 1.2.2001 - BStBl II S. 543).

Begleitperson

Mehraufwendungen, die einem körperbehinderten Stpfl., der auf ständige Begleitung angewiesen ist, anlässlich einer Urlaubsreise durch Kosten für Fahrten, Unterbringung und Verpflegung der Begleitperson entstehen, können in angemessener Höhe neben dem Pauschbetrag für behinderte Menschen berücksichtigt werden. Die Notwendigkeit einer Begleitperson kann sich aus einem amtsärztlichen Gutachten oder aus den Feststellungen in dem Ausweis nach dem SGB IX, z. B. dem Vermerk "Die Notwendigkeit ständiger Begleitung ist nachgewiesen", ergeben (>BFH vom 4.7.2002 - BStBl II S. 765).

Behindertengerechte Ausstattung

Mehraufwendungen wegen der behindertengerechten Gestaltung eines für den eigenen Wohnbedarf errichteten Hauses können nur dann außergewöhnliche Belastungen sein, wenn sich solche Aufwendungen ausnahmsweise anhand eindeutiger und objektiver, von ungewissen zukünftigen Ereignissen unabhängiger Kriterien von den Aufwendungen unterscheiden lassen, durch die der Stpfl. seinen Wohnbedürfnissen Rechnung trägt, und wenn ausgeschlossen ist, dass die durch diese Aufwendungen geschaffenen Einrichtungen jemals wertbildende Faktoren für das Haus darstellen können; wenn also eindeutig "verlorener Aufwand" vorliegt. Die Ausstattung eines Einfamilienhauses mit einem Fahrstuhl und eine behindertengerechte Bauausführung (wie der Einbau breiter Türen, eines großen Bades etc.) führen daher grundsätzlich nicht zu außergewöhnlichen Belastungen. Dies gilt auch dann, wenn die Umgestaltung erst später vorgenommen wurde und das Gebäude bereits vor Eintritt der Behinderung von dem Stpfl. als Familienwohnung genutzt worden ist. Demgegenüber können Aufwendungen für medizinische Hilfsmittel im engeren Sinne, z. B. für einen Treppenschräglift, außergewöhnliche Belastungen darstellen (>BFH vom 10.10.1996 - BStBl 1997 II S. 491 und vom 6.2.1997 - BStBl II S. 607).

Bestattungskosten

eines nahen Angehörigen sind regelmäßig als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, soweit sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden können und auch nicht durch Ersatzleistungen gedeckt sind (>BFH vom 8.9.1961 - BStBl 1962 III S. 31, vom 19.10.1990 - BStBl 1991 II S. 140, vom 17.6.1994 - BStBl II S. 754 und vom 22.2.1996 - BStBl II S. 413). Leistungen aus einer Sterbegeldversicherung oder aus einer Lebensversicherung, die dem Stpfl. anlässlich des Todes eines nahen Angehörigen außerhalb des Nachlasses zufließen, sind auf die als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden Kosten anzurechnen (>BFH vom 19.10.1990 - BStBl 1991 II S. 140 und vom 22.2.1996 - BStBl II S. 413).

Zu den außergewöhnlichen Belastungen gehören nur solche Aufwendungen, die unmittelbar mit der eigentlichen Bestattung zusammenhängen. Nur mittelbar mit einer Bestattung zusammenhängende Kosten werden mangels Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Zu diesen mittelbaren Kosten gehören z. B.:

- Aufwendungen für die Bewirtung von Trauergästen (>BFH vom 17.9.1987 - BStBl 1988 II S. 130),
- Aufwendungen für die Trauerkleidung (>BFH vom 12.8.1966 - BStBl 1967 III S. 364),
- Reisekosten für die Teilnahme an einer Bestattung eines nahen Angehörigen (>BFH vom 17.6.1994 - BStBl 1994 II S. 754).

Betreuervergütung

Vergütungen für einen ausschließlich zur Vermögenssorge bestellten Betreuer stellen keine außergewöhnlichen Belastungen, sondern Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten bei den mit dem verwalteten Vermögen erzielten Einkünften dar, sofern die Tätigkeit des Betreuers weder einer kurzfristigen Abwicklung des Vermögens noch der Verwaltung ertraglosen Vermögens dient (>BFH vom 14.9.1999 - BStBl 2000 II S. 69).

Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben

Aufwendungen, die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören, sind auch dann keine außergewöhnlichen Belastungen, wenn sie sich steuerlich tatsächlich nicht ausgewirkt haben (>BFH vom 29.11.1991 - BStBl 1992 II S. 290 und 293). Entsprechendes gilt für Aufwendungen, die unter § 9 Abs. 5 oder § 9c EStG fallen. Ausnahmen: § 10 Abs. 1 Nr. 7 und 9 EStG >§ 33 Abs. 2 Satz 2 EStG.

Betrug

Durch Betrug veranlasste vergebliche Zahlungen für einen Grundstückskauf sind nicht zwangsläufig (>BFH vom 19.5.1995 - BStBl II S. 774).

Darlehen

- Werden die Ausgaben über Darlehen finanziert werden, tritt die Belastung bereits im Zeitpunkt der Verausgabung ein (>BFH vom 10.6.1988 - BStBl II S. 814).
- >Verausgabung

Diätverpflegung

Aufwendungen, die durch Diätverpflegung entstehen, sind von der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung auch dann ausgeschlossen, wenn die Diätverpflegung an die Stelle einer sonst erforderlichen medikamentösen Behandlung tritt (>BFH vom 21.6.2007 - BStBl II S. 880).

Eltern-Kind-Verhältnis

Aufwendungen des nichtsorgeberechtigten Elternteils zur Kontaktpflege sind nicht außergewöhnlich (>BFH vom 27.9.2007 - BStBl 2008 II S. 287).

Ergänzungspflegervergütung

Wird für einen Minderjährigen im Zusammenhang mit einer Erbauseinandersetzung die Anordnung einer Ergänzungspflegschaft erforderlich, so sind die Aufwendungen hierfür nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen (>BFH vom 14.9.1999 - BStBl 2000 II S. 69).

Erpressungsgelder

Erpressungsgelder sind keine außergewöhnlichen Belastungen, wenn der Erpressungsgrund selbst und ohne Zwang geschaffen worden ist (>BFH vom 18.3.2004 - BStBl II S. 867).

Ersatz von dritter Seite

Ersatz und Unterstützungen von dritter Seite zum Ausgleich der Belastung sind von den berücksichtigungsfähigen Aufwendungen abzusetzen, es sei denn, die vertragsgemäße Erstattung führt zu steuerpflichtigen Einnahmen beim Stpfl. (>BFH vom 14.3.1975 - BStBl II S. 632 und vom 6.5.1994 - BStBl 1995 II S. 104). Die Ersatzleistungen sind auch dann abzusetzen, wenn sie erst in einem späteren Kalenderjahr gezahlt werden, der Stpfl. aber bereits in dem Kalenderjahr, in dem die Belastung eingetreten ist, mit der Zahlung rechnen konnte (>BFH vom 21.8.1974 - BStBl 1975 II S. 14). Werden Ersatzansprüche gegen Dritte nicht geltend gemacht, entfällt die Zwangsläufigkeit, wobei die Zumutbarkeit Umfang und Intensität der erforderlichen Rechtsverfolgung bestimmt (>BFH vom 20.9.1991 - BStBl 1992 II S. 137 und vom 18.6.1997 - BStBl II S. 805). Der Abzug von Aufwendungen nach § 33 EStG ist ferner ausgeschlossen, wenn der Stpfl. eine allgemein zugängliche und übliche Versicherungsmöglichkeit nicht wahrgenommen hat (>BFH vom 6.5.1994 - BStBl 1995 II S. 104). Dies gilt auch, wenn lebensnotwendige Vermögensgegenstände, wie Hausrat und Kleidung wiederbeschafft werden müssen (>BFH vom 26.6.2003 - BStBl 2004 II S. 47).

- **Hausratversicherung**

  Anzurechnende Leistungen aus einer Hausratversicherung sind nicht aufzuteilen in einen Betrag, der auf allgemein notwendigen und angemessenen Hausrat entfällt, und in einen solchen, der die Wiederbeschaffung von Gegenständen und Kleidungsstücken gehobenen Anspruchs ermöglichen soll (>BFH vom 30.6.1999 - BStBl II S. 766).

- **Krankenhaustagegeldversicherungen**

Bis zur Höhe der durch einen Krankenhausaufenthalt verursachten Kosten sind die Leistungen abzusetzen, nicht aber Leistungen aus einer Krankentagegeldversicherung (>BFH vom 22.10.1971 - BStBl 1972 II S. 177).

Fahrtkosten, allgemein

Unumgängliche Fahrtkosten, die dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind, sind bei Benutzung eines Pkw nur in Höhe der Kosten für die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels abziehbar, es sei denn, es bestand keine zumutbare öffentliche Verkehrsverbindung (>BFH vom 3.12.1998 - BStBl 1999 II S. 227).

>Fahrtkosten behinderter Menschen

>Familienheimfahrten

>Kur

>Mittagsheimfahrt

>Pflegeaufwendungen für Dritte

>Zwischenheimfahrten

Fahrtkosten behinderter Menschen

Kraftfahrzeugkosten behinderter Menschen können im Rahmen der Angemessenheit neben den Pauschbeträgen nur wie folgt berücksichtigt werden (>BMF vom 29.4.1996 - BStBl I S. 446 und vom 21.11.2001 - BStBl I S. 868):

1. **Bei geh- und stehbehinderten Stpfl. (GdB von mindestens 80 oder GdB von mindestens 70 und Merkzeichen G):**

   Aufwendungen für durch die Behinderung veranlasste unvermeidbare Fahrten sind als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, soweit sie nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden und angemessen sind.

   Aus Vereinfachungsgründen kann im Allgemeinen ein Aufwand für Fahrten bis zu 3.000 km im Jahr als angemessen angesehen werden.
2. **Bei außergewöhnlich gehbehinderten (Merkzeichen aG), blinden (Merkzeichen Bl) und hilflosen (Merkzeichen H) Menschen:**

   In den Grenzen der Angemessenheit dürfen nicht nur die Aufwendungen für durch die Behinderung veranlasste unvermeidbare Fahrten, sondern auch für Freizeit-, Erholungs- und Besuchsfahrten abgezogen werden. Die tatsächliche Fahrleistung ist nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Eine Fahrleistung von mehr als 15 000 km im Jahr liegt in aller Regel nicht mehr im Rahmen des Angemessenen (>BFH vom 2.10.1992 - BStBl 1993 II S. 286). Die Begrenzung auf jährlich 15.000 km gilt ausnahmsweise nicht, wenn die Fahrleistung durch eine berufsqualifizierende Ausbildung bedingt ist, die nach der Art und Schwere der Behinderung nur durch den Einsatz eines Pkw durchgeführt werden kann. In diesem Fall können weitere rein private Fahrten nur noch bis zu 5.000 km jährlich berücksichtigt werden (>BFH vom 13.12.2001 - BStBl 2002 II S. 198).
3. Ein höherer Aufwand als 0,30 EUR/km ist unangemessen und darf deshalb im Rahmen des § 33 EStG nicht berücksichtigt werden. (>BFH vom 19.5.2004 - BStBl 2005 II S. 23). Das gilt auch dann, wenn sich der höhere Aufwand wegen einer nur geringen Jahresfahrleistung ergibt (>BFH vom 18.12.2003 - BStBl 2004 II S. 453).

Die Kosten können auch berücksichtigt werden, wenn sie nicht beim behinderten Menschen selbst, sondern bei einem Stpfl. entstanden sind, auf den der Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b Abs. 5 EStG übertragen worden ist; das gilt jedoch nur für solche Fahrten, an denen der behinderte Mensch selbst teilgenommen hat (>BFH vom 1.8.1975 - BStBl II S. 825).

Familienheimfahrten

Aufwendungen verheirateter Wehrpflichtiger für Familienheimfahrten sind keine außergewöhnliche Belastung (>BFH vom 5.12.1969 - BStBl 1970 II S. 210).

Formaldehydemission

>Gesundheitsgefährdung

Freiwillige Ablösungen

von laufenden Kosten für die Anstaltsunterbringung eines pflegebedürftigen Kindes sind nicht zwangsläufig (>BFH vom 14.11.1980 - BStBl 1981 II S. 130).

Gegenwert

Die Erlangung eines Gegenwerts schließt insoweit die Belastung des Stpfl. aus. Ein Gegenwert liegt vor, wenn der betreffende Gegenstand oder die bestellte Leistung eine gewisse Marktfähigkeit besitzen, die in einem bestimmten Verkehrswert zum Ausdruck kommt (>BFH vom 4.3.1983 - BStBl II S. 378 und vom 29.11.1991 - BStBl 1992 II S. 290). Bei der Beseitigung eingetretener Schäden an einem Vermögensgegenstand, der für den Stpfl. von existenziell wichtiger Bedeutung ist, ergibt sich ein Gegenwert nur hinsichtlich von Wertverbesserungen, nicht jedoch hinsichtlich des verlorenen Aufwandes (>BFH vom 6.5.1994 - BStBl 1995 II S. 104).

Gesundheitsgefährdung

Geht von einem Gegenstand des existenznotwendigen Bedarfs eine konkrete Gesundheitsgefährdung aus, die beseitigt werden muss (z. B. asbesthaltige Außenfassade des Hauses, Formaldehydemission von Möbeln), sind die Sanierungskosten und die Kosten für eine ordnungsgemäße Entsorgung des Schadstoffs aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig entstanden. Die Sanierung muss im Zeitpunkt ihrer Durchführung unerlässlich sein. Die Gesundheitsgefährdung ist durch ein vor Durchführung der Maßnahme von einer zuständigen amtlichen technischen Stelle erstelltes Gutachten und bei Unterschreitung des Grenzwerts durch ein zusätzliches, vor Durchführung der Maßnahme einzuholendes amts- oder vertrauensärztliches Attest nachzuweisen (>BFH vom 9.8.2001 - BStBl 2002 II S. 240 und vom 23.5.2002 - BStBl II S. 592).

Getrennte Veranlagung

Die zumutbare Belastung bei getrennter Veranlagung ist vom G. d. E. beider Ehegatten zu berechnen (>BFH vom 26.3.2009 - BStBl II S. 808).

Gutachter

Ergibt sich aus Gutachten die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen gem § 33 Abs. 2 EStG, können auch die Aufwendungen für das Gutachten berücksichtigt werden (>BFH vom 23.5.2002 - BStBl II S. 592).

Haushaltsersparnis

Wird bei einer Heimunterbringung wegen Pflegebedürftigkeit der private Haushalt aufgelöst, können nur die über die üblichen Kosten der Unterhaltung eines Haushalts hinausgehenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (>BFH vom 22.8.1980 - BStBl 1981 II S. 23 und vom 29.9.1989 - BStBl 1990 II S. 418). Kosten der Unterbringung in einem Krankenhaus können regelmäßig ohne Kürzung um eine Haushaltsersparnis als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

Heimunterbringung erwachsener behinderter Menschen

Zur Berücksichtigung der Aufwendungen von Eltern erwachsener behinderter Menschen in vollstationärer Heimunterbringung als außergewöhnliche Belastung >BMF vom 14.4.2003 (BStBl I S. 360).

Kapitalabfindung von Unterhaltsansprüchen

Der Abzug einer vergleichsweise vereinbarten Kapitalabfindung zur Abgeltung sämtlicher möglicherweise in der Vergangenheit entstandener und künftiger Unterhaltsansprüche eines geschiedenen Ehegatten scheidet in aller Regel wegen fehlender Zwangsläufigkeit aus (>BFH vom 26.2.1998, BStBl II S. 605).

Krankenhaustagegeldversicherung

Die Leistungen sind von den berücksichtigungsfähigen Aufwendungen abzusetzen (>BFH vom 22.10.1971 - BStBl 1972 II S. 177).

Krankentagegeldversicherung

Die Leistungen sind - im Gegensatz zu Leistungen aus einer Krankenhaustagegeldversicherung - kein Ersatz für Krankenhauskosten (>BFH vom 22.10.1971 - BStBl 1972 II S. 177).

Krankenversicherungsbeiträge

Da Krankenversicherungsbeiträge ihrer Art nach Sonderausgaben sind, können sie auch bei an sich beihilfeberechtigten Angehörigen des öffentlichen Dienstes nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn der Stpfl. wegen seines von Kindheit an bestehenden Leidens keine Aufnahme in eine private Krankenversicherung gefunden hat (>BFH vom 29.11.1991 - BStBl 1992 II S. 293).

Krankheitskosten für Unterhaltsberechtigte

Für einen Unterhaltsberechtigten aufgewendete Krankheitskosten können beim Unterhaltspflichtigen insoweit als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, als der Unterhaltsberechtigte nicht in der Lage ist, die Krankheitskosten selbst zu tragen (>BFH vom 11.7.1990 - BStBl 1991 II S. 62).

Künstliche Befruchtung

Aufwendungen für eine künstliche Befruchtung, die einem Ehepaar zu einem gemeinsamen Kind verhelfen soll, das wegen Empfängnisunfähigkeit der Ehefrau sonst von ihrem Ehemann nicht gezeugt werden könnte (homologe künstliche Befruchtung), können außergewöhnliche Belastungen sein (>BFH vom 18.6.1997 - BStBl II S. 805). Dies gilt auch für ein nicht verheiratetes Paar, wenn die Richtlinien der ärztlichen Berufsordnungen beachtet werden, insbesondere eine fest gefügte Partnerschaft vorliegt und der Mann die Vaterschaft anerkennen wird (>BFH vom 10.5.2007 - BStBl II S. 871).

Aufwendungen im Zusammenhang mit

- der Befruchtung von Eizellen einer empfängnisfähigen aber mit einem zeugungsunfähigen Mann verheirateten Frau mit dem Samen eines Dritten (heterologe künstliche Befruchtung) (>BFH vom 18.5.1999 - BStBl II S. 761) und
- einer künstlichen Befruchtung nach vorangegangener freiwilliger Sterilisation (>BFH vom 3.3.2005 - BStBl II S. 566)

sind keine außergewöhnlichen Belastungen.

Kur

Kosten für eine Kurreise können als außergewöhnliche Belastung nur abgezogen werden, wenn die Kurreise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend erscheint (>BFH vom 12.6.1991 - BStBl II S. 763).

- **Nachweis**

Von dem Erfordernis eines vor Kurantritt ausgestellten amtsärztlichen oder vergleichbaren Zeugnisses kann ausnahmsweise abgesehen werden, wenn feststeht, dass eine gesetzliche Krankenkasse die Notwendigkeitsprüfung vorgenommen und positiv beschieden hat. Davon kann in der Regel ausgegangen werden, wenn die Krankenkasse einen Zuschuss zu den Kurkosten für Unterkunft und Verpflegung gewährt hat (BFH vom 30.6.1995 - BStBl II S. 614). Der Zuschuss einer Krankenversicherung zu Arzt-, Arznei- und Kurmittelkosten ersetzt den Nachweis der Kurbedürftigkeit nicht.

- **Kinderkuren**

Bei Heilkuren von Kindern ist es zusätzlich erforderlich, dass das Kind während der Kur in einem Kinderheim untergebracht ist, es sei denn, aus der vor dem Kurantritt erteilten amtsärztlichen Bescheinigung ergibt sich, dass und warum der Kurerfolg bei einer Unterbringung außerhalb eines Kinderheimes gewährleistet ist (>BFH vom 12.6.1991 - BStBl II S. 763 und vom 2.4.1998 - BStBl II S. 613).

- **Erholungsurlaub/Abgrenzung zur Kur**

Im Regelfall ist zur Abgrenzung einer Kur vom Erholungsurlaub ärztliche Überwachung zu fordern. Gegen die Annahme einer Heilkur kann auch die Unterbringung in einem Hotel oder Privatquartier anstatt in einem Sanatorium und die Vermittlung durch ein Reisebüro sprechen (>BFH vom 12.6.1991 - BStBl II S. 763).

- **ärztliche Überwachung**

Die Aufwendungen sind grundsätzlich nicht zwangsläufig, wenn sich der Stpfl. am Kurort nicht in ärztliche Behandlung begibt. Eine Klimakur kann unter besonderen Umständen zwangsläufig sein, selbst wenn ihre Durchführung nicht unter ärztlicher Kontrolle steht (>BFH vom 12.6.1991 - BStBl II S. 763), z. B. bei Neurodermitis oder Psoriasis (Schuppenflechte), wenn sie medizinisch notwendig ist.

- **Fahrtkosten**

Als Fahrtkosten zum Kurort sind grundsätzlich die Kosten der öffentlichen Verkehrsmittel anzusetzen (>BFH vom 12.6.1991 - BStBl II S. 763). Die eigenen Kfz-Kosten können nur ausnahmsweise berücksichtigt werden, wenn besondere persönliche Verhältnisse dies erfordern (>BFH vom 30.6.1967 - BStBl III S. 655).

Aufwendungen für Besuchsfahrten zu in Kur befindlichen Angehörigen sind keine außergewöhnliche Belastung (>BFH vom 16.5.1975 - BStBl II S. 536).

- **Nachkur**

Nachkuren in einem typischen Erholungsort sind auch dann nicht abziehbar, wenn sie ärztlich verordnet sind; dies gilt erst recht, wenn die Nachkur nicht unter einer ständigen ärztlichen Aufsicht in einer besonderen Kranken- oder Genesungsanstalt durchgeführt wird (>BFH vom 4.10.1968 - BStBl 1969 II S. 179).

- **Begleitperson**

Der Abzug von Kosten einer Begleitperson während einer medizinisch indizierten Kur als außergewöhnliche Belastung setzt grundsätzlich voraus, dass die krankheits- oder altersbedingte Notwendigkeit der Begleitung durch ein vor Reiseantritt eingeholtes amtsärztliches Gutachten oder eine andere, diesem gleichzustellende Bescheinigung nachgewiesen wird (>BFH vom 17.12.1997 - BStBl 1998 II S. 298). Die Notwendigkeit einer Begleitperson kann sich aus einem amtsärztlichen Gutachten oder aus den Feststellungen in dem Ausweis nach dem SGB IX, z. B. dem Vermerk "Die Notwendigkeit ständiger Begleitung ist nachgewiesen", ergeben (>BFH vom 4.7.2002 - BStBl II S. 765).

Legasthenie

Für die Anerkennung der Aufwendungen für die Behandlung eines an Legasthenie leidenden Kindes ist ein vor Beginn der Maßnahme ausgestelltes amtsärztliches Attest erforderlich, nach dem die Lese- und Rechtschreibschwäche Krankheitswert hat. Diesen Nachweis können Bescheinigungen eines Schulaufsichtsamtes oder eines einschlägig tätigen Universitätsprofessors nicht ersetzen (>BFH vom 7.6.2000 - BStBl 2001 II S. 94). Bei einer auswärtigen Unterbringung eines Kindes mit Lese- und Rechtschreibschwäche muss das Attest ferner die Feststellung enthalten, dass die auswärtige Unterbringung für eine medizinische Behandlung erforderlich ist (>BFH vom 18.4.1990 - BStBl II S. 962 - ablehnend - und vom 26.6.1992 - BStBl 1993 II S. 278).

Medizinische Fachliteratur

Aufwendungen eines Stpfl. für medizinische Fachliteratur sind auch dann nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn die Literatur dazu dient, die Entscheidung für eine bestimmte Therapie oder für die Behandlung durch einen bestimmten Arzt zu treffen (>BFH vom 6.4.1990 - BStBl II S. 958, BFH vom 24.10.1995 - BStBl 1996 II S. 88).

Medizinische Hilfsmittel

Die Zwangsläufigkeit der Anschaffung medizinischer Hilfsmittel, die sowohl von Kranken zur Linderung ihres Leidens als auch von Gesunden zur Steigerung des Lebenskomforts angeschafft werden, ist durch Vorlage eines vor dem Kauf erstellten amtsärztlichen Attestes nachzuweisen (>BFH vom 9.8.1991 - BStBl II S. 920).

>R 33.4 Abs. 1

Mittagsheimfahrt

Aufwendungen für Mittagsheimfahrten stellen keine außergewöhnliche Belastung dar, auch wenn die Fahrten wegen des Gesundheitszustands oder einer Behinderung des Stpfl. angebracht oder erforderlich sind (>BFH vom 4.7.1975 - BStBl II S. 738).

Pflegeaufwendungen

Ob die Pflegebedürftigkeit bereits vor Beginn des Heimaufenthalts oder erst später eingetreten ist, ist ohne Bedeutung (>BMF vom 20.1.2003 - BStBl I S. 89).

Pflegeaufwendungen für Dritte

Pflegeaufwendungen (z. B. Kosten für die Unterbringung in einem Pflegeheim), die dem Stpfl. infolge der Pflegebedürftigkeit einer Person erwachsen, der gegenüber der Stpfl. zum Unterhalt verpflichtet ist (z. B. seine Eltern oder Kinder), können grundsätzlich als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden, sofern die tatsächlich angefallenen Pflegekosten von den reinen Unterbringungskosten abgegrenzt werden können (>BFH vom 12.11.1996 - BStBl 1997 II S. 387). Zur Berücksichtigung von besonderem Unterhaltsbedarf einer unterhaltenen Person (z. B. wegen Pflegebedürftigkeit) neben typischen Unterhaltsaufwendungen >BMF vom 2.12.2002 (BStBl I S. 1389). Aufwendungen, die einem Stpfl. für die krankheitsbedingte Unterbringung eines Angehörigen in einem Heim entstehen, stellen als Krankheitskosten eine außergewöhnliche Belastung i. S. d. § 33 EStG dar. Ob die Pflegebedürftigkeit bereits vor Beginn des Heimaufenthalts oder erst später eingetreten ist, ist ohne Bedeutung (>BMF vom 20.1.2003 - BStBl I S. 89). Abziehbar sind neben den Pflegekosten auch die im Vergleich zu den Kosten der normalen Haushaltsführung entstandenen Mehrkosten für Unterbringung und Verpflegung (>BFH vom 24.2.2000 - BStBl II S. 294).

- **Fahrtkosten**

  Aufwendungen für Fahrten, um einen kranken Angehörigen, der im eigenen Haushalt lebt, zu betreuen und zu versorgen, können unter besonderen Umständen außergewöhnliche Belastungen sein. Die Fahrten dürfen nicht lediglich der allgemeinen Pflege verwandtschaftlicher Beziehungen dienen (>BFH vom 6.4.1990 - BStBl II S. 958 und vom 22.10.1996 - BStBl 1997 II S. 558).

- **Übertragung des gesamten sicheren Vermögens**

  >R 33.3 Abs. 5

  Aufwendungen für die Unterbringung und Pflege eines bedürftigen Angehörigen sind nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, soweit der Stpfl. von dem Angehörigen dessen gesamtes sicheres Vermögen in einem Zeitpunkt übernommen hat, als dieser sich bereits im Rentenalter befand (>BFH vom 12.11.1996 - BStBl 1997 II S. 387).

- **Zwangsläufigkeit bei persönlicher Pflege**

  Aufwendungen, die durch die persönliche Pflege eines nahen Angehörigen entstehen, sind nur dann außergewöhnliche Belastungen, wenn die Übernahme der Pflege unter Berücksichtigung der näheren Umstände des Einzelfalls aus rechtlichen oder sittlichen Gründen i. S. d. § 33 Abs. 2 EStG zwangsläufig ist. Allein das Bestehen eines nahen Verwandtschaftsverhältnisses reicht für die Anwendung des § 33 EStG nicht aus. Bei der erforderlichen Gesamtbewertung der Umstände des Einzelfalls sind u.a. der Umfang der erforderlichen Pflegeleistungen und die Höhe der für den Stpfl. entstehenden Aufwendungen zu berücksichtigen (>BFH vom 22.10.1996 - BStBl 1997 II S. 558).

Privatschule

Aufwendungen für den Schulbesuch eines Kindes werden durch die Vorschriften des Familienleistungsausgleichs und § 33a Abs. 2 EStG abgegolten und können daher grundsätzlich nur dann außergewöhnliche Belastungen sein, wenn es sich bei diesen Aufwendungen um unmittelbare Krankheitskosten handelt (>BFH vom 17.4.1997 - BStBl II S. 752).

Außergewöhnliche Belastungen liegen nicht vor, wenn ein Kind ausländischer Eltern, die sich nur vorübergehend im Inland aufhalten, eine fremdsprachliche Schule besucht (>BFH vom 23.11.2000 - BStBl 2001 II S. 132).

>Auswärtige Unterbringung

Prozesskosten

sind grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Ein Abzug kommt ausnahmsweise in Betracht, wenn der Stpfl. ohne den Rechtsstreit Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können (>BFH vom 20.4.2006 - BStBl 2007 II S. 41).

>Aufenthaltsrecht

>Scheidung

>Studienplatz

>Umgangsrecht

>Vaterschaftsfeststellungsprozess

>Zivilprozess

Rechtliche Pflicht

Zahlungen in Erfüllung rechtsgeschäftlicher Verpflichtungen erwachsen regelmäßig nicht zwangsläufig. Unter rechtliche Gründe i. S. v. § 33 Abs. 2 EStG fallen danach nur solche rechtlichen Verpflichtungen, die der Stpfl. nicht selbst gesetzt hat (>BFH vom 18.7.1986 - BStBl II S. 745 und vom 19.5.1995 - BStBl II S. 774).

>Kapitalabfindung von Unterhaltsansprüchen

Rentenversicherungsbeiträge

>Sittliche Pflicht

Schadensersatzleistungen

können zwangsläufig sein, wenn der Stpfl. bei der Schädigung nicht vorsätzlich oder grob fahrlässig gehandelt hat (>BFH vom 3.6.1982 - BStBl II S. 749).

Scheidung

Die unmittelbaren und unvermeidbaren Kosten des Scheidungsprozesses sind als zwangsläufig erwachsen anzusehen. Dies sind die Prozesskosten für die Scheidung und den Versorgungsausgleich (sog. Zwangsverbund, § 623 Abs. 1 ZPO). Aufwendungen für die Auseinandersetzung gemeinsamen Vermögens anlässlich einer Scheidung sind dagegen nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, unabhängig davon, ob die Eheleute die Vermögensverteilung selbst regeln oder die Entscheidung dem Familiengericht übertragen (>BFH vom 30.6.2005 - BStBl 2006 S. 491, 492).

Sittliche Pflicht

Eine die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen begründende sittliche Pflicht ist nur dann zu bejahen, wenn diese so unabdingbar auftritt, dass sie ähnlich einer Rechtspflicht von außen her als eine Forderung oder zumindest Erwartung der Gesellschaft derart auf den Stpfl. einwirkt, dass ihre Erfüllung als eine selbstverständliche Handlung erwartet und die Missachtung dieser Erwartung als moralisch anstößig empfunden wird, wenn das Unterlassen der Aufwendungen also Sanktionen im sittlich-moralischen Bereich oder auf gesellschaftlicher Ebene zur Folge haben kann (>BFH vom 27.10.1989 - BStBl 1990 II S. 294 und vom 22.10.1996 - BStBl 1997 II S. 558). Die sittliche Pflicht gilt nur für unabdingbar notwendige Aufwendungen (>BFH vom 12.12.2002 - BStBl 2003 II S. 299). Bei der Entscheidung ist auf alle Umstände des Einzelfalles, insbesondere die persönlichen Beziehungen zwischen den Beteiligten, ihre Einkommens- und Vermögensverhältnisse sowie die konkrete Lebenssituation, bei der Übernahme einer Schuld auch auf den Inhalt des Schuldverhältnisses abzustellen (>BFH vom 24.7.1987 - BStBl II S. 715).

Die allgemeine sittliche Pflicht, in Not geratenen Menschen zu helfen, kann allein die Zwangsläufigkeit nicht begründen (>BFH vom 8.4.1954 - BStBl III S. 188).

Zwangsläufigkeit kann vorliegen, wenn das Kind des Erblassers als Alleinerbe Nachlassverbindlichkeiten erfüllt, die auf existentiellen Bedürfnissen seines in Armut verstorbenen Elternteils unmittelbar vor oder im Zusammenhang mit dessen Tod beruhen (>BFH vom 24.7.1987 - BStBl II S. 715).

Nachzahlungen zur Rentenversicherung eines Elternteils sind nicht aus sittlichen Gründen zwangsläufig, wenn auch ohne die daraus entstehenden Rentenansprüche der Lebensunterhalt des Elternteils sichergestellt ist (>BFH vom 7.3.2002 - BStBl II S. 473).

Sport

Aufwendungen für die Ausübung eines Sports sind keine außergewöhnlichen Belastungen, es sei denn, er wird nach genauer Einzelverordnung und unter ärztlicher Verantwortung oder einer entsprechend zugelassenen Person zur Heilung oder Linderung einer Krankheit oder eines Gebrechens ausgeübt; die Erforderlichkeit ist durch eine im vorhinein ausgestellte amts- oder vertrauensärztliche Bescheinigung nachzuweisen (>BFH vom 14.8.1997 - BStBl II S. 732).

Strafverfahren

Strafverteidigungskosten sind keine außergewöhnlichen Belastungen bei

- Einstellung des Strafverfahrens nach § 153a StPO (>BFH vom 19.12.1995 - BStBl 1996 II S. 197),
- Übernahme der Strafverteidigungskosten für ein volljähriges Kind, das eine persönlich und wirtschaftlich unabhängige Lebensstellung erreicht hat (>BFH vom 30.10.2003 - BStBl 2004 II S. 267).

Übernehmen Eltern für ihre in einem Strafverfahren verurteilten Kinder die Gerichtskosten, sind diese grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar (>BFH vom 30.10.2003 - BStBl 2004 II S. 267). Aufwendungen, die bei einem Freispruch nicht von der Staatskasse übernommen werden, weil sie die notwendigen Auslagen des Stpfl. übersteigen, sind mangels Zwangsläufigkeit keine außergewöhnlichen Belastungen (>BFH vom 18.10.2007 - BStBl 2008 II S. 223).

Studienplatz

Prozesskosten der Eltern zur Erlangung eines Studienplatzes für ihr Kind in einem Numerus-clausus-Fach sind nicht nach § 33 EStG abziehbar (>BFH vom 9.11.1984 - BStBl 1985 II S. 135).

Trinkgelder

Trinkgelder, die im Zusammenhang mit einer ärztlich angeordneten Behandlung hingegeben werden, sind nicht als außergewöhnliche Belastung i. S. d. § 33 EStG zu berücksichtigen (>BFH vom 30.10.2003 - BStBl 2004 II S. 270).

Umgangsrecht

Die Übernahme eines Prozesskostenrisikos kann unter engen Voraussetzungen als zwangsläufig anzusehen sein, wenn ein Rechtsstreit einen für den Stpfl. existentiell wichtigen Bereich berührt (>BFH vom 9.5.1996 - BStBl II S. 596), beispielsweise bei Streitigkeiten über das Umgangsrecht der Eltern mit ihren Kindern (>BFH vom 4.12.2001 - BStBl 2002 II S. 382).

Umschulungskosten

Kosten für eine Zweitausbildung sind dann nicht berücksichtigungsfähig, wenn die Erstausbildung nicht endgültig ihren wirtschaftlichen Wert verloren hat (>BFH vom 28.8.1997 - BStBl 1998 II S. 183).

Umzug

Umzugskosten sind unabhängig von der Art der Wohnungskündigung durch den Mieter oder Vermieter in der Regel nicht außergewöhnlich (>BFH vom 28.2.1975 - BStBl II S. 482 und vom 23.6.1978 - BStBl II S. 526).

Unterbringung eines nahen Angehörigen in einem Heim

>BMF vom 2.12.2002 (BStBl I S. 1389)

Unterhaltsverpflichtung

>Kapitalabfindung von Unterhaltsansprüchen

>Pflegeaufwendungen für Dritte

Urlaubsreise

Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von Kleidungsstücken, die dem Stpfl. auf einer Urlaubsreise entwendet wurden, können regelmäßig nicht als außergewöhnliche Belastung angesehen werden, weil üblicherweise ein notwendiger Mindestbestand an Kleidung noch vorhanden ist (>BFH vom 3.9.1976 - BStBl II S. 712).

Vaterschaftsfeststellungsprozess

Wird ein Stpfl. auf Feststellung der Vaterschaft und Zahlung des Regelunterhaltes verklagt, sind die ihm auferlegten Prozesskosten zwangsläufig, wenn er ernsthafte Zweifel an seiner Vaterschaft substantiiert dargelegt sowie schlüssige Beweise angeboten hat und wenn sein Verteidigungsvorbringen bei objektiver Betrachtung Erfolg versprechend schien. Ist der Nachweis der Vaterschaft im Verlauf eines Vaterschaftsfeststellungsprozesses mit hinreichender Wahrscheinlichkeit - etwa durch ein Sachverständigengutachten - geführt, sind Prozesskosten, die auf einer Fortsetzung des Prozesses beruhen, nicht mehr zwangsläufig (>BFH vom 18.3.2004 - BStBl 2004 II S. 726).

Verausgabung

Aus dem Zusammenhang der Vorschriften von § 33 Abs. 1 EStG und § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG folgt, dass außergewöhnliche Belastungen für das Kalenderjahr anzusetzen sind, in dem die Aufwendungen tatsächlich geleistet worden sind (>BFH vom 30.7.1982 - BStBl II S. 744 und vom 10.6.1988 - BStBl II S. 814).

>Darlehen

>Ersatz von dritter Seite

Vermögensebene

Auch Kosten zur Beseitigung von Schäden an einem Vermögensgegenstand können Aufwendungen i. S. v. § 33 EStG sein, wenn der Vermögensgegenstand für den Stpfl. von existenziell wichtiger Bedeutung ist. Eine Berücksichtigung nach § 33 EStG scheidet aus, wenn Anhaltspunkte für ein Verschulden des Stpfl. erkennbar oder Ersatzansprüche gegen Dritte gegeben sind oder wenn der Stpfl. eine allgemein zugängliche und übliche Versicherungsmöglichkeit nicht wahrgenommen hat (>BFH vom 6.5.1994 - BStBl 1995 II S. 104). Dies gilt auch, wenn lebensnotwendige Vermögensgegenstände, wie Hausrat und Kleidung wiederbeschafft werden müssen (>BFH vom 26.6.2003 - BStBl 2004 II S. 47).

>R 33.2

Verschulden

Ein eigenes (ursächliches) Verschulden des Stpfl. schließt die Berücksichtigung von Aufwendungen zur Wiederherstellung von Vermögensgegenständen nach § 33 EStG aus (>BFH vom 6.5.1994 - BStBl 1995 II S. 104).

>Vermögensebene

Versicherung

Eine Berücksichtigung von Aufwendungen zur Wiederherstellung von Vermögensgegenständen nach § 33 EStG scheidet aus, wenn der Stpfl. eine allgemein zugängliche und übliche Versicherungsmöglichkeit nicht wahrgenommen hat (>BFH vom 6.5.1994 - BStBl 1995 II S. 104). Dies gilt auch, wenn lebensnotwendige Vermögensgegenstände, wie Hausrat und Kleidung wiederbeschafft werden müssen (>BFH vom 26.6.2003 - BStBl 2004 II S. 47).

>Ersatz von dritter Seite

>Vermögensebene

>Bestattungskosten

Wohngemeinschaft

Nicht erstattete Kosten für die behinderungsbedingte Unterbringung eines jüngeren Menschen in einer betreuten Wohngemeinschaft können außergewöhnliche Belastungen sein. Werden die Unterbringungskosten als Eingliederungshilfe teilweise vom Sozialhilfeträger übernommen, braucht die Notwendigkeit der Unterbringung nicht anhand eines amtsärztlichen Attestes nachgewiesen zu werden (>BFH vom 23.5.2002 - BStBl II S. 567).

Zinsen

Zinsen für ein Darlehen können ebenfalls zu den außergewöhnlichen Belastungen zählen, soweit die Darlehensaufnahme selbst zwangsläufig erfolgt ist (>BFH vom 6.4.1990 - BStBl II S. 958); sie sind im Jahr der Verausgabung abzuziehen.

Zivilprozess

Kosten anderer Zivilprozesse als Scheidungsprozesse erwachsen regelmäßig nicht zwangsläufig, unabhängig davon, ob der Stpfl. Kläger oder Beklagter ist (>BFH vom 18.7.1986 - BStBl II S. 745).

>Umgangsrecht

>Vaterschaftsfeststellungsprozess

Zwischenheimfahrten

Fahrtkosten aus Anlass von Zwischenheimfahrten können grundsätzlich nicht berücksichtigt werden. Dies gilt nicht für Kosten der Zwischenheimfahrten einer Begleitperson, die ein krankes, behandlungsbedürftiges Kind, das altersbedingt einer Begleitperson bedarf, zum Zwecke einer amtsärztlich bescheinigten Heilbehandlung von mehrstündiger Dauer gefahren und wieder abgeholt hat, wenn es der Begleitperson nicht zugemutet werden kann, die Behandlung abzuwarten (>BFH vom 3.12.1998 - BStBl 1999 II S. 227).

H 33a.1 Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung

Allgemeines zum Abzug von Unterhaltsaufwendungen

Abziehbare Aufwendungen i. S. d. § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG sind solche für den typischen Unterhalt, d. h. die üblichen für den laufenden Lebensunterhalt bestimmten Leistungen, sowie Aufwendungen für eine Berufsausbildung. Dazu können auch gelegentliche oder einmalige Leistungen gehören. Diese dürfen aber regelmäßig nicht als Unterhaltsleistungen für Vormonate und auch nicht zur Deckung des Unterhaltsbedarfs für das Folgejahr berücksichtigt werden (>BFH vom 13.2.1987 - BStBl II S. 341). Den Aufwendungen für den typischen Unterhalt sind auch Krankenversicherungsbeiträge, deren Zahlung der Stpfl. übernommen hat, zuzurechnen (>BFH vom 31.10.1973 - BStBl 1974 II S. 86). Eine Kapitalabfindung, mit der eine Unterhaltsverpflichtung abgelöst wird, kann nur im Rahmen des § 33a Abs. 1 EStG berücksichtigt werden (>BFH vom 19.6.2008 - BStBl 2009 II S. 365).

Abgrenzung zu § 33 EStG

Typische Unterhaltsaufwendungen - insbesondere für Ernährung, Kleidung, Wohnung, Hausrat und notwendige Versicherungen - können nur nach § 33a Abs. 1 EStG berücksichtigt werden. Erwachsen dem Stpfl. außer Aufwendungen für den typischen Unterhalt und eine Berufsausbildung Aufwendungen für einen besonderen Unterhaltsbedarf der unterhaltenen Person, z. B. Krankheitskosten, kommt dafür eine Steuerermäßigung nach § 33 EStG in Betracht (>BFH vom 19.6.2008 - BStBl 2009 II S. 365 und BMF vom 2.12.2002 - BStBl I S. 1389). Zur Berücksichtigung von Aufwendungen wegen Pflegebedürftigkeit und erheblich eingeschränkter Alltagskompetenz >R 33.3, von Aufwendungen wegen Krankheit, Behinderung und Tod >R 33.4 und von Aufwendungen für existentiell notwendige Gegenstände >R 33.2.

Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge

- **Allgemeines**

Leistungen des Stpfl., die neben Unterhaltsleistungen aus einem anderen Rechtsgrund (z. B. Erbauseinandersetzungsvertrag) erbracht werden, gehören zu den anzurechnenden Einkünften und Bezügen der unterhaltenen Person (BFH vom 17.10.1980 - BStBl 1981 II S. 158).

- **Ausbildungshilfen**

>H 32.10 (Anrechnung eigener Bezüge) Nr. 8

Ausbildungshilfen der Agentur für Arbeit mindern nur dann den Höchstbetrag des § 33a Abs. 1 EStG bei den Eltern, wenn sie Leistungen abdecken, zu denen die Eltern gesetzlich verpflichtet sind. Eltern sind beispielsweise nicht verpflichtet, ihrem Kind eine zweite Ausbildung zu finanzieren, der sich das Kind nachträglich nach Beendigung der ersten Ausbildung unterziehen will. Erhält das Kind in diesem Fall Ausbildungshilfen zur Finanzierung von Lehrgangsgebühren, Fahrtkosten oder Arbeitskleidung, sind diese nicht auf den Höchstbetrag anzurechnen (>BFH vom 4.12.2001 - BStBl 2002 II S. 195). Der Anspruch auf kindergeldähnliche Leistungen nach ausländischem Recht steht dem Kindergeldanspruch gleich (>BFH vom 4.12.2003 - BStBl 2004 II S. 275).

- **Eigene Bezüge**

>R 32.10 Abs. 2, H 32.10 (Anrechnung eigener Bezüge)

- **Eigene Einkünfte**

>R 32.10 Abs. 1

- **Versicherungsbeiträge**

Zum Abzug von Versicherungsbeiträgen bei der Ermittlung der anrechenbaren Einkünfte der unterhaltenen Person nach § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG >R 32.10 Abs. 1.

- **Zusammenfassendes Beispiel für die Anrechnung:**

Ein Stpfl. unterhält im Kalenderjahr seinen Vater. Dieser erhält seit Januar 2004 Versorgungsbezüge i. S. d. § 19 Abs. 2 EStG von jährlich 2.400 EUR und eine Leibrente von jährlich 3.000 EUR. Außerdem bezieht er im Kalenderjahr ein steuerfreies Wohngeld von 700 EUR.

Ungekürzter Höchstbetrag				7.680 EUR
Einkünfte des Vaters				
Versorgungsbezüge		2.400 EUR		
Versorgungs-Freibetrag				
(40 % von 2.400 EUR =)	960 EUR			
Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag	900 EUR			
Werbungskosten-Pauschbetrag	102 EUR	- 1.962 EUR		
Einkünfte i. S. d. § 19 EStG		438 EUR	438 EUR	
Leibrente		3.000 EUR		
hiervon Besteuerungsanteil 50 %		1.500 EUR		
Werbungskosten-Pauschbetrag		- 102 EUR		
Einkünfte i. S. d. § 22 EStG		1.398 EUR	1.398 EUR	
S. d. E.			1.836 EUR	
Bezüge des Vaters				
Steuerlich nicht erfasster Teil der Rente		1.500 EUR		
Nach § 19 Abs. 2 EStG steuerfrei bleibende Einkünfte		1.860 EUR		
Steuerfreies Wohngeld		700 EUR		
		4.060 EUR		
Kostenpauschale		- 180 EUR		

Bezüge	3.880 EUR	3.880 EUR	
S. d. E. und Bezüge des Vaters		5.716 EUR	
anrechnungsfreier Betrag		- 624 EUR	
anzurechnende Einkünfte und Bezüge		5.092 EUR	- 5.092 EUR
gekürzter Höchstbetrag			2.588 EUR

Eingetragene Lebenspartnerschaft

Unterhaltsleistungen an den eingetragenen Lebenspartner können nur im Rahmen des § 33a Abs. 1 EStG berücksichtigt werden. Die gesetzliche Unterhaltsverpflichtung ergibt sich aus § 5 LPartG (>BFH vom 20.7.2006 - BStBl II S. 883).

Geringes Vermögen ("Schonvermögen")

Nicht gering kann auch Vermögen sein, das keine anzurechnenden Einkünfte abwirft; Vermögen ist auch dann zu berücksichtigen, wenn es die unterhaltene Person für ihren künftigen Unterhalt benötigt (>BFH vom 14.8.1997 - BStBl 1998 II S. 241). Für die Entscheidung, ob ein Vermögen gering ist, ist immer der Verkehrswert abzüglich der darauf entfallenden Verbindlichkeiten maßgebend (>BFH vom 12.12.2002 - BStBl 2003 II S. 655). Wertmindernd zu berücksichtigen sind dabei auch ein Nießbrauchsvorbehalt sowie ein dinglich gesichertes Veräußerungs- und Belastungsverbot (>BFH vom 29.5.2008 - BStBl 2009 II S. 361). Ein angemessenes Hausgrundstück i. S. d. § 90 Abs. 2 Nr. 8 SGB XII bleibt außer Betracht (>R 33a.1 Abs. 2).

§ 90 Abs. 2 Nr. 8 SGB XII hat folgenden Wortlaut:

> ”Einzusetzendes Vermögen
>
> Die Sozialhilfe darf nicht abhängig gemacht werden vom Einsatz oder von der Verwertung eines angemessenen Hausgrundstücks, das von der nachfragenden Person oder einer anderen in den § 19 Abs. 1 bis 3 genannten Person allein oder zusammen mit Angehörigen ganz oder teilweise bewohnt wird und nach ihrem Tod von ihren Angehörigen bewohnt werden soll. Die Angemessenheit bestimmt sich nach der Zahl der Bewohner, dem Wohnbedarf (zum Beispiel behinderter, blinder oder pflegebedürftiger Menschen), der Grundstücksgröße, der Hausgröße, dem Zuschnitt und der Ausstattung des Wohngebäudes sowie dem Wert des Grundstücks einschließlich des Wohngebäudes."

Geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatten

Durch Antrag und Zustimmung nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG werden alle in dem betreffenden VZ geleisteten Unterhaltsaufwendungen zu Sonderausgaben umqualifiziert. Ein Abzug als außergewöhnliche Belastung ist nicht möglich, auch nicht, soweit sie den für das Realsplitting geltenden Höchstbetrag übersteigen (>BFH vom 7.11.2000 - BStBl 2001 II S. 338). Sind für das Kalenderjahr der Trennung oder Scheidung die Vorschriften über die Ehegattenbesteuerung (§§ 26 bis 26b, § 32a Abs. 5 EStG) anzuwenden, dann können Aufwendungen für den Unterhalt des dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten nicht nach § 33a Abs. 1 EStG abgezogen werden (>BFH vom 31.5.1989 - BStBl II S. 658).

Gleichgestellte Person

>BMF vom 28.3.2003 (BStBl I S. 243)

(Anhang 3)

Haushaltsgemeinschaft

Lebt der Unterhaltsberechtigte mit bedürftigen Angehörigen in einer Haushaltsgemeinschaft und wird seine Rente bei der Berechnung der Sozialhilfe als Einkommen der Haushaltsgemeinschaft angerechnet, ist die Rente nur anteilig auf den Höchstbetrag des § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG anzurechnen. In diesem Fall sind die Rente und die Sozialhilfe nach Köpfen aufzuteilen (>BFH vom 19.6.2002 - BStBl II S. 753).

Heimunterbringung

>Personen in einem Altenheim oder Altenwohnheim

Ländergruppeneinteilung

>BMF vom 9.9.2008 (BStBl I S. 936)

(Anhang 2)

Opfergrenze

Unterhaltsleistungen dürfen im Allgemeinen nur insoweit als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, als sie in einem angemessenen Verhältnis zum Nettoeinkommen des Leistenden stehen und diesem nach Abzug der Unterhaltsleistungen noch die angemessenen Mittel zur Bestreitung des Lebensbedarfs für sich sowie gegebenenfalls für seine Ehefrau und seine Kinder verbleiben - sog. Opfergrenze (>BFH vom 4.4.1986 - BStBl II S. 852 und vom 27.9.1991 - BStBl 1992 II S. 35). Unterhaltsleistungen eines Steuerpflichtigen an seine mit ihm in einer Haushaltsgemeinschaft lebende, mittellose Lebenspartnerin sind jedoch ohne Berücksichtigung der sog. Opfergrenze als außergewöhnliche Belastung nach § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG abziehbar (>BFH vom 29.5.2008 - BStBl 2009 II S. 363). Wegen der Berechnung der Opfergrenze >BMF vom 9.2.2006 (BStBl I S. 217), Rz. 34-37. Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag ist auch dann anzusetzen, wenn der Stpfl. keine Werbungskosten hatte (>BFH vom 11.12.1997 - BStBl 1998 II S. 292).

(Anhang 3)

Personen in einem Altenheim oder Altenwohnheim

Zu den Aufwendungen für den typischen Unterhalt gehören grundsätzlich auch Kosten der Unterbringung in einem Altenheim oder Altenwohnheim (>BFH vom 29.9.1989 - BStBl 1990 II S. 418).

Personen im Ausland

- Unterhaltsaufwendungen für den nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten sind nur dann nach § 33a Abs. 1 EStG abziehbar, wenn der unterhaltene Ehegatte nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist. Zur steuerlichen Behandlung von Unterhaltsaufwendungen für Personen im Ausland, insbesondere zur Höhe der nach § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG notwendigen und angemessenen Aufwendungen, zur Aufteilung von Unterhaltsbeträgen, die einheitlich an mehrere Unterhaltsberechtigte geleistet werden, zur Anwendung des § 33a Abs. 4 EStG und zu den Anforderungen an den Nachweis und die Glaubhaftmachung >BMF vom 9.2.2006 (BStBl I S. 217), sowie zur Ländergruppeneinteilung >BMF vom 9.9.2008 (BStBl I S. 936).

  (Anhang 2, 3)

- Ob Personen im Ausland gesetzlich unterhaltsberechtigt sind, ist nach inländischem Recht zu beurteilen. Unterhaltsleistungen an nach den Vorschriften des BGB nicht unterhaltsberechtigte Angehörige in der Seitenlinie sind auch dann nicht abziehbar, wenn der Stpfl. nach ausländischem Recht zu deren Unterhalt verpflichtet ist. Die Beschränkung des Abzugs auf Unterhaltsleistungen an nach inländischem Recht unterhaltsberechtigte Personen verstößt weder gegen Artikel 3 Abs. 1 GG noch gegen Europarecht (>BFH vom 4.7.2002 - BStBl II S. 760).
- Der abziehbare Unterhaltshöchstbetrag für Unterhaltsempfänger mit Wohnsitz im Ausland richtet sich auch dann nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates, wenn sich die Unterhaltsberechtigten vorübergehend zu Besuchen im Inland aufhalten. Nicht nachgewiesene Aufwendungen anlässlich solcher Besuche können in Höhe des inländischen existenznotwendigen Bedarfs je Tag geschätzt werden (>BFH vom 5.6.2003 - BStBl II S. 714).

Unterhalt für mehrere Personen

Unterhält der Stpfl. mehrere Personen, die einen gemeinsamen Haushalt führen, so ist der nach § 33a Abs. 1 EStG abziehbare Betrag grundsätzlich für jede unterhaltsberechtigte oder gleichgestellte Person getrennt zu ermitteln. Der insgesamt nachgewiesene Zahlungsbetrag ist unterschiedslos nach Köpfen aufzuteilen (>BFH vom 12.11.1993 - BStBl 1994 II S. 731). Handelt es sich bei den

unterhaltenen Personen um in Haushaltsgemeinschaft lebende Ehegatten, z. B. Eltern, so sind die Einkünfte und Bezüge zunächst für jeden Ehegatten gesondert festzustellen und sodann zusammenzurechnen. Die zusammengerechneten Einkünfte und Bezüge sind um 1.248 EUR (zweimal 624 EUR) zu kürzen. Der verbleibende Betrag ist von der Summe der beiden Höchstbeträge abzuziehen (BFH vom 15.11.1991 - BStBl 1992 II S. 245).

Unterhaltsanspruch der Mutter bzw. des Vaters eines nichtehelichen Kindes

§ 1615l BGB:

(1) "[1] Der Vater hat der Mutter für die Dauer von sechs Wochen vor und acht Wochen nach der Geburt des Kindes Unterhalt zu gewähren. [2]Dies gilt auch hinsichtlich der Kosten, die infolge der Schwangerschaft oder der Entbindung außerhalb dieses Zeitraums entstehen.

(2) [1]Soweit die Mutter einer Erwerbstätigkeit nicht nachgeht, weil sie infolge der Schwangerschaft oder einer durch die Schwangerschaft oder die Entbindung verursachten Krankheit dazu außerstande ist, ist der Vater verpflichtet, ihr über die in Absatz 1 Satz 1 bezeichnete Zeit hinaus Unterhalt zu gewähren. [2]Das Gleiche gilt, soweit von der Mutter wegen der Pflege oder Erziehung des Kindes eine Erwerbstätigkeit nicht erwartet werden kann. [3]Die Unterhaltspflicht beginnt frühestens vier Monate vor der Geburt und besteht für mindestens drei Jahre nach der Geburt. [4]Sie verlängert sich, solange und soweit dies der Billigkeit entspricht. [5]Dabei sind insbesondere die Belange des Kindes und die bestehenden Möglichkeiten der Kinderbetreuung zu berücksichtigen.

(3) [1]Die Vorschriften über die Unterhaltspflicht zwischen Verwandten sind entsprechend anzuwenden. [2]Die Verpflichtung des Vaters geht der Verpflichtung der Verwandten der Mutter vor. [3]§ 1613 Abs. 2 gilt entsprechend. [4]Der Anspruch erlischt nicht mit dem Tod des Vaters.

(4) [1]Wenn der Vater das Kind betreut, steht ihm der Anspruch nach Absatz 2 Satz 2 gegen die Mutter zu. [2]In diesem Falle gilt Absatz 3 entsprechend."

Der gesetzliche Unterhaltsanspruch der Mutter eines nichtehelichen Kindes gegenüber dem Kindsvater nach § 1615l BGB ist vorrangig gegenüber der Unterhaltsverpflichtung ihrer Eltern mit der Folge, dass für die Kindsmutter der Anspruch ihrer Eltern auf Kindergeld oder Freibeträge für Kinder erlischt und für die Unterhaltsleistungen des Kindsvaters an sie eine Berücksichtigung nach § 33a Abs. 1 EStG in Betracht kommt (>BFH vom 19.5.2004 - BStBl II S. 943).

Unterhaltsberechtigung

- Dem Grunde nach gesetzlich unterhaltsberechtigt sind insbesondere die in den §§ 1601, 1606, 1608 BGB genannten Personen (Ehegatte und in gerader Linie verwandte Angehörige wie z. B. Kinder, Enkel und Eltern). Eine gesetzliche Unterhaltspflicht kann sich zudem aus den Folgen einer Trennung oder Scheidung von Ehegatten ergeben (§§ 1361, 1569 BGB).
- Die Vereinfachungsregelung in R 33a Abs. 1 Satz 4 EStR gilt nicht bei Auslandssachverhalten (>BMF vom 9.2.2006 - BStBl I S. 217, Rz. 8 und 9).

(Anhang 3)

H 33a.2 Freibetrag zur Abgeltung des Sonderbedarfs eines sich in Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten, volljährigen Kindes

Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge

- >R 32.10
- Ausbildungshilfen aus öffentlichen Kassen sind in voller Höhe anzurechnen. Eine Verrechnung mit negativen Einkünften ist nicht zulässig (>BFH vom 7.3.2002 - BStBl II S. 802).
- Zum Abzug von Versicherungsbeiträgen bei der Ermittlung der anrechenbaren Einkünfte nach § 33a Abs. 2 Satz 2 EStG >R 32.10 Abs. 1.
- Erhält das während des gesamten Kalenderjahres studierende Kind unterschiedlich hohe Zuschüsse als Ausbildungshilfe, ist der Freibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG für die Anrechnung

der Zuschüsse aufzuteilen. Die Zuschüsse mindern nach § 33a Abs. 3 Satz 3 EStG jeweils nur die zeitanteiligen Freibeträge der Kalendermonate, für welche die Zuschüsse bestimmt sind. Nach dem BAföG geleistete Zuschüsse für ein Auslandsstudium sind grundsätzlich auf den Freibetrag nach § 33a Abs. 2 Satz 2 EStG anzurechnen, soweit sie auf den Grundbedarf entfallen (>BFH vom 18.5.2006 - BStBl 2008 II S. 354).

Aufwendungen für die Berufsausbildung

Aufwendungen des Stpfl. für die Ausbildung eines Kindes sind den Kalendermonaten zuzurechnen, die sie wirtschaftlich betreffen. Erstreckt sich das Studium einschließlich der unterrichts- und vorlesungsfreien Zeit über den ganzen VZ, kann davon ausgegangen werden, dass beim Stpfl. in jedem Monat Aufwendungen anfallen (>BFH vom 22.3.1996 - BStBl 1997 II S. 30). Aufwendungen des Stpfl. für die Berufsausbildung eines Kindes i. S. d. § 33a Abs. 2 EStG sind nicht gegeben, wenn das Kind die Aufwendungen aus eigenem Vermögen bestreitet; das ist auch der Fall, wenn ein Kapitalvermögen von den Eltern mit der Auflage geschenkt worden ist, den Lebensunterhalt und die Ausbildungskosten aus den anfallenden Zinsen zu tragen (>BFH vom 23.2.1994 - BStBl II S. 694).

Auswärtige Unterbringung

- **Asthma**

  Keine auswärtige Unterbringung des Kindes wegen Asthma (>BFH vom 26.6.1992 - BStBl 1993 II S. 212),

- **Getrennte Haushalte beider Elternteile**

  Auswärtige Unterbringung liegt nur vor, wenn das Kind aus den Haushalten beider Elternteile ausgegliedert ist (>BFH vom 5.2.1988 - BStBl II S. 579),

- **Haushalt des Kindes in Eigentumswohnung des Stpfl.**

  Auswärtige Unterbringung liegt vor, wenn das Kind in einer Eigentumswohnung des Stpfl. einen selbständigen Haushalt führt (>BFH vom 26.1.1994 - BStBl II S. 544 und vom 25.1.1995 - BStBl II S. 378). Ein Freibetrag gem. § 33a Abs. 2 EStG wegen auswärtiger Unterbringung ist ausgeschlossen, wenn die nach dem EigZulG begünstigte Wohnung als Teil eines elterlichen Haushalts anzusehen ist (>BMF vom 21.12.2004 - BStBl 2005 I S. 305, Rz. 63),

- **Klassenfahrt**

  Keine auswärtige Unterbringung, da es an der erforderlichen Dauer fehlt (>BFH vom 5.11.1982 - BStBl 1983 II S. 109),

- **Legasthenie**

  Werden Aufwendungen für ein an Legasthenie leidendes Kind als außergewöhnliche Belastung i. S. d. § 33 EStG berücksichtigt (>H 33.1 - 33.4 - Legasthenie), ist daneben ein Freibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG wegen auswärtiger Unterbringung des Kindes nicht möglich (>BFH vom 26.6.1992 - BStBl 1993 II S. 278),

- **Praktikum**

  Keine auswärtige Unterbringung bei Ableistung eines Praktikums außerhalb der Hochschule, wenn das Kind nur dazu vorübergehend auswärtig untergebracht ist (>BFH vom 20.5.1994 - BStBl II S. 699),

- **Sprachkurs**

Keine auswärtige Unterbringung bei dreiwöchigem Sprachkurs (>BFH vom 29.9.1989 - BStBl 1990 II S. 62),

- **Verheiratetes Kind**

  Auswärtige Unterbringung liegt vor, wenn ein verheiratetes Kind mit seinem Ehegatten eine eigene Wohnung bezogen hat (>BFH vom 8.2.1974 - BStBl II S. 299).

Freiwilliges soziales Jahr

Die Tätigkeit im Rahmen eines freiwilligen sozialen Jahres ist grundsätzlich nicht als Berufsausbildung zu beurteilen (>BFH vom 24.6.2004 - BStBl 2006 II S. 294).

Ländergruppeneinteilung

>BMF vom 9.9.2008 (BStBl I S. 936)

(Anhang 2)

Zuschüsse

Zu den ohne anrechnungsfreien Betrag anzurechnenden Zuschüssen gehören z. B. die als Zuschuss gewährten Leistungen nach dem BaföG, nach dem SGB III gewährte Berufsausbildungsbeihilfen und Ausbildungsgelder sowie Stipendien aus öffentlichen Mitteln. Dagegen sind Stipendien aus dem ERASMUS/SOKRATES-Programm der EU nicht anzurechnen, da die Stipendien nicht die üblichen Unterhaltsaufwendungen, sondern allein die anfallenden Mehrkosten eines Auslandsstudiums (teilweise) abdecken (>BFH vom 17.10.2001 - BStBl 2002 II S. 793).

H 33a.3 Aufwendungen für eine Hilfe im Haushalt oder für vergleichbare Dienstleistungen (§ 33a Abs. 3 EStG)

- Nicht abgedruckt, da ab VZ 2009 ohne Bedeutung[1]) -

H 33a.4 Zeitanteilige Ermäßigung nach § 33a Abs. 4 EStG

Allgemeines

- Der Höchstbetrag für den Abzug von Unterhaltsaufwendungen (§ 33a Abs. 1 EStG) und der Freibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG sowie die anrechnungsfreien Beträge nach § 33a Abs. 1 Satz 4 und Abs. 2 Satz 2 EStG ermäßigen sich für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen für die Anwendung der betreffenden Vorschrift nicht vorgelegen haben, um je ein Zwölftel (§ 33a Abs. 3 Satz 1 EStG). Erstreckt sich das Studium eines Kindes einschließlich der unterrichts- und vorlesungsfreien Zeit über den ganzen VZ, so kann davon ausgegangen werden, dass beim Stpfl. in jedem Monat Aufwendungen anfallen, so dass § 33a Abs. 3 Satz 1 EStG nicht zur Anwendung kommt (>BFH vom 22.3.1996 - BStBl 1997 II S. 30).
- Eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person oder des in Berufsausbildung befindlichen Kindes sind nur anzurechnen, soweit sie auf den Unterhalts- oder Ausbildungszeitraum entfallen (§ 33a Abs. 3 Satz 2 EStG). Leisten Eltern Unterhalt an ihren Sohn nur während der Dauer seines Wehrdienstes, unterbleibt die Anrechnung des Entlassungsgeldes nach § 9 des Wehrsoldgesetzes, da es auf die Zeit nach Beendigung des Grundwehrdienstes entfällt (>BFH vom 26.4.1991 - BStBl II S. 716).
- Befindet sich ein Kind, das während des gesamten Kalenderjahrs Arbeitslohn bezogen hat, nur einige Monate in Berufsausbildung, ist der Arbeitnehmer-Pauschbetrag zeitanteilig anzusetzen (>BFH vom 7.11.2000 - BStBl 2001 II S. 702).

Beispiele für die Aufteilung eigener Einkünfte und Bezüge auf die Zeiten innerhalb und außerhalb des Unterhalts- oder Ausbildungszeitraums:

A.

Der Stpfl. unterhält seine allein stehende im Inland lebende Mutter vom 15. April bis 15. September (Unterhaltszeitraum) mit insgesamt 3.000 EUR. Die Mutter bezieht ganzjährig eine monatliche Rente von 200 EUR (Ertragsanteil 25 %). Außerdem hat sie im Kalenderjahr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 1.050 EUR.

Höchstbetrag für das Kalenderjahr 7.680 EUR (§ 33a Abs. 1 EStG)			
anteiliger Höchstbetrag für April bis September			3.840 EUR
($^{6}/_{12}$ von 7.680 EUR =)			
Eigene Einkünfte der Mutter im Unterhaltszeitraum:			
Einkünfte aus Leibrenten			
steuerpflichtiger Ertragsanteil			
25 % von 2.400 EUR =	600 EUR		
abzgl.			
Werbungskosten-Pauschbetrag			
(§ 9a Satz 1 Nr. 3 EStG)	- 102 EUR		
Einkünfte	498 EUR		
auf den Unterhaltszeitraum entfallen $^{6}/_{12}$		249 EUR	
Einkünfte aus V + V	1.050 EUR		
auf den Unterhaltszeitraum entfallen $^{6}/_{12}$		525 EUR	
S. d. E. im Unterhaltszeitraum		774 EUR	
Eigene Bezüge der Mutter im Unterhaltszeitraum:			
steuerlich nicht erfasster Teil der Rente	1.800 EUR		
abzgl. Kostenpauschale	- 180 EUR		
verbleibende Bezüge	1.620 EUR		
auf den Unterhaltszeitraum entfallen $^{6}/_{12}$		810 EUR	
Summe der eigenen Einkünfte und Bezüge im Unterhaltszeitraum		1.584 EUR	
abzgl. anteil. anrechnungsfreier			
Betrag ($^{6}/_{12}$ von 624 EUR =)		-312 EUR	
anzurechnende Einkünfte und Bezüge		1.272 EUR	- 1.272 EUR
abzuziehender Betrag			2.568 EUR

B.

Ein Stpfl. unterhält sein Kind, das den gesetzlichen Grundwehrdienst geleistet hat, bis zum Abschluss der Berufsausbildung im November mit 5.500 EUR. Das Kind ist auswärtig untergebracht und bezieht für die Zeit von Januar bis November eine private Ausbildungshilfe von insgesamt 550 EUR. Der Verlängerungszeitraum nach § 32 Abs. 5 EStG endet im Februar.

a) Für die Monate Januar und Februar erfolgt eine Berücksichtigung nach § 32 Abs. 5 EStG (Kindergeld oder Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG).
b) Für die Monate Januar und Februar besteht außerdem ein Anspruch auf einen Freibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG

anteiliger Freibetrag für Januar und Februar ($^{2}/_{12}$ von 924 EUR =)	154 EUR
der anteilige Ausbildungszuschuss ist geringer als der anteilige anrechnungsfreie Betrag ($^{2}/_{12}$ von 1.848 EUR = 308 EUR), deshalb	
abzuziehender Freibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG	154 EUR.

c) Für die Monate März bis November kommt ein Anspruch auf Steuerermäßigung nach § 33a Abs. 1 EStG in Betracht:

anteil. Höchstbetrag		
für März bis November ($^{9}/_{12}$ von 7.680 EUR =)		5.760 EUR
anzurechnende Bezüge des Kindes		
als Bezug anzurechnender Ausbildungszuschuss		
für März bis November	450 EUR	
abzüglich Kostenpauschale		

($^{9}/_{11}$ von 180 EUR =)	- 147 EUR	
verbleibende Bezüge	303 EUR	
anteiliger anrechnungsfreier Betrag		
($^{9}/_{12}$ von 624 EUR =)	- 468 EUR	
anzurechnende Bezüge	0 EUR	0 EUR
abzuziehender Betrag		5.760 EUR

C.

Ein über 18 Jahre altes Kind des Stpfl., für das er Kindergeld/Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG erhält, befindet sich bis zum 30.9. in Berufsausbildung und ist auswärtig untergebracht. Dem Kind fließt im Kalenderjahr Arbeitslohn von 4.500 EUR zu, davon 1.750 EUR in den Ausbildungsmonaten. Die anfallenden Werbungskosten übersteigen nicht den Arbeitnehmer-Pauschbetrag. Außerdem bezieht das Kind für den Ausbildungszeitraum als Ausbildungshilfe einen Zuschuss aus öffentlichen Mitteln von 450 EUR.

Freibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG für das Kalenderjahr			924 EUR
anteiliger Freibetrag für Januar bis September			
($^{9}/_{12}$ von 924 EUR =)			693 EUR
Arbeitslohn des Kindes in den Ausbildungsmonaten		1.750 EUR	
abzgl. Arbeitnehmer-Pauschbetrag (zeitanteilig für 9 Monate)		- 690 EUR	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in			
den Ausbildungsmonaten		1.060EUR	
abzüglich anrechnungsfreier Betrag			
($^{9}/_{12}$ von 1.848 EUR =)		- 1.386 EUR	
anzurechnende Einkünfte		0 EUR	
Ausbildungszuschuss des Kindes			
für Januar bis September	450 EUR		
abzüglich Kostenpauschale	- 180 EUR		
anzurechnende Bezüge	270 EUR	270 EUR	
anzurechnende Einkünfte und Bezüge		270 EUR	- 270 EUR
abzuziehender Betrag			423 EUR

Besonderheiten bei Zuschüssen

Als Ausbildungshilfe bezogene Zuschüsse jeglicher Art, z. B. Stipendien für ein Auslandsstudium aus öffentlichen oder aus privaten Mitteln, mindern die zeitanteiligen Höchstbeträge und Freibeträge nur der Kalendermonate, für die die Zuschüsse bestimmt sind (§ 33a Abs. 3 Satz 3 EStG). Liegen bei der unterhaltenen Person oder dem in Berufsausbildung befindlichen Kind sowohl eigene Einkünfte und Bezüge als auch Zuschüsse vor, die als Ausbildungshilfe nur für einen Teil des Unterhalts- oder Ausbildungszeitraums bestimmt sind, dann sind zunächst die eigenen Einkünfte und Bezüge anzurechnen und sodann die Zuschüsse zeitanteilig entsprechend ihrer Zweckbestimmung.

Beispiel:

Ein über 18 Jahre altes Kind des Stpfl. befindet sich während des ganzen Kalenderjahrs in Berufsausbildung und ist auswärtig untergebracht. Ihm fließt in den Monaten Januar bis Juni Arbeitslohn von 3.400 EUR zu, die Werbungskosten übersteigen nicht den Arbeitnehmer-Pauschbetrag. Für die Monate Juli bis Dezember bezieht es ein Auslandsstipendium aus öffentlichen Mitteln von 3.000 EUR.

Freibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG für das Kalenderjahr		924 EUR
Arbeitslohn	3.400 EUR	
abzüglich Arbeitnehmer-Pauschbetrag	- 920 EUR	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	2.480 EUR	
anrechnungsfreier Betrag	- 1.848 EUR	

anzurechnende Einkünfte		632 EUR	- 632 EUR
verminderter Freibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG			292 EUR
anteiliger verminderter Freibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG			
für Januar bis Juni			146 EUR
Juli bis Dezember		146 EUR	
Ausbildungszuschuss			
(Auslandsstipendium)	3.000 EUR		
abzüglich Kostenpauschale	- 180 EUR		
anzurechnende Bezüge	2.820 EUR	- 2.820 EUR	0 EUR
abzuziehender Freibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG			146 EUR

H 33b Pauschbeträge für behinderte Menschen, Hinterbliebene und Pflegepersonen

Allgemeines

- Zur Behinderung i. S. d. § 33b EStG >§ 69 SGB IX, zur Hilflosigkeit >§ 33b Abs. 6 EStG, zur Pflegebedürftigkeit >R 33.3 Abs. 1.
- Verwaltungsakte, die die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge feststellen (>§ 65 EStDV), sind Grundlagenbescheide i. S. d. § 171 Abs. 10 und § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (>BFH vom 5.2.1988 - BStBl II S. 436). Auf Grund eines solchen Bescheides ist ggf. eine Änderung früherer Steuerfestsetzungen hinsichtlich der Anwendung des § 33b EStG nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO unabhängig davon vorzunehmen, ob ein Antrag i. S. d. § 33b Abs. 1 EStG für den VZ dem Grunde nach bereits gestellt worden ist. Die Änderung ist für alle VZ vorzunehmen, auf die sich der Grundlagenbescheid erstreckt (>BFH vom 22.2.1991 - BStBl II S. 717 und vom 13.12.1985 - BStBl 1986 II S. 245).
- Einen Pauschbetrag von 3.700 EUR können behinderte Menschen unabhängig vom GdB erhalten, in deren Ausweis das Merkzeichen "Bl" oder "H" (>§ 69 Abs. 5 SGB IX) eingetragen ist.

Begleitperson

>H 33.1 - H 33.4

Fahrtkosten

Kraftfahrzeugkosten behinderter Menschen können im Rahmen der Angemessenheit neben den Pauschbeträgen nach § 33 EStG berücksichtigt werden.

>H 33.1 - H 33.4 (Fahrtkosten behinderter Menschen)

Führerscheinkosten

Führerscheinkosten für ein schwer geh- und stehbehindertes Kind können neben den Pauschbeträgen nach § 33 EStG berücksichtigt werden (>BFH vom 26.3.1993 - BStBl II S. 749).

Heilkur

Aufwendungen für eine Heilkur können nach § 33 EStG neben den Pauschbeträgen geltend gemacht werden (>BFH vom 11.12.1987 - BStBl 1988 II S. 275).

>R 33.4 Abs. 1 und 3

>H 33.1 - H 33.4 (Kur)

Hinterbliebenen-Pauschbetrag

Zu den Gesetzen, die das BVG für entsprechend anwendbar erklären (§ 33b Abs. 4 Nr. 1 EStG), gehören:

- das Soldatenversorgungsgesetz (>§ 80),
- das ZDG (>§ 47),
- das Häftlingshilfegesetz (>§§ 4 und 5),
- das Gesetz über die Unterhaltsbeihilfe für Angehörige von Kriegsgefangenen (>§ 3),
- das Gesetz über die Bundespolizei (>§ 59 Abs. 1 i. V. m. dem Soldatenversorgungsgesetz),
- das Gesetz über das Zivilschutzkorps (>§ 46 i. V. m. dem Soldatenversorgungsgesetz),
- das Gesetz zur Regelung der Rechtsverhältnisse der unter Artikel 131 GG fallenden Personen (>§§ 66, 66a),
- das Gesetz zur Einführung des Bundesversorgungsgesetzes im Saarland (>§ 5 Abs. 1),
- das Infektionsschutzgesetz (>§ 63),
- das Gesetz über die Entschädigung für Opfer von Gewalttaten (>§ 1 Abs. 1).

Nachweis der Behinderung

- Der Nachweis für die Voraussetzungen eines Pauschbetrages ist gem. § 65 EStDV zu führen (zum Pflege-Pauschbetrag >BFH vom 20.2.2003 - BStBl II S. 476). Als für die Durchführung des BVG zuständige Behörde gelten alle für die Durchführung des SGB IX Teil II (Schwerbehindertenrecht) zuständigen Behörden.
- Zum Nachweis der Behinderung von in Deutschland nicht steuerpflichtigen Kindern >BMF vom 8.8.1997 (BStBl I S. 1016).
- An die für die Gewährung des Pauschbetrags für behinderte Menschen und des Pflege-Pauschbetrags vorzulegenden Bescheinigungen, Ausweise oder Bescheide sind die Finanzbehörden gebunden (>BFH vom 5.2.1988 - BStBl II S. 436).
- Bei den Nachweisen nach § 65 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStDV kann es sich z. B. um Rentenbescheide des Versorgungsamtes oder eines Trägers der gesetzlichen Unfallversicherung oder bei Beamten, die Unfallruhegeld beziehen, um einen entsprechenden Bescheid ihrer Behörde handeln. Der Rentenbescheid eines Trägers der gesetzlichen Rentenversicherung der Arbeiter und Angestellten genügt nicht (>BFH vom 25.4.1968 - BStBl II S. 606).

Pflegebedürftigkeit

>R 33.3 Abs. 1

Pflege-Pauschbetrag

- Eine sittliche Verpflichtung zur Pflege ist anzuerkennen, wenn eine enge persönliche Beziehung zu der gepflegten Person besteht (>BFH vom 29.8.1996 - BStBl 1997 II S. 199).
- Der Pflege-Pauschbetrag nach § 33b Abs. 6 EStG ist nicht nach der Zahl der Personen aufzuteilen, welche bei ihrer Einkommensteuerveranlagung die Berücksichtigung eines Pflegepauschbetrages begehren, sondern nach der Zahl der Stpfl., welche eine hilflose Person in ihrer Wohnung oder in der Wohnung des Pflegebedürftigen tatsächlich persönlich gepflegt haben (>BFH vom 14.10.1997 - BStBl 1998 II S. 20).
- Abgesehen von der Pflege durch Eltern (§ 33b Abs. 6 Satz 2 EStG) schließen Einnahmen der Pflegeperson für die Pflege unabhängig von ihrer Höhe die Gewährung des Pflege-Pauschbetrags aus. Hierzu gehört grundsätzlich auch das weitergeleitete Pflegegeld. Der Ausschluss von der Gewährung des Pflege-Pauschbetrags gilt nicht, wenn das Pflegegeld lediglich treuhänderisch für den Pflegebedürftigen verwaltet wird und damit ausschließlich Aufwendungen des Pflegebedürftigen bestritten werden. In diesem Fall muss die Pflegeperson die konkrete Verwendung des Pflegegeldes nachweisen und ggf. nachträglich noch eine Vermögenstrennung durchführen (>BFH vom 21.3.2002 - BStBl II S. 417).

Schulgeld

Schulgeld für den Privatschulbesuch des behinderten Kindes >H 33.1 - H 33.4 (Privatschule) und R 33.4 Abs. 2.

Übertragung des Pauschbetrags von einem im Ausland lebenden Kind

Der Pauschbetrag nach § 33b Abs. 3 EStG für ein behindertes Kind kann nicht nach § 33b Abs. 5 EStG auf einen im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Elternteil übertragen werden, wenn das Kind im Ausland außerhalb eines EU/EWR-Mitgliedstaates seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat und im Inland keine eigenen Einkünfte erzielt (>BFH vom 2.6.2005 - BStBl II S. 828; >auch R 33b Abs. 3).

H 33c (weggefallen)
H 34.1 Umfang der steuerbegünstigten Einkünfte

Arbeitnehmer-Pauschbetrag

Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag ist bei der Ermittlung der nach § 34 EStG begünstigten außerordentlichen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nur insoweit abzuziehen, als tariflich voll zu besteuernde Einnahmen dieser Einkunftsart dafür nicht mehr zur Verfügung stehen (>BFH vom 29.10.1998 - BStBl 1999 II S. 588).

Betriebsaufgabegewinn in mehreren VZ

Erstreckt sich eine Betriebsaufgabe über zwei Kalenderjahre und fällt der Aufgabegewinn daher in zwei VZ an, kann die Tarifermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG für diesen Gewinn auf Antrag in beiden VZ gewährt werden. Der Höchstbetrag von fünf Millionen Euro ist dabei aber insgesamt nur einmal zu gewähren (>BMF vom 20.12.2005 - BStBl 2006 I S. 7).

Anhang 16

Betriebsveräußerung

a) Gewerbebetrieb: >R 16
b) Betrieb der Land- und Forstwirtschaft:

Veräußert ein Land- und Forstwirt seinen Betrieb und pachtet er diesen unmittelbar nach der Veräußerung zurück, so ist auf den Veräußerungsgewinn i. S. d. § 14 EStG § 34 Abs. 1 oder 3 EStG anzuwenden (>BFH vom 28.3.1985 - BStBl II S. 508).

Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG

>H 16 (13) Freibetrag und H 16 (13) Teileinkünfteverfahren

Geschäfts- oder Firmenwert

Wird für den bei der erklärten Betriebsaufgabe nicht in das Privatvermögen zu überführenden Geschäfts- oder Firmenwert (>H 16 (5) Geschäfts- oder Firmenwert) später ein Erlös erzielt, ist der Gewinn nicht nach § 34 EStG begünstigt (>BFH vom 30.1.2002 - BStBl II S. 387).

Nicht entnommene Gewinne

Sind sowohl die Voraussetzungen für eine Tarifbegünstigung nach § 34a EStG als auch die Voraussetzungen für eine Begünstigung nach § 34 Abs. 1 EStG erfüllt, kann der Stpfl. wählen, welche Begünstigung er in Anspruch nehmen will (>BMF vom 11.8.2008 -BStBl I S. 838, Rn. 6).

>Anhang 27b

H 34.2 Steuerberechnung unter Berücksichtigung der Tarifermäßigung

Berechnungsbeispiele

Beispiel 1:

Berechnung der Einkommensteuer nach § 34 Abs. 1 EStG

Der Stpfl., der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Vermietung und Verpachtung (einschließlich Entschädigung i. S. d. § 34 EStG) hat, und seine Ehefrau werden zusammen veranlagt. Es sind die folgenden Einkünfte und Sonderausgaben anzusetzen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		45.000 EUR
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		
laufende Einkünfte		+ 5.350 EUR
Einkünfte aus Entschädigung i. S. d. § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG		+ 25.000 EUR
G. d. E.		75.350 EUR
Sonderausgaben		- 3.200 EUR
Einkommen		72.150 EUR
z. v. E.		72.150 EUR
z. v. E.	72.150 EUR	
abzgl. Einkünfte i. S. d. § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG	- 25.000 EUR	
verbleibendes z. v. E.	47.150 EUR	
darauf entfallender Steuerbetrag		7.514 EUR
verbleibendes z. v. E.	47.150 EUR	
zuzüglich $^{1}/_{5}$ der Einkünfte i. S. d. § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG	+ 5.000 EUR	
	52.150 EUR	
darauf entfallender Steuerbetrag	8.980 EUR	
abzüglich Steuerbetrag auf das verbleibende z. v. E.	- 7.514 EUR	
Unterschiedsbetrag	1.466 EUR	
multipliziert mit Faktor 5	7.330 EUR	7.330 EUR
tarifliche Einkommensteuer		**14.844 EUR**

Beispiel 2:

Berechnung der Einkommensteuer nach § 34 Abs. 1 EStG bei negativem verbleibenden z. v. E.

Der Stpfl., der Einkünfte aus Gewerbebetrieb hat, und seine Ehefrau werden zusammen veranlagt. Die Voraussetzungen des § 34 Abs. 3 und § 16 Abs. 4 EStG liegen nicht vor. Es sind die folgenden Einkünfte und Sonderausgaben anzusetzen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb, laufender Gewinn	+ 5.350 EUR	
Veräußerungsgewinn (§ 16 EStG)	+ 225.000 EUR	230.350 EUR
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		- 45.000 EUR
G. d. E.		185.350 EUR
Sonderausgaben		- 3.200 EUR
Einkommen/z. v. E.		182.150 EUR

Höhe der Einkünfte i. S. d. § 34 Abs. 2 EStG, die nach § 34 Abs. 1 EStG besteuert werden können; maximal aber bis zur Höhe des z. v. E.		182.150 EUR
z. v. E.	182.150 EUR	
abzüglich Einkünfte i. S. d. § 34 Abs. 2 EStG	- 225.000 EUR	
verbleibendes z. v. E.	- 42.850 EUR	
Damit ist das gesamte z. v. E. in Höhe von 182.150 EUR gem. § 34 EStG tarifbegünstigt.		
$^{1}/_{5}$ des z. v. E. (§ 34 Abs. 1 Satz 3 EStG)	36.430 EUR	
darauf entfallender Steuerbetrag	4.564 EUR	
multipliziert mit Faktor 5	22.820 EUR	
tarifliche Einkommensteuer		**22.820 EUR**

Beispiel 3:

Berechnung der Einkommensteuer nach § 34 Abs. 1 EStG mit Einkünften, die dem Progressionsvorbehalt unterlagen

(Entsprechende Anwendung des BFH-Urteils vom 18.5.1994 - BStBl II S. 845)

Der Stpfl. hat Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung (einschließlich einer Entschädigung i. S. d. § 34 EStG). Es sind folgende Einkünfte und Sonderausgaben anzusetzen:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		10.000 EUR
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		
laufende Einkünfte		+ 60.000 EUR
Einkünfte aus Entschädigung i. S. d. § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG		+ 30.000 EUR
G. d. E.		100.000 EUR
Sonderausgaben		- 3.200 EUR
Einkommen / z. v. E.		96.800 EUR
Arbeitslosengeld		20.000 EUR
z. v. E.	96.800 EUR	
abzüglich Einkünfte i. S. d. § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG	- 30.000 EUR	
verbleibendes z. v. E.	66.800 EUR	
zuzüglich Arbeitslosengeld § 32b Abs. 2 EStG	+ 20.000 EUR	
für die Berechnung des Steuersatzes gem. § 32b Abs. 2 EStG maßgebendes verbleibendes z. v. E.	86.800 EUR	
Steuer nach Grundtarif	28.392 EUR	
besonderer (= durchschnittlicher) Steuersatz	32,7096 %	

§ 32 Abs. 2 EStG		
Steuerbetrag auf verbleibendes z. v. E.		21.850 EUR
(66.800 EUR) unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts		
verbleibendes z. v. E.	66.800 EUR	
zuzüglich $^{1}/_{5}$ der Einkünfte i. S. d. § 34 EStG	+ 6.000 EUR	
	72.800 EUR	
zuzüglich Arbeitslosengeld § 32b Abs. 2 EStG	+ 20.000 EUR	
für die Berechnung des Steuersatzes gem. § 32b Abs. 2 EStG maßgebendes z. v. E. mit $^{1}/_{5}$ der außerordentlichen Einkünfte	92.800 EUR	
Steuer nach Grundtarif	30.912 EUR	
besonderer (= durchschnittlicher) Steuersatz	33,3103 %	
Steuerbetrag auf z. v. E. mit $^{1}/_{5}$ der außerordentlichen Einkünfte (72.800 EUR) unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts	24.249 EUR	
abzüglich Steuerbetrag auf das verbleibende z. v. E.	- 21.850 EUR	
Unterschiedsbetrag	2.399 EUR	
multipliziert mit Faktor 5	11.995 EUR	11.995 EUR
tarifliche Einkommensteuer		**33.845 EUR**

Beispiel 4:

Berechnung der Einkommensteuer nach § 34 Abs. 1 EStG bei negativem verbleibenden z. v. E. und Einkünften, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen

Der Stpfl. hat Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung (einschließlich einer Entschädigung i. S. d. § 34 EStG). Es sind folgende Einkünfte und Sonderausgaben anzusetzen:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		10.000 EUR
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		
laufende Einkünfte		- 20.000 EUR
Einkünfte aus Entschädigung i. S. d. § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG		+ 30.000 EUR
G. d. E.		20.000 EUR
Sonderausgaben		- 5.000 EUR
Einkommen / z. v. E.		15.000 EUR
Höhe der Einkünfte i. S. d. § 34 Abs. 2 EStG, die nach § 34 Abs. 1 besteuert werden können, maximal bis zur Höhe des z. v. E.		15.000 EUR
z. v. E.	15.000 EUR	
abzüglich Einkünfte i. S. d. § 34 Abs. 2 EStG	- 30.000 EUR	

verbleibendes z. v. E.	- 15.000 EUR	
Damit ist das gesamte z. v. E. in Höhe von 15.000 EUR gem. § 34 EStG tarifbegünstigt.		
1/5 des z. v. E. (§ 34 Abs. 1 Satz 3 EStG)		3.000 EUR
Arbeitslosengeld	40.000 EUR	
abzüglich negatives verbleibendes z. v. E.	- 15.000 EUR	
dem Progressionsvorbehalt unterliegende Bezüge werden nur insoweit berücksichtigt, als sie das negative verbleibende z. v. E. übersteigen	25.000 EUR	+ 25.000 EUR
für die Berechnung des Steuersatzes gem. § 32b Abs. 2 EStG maßgebendes verbleibendes z. v. E.		28.000 EUR
Steuer nach Grundtarif	5.074 EUR	
besonderer (= durchschnittlicher) Steuersatz	18,1214 %	
Steuerbetrag auf 1/5 des z. v. E. (3.000 EUR)	543 EUR	
multipliziert mit Faktor 5	2.715 EUR	
tarifliche Einkommensteuer		**2.715 EUR**

Beispiel 5:

Berechnung der Einkommensteuer bei Zusammentreffen der Vergünstigungen nach § 34 Abs. 1 EStG und § 34 Abs. 3 EStG

Der Stpfl., der Einkünfte aus Gewerbebetrieb hat, und seine Ehefrau werden zusammenveranlagt. Im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung hatte der Stpfl. das 55. Lebensjahr vollendet. Es sind die folgenden Einkünfte und Sonderausgaben anzusetzen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laufender Gewinn		25.000 EUR
Veräußerungsgewinn (§ 16 EStG)	120.000 EUR	
davon bleiben nach § 16 Abs. 4 EStG steuerfrei	- 45.000 EUR	+ 75.000 EUR
Einkünfte, die Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit sind		+ 100.000 EUR
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		+ 3.500 EUR
G. d. E.		203.500 EUR
Sonderausgaben		- 3.200 EUR
Einkommen/z. v. E.		200.300 EUR
1. Steuerberechnung nach § 34 Abs. 1 EStG		
1.1 Ermittlung des Steuerbetrags ohne Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG z. v. E.	200.300 EUR	
abzüglich Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG	100.000 EUR	100.300 EUR
(darauf entfallender Steuerbetrag = 26.022 EUR)		
abzüglich Einkünfte nach § 34b Abs. 3 EStG		75.000 EUR
		25.300 EUR
darauf entfallender Steuerbetrag	1.784 EUR	

Für das z. v. E. ohne Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG würde sich eine Einkommensteuer nach Splittingtarif von 26.022 EUR ergeben. Sie entspricht einem durchschnittlichen Steuersatz von 25,9441 %. Der ermäßigte Steuersatz beträgt mithin 56 % von 25,9441 % = 14,5286 %. Der ermäßigte Steuersatz ist geringer als der mindestens anzusetzende Steuersatz in Höhe von 15 % (§ 34 Abs. 3 Satz 2 EStG). Daher ist der Mindeststeuersatz maßgeblich. Mit dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 34 Abs. 3 EStG zu versteuern:

15 % von 75.000 EUR = 11.250 EUR

Steuerbetrag nach § 34 Abs. 3 EStG (ohne Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG)	11.250 EUR
zuzüglich Steuerbetrag von 25.300 EUR (= z. v. E. ohne Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG und § 34 Abs. 3 EStG)	+ 1.784 EUR
Steuerbetrag ohne Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG	13.034 EUR

1.2 Ermittlung des Steuerbetrags mit $^1/_5$ der Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG

z. v. E.	200.300 EUR
abzüglich Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG	-100.000 EUR
zuzüglich $^1/_5$ der Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG	+ 20.000 EUR
	120.300 EUR
(darauf entfallender Steuerbetrag = 34.398 EUR)	
abzüglich Einkünfte nach § 34 Abs. 3 EStG	- 75.000 EUR
	45.300 EUR

darauf entfallender Steuerbetrag 6.986 EUR

Für das z. v. E. ohne die Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG zuzüglich $^1/_5$ der Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG würde sich eine Einkommensteuer nach Splittingtarif von 34.398 EUR ergeben. Sie entspricht einem durchschnittlichen Steuersatz von 28,5935 %. Der ermäßigte Steuersatz beträgt mithin 56 % von 28,5935 % = 16,0123 %. Der ermäßigte Steuersatz ist höher als der mindestens anzusetzende Steuersatz in Höhe von 15 % (§ 34 Abs. 3 Satz 2 EStG). Daher ist der Mindeststeuersatz nicht maßgeblich. Mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern:

16,0123 % von 75.000 EUR = 12.009 EUR.

Steuerbetrag nach § 34 Abs. 3 EStG (unter Berücksichtigung von $^1/_5$ der Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG)	12.009 EUR
zuzüglich Steuerbetrag von 45.300 EUR	+ 6.986 EUR
(= z. v. E. ohne Einkünfte nach § 34 Abs. 3 und § 34 Abs. 1 EStG mit $^1/_5$ der Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG)	
Steuerbetrag mit $^1/_5$ der Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG	18.995 EUR

1.3 Ermittlung des Unterschiedsbetrages nach § 34 Abs. 1 EStG

Steuerbetrag mit $^1/_5$ der Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG	18.995 EUR
abzüglich Steuerbetrag ohne Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG (>Nr. 1.1)	- 13.034 EUR
Unterschiedsbetrag	5.961 EUR
verfünffachter Unterschiedsbetrag nach § 34 Abs. 1 EStG	29.805 EUR

2. Steuerberechnung nach § 34 Abs. 3 EStG:

z. v. E.	200.300 EUR	
abzüglich Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG	- 100.000 EUR	
	100.300 EUR	
Steuerbetrag von 100.300 EUR		26.022 EUR
zuzüglich verfünffachter Unterschiedsbetrag nach § 34 Abs. 1 EStG (>Nr. 1.3)		+ 29.805 EUR
Summe		55.827 EUR

Ermittlung des ermäßigten Steuersatzes nach Splittingtarif auf der Grundlage des z. v. E.

55.827/200.300 = 27,8716 %

Der ermäßigte Steuersatz beträgt mithin 56 % von 27,8716 % = 15,6080 %. Der ermäßigte Steuersatz ist höher als der für den VZ 2005 geltende mindestens anzusetzende Steuersatz in Höhe von 15 % (§ 34 Abs. 3 Satz 2 EStG). Daher ist der Mindeststeuersatz nicht maßgeblich. Mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern: 15,6080 % von 75.000 EUR = 11.706 EUR.

Steuerbetrag nach § 34 Abs. 3 EStG	11.706 EUR

3. Berechnung der gesamten Einkommensteuer

nach dem Splittingtarif entfallen auf das z. v. E. ohne begünstigte Einkünfte (>Nr. 1.1)	1.784 EUR
verfünffachter Unterschiedsbetrag nach § 34 Abs. 1 EStG (>Nr. 1.3)	29.805 EUR
Steuer nach § 34 Abs. 3 EStG (>Nr. 2)	11.706 EUR
tarifliche Einkommensteuer	**43.295 EUR**

Negativer Progressionsvorbehalt

Unterliegen Einkünfte sowohl der Tarifermäßigung des § 34 Abs. 1 EStG als auch dem negativen Progressionsvorbehalt des § 32b EStG, ist eine integrierte Steuerberechnung nach dem Günstigkeitsprinzip vorzunehmen. Danach sind die Ermäßigungsvorschriften in der Reihenfolge anzuwenden, die zu einer geringeren Steuerbelastung führt, als dies bei ausschließlicher Anwendung des negativen Progressionsvorbehalts der Fall wäre (>BFH vom 15.11.2007 - BStBl 2008 II S. 375).

H 34.3 Besondere Voraussetzungen für die Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG

Entlassungsentschädigungen

- >BMF vom 24.5.2004 (BStBl I S. 505, berichtigt BStBl I S. 633)
- Die Rückzahlung einer Abfindung ist auch dann im Abflussjahr zu berücksichtigen, wenn die Abfindung im Zuflussjahr begünstigt besteuert worden ist. Eine Lohnrückzahlung ist regelmäßig kein rückwirkendes Ereignis, das zur Änderung des Einkommensteuerbescheides des Zuflussjahres berechtigt (>BFH vom 4.5.2006 - BStBl II S. 911).

Entschädigung i. S. d. § 24 Nr. 1 EStG

>R 24.1

Entschädigung in zwei VZ

- Außerordentliche Einkünfte i. S. d. § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG sind (nur) gegeben, wenn die zu begünstigenden Einkünfte in einem VZ zu erfassen sind (>BFH vom 21.3.1996 - BStBl II S. 416 und vom 14.5.2003 - BStBl II S. 881). Die Tarifermäßigung nach § 34 Abs. 1 EStG kann aber unter besonderen Umständen ausnahmsweise auch dann in Betracht kommen, wenn die Entschädigung nicht in einem Kalenderjahr zufließt, sondern sich auf zwei Kalenderjahre verteilt. Voraussetzung ist jedoch stets, dass die Zahlung der Entschädigung von vornherein in einer Summe vorgesehen war und nur wegen ihrer ungewöhnlichen Höhe und der besonderen Verhältnisse des Zahlungspflichtigen auf zwei Jahre verteilt wurde oder wenn der Entschädigungsempfänger - bar aller Existenzmittel - dringend auf den baldigen Bezug einer Vorauszahlung angewiesen war (>BFH vom 2.9.1992 - BStBl 1993 II S. 831).
- Bei Land- und Forstwirten mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ist die Tarifermäßigung ausgeschlossen, wenn sich die außerordentlichen Einkünfte auf Grund der Aufteilungsvorschrift des § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 EStG auf mehr als zwei VZ verteilen (>BFH vom 4.4.1968 - BStBl II S. 411).
- Planwidriger Zufluss

  >BMF vom 24.5.2004 (BStBl I S. 505, berichtigt BStBl I S. 633), Rz. 17 - 20

- Die Ablösung wiederkehrender Bezüge aus einer Betriebs- oder Anteilsveräußerung durch eine Einmalzahlung kann als Veräußerungserlös auch dann tarifbegünstigt sein, wenn im Jahr der Betriebs- oder Anteilsveräußerung eine Einmalzahlung tarifbegünstigt versteuert worden ist, diese aber im Verhältnis zum Ablösebetrag als geringfügig (im Urteilsfall weniger als 1 %) anzusehen ist (>BFH vom 14.1.2004 - BStBl II S. 493).

Nutzungsvergütungen i. S. d. § 24 Nr. 3 EStG

- Werden Nutzungsvergütungen oder Zinsen i. S. d. § 24 Nr. 3 EStG für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren nachgezahlt, ist der gesamte Nachzahlungsbetrag nach § 34 Abs. 2 Nr. 3 i. V. m. Absatz 1 EStG begünstigt. Nicht begünstigt sind Nutzungsvergütungen, die in einem Einmalbetrag für einen drei Jahre übersteigenden Nutzungszeitraum gezahlt werden und von denen ein Teilbetrag auf einen Nachzahlungszeitraum von weniger als drei Jahren und die im Übrigen auf den zukünftigen Nutzungszeitraum entfallen (>BFH vom 19.4.1994 - BStBl II S. 640).

- Die auf Grund eines Zwangsversteigerungsverfahrens von der öffentlichen Hand als Ersteherin gezahlten sog. Bargebotszinsen stellen keine "Zinsen auf Entschädigungen" im Sinne von § 24 Nr. 3 EStG dar (>BFH vom 28.4.1998 - BStBl II S. 560).

Vorabentschädigungen

Teilzahlungen, die ein Handelsvertreter entsprechend seinen abgeschlossenen Geschäften laufend vorweg auf seine künftige Wettbewerbsentschädigung (§ 90a HGB) und auf seinen künftigen Ausgleichsanspruch (§ 89b HGB) erhält, führen in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen zu keiner >Zusammenballung von Einkünften und lösen deshalb auch nicht die Tarifermäßigung nach § 34 Abs. 1 EStG aus (>BFH vom 20.7.1988 - BStBl II S. 936).

Zinsen i. S. d. § 24 Nr. 3 EStG

>Nutzungsvergütungen

Zusammenballung von Einkünften

- Eine Entschädigung ist nur dann tarifbegünstigt, wenn sie zu einer Zusammenballung von Einkünften innerhalb eines VZ führt (>BFH vom 4.3.1998 - BStBl II S. 787).

  >BMF vom 18.11.1997 (BStBl I S. 973)

  >BMF vom 24.5.2004 (BStBl I S. 505, berichtigt BStBl I S. 633), Rz. 9 - 16

- Erhält ein Stpfl. wegen der Körperverletzung durch einen Dritten auf Grund von mehreren gesonderten und unterschiedliche Zeiträume betreffenden Vereinbarungen mit dessen Versicherung Entschädigungen als Ersatz für entgangene und entgehende Einnahmen, steht der Zufluss der einzelnen Entschädigungen in verschiedenen VZ der tarifbegünstigten Besteuerung jeder dieser Entschädigungen nicht entgegen (>BFH vom 21.1.2004 - BStBl II S. 716).

H 34.4 Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG auf Einkünfte aus der Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit (§ 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG)

Arbeitslohn für mehrere Jahre

Die Anwendung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 i. V. m. § 34 Abs. 1 EStG setzt nicht voraus, dass der Arbeitnehmer die Arbeitsleistung erbringt; es genügt, dass der Arbeitslohn für mehrere Jahre gezahlt worden ist (>BFH vom 17.7.1970 - BStBl II S. 683).

Außerordentliche Einkünfte i. S. d. § 34 Abs. 2 Nr. 4 i. V. m. § 34 Abs. 1 EStG

1. § 34 Abs. 2 Nr. 4 i. V. m. § 34 Abs. 1 EStG ist z. B. anzuwenden, wenn

   eine Lohnzahlung für eine Zeit, die vor dem Kalenderjahr liegt, deshalb nachträglich geleistet wird, weil der Arbeitgeber Lohnbeträge zu Unrecht einbehalten oder mangels flüssiger Mittel nicht in der festgelegten Höhe ausgezahlt hat (>BFH vom 17.7.1970 - BStBl II S. 683).

   der Arbeitgeber Prämien mehrerer Kalenderjahre für eine Versorgung oder für eine Unfallversicherung des Arbeitnehmers deshalb voraus- oder nachzahlt, weil er dadurch günstigere Prämiensätze erzielt oder weil die Zusammenfassung satzungsgemäßen Bestimmungen einer Versorgungseinrichtung entspricht.

   dem Stpfl. Tantiemen für mehrere Jahre in einem Kalenderjahr zusammengeballt zufließen (>BFH vom 11.6.1970 - BStBl II S. 639).

   dem Stplf. Zahlungen, die zur Abfindung von Pensionsanwartschaften geleistet werden, zufließen. Dem Zufluss steht nicht entgegen, dass der Ablösungsbetrag nicht an den Stpfl., sondern an einen Dritten gezahlt worden ist (>BFH vom 12.4.2007 - BStBl II S. 581).

2. § 34 Abs. 2 Nr. 4 i. V. m. § 34 Abs. 1 EStG ist z. B. nicht anzuwenden bei zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbarten und regelmäßig ausgezahlten gewinnabhängigen Tantiemen, deren Höhe erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs festgestellt werden kann; es handelt sich hierbei nicht um die Abgeltung einer mehrjährigen Tätigkeit (>BFH vom 30.8.1966 - BStBl III S. 545).

3. § 34 Abs. 2 Nr. 4 i. V. m. § 34 Abs. 1 EStG kann in besonders gelagerten Ausnahmefällen anzuwenden sein, wenn die Vergütung für eine mehrjährige nichtselbständige Tätigkeit dem Stpfl. aus wirtschaftlich vernünftigen Gründen nicht in einem Kalenderjahr, sondern in zwei Kalenderjahren in Teilbeträgen zusammengeballt ausgezahlt wird (>BFH vom 16.9.1966 - BStBl 1967 III S. 2).

>Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit

Gewinneinkünfte

Die Annahme außerordentlicher Einkünfte i. S. d. § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG setzt voraus, dass die Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten eine Progressionswirkung typischerweise erwarten lässt. Dies kann bei Einkünften i. S. d. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG dann der Fall sein, wenn

- der Stpfl. sich während mehrerer Jahre ausschließlich einer bestimmten Sache gewidmet und die Vergütung dafür in einem einzigen Veranlagungszeitraum erhalten hat oder

  eine sich über mehrere Jahre erstreckende Sondertätigkeit, die von der übrigen Tätigkeit des Stpfl. ausreichend abgrenzbar ist und nicht zum regelmäßigen Gewinnbetrieb gehört, in einem einzigen Veranlagungszeitraum entlohnt wird oder

- der Stpfl. für eine mehrjährige Tätigkeit eine Nachzahlung in einem Betrag aufgrund einer vorausgegangenen rechtlichen Auseinandersetzung erhalten hat

(>BFH vom 14.12.2006 - BStBl 2007 II S. 180) oder

- eine einmalige Sonderzahlung für langjährige Dienste auf Grund einer arbeitnehmerähnlichen Stellung geleistet wird (>BFH vom 7.7.2004 -BStBl 2005 II S. 276).

Jubiläumszuwendungen

Zuwendungen, die ohne Rücksicht auf die Dauer der Betriebszugehörigkeit lediglich aus Anlass eines Firmenjubiläums erfolgen, erfüllen die Voraussetzungen von § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG nicht (>BFH vom 3.7.1987 - BStBl II S. 820).

Nachzahlung von Versorgungsbezügen

§ 34 Abs. 2 Nr. 4 i. V. m. § 34 Abs. 1 EStG ist auch auf Nachzahlungen anwendbar, die als Ruhegehalt für eine ehemalige Arbeitnehmertätigkeit gezahlt werden (BFH vom 28.2.1958 - BStBl III S. 169).

Tantiemen

>außerordentliche Einkünfte i. S. d. § 34 Abs. 2 Nr. 4 i. V. m. § 34 Abs. 1 EStG

Verbesserungsvorschläge

Die einem Arbeitnehmer gewährte Prämie für einen Verbesserungsvorschlag stellt keine Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit i. S. d. § 34 Abs. 2 Nr. 4 i. V. m. § 34 Abs. 1 EStG dar, wenn sie nicht nach dem Zeitaufwand des Arbeitnehmers, sondern ausschließlich nach der Kostenersparnis des Arbeitgebers in einem bestimmten künftigen Zeitraum berechnet wird (>BFH vom 16.12.1996 - BStBl 1997 II S. 222).

Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit

Die Anwendung von § 34 Abs. 2 Nr. 4 i. V. m. § 34 Abs. 1 EStG ist nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit während eines Kalenderjahrs in mehreren Teilbeträgen gezahlt werden (>BFH vom 11.6.1970 - BStBl II S. 639).

Versorgungsbezüge

>Nachzahlung von Versorgungsbezügen

Zusammenballung von Einkünften

Eine Zusammenballung von Einkünften ist nicht anzunehmen, wenn die Vertragsparteien die Vergütung bereits durch ins Gewicht fallende Teilzahlungen auf mehrere Kalenderjahre verteilt haben (>BFH vom 10.2.1972 - BStBl II S. 529).

H 34.5 Anwendung der Tarifermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG

Beispiel

>H 34.2 Berechnungsbeispiele, Beispiel 5

H 34a Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne

Allgemeines

>BMF vom 11.8.2008 (BStBl I S. 838)

>Anhang 27a

H 34b.1 Holznutzungen

Außerordentliche Holznutzungen

>§ 34b Abs. 1 Nr. 1 EStG

Es ist unerheblich, ob sie in Nachhaltsbetrieben oder in aussetzenden Betrieben anfallen.

Sie können auch bei der Veräußerung von forstwirtschaftlichen Betrieben, Teilbetrieben oder einzelner forstwirtschaftlicher Grundstücksflächen vorliegen (>R 14 Abs. 4).

Forstschäden-Ausgleichsgesetz

>Anhang 20

Höhere Gewalt

Außerordentliche Holznutzungen infolge gesetzlicher oder behördlicher Anordnungen gehören nicht zu den Holznutzungen infolge höherer Gewalt (>RFH vom 23.8.1939 - RStBl S. 1056).

Kalamitätsfolgehiebe

Muss ein nach einem Naturereignis stehengebliebener Bestand nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen eingeschlagen werden (sog. Kalamitätsfolgehiebe), werden die daraus anfallenden Nutzungen steuerlich nur als Kalamitätsnutzungen begünstigt, wenn sie nicht in die planmäßige Holznutzung der nächsten Jahre einbezogen werden können, insbesondere aber, wenn nicht hiebreife Bestände eingeschlagen werden müssen (>BFH vom 11.4.1961 - BStBl III S. 276).

Nachgeholte/Eingesparte Nutzungen

Beispiele zu R 34b.1 Abs. 3 und 4:

A.	Nutzungssatz	10.000 fm
	Gesamtnutzung des laufenden Wirtschaftsjahrs	14.000 fm
	Gesamtnutzung in den drei vorangegangenen Wirtschaftsjahren:	
	1. Wirtschaftsjahr	8.000 fm

2.	Wirtschaftsjahr	15.000 fm
	(die Übernutzung ist aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt)	
3.	Wirtschaftsjahr	7.000 fm

Von den Übernutzungen des 2. Wirtschaftsjahrs waren auf Grund des § 34b Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG 2.000 fm als nachgeholte Nutzungen zu erfassen. Die restlichen 3.000 fm waren als außerordentliche Holznutzungen zu begünstigen und können deshalb nicht mit den im 3. Wirtschaftsjahr eingesparten Nutzungen ausgeglichen werden. Es verbleiben demnach aus den letzten drei Wirtschaftsjahren an eingesparten Nutzungen 3.000 fm. Um diese 3.000 fm eingesparte Nutzungen ist die Übernutzung des laufenden Wirtschaftsjahrs von (Gesamtnutzung 14.000 fm - Nutzungssatz 10.000 fm =) 4.000 fm zu kürzen. Im laufenden Wirtschaftsjahr sind also 3.000 fm der Übernutzung als nachgeholte Nutzung anzusehen und 1.000 fm als außerordentliche Holznutzung zu versteuern. Wegen der Berechnung >Zusammentreffen der verschiedenen Holznutzungsarten.

B. In den ersten beiden Wirtschaftsjahren betrug der Nutzungssatz 8.000 fm. Er wurde zu Beginn des 3. Wirtschaftsjahrs auf 10.000 fm neu festgesetzt.

Für die Berechnung der Übernutzung im 4. Wirtschaftsjahr und für die Berechnung der eingesparten Nutzung im 3. Wirtschaftsjahr gilt der Nutzungssatz von 10.000 fm. Für die Berechnung der eingesparten Nutzungen in den beiden ersten Wirtschaftsjahren gilt der Nutzungssatz von 8.000 fm.

Nutzungssatz

>§ 34b Abs. 4 Nr. 1 EStG

>R 34b.1 Abs. 8

>R 34b.2 Abs. 2

Privatwirtschaftliche Gründe

Eine Nutzung ist aus privatwirtschaftlichen Gründen erfolgt, wenn sie der Stpfl. zur Erhaltung und Vermehrung seines Vermögens und nicht allein zur Erlangung steuerlicher Vorteile vornimmt. Dabei spielt es keine Rolle, ob sich Einkünfte i. S. d. EStG ergeben oder ob andere Vermögensbestandteile vorhanden sind (>BFH vom 11.11.1993 - BStBl 1994 II S. 629).

Rotfäule

kann nur insoweit zu einer Holznutzung infolge höherer Gewalt führen, als sie einen Schaden verursacht, der die Summe der im forstwirtschaftlichen Betrieb des Stpfl. regelmäßig und üblich anfallenden Schäden mengenmäßig in erheblichem Umfang übersteigt (>BFH vom 10.10.1963 - BStBl 1964 III S. 119).

>Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 15.6.1967 (BStBl II S. 197)

Zusammentreffen der verschiedenen Holznutzungsarten

Beispiele:

A. Kalamitätsnutzungen und übrige Holznutzungen übersteigen zusammen den Nutzungssatz

Nutzungssatz	10.000 fm
Gesamtnutzung	15.000 fm
(davon 7.000 fm infolge höherer Gewalt)	
Die Holznutzungsarten sind wie folgt zu ermitteln:	
Gesamtnutzung	15.000 fm
davon infolge höherer Gewalt	- 7.000 fm
übrige Holznutzungen	8.000 fm
Nutzungssatz	10.000 fm
übrige Holznutzungen	- 8.000 fm
Restbetrag	2.000 fm

	Holznutzungen infolge höherer Gewalt			7.000 fm
	Begünstigt sind nach § 34b Abs. 3 Nr. 1 EStG			5.000 fm
B.	Begrenzung begünstigter Holznutzungen durch eingesparte Nutzungen i. S. d. § 34b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG			
	Nutzungssatz			10.000 fm
	Gesamtnutzung			17.000 fm
	(davon - 2.000 fm Holznutzungen infolge höherer Gewalt			
	- 3.500 fm außerordentliche Holznutzungen)			
	Gesamtnutzung in den drei vorangegangenen Wirtschaftsjahren:			
	im 1. Wirtschaftsjahr: 8.000 fm			
	im 2. Wirtschaftsjahr: 12.000 fm (davon 4.500 fm infolge höherer Gewalt)			
	im 3. Wirtschaftsjahr: 9.000 fm			
	Die Holznutzungsarten sind wie folgt zu ermitteln:			
	Gesamtnutzung			17.000 fm
	davon infolge höherer Gewalt			
	(begünstigt nach § 34b Abs. 3 Nr. 1 EStG)			- 2.000 fm
				15.000 fm
	Nutzungssatz			- 10.000 fm
	verbleibende Übernutzung			5.000 fm
	Berechnung der eingesparten Nutzungen:			
	1. Wirtschaftsjahr			8.000 fm
	2. Wirtschaftsjahr insgesamt:		12.000 fm	
	Abzüglich			
	Holznutzungen infolge höherer Gewalt	4.500 fm		
	darauf entfallender Teil des Nutzungssatzes			
	(10.000 fm - 7.500 fm = 2.500 fm)	- 2.500 fm		
		2.000 fm	- 2.000 fm	
			10.000 fm	10.000 fm
	3. Wirtschaftsjahr			9.000 fm
	Unter Berücksichtigung des Nutzungssatzes von 10.000 fm ergeben sich eingesparte Nutzungen:			
	im 1. Wirtschaftsjahr (10.000 fm - 8.000 fm)			2.000 fm
	im 2. Wirtschaftsjahr (10.000 fm - 10.000 fm)			0 fm
	im 3. Wirtschaftsjahr (10.000 fm - 9.000 fm)			1.000 fm
	eingesparte Nutzungen i. S. d. § 34b Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG			3.000 fm
	verbleibende Übernutzung			5.000 fm
	eingesparte Nutzungen			- 3.000 fm
	verbleiben (maximales Begünstigungsvolumen im			
	Sinne des § 34b Abs. 1 Nr. 1 EStG)			2.000 fm
	außerordentliche Holznutzungen insgesamt			3.500 fm
	begünstigt sind nach § 34b Abs. 1 Nr. 1 i. V. m.			
	§ 34 Abs. 2 Nr. 5 EStG maximal			2.000 fm

Die verbleibenden 1.500 fm außerordentliche Holznutzungen sind nicht begünstigt.

H 34b.2 Voraussetzungen für die Anwendung der Vergünstigungen des § 34b EStG

Anschaffungs- und Herstellungskosten

Aktivierungspflichtig sind Waldanschaffungskosten und Erstaufforstungskosten (>BFH vom 19.12.1962 - BStBl 1963 III S. 357).

Kahlschlag

Wird ein erworbener Holzbestand durch Kahlschlag verringert, so mindern die anteiligen Anschaffungskosten den Erlös aus der Veräußerung des Holzes (>BFH vom 10.11.1994 - BStBl 1995 II S. 779).

H 34b.3 Berechnung der Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen, nachgeholten Nutzungen und Holznutzungen infolge höherer Gewalt

Beispiele:

A. (zu R 34b.3 Abs. 1)

		Roherlös	
		im Ganzen	je fm
Nutzungssatz	4.000 fm		
Gesamteinschlag im Wirtschaftsjahr (ohne Holznutzung infolge höherer Gewalt)	6.000 fm	180.000 EUR	30 EUR

Demnach beträgt der Roherlös aus den über den Nutzungssatz hinausgehenden Holznutzungen:

(6.000 fm - 4.000 fm =) 2.000 fm x 30 EUR = 60.000 EUR.

B. (zu R 34b.3 Abs. 1)

Die über den Nutzungssatz hinausgehende Holznutzung ist nachweisbar in der Endnutzung geführt; End- und Vornutzung sind nach Masse und Wert in den Büchern getrennt.

		Roherlös	
		im Ganzen	je fm
Nutzungssatz	4.000 fm		
Gesamteinschlag im Wirtschaftsjahr (ohne Holznutzung infolge höherer Gewalt)	6.000 fm	180.000 EUR	30 EUR
Vornutzung	- 1.000 fm	- 15.000 EUR	15 EUR
Endnutzung	5.000 fm	165.000 EUR	33 EUR

Demnach beträgt der Roherlös aus den über den Nutzungssatz hinausgehenden Holznutzungen:

(6.000 fm - 4.000 fm =) 2.000 fm x 33 EUR = 66.000 EUR.

C. (zu R 34b.3 Abs. 3)

		Gesamt-betrag	davon entfallen auf		
			ordent-liche Holznut-zungen	außer-ordent-liche	Holznut-zungen infolge

				Holznut-zungen	höherer Gewalt
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Roherlös		150.000	100.000	30.000	20.000
Betriebsausgaben	70.000	- 70.000			
davon Betriebsausgaben i. S. d. § 34b Abs. 2 Nr. 1 EStG	25.000		- 25.000		
Die übrigen Betriebsausgaben (§ 34b Abs. 2 Nr. 2 EStG) in Höhe von	45.000				
sind im Verhältnis 100.000 : 30.000 : 20.000 aufzuteilen			- 30.000	- 9.000	- 6.000
Gewinn		80.000	45.000	21.000	14.000

D. (zu R 34b.3 Abs. 3)

		Gesamt-betrag	davon entfallen auf		
			ordent-liche Holznut-zungen	Holznutzungen infolge höherer Gewalt, die	
				a) innerhalb des Nut-zungs-satzes anfallen	b) außerhalb des Nut-zungs-satzes anfallen
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Roherlös		150.000	80.000	20.000	50.000
Betriebsausgaben	70.000	- 70.000			
davon Betriebsausgaben i. S. d. § 34b Abs. 2 Nr. 1 EStG	25.000				
Sie sind aufzuteilen im Verhältnis 80.000 : 20.000			- 20.000	-5.000	
Die übrigen Betriebsausgaben § 34b Abs. 2 Nr. 2 EStG) in Höhe von	45.000				
sind aufzuteilen im Verhältnis 80.000 : 20.000 : 50.000			- 24.000	- 6.000	- 15.000
Gewinn		80.000	36.000	9.000	35.000

Feste Betriebsausgaben

1. Persönliche Verwaltungskosten

   Dazu gehören z. B. das Gehalt des ständig angestellten Försters und die Gehälter der Angestellten eines Verwaltungsbüros, soweit sie für den forstwirtschaftlichen Betrieb tätig sind.
2. Sachliche Verwaltungskosten

   Dazu gehören z. B. Ausgaben für das Verwaltungsbüro (Licht, Heizung, Papier u. ä.).

   Dazu gehören z. B. nicht Kultur- und Wegebaukosten.

H 34b.4 Umfang der steuerbegünstigten Einkünfte

(unbesetzt)

H 34b.5 Höhe der Steuersätze

(unbesetzt)

H 34c Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern

H 34c (1-2)

Anrechnung ausländischer Steuern bei Bestehen von DBA

>H 34c (Anrechnung)

Festsetzung ausländischer Steuern

Eine Festsetzung i. S. d. § 34c Abs. 1 EStG kann auch bei einer Anmeldungssteuer vorliegen. Die Anrechnung solcher Steuern hängt von einer hinreichend klaren Bescheinigung des Anmeldenden über die Höhe der für den Stpfl. abgeführten Steuer ab (>BFH vom 5.2.1992 - BStBl II S. 607).

Nichtanrechenbare ausländische Steuern

>§ 34c Abs. 3 EStG

Verzeichnis ausländischer Steuern in Nicht-DBA-Staaten, die der deutschen Einkommensteuer entsprechen

>Anhang 12; die Entsprechung nicht aufgeführter ausländischer Steuern mit der deutschen Einkommensteuer wird erforderlichenfalls vom BMF festgestellt.

(Anhang 12)

H 34c (3)

Anrechnung (bei)

- abweichender ausländischer Bemessungsgrundlage

  Keinen Einfluss auf die Höchstbetragsberechnung, wenn Einkünfteidentität dem Grunde nach besteht (>BFH vom 2.2.1994, Leitsatz 8 - BStBl II S. 727),

- abweichender ausländischer Steuerperiode möglich >BFH vom 4.6.1991 (BStBl 1992 II S. 187),
- schweizerischer Steuern bei sog. Pränumerando-Besteuerung mit Vergangenheitsbemessung >BFH vom 31.7.1991 (BStBl II S. 922),
- schweizerischer Abzugssteuern bei Grenzgängern

  § 34c EStG nicht einschlägig. Die Anrechnung erfolgt in diesen Fällen entsprechend § 36 EStG (>Artikel 15a Abs. 3 DBA Schweiz).

Ermittlung des Höchstbetrags für die Steueranrechnung

Beispiel:

Ein verheirateter Stpfl., der im Jahr 2005 das 65. Lebensjahr vollendet hatte, hat im Jahr 2009

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	100.000 EUR
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	5.300 EUR

Sonderausgaben und Freibeträge	6.140 EUR

In den Einkünften aus Gewerbebetrieb sind Darlehenszinsen von einem ausländischen Schuldner im Betrag von 20.000 EUR enthalten, für die im Ausland eine Einkommensteuer von 2.500 EUR gezahlt werden musste. Nach Abzug der hierauf entfallenden Betriebsausgaben einschließlich Refinanzierungskosten betragen die ausländischen Einkünfte 6.500 EUR. Die auf die ausländischen Einkünfte entfallende anteilige deutsche Einkommensteuer ist wie folgt zu ermitteln:

S. d. E. (100.000 EUR + 5.300 EUR =)	105.300 EUR
Altersentlastungsbetrag	- 1.900 EUR
G. d. E.	103.400 EUR
Sonderausgaben und Freibeträge	- 6.140 EUR
z. v. E.	97.260 EUR
Einkommensteuer nach dem Splittingtarif	24.790 EUR
anteilige Steuer	
= 24.790 x 6.500 : 105.300	
= 1.530,25 EUR (aufgerundet)	1.531 EUR

Nur bis zu diesem Betrag kann die ausländische Steuer angerechnet werden.

H 34c (5)

Allgemeines / Doppelbesteuerungsabkommen

>Stand der DBA >Anhang 12

Anrechnung

Die Höhe der anzurechnenden ausländischen Steuern (§ 34c Abs. 6 Satz 2 EStG) ergibt sich aus den jeweiligen DBA. Danach ist regelmäßig die in Übereinstimmung mit dem DBA erhobene und nicht zu erstattende ausländische Steuer anzurechnen. Bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren sind das hiernach die nach den vereinbarten Quellensteuersätzen erhobenen Quellensteuern, die der ausländische Staat als Quellenstaat auf diese Einkünfte erheben darf. Nur diese Steuern sind in Übereinstimmung mit dem jeweiligen DBA erhoben und nicht zu erstatten. Eine Anrechnung von ausländischer Steuer kommt auch dann nur in Höhe der abkommensrechtlich begrenzten Quellensteuer in Betracht, wenn eine darüber hinausgehende ausländische Steuer wegen Ablaufs der Erstattungsfrist im ausländischen Staat nicht mehr erstattet werden kann (>BFH vom 15.3.1995 - BStBl II S. 580). Dies gilt nach der Neufassung des § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG auch für Nicht-DBA-Fälle.

H 34c (6)

Pauschalierung

- Pauschalierung der Einkommensteuer für ausländische Einkünfte gem. § 34c Abs. 5 EStG >BMF vom 10.4.1984 (BStBl I S. 252)
- Steuerliche Behandlung von Arbeitnehmereinkünften bei Auslandstätigkeiten (ATE) >BMF vom 31.10.1983 (BStBl I S. 470; LStH 2009, Anhang 7)

H 34d Ausländische Einkünfte

Ausländische Betriebsstätteneinkünfte

Ausländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte erzielt worden sind, liegen auch dann vor, wenn der Stpfl. im Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung dieser Einkünfte die Betriebsstätte nicht mehr unterhält. Voraussetzung ist, dass die betriebliche Leistung, die den nachträglichen Einkünften zugrunde liegt, von der ausländischen Betriebsstätte während der Zeit ihres Bestehens erbracht worden ist.

>§ 34d Nr. 2 Buchstabe a EStG

>BFH vom 15.7.1964 (BStBl III S. 551)

>BFH vom 12.10.1978 (BStBl 1979 II S. 64)

>BFH vom 16.7.1969 (BStBl 1970 II S. 56); dieses Urteil ist nur i. S. d. vorzitierten Rechtsprechung zu verstehen.

H 34e Steuerermäßigung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (letztmals abgedruckt im EStH 2000)
H 34f Weitergeltung der Anordnungen zu § 34f EStG (letztmals abgedruckt im EStH 2005)
H 34g Steuerermäßigung bei Zuwendungen an politische Parteien und an unabhängige Wählervereinigungen

Nachweis von Zuwendungen an politische Parteien

>BMF vom 13.12.2007 (BStBl 2008 I S. 4) und vom 2.6.2000 (BStBl I S. 592) unter Berücksichtigung der Änderung durch BMF vom 10.4.2003 (BStBl I S. 286) und vom 24.2.2004 (BStBl I S. 335).

(Anhang 37)

Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen

>BMF vom 16.6.1989 (BStBl I S. 239):

"Durch das Gesetz zur steuerlichen Begünstigung von Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen vom 25. Juli 1988 (BStBl I S. 397) ist § 34g EStG ausgeweitet worden. Wie für Zuwendungen an politische Parteien wird nach § 34g Nr. 2 EStG auch für Mitgliedsbeiträge und Spenden an unabhängige Wählervereinigungen, die bestimmte Voraussetzungen erfüllen, eine Tarifermäßigung von 50 v.H. der Ausgaben, höchstens 825 Euro[1] bzw. 1.650 Euro[2] im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten, gewährt. Die Vorschrift gilt nach Artikel 4 Nr. 11c des Haushaltsbegleitgesetzes 1989 (BStBl I S. 19) rückwirkend ab 1984.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Anwendung der Vorschrift Folgendes:

1. Die Höchstbeträge von 825 Euro[3] bzw. 1.650 Euro[4] im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten gelten für Mitgliedsbeiträge und Spenden (Zuwendungen) an politische Parteien nach § 34g Nr. 1 EStG und für Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen nach § 34g Nr. 2 EStG gesondert und nebeneinander.

   Als Ausgabe gilt auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen. Zur Bewertung von Sachzuwendungen wird auf § 10b Abs. 3 EStG hingewiesen.
2. Die Tarifermäßigung nach § 34g Nr. 2 EStG wird nur für Mitgliedsbeiträge und Spenden an unabhängige Wählervereinigungen in der Rechtsform des eingetragenen oder des nichtrechtsfähigen Vereins gewährt. Ein Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 2 EStG ist nicht möglich. Der Zweck einer unabhängigen Wählervereinigung ist auch dann als ausschließlich auf die in § 34g Nr. 2 Buchstabe a EStG genannten politischen Zwecke gerichtet anzusehen, wenn sie gesellige Veranstaltungen durchführt, die im Vergleich zu ihrer politischen Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung sind, und wenn eine etwaige wirtschaftliche Betätigung ihre politische Tätigkeit nicht überwiegt. Ihr Zweck ist dagegen zum Beispiel nicht ausschließlich auf die politische Tätigkeit gerichtet, wenn sie neben dem politischen Zweck einen anderen Satzungszweck zum Beispiel gemeinnütziger oder wirtschaftlicher Art hat.
3. Die nach § 34g Nr. 2 Buchstabe b EStG ggf. erforderliche Anzeige gegenüber der zuständigen Wahlbehörde oder dem

zuständigen Wahlorgan kann formlos in der Zeit vom ersten Tag nach der letzten Wahl bis zu dem Tag erfolgen, an dem die Anmeldefrist für die nächste Wahl abläuft. Die Anzeige kann der zuständigen Wahlbehörde oder dem zuständigen Wahlorgan bereits mehrere Jahre vor der nächsten Wahl zugehen. Sie muss ihr spätestens am Ende des Jahres vorliegen, für das eine Tarifermäßigung für Zuwendungen an die unabhängige Wählervereinigung beantragt wird. Spendenbestätigungen dürfen erst ausgestellt werden, wenn die Anzeige tatsächlich erfolgt ist.

4. Nach § 34g Satz 3 EStG wird die Steuerermäßigung für Beiträge und Spenden an eine unabhängige Wählervereinigung, die an der jeweils nächsten Wahl nicht teilgenommen hat, erst wieder gewährt, wenn sie sich mit eigenen Wahlvorschlägen an einer Wahl beteiligt hat. Diese einschränkende Regelung gilt nur für Beiträge und Spenden an unabhängige Wählervereinigungen, die der zuständigen Wahlbehörde vor einer früheren Wahl ihre Teilnahme angekündigt und sich dann entgegen dieser Mitteilung nicht an der Wahl beteiligt haben. Sie gilt nicht für unabhängige Wählervereinigungen, die sich an einer früheren Wahl zwar nicht beteiligt, eine Beteiligung an dieser Wahl aber auch nicht angezeigt haben.

Beispiele:

a) Der neugegründete Verein A teilt der zuständigen Wahlbehörde im Jahr 01 mit, dass er an der nächsten Kommunalwahl am 20.5.03 teilnehmen will. Er nimmt an dieser Wahl jedoch nicht teil, ebenso nicht an der folgenden Wahl im Jahr 08. Im Jahr 09 teilt er der Wahlbehörde mit, dass er an der nächsten Wahl am 5.4.13 teilnehmen will. An dieser Wahl nimmt er dann auch tatsächlich teil.

Die Steuerermäßigung nach § 34g Nr. 2 EStG kann gewährt werden für Beiträge und Spenden, die in der Zeit vom 1.1.01 bis zum 20.5.03 und vom 1.1.13 bis zum 5.4.13 an den Verein geleistet worden sind. In der Zeit vom 21.5.03 bis zum 31.12.12 geleistete Beiträge und Spenden sind nicht begünstigt. Nach dem 5.4.13 geleistete Beiträge und Spenden sind begünstigt, wenn der Verein bei der Wahl am 5.4.13 ein Mandat errungen hat oder noch im Jahr 13 anzeigt, dass er an der nächsten Wahl teilnehmen will.

b) Der Verein B ist in der Wahlperiode 1 mit einem Mandat im Stadtrat vertreten. An der Wahl für die Wahlperiode 2 am 15.10.05 nimmt er nicht teil. Er hatte eine Teilnahme auch nicht angekündigt. Am 20.11.05 teilt er der zuständigen Wahlbehörde mit, dass er an der Wahl für die Wahlperiode 3 am 9.9.10 teilnehmen will.

Die Steuerermäßigung kann für alle bis zum 9.9.10 an den Verein geleisteten Beiträge und Spenden gewährt werden. Nach diesem Termin geleistete Beiträge und Spenden sind nur begünstigt, wenn der Verein an der Wahl am 9.9.10 teilgenommen hat.

c) Der Verein C wird im Jahr 01 gegründet. An der nächsten Kommunalwahl am 10.2.03 nimmt er nicht teil. Er hatte eine Teilnahme an dieser Wahl auch nicht angekündigt. Am 11.2.03 teilt er der zuständigen Wahlbehörde mit, dass er an der nächsten Wahl am 15.3.08 teilnehmen will.

Die Steuerermäßigung kann für Beiträge und Spenden gewährt werden, die ab dem 1.1.03 an den Verein geleistet worden sind. Nach dem 15.3.08 geleistete Beiträge und Spenden sind nur begünstigt, wenn der Verein tatsächlich an der Wahl am 15.3.08 teilgenommen hat und entweder erfolgreich war (mindestens ein Mandat) oder bei erfolgloser Teilnahme der zuständigen Wahlbehörde mitteilt, dass er auch an der folgenden Wahl teilnehmen will.

5. Eine Teilnahme an einer Wahl liegt nur vor, wenn die Wähler die Möglichkeit haben, die Wählervereinigung zu wählen. Der Wahlvorschlag der Wählervereinigung muss also auf dem Stimmzettel enthalten sein.
6. Der Stpfl. hat dem Finanzamt durch eine Spendenbestätigung der unabhängigen Wählervereinigung nachzuweisen, dass alle Voraussetzungen des § 34g EStG für die Gewährung der Tarifermäßigung erfüllt sind." [5]

H 35 Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb

Allgemeines

>BMF vom 24.2.2009 (BStBl I S. 440) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 22.12.2009 (BStBl 2010 I S. 43).

(Anhang 15)

H 35a Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

Anwendungsschreiben

>BMF vom 15.2.2010 (BStBl I S. 140)

(Anhang 17b)

H 35b Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer

(unbesetzt)

H 36 Anrechnung von Steuervorauszahlungen und von Steuerabzugsbeträgen

Abtretung

Der Anspruch auf die Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen kann nicht abgetreten werden. Abgetreten werden kann nur der Anspruch auf Erstattung von überzahlter Einkommensteuer, der sich durch den Anrechnungsbetrag ergibt. Der Erstattungsanspruch entsteht wie die zu veranlagende Einkommensteuer mit Ablauf des VZ. Die Abtretung wird erst wirksam, wenn sie der Gläubiger nach diesem Zeitpunkt der zuständigen Finanzbehörde anzeigt (§ 46 Abs. 2 AO).

Anrechnung

1. Änderungen

   Die Vorschriften über die Aufhebung oder Änderung von Steuerfestsetzungen können - auch wenn im Einkommensteuerbescheid die Steuerfestsetzung und die Anrechnung technisch zusammengefasst sind - nicht auf die Anrechnung angewendet werden. Die Korrektur der Anrechnung richtet sich nach §§ 129 bis 131 AO. Zum Erlass eines Abrechnungsbescheides >§ 218 Abs. 2 AO.

   Die Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen und Steuervorauszahlungen ist ein Verwaltungsakt mit Bindungswirkung. Diese Bindungswirkung muss auch beim Erlass eines Abrechnungsbescheides nach § 218 Abs. 2 AO beachtet werden. Deshalb kann im Rahmen eines Abrechnungsbescheids die Steueranrechnung zugunsten oder zuungunsten des Stpfl. nur dann geändert werden, wenn eine der Voraussetzungen der §§ 129-131 AO gegeben ist (>BFH vom 15.4.1997 - BStBl 1997 II S. 787).
2. bei Veranlagung

   Die Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen ist unzulässig, soweit die Erstattung beantragt oder durchgeführt worden ist (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG).

   Durch einen bestandskräftig abgelehnten Antrag auf Erstattung von Kapitalertragsteuer wird die Anrechnung von Kapitalertragsteuer bei der Veranlagung zur Einkommensteuer nicht ausgeschlossen.
3. Teil der Steuererhebung

   Die Anrechnung von Steuervorauszahlungen (§ 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG) und von erhobenen Steuerabzugsbeträgen (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG) auf die Einkommensteuer ist Teil der Steuererhebung (>BFH vom 14.11.1984 - BStBl 1985 II S. 216).

Personengesellschaft

>H 15.8 (3) GmbH-Beteiligung

H 37 Einkommensteuer-Vorauszahlung

Anpassung von Vorauszahlungen

Eine Anpassung ist auch dann noch möglich, wenn eine Einkommensteuererklärung für den abgelaufenen VZ bereits abgegeben worden ist (>BFH vom 27.9.1976 - BStBl 1977 II S. 33).

Erhöhung von Vorauszahlungen

Im Fall der Erhöhung einer Vorauszahlung zum nächsten Vorauszahlungstermin des laufenden Kalenderjahrs gilt die Monatsfrist des § 37 Abs. 4 Satz 2 EStG nicht (>BFH vom 22.8.1974 - BStBl 1975 II S. 15 und vom 25.6.1981 - BStBl 1982 II S. 105).

Vorauszahlungen bei Arbeitnehmern

Die Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen ist auch dann zulässig, wenn der Stpfl. ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, die dem Lohnsteuerabzug unterliegen (>BFH vom 22.12.2004 - BStBl 2005 II S. 358).

H 37a (unbesetzt)
H 37b Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen

Allgemeines

Zur Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen >BMF vom 29.4.2008 (BStBl I S. 566)

>Anhang 25

H 38 - H 42f (unbesetzt)
H 43 Kapitalerträge mit Steuerabzug

Allgemeines

Einzelfragen zur Abgeltungsteuer >BMF vom 22.12.2009 (BStBl 2010 I S. 94)

(Anhang 19)

Insolvenz

Der Abzug von Kapitalertragsteuer ist auch bei dem Gläubiger von Kapitalerträgen vorzunehmen, der in Insolvenz gefallen ist (>BFH vom 20.12.1995 - BStBl 1996 II S. 308).

Rückzahlung einer Dividende

>H 44b.1

Typische Unterbeteiligung

Der Gewinnanteil aus einer typischen Unterbeteiligung unterliegt der Kapitalertragsteuer. Der Zeitpunkt des Zuflusses bestimmt sich für die Zwecke der Kapitalertragsteuer nach dem vertraglich bestimmten Tag der Auszahlung (§ 44 Abs. 3 EStG) (>BFH vom 28.11.1990 - BStBl 1991 II S. 313).

H 43a (unbesetzt)
H 43b Bemessung der Kapitalertragsteuer bei bestimmten Gesellschaften

Merkblatt

zur Entlastung von deutscher Kapitalertragsteuer von Dividenden und bestimmten anderen Kapitalerträgen gemäß § 44d EStG a. F. (§ 43b EStG n. F.), den DBA oder sonstigen zwischenstaatlichen Abkommen vom 1.3.1994 (BStBl I S. 203).

Zuständige Behörde

Zuständige Behörde für die Durchführung des Erstattungs- oder Freistellungsverfahrens ist das Bundeszentralamt für Steuern, 53221 Bonn.

H 44 Entrichtung der Kapitalertragsteuer

Allgemeines

Einzelfragen zur Abgeltungsteuer >BMF vom 22.12.2009 (BStBl 2010 I S. 94)

(Anhang 19)

Zuflusszeitpunkt

Eine Dividende gilt auch dann gem. § 44 Abs. 2 Satz 2 EStG als am Tag nach dem Gewinnausschüttungsbeschluss zugeflossen, wenn dieser bestimmt, die Ausschüttung solle nach einem bestimmten Tag erfolgen (>BFH vom 20.12.2006 - BStBl 2007 II S. 616).

H 44a Abstandnahme vom Steuerabzug

Allgemeines

Einzelfragen zur Abgeltungsteuer >BMF vom 22.12.2009 (BStBl 2010 I S. 94)

(Anhang 19)

Freistellungsauftrag

Muster des amtlich vorgeschriebenen Vordrucks >BMF vom 22.12.2009 (BStBl 2010 I S. 94), Anlage 2

(Anhang 19)

Genossenschaften

Kapitalertragsteuer ist bei einer eingetragenen Genossenschaft auch dann zu erheben, wenn diese auf Dauer höher wäre als die gesamte festzusetzende Körperschaftsteuer, weil die Genossenschaft ihre Geschäftsüberschüsse an ihre Mitglieder rückvergütet (>BFH vom 10.7.1996 - BStBl 1997 II S. 38).

Insolvenz

- Im Insolvenzverfahren über das Vermögen einer Personengesellschaft kann dem Insolvenzverwalter keine NV-Bescheinigung erteilt werden (>BFH vom 9.11.1994 - BStBl 1995 II S. 255).
- Der Kapitalertragsteuerabzug gem. § 43 Abs. 1 EStG ist auch bei dem Gläubiger von Kapitalerträgen vorzunehmen, der in Insolvenz gefallen ist und bei dem wegen hoher Verlustvorträge die Kapitalertragsteuer auf Dauer höher wäre als die gesamte festzusetzende Einkommensteuer (sog. Überzahler). Eine solche Überzahlung beruht nicht auf Grund der "Art seiner Geschäfte" i. S. v. § 44a Abs. 5 EStG. Bei einem solchen Gläubiger von Kapitalerträgen kann deshalb auch nicht aus Gründen sachlicher Billigkeit vom Kapitalertragsteuerabzug abgesehen werden (>BFH vom 20.12.1995 - BStBl 1996 II S. 199).

Kommunale Unternehmen

Der Kapitalertragsteuerabzug ist auch bei einem kommunalen Unternehmen (z. B. Abwasserentsorgungsunternehmen) vorzunehmen, bei dem diese auf Dauer höher als die gesamte festzusetzende Körperschaftsteuer ist (>BFH vom 29.3.2000 - BStBl II S. 496).

Verlustvortrag/Verfassungsmäßigkeit

Kapitalertragsteuer ist auch dann zu erheben, wenn diese wegen hoher Verlustvorträge höher ist als die festzusetzende Einkommensteuer; § 44a Abs. 5 EStG ist verfassungsgemäß (>BFH vom 20.12.1995 - BStBl 1996 II S. 199).

H 44b.1 Erstattung von Kapitalertragsteuer durch das Bundesamt für Finanzen nach den §§ 44b und 45b EStG

Allgemeines

Einzelfragen zur Abgeltungsteuer >BMF vom 22.12.2009 (BStBl 2010 I S. 94)

(Anhang 19)

Rückzahlung einer Dividende

Werden steuerpflichtige Kapitalerträge auf Grund einer tatsächlichen oder rechtlichen Verpflichtung in einem späteren Jahr zurückgezahlt, berührt die Rückzahlung den ursprünglichen Zufluss nicht. Eine Erstattung/Verrechnung der Kapitalertragsteuer, die von der ursprünglichen Dividende einbehalten und abgeführt worden ist, kommt deshalb nicht in Betracht (>BFH vom 13.11.1985 - BStBl 1986 II S. 193).

H 44b.2 Einzelantrag beim Bundesamt für Finanzen (§ 44b EStG)

(unbesetzt)

H 44c - H 45 (unbesetzt)
H 45a Anmeldung und Bescheinigung der Kapitalertragsteuer

Steuerbescheinigung

Zur Ausstellung von Steuerbescheinigungen für Kapitalerträge nach § 45a Absatz 2 und 3 EStG >BMF vom 18.12.2009 (BStBl 2010 I S. 79)

(Anhang 19)

H 45b Sammelantrag beim Bundesamt für Finanzen (§ 45b EStG)

Sammelantragsverfahren nach § 45b EStG

- Sammelanträge sind grundsätzlich elektronisch zu übermitteln. Für die elektronische Übermittlung gilt die Steuerdaten-Übermittlungs-Verordnung (StDÜV) vom 28.1.2003 (BGBl. I S. 139), zuletzt geändert durch Artikel 1 der Verordnung vom 20.12.2006 (BGBl. I S. 3380).
- Zur Anwendung >BMF vom 15.1.2007 (BStBl I S. 95).

H 45c Erstattung von Kapitalertragsteuer durch das Finanzamt im vereinfachten Verfahren (§ 45c EStG) - letztmalig anzuwenden auf Kapitalerträge, die vor dem 1.1.2009 zugeflossen sind (§ 52a Abs. 1 EStG) -

(Nicht abgedruckt, da für VZ 2009 ohne Bedeutung)

H 45d (unbesetzt)
H 45e Ermächtigung für Zinsinformationsverordnung

Einführungsschreiben zur Zinsinformationsverordnung

>BMF vom 30.1.2008 (BStBl I S. 320).

Zinsinformationsverordnung vom 26.1.2004

>BGBl. I S. 128 (BStBl I S. 297), zuletzt geändert durch die Zweite Verordnung zur Änderung der Zinsinformationsverordnung vom 5.11.2007 (BGBl. I S. 2562).

H 46.1 Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG

(unbesetzt)

H 46.2 Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG

Abtretung/Verpfändung

- zur Abtretung bzw. Verpfändung des Erstattungsanspruchs >§ 46 AO sowie AEAO zu § 46,
- zum Entstehen des Erstattungsanspruchs >§ 38 AO i. V. m. § 36 Abs. 1 EStG

Pfändung des Erstattungsanspruchs aus der Antragsveranlagung

>§ 46 Abs. 6 AO sowie AEAO zu § 46

Rechtswirksamer Antrag

- Ein Antrag auf Veranlagung zur Einkommensteuer ist nur dann rechtswirksam gestellt, wenn der amtlich vorgeschriebene Vordruck verwendet wird, dieser innerhalb der allgemeinen Festsetzungsfrist beim Finanzamt eingeht und bis dahin auch vom Arbeitnehmer eigenhändig unterschrieben ist (>BFH vom 10.10.1986 - BStBl 1987 II S. 77). Eine Einkommensteuererklärung ist auch dann "nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck" abgegeben, wenn ein - auch einseitig - privat gedruckter oder fotokopierter Vordruck verwendet wird, der dem amtlichen Muster entspricht (>BFH vom 22.5.2006 - BStBl II S. 912).
- Der Antrag muss so erschöpfend ausgefüllt sein, dass das Veranlagungsverfahren in Gang gesetzt werden kann; dazu sind mindestens die üblichen Personalangaben sowie Angaben über den Bruttojahresarbeitslohn und über die einbehaltene Lohnsteuer erforderlich (>BFH vom 15.3.1974 - BStBl II S. 590).

Schätzungsbescheid

Für die Durchführung des Veranlagungsverfahrens bedarf es keines Antrags des Stpfl., wenn das Finanzamt das Veranlagungsverfahren von sich aus bereits durchgeführt und einen Schätzungsbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen hat. Dies gilt jedenfalls dann, wenn bei Erlass des Steuerbescheids aus der insoweit maßgeblichen Sicht des Finanzamts die Voraussetzungen für eine Veranlagung von Amts wegen vorlagen (>BFH vom 22.5.2006 - BStBl II S. 912).

H 46.3 Härteausgleich

Abhängigkeit der Veranlagung vom Härteausgleich

Eine Veranlagung ist unabhängig vom Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG durchzuführen, auch wenn dieser im Ergebnis zu einem Betrag unter 410 EUR führt (>BFH vom 2.12.1971 - BStBl 1972 II S. 278).

Allgemeines

Bestehen die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen waren, sowohl aus positiven Einkünften als auch aus negativen Einkünften (Verlusten), so wird ein Härteausgleich nur gewährt, wenn die Summe dieser Einkünfte abzüglich der darauf entfallenden Beträge nach § 13 Abs. 3 und § 24a EStG einen positiven Einkunftsbetrag von nicht mehr als 410 EUR bzw. 820 EUR ergibt. Das gilt auch in den Fällen der Zusammenveranlagung von Ehegatten, in denen der eine Ehegatte positive und der andere Ehegatte negative Einkünfte, die nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen waren, bezogen hat, und im Falle der Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 EStG (>BFH vom 24.4.1961 - BStBl III S. 310).

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer, der im Jahr 2005 das 65. Lebensjahr vollendet hatte und auf dessen Lohnsteuerkarte ein Freibetrag i. S. d. § 39a Abs. 1 Nr. 5 EStG eingetragen worden ist, hat neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Ruhegeld) in 2009 folgende Einkünfte bezogen:

Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft		2.000 EUR
Verlust aus Vermietung und Verpachtung		- 300 EUR
positive Summe dieser Einkünfte		1.700 EUR
Prüfung des Veranlagungsgrundes nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG:		
Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte,		
die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn unterlagen		1.700 EUR
Abzug nach § 13 Abs. 3 EStG	670 EUR	
Altersentlastungsbetrag nach		
§ 24a EStG (40 % aus 1.700 EUR =)	+ 680 EUR	- 1.350 EUR
		350 EUR

Die Voraussetzungen nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG sind nicht gegeben; der Arbeitnehmer ist nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 EStG zu veranlagen.

Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG:	
Betrag der einkommensteuerpflichtigen (Neben-)Einkünfte	1.700 EUR
Abzug nach § 13 Abs. 3 EStG	- 670 EUR
Altersentlastungsbetrag nach § 24a EStG	- 680 EUR
Vom Einkommen abziehbarer Betrag	350 EUR

Anwendung der §§ 34, 34b und 34c EStG

Würden Einkünfte, die nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen waren, auf Grund eines Härteausgleichsbetrags in gleicher Höhe unversteuert bleiben, so ist für die Anwendung dieser Ermäßigungsvorschriften kein Raum (>BFH vom 29.5.1963 - BStBl III S. 379 und vom 2.12.1971 - BStBl 1972 II S. 278).

Lohnersatzleistung

Der Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG ist nicht auf dem Progressionsvorbehalt unterliegende Lohnersatzleistungen anzuwenden (>BFH vom 5.5.1994 - BStBl II S. 654).

H 47 (weggefallen)
H 48 Steuerabzug bei Bauleistungen

Steuerabzug bei Bauleistungen

>BMF vom 27.12.2002 (BStBl I S. 1399) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 4.9.2003 (BStBl I S. 431)

H 49.1 Beschränkte Steuerpflicht bei Einkünften aus Gewerbebetrieb

Anteilsveräußerung mit Verlust nach Wegzug ins EU-/EWR-Ausland

>§ 6 Abs. 6 AStG

Beschränkt steuerpflichtige inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei Verpachtung

liegen vor, solange der Verpächter für seinen Gewerbebetrieb im Inland einen ständigen Vertreter, gegebenenfalls den Pächter seines Betriebs, bestellt hat und während dieser Zeit weder eine Betriebsaufgabe erklärt noch den Betrieb veräußert (>BFH vom 13.11.1963 - BStBl 1964 III S. 124 und vom 12.4.1978 - BStBl II S. 494).

Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe d EStG

>BMF vom 23.1.1996 (BStBl I S. 89)

>R 49.1 Abs. 3

Nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Zusammenhang mit einer inländischen Betriebsstätte

>H 34d sinngemäß.

Schiff- und Luftfahrt

Pauschalierung der Einkünfte >§ 49 Abs. 3 EStG

Steuerfreiheit der Einkünfte bei Gegenseitigkeit mit ausländischem Staat >§ 49 Abs. 4 EStG

>BMF vom 22.1.2009 (BStBl I S. 355) mit Verzeichnis der Staaten, die eine dem § 49 Abs. 4 EStG entsprechende Steuerbefreiung gewähren; Gegenseitigkeit wird erforderlichenfalls vom BMF festgestellt.

(Anhang 12)

Ständiger Vertreter

kann auch ein inländischer Gewerbetreibender sein, der die Tätigkeit im Rahmen eines eigenen Gewerbebetriebs ausübt (>BFH vom 28.6.1972 - BStBl II S. 785).

Zweifelsfragen zur Besteuerung der Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken durch beschränkt Stpfl. nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG

>BMF vom 15.12.1994 (BStBl I S. 883).

Der Ermittlung des Veräußerungsgewinns für vor 1994 angeschaffte Grundstücke ist der Teilwert des Wirtschaftsguts zum 1.1.1994 abzüglich der ab dem 1.1.1994 vorgenommenen AfA zugrunde zu legen; die Wertbegrenzung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchstabe a EStG ist nicht anzuwenden (>BFH vom 22.8.2006 - BStBl 2007 II S. 163).

H 49.2 Beschränkte Steuerpflicht bei Einkünften aus selbständiger Arbeit

Ausüben einer selbständigen Tätigkeit

setzt das persönliche Tätigwerden im Inland voraus (>BFH vom 12.11.1986 - BStBl 1987 II S. 372).

Beschränkt steuerpflichtige inländische Einkünfte eines im Ausland ansässigen Textdichters

>BFH vom 28.2.1973 (BStBl II S. 660)

>BFH vom 20.7.1988 (BStBl 1989 II S. 87)

H 49.3 Bedeutung der Besteuerungsmerkmale im Ausland bei beschränkter Steuerpflicht

(unbesetzt)

H 50.1 Verlustabzug im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht

(unbesetzt)

H 50.2 Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer und Steuerermäßigung für ausländische Steuern

Anwendung des § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG (jetzt § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 EStG i. d. F. des JStG 2009)

>BMF vom 30.12.1996 (BStBl I S. 1506)

Anwendung des § 50 Abs. 3 EStG

>R 34c gilt entsprechend.

Ausländische Kulturvereinigungen

- Zu Billigkeitsmaßnahmen nach § 50 Abs. 7 EStG (jetzt § 50 Abs. 4 EStG) bei ausländischen Kulturvereinigungen >BMF vom 20.7.1983 (BStBl I S. 382) - sog. Kulturorchestererlass - und BMF vom 30.5.1995 (BStBl I S. 336)
- Als "solistisch besetztes Ensemble" i. S. d. Tz. 4 des sog. Kulturorchestererlasses ist eine Formation jedenfalls dann anzusehen, wenn bei den einzelnen Veranstaltungen nicht mehr als fünf Mitglieder auftreten und die ihnen abverlangte künstlerische Gestaltungshöhe mit derjenigen eines Solisten vergleichbar ist (>BFH vom 7.3.2007 - BStBl 2008 II S. 186).

Europäische Vereinswettbewerbe von Mannschaftssportarten

>BMF vom 20.3.2008 (BStBl I S. 538)

Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht

>§ 2 Abs. 7 Satz 3 EStG

H 50a.1 Steuerabzug bei Lizenzgebühren, Vergütungen für die Nutzung von Urheberrechten und bei Veräußerungen von Schutzrechten usw.

Kundenadressen

Einkünfte aus der Überlassung von Kundenadressen zur Nutzung im Inland fallen auch dann nicht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG unter die beschränkte Steuerpflicht, wenn die Adressen vom ausländischen Überlassenden nach Informationen über das Konsumverhalten der betreffenden Kunden selektiert wurden. Es handelt sich nicht um die Nutzungsüberlassung von Know-how, sondern von Datenbeständen (>BFH vom 13.11.2002 - BStBl 2003 II S. 249).

Rechteüberlassung

Die entgeltliche Überlassung eines Rechts führt zu inländischen Einkünften, wenn die Rechteverwertung Teil einer gewerblichen oder selbständigen Tätigkeit im Inland (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a oder Nr. 3 EStG) ist oder die Überlassung zeitlich begrenzt zum Zwecke der Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen inländischen Einrichtung erfolgt (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG). Dies gilt auch dann, wenn das Recht vom originären beschränkt steuerpflichtigen Inhaber selbst überlassen wird, wie z. B. bei der Überlassung der Persönlichkeitsrechte eines Sportlers durch diesen selbst im Rahmen einer Werbekampagne (>BMF vom 2.8.2005 - BStBl I S. 844).

Spezialwissen

Auch ein rechtlich nicht geschütztes technisches Spezialwissen, wie es in § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG aufgeführt ist, kann wie eine Erfindung zu behandeln sein, wenn sein Wert etwa dadurch greifbar ist, dass es in Lizenzverträgen zur Nutzung weitergegeben werden kann (>BFH vom 26.10.2004 - BStBl 2005 II S. 167).

H 50a.2 Berechnung des Steuerabzugs nach § 50a EStG in besonderen Fällen

Abzugsteuer bei künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietungen gem. § 50a EStG

- >BMF vom 23.1.1996 (BStBl I S. 89) - allgemein
- >BMF vom 1.8.2002 (BStBl I S. 709) - zum Steuerabzug bei künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietungen und zur Auswirkung der Regelung des § 13b UStG auf die Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug nach § 50a EStG.
- Zur Haftung eines im Ausland ansässigen Vergütungsschuldners gem. § 50a Abs. 5 EStG auf der sog. zweiten Ebene >BFH vom 22.8.2007 (BStBl 2008 II S. 190).

Auslandskorrespondenten

>BMF vom 13.3.1998 (BStBl I S. 351)

Ausländische Kulturvereinigungen

>BMF vom 20.7.1983 (BStBl I S. 382) und BMF vom 30.5.1995 (BStBl I S. 336)

Doppelbesteuerungsabkommen

Nach § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG sind die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer durch den Schuldner der Vergütung nach § 50a EStG ungeachtet eines DBA anzuwenden, wenn Einkünfte nach dem Abkommen nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden können (>BFH vom 13.7.1994 - BStBl 1995 II S. 129).

Fotomodelle

Zur Aufteilung von Gesamtvergütungen beim Steuerabzug von Einkünften beschränkt stpfl. Fotomodelle >BMF vom 9.1.2009 (BStBl I S. 362).

Sicherungseinbehalt nach § 50a Abs. 7 EStG

- Allgemeines >BMF vom 2.8.2002 (BStBl I S. 710)
- Sperrwirkung gem. § 48 Abs. 4 EStG >BMF vom 27.12.2002 (BStBl I S. 1399) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 4.9.2003 (BStBl I S. 431); Tz. 96 ff.

Steueranmeldung

- Im Falle einer Aussetzung (Aufhebung) der Vollziehung dürfen ausgesetzte Steuerbeträge nur an den Vergütungsschuldner und nicht an den Vergütungsgläubiger erstattet werden (>BFH vom 13.8.1997 - BStBl II S. 700).
- Zu Inhalt und Wirkungen einer Steueranmeldung gem. § 73e EStDV und die gemeinschaftsrechtskonforme Anwendung des § 50a EStG >BFH vom 7.11.2007 (BStBl 2008 II S. 228).

Steuerbescheinigung nach § 50a Abs. 5 Satz 7 EStG

Amtliches Muster >BMF vom 9.10.2002 (BStBl I S. 909, 919).

Übersicht

Übernimmt der Schuldner der Vergütung die Steuer nach § 50a EStG und den Solidaritätszuschlag (sog. Nettovereinbarung), ergibt sich zur Ermittlung der Abzugsteuer in den Fällen des § 50a Abs. 2 Satz 1, erster Halbsatz und Satz 3 EStG folgender Berechnungssatz in %, der auf die jeweilige Netto-Vergütung anzuwenden ist:

Bei einer Netto-Vergütung in EUR Zufluss nach dem 31.12.2008	Berechnungssatz für die Steuer nach § 50a Abs. 4 EStG in % der Netto-Vergütung	Berechnungssatz für den Solidaritätszuschlag in % der Netto-Vergütung
bis 250,00	0,00	0,00
mehr als 250,00	17,82	0,98

Zuständigkeit

Örtlich zuständig für den Erlass eines Nachforderungsbescheides gem. § 73g Abs. 1 EStDV gegen den Vergütungsgläubiger (Steuerschuldner) ist das für die Besteuerung des Vergütungsschuldners nach dem Einkommen zuständige Finanzamt (§ 73e Satz 1 EStDV).

H 50b (unbesetzt)
H 50c Wertminderung von Anteilen durch Gewinnausschüttungen

(unbesetzt)

H 50d Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen und der §§ 43b und 50g

Entlastungsberichtigung ausländischer Gesellschaften

Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG >BMF vom 3.4.2007 (BStBl I S. 446).

Entlastung von deutscher Abzugsteuer gemäß § 50a Abs. 4 EStG bei künstlerischer, sportlicher Tätigkeit oder ähnlichen Darbietungen

>BMF vom 23.1.1996 (BStBl I S. 89).

Gestaltungsmissbrauch

Werden im Inland erzielte Einnahmen zur Vermeidung inländischer Steuer durch eine ausländische Kapitalgesellschaft "durchgeleitet", kann ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten auch dann vorliegen, wenn der Staat, in dem die Kapitalgesellschaft ihren Sitz hat, kein sog. Niedrigbesteuerungsland ist (>BFH vom 29.10.1997 - BStBl 1998 II S. 235).

Kontrollmeldeverfahren auf Grund von DBA

>BMF vom 18.12.2002 (BStBl I S. 1386)

>BMF vom 20.5.2009 (BStBl I S. 645)

Merkblatt des BMF

zur Entlastung von

- deutscher Abzugsteuer gemäß § 50a Abs. 4 EStG auf Grund von DBA vom 7.5.2002 (BStBl I S. 521).
- deutscher Kapitalertragsteuer von Dividenden und bestimmten anderen Kapitalerträgen gemäß § 44d EStG a.F. (§ 43b EStG n.F.), den DBA oder sonstigen zwischenstaatlichen Abkommen vom 1.3.1994 (BStBl I S. 203).

Merkblatt des BZSt

zur Entlastung vom Steuerabzug im Sinne von § 50a Abs. 4 EStG auf Grund von DBA

- bei Vergütungen an ausländische Künstler und Sportler vom 9.10.2002 (BStBl I S. 904).
- bei Lizenzgebühren und ähnlichen Vergütungen vom 9.10.2002 (BStBl I S. 916).

Das BZSt bietet aktuelle Fassungen seiner Merkblätter sowie die Bestellung von Antragsvordrucken im Internet an (www.bzst.bund.de).

Merkblatt zur Steuerfreistellung ausländischer Einkünfte gem. § 50d Abs. 8 EStG

>BMF vom 21.7.2005 (BStBl I S. 821)

(Anhang 12)

Zuständige Behörde

Zuständige Behörde für das Erstattungs-, Freistellungs- und Kontrollmeldeverfahren ist das Bundeszentralamt für Steuern, 53221 Bonn.

H 50e - H 54 (unbesetzt)
H 55 Bodengewinnbesteuerung

Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert

Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist bei Grund und Boden, der mit dem Zweifachen des Ausgangsbetrags als Einlage anzusetzen war, auch dann ausgeschlossen, wenn für die Minderung des Werts des Grund und Bodens eine Entschädigung gezahlt und diese als Betriebseinnahme erfasst wird (>BFH vom 10.8.1978 - BStBl 1979 II S. 103).

Ein außer Betracht bleibender Veräußerungs- oder Entnahmeverlust kann nicht im Wege der Teilwertabschreibung vorweggenommen werden (>BFH vom 16.10.1997 - BStBl 1998 II S. 185).

Ausschlussfrist

Versäumt ein Land- und Forstwirt es, rechtzeitig vor Ablauf der Ausschlussfrist die Feststellung des höheren Teilwerts nach § 55 Abs. 5 EStG zu beantragen, und ist auch die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wegen Ablaufs der Jahresfrist nicht mehr möglich, kann er aus Billigkeitsgründen nicht so gestellt werden, als hätte das Finanzamt den höheren Teilwert festgestellt (>BFH vom 26.5.1994 - BStBl II S. 833).

Bodengewinnbesteuerung

Zu Fragen der Bodengewinnbesteuerung >BMWF vom 29.2.1972 (BStBl I S. 102), Tz. 1 bis 6 und 9 bis 13.

Milchlieferrecht

Bewertung von mit land- und forstwirtschaftlichem Grund und Boden im Zusammenhang stehenden Milchlieferrechten >BMF vom 14.1.2003 (BStBl I S. 78).

Verlustausschlussklausel

- Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG zwingt bei Hinzuerwerb eines Miteigentumsanteils dazu, für den neu erworbenen Anteil als Buchwert die Anschaffungskosten getrennt von dem schon bisher diesem Miteigentümer gehörenden Anteil anzusetzen; gilt entsprechend bei Gesamthandseigentum. Bei einer **späteren Veräußerung**dieser Grundstücksflächen ist der **Veräußerungsgewinn** für beide Buchwerte gesondert zu ermitteln (>BFH vom 8.8.1985 - BStBl 1986 II S. 6),
- Für die Anwendung des § 55 Abs. 6 EStG ist unerheblich, auf welchen Umständen der Veräußerungsverlust oder Entnahmeverlust oder die Teilwertabschreibung des Grund und Bodens beruhen. Demgemäß sind vom Abzugsverbot auch Wertminderungen betroffen, die nicht auf eine Veränderung der Preisverhältnisse, sondern auf tatsächliche Veränderungen am Grundstück zurückgehen. Überlässt ein Landwirt einem Dritten das Recht, ein Sandvorkommen - das in einem bisher landwirtschaftlich genutzten und weiterhin zum Betriebsvermögen rechnenden Grundstück vorhanden ist - abzubauen, so vollzieht sich die Nutzung des Sandvorkommens im Privatbereich und der Landwirt erzielt hieraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die von den Einnahmen aus dem Sandvorkommen abzuziehenden Werbungskosten können auch das Betriebsvermögen des Landwirts betreffen. Die dadurch bewirkte Vermögensminderung kann jedoch, weil nicht betrieblich veranlasst, den betrieblichen Gewinn nicht mindern. Ihr ist deswegen eine gewinnerhöhende Entnahme gegenüberzustellen. Die Höhe der Entnahme legt insoweit den Umfang der Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung fest (>BFH vom 16.10.1997 - BStBl 1998 II S. 185).

H 56 - H 61 (unbesetzt)
H 62 Anspruchsberechtigte

Anspruchsberechtigung

>DA-FamEStG 62.1 - 62.7 (BStBl 2009 I S. 1044 - 1050)

Ausländer

DA-FamEStG 62.4 (BStBl 2009 I S. 1047 - 1049)

H 63 Kinder

Anwendung des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum

>DA-FamEStG 62.4.3 (BStBl 2009 I S. 1049)

Berücksichtigung von Kindern

>R 32.1 - R 32.11

>DA-FamEStG 31.1 - 31.2.3 (BStBl 2009 I S. 1039 - 1043) und DA-FamEStG 63.1 - 63.5 (BStBl 2009 I S. 1054 - 1086) unter Berücksichtigung der Änderungen zur Vollzeiterwerbstätigkeit >BZSt vom 4.7.2008 (BStBl I S. 716).

Territoriale Voraussetzungen

>DA-FamEStG 63.6.1 (BStBl 2009 I S. 1087)

Die territorialen Voraussetzungen gelten nicht, wenn die Voraussetzungen nach einem zwischenstaatlichen Abkommen über die Soziale Sicherheit >H 31 (Über- und zwischenstaatliche Rechtsvorschriften) erfüllt sind >DA-FamEStG 63.6.2 Abs. 2 (BStBl 2009 I S. 1087).

H 64 Zusammentreffen mehrerer Ansprüche

Haushaltsaufnahme

>DA-FamEStG 63.1.3 (BStBl 2009 I S. 1055) und 64.2 (BStBl 2009 I S. 1088 - 1089)

Zusammentreffen mehrerer Ansprüche

>DA-FamEStG 64.1 - 64.4 (BStBl 2009 I S. 1088 - 1090)

H 65 Andere Leistungen für Kinder

Leistungen, die den Kindergeldanspruch ausschließen

>DA-FamEStG 65.1 (BStBl 2009 I S. 1091 - 1092)

Teilkindergeld

>DA-FamEStG 65.2 (BStBl 2009 I S. 1093)

Vergleichbare ausländische Leistungen

>BfF vom 14.2.2002 (BStBl I S. 241)

H 66 Höhe des Kindergeldes, Zahlungszeitraum

Anspruchszeitraum

>DA-FamEStG 66.2 (BStBl 2009 I S. 1094)

Höhe des Kindergeldes

>DA-FamEStG 66.1 (BStBl 2009 I S. 1094)

Zählkinder

Beispiel:

Ein Berechtigter hat aus einer früheren Beziehung zwei Kinder, für die die Mutter das Kindergeld erhält. Diese Kinder werden bei dem Berechtigten, der aus seiner jetzigen Beziehung zwei weitere Kinder hat, als Zählkinder berücksichtigt. Somit erhält er für sein zweitjüngstes (also sein drittes) Kind Kindergeld in Höhe von 170 EUR und für sein jüngstes (also sein viertes) Kind Kindergeld in Höhe von 195 EUR.

H 67 Antrag

Antragstellung

>DA-FamEStG 67.2 (BStBl 2009 I S. 1096 - 1097)

Auskunfts- und Beratungspflicht der Familienkassen

>DA-FamEStG 67.1 (BStBl 2009 I S. 1096)

Kinder über 18 Jahren

>DA-FamEStG 67.2.3 (BStBl 2009 I S. 1097)

Mitwirkungspflichten

>§ 68 EStG

>DA-FamEStG 67.4 (BStBl 2009 I S. 1099 - 1101)

Zuständigkeit

Dem BZSt obliegt die Durchführung des Familienleistungsausgleichs nach Maßgabe des § 31 EStG. Die Bundesagentur für Arbeit stellt dem BZSt zur Durchführung dieser Aufgaben ihre Dienststellen als Familienkassen zur Verfügung; die Fachaufsicht obliegt dem BZSt (§ 5 Abs. 1 Nr. 11 FVG).

H 68 Besondere Mitwirkungspflichten

Bescheinigung über zustehendes Kindergeld

>DA-FamEStG 68.3 (BStBl 2009 I S. 1104)

H 69 Überprüfung des Fortbestehens von Anspruchsvoraussetzungen durch Meldedaten-Übermittlung

Meldedatenabgleich

>DA-FamEStG 69.1 (BStBl 2009 I S. 1105)

H 70 - H 71 (unbesetzt)
H 72 Festsetzung und Zahlung des Kindergeldes an Angehörige des öffentlichen Dienstes

Festsetzung und Zahlung des Kindergeldes an Angehörige des öffentlichen Dienstes

>DA-FamEStG 72.1 - 72.3 (BStBl 2009 I S. 1112 - 1118)

H 73 (weggefallen)
H 74 Zahlung des Kindergeldes in Sonderfällen

Zahlung des Kindergeldes in Sonderfällen

>DA-FamEStG 74.1 - 74.2 (BStBl 2009 I S. 1120 - 1124)

H 75 Aufrechnung

Aufrechnung

>DA-FamEStG 75.1 - 75.4 (BStBl 2009 I S. 1125 - 1126)

H 76 Pfändung

Pfändung

>DA-FamEStG 76.1 - 76.5 (BStBl 2009 I S. 1127 - 1129)

H 77 Erstattung von Kosten im Vorverfahren

Dienstanweisung

zur Durchführung von Rechtsbehelfsverfahren im Zusammenhang mit dem steuerlichen Familienleistungsausgleich nach dem X. Abschnitt des EStG.

>BStBl 2000 I S. 761

H 78 Übergangsregelungen

Sonderregelung für Berechtigte in den neuen Bundesländern

>DA-FamEStG 78.1 (BStBl 2009 I S. 1132)

H 79 Altersvorsorgezulage

Altersvermögensgesetz

>BMF vom 20.1.2009 (BStBl I S. 273)

(Anhang 1a)