

3. Gewinn

§ 4

Gewinnbegriff im Allgemeinen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch ZollkodexAnpG v. 22.12.2014
(BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58)

(1) ¹Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. ²Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat. ³Einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke steht der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts gleich. ⁴Ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts liegt insbesondere vor, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist. ⁵Satz 3 gilt nicht für Anteile an einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft in den Fällen

1. einer Sitzverlegung der Europäischen Gesellschaft nach Artikel 8 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE) (ABl. EG Nr. L 294 S. 1), zuletzt geändert durch die Verordnung (EG) Nr. 885/2004 des Rates vom 26. April 2004 (ABl. EU Nr. L 168 S. 1), und
2. einer Sitzverlegung der Europäischen Genossenschaft nach Artikel 7 der Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 des Rates vom 22. Juli 2003 über das Statut der Europäischen Genossenschaft (SCE) (ABl. EU Nr. L 207 S. 1).

⁶Ein Wirtschaftsgut wird nicht dadurch entnommen, dass der Steuerpflichtige zur Gewinnermittlung nach § 13a übergeht. ⁷Eine Änderung der Nutzung eines Wirtschaftsguts, die bei Gewinnermittlung nach Satz 1 keine Entnahme ist, ist auch bei Gewinnermittlung nach § 13a keine Entnahme. ⁸Einlagen sind alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat; einer Einlage steht die Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts gleich. ⁹Bei der Ermittlung des Gewinns sind die Vorschriften über die Betriebsausgaben, über die Bewertung und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung zu befolgen.

(2) ¹Der Steuerpflichtige darf die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses

Gesetzes nicht entspricht; diese Änderung ist nicht zulässig, wenn die Vermögensübersicht (Bilanz) einer Steuerfestsetzung zugrunde liegt, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann.²Darüber hinaus ist eine Änderung der Vermögensübersicht (Bilanz) nur zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Änderung nach Satz 1 steht und soweit die Auswirkung der Änderung nach Satz 1 auf den Gewinn reicht.

(3) ¹Steuerpflichtige, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, können als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen.²Hierbei scheiden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aus, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden (durchlaufende Posten).³Die Vorschriften über die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Absatz 2), die Bildung eines Sammelpostens (§ 6 Absatz 2a) und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung sind zu befolgen.⁴Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieft Forderungen und Rechte, für Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens sind erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.⁵Die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens im Sinne des Satzes 4 sind unter Angabe des Tages der Anschaffung oder Herstellung und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des an deren Stelle getretenen Werts in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen.

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

(4a) ¹Schuldzinsen sind nach Maßgabe der Sätze 2 bis 4 nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind.²Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen.³Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 Prozent der Überentnahme des Wirtschaftsjahres zuzüglich der Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre und abzüglich der Beträge, um die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben (Unterentnahmen), ermittelt; bei der Ermittlung der Überentnahme ist vom Gewinn ohne Berücksichtigung der nach Maßgabe dieses Absatzes nicht abziehbaren Schuldzinsen auszugehen.⁴Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2 050 Euro verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen.⁵Der Abzug von Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bleibt unberührt.⁶Die Sätze 1 bis 5 sind bei Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 sinngemäß anzuwenden; hierzu sind Entnahmen und Einlagen gesondert aufzuzeichnen.

(5) ¹Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

1. Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind.²Satz 1 gilt nicht, wenn die Anschaffungs-

- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 Euro nicht übersteigen;
2. Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass, soweit sie 70 Prozent der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen und deren Höhe und betriebliche Veranlassung nachgewiesen sind.²Zum Nachweis der Höhe und der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen hat der Steuerpflichtige schriftlich die folgenden Angaben zu machen: Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie Höhe der Aufwendungen.³Hat die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden, so genügen Angaben zu dem Anlass und den Teilnehmern der Bewirtung; die Rechnung über die Bewirtung ist beizufügen;
 3. Aufwendungen für Einrichtungen des Steuerpflichtigen, soweit sie der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, dienen (Gästehäuser) und sich außerhalb des Orts eines Betriebs des Steuerpflichtigen befinden;
 4. Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen;
 - 5.¹ Mehraufwendungen für die Verpflegung des Steuerpflichtigen.²Wird der Steuerpflichtige vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt betrieblich tätig, sind die Mehraufwendungen für Verpflegung nach Maßgabe des § 9 Absatz 4a abziehbar;
 - 6.² Aufwendungen für die Wege des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten, soweit in den folgenden Sätzen nichts anderes bestimmt ist.²Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 2 bis 6 und Nummer 5 Satz 5 bis 7 und Absatz 2 entsprechend anzuwenden.³Bei der Nutzung eines Kraftfahrzeugs dürfen die Aufwendungen in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zwischen 0,03 Prozent des inländischen Listenpreises im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 des Kraftfahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung je Kalendermonat für jeden Entfernungskilometer und dem sich nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 2 bis 6 oder Absatz 2 ergebenden Betrag sowie Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zwischen 0,002 Prozent des inländischen Listenpreises im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 für jeden Entfernungskilometer und dem sich nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 Satz 5 bis 7 oder Absatz 2 ergebenden Betrag den Gewinn nicht mindern; ermittelt der Steuerpflichtige die private Nutzung des Kraftfahrzeugs nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 1 oder Satz 3, treten an

1 Die Änderungen von Abs. 5 Nr. 5 durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188) sind kommentiert in der Jahreskommentierung 2013.

2 Die Änderungen von Abs. 5 Nr. 6 durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188) sind kommentiert in der Jahreskommentierung 2013. Die Änderungen durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802) sind kommentiert in der Jahreskommentierung 2014.

- die Stelle des mit 0,03 oder 0,002 Prozent des inländischen Listenpreises ermittelten Betrags für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten die auf diese Fahrten entfallenden tatsächlichen Aufwendungen; § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 3 zweiter Halbsatz gilt sinngemäß;
- 6a.¹ die Mehraufwendungen für eine betrieblich veranlasste doppelte Haushaltsführung, soweit sie die nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 Satz 1 bis 4 abziehbaren Beträge und die Mehraufwendungen für betrieblich veranlasste Übernachtungen, soweit sie die nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5a abziehbaren Beträge übersteigen;
 - 6b. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung.² Dies gilt nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.³ In diesem Fall wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1250 Euro begrenzt; die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet;
 7. andere als die in den Nummern 1 bis 6 und 6b bezeichneten Aufwendungen, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind;
 - 8.² von einem Gericht oder einer Behörde im Geltungsbereich dieses Gesetzes oder von Organen der Europäischen Union festgesetzte Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder.² Dasselbe gilt für Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, die in einem berufsgerichtlichen Verfahren erteilt werden, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen.³ Die Rückzahlung von Ausgaben im Sinne der Sätze 1 und 2 darf den Gewinn nicht erhöhen.⁴ Das Abzugsverbot für Geldbußen gilt nicht, soweit der wirtschaftliche Vorteil, der durch den Gesetzesverstoß erlangt wurde, abgeschöpft worden ist, wenn die Steuern vom Einkommen und Ertrag, die auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallen, nicht abgezogen worden sind; Satz 3 ist insoweit nicht anzuwenden;
 - 8a. Zinsen auf hinterzogene Steuern nach § 235 der Abgabenordnung;
 9. Ausgleichszahlungen, die in den Fällen der §§ 14 und 17 des Körperschaftsteuergesetzes an außenstehende Anteilseigner geleistet werden;
 10. die Zuwendung von Vorteilen sowie damit zusammenhängende Aufwendungen, wenn die Zuwendung der Vorteile eine rechtswidrige Handlung darstellt, die den Tatbestand eines Strafgesetzes oder eines Gesetzes verwirklicht, das die Ahndung mit einer Geldbuße zulässt.² Gerichte, Staatsanwaltschaften oder Verwaltungsbehörden haben Tatsachen, die sie dienstlich erfahren und die den Verdacht einer Tat im Sinne des Satzes 1 begründen, der Finanzbehörde für

1 Die Neueinführung des Abs. 5 Nr. 6a durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188) wird in der Jahreskommentierung 2013 kommentiert.

2 Die Änderungen von Abs. 5 Nr. 8 durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802) sind kommentiert in der Jahreskommentierung 2014.

Zwecke des Besteuerungsverfahrens und zur Verfolgung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten mitzuteilen.³Die Finanzbehörde teilt Tatsachen, die den Verdacht einer Straftat oder einer Ordnungswidrigkeit im Sinne des Satzes 1 begründen, der Staatsanwaltschaft oder der Verwaltungsbehörde mit.⁴Diese unterrichten die Finanzbehörde von dem Ausgang des Verfahrens und den zugrundeliegenden Tatsachen;

11. Aufwendungen, die mit unmittelbaren oder mittelbaren Zuwendungen von nicht einlagefähigen Vorteilen an natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften zur Verwendung in Betrieben in tatsächlichem oder wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, deren Gewinn nach § 5a Absatz 1 ermittelt wird;
12. Zuschläge nach § 162 Absatz 4 der Abgabenordnung;
13. Jahresbeiträge nach § 12 Absatz 2 des Restrukturierungsfondsgesetzes.

²Das Abzugsverbot gilt nicht, soweit die in den Nummern 2 bis 4 bezeichneten Zwecke Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Steuerpflichtigen sind. ³§ 12 Nummer 1 bleibt unberührt.

(5a) (weggefallen)

(5b) Die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen sind keine Betriebsausgaben.

(6) Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke (§ 10b Absatz 2) sind keine Betriebsausgaben.

(7) ¹Aufwendungen im Sinne des Absatzes 5 Satz 1 Nummer 1 bis 4, 6b und 7 sind einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen. ²Soweit diese Aufwendungen nicht bereits nach Absatz 5 vom Abzug ausgeschlossen sind, dürfen sie bei der Gewinnermittlung nur berücksichtigt werden, wenn sie nach Satz 1 besonders aufgezeichnet sind.

(8) Für Erhaltungsaufwand bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen sowie bei Baudenkmälern gelten die §§ 11a und 11b entsprechend.

(9) ¹Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung oder für sein Studium sind nur dann Betriebsausgaben, wenn der Steuerpflichtige zuvor bereits eine Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) abgeschlossen hat. ²§ 9 Absatz 6 Satz 2 bis 5 gilt entsprechend.

Autoren:

Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Vors. Richter am BFH aD, Rechtsanwalt/
Steuerberater, Bad Kreuznach/Schloß Ricklingen (Allg. Erl., Abs. 3)

Dr. André **Kruschke**, Rechtsanwalt, Frankfurt (Abs. 5 Satz 1 Nr. 8, Nr. 8a,
Nr. 10, Nr. 11, Nr. 12, Abs. 5 Satz 2 und 3 und Abs. 6)

Prof. Dr. Andreas **Musil**, Potsdam (Abs. 1)

Dipl.-Kfm. Dr. Stefan **Paul**, M.M., Richter am FG, Cottbus
(Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b und Abs. 8)

Bernd **Rätke**, Vors. Richter am FG, Berlin (Abs. 5 Satz 1 Nr. 9)

Dr. Ulrich **Schallmoser**, Richter am BFH, München (Abs. 4a)

Dr. Tibor **Schober**, Richter, Berlin (Abs. 5 Satz 1 Nrn. 5–6, Abs. 9)

Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**, Vizepräsident des FG, Cottbus
(Abs. 2, Abs. 4, Abs. 4, Abs. 4 Wichtige Anwendungsfälle, Abs. 5 Allg. Erl.,
Abs. 5 Satz 1 Einleit. und Satz 1 Nr. 1–4, Nr. 7 und Nr. 13 und Abs. 7)

Dr. Kai **Tiede**, Richter am FG, Berlin (Abs. 5b)

Mitherausgeber:

Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Vors. Richter am BFH aD, Rechtsanwalt/Steuer-
berater, Bad Kreuznach/Schloß Ricklingen (Allg. Erl., Abs. 3 und Abs. 4a)

Prof. Dr. Andreas **Musil**, Potsdam (Abs. 1)

Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**, Vizepräsident am FG, Cottbus (Abs. 2, 4, 5 bis 9)

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 4

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 4	1	V. Anwendung des § 4 auf Auslandsbeziehungen	
II. Rechtsentwicklung des § 4	2	1. Gewinnermittlung bei Aus- landseinkünften unbe- schränkt Steuerpflichtiger . . .	8
III. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Vereinbarkeit des § 4 mit dem Gemeinschaftsrecht	3	2. Hinzurechnungsbesteuerung (Ausschüttungsfiktion nach § 10 AStG)	9
IV. Geltungsbereich des § 4		3. Gewinnermittlung und Doppelbesteuerungs- abkommen	10
1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich des § 4	6	4. Inlandseinkünfte beschränkt Steuerpflichtiger	11
2. Anwendung des § 4 im Bei- trittsgebiet	7		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Gewinn**

	Anm.		Anm.
I. Betriebsvermögen und Betriebsvermögensvergleich (Abs. 1 Satz 1)		1. Gewinnbegriff des Abs. 1	
		a) Bedeutung des Betriebs- vermögensvergleichs nach Abs. 1	15

	Anm.		Anm.
b) Verhältnis des Betriebsvermögensvergleichs nach Abs. 1 zu den Bilanztheorien		c) Notwendiges Betriebsvermögen	
aa) Klassische Bilanztheorien und ihre Bedeutung	16	aa) Begriff des notwendigen Betriebsvermögens	46
bb) Bedeutung der Bilanzauffassungen für die Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 1	17	bb) Einzelfälle notwendigen Betriebsvermögens	47
2. Betriebsvermögensvergleich nach Abs. 1 Satz 1		d) Notwendiges Privatvermögen	
a) Legaldefinition des Gewinns	20	aa) Begriff des notwendigen Privatvermögens	48
b) Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben beim Betriebsvermögensvergleich	21	bb) Rechtsfolgen bei Zugehörigkeit zum notwendigen Privatvermögen	49
c) Bilanzstichtag und Bilanzierungszeitraum	22	e) Gewillkürtes Betriebsvermögen	
d) Bedeutung der Buchführung für den Betriebsvermögensvergleich	23	aa) Begriff des gewillkürten Betriebsvermögens	50
3. Betriebsvermögen		bb) Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Überschussrechnung	51
a) Begriff des Betriebsvermögens im Überblick	28	cc) Willkürungsverbot für betriebsschädliche und geschäftlich riskante Wirtschaftsgüter	52
b) Beziehung des Wirtschaftsguts zum Betrieb		f) Grund und Boden sowie Gebäude	
aa) Differenzierung zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen	29	aa) Begriffsfragen	61
bb) Dreiteilung des Vermögens	30	bb) Einheitlichkeitsgrundsatz versus Differenzierung verschiedener Wirtschaftsgüter	
cc) Unrichtige Behandlung eines Wirtschaftsguts durch den Steuerpflichtigen	31	(1) Bedeutung des Wirtschaftsgutsbegriffs	62
dd) Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter	32	(2) Problem gemischt genutzter Wirtschaftsgüter	63
ee) Beziehung zu mehreren Betrieben	33	(3) Gebäudeeinheit und Gebäudeaufteilung	64
ff) Begründung von Betriebsvermögen	34	(4) Abhängigkeit von Grund und Boden vom Gebäude	65
gg) Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen	35	cc) Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen	66
hh) Zurechnung des Wirtschaftsguts zum Vermögen des Steuerpflichtigen		dd) Vorschrift des § 8 EStDV: Eigenbetrieblich genutzte Grundstücke von untergeordnetem Wert	67
(1) Allgemeine Zurechnungskriterien	36	ee) Zuordnung bebauter Grundstücke zum gewillkürten Betriebsvermögen	68
(2) Zurechnung bei Ehegatten	37	ff) Zuordnung bebauter Grundstücke zum notwendigen Privatvermögen	69
ii) Rechtsfolgen bei Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen	38		

	Anm.		Anm.
gg) Grundstücke bei Personengesellschaften		bb) Zwei-Konten- und Mehr-Konten-Modelle ..	115
(1) Grundstücke und Grundstücksteile im Gesamthandsvermögen . . .	70	cc) Sekundärfolgen-Rechtsprechung	116
(2) Grundstücke und Grundstücksteile im Sonderbetriebsvermögen	71	m) Forderungen	117
hh) Grundstücke bei Kapitalgesellschaften	72	n) Exkurs: Sanierungsgewinn und Betriebsvermögen	118
ii) Wichtige Anwendungsfälle der Grundstücke und Gebäude	73	o) Wichtige Anwendungsfälle zum Betriebsvermögen/Privatvermögen .	119
g) Bewegliche Wirtschaftsgüter, insbesondere Kraftfahrzeuge		4. Entnahmen und Einlagen	
aa) Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen	80	a) Funktion und Begriffe	
bb) Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen	81	aa) Neutralisierungsfunktion	136
cc) Zuordnung zum Privatvermögen	82	bb) Allgemeine Begriffsfragen	137
dd) Bewertung des privaten Nutzungsanteils	83	b) Gegenstand von Entnahme und Einlage	
h) Betriebsvermögen bei Gesellschaften		aa) Wirtschaftsgüter als Gegenstand von Entnahme und Einlage	138
aa) Kapitalgesellschaften . . .	87	bb) Entnahme- und Einlagefähigkeit	139
bb) Personengesellschaften		cc) Bedeutung des Betriebsbegriffs	140
(1) Grundsatz	88	c) Entnahme- und Einlagestatbestände und ihre Grenzen	
(2) Gesamthandsvermögen .	89	aa) Entnahme- und Einlagehandlung	
(3) Sonderbetriebsvermögen	90	(1) Entnahme- und Einlage gewillkürten Betriebsvermögens	141
i) Beteiligungen		(2) Notwendiges Betriebs- und notwendiges Privatvermögen	142
aa) Beteiligungen an einer Personengesellschaft . . .	93	bb) Entnahme- und Einlagewille	143
bb) Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft	94	cc) Objektive Beweislast (Feststellungslast)	144
j) Wertpapiere		d) Maßgeblicher Zeitpunkt .	145
aa) Notwendiges Betriebsvermögen	99		
bb) Gewillkürtes Betriebsvermögen	100	II. Entnahmen (Abs. 1 Satz 2)	
cc) Betriebsschädliche Wirtschaftsgüter und Risikogeschäfte	101	1. Überblick zum Entnahmebegriff	151
k) Versicherungen		2. Gegenstand der Entnahme	
aa) Allgemeine Fragen	106	a) Sachentnahme	152
bb) Personenversicherungen im Betriebsvermögen . . .	107	b) Nutzungs- und Leistungsentnahme	153
cc) Personenversicherungen im Privatvermögen	108	3. Entnahmetatbestand	
dd) Sachversicherungen	109	a) Entnahmehandlung	156
l) Verbindlichkeiten		b) Entnahmewille	157
aa) Allgemeine Fragen	114	c) Entnahmen ohne willentliche Entnahmehandlung/mittelbare Entnahmen	

	Anm.		Anm.
aa) Grundsatz	158	a) Überblick	212
bb) Rechtsvorgänge	159	b) Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts	
cc) Rechtsänderungen	160	aa) Entstrickung bei Gefährdung des Besteuerungsrechts	213
4. Finaler Entnahmebegriff		bb) Ausländische Betriebsstätte mit DBA-Freistellung	214
a) Grundproblem		cc) Weitere Anwendungsfälle	215
aa) Für sich und für seinen Haushalt	166	dd) Rechtsträgerwechsel	216
bb) Für andere betriebsfremde Zwecke	167	c) Veräußerung oder Nutzung	217
b) Rechtsentwicklung zum finalen Entnahmebegriff		5. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 3: Entnahmebesteuerung	218
aa) Entwicklung der Rechtsprechung	168	IV. Regelbeispiel (Abs. 1 Satz 4)	
bb) Auffassung der Finanzverwaltung	169	1. Bedeutung der Vorschrift	225
cc) Reaktionen im Schrifttum	170	2. Regelungsinhalt	226
dd) Tätigwerden des Gesetzgebers	171	V. Ausnahmen bei Europäischen Gesellschaften und Genossenschaften (Abs. 1 Satz 5)	
ee) Stellungnahme	172	1. Überblick zur Ausnahme vom Entstrickungstatbestand	236
c) Einzelne Fallgruppen		2. Keine Entnahmefiktion bei Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft (Abs. 1 Satz 5 Nr. 1)	237
aa) Überführung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen Betriebsvermögen in ein anderes	173	3. Keine Entnahmefiktion bei Sitzverlegung einer Europäischen Genossenschaft (Abs. 1 Satz 5 Nr. 2)	238
bb) Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte	174	VI. Keine Zwangsentnahme beim Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 13a und bei Nutzungsänderung (Abs. 1 Sätze 6 und 7)	
5. Rechtsfolgen einer Entnahme	175	1. Entstehung, Bedeutung und Verfassungskonformität der Sätze 6 und 7	
6. Wichtige Anwendungsfälle der Entnahmen	185	a) Entstehung der Sätze 6 und 7	250
III. Entstrickungstatbestand (Abs. 1 Satz 3)		b) Bedeutung der Sätze 6 und 7	251
1. Überblick	206	c) Verfassungsmäßigkeit	252
2. Rechtsentwicklung		2. Einzelfragen des Satzes 6	
a) Rechtslage vor Inkrafttreten des SEStEG	207		
b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Entstrickungsregelung	208		
c) Zulässige Rückwirkung für das Jahr 2006	209		
d) Unzulässige Rückwirkung für Jahre vor 2006	209a		
3. Vereinbarkeit mit EU-Recht			
a) Europarechtliche Beurteilung vor National Grid Indus	210		
b) EuGH Rechtssache National Grid Indus	211		
4. Tatbestandsmerkmale von Abs. 1 Satz 3			

	Anm.
a) Wirtschaftsgut beim Übergang zur Gewinnermittlung nach § 13a	255
b) Rechtsfolge des Satzes 6: Keine Zwangsentnahme des Wirtschaftsguts	256
3. Einzelfragen des Satzes 7	
a) Nutzungsänderung eines Wirtschaftsguts	259
b) Rechtsfolge des Satzes 7: Keine Zwangsentnahme des Wirtschaftsguts	260
VII. Einlage und Einlagefiktion durch Verstrickungstatbestand (Abs. 1 Satz 8)	
1. Überblick	280
2. Einlage von Wirtschaftsgütern (Abs. 1 Satz 8 Halbs. 1)	
a) Vorüberlegungen zum Einlagebegriff	
aa) Tatbestandsmerkmale	281
bb) Verhältnis der Einlage zu den Betriebseinnahmen	282
cc) Keine Einlage bei unrichtiger Sachbehandlung	283
b) Gegenstand der Einlage	
aa) Sacheinlage und Nutzungs-/Leistungseinlage	286

	Anm.
bb) Einlagefähigkeit von Wirtschaftsgütern	287
c) Einlageatbestand	
aa) Einlagehandlung	290
bb) Einlagewille	291
cc) Zeitpunkt der Einlage	292
d) Finaler Einlagebegriff	
aa) Einlage zu betrieblichen Zwecken	295
bb) Überführung aus dem Ausland – finaler Einlagebegriff	296
cc) Einlage bei Mitunternehmern	297
e) Rechtsfolge der Einlage	300
f) Wichtige Anwendungsfälle der Einlagen	320
3. Einlagefiktion durch Verstrickungstatbestand (Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2)	
a) Überblick und Rechtsentwicklung	321
b) Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2	322
c) Rechtsfolge des Verstrickungstatbestands	323
VIII. Verweisung (Abs. 1 Satz 9)	
	340

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Bilanzberichtigung und Bilanzänderung**

	Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2	
1. Grundinformation zu Abs. 2	350
2. Rechtsentwicklung	351
3. Reformüberlegungen	352
4. Bedeutung	
a) Bedeutung von Satz 1 Halbs. 1	353
b) Bedeutung von Satz 1 Halbs. 2	354
c) Bedeutung von Satz 2	355
d) Keine Bedeutung des Abs. 2 für die Handelsbilanz	356

	Anm.
5. Verfassungsmäßigkeit	
a) Verstoß des Satzes 1 Halbs. 2 gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG	357
b) Verstoß des Satzes 2 gegen den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit	358
c) Verstoß des Satzes 2 gegen den Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit	359
d) Verstoß des Satzes 2 gegen das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen	360
6. Geltungsbereich	363

	Anm.		Anm.
7. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG und KStG	371	f) Änderung nach § 174 Abs. 4 AO	419
8. Verhältnis zu Vorschriften der Abgabenordnung	385	g) Änderung nach § 175 Abs. 1 AO	420
9. Verfahrensfragen	390	h) Maßgeblicher Zeitpunkt	421
II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 1 (Bilanzberichtigung)		6. Rechtsfolge des Satzes 1	
1. Begriff der Bilanzberichtigung	398	a) Befugnis zur Bilanzberichtigung	423
2. Steuerpflichtiger als Berechtigter	399	b) Berichtigung nach Einreichung der Vermögensübersicht beim Finanzamt	424
3. Begriff der Vermögensübersicht (Bilanz)	400	c) Durchführung der Bilanzberichtigung bei mangelnder Änderbarkeit der Veranlagung des Fehlerjahres	
4. Widerspruch zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des EStG		aa) Stornierung des Fehlers im ersten noch offenen Folgejahr	429
a) Widerspruch der Vermögensübersicht zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ..	403	bb) Erfolgsneutrale oder erfolgswirksame Stornierung	430
b) Verknüpfung zwischen handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Vorschriften des EStG	404	cc) Bilanzierung von Wirtschaftsgütern im Betriebsvermögen	431
c) Objektiver Maßstab bei der Beurteilung der Fehlerhaftigkeit der Bilanz ..	409	dd) Sonstige Aktivierung/Passivierung	432
d) Auswirkungen des objektiven Maßstabs	410	ee) Abschreibung von Wirtschaftsgütern	433
5. Aufhebbarkeit und Änderbarkeit der Steuerfestsetzung (Satz 1 Halbs. 2)		ff) Gewinnverteilung	434
a) Zu berichtigende Bilanz liegt einer Steuerfestsetzung zugrunde	414	gg) Bewusst falsche Bilanzierung durch den Steuerpflichtigen	435
b) Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung und vorläufige Steuerfestsetzung	415	hh) Veranlassung zur Übernahme von falschen Bilanzansätzen durch das Finanzamt	436
c) Änderung wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel nach § 173 Abs. 1 AO	416		
d) Widerstreitende Steuerfestsetzung nach § 174 Abs. 1 und Abs. 2 AO ..	417	III. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Bilanzänderung (Satz 2)	
e) Negativer Widerstreit nach § 174 Abs. 3 AO ..	418	1. Bilanzänderung in anderen Fällen als denen des Satzes 1 ..	461
		2. Enger zeitlicher Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung	465
		3. Enger sachlicher Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung	469
		4. Beschränkung der Bilanzänderung auf die Auswirkung der Bilanzberichtigung auf den Gewinn	472
		5. Grenzen der Bilanzänderung	475

	Anm.	Anm.
IV. Durchführung der Bilanzänderung		
1. Änderung der Bilanz durch den Steuerpflichtigen	481	
2. Einreichung der geänderten Bilanz beim Finanzamt	482	
		3. Auswirkungen auf die Folgejahre
		483
		4. Anwendungsfälle der Bilanzänderung
		a) Ansatzwahlrechte
		484
		b) Bewertungswahlrechte
		485

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Einnahmenüberschussrechnung**

	Anm.	Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3		
1. Grundinformation zu Abs. 3	500	
2. Rechtentwicklung		
a) Rechtsgrundlagen	501	
b) Reformüberlegungen	502	
3. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 3		
a) Bedeutung der Einnahmenüberschussrechnung	506	
b) Vereinbarkeit des Abs. 3 mit höherrangigem Recht	507	
4. Geltungsbereich des Abs. 3	512	
5. Verhältnis zu anderen Vorschriften		
a) Verhältnis zu anderen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften	516	
b) Verhältnis zu anderen Steuergesetzen	517	
6. Verfahrensvorschriften		
a) Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten für die Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3	522	
b) Form der Aufzeichnungen für die Einnahmenüberschussrechnung	523	
c) Nachweispflichten und Sanktionen bei Verletzung der Aufzeichnungspflichten	524	
		II. Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung (Abs. 3 Satz 1)
		1. Grundsätze der Einnahmenüberschussrechnung
		a) Grundstrukturen der Gewinnermittlung durch Überschussrechnung
		aa) Vereinfachte Erfolgsrechnung nach dem Zu- und Abflussprinzip
		530
		bb) Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit
		531
		b) Besonderheiten der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung
		aa) Überblick zu den Besonderheiten der Einnahmenüberschussrechnung
		535
		bb) Nichtberücksichtigung von Bestandsänderungen
		536
		cc) Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung
		537
		dd) Anwendung von Steuerbegünstigungen Bilanzierender
		538
		c) Unvollkommene Regelung der Einnahmenüberschussrechnung
		542
		2. Tatbestandsvoraussetzungen für die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung
		a) Abs. 3 als Gewinnermittlungsvorschrift
		543
		b) Keine Verpflichtung zur Buchführung und zur Erstellung von Abschlüssen
		544

Anm.	Anm.
c) Steuerpflichtige, die weder Bücher führen noch Abschlüsse machen	545
3. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 1: Gewinnermittlungswahlrecht und Ansetzen des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben	
a) Grundlagen des Gewinnermittlungswahlrechts	549
b) Ausübung des Gewinnermittlungswahlrechts	550
c) Steuerpflichtiger kann als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen	551
d) Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben als Gewinn	557
e) Betriebseinnahmen bei der Einnahmenüberschussrechnung	
aa) Betriebseinnahmen als Vermögenszufluss	558
bb) Einnahmen über die Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen (Abs. 3 iVm. § 8 Abs. 1)	560
cc) Betriebliche Veranlassung der Einnahmen	562
dd) Abgrenzung der Betriebseinnahmen von nicht betrieblichen Einnahmen	563
ee) Sonderbetriebseinnahmen bei der Einnahmenüberschussrechnung	565
ff) ABC der Betriebseinnahmen	570
f) Betriebsausgaben bei der Einnahmenüberschussrechnung	
aa) Bedeutung der Betriebsausgaben für die Einnahmenüberschussrechnung	571
bb) Verlust von Wirtschaftsgütern als Betriebsausgabe bei Einnahmenüberschussrechnung	576
cc) Betriebsausgabe beim Tausch von Wirtschaftsgütern	581
g) Entnahmen und Einlagen bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3	
aa) Rechtsgrundlage und Bedeutung von Entnahmen und Einlagen für die Einnahmenüberschussrechnung	584
bb) Entnahme und Einlage von Wirtschaftsgütern des Anlage- und Umlaufvermögens	585
cc) Entnahme und Einlage von Forderungen sowie von Nutzungen und Leistungen	586
h) Betriebsvermögen bei Gewinnermittlung nach Abs. 3	590
i) Einnahmenüberschussrechnung bei Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge	
aa) Bedeutung der Besteuerung wiederkehrender Bezüge für die Einnahmenüberschussrechnung	596
bb) Einnahmenüberschussrechnung bei betrieblichen Veräußerungs- und Versorgungsrenten	597
cc) Betriebsveräußerung gegen Kaufpreistraten	598
dd) Einnahmenüberschussrechnung bei anderen laufenden Bezügen	599
III. Durchlaufende Posten (Abs. 3 Satz 2)	
1. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Regelung	
2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2 (Durchlaufende Posten)	
a) Begriff des durchlaufenden Postens	611
b) Im Namen und für Rechnung eines Dritten	612
c) Vereinnahmte und verausgabte Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben	613
d) Rechtsfolge des Satzes 2: Durchlaufende Posten scheiden bei der Überschussrechnung aus	614

	Anm.
3. Einzelfälle durchlaufender Posten	615
IV. Befolgung der Vorschriften über die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2), die Bildung eines Sammelpostens (§ 6 Abs. 2a) und über die Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung (Abs. 3 Satz 3)	
1. Bedeutung und Umfang der Verweisung für die Einnahmenüberschussrechnung	619
2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 3: Befolgung der Vorschriften über die Sofortabschreibung und den Sammelposten für geringwertige Wirtschaftsgüter sowie die Absetzungen	620
V. Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und bestimmte Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (Abs. 3 Sätze 4 und 5)	

	Anm.
1. Berücksichtigung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme als Betriebsausgabe (Satz 4)	
a) Rechtsentwicklung und Bedeutung der Regelung	628
b) Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 3 Satz 4	
aa) Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	629
bb) Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens	630
cc) Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 4: Betriebsausgabenabzug im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme	631
2. Verzeichnisse für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens iSd. Abs. 3 Satz 4 (Abs. 3 Satz 5)	640

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Betriebsausgaben

	Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4	
1. Rechtsentwicklung	700
2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit	703
3. Geltungsbereich	
a) Sachlicher Geltungsbereich	707
b) Persönlicher Geltungsbereich	710
4. Verhältnis zu anderen Vorschriften	717

	Anm.
5. Zurechnung der Betriebsausgaben (Abzugsberechtigung)	730
6. Verfahrensfragen	
a) Ermittlung der Betriebsausgaben	735
b) Benennung des Empfängers nach § 160 AO	737
c) Abzug der Betriebsausgaben	738
d) Aufzeichnungspflichten für Betriebsausgaben . . .	739

	Anm.		Anm.
II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4			
1. Betriebsausgaben als Aufwendungen			
a) Aufwendungen als Ausgaben	750		
b) Stellungnahme			
aa) Aufwendungen als alle betrieblich veranlassten Abgänge	751	bb) Vorab entstandene Betriebsausgaben: Begriff und Behandlung	816
bb) Ausgaben als Unterfall der Aufwendungen	752	cc) Vorab entstandene Betriebsausgaben: Planung einer Tätigkeit und objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang	817
cc) Betrieblicher Aufwand als Unterfall der Aufwendungen	753	dd) Beispiele aus der Rechtsprechung für vorab entstandene Betriebsausgaben	818
c) Behandlung von Rückflüssen und kompensierenden Leistungen	765	ee) Vorab entstandene vergebliche Betriebsausgaben	819
d) Fiktive Aufwendungen und pauschale Betriebsausgaben	776	ff) Nachträgliche Betriebsausgaben: Begriff und Abgrenzung	820
e) Bewertung der Aufwendungen	780	gg) Bedeutung von zurückbehaltenen und ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgütern für nachträgliche Betriebsausgaben	821
2. Begriff des Betriebs	785	hh) Einzelfälle nachträglicher Betriebsausgaben	822
3. Veranlassung der Aufwendungen durch den Betrieb		ii) Betriebsausgaben bei Unterbrechung der Einkünfterzielung	823
a) Veranlassung als objektiver und subjektiver Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Betrieb		e) Örtlicher Zusammenhang der Betriebsausgaben mit dem Betrieb	831
aa) Kausale und finale Veranlassungstheorie als Ausgangspunkt	790	f) Abgrenzungsprobleme bei gemischten Aufwendungen	832
bb) Auffassungen in Rechtsprechung und Schrifttum	791	g) Bedeutung des Verschuldens des Steuerpflichtigen	835
cc) Stellungnahme	793	4. Zuordnung von Aufwendungen zu mehreren Einkunftsarten	844
b) Unmittelbarer und mittelbarer Zusammenhang	813	5. Angemessenheit von Betriebsausgaben	845
c) Wirtschaftlicher und rechtlicher Zusammenhang	814		
d) Zeitlicher Zusammenhang			
aa) Grundsatz	815		
		III. Rechtsfolge: Abziehbarkeit der Aufwendungen als Betriebsausgaben 846	

Wichtige Anwendungsfälle des Abs. 4

	Anm.		Anm.
I. Angehörige		VII. Diebstahl, Unterschlagung und Beschädigung von Wirtschaftsgütern	
1. Überblick	850	1. Grundsatz	870
2. Persönlicher Anwendungsbereich/Definition des Begriffs „nahe Angehörige“	851	2. Verlust ausschließlich betrieblich genutzter Wirtschaftsgüter	871
3. Voraussetzungen der steuerrechtlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen		3. Verlust betrieblich und privat genutzter Wirtschaftsgüter	872
a) Betriebliche Veranlassung der Aufwendungen	852	4. Diebstahl, Unterschlagung und Veruntreuung von Geld	873
b) Zivilrechtliche Wirksamkeit und Form der Verträge	853	5. Verlust fremder Wirtschaftsgütern	874
c) Tatsächliche Durchführung des Vereinbarten	854	6. Rechtsfolgen	875
d) Fremdvergleich	855	VIII. Erbfall, Erbauseinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge	880
e) Scheingeschäfte und Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten	857	IX. Erhaltungsaufwendungen	890
4. Einzelne Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen		X. Fachliteratur	895
a) Arbeitsverträge	858	XI. Finanzierungskosten	900
b) Miet- und Pachtverträge	858a	XII. Kraftfahrzeugkosten	
c) Darlehensverträge	858b	1. Allgemeines	930
d) Pensionszusagen	858c	2. ABC der Kraftfahrzeugkosten	931
e) Sonstige Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen	858d	XIII. Krankheitskosten	940
5. Rechtsfolgen der steuerrechtlichen Nichtanerkennung der Verträge zwischen nahen Angehörigen	859	XIV. Reisekosten	950
II. Anlauf- und Gründungskosten	860	XV. Reklame- und Werbekosten	955
III. Beiträge	861	XVI. Schadensersatzleistungen	960
IV. Bekleidung	862	XVII. Sponsoringaufwendungen	
V. Beratungs- und Prozesskosten	863	1. Begriff des Sponsorings	967
VI. Bildungsaufwendungen	868	2. Sponsoringaufwendungen als Betriebsausgaben oder Spenden	973
		3. Rechtsfolgen	975
		XVIII. Steuern	980
		XIX. Umzugskosten	990
		XX. Unfallkosten	1000
		XXI. Versicherungsbeiträge	
		1. Allgemeine Grundsätze	1020
		2. Beiträge für Personenversicherungen	1021
		3. Beiträge für Sach- und Schadensversicherungen	1022
		4. ABC der Versicherungsbeiträge	1023

**Erläuterungen zu Abs. 4a:
Abzug von Schuldzinsen als Betriebsausgaben**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4a			
I. Grundinformation zu Abs. 4a	1030		
II. Rechtsentwicklung des Schuldzinsenabzugs	1031		
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4a			
1. Bedeutung	1036		
2. Verfassungsmäßigkeit ..	1037		
IV. Geltungsbereich des Abs. 4a			
1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich ..	1040		
2. Anwendung auf Personengesellschaften	1041		
3. Anwendung auf Kapitalgesellschaften ..	1042		
V. Verhältnis des Abs. 4a zu anderen Vorschriften	1043		
B. Erläuterungen zu Abs. 4a Satz 1–6: Abzugsverbot für Schuldzinsen bei Überentnahmen			
I. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 1: Schuldzinsen bei Überentnahmen			
1. Begriff der Schuldzinsen			
a) Schuldzinsbegriff der Rechtsprechung	1048		
b) Betriebliche Veranlassung von Schuldzinsen	1049		
c) Betriebliche Veranlassung bei Kontokorrentkonten	1050		
2. Normative Voraussetzungen für die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs			
a) Überentnahme als Tatbestandsmerkmal	1051		
b) Schuldzinsen ... nicht abziehbar, wenn Überentnahmen „getätigt“ worden sind	1052		
		3. Rechtsfolge des Satzes 1: Abzugsverbot „nach Maßgabe der Sätze 2 bis 4“	1053
		II. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 2: Legaldefinition der Überentnahme	
		1. Begriff der Überentnahme	1056
		2. Einzelne Merkmale des Überentnahmebegriffs	
		a) Begriff und Umfang des Gewinns iSd. Satzes 2	1057
		b) Behandlung nicht abziehbarer Betriebsausgaben, des Hinzurechnungsbetrags nach Satz 4 und anderer gewinnmindernder Sonderregelungen im Rahmen des Gewinnbegriffs (Satz 3 Halbs. 2)	1058
		c) Begriff und Umfang der Entnahme iSd. Satzes 2	1059
		d) Begriff der Einlage iSd. Satzes 2	1060
		e) Begriff des Wirtschaftsjahrs	1061
		III. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 3 aF: (Auf die VZ 1999 und 2000 beschränkte) Korrektur von Einlagen und Entnahmen des IV. Quartals eines Wirtschaftsjahrs	1065
		IV. Typisierte Ermittlung der nichtabziehbaren Schuldzinsen (Satz 3 nF)	
		1. Gesetzlich festgelegter Zinssatz (6 vH)	1068
		2. Periodenübergreifende Bemessungsgrundlage (Über- oder Unterentnahmebeträge)	1069

	Anm.
3. Anfangs- und Endbestände fortwirkender Über- oder Unterentnahmebeträge	1071
V. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 4: Bagatellbetrag und Gewinnhinzurechnung . .	1074
VI. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 5: Ausnahme für Investitionsdarlehen	
1. Inhalt und Bedeutung	1075
2. Darlehen zur Finanzierung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	1076
3. Abzug von Schuldzinsen bleibt „unberührt“	1077

VII. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 6: Anwendung der Abzugsbeschränkung auf die Einnahmenüberschussrechnung	
1. Bedeutung	1081
2. Sinngemäße Anwendung von Satz 1–5 bei der Einnahmenüberschussrechnung (Satz 6 Halbs. 1)	
a) „Sinngemäße“ Anwendung	1082
b) Sinngemäße Anwendung von Satz 1–5 im Einzelnen	1083
3. Aufzeichnung von Über- und Unterentnahmen (Satz 6 Halbs. 2) . .	1084

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Abzugsverbot für Betriebsausgaben**

	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5	
I. Rechtentwicklung des Abs. 5	1100
II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5	
1. Bedeutung der Abzugsverbote des Abs. 5	1102
2. Verfassungsmäßigkeit der Abzugsverbote des Abs. 5	1103
III. Geltungsbereich des Abs. 5	1107
IV. Verhältnis des Abs. 5 zu anderen Vorschriften	1115
V. Verfahrensfragen des Abs. 5	1123
B. Betriebsausgaben, die den Gewinn nicht mindern dürfen (Abs. 5 Satz 1)	
I. In Abs. 5 Nr. 1–10 aufgezählte Betriebsausgaben . .	1128

	Anm.
II. Rechtsfolge: Verbot der Gewinnminderung	1132
C. Abzugsverbot für Geschenke (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1)	
I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 1	
1. Rechtentwicklung der Nr. 1	1150
2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 1	1151
3. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften	1152
II. Abzugsverbot für bestimmte Geschenkaufwendungen (Nr. 1 Satz 1)	
1. „Aufwendungen für Geschenke“	1158
2. Geschenkempfänger ist „nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen“ . .	1170
3. Rechtsfolgen des Abzugsverbots	1174

	Anm.		Anm.
III. Ausnahmen vom Abzugsverbot: 35 Euro-Freigrenze (Nr. 1 Satz 2)	1175	II. Erläuterungen zu Nr. 3	
D. Abzugsverbot für Bewirtungsaufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2)		1. Aufwendungen für Einrichtungen des Steuerpflichtigen, die der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung dienen (Gästehäuser) . . .	1260
I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 2		2. Nicht-Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen als Begünstigte	1264
1. Rechtsentwicklung der Nr. 2	1201	3. Einrichtungen außerhalb des Orts eines Betriebs des Steuerpflichtigen	1265
2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 2	1202	4. Rechtsfolgen der Nr. 3 .	1270
3. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften	1205	F. Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, Segeljachten oder Motorjachten usw. (Abs. 5 Satz 1 Nr. 4)	
II. Abzugsverbot für bestimmte Bewirtungskosten (Nr. 2 Satz 1)		I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 4	
1. Aufwendungen für die Bewirtung	1208	1. Rechtsentwicklung der Nr. 4	1300
2. Bewirtung aus geschäftlichem Anlass	1214	2. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Geltungsbereich der Nr. 4	1301
3. 70 % der als angemessen anzusehenden und nachgewiesenen Aufwendungen	1222	3. Verhältnis der Nr. 4 zu anderen Vorschriften und Verfahrensfragen .	1308
4. Rechtsfolgen	1226	II. Erläuterungen zu Nr. 4	
III. Allgemeine Nachweispflicht für Bewirtungskosten (Nr. 2 Satz 2)	1229	1. Aufwendungen für Jagd und Ähnliches	
IV. Spezielle Nachweispflicht für Bewirtung in einer Gaststätte (Nr. 2 Satz 3)		a) Aufwendungen für die in Nr. 4 genannten Zwecke	1320
1. Beifügen der Rechnung	1234	b) Nicht von Nr. 4 erfasste Fallkonstellationen	1328
2. Form und Inhalt der Rechnung	1235	2. Aufwendungen für die mit den genannten Zwecken zusammenhängenden Bewirtungen	1335
E. Abzugsverbot für Gästehäuser (Abs. 5 Satz 1 Nr. 3)		3. Rechtsfolge	1336
I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 3		G. Mehraufwendungen für die Verpflegung (Abs. 5 Satz 1 Nr. 5)	
1. Rechtsentwicklung der Nr. 3	1250	I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 5	
2. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Geltungsbereich der Nr. 3	1251	1. Rechtsentwicklung der Nr. 5	1350
3. Verhältnis der Nr. 3 zu anderen Vorschriften und Verfahrensfragen .	1253	2. Bedeutung	1352
		3. Geltungsbereich	1356

	Anm.
4. Verhältnis zu anderen Vorschriften	1357
II. Tatbestandsvoraussetzungen der Nr. 5	
1. Mehraufwendungen für die Verpflegung als Betriebsausgaben (Nr. 5 Satz 1)	1360
2. Mehraufwendungen für die Verpflegung bei Dienstreisen im Inland (Nr. 5 Satz 2)	
a) Tatbestandsvoraussetzung: Betriebliche Tätigkeit außerhalb der Wohnung oder Betriebsstätte	1366
b) Rechtsfolge: Pauschbeträge in gestaffelter Höhe	1368
c) Abwesenheitsdauer bei Nachtarbeit (Nr. 5 Satz 2 Halbs. 2)	1370
3. Mehraufwendungen für die Verpflegung bei Einsatzwechsel- oder Fahrtätigkeit (Nr. 5 Satz 3)	1374
4. Mehraufwendungen für die Verpflegung bei Auslandsreisen (Nr. 5 Satz 4)	
a) Tatbestand: Tätigkeit im Ausland	1381
b) Rechtsfolge: Länderweise unterschiedliche Pauschbeträge	1382
c) Pauschbeträge für Auslandsreisen, die mehrere Länder berühren (Nr. 5 Satz 4 Halbs. 2)	1383
5. Abzugsbeschränkung für Mehraufwendungen für die Verpflegung bei längerfristiger Tätigkeit (Nr. 5 Satz 5)	1387
6. Mehraufwendungen für die Verpflegung bei doppelter Haushaltsführung (Nr. 5 Satz 6)	
a) Entsprechende Anwendung der Regelungen zum Verpflegungsmehraufwand bei doppelter Haushaltsführung (Nr. 5 Satz 6 Halbs. 1)	1391

	Anm.
b) Doppelte Haushaltsführung und Reisetätigkeit (Nr. 5 Satz 6 Halbs. 2)	1392
H. Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6)	
I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 6	
1. Rechtsentwicklung	1400
2. Bedeutung	1402
3. Verfassungsmäßigkeit	1406
4. Geltungsbereich	1407
5. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
a) Verhältnis zu weiteren Regelungen des § 4	1408
b) Verhältnis zu weiteren einkommensteuerrechtlichen Vorschriften	1409
c) Verhältnis zum KStG, GewStG und UStG	1410
II. Erläuterungen zu Satz 1: Abzugsverbot für Aufwendungen für die Wege des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten als Grundsatz	
1. Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten	1415
2. Abgrenzung zu anderen Fahrten	1417
3. Soweit in den folgenden Sätzen nichts anderes bestimmt ist	1421
III. Erläuterungen zu Satz 2: Abgeltung der Aufwendungen durch eine Entfernungspauschale	
1. Abgeltung der Aufwendungen	1425
2. Entsprechende Anwendung von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 Satz 1–6 und Abs. 2	1427

Anm.

Anm.

IV. Erläuterungen zu Satz 3: Abzugsbegrenzung bei Benutzung eines Kraftfahrzeugs

- 1. Erfasste Kraftfahrzeuge und Berechnungsmethoden 1438
- 2. Abzugsbegrenzung durch Listenpreismethode (Satz 3 Halbs. 1)
 - a) Berechnung der Abzugsbegrenzung bei Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (Satz 3 Halbs. 1, 1. Fall) 1439
 - b) Berechnung der Abzugsbegrenzung bei Familienheimfahrten (Satz 3 Halbs. 1, 2. Fall) 1445
- 3. Abzugsbegrenzung durch Fahrtenbuchmethode (Satz 3 Halbs. 2) 1448

Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a) 1489

I. Häusliches Arbeitszimmer (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b)

I. Allgemeine Erläuterungen

- 1. Rechtsentwicklung der Nr. 6b 1490
- 2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift
 - a) Bedeutung der Nr. 6b 1492
 - b) Verfassungsmäßigkeit der Nr. 6b 1495
- 3. Geltungsbereich der Nr. 6b 1498
- 4. Verhältnis zu anderen Vorschriften
 - a) Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG 1500
 - b) Verhältnis zu Vorschriften außerhalb des EStG 1501
- 5. Verfahrensfragen 1504

II. Erläuterungen zu Satz 1: Grundsätzliches Abzugsverbot für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer

- 1. Begriff des häuslichen Arbeitszimmers 1510
- 2. Einzelmerkmale des häuslichen Arbeitszimmers
 - a) Gedankliche, schriftliche oder verwaltungstechnische Arbeiten 1511
 - b) Einbindung in die häusliche Sphäre 1512
 - c) Nutzung des Arbeitszimmers zu Erwerbszwecken 1513
- 3. „Aufwendungen“ für das Arbeitszimmer
 - a) Art und Umfang der Aufwendungen 1519
 - b) Sonderproblem Drittaufwand 1520
- 4. Kosten der Ausstattung des Arbeitszimmers 1525
- 5. Rechtsfolge des Satzes 1
 - a) Abzugsverbot für Aufwendungen und Kosten des Ausstattungs des Arbeitszimmers 1536
 - b) Behandlung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen 1537

III. Erläuterungen zu Satz 2: Arbeitszimmer als ausschließlicher Arbeitsplatz

- 1. Zur Verfügung stehender anderer Arbeitsplatz 1555
- 2. Nachweisanforderungen bezüglich des Fehlens eines anderen Arbeitsplatzes 1559

IV. Erläuterungen zu Satz 3: Rechtsfolgen der Ausnahmen vom Abzugsverbot

- 1. Grundsatz: Abzug der Aufwendungen bis 1250 € 1563
- 2. Ausnahme: Abzug der Aufwendungen in voller Höhe (Satz 3 Halbs. 2: Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung) 1565

	Anm.		Anm.
J. Abzugsverbot für unangemessene Aufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 7)			
I. Allgemeine Erläuterungen			
1. Rechtsentwicklung der Nr. 7	1600	3. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften	1711
2. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Geltungsbereich der Nr. 7	1601	4. Verfahrensfragen	1712
3. Verhältnis der Nr. 7 zu anderen Vorschriften ..	1607	II. Abzugsverbot für Geldbußen, Ordnungs- und Verwarnungsgelder (Satz 1)	
4. Verfahrensfragen der Nr. 7	1610	1. Festsetzungsorgane ...	1714
II. Erläuterungen zu Nr. 7		2. Geldbußen, Ordnungs- und Verwarnungsgelder	1719
1. Andere als die in Nr. 1–6 und 6b bezeichneten Aufwendungen	1616	3. Nicht vom Abzugsverbot erfasste Aufwendungen	1722
2. Berührung der Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen	1621	III. Abzugsverbot für Leistungen zur Erfüllung bestimmter Auflagen und Weisungen (Satz 2)	1723
3. Unangemessenheit der Aufwendungen nach der allgemeinen Verkehrsauffassung		IV. Gewinnerhöhungsverbot (Satz 3)	1725
a) Allgemeine Verkehrsauffassung	1628	V. Ausnahmen vom Abzugsverbot: Abschöpfung wirtschaftlicher Vorteile (Satz 4)	
b) Unangemessenheit ...	1629	1. Anwendung auf Geldbußen	1728
c) Unangemessenheit der Höhe und dem Grunde nach	1638	2. Aufteilung der Geldbußen	
4. Rechtsfolge: Nichtabzugsfähigkeit der Betriebsausgaben, soweit sie unangemessen sind		a) Allgemeines	1729
a) Höhe des nichtabziehbaren Betrags („soweit“)	1645	b) Aufteilung nach § 81 GWB	1731
b) Zu kürzende Aufwendungen	1646	c) Aufteilung bei EU-Geldbußen	1732
c) Veräußerung von Wirtschaftsgütern	1647	3. Darstellungs- und Feststellungslast	1733
III. ABC der Einzelfälle	1660	VI. Rechtsfolge der Nr. 8	1735
K. Abzugsverbot für Geldbußen usw. (Abs. 5 Satz 1 Nr. 8)			
I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 8		L. Abzugsverbot für Hinterziehungszinsen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a)	
1. Rechtsentwicklung ...	1700	I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 8a	
2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit ...	1706	1. Rechtsentwicklung der Nr. 8a	1750
		2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 8a	1752
		3. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich sowie Verhältnis zu anderen Vorschriften ..	1755
		II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abzugsverbots für Hinterziehungszinsen ...	1760

Anm.

Anm.

M. Abzugsverbot für Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigener (Abs. 5 Satz 1 Nr. 9)

- I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 9**
 - 1. Rechtsentwicklung der Nr. 9 1800
 - 2. Bedeutung der Nr. 9 .. 1801
 - 3. Geltungsbereich der Nr. 9 1802
 - 4. Verhältnis zu anderen Vorschriften 1803
- II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abzugsverbots für Ausgleichszahlungen**
 - 1. Begriff der Ausgleichszahlungen 1807
 - 2. In den Fällen der §§ 14, 17 und 18 KStG geleistete Ausgleichszahlungen 1808
 - 3. An außenstehende Anteilseigner geleistete Ausgleichszahlungen .. 1809
 - 4. Rechtsfolge: Abzugsverbot für Ausgleichszahlungen 1810

N. Abzugsverbot für Bestechungs- und Schmiergelder (Abs. 5 Satz 1 Nr. 10)

- I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 10**
 - 1. Rechtsentwicklung der Nr. 10 1845
 - 2. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Geltungsbereich der Nr. 10 1846
 - 3. Verhältnis der Nr. 10 zu anderen Vorschriften: 1849

- II. Abzugsverbot bei der Zuwendung von Vorteilen (Satz 1)**
 - 1. Zuwendung von Vorteilen und damit zusammenhängende Aufwendungen
 - a) Zuwendung von Vorteilen 1853
 - b) Mit der Vorteilszuwendung zusammenhängende Aufwendungen 1854

- 2. Zuwendung der Vorteile als tatbestandsmäßige und rechtswidrige Handlung
 - a) In Betracht kommende straf- und bußgeldrechtliche Tatbestände 1858
 - b) Tatbestandsmäßigkeit und Rechtswidrigkeit der Handlung 1859
 - c) Prüfung der straf- und bußgeldrechtlichen Vorschriften durch die Finanzbehörde in eigener Zuständigkeit 1860
- 3. Rechtsfolgen des Abzugsverbots 1865

III. Mitteilung der Gerichte, der Staatsanwaltschaften oder der Verwaltungsbehörden an die Finanzbehörde (Satz 2) 1866

- IV. Mitteilung der Finanzbehörde an die Staatsanwaltschaft oder die Verwaltungsbehörde (Satz 3)**
 - 1. Verdacht einer Tat iSd. Satzes 1 1873
 - 2. Mitteilungspflicht 1876

V. Unterrichtung der Finanzbehörde über den Verfahrensausgang durch die Staatsanwaltschaft oder die Verwaltungsbehörde (Satz 4) ... 1879

O. Nichteinlagefähige Vorteile bei der Tonnagegewinnermittlung nach § 5a (Abs. 5 Satz 1 Nr. 11)

- I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 11**
 - 1. Rechtsentwicklung der Nr. 11 1880
 - 2. Bedeutung der Nr. 11 .. 1881
 - 3. Geltungsbereich der Nr. 11 1882
 - 4. Verhältnis zu § 8b Abs. 5 KStG 1883
- II. Tatbestandsvoraussetzungen der Nr. 11**
 - 1. Nicht einlagefähige Vermögensvorteile 1884

	Anm.
2. Unmittelbare und mittelbare Zuwendungen	1886
3. Verwendung der nicht einlagefähigen Vorteile in Betrieben, deren Gewinn nach § 5a Abs. 1 ermittelt wird	1886a
4. Tatsächlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang	1886b
P. Abzugsverbot für Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO (Abs. 5 Satz 1 Nr. 12)	
I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 12	
1. Rechtsentwicklung der Nr. 12	1887
2. Bedeutung der Nr. 12	1888
3. Geltungsbereich der Nr. 12	1889
4. Vereinbarkeit mit dem Europarecht der Nr. 12	1889a
5. Verfahrensfragen der Nr. 12	1889b
II. Tatbestand und Rechtsfolge der Nr. 12	
1. Tatbestand	1889c
2. Rechtsfolge	1889d
Q. Abzugsverbot für Jahresbeiträge nach § 12 Abs. 2 Restrukturierungsfondsgesetz (Abs. 5 Satz 1 Nr. 13)	
I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 13	
1. Rechtsentwicklung der Nr. 13	1889e
2. Bedeutung der Nr. 13	1889f
3. Verfassungsmäßigkeit, Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften	1889g

	Anm.
II. Erläuterungen zu Nr. 13 und Rechtsfolgen	
R. Kein Abzugsverbot nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2–4 bei Gewinnabsicht (Abs. 5 Satz 2)	
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2	
1. Rechtsentwicklung des Abs. 5 Satz 2	1890
2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5 Satz 2	1891
3. Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 2	1893
4. Verhältnis des Abs. 5 Satz 2 zu anderen Vorschriften	1894
II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 5 Satz 2	
1. Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung	1896
2. In Nr. 2–4 bezeichnete Zwecke	1899
III. Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 2	
S. § 12 Nr. 1 bleibt unberührt (Abs. 5 Satz 3)	
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 3	
1. Rechtsentwicklung des Abs. 5 Satz 3	1911
2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5 Satz 3	1912
3. Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 3 und Verhältnis zu anderen Vorschriften	1914
II. Inhalt und Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 3	

Erläuterungen zu Abs. 5a:
Abzugsverbot für Aufwendungen für Wege
zwischen Wohnung und Betriebsstätte, für
Familienheimfahrten und Einführung einer
„Härtefallregelung“

**Erläuterungen zu Abs. 5b:
Abzugsverbot für Gewerbesteuer**

	Anm.		Anm.
<p>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5b</p> <p>I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich 1960</p> <p>II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Regelung</p> <p>1. Überblick über die Neuregelung 1961</p> <p>2. Fiskalische und wirtschaftliche Bedeutung . 1962</p> <p>3. Steuersystematische Bedeutung</p> <p>a) Gewerbesteueraufwand vor Einführung des Abs. 5b 1965</p> <p>b) Gewerbesteueraufwand nach Einführung des Abs. 5b 1966</p> <p>4. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5b 1969</p>		<p>III. Geltungsbereich des Abs. 5b</p> <p>1. Sachlicher Geltungsbereich 1975</p> <p>2. Persönlicher Geltungsbereich 1976</p> <p>IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften 1980</p> <p>V. Verfahrensfragen 1983</p>	
		<p>B. Tatbestand und Rechtsfolgen des Abs. 5b</p> <p>I. Voraussetzungen des Abs. 5b</p> <p>1. Gewerbesteuer</p> <p>a) Inländische Gewerbesteuer 1985</p> <p>b) Ausländische Gewerbesteuer 1986</p> <p>2. Nebenleistungen zur Gewerbesteuer 1990</p> <p>3. Sonstiger Aufwand im Zusammenhang mit der Gewerbesteuer ... 1991</p> <p>4. Erstattungen 1992</p> <p>II. Rechtsfolgen des Abs. 5b 1993</p>	

**Erläuterungen zu Abs. 6:
Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke**

	Anm.		Anm.
<p>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6</p> <p>I. Rechtsentwicklung des Abs. 6 2000</p> <p>II. Bedeutung des Abs. 6 2001</p> <p>III. Geltungsbereich des Abs. 6 2002</p> <p>IV. Verhältnis des Abs. 6 zu anderen Vorschriften 2004</p>		<p>B. Begriff der Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke</p> <p>I. Legaldefinition des Begriffs durch den Verweis auf § 10b Abs. 2. 2010</p> <p>II. Inhalt des Begriffs 2011</p>	
		<p>C. Rechtsfolge: Aufwendungen sind keine Betriebsausgaben 2015</p>	

**Erläuterungen zu Abs. 7:
Besondere Aufzeichnungspflichten**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7		I. Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7	2041
I. Rechtsentwicklung des Abs. 7	2035	II. Aufzeichnung einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben	2044
II. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Geltungsbereich des Abs. 7	2036	III. Korrektur von Fehlbuchungen	2052
III. Verhältnis zu anderen Vorschriften	2039	C. Rechtsfolgen bei Verstoß gegen die besonderen Aufzeichnungspflichten (Satz 2)	2055
B. Tatbestandsvoraussetzungen der besonderen Aufzeichnungspflichten für bestimmte Betriebsausgaben (Satz 1)			

**Erläuterungen zu Abs. 8:
Sonderbehandlung bestimmter
Erhaltungsaufwendungen**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 8		B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 8	
I. Rechtsentwicklung des Abs. 8	2100	I. Verweisung auf §§ 11a und 11b	2105
II. Bedeutung des Abs. 8	2101	II. Rechtsfolge	2106
III. Geltungsbereich des Abs. 8	2102		

**Erläuterungen zu Abs. 9:
Erstmalige Berufsausbildung/Erststudium**

	Anm.		Anm.
A. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 9		B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 9	2202
I. Bedeutung des Abs. 9	2200	C. Rechtsfolge	2204
II. Vereinbarkeit des Abs. 9 mit höherrangigem Recht	2201		

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 4

I. Grundinformation zu § 4

1

Die Vorschrift wurde durch das EStG 1934 (s. Anm. 2) in das EStG eingeführt. Sie behandelt in 10 Absätzen, allerdings nicht abschließend, wesentliche Fragen der Gewinnermittlung, die zT (zB hinsichtlich der Entnahmen und Einlagen, der Bilanzkorrekturen und der BA) auch für die Bilanzierung nach § 5 sowie für die Durchschnittssatzgewinnermittlungen nach § 5a und § 13a von Bedeutung sind. Ausdrücklich werden mit dem Betriebsvermögensvergleich nach Abs. 1 (s. Anm. 15 ff.) und der Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 (s. Anm. 500 ff.) zwei Gewinnermittlungsarten geregelt. In Abs. 2 finden sich die Vorschriften zur Bilanzänderung und Bilanzberichtigung (s. Anm. 350 ff.) und in Abs. 4 die Definition der Betriebsausgaben (s. Anm. 700). Daran schließen in Abs. 4a bis 8 Regelungen zu den Abzugsverboten an (s. Anm. 1030), die weitgehend auch für den Abzug von WK gelten (§ 9 Abs. 5).

§ 4 erweist sich damit als Grundlagenvorschrift für die estl. Gewinnermittlung, die auch für das KStG (s. § 8 KStG Anm. 6) und das GewStG (§ 7 Abs. 1 GewStG) von Bedeutung ist.

II. Rechtsentwicklung des § 4

2

Schrifttum: Siehe das Schrifttum zu Vor §§ 4–7; ferner: KANZLER, Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, FR 1998, 233; DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn, Diss. Bochum, Berlin 1999; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung Bd. II, 2. Aufl. Köln 2003; HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, Düsseldorf 2004; LEIS, Steueränderungen zum 1.1.2004 im Überblick, FR 2004, 53; SCHENKE, Das Koch-Steinbrück-Papier, das Haushaltsbegleitgesetz 2004 und die Grenzen der Änderungsbefugnis des Vermittlungsausschusses, FR 2004, 638; SCHNEIDER, Folgt die Tugend gewinnsteuerlicher Bemessungsgrundlagen den Zahlungsströmen?, StuW 2004, 293; WEBER-GRELLET, Grundfragen und Zukunft der Gewinnermittlung, DB 2010, 2298; HÜTTEMANN, Die Zukunft der Steuerbilanz, JbFfSt. 2011/2012, 11; BAUER, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, Diss. Hannover, Hamburg 2011.

Seit dem EStG 1934 regelt § 4 die Gewinnermittlung für Stpfl., die nicht unter § 5 fallen. Der Geltungsbereich der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 hat sich im Laufe der Zeit verengt, entsprechend der Erweiterung im Geltungsbereich des § 5 (s. Anm. 4). Dem BV-Vergleich des § 4 Abs. 1 gingen Vorschriften über einen eingeschränkten Bestandsvergleich voraus, dh. eine der Quellentheorie gemäße Einnahmenüberschussrechnung, die um bestimmte Bestandsveränderungen korrigiert wurde (dazu etwa KANZLER, FR 1998, 233 [234 ff.]; DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999, 29 ff.; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung Bd. II, 2003, 863, jeweils mwN).

Neue Reformvorschläge, die auf eine Loslösung vom Maßgeblichkeitsgrundsatz (HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 2004) oder auf eine Angleichung von Einnahmenüberschussrechnung und Bestandsvergleich (SCHNEIDER, StuW 2004, 293) abzielen, bewegen sich in diese Richtung, ohne allerdings an diese Rechtslage anzuknüpfen.

ESTG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. I 1920, 359): Für Land- und Forstwirte galt § 32 Abs. 1 und für Gewerbetreibende § 33 Abs. 1; wurden aber Bücher geführt, so war der danach ermittelte Gewinn maßgebend, § 32 Abs. 3 und § 33 Abs. 2.

ESTG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Für Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende und selbständig Berufstätige war nach § 12 Abs. 1 ein eingeschränkter Bestandsvergleich vorzunehmen, verbunden mit einer Einnahmenüberschussrechnung, bei der kraft ausdrücklicher Regelung Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden des AV außer Betracht blieben.

Für Stpfl., die Handelsbücher nach dem HGB zu führen verpflichtet waren oder freiwillig führten, war gem. § 13 der nach den GoB ermittelte Überschuss des BV maßgebend (s. § 5 Anm. 2).

ESTG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Mit dem Übergang zum vollen BV-Vergleich wurde in § 4 Abs. 1 erstmals ein eigenständiger stl. Gewinnbegriff geregelt, der allerdings die Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden ebenfalls nicht erfasste. Zur Begr. s. RStBl. 1935, 36 f.

Eine Einnahmenüberschussrechnung (ohne Bestandsvergleich) war im ESTG 1934 ebenso wie erstmals in § 12 Abs. 1 Satz 3 ESTG 1925 (s.o.) nur vorgesehen, wenn das BV keinen wesentlichen Schwankungen zu unterliegen pflegte; erst mit StNG 1954 wurde auf dieses Erfordernis in § 4 Abs. 3 verzichtet (s. Anm. 501).

Gesetz zur Änderung des ESTG v. 1.2.1938 (RGBl. I 1938, 99; RStBl. 1938, 97): Durch Art. I Ziff. 1 Buchst. a wurde die Vorschrift des § 5 Abs. 2 ESTG 1934 in den § 4 als Abs. 2 übernommen (s. Anm. 301).

StÄndG v. 24.6.1953 (BGBl. I 1953, 413; BStBl. I 1953, 192): In Abs. 4 wurden zwei Sätze eingefügt, die die Abziehbarkeit von BA beschränkten.

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): In den Abs. 1 und 3 wurde klarstellend die Bestimmung eingefügt, dass die Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung zu befolgen seien. Ferner wurde der Geltungsbereich des § 5 auf alle buchführungspflichtigen und freiwillig buchführenden Gewerbetreibenden ausgedehnt und dadurch derjenige des § 4 eingeschränkt (s. § 5 Anm. 2 und 5 f.). Schließlich wurde die Gewinnermittlung nach dem Überschuss der BE über die BA auch dann zugelassen, wenn das BV wesentlichen Schwankungen unterliegt; die Schwankungen wurden nicht mehr durch Zu- und Abschläge berücksichtigt (s. Anm. 501). Die Änderungen galten erstmals für Wj., die im VZ 1955 enden (Art. 2 Abs. 2 StNG v. 16.12.1954).

StÄndG v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514): In Abs. 4–6 wurde die Abziehbarkeit von BA erneut beschränkt.

StÄndG v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): Abs. 3 Satz 2 wurde eingefügt. Danach sind durchlaufende Posten bei der Einnahmenüberschussrechnung nicht mehr zu berücksichtigen.

Finanzgerichtsordnung v. 6.10.1965 (BGBl. I 1965, 1477; BStBl. I 1965, 564): Durch § 168 der FGO wurden in § 4 Abs. 2 Satz 2 die Worte „im Rechtsmittelverfahren mit Zustimmung der Rechtsmittelbehörde“ gestrichen, und zwar mW ab 1.1.1966 (§ 184 Abs. 1 FGO).

StÄndG v. 23.12.1966 (BGBl. I 1966, 702; BStBl. I 1967, 2): In Abs. 5 Satz 3 und in Abs. 6 Satz 1 wurden die Worte „Sätze 1 und 2“ eingefügt (Beschränkung

des Abzugs von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten bei doppeltem Haushalt); s. Anm. 1450 ff.

StÄndG v. 15.8.1969 (BGBl. I 1969, 1182; BStBl. I 1969, 471): Im Zug der kstl. Neuregelung der Organschaft wurde Abs. 7 angefügt; Ausgleichszahlungen (Zahlungen auf Dividendengarantien) sind danach keine BA des Organträgers (s. Anm. 1800 ff.). Dementsprechend wurden in Abs. 1 Satz 4 und in Abs. 3 Satz 1 die Verweisungen auf „Absätze 4 bis 6“ geändert in „Absätze 4 bis 7“.

Zweites StÄndG 1971 v. 10.8.1971 (BGBl. I 1971, 1266; BStBl. I 1971, 373): Zur Einf. der sog. Bodengewinnbesteuerung wurde Abs. 1 Satz 5 gestrichen. In diesem Zusammenhang wurden in Abs. 3 die Sätze 4 und 5 eingefügt (s. Anm. 501). Die Regelungen waren erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.1970, für Land- und Forstwirte nach dem 30.6.1970 endeten (s. § 52 Abs. 6 idF des 2. StÄndG 1971).

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Neufassung der Vorschriften über nichtabziehbare BA in Abs. 5 unter Streichung des früheren Abs. 7. Insbesondere wurden das Abzugsverbot für Geschenke erweitert (Abs. 5 Nr. 1), ein Abzugsverbot für nicht nachgewiesene Bewirtungskosten eingeführt (Abs. 5 Nr. 2) und der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen begrenzt (Abs. 5 Nr. 5).

KStRG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): In Abs. 5 Nr. 8 redaktionelle Anpassung der Verweisung auf die Vorschriften des KStG.

Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft v. 25.6.1980 (BGBl. I 1980, 732; BStBl. I 1980, 400): In Abs. 1 wurden Satz 3 (keine Entnahme bei Wechsel der Gewinnermittlungsart) und Satz 4 (Entnahmeregelung für Nutzungsänderungen) eingefügt.

Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1577; BStBl. I 1984, 7): Einfügung eines neuen Abs. 6, wonach Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke iSd. § 10b Abs. 2 keine BA sind. Der bisherige Abs. 6 (Aufzeichnungspflichten) wurde zu Abs. 7.

Gesetz zur Änderung des EStG und des KStG v. 25.7.1984 (BGBl. I 1984, 1006; BStBl. I 1984, 401): In Abs. 5 Satz 1 wurde eine neue Nr. 8 eingefügt, wonach Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder sowie Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen aus einem berufsgerichtlichen Verfahren nichtabziehbare BA sind.

StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Die 1975 eingeführte Kennzeichnungspflicht bei betrieblichen Geschenken bis 50 DM wurde erstmals für Wj., die nach dem 31.12.1985 endeten, aufgehoben (Abs. 5 Nr. 1 Satz 2).

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Verschiedene Änderungen zu den nichtabziehbaren Aufwendungen des Abs. 5: So wurde die Nr. 2 (Bewirtungskosten nur zu 80 % abziehbar) und Nr. 5 (Verpflegungsmehraufwand nur zu 140 % der höchsten Tagegeldbeträge des BRKG abziehbar) neu gefasst; ferner wurde Nr. 8a (Hinterziehungszinsen nicht abziehbar) eingefügt.

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): In Abs. 5 Nr. 1 (Aufwendungen für Geschenke) wurde die Freigrenze für Geschenke von 50 DM auf 75 DM angehoben und Abs. 8 angefügt, der klarstellend die Verteilung von Erhaltungsaufwand für betriebliche Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen sowie Baudenkmalen zulässt.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Ergänzung des Abs. 5 Nr. 8 (Abzugsverbot für Geldbußen usw.) um einen neuen Satz 4; danach gilt das bisher uneingeschränkte Abzugsverbot für Geldbußen nicht mehr, soweit der wirtschaftliche Vorteil aus dem Gesetzesverstoß mit der Geldbuße ohne Berücksichtigung der stl. Belastung abgeschöpft worden ist. Damit sollte dem Beschl. des BVerfG v. 23.1.1990 (1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BStBl. II 1990, 483) Rechnung getragen werden (BTDrucks. 12/1108, 52).

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Zahlreiche Änderungen und Ergänzungen in Abs. 5 und eine dadurch bedingte Neufassung des Abs. 7 Satz 1 zur Aufzeichnungspflicht der BA.

Im Einzelnen: Neuregelung des Abzugs von Verpflegungsmehraufwendungen durch feste Pauscheträge (Abs. 5 Nr. 5), der Berechnung der nichtabziehbaren Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte sowie für Familienheimfahrten (Abs. 5 Nr. 6). Beschränkung des Abzugs von Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung auf zwei Jahre (Abs. 5 Nr. 6a). Abzugsverbot für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (Abs. 5 Nr. 6b). Abzugsverbot für Schmiergeldzahlungen, die strafrechtl. verfolgt worden sind (Abs. 5 Nr. 10).

JStErgG 1996 v. 18.12.1995 (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786): Wiederum mehrere Änderungen und Ergänzungen in Abs. 5, durch Einbeziehung von Auswärtstätigkeiten zur Nachtzeit in die Regelung der Verpflegungsmehraufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2); anteilige Einbeziehung des An- und Rückreisetas bei mehrtägigen Auslandstätigkeiten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 4); redaktionelle Änderungen in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 und 6a.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Rücknahme der Regelung zur Verpflegungspauschale bei Abwesenheitsdauer von zehn Stunden durch JStG 1996, so dass die Pauschale von 10 DM bereits bei Auswärtstätigkeit mit Abwesenheitsdauer von acht Stunden gewährt wird (Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2).

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Umfangreiche und einschneidende Neuregelungen zur Bilanzänderung, zum Schuldzinsenabzug, zum Abzugsverbot für Vorteilszuwendungen (Bestechungsaufwendungen) und zur Aufzeichnungspflicht für Verpflegungsmehraufwendungen.

► *Abs. 2 Satz 2* sieht ein absolutes Bilanzänderungsverbot ab VZ 1999 mit Rückwirkung für vorangegangene VZ (§ 52 Abs. 9) vor (s. Anm. 359).

► *Abs. 4a* regelte unter vier Nummern und einer entsprechenden Verweisung auf § 9 Abs. 5 ein Abzugsverbot für Schuldzinsen zur Beseitigung von Missbräuchen im Zusammenhang mit der Führung sog. Zweikontenmodelle, die der Große Senat des BFH für zulässig gehalten hatte (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193); die alsbald wieder geänderte Vorschrift stellte bei Sollsalden gemischter Konten auf die jeweilige Veranlassung der Kreditaufnahme bzw. des einzelnen Überziehungsvorgangs ab (zum Wortlaut s. Anm. 1033).

► *Abs. 5 Satz 1 Nr. 10* macht das Abzugsverbot für Vorteilszuwendungen (Bestechungsgelder) nicht mehr von einer rechtskräftigen Verurteilung eines der Beteiligten oder Verhängung einer Geldbuße abhängig, sondern begnügt sich mit dem Vorliegen einer rechtswidrigen Tat, so dass es weder auf ein Verschulden des Zuwendenden noch auf die Stellung eines Strafantrags ankommt.

► *Abs. 7* sieht einen Verzicht auf die gesonderte Aufzeichnungspflicht für Verpflegungsmehraufwendungen vor.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Lockerung des durch StEntlG 1999/2000/2002 gerade erst eingeführten Bilanzänderungsverbots in Abs. 2 Satz 2 und Neuregelung des Schuldzinsenabzugs nach Abs. 4a.

Eine Bilanzänderung ist danach auch rückwirkend nur zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung steht und soweit die Auswirkung dieser Bilanzberichtigung auf den Gewinn reicht (s. Anm. 461 ff.). Auf die Kritik an der Neuregelung des Schuldzinsenabzugs werden das Abzugsverbot auf die Schuldzinsen beschränkt, die durch sog. Überentnahmen veranlasst sind, und die Verweisung auf § 9 Abs. 5 gestrichen.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Die DM-Beträge in Abs. 4a Satz 5 (Bagatellklausel) und in Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (Freigrenze für Geschenkaufwendungen), Nr. 5 Buchst. a–c (Verpflegungsmehraufwendungen) sowie Nr. 6b Satz 3 (Höchstbetrag für Arbeitszimmeraufwendungen) werden auf Euro-Beträge umgestellt und dabei nach oben aufgerundet oder zum Teil auch mehr als 1 € angehoben (Abs. 4a und Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b).

Ges. zur Einf. einer Entfernungspauschale v. 21.12.2000 (BGBl. I 2000, 1918; BStBl. I 2001, 36): Durch Neufassung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 werden die Abzugsbeschränkung für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte an die Neuregelung zur Entfernungspauschale durch Verweisung auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 Satz 1-6 und Abs. 2 angepasst (Art. 1) und durch Änderung des StEuglG die Pauschalen von 0,70 DM und 0,80 DM auf 0,36 € und 0,40 € umgestellt (Art. 2).

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Änderungen in Abs. 4a (begrenzter Schuldzinsenabzug) und Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 (Aufrundung der Auslandstagegelder für Verpflegungsmehraufwendungen). In Abs. 4a werden Satz 3, die Regelung zur sog. Quartalskorrektur, gestrichen und dem neuen Satz 3 ein neuer Halbs. angefügt, wonach bei der Ermittlung der Überentnahme vom Gewinn ohne Berücksichtigung der nichtabziehbaren Schuldzinsen auszugehen ist. Nach § 52 Abs. 11 nF bleiben Über- und Unterentnahmen der Wj. vor dem 1.1.1999 unberücksichtigt.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Aufhebung des Abzugsverbots für Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung nach zwei Jahren durch ersatzlose Streichung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a ab VZ 2003 (§ 52 Abs. 12). Damit wurde der Entsch. des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit des Abzugsverbots für beiderseits erwerbstätige Ehegatten Rechnung getragen (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534).

ProtErklG v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14): Anfügung einer neuen Nr. 11 an die Abzugsverbote des Abs. 5 Satz 1 zur Abwehr missbräuchlicher Gestaltungen bei Tonnagebesteuerung in verflochtenen Unternehmen (s. § 5a Anm. 2).

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120; ber. 13.1.2004, BGBl. I 2004, 69): Minderung der Höchstbeträge für abziehbare Geschenk- und Bewirtungsaufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2) in Vollzug des sog. Koch/Steinbrück-Papiers (s. LEIS, FR 2004, 53; SCHENKE, FR 2004, 638).

Ges. zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006 (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353): In Abs. 1 Satz 3 und 4 (jetzt Satz 5 und 6) wurde die Verweisung auf Abs. 3 gestrichen (s. Anm. 250 ff. und 537),

Abs. 3 Satz 4 neu gefasst (s. Anm. 628 ff.) und Abs. 3 Satz 5 geändert (s. Anm. 501).

StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Zur Einf. des sog. Werkstorprinzips bei der Entfernungspauschale wurden Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 aufgehoben und Abs. 5a eingeführt (BTDrucks. 16/1545, 8); ferner wurde der Abzug von Arbeitszimmeraufwendungen durch Änderung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Sätze 2 und 3 auf die Fälle eingeschränkt, in denen das häusliche Arbeitszimmer Tätigkeitsmittelpunkt des Stpfl. ist (s. Anm. 1495, 1565 ff.).

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Klarstellende (BTDrucks. 16/2710, 28) Einführung eines allgemeinen Entstrickungs- und korrespondierenden Verstrickungstatbestands in Abs. 1 Sätze 3, 4 und 7 (s. Anm. 206 ff. und 280 ff.).

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 2 Satz 1 wurde ein Halbs. angefügt, der die Berichtigung einer Bilanz verbietet, wenn sie einer nicht mehr änderbaren StFestsetzung zugrunde liegt (s. Anm. 354); Abs. 5 Satz 1 wurde um eine neue Nr. 12 ergänzt (Abzugsverbot für Zuschläge bei Verletzung von Dokumentationspflichten).

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Abs. 5b (Abzugsverbot für GewSt) wurde neu eingefügt.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Der Sofortabzug von gWG (§ 6 Abs. 2) und die Poolabschreibung (§ 6 Abs. 2a) sind auch bei der Einnahmenüberschussrechnung zu beachten (Ergänzung des Abs. 3 Satz 3).

Ges. zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale v. 20.4.2009 (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536): Aufgrund der Entsch. des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der gekürzten Entfernungspauschale (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BGBl. I 2008, 2888) wird die mit StÄndG 2007 (s.o.) geänderte Rechtslage durch Neufassung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 und Streichung des Abs. 5a wieder hergestellt.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Abs. 1 Satz 4 wurde als Regelbeispiel der Entstrickung iSd. Abs. 1 Satz 3 mit Rückwirkung ab VZ 2006 eingefügt (§ 52 Abs. 8b Satz 2 und 3).

Restrukturierungsgesetz v. 9.12.2010 (BGBl. I 2010, 1900): Die Abzugsverbote des Abs. 5 Satz 1 werden durch die Regelung der Nr. 13 für Jahresbeiträge zum Restrukturierungsfonds nach § 12 Abs. 2 RestrukturierungsfondsG ergänzt. Das RStruktG und das RStruktFG sind im Zuge der Bankenkrise eingeführt worden.

Best-HBeglG 2004 v. 5.4.2011 (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310): Die durch HBeglG 2004 eingeführten Regelungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 (s.o.) werden formell bestätigt, nachdem das BVerfG einige Regelungen des HBeglG 2004 wegen Verletzung der Kompetenzgrenzen des Vermittlungsausschusses für formell verfassungswidrig erklärt hat (BVerfG v. 8.12.2009 – 2 BvR 758/07, BVerfGE 125, 104).

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Das Abzugsverbot für Erstausbildungskosten (Abs. 9) wurde als Reaktion auf die Urteile des BFH v. 28.7.2011 (VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557 und VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561) mW ab VZ 2004 eingeführt (§ 52 Abs. 12 Satz 11).

UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Die Regelungen zum BA-Abzug der stl. Reisekosten wurden gestrafft und auf Verweisungen in den WK-Bereich reduziert.

In Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 wurde die Regelung zur stl. Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen gestrichen; stattdessen wird auf die Neuregelung des Abzugs von Verpflegungsmehraufwendungen in § 9 Abs. 4a verwiesen. Die Verweisungen auf die Regelung zum Ansatz betrieblicher Fahrtkosten in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 wurden in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Sätze 2 und 3 angepasst. Mit dem neuen Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a wurde geregelt, dass Mehraufwendungen für eine betrieblich veranlasste doppelte Haushaltsführung und betrieblich veranlasste Übernachtungskosten nicht abziehbar sind, soweit sie die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 bis 4 und Nr. 5a abziehbaren Beträge übersteigen.

AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 erfasst auch die stl. Förderung von Elektrofahrzeugen. Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 erfährt eine rein redaktionelle Änderung.

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Der Bezug auf § 18 KStG in Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 wird gestrichen.

ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58): Der Gesetzgeber führt das gesetzliche Tatbestandsmerkmal der Erstausbildung ein. Für die weitere Konkretisierung des Tatbestandsmerkmals verweist die Vorschrift auf die Regelungen zum WKAbzug (§ 9 Abs. 6 Sätze 2 ff.).

III. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Vereinbarkeit des § 4 mit dem Gemeinschaftsrecht

3

Schrifttum: KRAFT, Steuergerechtigkeit und Gewinnermittlung – Eine vergleichende Analyse des deutschen und US-amerikanischen Steuerrechts, Wiesbaden 1991; GASSNER, Ist das Bilanzsteuerrecht verfassungskonform, in GASSNER/LECHNER, Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht, Wien 1991, 9; GÖTH, Gewinnermittlungsarten und Gesetzmäßigkeitsprinzip, in GASSNER/LECHNER, Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht, Wien 1991, 131; RIEF, Gewinnermittlung und Gleichheitsgrundsatz, in GASSNER/LECHNER, Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht, Wien 1991, 101; SCHÖN, Die Steuerbilanz zwischen Handelsrecht und Grundgesetz, StuW 1995, 366; SOBOTTA, Die steuerrechtliche Behandlung von Schmiergeldern im Licht des europäischen Gemeinschaftsrechts, EuZW 1997, 305; SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung, DSjG 23 (2000), 67; ARNOLD, Die Zukunft des Verhältnisses von Handelsbilanz und steuerlicher Gewinnermittlung, StuW 2005, 148; RAUPACH, „Trutzburg“ Deutschland – Sicherung der nationalen Steuergrenzen, JbFfStR 2005/2006, 432; SCHLOTTER, Verfassungsrechtliche Grenzen bei der Ausgestaltung des Steuerbilanzrechts, FR 2007, 951; SIEGEL, Leistungsfähigkeitsprinzip und steuerliche Gewinnermittlung, in Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (Schriften zur Rechnungslegung 9), Berlin 2008, 301; DITZ, Aufgabe der finalen Entnahmetheorie – Analyse des BFH-Urteils vom 17.7.2008 und seiner Konsequenzen, IStR 2009, 115; SCHENKE/MOHR, Auswirkungen des europäischen Gemeinschaftsrechts auf das deutsche Steuerrecht, DSZ 2009, 439; PRINZ, Der bilanzielle Betriebsvermögensvergleich als Grundform leistungsfähigkeitsentsprechender Gewinnermittlung, FR 2010, 917; BAUER, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, Diss. Hannover, Hamburg 2011; TRINKS/TRINKS, Die vereinfachte Gewinnermittlung in den USA und Deutschland, IStR 2012, 201; LANG/EILFORT (Hrsg.), Strukturreform der deutschen Einkommensteuer, München 2006; P. KIRCHHOFF, Bundessteuergesetzbuch, Heidelberg 2011; DILLER/KITTL, Der Zwölf-Punkte-Plan zur Modernisierung und Vereinfachung des Unternehmensteuerrechts; StuB 2012, 270.

Siehe auch das Schrifttum zu Vor §§ 4–7 vor Anm. 31.

Bedeutung hat § 4 vor allem als zentrale Vorschrift für die Gewinnermittlung. Als solche regelt er zwei der vier estl. Gewinnermittlungsarten: den BV-Vergleich für Nichtgewerbetreibende (Abs. 1) und die Einnahmenüberschussrechnung für nichtbuchführende Stpfl. (Abs. 3). Mit Ausnahme des Abs. 3 gelten die Vorschriften des § 4 auch für den BV-Vergleich nach § 5 (s. § 5 Abs. 6). Darüber hinaus enthält die Vorschrift Regelungen zu den grundlegenden Begriffen der Gewinnermittlung, wie Betrieb, BV (s. Vor §§ 4–7 Anm. 84 ff.), BA (s. Anm. 700 ff.), Einlagen und Entnahmen (s. Anm. 136 ff.), Bilanz, Bilanzänderung und -berichtigung (s. Anm. 350 ff.).

Die Verfassungsmäßigkeit des § 4 als Ganzes steht außer Frage. Einzelne Regelungen bzw. Rechtsfolgen sind jedoch verfassungswidrig, zumindest jedoch verfassungsrechtl. zweifelhaft oder nur durch verfassungskonforme Auslegung und Anwendung zu halten. So im Hinblick auf den Gleichheitssatz das Bilanzänderungsverbot bei fehlendem Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung (s. Anm. 357 ff.) und die eingeschränkte Möglichkeit der Bildung gewillkürten BV (s. Anm. 537), der Vornahme von Teilwertabschreibungen (s. Anm. 536) oder der Inanspruchnahme verschiedener an die Bilanzierung gebundener StVergünstigungen (s. Anm. 538) bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3. Der BA-Abzug und die entsprechenden Abzugsverbote nach Abs. 4 und 5 sind grds. verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (s. Anm. 703 aE und 1103). Zu den entsprechenden Einzelregelungen s.u.

Zur Bedeutung der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach Abs. 1 s. Anm. 15 und durch Einnahmenüberschussrechnung s. Anm. 506; zur Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Gewinnermittlungsvielfalt s. Vor §§ 4–7 Anm. 31–35. Zur Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Einf. der Entstrickungsregelung in Abs. 1 Satz 3 s. Anm. 209 und der der Regelungen des Abs. 1 Sätze 5 und 6 (keine Entnahme bei Übergang zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen oder bei Nutzungsänderung) s. Anm. 252.

Zur Verfassungswidrigkeit einzelner Regelungen des Schuldzinsenabzugs in Abs. 4a s. Anm. 1037, zur Verfassungsmäßigkeit der Abzugsverbote für Geschenke, Bewirtungsaufwendungen und Gästehäuser s. Anm. 1151, 1202 und 1251 jeweils aE; zu Verfassungsfragen des Abzugsverbots für Arbeitszimmeraufwendungen s. Anm. 1495; zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für unangemessene Betriebsausgaben s. Anm. 1601, Geldbußen s. Anm. 1706 und Hinterziehungszinsen s. Anm. 1752; zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Bestechungs- und Schmiergelder s. Anm. 1846, des Abzugsverbots für Jahresbeiträge nach § 12 Abs. 2 RStruktG s. Anm. 1889g und des Abzugsverbots für die GewSt s. Anm. 1969.

Gemeinschaftsrechtlich sind die Regelungen zur Gewinnermittlung nach Abs. 1 und 3 sowie zu den BA und den Abzugsverboten bislang grds. nicht beanstandet worden. Gegen einzelne Regelungen wurden im Schrifttum jedoch europarechtl. Bedenken geäußert. So zu den durch das SEStEG v. 7.12.2006 (s. Anm. 2) eingeführten Entstrickungsregelungen, s. Anm. 171 f., 206 ff., 210 f. und 236 ff.; zum Abzugsverbot für Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO s. Anm. 1889a; zur gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung (EGV Art 5) des Abzugsverbots für Schmiergeldzahlungen s. SOBOTTA, EuZW 1997, 305. Wegen des Verhältnisses der Gewinnermittlung nach § 5 zum Europarecht s. § 5 Anm. 20.

4–5 Einstweilen frei.

IV. Geltungsbereich des § 4**1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich des § 4**

6

Der sachliche Geltungsbereich erfasst alle Einkünfte mit Gewinnermittlung. Für die übrigen Einkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 (sog. Überschusseinkünfte) gelten die §§ 8–9a (§ 9b gilt für alle Einkunftsarten) sowie das Zu- und Abflussprinzip des § 11 (s. aber Anm. 530 und § 11 Anm. 4). Soweit gewerbliche Einkünfte nicht der Gewinnermittlung nach § 5 unterliegen sowie hinsichtlich der Regelungen zur Bilanzkorrektur und zu den BA gilt die Vorschrift nach § 8 KStG auch für die KSt (s. § 8 KStG Anm. 6) und die GewSt (§ 7 Abs. 1 GewStG).

[Anschluss S. E 35]

Zur Anwendung des § 4 im Beitrittsgebiet s. Anm. 8 und bei Auslandsbeziehungen s. Anm. 9; zu Besonderheiten im sachlichen Geltungsbereich des Abs. 1 s. Vor §§ 4–7 Anm. 8 betr. Anwendung auf Einkünfte nach §§ 17, 23 Abs. 3, 24 Nr. 2 und § 21 UmwStG, des Abs. 2 s. Anm. 363 und des Abs. 3 s. Anm. 512.

Persönlicher Geltungsbereich des § 4: Die Vorschrift gilt für unbeschr. und beschr. Stpfl., die Gewinneinkünfte beziehen.

Zu Einschränkungen des persönlichen Geltungsbereichs des Abs. 1 (BV-Vergleich) s. Vor §§ 4–7 Anm. 4 ff. und § 5 Anm. 8 aE, des Abs. 2 (Bilanzänderung und -berichtigung) s. Anm. 363 und des Abs. 3 (Einnahmenüberschussrechnung) s. Anm. 512.

2. Anwendung des § 4 im Beitrittsgebiet

7

Schrifttum: ANDERS, Die Ertragsteuern im Einigungsvertrag, Stbg 1991, 31; FÖRG, Ausgewählte Probleme der Einkommensbesteuerung 1990 in den neuen Bundesländern, FR 1991, 710; KLÄHN, Ausweis der Akkumulationsrücklage § 3 Abs 2 StÄndG im Rechnungswesen und deren Berücksichtigung bei der Gewerbesteuer, DStZ 1992, 109; APITZ, Probleme des fortgeltenden Rechts im Beitrittsgebiet für die Veranlagungszeiträume 1990/1991, StBp. 1993, 97; PLATH, Steuerliche Behandlung der in der DDR im ersten Halbjahr 1990 in Kapitalgesellschaften umgewandelten volkseigenen Kombinate, Betriebe und Einrichtungen, DB 1993, 125.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 12.7.1990, BStBl. I 1990, 333, betr. Arbeitshinweise für die Besteuerung in der DDR; BMF v. 17.6.1991, BStBl. I 1991, 598, betr. stl. Gewinnermittlung für das 1. Halbjahr 1990 im Beitrittsgebiet.

Die Übernahme der Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4–7 im Beitrittsgebiet erfolgte in zwei Stufen zu den Stichtagen am 1.7.1990 und am 1.1.1991.

Anwendung des § 4 ab 1.1.1991: Nach dem EinigungsvertragsG v. 23.9.1990 (BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 654, iVm. Anl. I Kap. IV Sachgebiet B Abschn. II Nr. 14 des Einigungsvertrags v. 31.8.1990, BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 657) gilt das EStG und damit auch § 4 ab 1.1.1991 insgesamt auch in dem in Art. 3 des Einigungsvertrags genannten Gebiet, dem sog. Beitrittsgebiet. Nach Art. 3 des Einigungsvertrags v. 31.8.1990 (BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 657) tritt das GG mit dem Wirksamwerden des Beitritts in den Ländern Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen sowie in dem Teil des Landes Berlin, in dem es bisher nicht galt (dh. Ost-Berlin), in Kraft.

Rechtslage bis zum 31.12.1990: Bereits vor Inkrafttreten des EStG sprach die stl. Gewinnermittlung im Beitrittsgebiet im Wesentlichen den in der Bundesrepublik Deutschland geltenden Gewinnermittlungsvorschriften, die durch StAnpG-DDR mW vom 1.7.1990 eingeführt wurden. Bis zum 30.6.1990 galt altes Recht der DDR, das wiederum auf dem EStG 1934 und 1938 beruhte (s. Anm. 2). Zum Übergang von der Gewinnermittlung nach DDR-Vorschriften zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3 s. Vor §§ 4–7 Anm. 80.

V. Anwendung des § 4 auf Auslandsbeziehungen

Schrifttum: FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, Kommentar zum Außensteuerrecht, Köln (Loseblatt); RAUPACH, Die Frage der Zurechnung im Steuerrecht als Problem der Tatbestandsverwirklichung, in BUDDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Beisse, Düsseldorf 1997, 403; WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, Köln 2006; WASSERMEYER, Handbuch des Außensteuerrechts

2009, München 2009; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, Köln, 3. Aufl. 2011; BERNÜTZ/KÜPPERS, Bilanzierungspflicht der deutschen Betriebsstätte einer britischen Limited Liability Partnership?, ISTR 2011, 587; HALLERBACH, Besondere Bilanzierungsfragen bei Freiberuflern, in PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, Herne 2012; KAHLE, Internationale Bezüge der steuerlichen Gewinnermittlung, in PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, Herne 2012.

8 1. Gewinnermittlung bei Auslandseinkünften unbeschränkt Steuerpflichtiger

Abs. 1 und 3 sowie die übrigen Regelungen des § 4 (zur Bilanzberichtigung und -änderung, zu den BA und den Abzugsverboten) gelten auch bei Auslandsbeziehungen. Dabei ist die Anwendung der Gewinnermittlungsvorschriften des § 4 auf die Auslandseinkünfte unbeschr. Stpfl. von der Geltung für Inlandseinkünfte beschr. Stpfl. und ihrer Bedeutung für das Außensteuerrecht und die DBA zu unterscheiden.

Auslandseinkünfte unbeschr. Stpfl. unterliegen nach dem sog. Welteinkommensprinzip (s. § 1 Anm. 2) der deutschen Besteuerung, soweit sie nicht nach einem DBA befreit sind.

Für betriebliche Einkünfte gelten die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG, so dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 5 zu ermitteln sind, wenn Buchführungspflicht nach § 140 AO besteht (s. § 5 Anm. 12); die Verweisung des § 5 Abs. 1 auf die handelsrechtl. GoB ist eine Verweisung auf deutsches Handelsrecht (BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57). Im Übrigen ist der Gewinn, vor allem bei land- und forstwirtschaftlichen oder freiberuflichen Auslandseinkünften, durch Bestandsvergleich nach Abs. 1 oder Einnahmehüberschussrechnung nach Abs. 3 zu ermitteln (s. § 13 Anm. 7 und § 18 Anm. 8 f.). In- und ausländ. betriebliche Einkünfte können einheitlich ermittelt werden; eine gesonderte Ermittlung ausländ. Gewinne ist allerdings zur Anrechnung ausländ. Steuern erforderlich (s. § 5 Anm. 12).

Gewinnermittlung ausländischer Betriebsstätten nach Abs. 1 oder 3: Sind unbeschr. stpfl. Personen an einer ausländ. PersGes. beteiligt, die im Inland weder eine Betriebsstätte unterhält noch einen ständigen Vertreter bestellt hat, so ist der Gewinn der PersGes. nach Abs. 1 zu ermitteln, es sei denn, das Wahlrecht auf Einnahmehüberschussrechnung wäre ausgeübt worden. Die Gewinnermittlung erfolgt, soweit sie für Zwecke der deutschen Besteuerung (zB Progressionsvorbehalt) von Bedeutung ist (s. auch § 5 Anm. 12).

StRSpr.: BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57; v. 22.5.1991 – I R 32/90, BStBl. II 1992, 94; v. 16.2.1996 – I R 46/95, BStBl. II 1996, 588; v. 16.2.1996 – I R 43/95, BStBl. II 1997, 128; v. 18.2.1997 – IV B 31/96, BFH/NV 1997, 478, betr. Betriebsstätte in Bolivien mit Gewinnermittlung nach Abs. 3. Auch wenn der ausländ. Staat für die ausländ. Betriebsstätte eine Buchführung nach seinen handelsrechtl. und strechtl. Vorschriften fordert, müssen zwar die Ergebnisse dieser ausländ. Buchführung in die Buchführung des deutschen Stammhauses übernommen werden; gleichwohl bleibt es bei der Maßgeblichkeit des deutschen Steuerrechts, weil § 146 Abs. 2 Satz 4 AO keine materiell-rechtl. Regelungen beinhaltet, durch die die allgemeinen innerstaatlichen Gewinnermittlungsvorschriften verdrängt würden (so BFH v. 16.2.1996 – I R 43/95, BStBl. II 1997, 128). Zur Betriebsstättengewinnermittlung ausführl. WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2006, S. 12 f., 31 ff. Zur Gewinnermittlung international tätiger Kanzleien s. HALLERBACH in PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, Herne 2012 Rn. 2411 ff. mwN.

Behandlung von Fremdwährungsgewinnen und -verlusten: Wird die nach Abs. 1 erforderliche Bilanz in ausländ. Währung aufgestellt, so ist das Ergebnis in DM/€ umzurechnen, wobei nur ein solches Umrechnungsverfahren gewählt werden darf, das im Einzelfall nicht zu einem Verstoß gegen die deutschen GoB führt (BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57).

Bei der Umrechnung der Geschäftsvorfälle in €/DM müssen wechselkursbedingte Wertverluste oder Wertsteigerungen berücksichtigt werden (BFH v. 16.12.2008 – I B 44/08, BFH/NV 2009, 940, mwN). Währungsgewinne und -verluste, die im Zusammenhang mit der Ausschüttung stbefreiter Dividenden einer ausländ. KapGes. (hier: DBA-Indien 1959/1984) entstehen, sind den ausländ. Dividenden nur dann zuzurechnen, wenn sie im Zeitpunkt der Dividendenvereinnahmung anfallen. Dies ist bei Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 der Zeitpunkt des Einnahmezufusses und bei Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich nach Abs. 1 der Zeitpunkt der Forderungsentstehung. Währungskursgewinne und -verluste, die erst im Anschluss hieran eintreten, sind nicht auf die Erzielung stfreier ausländ. Einnahmen, sondern auf die nicht stbefreite Verwertung der Dividendenforderung zurückzuführen (BFH v. 7.11.2001 – I R 3/01, BStBl. II 2002, 865, mwN).

Die Gewinnermittlung ausländischer Personengesellschaften erfolgt nach Abs. 1 oder 3, es sei denn, die PersGes. hätte eine HBil. deutschen Rechts erstellt (s. auch § 5 Anm. 12 mwN).

2. Hinzurechnungsbesteuerung (Ausschüttungsfiktion nach § 10 AStG)

9

Niedrig besteuerte Einkünfte unbeschr. stpfl. inländ. Gesellschafter einer ausländ. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. KStG (§§ 7, 8 AStG) sind mit dem nach Maßgabe der § 11, 12 AStG „anzusetzenden“ Hinzurechnungsbetrag grds. als Einkünfte aus Kapitalvermögen oder als betriebliche Einkünfte anzusetzen, wenn die Beteiligung an der ausländ. Gesellschaft zu einem inländ. BV gehört (§ 10 Abs. 2 Satz 2 AStG). Zu den Tatbestandsvoraussetzungen der Hinzurechnungs- oder Zugriffsbesteuerung und zur Anwendung auf beschr. stpfl. Einkünfte einer Zwischengesellschaft s. auch § 20 Anm. 114 mwN.

Gehören die Anteile nicht zu einem Betriebsvermögen, so hat der unbeschr. stpfl. Anteilseigner die Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 10 Abs. 2 Satz 1 AStG iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1) in zwei Stufen zu ermitteln: Zunächst sind die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Zwischeneinkünfte durch BV-Vergleich oder Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln; insoweit verweist § 10 Abs. 3 Satz 2 AStG auf § 4 Abs. 1 und § 5 und stellt die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 diesen beiden Gewinnermittlungsarten ausdrückl. gleich, weil für die ausländ. Zwischengesellschaft idR keine Buchführungspflicht nach deutschem Recht besteht (WASSERMAYER/SCHÖNFELD in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF, § 10 AStG Rn. 232); unabhängig davon, ob er Bücher führt und regelmäßig Abschlüsse macht, hat der Stpfl. ein freies Wahlrecht zwischen der Gewinnermittlung nach Abs. 1 und Abs. 3 (WASSERMAYER/SCHÖNFELD in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, § 10 AStG Rn. 246). Sodann ist der unter Berücksichtigung der Ausschüttungen nach § 11 AStG und des Aufstockungsbetrags nach § 12 Abs. 1 Satz 2 AStG anzusetzende Hinzurechnungsbetrag auf einer zweiten Stufe zur Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach Überschussgrundsätzen zu errechnen (RAUPACH, FS Beisse, 1997, 403 [430]; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 10.193; s. auch § 5 Anm. 12 aE).

Nach der Rspr. des BFH entfällt die Gewinnermittlung für eine nur eigenes Vermögen verwaltende Zwischengesellschaft, die ihre Einkünfte nach §§ 8, 9 zu ermitteln hat, wenn die an ihr Beteiligten die Beteiligung im PV halten (vgl. BFH v. 21.1.1998 – I R 3/96, BStBl. II 1998, 468; v. 19.5.1998 – I R 86/97, BStBl. II 1998, 715).

Gehören die Anteile zu einem Betriebsvermögen, so erhöht der Hinzurechnungsbetrag gem. § 10 Abs. 2 Satz AStG den nach EStG oder KStG ermittelten Gewinn des Betriebs für das Wj., das nach Ablauf des maßgebenden Wj. der ausländ. Gesellschaft endet. Der Gewinn der Zwischengesellschaft ist allerdings nur dann nach Abs. 1, Abs. 3 oder § 5 zu ermitteln, wenn die Zwischengesellschaft betriebliche Einkünfte erzielt, dh. nicht vermögensverwaltend tätig ist (s. etwa BFH v. 21.1.1998 – I R 3/96, BStBl. II 1998, 468); auch in diesem Fall ist der Hinzurechnungsbetrag aber nicht ohne Weiteres Bestandteil der Gewinnermittlung des inländ. Betriebs nach Abs. 1, Abs. 3 oder § 5 (keine Aktivierung auf dem Beteiligungskonto), sondern außerhalb der StBil. oder der Einnahmenüberschussrechnung bei der Ermittlung der Einkünfte als Korrekturposten zu berücksichtigen (s. etwa SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 10.197, mwN).

10 3. Gewinnermittlung und Doppelbesteuerungsabkommen

Das Abkommensrecht befasst sich nur mit der Vermeidung einer Doppelbesteuerung (s. etwa Art. 1 Abs. 1 DBA-Österreich). Nicht zum Regelungsgegenstand der DBA gehören grds. aber die Einkunftsermittlung (vgl. BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399, mwN) sowie die Zurechnung der Einkünfte (BFH v. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235, unter II.2 mwN) und die inländ. (subjektive oder objektive) StPfl. (BFH v. 21.5.1997 – I R 79/96, BFH/NV 1997, 760; v. 22.8.2007 – I R 46/02, BStBl. II 2008, 190, zu III.1.e mwN). Gleichwohl ist die Art der Einkunfts- und Gewinnermittlung für die Doppelbesteuerung von Bedeutung. Ist der Gewinn einer ausländ. Betriebsstätte nach Abs. 1 zu ermitteln, so wirken sich Währungsgewinne und -verluste stl. dort aber nicht im Inland aus, wo diese Gewinne uU freigestellt sind (s. BFH v. 16.2.1996 – I R 43/95, BStBl. II 1997, 128, mwN betr. DBA-Belgien).

Verweisen DBA (wie zB die DBA-Niederlande oder Spanien) nicht auf § 34c, sondern auf die tarifliche deutsche ESt, so ist für die Ermittlung der ausländ. Einkünfte und der darauf entfallenden deutschen ESt auf einen nachweislich in die Bemessungsgrundlage für die deutsche ESt eingegangenen Nettobetrag abzustellen; dieser Nettobetrag darf nicht durch Aufwand gemindert sein, der nur bei einer Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach Abs. 1, nicht aber bei Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 oder einer Überschussrechnung nach §§ 8, 9 berücksichtigungsfähig ist (BFH v. 16.3.1994 – I R 42/93, BStBl. II 1994, 799, betr. Teilwertabschreibung wegen Kursverlusten bei Darlehen). Erzielt ein Stpfl. aus seiner Tätigkeit im Inland sowohl stpfl. (Inlandstätigkeit und Ausl.stätigkeit ohne DBA-Freistellung) als auch stfreie (Ausl.stätigkeit mit DBA-Freistellung) Einnahmen, so sind nicht direkt zurechenbare Allg. Kosten seiner Tätigkeit nicht vollen Umfangs bei der Ermittlung der stpfl. Einkünfte als BA abziehbar (BFH v. 2.9.2009 – I R 32/09, BFH/NV 2010, 194).

4. Inlandseinkünfte beschränkt Steuerpflichtiger

11

Betriebliche Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 1–3 unterliegen den Gewinnermittlungsvorschriften des EStG.

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§§ 13, 49 Abs. 1 Nr. 1): Die Einkünfte als Eigentümer Pächter oder Verpächter, der die Betriebsaufgabe nicht erklärt hat, werden gem. § 49 Abs. 1 Nr. 1 nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 bzw. § 13a ermittelt (s. § 13 Anm. 7, § 49 Anm. 138). Dabei bestimmt sich die für die Gewinnermittlung nach Abs. 1 (oder § 13a) maßgebende Buchführungspflicht allein nach der Geschäftstätigkeit der inländischen Betriebsstätte (BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260 betr. § 13a). Beschränkt Stpfl., die nicht den Buchführungsgrenzen des § 141 AO oder den betrieblichen Tatbestandsvoraussetzungen des § 13a Abs. 1 Nr. 2–4 unterliegen, ermitteln ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3. Dies gilt auch für beschränkt estpfl. § 13a-Landwirte, die die Einnahmenüberschussrechnung nach § 13a Abs. 2 gewählt haben.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15, 17, 49 Abs. 1 Nr. 2): Bei bestehender Buchführungspflicht ist der Gewinn aus den in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a bis g aufgeführten gewerblichen Betätigungen nach § 5 zu ermitteln (zB BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140, betr. inländ. Zweigniederlassung [Betriebsstätte] einer ausländ. Bank); im Übrigen erfolgt die Gewinnermittlung nach Abs. 1 oder 3 (s. § 49 Anm. 241 mwN). Dabei wird die sog. direkte Methode bevorzugt, bei der die rechtl. unselbständige Betriebsstätte zu Besteuerungszwecken als selbständiger Gewerbebetrieb gesehen wird (s. § 49 Anm. 250, 252 mwN). Erst wenn bestimmt ist, was der Betriebsstätte zuzuordnen ist, kann der Gewinn ermittelt werden. Die Ergebniszuordnung nach der direkten oder (ausnahmsweise) der indirekten Methode ist daher Voraussetzung für die betriebsstättenbezogene Gewinnermittlung durch BV-Vergleich oder Einnahmenüberschussrechnung (s. § 49 Anm. 241).

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§§ 18, 49 Abs. 1 Nr. 3): Der Gewinn aus selbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist, oder für die im Inland eine feste Einrichtung oder eine Betriebsstätte unterhalten wird (s. § 18 Anm. 8 ff., § 49 Anm. 696) ist nach Abs. 3 zu ermitteln, da der Freiberufler keine Abschlüsse nach deutschen Recht aufstellt und auch keiner originären Buchführungspflicht unterliegt. Dies gilt auch für die im Inland freiberuflich tätige ausländische Sozietät (glA BERNITZ/KÜPPERS, IStR 2011, 587; OFD Hannover v. 15.4.2006 – S 2007-2-StO 241, FR 2006, 193 zu 3.4.1 betr. die englische Ltd.). Allerdings geht die FinVerw. davon aus, dass eine ausländische Buchführungspflicht auch eine Pflicht nach § 140 AO begründet, der Freiberufler im Inland nach dem Wortlaut des § 140 AO nicht unterliegt.

BMF v. 16.5.2011 – IV C 3 - S 2300/08/10014, 2011/0349521, BStBl. I 2011, 530 Rn. 6f. betr. gewerbliche Verpachtungseinkünfte; FG Münster v. 30.9.2010 – 10 V 1749/10 F, nv., juris, rkr. betr. Handel mit Edelmetallen; glA DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rn. 7; aA Hess. FG v. 29.10.2010 – 11 V 252/10, DStRE 2011, 267, rkr. und Hess. FG v. 15.11.2012 – 11 K 3175/09, EFG 2013, 503, nrkr. Rev. AZ BFH I R 3/13 beide betr. Handel mit Edelmetallen.

UE können beschränkt estpfl. Freiberufler und ausländische Sozietäten (zB eine LLP) ihre Gewinne aus der Tätigkeit im Inland nach Abs. 3 durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln, wenn sie keine Bücher führen und auch keine Abschlüsse machen, weil etwaige ausländische Abschlüsse keine Abschlüsse

nach deutschem Recht sind (glA HALLERBACH in PRINZ/KANZLER, NWB Praxis-
handbuch Bilanzsteuerrecht, Herne 2012, 439 f.).

12–14 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Gewinn

I. Betriebsvermögen und Betriebsvermögensvergleich (Abs. 1 Satz 1)

1. Gewinnbegriff des Abs. 1

Schrifttum: SIMON, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, Berlin, 3. Aufl. 1899; F. SCHMIDT, Die organische Tageswertbilanz, Leipzig, 3. Aufl. 1929; SCHMALENBACH, Dynamische Bilanz, Köln/Opladen, 11. Aufl. 1953; TOMFOHRDE, Die dynamische Bilanzauffassung und das Bilanzsteuerrecht, Düsseldorf 1959; MUTZE, Der Einfluss der dynamischen Bilanzauffassung auf die GoB und auf das Steuerwesen, FR 1960, 614; DÖLLERER, Statische oder dynamische Bilanz, BB 1968, 637; MATHIAK, Betriebseinnahmen und Zufluß, FR 1976, 157; BEISSE, Steuerliche Entwicklungstendenzen im Bilanzrecht, in Bericht über die Fachtagung des IdW, Düsseldorf 1979, 75; GROH, Zur Bilanztheorie des BFH, StJb. 1979/80, 121; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/1988; BEISSE, Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, StuW 1984, 1; MOXTER, Periodengerechte Gewinnermittlung und Bilanz im Rechtssinne, in KNOBBE-KEUK/KLEIN/MOXTER (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 447; GROH, Vor der dynamischen Wende im Bilanzsteuerrecht?, BB 1989, 1586; GROH, Verdeckte Einlagen unter dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, BB 1990, 379; WICHMANN, § 4 Abs. 1 als Gewinnermittlungsvorschrift, BB 1990, 1448; SCHULZE-OSTERLOH, Die Steuerbilanz als Tatbestandsmerkmal im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, DStJG 14 (1991), 123; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Köln, 9. Aufl. 1993; BORDEWIN, Keine Rückstellung für drohende Verluste in der Steuerbilanz, FR 1998, 226; KANZLER, Unsterbliche Drohverlustrückstellung im Einkommensteuerrecht, FR 1998, 421; WASSERMAYER, Mehrere Fremdvergleichsmaßstäbe im Steuerrecht?, StJb. 1998/99, 157; CLEMM, Steuerbilanz in der Krise?, in KIRCHHOF/JAKOB/BEERMANN (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, Festschrift für Klaus Offerhaus zum 65. Geburtstag, Köln 1999, 631; WOERNER, Adolf Moxter und die Bilanzrechtsprechung, BB 1999, 2199; KANZLER, Grundfragen der Besteuerung betrieblicher Veräußerungsgewinne, FR 2003, 1; PRINZ, Der bilanzielle Betriebsvermögensvergleich als Grundform leistungsfähigkeitsentsprechender Gewinnermittlung, FR 2010, 917; BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, Düsseldorf, 12. Aufl. 2012; BIRK, Steuerrecht, Heidelberg, 15. Aufl. 2012/13; LEINGÄRTNER, Die Besteuerung der Landwirte, München, 24. Aufl. 2013.

Siehe auch das Schrifttum zu Vor §§ 4–7 und vor Anm. 1.

15 a) Bedeutung des Betriebsvermögensvergleichs nach Abs. 1

Seit 1934 regelt Abs. 1 Satz 1 einen eigenständigen strechtl. Gewinnbegriff in Gestalt des BV-Vergleichs (s. Anm. 2). Der Gewinn beruht danach auf dem Vergleich zwischen dem BV am Schluss des Wj. und dem BV am Schluss des vorangegangenen Wj. (ggf. unter Hinzurechnung der Entnahmen und Abrechnung der Einlagen).

Abs. 1 Satz 1 als Grundlagenvorschrift: Schon aus der Gesetzesüberschrift „Gewinnbegriff im Allgemeinen“ folgt die grundlegende Bedeutung des BV-

Vergleichs nach Abs. 1 Satz 1 für alle anderen Gewinnermittlungsarten: Die Durchschnittssatzgewinnermittlung ist ein typisierter Bestandsvergleich und der Begriff des BV ist nicht nur für den BV-Vergleich nach § 5, sondern auch für die Einnahmenüberschussrechnung und Durchschnittssatzgewinnermittlung von Bedeutung. Abs. 1 Satz 1 wird daher mit einigem Recht als „Grundgesetz“ der stl. Gewinnermittlung bezeichnet (so GROH, BB 1990, 379). Dieser Charakter der Regelung rechtfertigt indessen nicht die unterschiedliche Behandlung der beiden Bestandsvergleiche (aA WICHMANN, BB 1990, 1448). Vielmehr haben sich diese, ungeachtet früherer Unterschiede, mit der Zeit aneinander angeglichen (Vor §§ 4–7 Anm. 24 mwN).

Verhältnis der beiden Betriebsvermögensvergleiche der §§ 4 und 5 zueinander: Das – eigentlich von statischen Gesichtspunkten geprägte – Grundschema des Bestandsvergleichs gilt daher auch für die Gewinnermittlung nach § 5, der auf § 4 Abs. 1 Satz 1 verweist, für den Ansatz des BV aber zugleich auf die handelsrechtl. GoB zurückgreift, die auch für den Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 maßgebend sind (s. Anm. 23 und Vor §§ 4–7 Anm. 23). Insofern stehen § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1 in Wechselbeziehung zueinander (keine Subsidiarität von § 4 Abs. 1; so auch SEILER in KSM, § 4 Rn. B 2; zum Verhältnis der beiden Vorschriften ausführl. auch PRINZ, FR 2010, 917 [922]; vgl. auch Vor §§ 4–7 Anm. 23 und § 5 Anm. 16). Ob neben der handelsrechtl. Bilanz tatsächlich noch eine StBil. erstellt wird, die die strechtl. gebotenen Korrekturen ausweist (s. Anm. 20), ist strechtl. ohne Bedeutung; oft handelt es sich um eine bloße Fiktion der StBil. (Gutachten des RFH v. 15.2.1927, StuW 1927 Sp. 133 [136] Nr. 168 zu KStG 1925).

Betriebsvermögensvergleich nach Abs. 1 als „Steuerbilanz“: Andererseits ist § 4 Abs. 1 selbständige Gewinnermittlungsvorschrift für alle buchführenden Stpfl., die nicht unter § 5 fallen, also für buchführende Land- und Forstwirte und selbständig Tätige (s. Vor §§ 4–7 Anm. 5 ff.), sowie für Auslandseinkünfte unbeschränkt und beschränkt Stpfl. (s. Anm. 9). In diesen Fällen ist eine eigenständige Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 1 durchzuführen, eine „Steuerbilanz“ aufzustellen. Dementsprechend findet sich der Begriff der von der HBil. unabhängigen StBil. mehrfach ausdrücklich im Gesetz.

So in § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV, der die Vorlage einer StBil. gestattet, wenn die HBil. den stl. Vorschriften nicht entsprechende „Ansätze oder Beträge“ enthält, sowie in § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG, der den ausschüttbaren Gewinn als das in der StBil. vorhandene gesamte Eigenkapital abzüglich des gezeichneten Kapitals und des Bestands des stl. Einlagekontos definiert. Ganz ähnlich bezieht sich etwa das UmwStG in §§ 3 Abs. 1 Satz 1, 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG auf die stl. Schlussbilanz.

Schließlich ergeben sich aus steuergesetzlichen Tatbeständen verdeckte Verweigerungen auf die StBil., die besonderen stl. Vorschriften, wie die Feststellung der Gewinnanteile der Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3) oder des negativen Kapitalkontos eines Kommanditisten (§ 15a Abs. 1 Satz 1) genügen muss (s. SCHULZE-OSTERLOH, DStJG 14 [1991], 123 [127]).

Nach SCHULZE-OSTERLOH (DStJG 14 [1991], 123) gibt es daher drei Gruppen von StBil.:

- im Gesetz ausdrücklich erwähnte StBil.,
- durch unmittelbare Anwendung des Abs. 1 (zB bei buchführungspflichtigen Landwirten) entstehende StBil. und
- durch Verwendung bilanzrechtl. Tatbestandsmerkmale gebotene StBil.

Ermittlung des laufenden Gewinns: Der BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 betrifft nur die Ermittlung des laufenden tarifbesteuerten Gewinns, einschließlich des Gewinns aus der Veräußerung von WG des AV (s. etwa § 6b Abs. 2). Veräußerungsgewinne sind gesondert zu ermitteln, da sie normalerweise zur Aufdeckung mehrjährig angesammelter stiller Reserven führen und daher tarifbegünstigt besteuert werden; allerdings verweist § 16 Abs. 2 Satz 2 zur Berechnung von Betriebsveräußerungs- und -aufgabegewinnen ua. auf § 4 Abs. 1.

Nach Auffassung des BFH hat dies allerdings eine vom Abschnittsprinzip abweichende Zuordnung der BA zur Folge, weil auch die bereits im VZ vor dem Entstehen des Veräußerungsgewinns angefallenen Veräußerungskosten bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns abzuziehen sind (BFH v. 6.10.1993 – I R 97/92, BStBl. II 1994, 287, allerdings betr. Einnahmenüberschussrechnung).

Vergleichbares gilt für den Sanierungsgewinn, der wegen der StBefreiung nach § 3 Nr. 66 aF und der danach möglichen Billigkeitsmaßnahmen (s. BMF v. 27.3.2003, BStBl. I 2003, 240, mit Anm. KANZLER, FR 2003, 480) uU eine vom Abschnittsprinzip abweichende Zuordnung von Sanierungskosten gebietet (zur Sonderrolle von Veräußerungsgewinnen auch KANZLER, FR 2003, 1 [2]).

Zur Anwendung des § 4 Abs. 1 auf bestimmte private Einkünfte nach §§ 17, 23 Abs. 4 und § 24 s. Vor §§ 4–7 Anm. 8.

Gewinn und Verlust: Da der Unterschied zwischen dem Anfangs-BV und dem Schluss-BV auch einen Verlust ergeben kann, umfasst der Ausdruck „Gewinn“ in Abs. 1 (und § 2 Abs. 2 Nr. 1) sowohl ein positives als auch ein negatives Ergebnis des Vermögensvergleichs. In gleicher Weise ist der Gewinnbegriff iSd. Abs. 3 (s. Anm. 557) und der Begriff des Veräußerungsgewinns in § 16 Abs. 2 Satz 1 (BFH v. 12.6.1975 – IV R 10/72, BStBl. II 1975, 853; vgl. § 16 Anm. 400 ff.) sowie in § 17 Abs. 2 (s. § 17 Anm. 161 mwN) zu verstehen.

b) Verhältnis des Betriebsvermögensvergleichs nach Abs. 1 zu den Bilanztheorien

16 aa) Klassische Bilanztheorien und ihre Bedeutung

Mit den sog. Bilanztheorien versucht man, unabhängig von gesetzlichen Regelungen den Grundgedanken und Zweck des Jahresabschlusses, aber auch die Behandlung von Einzelfragen aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen herzuleiten (BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 12. Aufl. 2012, 12 ff.).

Weitgehend übereinstimmende betriebswirtschaftliche und steuerrechtliche Ziele: Das betriebswirtschaftliche Anliegen, den „wahren“ Gewinn eines Unternehmens zu ermitteln, entspricht dabei eher dem strechtl. Zweck der Einnahmeerzielung (§ 3 Abs. 1 AO), als den auf Rechenschaft und Kapitalerhaltung ausgerichteten Zielen der HBil. (BEISSE, StuW 1984, 1 [4]). Es liegt daher nahe, dass die betriebswirtschaftlichen Bilanztheorien nicht nur die Steuergesetzgebung (zB GROH, BB 1989, 1586), sondern auch die Steuerrechtsprechung beeinflusst haben (s. etwa GROH, StbJb. 1979/80, 121; WOERNER, BB 1999, 2199). Die bilanztheoretischen Auffassungen müssen daher auch für das Verständnis des BV-Vergleichs nach Abs. 1 Satz 1 insoweit von Interesse sein, als sie ihren Niederschlag im Gesetz gefunden haben (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 13) und der Rspr. zur Gewinnermittlung zugrunde liegen.

Klassische und moderne Bilanztheorien: Die Vielzahl der bilanztheoretischen Ansätze lässt sich grob in die klassischen und die modernen Bilanztheo-

rien einteilen. Die modernen Bilanztheorien stellen den jeweiligen Zweck der Bilanzierung (zB die Anteilsbewertung, Unternehmensfinanzierung oder -sanierung und Liquidation usw.) in den Mittelpunkt des Interesses. Mit dieser aufgabenorientierten Funktion sind die modernen Bilanztheorien weniger geeignet, zum Verständnis der StBil. beizutragen. Das Bilanzsteuerrecht ist denn auch entscheidend durch die klassischen Bilanztheorien, insbesondere die statische, dynamische und organische Bilanzauffassung, beeinflusst worden.

► *Die statische Auffassung* versteht die Bilanz als Zustandsbild, einen der Ermittlung des Vermögens dienenden Status (Stichtagsbilanz), der in Form der Fortführungs- und der Zerschlagungsstatik auftritt (BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 12. Aufl. 2012, 12 ff., unter Hinweis auf SIMON, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, 3. Aufl. 1899).

► *Die dynamische Auffassung* sieht die Aufgabe der Bilanz in der Erfolgsermittlung, dh. in der Darstellung der im Betrieb sich abspielenden Bewegungen. Im Vordergrund steht die Periodenabgrenzung, die die Bilanz zu einem Hilfsmittel der GuV macht.

Grundlegend: SCHMALENBACH, Dynamische Bilanz, 11. Aufl. 1953; vgl. auch die Übersicht über die Grundsätze der dynamischen Bilanzauffassung in OFH v. 28.2.1948 – I 10/47, StuW 1948 Nr. 5, sowie zB bei TOMFOHRDE, Die dynamische Bilanzauffassung und das Bilanzsteuerrecht, 1959, und MUTZE, FR 1960, 615.

► *Die organische Bilanzauffassung* sieht die Gewinn- und Vermögensermittlung dualistisch als gleichrangige Aufgaben und fordert, „dass ... jede Art von Wertänderung, sei sie aus Umsatz oder am ruhenden Vermögen durch Auswirkungen des Marktes entstanden, genau verbucht und ausgewiesen wird“ (F. SCHMIDT, Die organische Tageswertbilanz, 3. Aufl. 1929, 280).

bb) Bedeutung der Bilanzauffassungen für die Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 1

17

Der BV-Vergleich wird durch keine der klassischen Bilanztheorien ausschließlich geprägt; sie finden ihren Niederschlag jedoch in einzelnen Vorschriften zum BV-Vergleich und haben namentlich die Rspr. beeinflusst.

Die organische Bilanzlehre, die vor allem die Ausschüttung von Scheingewinnen und den Einfluss von Geldwertschwankungen verhindern will, widerspricht dem geltenden Nominalwertprinzip und konnte sich daher nicht durchsetzen (RFH v. 22.10.1931 – I A 254/30, RStBl. 1932, 22, zur Ablehnung einer Gewinnermittlung nach den Grundsätzen über Tageswertbilanzen). Gleichwohl finden sich Überlegungen der organischen Bilanzlehre zur Bewertung mit den Wiederbeschaffungskosten in Vorschriften wie der Lifo-Bewertung des Vorratsvermögens (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a) und der Reinvestitionsrücklage (§ 6b).

Rechtsprechung zwischen Statik und Dynamik: Für das BilanzStRecht entscheidend sind jedoch die statische und die dynamische Bilanzauffassung, in deren Spannungsfeld sich auch die höchstrichterliche Rspr. bewegt hat. Zwar liegt den Gewinnermittlungsbestimmungen der §§ 4–7 eine bestimmte Bilanzauffassung nicht zugrunde. Diese Vorschriften sind noch Ausfluss eines im Wesentlichen statischen Bilanzdenkens, dh. der Auffassung, dass jeweils zum Bilanzstichtag eine Aufnahme des Vermögens erfolgt und der Gewinn durch Vergleich des so ermittelten Vermögens festgestellt wird. Die stl. Vorschriften über die AfA nach § 7 und die Bildung von RAP nach § 5 Abs. 5 entsprechen demgegenüber dynamischem Bilanzdenken, da hier eine Nachverrechnung früherer Ausgaben

vorgeschrieben bzw. eine periodengerechte Verteilung von Aufwendungen und Erträgen erreicht wird.

Während der BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 einer an der Vermögensfortführung orientierten statischen Vorstellung (Fortführungsstatik) folgt, ist die SteuerRspr. zeitweise in den Sog der dynamischen Bilanztheorie geraten, bis sich die Einsicht durchsetzte, dass betriebswirtschaftliche Bilanztheorien nur insoweit zu berücksichtigen sind, als sie im Gesetz ihren Niederschlag gefunden haben (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 16, mwN). Unter diesem Aspekt ist zB der für den BV-Vergleich entscheidende Begriff des WG im Wesentlichen von statischem Bilanzdenken geprägt. Ein WG kann daher nicht mit der Begründung angenommen werden, der Gewinn werde ansonsten nicht periodengerecht ermittelt (BFH v. 18.6.1975 – I R 24/73, BStBl. II 1975, 809; keine Aktivierung der Redaktionskosten zur Herstellung von Druckvorlagen).

Entwicklung von der dynamischen zur statischen Bilanzauffassung: Während sich die ältere Rspr. des BFH zum ErtragStRecht bis zum Ende der 60er Jahre verstärkt der dynamischen Bilanzauffassung zugewandt und den Unterschied zu der das Bewertungsrecht beherrschenden statischen Auffassung betont hatte (s. BFH v. 7.8.1970 – III R 119/67, BStBl. II 1970, 842), distanzierte sich die spätere Rspr., wohl auch unter dem Eindruck einschlägiger Gesetzesänderungen, deutlich von dieser dynamischen Sicht und vollzog eine „statische Wende“ (so BEISSE, Steuerliche Entwicklungstendenzen im Bilanzrecht, 1979, 75 [79]; aufgegriffen auch von CLEMM, FS Offerhaus, 1999, 631 [638]; s. auch MOXTER, FS Döllerer, 1988, 447).

So lag der Einführung des Verbots der Aktivierung selbst hergestellter immaterieller Anlagewerte (§ 153 Abs. 3 AktG 1965) und der Einschränkung der Rechnungsabgrenzung auf sog. transitorische Posten im engeren Sinne (§ 152 Abs. 9 AktG 1965) und deren Übernahme in das EStG (§ 5 Abs. 2 und 3 EStG 1969) das erklärte Ziel zugrunde, den Einfluss der dynamischen Bilanzauffassung bei der Gewinnermittlung durch Vermögensbestandsvergleich einzuschränken (vgl. dazu die Begr. zum RegE des AktG 1965, BTDrucks. IV/171, 174 und 177).

In mehreren Entscheidungen lehnte der BFH die dynamische Auffassung ab, auf die sich die Stpfl. ausdrücklich berufen hatten.

So in BFH v. 19.10.1972 – I R 50/70, BStBl. II 1973, 212; v. 22.2.1973 – IV R 168/71, BStBl. II 1973, 481 (künftige Provisionsforderungen der Handelsvertreter noch keine stl. passivierungsfähigen Verpflichtungen; v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380 (kein Ansatz von Vermittlungsprovisionen als RAP oder AK eines immateriellen WG); v. 26.10.1977 – I R 148/75, BStBl. II 1978, 97 (keine Rückstellungen für die Prüfung des Jahresabschlusses für das vergangene Geschäftsjahr); v. 23.11.1983 – I R 216/78, BStBl. II 1984, 277 (keine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung); v. 29.11.1990 – IV R 131/89, BStBl. II 1992, 715 (kein passiver RAP zur Verteilung von Entschädigungen wegen Wirtschafterschwernis).

Diese Hinwendung der Rspr. zur statischen Bilanzlehre wurde als entscheidender Fortschritt gepriesen und als Sieg des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes über die handelsrechtl. GoB gesehen (so LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 285 f., mwN zur dynamischen Lehre in Fn. 74). Seit den 90er Jahren spielt die Unterscheidung dynamisch – statisch praktisch keine Rolle mehr bei der Beurteilung einzelner Bilanzpositionen (s. noch FG München v. 13.12.1990 – 15 K 1010/90, BB 1991, 1226, rkr., betr. Rückstellung für drohende Verluste beim Zuwachssparen). Beginnend mit dem HBegleitG 1983 (Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen; s. § 5 Anm. 1801) hat der Steuer-

gesetzgeber die Hinwendung des BFH zur „Bilanz im Rechtssinne“ (CLEMM, FS Offerhaus, 1999, 631 [636]) durch eine Vielzahl von Einzelregelungen zum Ansatz von Verbindlichkeiten und zur Bildung von Rückstellungen in § 5 bestätigt und verstärkt, auch wenn diese Einzelmaßnahmen oft als Reaktion auf eine missliebige Rspr. erfolgt sind (zB bei der Jubiläumsrückstellung durch das StReformG 1990; s. § 5 Anm. 1830) und so zur Erosion des Maßgeblichkeitsgrundsatzes beigetragen haben. Diese Regelungen sind indessen auch für den BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 maßgebend.

Einstweilen frei.

18–19

2. Betriebsvermögensvergleich nach Abs. 1 Satz 1

a) Legaldefinition des Gewinns

20

Nach Abs. 1 Satz 1 beruht der Gewinn auf dem Vergleich zwischen dem BV am Schluss des Wj. und dem BV am Schluss des vorangegangenen Wj., ggf. unter Hinzurechnung der Entnahmen und Abrechnung der Einlagen.

Zweistufige Gewinnermittlung: Nach dieser Definition handelt es sich also um eine zweistufige Gewinnermittlung (ausführl. PRINZ, FR 2010, 917 [921]; so auch WASSERMEYER, StbJb. 1998/99, 157 [158]). Sie besteht aus dem bilanziellen ersten Teil der Gegenüberstellung des BV am Schluss des Wj. und des BV am Schluss des vorangegangenen Wj., für den die GoB maßgebend sind (vgl. Vor §§ 4–7 Anm. 23). Diesem Unterschiedsbetrag werden dann auf einer zweiten Stufe die Entnahmen hinzugerechnet, sowie die Einlagen abgesetzt. Aus stl. Gründen unterliegt der so ermittelte Gewinn aber noch weiteren Korrekturen: Hinzuzurechnen sind die nichtabziehbaren BA, ferner vGA, der Korrekturbetrag nach § 1 AStG und der Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 2 AStG; abzuziehen sind außer den Einlagen auch die stfreien Einnahmen. Ergebnis ist der stpfl. Gewinn.

1. Stufe	./.	BV am Schluss des Wj. BV am Schluss des vorangegangenen Wj.
Positiver oder negativer Unterschiedsbetrag als Zwischensumme		
2. Stufe	+ ./.	Entnahmen des Wj. Einlagen des Wj.
Gewinn oder Verlust		

Das Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres, das sog. Endvermögen, ist die Grundlage des Vergleichs und umfasst das auf den Bilanzstichtag festgestellte BV. Dies ist für Gewerbetreibende, die zur Buchführung verpflichtet sind, das nach den handelsrechtl. GoB auszuweisende BV (§ 5 Abs. 1 Satz 1), wobei der strechtl. Vorbehalt des § 5 Abs. 6 zu beachten ist (s. § 5 Anm. 38 und 2100 ff.).

Das Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (Anfangsvermögen) entspricht dem Anfangs-BV des laufenden Wj. (Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs; zum Begriff Anfangs- und Endvermögen grds. auch Gutachten des RFH v. 15.2.1927, StuW 1927 Sp. 133 [136]).

Korrekturen um Entnahmen und Einlagen: Soweit die Höhe des tatsächlichen BV durch Einlagen und Entnahmen beeinflusst wird, sind diese nicht be-

trieblich veranlassten Zu- und Abgänge bei der Gewinnermittlung auszuscheiden. Da der Gesetzgeber bei der Definition des Gewinns von einem Vermögensvergleich ohne Buchführung ausgeht, schreibt Abs. 1 Satz 1 vor, dass der Vermögensunterschied um den Wert der Entnahmen zu vermehren und um den Wert der Einlagen zu vermindern sei.

Die Bestimmung hat aber kaum praktische Bedeutung, da Entnahmen und Einlagen idR laufend auf einem besonderen Konto („Privatkonto“) festgehalten werden. In diesem Fall weist die Bilanz das sog. buchmäßige BV aus, das von den Entnahmen und Einlagen nicht berührt und daher zur Ermittlung des Gewinns ohne weitere Korrektur mit dem vorherigen buchmäßigen oder tatsächlichen BV verglichen werden kann.

21 b) Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben beim Betriebsvermögensvergleich

Die Bedeutung der Begriffe BE und BA ergibt sich für die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung unmittelbar aus dem Gesetz. Hier ist nach Abs. 3 der Gewinn als Überschuss der BE über die BA zu ermitteln (s. Anm. 530, 557 f., 571).

Betriebseinnahmen sind betrieblich veranlasste Wertzugänge, die keine Einlage sind (s. nur BFH v. 27.5.1998 – X R 94/96, BStBl. II 1998, 619). Da das Gesetz keine Definition der BE bietet, ist diese Lücke im Wege einer Gesamtanalogie zu § 4 Abs. 4 und § 8 Abs. 1 zu schließen (so im Ergebnis BFH v. 27.5.1998 – X R 94/96, BStBl. II 1998, 619; s. auch Anm. 558); nach aA ist ein Umkehrschluss zu § 4 Abs. 4 zu ziehen, weil § 8 Abs. 1 nur für die privaten Einkunftsarten gilt und BE beim BV-Vergleich unabhängig vom Zufluss nach allgemeinen Gewinnrealisierungstatbeständen anfallen können (so BFH v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210). Nach dieser Auffassung sind BE daher eine notwendige Entsprechung zum Begriff der BA.

MATHIAK, FR 1976, 157; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 522; BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 153; s. auch LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 288 ff., mwN. Zu BE im Einzelnen s. Anm. 558–565; zum ABC der BE s. Anm. 570.

Betriebsausgaben: Für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich bestimmt Abs. 1 Satz 6 lediglich, dass „die Vorschriften über die Betriebsausgaben“ zu befolgen sind. In Abs. 4, auf den dabei verwiesen ist, wird aber nicht geregelt, was mit den BA geschehen soll, sondern nur eine Definition der BA gegeben. Gemeint ist wohl, dass bei den Minderungen des BV im Lauf des Wj. unterschieden werden soll, ob es sich um BA oder um Entnahmen handelt. Denn dass beide das BV vermindern, versteht sich von selbst; insoweit ist die Vorschrift des § 7 wichtiger, die im Gegenteil – als Ausdruck der dynamischen Bilanzauffassung – regelt, inwieweit BA im weiteren Sinne statt einer sofortigen Absetzung auf mehrere Jahre zu verteilen sind. Zu BA im Einzelnen s. Anm. 700.

Bedeutung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben beim Betriebsvermögensvergleich: Obwohl für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich in Abs. 1 nur auf die Vorschriften über die BA verwiesen ist, haben BE und BA gleichermaßen auch hier Bedeutung. BE vermehren das BV und erhöhen damit den Gewinn, BA vermindern das BV und senken damit den Gewinn. Abweichungen zwischen den beiden Gewinnermittlungsarten nach Abs. 1 und Abs. 3 bestehen aber hinsichtlich des Zeitpunkts, in dem sich BE und BA auswirken. Bei der Einnahmenüberschussrechnung kommt es auf den Zu- bzw. Abfluss an (§ 11); beim Bestandsvergleich sind sie in dem Wj. anzusetzen, dem sie nach den

GoB als Aufwand bzw. Ertrag zuzurechnen sind. Sie erscheinen als Aufwandspositionen in der GuV.

Ein weiterer Unterschied ergibt sich daraus, dass bei der Einnahmenüberschussrechnung ausschließlich BE und BA den Gewinn bestimmen, während sich beim Bestandsvergleich auch Wertminderungen des BV (zB Teilwertabschreibungen) auswirken.

Die Feststellung, dass eine BE oder BA vorliegt, bedeutet allerdings nicht stets, dass der stpfl. Gewinn durch sie erhöht oder vermindert wird; eine Einnahme kann stfrei sein (zB nach §§ 3, 3b), für eine BA kann der Abzug durch besondere Vorschriften versagt sein (s. Anm. 1100 ff. und § 10 KStG).

Betriebliche Veranlassung und Zurechnung: BE wie BA sind nur die betrieblich veranlassten Wertzugänge und -abgänge. Rspr. und Schrifttum wenden das Veranlassungsprinzip einheitlich auf BE und BA an (s. Anm. 562 betr. BE und Anm. 790 ff. betr. BA). Bei BA ergab sich bisher eine konkrete Einschränkung durch das aus § 12 Nr. 1 abgeleitete Aufteilungs- und Abzugsverbot, wonach nur eine geringfügige private Mitveranlassung der Aufwendungen für den BA-Abzug unschädlich war, sofern es sich nicht um aufteilbare gemischte Aufwendungen handelte (s. Anm. 832 ff.). Diese Rspr. hat der Große Senat des BFH im Jahre 2009 zu Recht aufgegeben (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672). Nunmehr gilt, dass uU eine quotale Aufteilung entsprechend den Veranlassungsanteilen zu erfolgen hat. Weiterhin gilt aber auch, dass eine dem Grunde nach private Mitveranlassung von Einnahmen für die volle Erfassung als BE unbeachtlich ist, wenn diese gegenüber der betrieblichen Mitveranlassung nicht ins Gewicht fällt (vgl. LOSCHOLDER in SCHMIDT XXXII. § 12 Rn. 4; BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 164).

Einnahmen, die der Höhe nach unterschiedlichen Veranlassungszusammenhängen zuzuordnen sind (zB eine Entschädigung für die Aufgabe von Wohn- und Geschäftsräumen) sind ebenso wie „zusammengesetzte Aufwendungen“ aufzuteilen (s. Anm. 563 „Gemischte Einnahmen“; WEBER-GRELLET in KSM, § 4 Rn. D 109).

Die betriebliche Veranlassung setzt weder eine betriebliche Verwendung der Einnahme noch eine unmittelbare Bereicherung des Stpfl. voraus, solange ein objektiver wirtschaftlicher oder tatsächlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht (glA BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 155). Daher kann etwa die Zuwendung einer Auslandsreise für einen Angehörigen des Stpfl. zu BE führen (BFH v. 20.4.1989 – IV R 106/87, BStBl. II 1989, 641; v. 26.11.1997 – X R 146/94, BFH/NV 1998, 961, jeweils mwN).

c) Bilanzstichtag und Bilanzierungszeitraum

22

Die Bilanz ist auf den Schluss eines jeden Geschäftsjahres aufzustellen (§ 242 Abs. 1 Satz 1 HGB); zu diesem Bilanzstichtag sind auch die WG des BV und die Schulden auf der Grundlage der tatsächlichen Verhältnisse zu bewerten sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB).

Der Bilanzstichtag folgt für die StBil. aus der Definition des BV-Vergleichs in Abs. 1 Satz 1 („Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahrs“) und der Bestimmung des Gewinnermittlungszeitraums in § 4a Abs. 1. Da die Bilanz idR erst nach dem Stichtag aufgestellt wird, dürfen nur solche Sachverhalte nach dem Bilanzstichtag berücksichtigt werden, die im abgelaufenen Wj. verursacht wurden (s. etwa BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688, mwN zur sog. wertaufhellenden Information). Auch strechtl. ist der Bilanzstichtag maß-

gebend für die Beurteilung, ob ein WG oder eine Verbindlichkeit am Bilanzstichtag schon vorhanden sind (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632, betr. phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen) und zu welchem Zeitpunkt Entnahmen und Einlagen zu berücksichtigen sind (zB BFH v. 12.9.2002 – IV R 66/00, BStBl. II 2002, 815). Zum Bilanzenzusammenhang s. Anm. 354.

Der Bilanzierungszeitraum (Gewinnermittlungszeitraum) ist der Zeitraum zwischen den Bilanzstichtagen, für den die Vermögensänderungen festgestellt werden, die Grundlage des BV-Vergleichs sind. Handelsrechtlich ist es das Geschäftsjahr, das zwölf Monate nicht überschreiten, wohl aber unterschreiten darf (§ 240 Abs. 2 Satz 2 HGB). Den Begriffen Bilanzierungszeitraum und Geschäftsjahr entsprechen strechtl. der Gewinnermittlungszeitraum und das Wj., das idR ebenfalls zwölf Monate oder weniger beträgt (§ 4a Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 iVm. § 8b EStDV), bei Land- und Forstwirten in Ausnahmefällen aber auch mehr als zwölf Monate umfassen kann (sog. verlängertes Wj. nach § 4a Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 iVm. § 8c Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStDV). Der Gewinnermittlungszeitraum kann für Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte ein vom Kj. abweichendes Wj. sein (§ 4a Abs. 1), während für Freiberufler stets das Kj. Gewinnermittlungszeitraum ist (§ 2 Abs. 7 Satz 2), selbst wenn es sich um eine in das Handelsregister eingetragene Freiberufler-KG handelt (BFH v. 18.5.2000 – IV R 26/99, BStBl. II 2000, 498).

Der für den (vom Kj. abweichenden) Gewinnermittlungszeitraum festgestellte Gewinn ist strechtl. bei Gewerbetreibenden in dem Kj. bezogen, in dem das Wj. endet (§ 4a Abs. 2 Nr. 2). Für Land- und Forstwirte ist der Gewinn des vom Kj. abweichenden Wj. auf das Kj., in dem das Wj. beginnt, und auf das Kj., in dem das Wj. endet, entsprechend dem zeitlichen Anteil aufzuteilen (§ 4a Abs. 2 Nr. 1).

Zum Wj. als Gewinnermittlungszeitraum s. § 4a Anm. 20 ff.; zur Bildung von Rumpf-Wj. bei Land- und Forstwirten s. § 4a Anm. 28 und bei Gewerbetreibenden s. § 4a Anm. 50; zur Bildung von Sonder-Wj. der Land- und Forstwirte s. § 4a Anm. 32–35 und zur Bildung des verlängerten Wj. s. § 4a Anm. 35. Zur zeitlichen Zurechnung des Gewinns bei abweichendem Wj. auf das Kj. s. § 4a Anm. 70–73.

23 d) Bedeutung der Buchführung für den Betriebsvermögensvergleich

Schrifttum: o.V., Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, GoB bei Einsatz von Informationstechnologie – Teil A und B – IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung IdW RS FAIT 1, BBK F. 7, 1137 und 1149 (7 und 8/2003); JAKOB, Einkommensteuer, München, 4. Aufl. 2008; BIRK, Steuerrecht, Heidelberg, 15. Aufl. 2012/13.

Siehe im Übrigen das Schrifttum bei TIPKE/KRUSE, AO, und in HÜBSCHMANN/HEPP/SPI-TALER, AO zu §§ 141, 143–146 AO, sowie KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 29, vor Rn. 1 (24. Aufl. 2013) zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe.

Die Buchführung ist die Grundlage der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich.

Anwendung der GoB auf die Gewinnermittlung nach Abs. 1: Für die Gewinnermittlung nach § 5 ergibt sich dies unmittelbar aus der Bezugnahme auf die handelsrechtl. GoB in § 5 Abs. 1 Satz 1, die von der Rspr. ohne Weiteres auch auf den Bestandsvergleich nach Abs. 1 angewendet wurden (s. nur SCHULZE-OSTERLOH, DStJG 14 [1991], 123 [127]; KANZLER, FR 1998, 233 [243] mwN zu Fn. 131; PRINZ, FR 2010, 917 [919]). Diese Rechtsfolge ließ sich ohne Wei-

teres auch aus dem Verweisungsgeflecht zwischen § 5 Abs. 1 und § 4 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 herleiten (vgl. Vor §§ 4–7 Anm. 23 mwN; s. auch Anm. 15). Seit dem StBereinG 1986 gilt zudem § 141 Abs. 1 Satz 2 AO, wonach die §§ 238, 240–242 Abs. 1 und die §§ 243–256 HGB sinngemäß gelten, sofern sich nicht aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt (s. etwa BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830, zum Begriff der HK).

Buchführung als laufende Bilanzierung: Da eine laufende Fortschreibung der Bilanz während des Gewinnermittlungszeitraums unpraktikabel wäre, bedient man sich der Buchführung. Sie ist eine Fortschreibung der Anfangsbilanz mit anderen Mitteln (JAKOB, Einkommensteuer, 4. Aufl. 2008, Rn. 644). Die Bilanz wird in Konten aufgelöst, in denen die einzelnen Geschäftsvorfälle aufgezeichnet werden. Zum Bilanzstichtag werden die Konten abgeschlossen, die Salden in das Schlussbilanzkonto überführt und von dort in die Schlussbilanz übernommen (im Einzelnen dazu BIRK, Steuerrecht, 15. Aufl. 2012/13, Rn. 812 ff.).

Ordnungsmäßige Buchführung als Voraussetzung der Gewinnermittlung nach Abs. 1: Aufzeichnungen und Buchabschlüsse (Bilanzen) können nur dann als geeignete Grundlage für die Gewinnermittlung nach Abs. 1 anerkannt werden, wenn die Aufzeichnungen oder Bücher ordnungsmäßig geführt worden sind (s. §§ 143–146 AO). Die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung sind im EStG verschieden je nach den Zwecken, denen die Buchführung dient. 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“ (vgl. BFH v. 25.3.1954 – IV D 1/53 S, BStBl. III 1954, 195). Über Ordnungsmäßigkeit der vollkaufmännischen Buchführung iSd. § 5 s. § 5 Anm. 40–48. Bei Gewinnermittlung nach Abs. 1 sind die Anforderungen an eine (in Abs. 2 erwähnte) ordnungsmäßige Buchführung im Wesentlichen die gleichen.

Diese Grundsätze gelten auch beim Einsatz moderner Informationstechnologie. Als neuen GoB fordert § 146 Abs. 5 Satz 2 AO, dass „bei Einsatz einer auf moderne Technologien gestützten Buchführung... neben dem Verfügbarkeit und der Lesbarmachung auch die Einsicht in die erzeugten Daten und die Nutzung des DV-Systems möglich“ sein muss (BTDrucks. 14/2683, 129). Vor allem hat der Stpfl. den Datenzugriff „jederzeit“ und „unverzüglich“, dh. ohne schuldhaftes Zögern, auf seine Kosten (§ 147 Abs. 6 Satz 3 AO) zu gewährleisten. Die FinVerw. hat den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten.

► *Das Recht des Datenzugriffs* ist im Einzelnen in einer Verwaltungsanordnung geregelt (BMF v. 16.7.2001, BStBl. I 2001, 415, betr. Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen – GDPdU).

Zu den Aufzeichnungspflichten bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung s. Anm. 522–524.

Ordnungsmäßige Buchführung als Voraussetzung für Steuervergünstigungen: Bis zum VZ 1975 waren StVergünstigungen nach verschiedenen Vorschriften auch von der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung abhängig. Diese Voraussetzung wurde in den einzelnen Vorschriften durch das 2. StAndG 1973 v. 18.7.1973 (BGBl. I 1973, 1489; BStBl. I 1973, 521) und das EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530) gestrichen. Allerdings wird für einige StVergünstigungen nach wie vor die Verfolgbarkeit in der Buchführung vorausgesetzt (so zB für die Rücklagen nach § 6b Abs. 4 Nr. 5). Für andere Vergünstigungen wird die Führung laufender Verzeichnisse gefordert (zB bei der

Bewertungsfreiheit für gWG nach § 6 Abs. 2 Satz 4 oder erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen nach § 7a Abs. 8; s. auch § 5 Anm. 43.

Eine nicht ordnungsmäßige Buchführung berechtigt zur Schätzung (Vor §§ 4–7 Anm. 11–17; § 5 Anm. 45–47) und kann strafrechtl. Folgen haben (s. § 5 Anm. 48).

24–27 Einstweilen frei.

3. Betriebsvermögen

Schrifttum: MARTIN, Die Voraussetzungen für die einkommensteuerliche Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns bei freien Berufen, DStZ 1949, 378; SUDHOFF, Nicht entnommener Gewinn und freie Berufe, WPg 1950, 170; GRIEGER, Anm. zu BFH v. 22.11.1960 – I 103/60 S, BB 1961, 318; VANGEROW, Zur Grenzlinie zwischen Lebenshaltungskosten und Betriebsausgaben, StuW 1961, Sp. 482; GRIEGER, Abgrenzung von notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen, BB 1964, 973, 1074; THIEL, Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts, StJb. 1965/66, 217; UELNER, Notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen, StKongrRep. 1973, 101; WOERNER, Steuerliche Abgrenzung des Betriebsvermögens bei der Einkommensteuer, StJb. 1974/75, 321; WOERNER, Das gewerbliche Betriebsvermögen, insbesondere bei Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern, BB 1976, 220; MERTEN, Die einkommensteuerliche Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen beim Einzelunternehmen, FR 1979, 365; TIPKE, Zur Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, StuW 1979, 193; WOERNER, Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen bei Einzelunternehmern und Mitunternehmern, StJb. 1978/79, 201; TIPKE, Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht, StuW 1980, 1; WASSERMAYER, Die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen, DStJG 3 (1980), 315; SÖFFING, Gewillkürtes Betriebsvermögen, StJb 1980/81, 451; KANZLER, Die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen bei Land- und Forstwirten unter besonderer Berücksichtigung von Grundstücken, Inf. 1981, 361; LEINGÄRTNER, Die Dreiteilung der Wirtschaftsgüter in notwendiges Betriebsvermögen, gewillkürtes Betriebsvermögen und notwendiges Privatvermögen und ihre Folgen, FR 1983, 214; FLÄMIG, Anerkennung und Umfang von gewillkürtem Betriebsvermögen bei Landwirten, DStZ 1984, 131; WOERNER, Notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen – eine überholte Unterscheidung?, StJb. 1989/90, 207; JEHNER, „Des Kaisers neue Kleider“ – Zum bewussten Verzicht auf Gerechtigkeit im Einkommensteuergesetz und in der zu ihm ergehenden Rechtsprechung, DStR 1990, 6; PAUS, Bankguthaben als Betriebsvermögen eines Landwirtes, DStZ 1990, 465; JEHNER, Das Betriebsvermögen und die Gewinnermittlungsmethoden des fingierten Grundstückshändlers, DStR 1991, 1408; RUDLOFF, Bilanzierungsgrundsätze bei gemischt genutzten Grundstücken und Gebäuden, FR 1992, 565; GOSCH, Anmerkung zu BFH IV R 64/93, StBp. 1996, 332; WENDT, Barrengold – keine Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen bei Betrieben mit geringer Liquidität, FR 1997, 337; FLIES, Gewillkürtes Betriebsvermögen, StBp. 1998, 17; SCHWEDHELM/BINNEWIES, Zum Begriff des notwendigen Betriebsvermögens, GmbHR 2000, 195; DRÜEN, Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung, FR 2004, 94; KANZLER, Die Willkür von Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung, FR 2004, 93; RITZROW, GmbH- und Genossenschaftsanteile als Betriebsvermögen oder Privatvermögen, StBp. 2005, 263 (Teil I), 290 (Teil II), 359 (Teil III); SCHOOR, Abgrenzung des notwendigen und gewillkürten Betriebsvermögens vom Privatvermögen, StBp. 2005, 102; RAMB, Neuere Entwicklungen und Rechtsprechung zum gewillkürten Betriebsvermögen bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, SteuStud. 2006, 469; MAUTE, Wertpapiere im Betriebsvermögen, EStB 2007, 338; BUCIEK, Anmerkung zu BFH I R 63/06, HFR 2008, 685; KREFT, Darlehensfinanzierte Beteiligung als Betriebsvermögen eines Freiberuflers, PFB 2008, 252; STAHL, Die steuerliche Behandlung von Bodenschätzen, in BINNEWIES/SPATSCHEK (Hrsg.), Festschrift für Michael Streck, Köln 2011, 233; LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, München, 24. Aufl. 2013; TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 21. Aufl. 2013.

Siehe auch vor Anm. 30, 61, 80, 87, 93, 99, 106, 114.

a) Begriff des Betriebsvermögens im Überblick

Was BV ist, wird im EStG nicht gesagt. Nach BFH v. 22.12.1955 (IV 537/54 U, BStBl. III 1956, 65) ist es die Summe der WG, die dem Betrieb dienen oder ihrer Art nach ihm zu dienen bestimmt sind (ähnlich § 95 BewG; zu den verschiedenen Auffassungen zum Betriebsbegriff s. Vor §§ 4–7 Anm. 89; zum WG-Begriff s. § 5 Anm. 350 ff. sowie Vor §§ 4–7 Anm. 100 ff.). Aber diese Begriffsbestimmung für das BV ist weder eindeutig noch hinreichend. Aufgrund seiner Vielschichtigkeit und seines Facettenreichtums lässt sich der BV-Begriff nicht mit einer einfachen Definition umschreiben. Vielmehr muss man sich seiner über seine Einzelausprägungen nähern. Darum wird es im Folgenden gehen.

Der Begriff Betriebsvermögen enthält die Bestandteile Betrieb und Vermögen. Vermögen bezeichnet eine Summe von WG (s. BFH v. 22.12.1955 – IV 537/54 U, BStBl. III 1956, 65), bezogen auf die Person (den Stpfl.), der die WG zuzurechnen sind (s. Anm. 36). Die Kennzeichnung des Vermögens als BV setzt weiter einen bestimmten Bezug zum Betrieb voraus. Diesen Bezug gilt es im Weiteren näher zu kennzeichnen.

Problembereiche des Betriebsvermögens: Zunächst geht es dabei um den generellen Rahmen der Zuordnung (notwendiges, gewillkürtes BV, PV, Anm. 29 ff.). Nachdem die grundlegende Frage nach der Dreiteilung des Vermögens beantwortet ist, können Probleme, die für alle Vermögensbereiche von Bedeutung sind, behandelt werden: unrichtiger Ausweis des Vermögens (s. Anm. 31), gemischt genutzte WG (s. Anm. 32), Zuordnung zu mehreren Betrieben (s. Anm. 33), Begründung von BV und Ausscheiden aus dem BV (s. Anm. 34 f.), Zurechnungsfragen (s. Anm. 36 f.), Rechtsfolgen (s. Anm. 38).

In den drei folgenden Abschnitten geht es um die Begriffe des notwendigen BV (s. Anm. 46 f.), des notwendigen PV (s. Anm. 48 f.) sowie des gewillkürten BV (s. Anm. 50 ff.) im Einzelnen. Daran anschließend werden Zuordnungsfragen bezogen auf wichtige Arten von WG erörtert: Grund und Boden sowie Gebäude (s. Anm. 61 ff.), bewegliche WG (s. Anm. 80 ff.), Gesellschaften (Anm. 87 f.), Beteiligungen (s. Anm. 93 f.), Wertpapiere (s. Anm. 99 ff.), Versicherungen (s. Anm. 106 ff.), Verbindlichkeiten (s. Anm. 114 ff.), Forderungen (s. Anm. 117).

b) Beziehung des Wirtschaftsguts zum Betrieb**aa) Differenzierung zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen**

Hinsichtlich der Beziehung zum Betrieb wird gewöhnlich zwischen notwendigem und gewillkürtem BV unterschieden

Notwendiges Betriebsvermögen liegt nach der Rspr. des BFH vor, wenn ein WG objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt ist (s. Anm. 46).

Bei gewillkürtem Betriebsvermögen besteht Streit: Nach stRspr. des BFH gehören zum gewillkürten BV diejenigen WG, die objektiv geeignet und bestimmt sind, den Betrieb zu fördern (vgl. BFH v. 30.4.1975 – I R 111/73, BStBl. II 1975, 582; v. 11.10.1979 – IV R 125/76, BStBl. II 1980, 40; v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399; v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985). Nach aA genügt dagegen, dass kein notwendiges PV vorliegt und der Stpfl. den Willen bekundet, das WG als BV zu behandeln (s. Anm. 50). Zum Teil wird die Kategorie des gewillkürten BV auch gänzlich abgelehnt (s. insbes. WASSERMEYER, DStJG 3 [1980], 315; s. ausführl. Anm. 30). Der Auffassung des BFH ist letztlich zu folgen, da sie praxistaugliche und der Rechtssicherheit dienende Ergebnisse

zeitigt (so auch SEILER in KSM, § 4 Rn. B 80; zur ausführlichen Begründung s. Anm. 30).

Privatvermögen: Unter notwendigem PV werden WG verstanden, die ihrer Natur nach zum privaten Vermögen gehören und die der Stpfl. deshalb, auch wenn er es wollte, nicht zum BV ziehen könnte (s. Anm. 48).

Wahlrecht: Nach der Rspr. des BFH liegt zwischen den Begriffen des notwendigen BV und des notwendigen PV ein Bereich, in dem der Stpfl. ein Wahlrecht hat, WG zum BV zu ziehen oder nicht. Wählt er die Zugehörigkeit zum BV, so liegt gewillkürtes BV vor, wählt er Zugehörigkeit zum PV, so könnte man von gewillkürtem PV oder Nicht-BV sprechen (die Kategorie ist ungebräuchlich, s. LEINGÄRTNER, FR 1983, 214). Voraussetzung für das Wahlrecht ist nach BFH ein gewisser objektiver Zusammenhang mit dem Betrieb. Fehlt diese Voraussetzung, so besteht nach Auffassung des BFH kein Wahlrecht, das WG kann nicht (gewillkürtes) BV sein und stellt folglich PV dar (s. Anm. 48).

30 bb) Dreiteilung des Vermögens

Schrifttum: THIEL, Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts, StJb. 1965/66, 217; UELNER, Notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen, StKongrRep. 1973, 101; WOERNER, Steuerliche Abgrenzung des Betriebsvermögens bei der Einkommensteuer, StJb. 1974/75, 321; MERTEN, Die einkommensteuerliche Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen beim Einzelunternehmer, FR 1979, 365; TIPKE, Zur Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, StuW 1979, 193; WOERNER, Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen bei Einzelunternehmern und Mitunternehmern, StJb. 1978/79, 201; TIPKE, Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht, StuW 1980, 1; WASSERMEYER, Die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen, DStJG 3 (1980), 315; SÖFFING, Gewillkürtes Betriebsvermögen, StJb. 1980/81, 451; LEINGÄRTNER, Die Dreiteilung der Wirtschaftsgüter in notwendiges Betriebsvermögen, gewillkürtes Betriebsvermögen und notwendiges Privatvermögen und ihre Folgen, FR 1983, 214; WOERNER, Notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen – eine überholte Unterscheidung?, StJb. 1989/90, 207; FLIES, Gewillkürtes Betriebsvermögen, StBp. 1998, 17; SCHOOR, Abgrenzung des notwendigen und gewillkürten Betriebsvermögens vom Privatvermögen, StBp. 2005, 102.

Seit jeher wird in Rspr. und stl. Schrifttum zwischen notwendigem und gewillkürtem BV sowie notwendigem PV unterschieden.

Umstrittene Dreiteilung: An dieser Dreiteilung hält der BFH bis heute fest (BFH v. 30.4.1975 – I R 111/73, BStBl. II 1975, 582; aus jüngerer Zeit BFH v. 31.5.2001 – R 49/00, BStBl. II 2001, 828, mwN; v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985), auch wenn ihre dogmatische Berechtigung zwischenzeitlich von vielen in Frage gestellt worden ist. Die Kritik setzt an der Tatsache an, dass das Gesetz lediglich den Begriff des BV kenne, der von dem des PV abzugrenzen sei. Eine eigenständige dritte Kategorie sei unnötig und sogar kontraproduktiv (so etwa FLIES, StBp. 1998, 17 [18]). Teilweise wird auch bemängelt, dass es unlogisch sei, bei Anerkennung eines gewillkürten BV nicht auch eine vierte Kategorie des sog. „gewillkürten Privatvermögens“ einzuführen (so insbes. LEINGÄRTNER, FR 1983, 214). Im Folgenden wird zunächst die historische Entwicklung der Dreiteilung in der Rspr. von RFH und BFH nachgezeichnet. Sodann kann die Kritik näher erläutert und eine eigene Auffassung entwickelt werden. Schließlich werden die Auswirkungen für die Praxis beleuchtet.

Entwicklung der Rechtsprechung zum gewillkürten Betriebsvermögen: Der RFH verwendete den Begriff des gewillkürten BV erstmals ausdrücklich 1931 (RFH v. 14.10.1931, RFHE 29, 339; zu dieser und weiteren Entscheidungen

gen eingehend SÖFFING, StbJb. 1980/81, 451 [455]), ging aber bereits in früheren Urteilen von einer Dreiteilung des Vermögens aus (RFH v. 7.11.1929, RStBl. 1930, 39; v. 14.4.1931, RFHE 28, 252). Zum gewillkürten BV zählte er all die Gegenstände, die der Kaufmann als solches behandeln wolle. Zugrunde lag eine Zuordnung des Begriffs „Betriebsvermögen“ zum Handelsrecht. Als Folge konnte nach einer Entscheidung aus dem Jahre 1943 nur ein Kaufmann gewillkürtes BV bilden (RFH v. 14.4.1943, RStBl. 1943, 482, dazu SÖFFING, StbJb. 1980/81, 451 [467]). Der BFH hat sich von dieser Zuordnung früh gelöst (KANZLER, Inf. 1981, 361 [362]), auch wenn er die Kategorie des gewillkürten BV weiter beibehielt. So machte er in einer Entscheidung aus dem Jahre 1955 (BFH v. 12.5.1955 – IV 19/55 U, BStBl. III 1955, 205; dazu WASSERMEYER, DSStJG 3 [1980], 315 [319]) die Bildung gewillkürten BV zunächst ausschließlich von einer eindeutigen und klaren Willensäußerung des Stpfl. abhängig. Er beschränkte die Möglichkeit der Bildung gewillkürten BV nicht auf nach § 5 Abs. 1 Buchführungspflichtige, sondern bezog auch Gewinnermittler nach § 4 Abs. 1, also vor allem Land- und Forstwirte, ein. Bald darauf, in einer Entscheidung aus dem Jahre 1960 (BFH v. 15.7.1960 – VI 10/60 S, BStBl. III 1960, 484; weitere Entscheidungen bei SÖFFING, StbJb. 1980/81, 451 [467]), erweiterte er die Anforderungen für die Bildung gewillkürten BV um eine objektive Komponente. Danach müsse ein WG objektiv dem Betrieb zu dienen geeignet sein und subjektiv dem BV gewidmet werden. Diese doppelte Anforderung an die Bildung gewillkürten BV behält der BFH ungeachtet der Kritik im Schrifttum im Grundansatz bis heute bei (vgl. BFH v. 30.4.1975 – I R 111/73, BStBl. II 1975, 582; v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985, mwN). Jüngst hat er nun seine Rspr. dahingehend geändert, dass auch solche Stpfl., die ihren Gewinn nach Abs. 3 ermitteln, gewillkürtes BV haben können (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985); s. Anm. 537.

Diskussion im Schrifttum: Namentlich WASSERMEYER (DSStJG 3 [1980], 315) hat bereits vor dreißig Jahren die Dreiteilung der Vermögensarten grds. in Frage gestellt. Er ist der Auffassung, dass es für diese Einteilung des Vermögens an einer gesetzlichen Grundlage fehle. Vielmehr plädiert er dafür, das auch im Rahmen der BA und WK verwendete Veranlassungsprinzip für die allein maßgebliche Unterscheidung zwischen BV und PV heranzuziehen. Es komme für die Zuordnung eines WG zum BV auf die aus Sicht des Stpfl. maßgeblichen Gründe der Anschaffung oder Herstellung an. Auch TIPKE (StuW 1979, 193) und HEINICKE (HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 108) halten die Dreiteilung für wenig hilfreich und überflüssig. Demgegenüber wollen SÖFFING (StbJb. 1980/81, 451) und WOERNER (StbJb. 1989/90, 207) die Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem BV beibehalten. SÖFFING betont die Freiheit der Willensentscheidung des Unternehmers zur Zuordnung der in seinem Vermögen befindlichen WG (SÖFFING, StbJb. 1980/81, 451 [505]). Da es einen Bereich „neutraler“ WG, also weder notwendig privater noch notwendig betrieblicher WG, unstrittig gebe, müsse es dem Stpfl. erlaubt sein, deren Zuordnung zu bestimmen. Einen entgegenstehenden Gesetzesbefehl gebe es nicht. Allerdings könne es nicht dem völlig freien Ermessen des Stpfl. überlassen bleiben, die Zuordnung vorzunehmen. Vielmehr sei ein gewisser objektiver Zusammenhang zum Betrieb zu fordern (SÖFFING, StbJb. 1980/81, 451 [507]). Auch WOERNER möchte an der überkommenen Begrifflichkeit festhalten. Für ihn ist entscheidend, ob ein bestimmter Geschehensablauf die Bildung von BV durch Einlage hervorrufen konnte. Auf einer ersten Stufe sei durch Tatsachenwürdigung zu ermitteln, ob die Gründe für die Überführung eines WG in das BV betrieblicher oder privater

Natur waren. In einem zweiten Schritt sei sodann zu prüfen, ob das WG objektiv geeignet sei, den Betrieb zu fördern. WOERNER rechtfertigt die Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem BV somit vor allem mit dem Einlagebegriff und verortet ihre Funktion vor allem im Bereich der Beweiswürdigung (WOERNER, StbJb. 1989/90, 207 [215]).

Beibehaltung der Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen: Ungeachtet der geäußerten Kritik soll die gängige Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem BV im Folgenden beibehalten werden (ebenso SEILER in KSM, § 4 Rn. B 80). Zwar findet sich die Unterscheidung so nicht im Gesetz, das Gesetz verbietet die Differenzierung aber auch nicht. Vielmehr findet die Dreiteilung ihre Rechtsgrundlage in zulässiger richterlicher Rechtsfortbildung des BV-Begriffs (s. auch KANZLER, Inf. 1981, 361 [363]). Ein WG, dessen Anschaffung, Herstellung oder Einlage keinerlei betriebliche Veranlassung aufweist, kann objektiv nicht zum BV gehören. Mit dieser Aussage sind jedoch noch nicht alle Fälle befriedigend gelöst. Sie besagt nämlich negativ nur, dass objektiv zum PV gehörende Gegenstände nicht dem BV zugeordnet werden dürfen. Nun gibt es aber auch WG, die objektiv weder dem BV noch dem PV zugeordnet werden können, weil sie zunächst eine „neutrale“ Funktion besitzen. Hier bedarf es – zumindest auch – des Abstellens auf die Zuordnungsentscheidung des Stpfl. Deshalb ist es richtig, im Rahmen des gewillkürten BV nach der Zuordnungsentscheidung zu fragen, die sich nach außen manifestiert haben muss. Um missbräuchlichen und unzutreffenden Zuordnungen vorzubeugen, ist neben der unmissverständlichen Zuordnungsentscheidung auch die objektive Eignung zu verlangen, dem Betrieb zu dienen. Durch diese beiden Komponenten ist sichergestellt, dass eine sachgerechte Zuordnungsentscheidung getroffen wird. Zuzugeben ist den Kritikern der Differenzierung zwischen notwendigem und gewillkürtem BV allerdings, dass keine schematische Abgrenzung zwischen den beiden Begriffen erfolgen darf. Es handelt sich lediglich um eine Hilfskonstruktion, mittels derer die Zuordnungsentscheidung zwischen BV und PV – und allein darum geht es letztendlich – erleichtert wird. Dass sie erleichtert wird, wurde soeben dargelegt.

Bedeutung des Veranlassungsprinzips: Versteht man das Veranlassungsprinzip richtigerweise dahingehend, dass es auch subjektiv-finale Aspekte in sich aufnimmt (so etwa HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 217), so dürften sich die Ergebnisse der beiden skizzierten Ansätze in den meisten Fällen decken. Es kann deshalb auch gesagt werden, dass die Frage nach der betrieblichen oder privaten Veranlassung auch für die Abgrenzung zwischen BV und PV idR zu sachgerechten Ergebnissen führt. Allerdings weist BODE (in KIRCHHOF XII, § 4 Rn. 39) zu Recht darauf hin, dass sich die Begriffe der BA und des BV nicht zwingend decken. Dies führt dazu, dass eine starre Anwendung des Veranlassungsprinzips ihrerseits schematisch wirkt. Probleme ergeben sich namentlich bei gemischt genutzten WG, weil trotz einer privat und betrieblich veranlassten Nutzung nach herkömmlicher Auffassung das WG nur einheitlich dem BV oder PV zuzuordnen ist (hierzu BODE in KIRCHHOF XII, § 4 Rn. 37). Will man die Prämisse einer einheitlichen Zuordnung von WG nicht aufgeben (und hierfür spricht aus Gründen des Bilanzsteuerrechts Einiges, so auch SEILER in KSM, § 4 Rn. B 81), so kann also auch das Veranlassungsprinzip nicht ohne Modifikationen angewandt werden.

„Gewillkürtes Privatvermögen“: Der Auffassung LEINGÄRTNERS (FR 1983, 214), wonach es gedanklich einer Vierteilung bedürfe, ist im Ausgangspunkt beizupflichten. Gleichwohl dürfte dies im Ergebnis kaum Auswirkungen haben.

Liegt ein neutrales WG vor und mangelt es an einer Willkürung zum BV, so liegt PV vor. Dies muss noch kein notwendiges in dem Sinne sein, dass es nicht zum BV werden könnte. Gleichwohl handelt es sich bei der Frage, ob ein solches WG nun zum notwendigen oder nicht-notwendigen PV gehöre, eher um ein akademisches Problem (s. noch ausführl. Anm. 48).

Die Auswirkungen des Meinungsstreits für die Praxis dürften eher gering sein. Die verschiedenen Auffassungen kommen in den meisten Fällen zum selben Ergebnis. Letztlich geht es nur um die Frage, ob man eine weitere Strukturierung des BV-Begriffs für hilfreich oder hinderlich hält. Unterschiede im Ergebnis können sich bei gemischt genutzten WG ergeben. Hier führt eine Anwendung des Veranlassungsprinzips zu Problemen, weil an einer einheitlichen Zuordnung von WG zum BV oder PV grds. festzuhalten ist. Auch unter pragmatischen Gesichtspunkten ist es daher angezeigt, der gut eingeführten und sachgerechten Differenzierung des BFH im Rahmen der weiteren Ausführungen im Grundsatz zu folgen.

cc) Unrichtige Behandlung eines Wirtschaftsguts durch den Steuerpflichtigen

31

Für die unrichtige Behandlung eines dem Stpfl. gehörenden WG als BV gilt uE Entsprechendes wie für die unrichtige Behandlung eines dem Stpfl. nicht gehörenden WG als sein BV: Ausbuchung zum Buchwert (glA KOBER, FR 2001, 281; SCHOOR, DSStZ 2007, 274 [278]; vgl. BFH v. 27.3.1968 – I 154/65, BStBl. II 1968, 522; v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315; ausführl. Anm. 431). Ist ein WG unzulässigerweise als PV behandelt worden, so ist es uE zum frühestmöglichen Zeitpunkt einzubuchen (auch BFH v. 22.6.2010 – VIII R 3/08, BStBl. II 2010, 1035), und zwar mit dem fiktiven Buchwert, da es sich um keine Einlage, sondern um eine Berichtigung handelt, Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 (regelmäßig mit dem Teilwert) somit nicht erfolgen kann (SCHOOR, DSStZ 2007, 274 [278]; ausführl. Anm. 431), denn eine inzwischen eingetretene Wertsteigerung bildet betrieblichen Gewinn und kann noch bei ihrer Verwirklichung in der betrieblichen Sphäre erfasst werden. Bisher unberücksichtigt gebliebene AfA-Beträge sind von den AK abzusetzen (BFH v. 22.6.2010 – VIII R 3/08, BStBl. II 2010, 1035). Dagegen können AfA, die bereits bei außerbetrieblichen Einkünften berücksichtigt worden sind, nicht dadurch nochmals wirksam werden, dass man das WG mit demjenigen Betrag einbucht, mit dem es von vornherein hätte eingebucht werden müssen.

Beispiel: Der Stpfl. erwirbt ein bebautes Grundstück und behandelt es zu Unrecht als PV. Das Grundstück ist in der ersten Bilanz, die noch nicht einer rechtskräftigen Veranlagung zugrunde gelegen hat, mit den AK abzüglich der bei den Einkünften aus VuV bereits berücksichtigten AfA in das BV einzubuchen.

dd) Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter

32

Grundsatz der Unteilbarkeit: WG (zum Begriff s. § 5 Anm. 350 ff.) gehören nach Rspr. und hM entweder voll zum BV oder voll zum PV; ein gemischt genutztes WG kann grds. nicht in einen betrieblich und einen privat genutzten Teil geteilt werden (BFH v. 24.9.1959 – IV 38/58 U, BStBl. III 1959, 466; v. 22.11.1960 – I 103/60 S, BStBl. III 1961, 97; v. 13.3.1964 – IV 158/61, BStBl. III 1964, 455; so auch die FinVerw., R 4.2 Abs. 1 EStR; GRIEGER, BB 1961, 318; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 344; krit. HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 207). Maßgebend ist, welche Nutzung überwiegt; ein Wohnwagen, den der Stpfl. teils für eigene betriebliche und private Zwecke, teils für Urlaub und Erholung seiner

ArbN verwendet, bildet zB notwendiges BV, wenn der betriebliche Nutzungsanteil mehr als 50 % beträgt, und notwendiges PV, wenn die betriebliche Nutzung nicht mehr als 10 % ausmacht (BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 42; R 4.2 Abs. 1 EStR; dazu HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 206).

Kritik im Schrifttum: Dieser Grundsatz der Unteilbarkeit wird im Schrifttum kritisiert. Er ergebe sich nicht zwingend aus dem Gesetz, auch wenn der Begriff des WG ihn nahe lege. Eine Aufteilung sei auch bilanztechnisch durchaus möglich und in bestimmten Fällen sogar geboten. Insgesamt führe die Aufteilung, wie die Praxis bei Gebäuden zeige, zu sachgerechteren Ergebnissen und werde den Gewinnermittlungsgrundsätzen des Abs. 1 besser gerecht (s. insbes. HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 207; JEHNER, DStR 1990, 6 [9]; WASSERMEYER, DStJG 3 [1980], 315 [331]). Dieser Kritik ist nicht zu folgen. Eine Aufteilung hätte nachhaltige negative Auswirkungen für die Rechtskontinuität und Praktikabilität bei der Bilanzierung von WG. Jede Nutzungsänderung führte möglicherweise zu einer Gewinnrealisierung und zu einer Änderung der AfA-Grundlage. Vor diesem Hintergrund muss es bei dem Grundsatz der Unteilbarkeit bleiben (so auch SEILER in KSM, § 4 Rn. B 81; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 348).

Gebäude und Grundstücke: Für Gebäude und Grundstücke gilt zT etwas anderes. Bei ihnen kann eine Aufteilung je nach praktizierter Nutzung und Zuordnung zum BV oder PV erfolgen; s. ausführl. Anm. 62.

Beteiligungen: Eine aus mehreren Aktien, Geschäftsanteilen einer GmbH usw. bestehende Beteiligung bildet nicht ein einziges WG (s. auch § 6 Anm. 83). Die Anteile können daher, sofern sie nicht insgesamt notwendiges BV oder notwendiges PV bilden, teilweise als gewillkürtes BV und teilweise als PV behandelt werden (s. ausführl. Anm. 93 f.).

33 ee) Beziehung zu mehreren Betrieben

Anwendung des Unteilbarkeitsgrundsatzes: Unterhält ein Stpfl. mehrere Betriebe verschiedener Einkunftsarten, dann sind diese Betriebe auch strechtl. zu trennen. Wird ein WG gleichzeitig in mehreren Betrieben genutzt, dann erhebt sich die Frage, welchem Betrieb es zuzurechnen ist. Hier wird man auf die Rspr. zu gemischt (dh. betrieblich und privat) genutzten WG zurückgreifen können (BFH v. 24.9.1959 – IV 38/58 U, BStBl. III 1959, 466; v. 22.11.1960 – I 103/60 S, BStBl. III 1961, 97; v. 13.3.1964 – IV 158/61, BStBl. III 1964, 455; s. Anm. 32; so auch BFH v. 11.9.1969 – IV R 160/67, BStBl. II 1970, 317). Danach kommt eine Aufteilung unteilbarer WG (zB eines Kfz.) nicht in Betracht; vielmehr wird auf die überwiegende Nutzung abgestellt. Im Urteilsfall (BFH v. 11.9.1969 – IV R 160/67, BStBl. II 1970, 317) hatte der Stpfl. die Erteilung von Patenten und die Vergabe der Lizenzen als Geschäftsvorfälle in seinem Gewerbebetrieb behandelt. Der BFH nahm daher „mindestens“ gewillkürtes gewerbliches BV an. Das erscheint bedenklich, denn kommt es auf die überwiegende Nutzung an und geschieht diese im Rahmen einer freiberuflichen Erfindertätigkeit, dann handelt es sich im freiberuflichen Betrieb um notwendiges BV, es kann nicht gleichzeitig gewillkürtes gewerbliches BV bilden. Liegt bei einem der mehreren Betriebe desselben Stpfl. notwendiges BV vor, so scheidet ein Wahlrecht begrifflich aus. BFH v. 11.9.1969 (IV R 160/67 BStBl. II 1970, 317) ließ die Frage offen, ob eine Erfindung, die im eigengewerblichen Betrieb und durch Lizenzvergabe genutzt wurde, auch dann gewerbliches BV ist, wenn die Einkünfte aus der Lizenzvergabe erheblich überwiegen. BFH v. 29.1.1970 (IV R 78/66, BStBl. II 1970, 319) hat dies für den Fall bejaht, dass sich die beiden Tätigkeiten gegenseitig bedingen und die Art der Nutzung der Erfindung durch

den Stpfl. (Vergabe der Lizenzen, Erwerb und Verkauf der vom Lizenznehmer hergestellten Gegenstände unter gleichzeitiger Verabredung eines begrenzten Alleinverkaufsrechts) der Verwertung der Erfindung im eigenen Betrieb sehr nahekommt.

Teilbare Wirtschaftsgüter: Bei teilweise betrieblich und privat genutzten Grundstücken lässt die Rspr. (s. Anm. 62) eine Aufteilung zu. Dies wird damit begründet, dass Grundstücke auch realiter aufgeteilt werden können. Ähnliches wird für Beteiligungen gelten (s. Anm. 32). Daher kann uE eine Beteiligung des Stpfl. zwischen mehreren Betrieben aufgeteilt werden.

ff) Begründung von Betriebsvermögen

34

Die Begründung von BV kann erfolgen durch Betriebseröffnung oder -erwerb, durch den entgeltlichen oder unentgeltlichen Erwerb eines einzelnen WG aus betrieblicher Veranlassung, durch Herstellung im betrieblichen Bereich sowie im Wege der Einlage aus dem PV (Überblick bei HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 111; s. auch BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 34; SEILER in KSM, § 4 Rn. B 84).

Betriebseröffnung und -erwerb: Betriebseröffnung bzw. -erwerb führen zur Zuordnung aller beteiligten WG zum BV des Stpfl. BV kann auch bereits vor Betriebseröffnung gebildet werden, denn der Gewerbebetrieb beginnt bereits mit den ersten Vorbereitungsmaßnahmen (vgl. BFH v. 26.7.1995 – X R 60/93, BFH/NV 1996, 202). Wird ein Betrieb ohne betriebliche Veranlassung unentgeltlich erworben, wird das BV wegen § 6 Abs. 3 in der Person des Rechtsnachfolgers fortgeführt (vgl. BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 34; im Ergebnis auch HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 112).

Bei Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter entscheidet die betriebliche Veranlassung des Erwerbs über die Zugehörigkeit zum BV. Eine solche kann sich aus einer betrieblichen Nutzungsabsicht oder anderen Gründen (dazu BFH v. 11.11.1987 – I R 7/84, BStBl. II 1988, 424; v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128) ergeben. Auch unentgeltlicher Erwerb führt bei betrieblicher Veranlassung zu BV.

Herstellung: Auch durch Herstellung von WG kann BV entstehen. Auch hier ist entscheidend, ob das WG für betriebliche Zwecke hergestellt wird, was im Regelfall zu bejahen sein wird. Völlig ausgeschlossen ist die Herstellung von WG des PV indes nicht (ebenso HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 114).

Einlage: Auch die Einlage führt zur Entstehung von BV; zu den Voraussetzungen s. ausführl. Anm. 136 ff. Allerdings ist nicht automatisch eine Einlage und damit eine Begründung von BV anzunehmen, wenn ein bisher zum PV gehörender Gebäudeteil für fremde gewerbliche Zwecke vermietet wird und der Stpfl. einen anderen derart vermieteten Gebäudeteil bereits dem gewillkürten BV zugeordnet hat (BFH v. 21.4.2005 – III R 4/04, BStBl. II 2005, 604; s. auch Anm. 320 „Nutzungsänderung“).

Die Herkunft der Mittel für die Anschaffung eines WG – aus dem BV oder aus dem PV – ist für die Zurechnung des WG zum BV oder PV regelmäßig gleichgültig (glA GRIEGER, BB 1964, 1074). Wenn die Rspr. die Herkunft der Mittel als Indiz für die Zuordnung eines WG zum BV oder PV behandelt hat (BFH v. 14.11.1972 – VIII R 100/69, BStBl. II 1973, 289; v. 25.2.1982 – IV R 25/78, BStBl. II 1982, 461), so ist dies sicher richtig, bedeutet aber noch nicht, dass die Herkunft als solche ein selbständiges Zuordnungskriterium bildete (ebenso HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 153).

35 **gg) Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen**

Damit ein WG aus dem BV ausscheidet, bedarf es eines Ausscheidensgrundes, insbes. einer Lösung des persönlichen oder sachlichen Betriebszusammenhangs. Grundsätzlich verbleibt ein WG nämlich bis zur Beendigung des Betriebs in diesem als BV erhalten (BFH v. 31.1.1985 – IV R 130/82, BStBl. II 1985, 395). Der sachliche Zusammenhang wird meist durch Entnahme gelöst, der persönliche geht durch entgeltliche Veräußerung oder schenkweise Übertragung auf einen Betriebsfremden verloren (BFH v. 31.1.1985 – IV R 130/82, BStBl. II 1985, 395).

Lösung des persönlichen Zusammenhangs: Der persönliche Betriebszusammenhang wird durch einen Wechsel in der Rechtszuständigkeit gelöst. Dies kann durch Veräußerung, Schenkung, Erbschaft, Tausch oder Betriebsveräußerung geschehen (vgl. BFH v. 31.1.1985 – IV R 130/82, BStBl. II 1985, 395; v. 27.8.1992 – IV R 89/90, BStBl. II 1993, 225).

Eine Lösung des sachlichen Zusammenhangs mit dem Betrieb erfolgt zum einen durch endgültige Entnahme (s. ausführl. Anm. 151 ff.), zum anderen durch Betriebsaufgabe (vgl. HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 120). Auch durch Verlust, etwa infolge Diebstahls oder Zerstörung, kann der Betriebszusammenhang gelöst sein, dies ist aber nicht zwingend (zur Einordnung solcher Vorgänge als Entnahme s. ausführl. Anm. 185 „Verlust“). So ist die Zerstörung eines Pkw. auf einer Privatfahrt nicht notwendig als Lösung des betrieblichen Zusammenhangs anzusehen (BFH v. 24.5.1989 – I R 123/85, BStBl. II 1990, 8; anders zu einem Sonderfall BFH v. 16.3.2004 – VIII R 48/98, BStBl. II 2004, 725).

Eine Nutzungsänderung führt dann zur Lösung des betrieblichen Zusammenhangs, wenn die Voraussetzungen einer Entnahme gegeben sind (s. ausführl. Anm. 69 „Nutzungsänderung“; vgl. BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 349, 368).

hh) Zurechnung des Wirtschaftsguts zum Vermögen des Steuerpflichtigen36 **(1) Allgemeine Zurechnungskriterien**

Wirtschaftliches Eigentum: Nur die im Eigentum des Stpfl. stehenden Gegenstände gehören zu seinem BV. Hierbei kommt es aber nicht auf das bürgerlich-rechtl., sondern auf das wirtschaftliche Eigentum an (s. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO, dazu ausführl. P. FISCHER in HHSP., § 39 Rn. 39 ff.; vgl. auch BFH v. 2.7.1969 – I R 143/66, BStBl. II 1969, 617; glA HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 128).

Einzelfälle der Zurechnung von Wirtschaftsgütern: Bei einem Guthaben, zB einem Sparguthaben, ist nicht entscheidend, auf wessen Namen es lautet, sondern wer darüber Verfügungsberechtigt ist (FG München v. 20.6.1967 – II 285-288/65, EFG 1968, 14, rkr.). Nichteigene, namentlich also bloß gepachtete oder zur Verwahrung oder als Sicherheit empfangene Gegenstände zählen nicht zum BV des Stpfl. Vermietet (oder verpachtet) dagegen der Stpfl. ein WG an einen Dritten, der es wiederum dem Stpfl. zu dessen betrieblichen Zwecken untervermietet, wird das WG zum BV des Stpfl. zu rechnen sein. Auch wenn der Stpfl. auf das Verhalten des Dritten keinen Einfluss ausüben kann, wird man aufgrund wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu diesem Ergebnis kommen.

(2) Zurechnung bei Ehegatten

37

Grundsätzlich ist die Zurechnung von WG bei Ehegatten getrennt vorzunehmen.

Eine Zusammenveranlagung führt nicht zu einer gemeinsamen Zurechnung. Sie macht WG, die im wirtschaftlichen Eigentum des mit dem Stpfl. zusammenveranlagten Ehegatten stehen, nicht zu BV des Stpfl., der diese WG nutzt. Das ergibt sich aus dem Wesen der Zusammenveranlagung, galt aber uE auch schon nach der früheren Auffassung über die Bedeutung der Zusammenveranlagung (glA FG München v. 19.12.1957 – II 219/56, EFG 1958, 168, rkr.). Die Vermietung eines Grundstücks von der Ehefrau an den Ehemann erzeugt also bei der Ehefrau Einkünfte aus VuV. Die unentgeltliche Überlassung eines WG von einem Ehegatten an den anderen begründet für sich allein nicht wirtschaftliches Eigentum des anderen Ehegatten und macht daher das WG nicht zu BV des anderen Ehegatten (glA FG Münster v. 28.10.1965 – Ia 388/65, EFG 1966, 109, rkr.).

Ehegatten als Mitunternehmer: Sind die Ehegatten als Mitunternehmer des Betriebs anzusehen, so gelten die allgemeinen Regeln und alle in ihrem Eigentum stehenden betrieblichen WG gehören zum BV. Die Mitunternehmerschaft lässt sich aus dem Auftreten nach außen hin und dem geschäftlichen Verhalten der Ehegatten zueinander entnehmen (vgl. BFH v. 28.7.1994 – IV R 81/93, BFH/NV 1995, 202, zu einer LuF-Mitunternehmerschaft).

Ehegatten als Miteigentümer, aber nicht Mitunternehmer: Sind die Ehegatten nicht Mitunternehmer, sondern nur Miteigentümer von WG, so gilt grds. das oben Gesagte. Nur der Miteigentümeranteil des unternehmerisch tätigen Ehegatten ist als BV auszuweisen (BFH v. 29.11.1968 – VI R 183/66, BStBl. II 1969, 233; v. 8.3.1990 – IV R 60/89, BStBl. II 1994, 559; dazu RUDLOFF, FR 1992, 565; v. 28.6.2005 – IV B 174/03, BFH/NV 2005, 2009). Gehört ein Grundstück Eheleuten je zur Hälfte und nutzt der Ehemann das Grundstück teilweise betrieblich, so darf der betrieblich genutzte Grundstücksteil nur insoweit zum BV des Ehemanns gerechnet werden, als er ihm auch rechtl. gehört. Der Anteil des nicht unternehmerisch tätigen Ehegatten ist als dessen PV nicht zu bilanzieren. Ausnahmsweise können die Miteigentumsanteile des anderen Ehegatten dem unternehmerisch tätigen Ehegatten auch ohne Mitunternehmerschaft zugerechnet werden. Das gilt zum einen, wenn sich sein wirtschaftliches Eigentum auf das gesamte WG erstreckt (dazu HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 132). Zum anderen kann der unternehmerisch tätige Ehegatte, dem vom anderen Ehegatten gestattet wird, aus betrieblichen Gründen auf einem gemeinsamen Grundstück auf eigene Kosten ein betriebliches Gebäude zu errichten und zeitlich unbeschränkt unentgeltlich zu nutzen, den dem anderen Ehegatten gehörenden Grundstücksteil als Quasi-WG behandeln und die angefallenen HK wie HK eines eigenen materiellen WG aktivieren und absetzen (BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281; v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670; zu den Auswirkungen auf die Gewinnermittlung s. HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 133).

ii) Rechtsfolgen bei Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen

38

Betriebsvermögensvergleich: Die Zugehörigkeit von WG zum BV bewirkt, dass sie am BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 teilnehmen. Für ihre Bewertung gilt § 6. Die Zuführung zum Betrieb und die Abgabe aus dem Betrieb richten sich nach den Einlage- und Entnahmenvorschriften (s. Anm. 141).

Aufwendungen, die mit Bezug auf BV gemacht werden, sind iSv. Abs. 4 „durch den Betrieb veranlasst“ und daher BA. So können zB Beiträge aufgrund eines Bausparvertrags nicht als SA geltend gemacht werden, wenn die Bausparsumme für ein betriebliches Bauvorhaben verwendet werden soll (einschränkend FG Freiburg v. 29.11.1955 – II 653/654, EFG 1956, 95, rkr., betr. Bausparbeiträge für eine Wohnung des Stpfl. in einem gemischt genutzten Gebäude, das als BV behandelt wurde: keine BA, wenn nicht auch buchmäßig als solche behandelt). Benutzt der Stpfl. ein WG des PV zT betrieblich, so bilden die anteiligen, betrieblich veranlassenden Aufwendungen einschließlich der anteiligen AfA BA (BFH v. 13.4.1961 – IV 54/60 U, BStBl. III 1961, 308; Nds. FG v. 27.2.1961 – IV 246–248/60, EFG 1961, 487, rkr.). Im umgekehrten Fall der teilweise privaten Nutzung eines WG des BV liegen Entnahmen vor.

Einnahmen: Umgekehrt sind Einnahmen aus der Veräußerung von Gegenständen des BV betrieblich veranlasst und daher BE (s. Anm. 21).

Notwendiges Privatvermögen: Zu den Rechtsfolgen bei Zugehörigkeit zum notwendigen PV s. Anm. 49.

39–45 Einstweilen frei.

c) Notwendiges Betriebsvermögen

46 aa) Begriff des notwendigen Betriebsvermögens

Der Begriff des notwendigen BV wurde maßgebend durch die Rspr. bestimmt.

Die Rechtsprechung des BFH zum Begriff des notwendigen BV hat sich im Lauf der Zeit gewandelt (zu einzelnen Fallgruppen SCHWEDHELM/BINNEWIES, GmbHR 2000, 195). Nach der früheren Rspr. war es erforderlich, dass ein WG für den Betrieb notwendig, wesentlich oder gar unentbehrlich sei (vgl. BFH v. 15.7.1960 – VI 10/60 S, BStBl. III 1960, 484; v. 18.7.1974 – IV R 187/69, BStBl. II 1974, 767). Von dieser engen Begriffsbestimmung ist der BFH abgerückt (vgl. etwa BFH v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315), auch wenn betriebsnotwendige oder wesentliche Gegenstände auch weiterhin zum notwendigen BV gehören. Auch wegen Überalterung nicht mehr genutzte WG verlieren daher nicht ihre Eigenschaft als notwendiges BV. Nunmehr genügt es für die Qualifikation von WG als notwendiges BV, wenn diese dergestalt dem Betrieb dienen, dass sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind (BFH v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315; v. 6.3.1991 – X R 57/88, BStBl. II 1991, 829; v. 20.9.1995 – X R 46/94, BFH/NV 1996, 393; v. 25.3.2008 – VIII B 122/07, BFH/NV 2008, 1317, jeweils mwN; auch R 4.2 Abs. 1 EStR). Durch das Begriffsmerkmal der Bestimmung wird verdeutlicht, dass beim notwendigen BV wie beim gewillkürten BV ein subjektives Willenselement erforderlich ist (BFH v. 5.3.2002 – IV B 22/01, BStBl. II 2002, 690; zum gewillkürten BV s. Anm. 50). Nach BFH v. 13.11.1996 (XI R 31/95, BStBl. II 1997, 247) wird notwendiges BV nicht dadurch ausgeschlossen, dass das WG seine Funktion auch erfüllt, wenn es – zu Unrecht – im PV gehalten wird. Eine tatsächliche Nutzung im Betrieb ist nicht erforderlich, so dass nicht nur WG erfasst werden, die unmittelbar im Betriebsablauf genutzt werden. Es kommt vielmehr auf deren Bestimmung an, unmittelbar im Betrieb eingesetzt zu werden (vgl. BFH v. 10.11.2004 – XI R 32/01, BStBl. II 2005, 431; v. 19.7.2011 – IV R 10/09, BStBl. II 2012, 93; HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 143). Für die Abgrenzung zum gewillkürten BV entscheidend ist das Merkmal der Unmittelbarkeit (vgl. BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 43; dazu auch BFH v. 31.1.1985 – VI R 130/82, BStBl. II 1985, 395). Ist bei Anschaffung ei-

nes WG über seine Verwendung noch nicht entschieden, kommt nur eine Qualifikation als gewillkürtes BV in Betracht (BFH v. 6.3.1991 – X R 57/88, BStBl. II 1991, 829; auch WOERNER, StbJb. 1974/75, 321).

Unerheblichkeit der Wesensart eines Wirtschaftsguts: Für die Frage, ob ein Gegenstand notwendiges BV ist, kommt es nicht auf die Art des Gegenstands an sich, sondern auf seine Beziehung zum einzelnen Betrieb an (ebenso WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 350). Gleichartige Gegenstände können daher beim einen Stpfl. notwendiges BV, beim anderen gewillkürtes BV, beim dritten PV bilden. So kann etwa eine Briefmarkensammlung beim Briefmarkenhändler zum BV, beim Sammler zum PV gehören (ähnlich HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 215; s. auch sogleich).

Geschäfte im Bereich des Gewerbebetriebs: Geschäfte, die ein Gewerbetreibender im wirtschaftlichen Bereich seines Gewerbebetriebs vornimmt, fallen regelmäßig in den Rahmen des Gewerbebetriebs; der Stpfl. kann sie nicht als private Geschäfte behandeln. Indiz für den Zusammenhang mit dem Gewerbebetrieb kann es sein, wenn der Stpfl. unter Ausnutzung seiner Fachkenntnisse und seiner geschäftlichen Erfahrung gehandelt hat. Das schließt aber nicht aus, dass der Stpfl. Gegenstände der Art, mit der er zB handelt, in seinem PV besitzt. So können Kunstgegenstände, die einem Kunsthändler gehören, zu seinem PV gehören, wenn er sie als solche kenntlich gemacht hat. Die Veräußerung von Briefmarken aus einer privaten Sammlung kann eine gewerbliche Tätigkeit darstellen. Gleichwohl ist aber die Sammlung als Ganzes nur dann dem gewerblichen BV zuzurechnen, wenn sich die Veräußerung nicht auf bestimmte Einzelstücke oder Markenpartien beschränkt, sondern ohne Unterschied alle Teilgebiete der Sammlung erfasst (BFH v. 8.5.1953 – III 67/52 U, BStBl. III 1953, 237). Die von einem Handelsvertreter für Gartenbau nach und nach angelegte gartenbautechnische und -geschichtliche Sammlung ist nicht notwendiges BV.

Notwendiges Sonderbetriebsvermögen: Auch im Rahmen des SonderBV (I oder II) eines Mitunternehmers kann zwischen notwendigem und gewillkürtem BV unterschieden werden. Von notwendigem SonderBV I spricht man, wenn ein WG objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb der PersGes. bestimmt ist. Notwendiges SonderBV II ist gegeben, wenn ein WG unmittelbar der Begründung oder Stärkung der Beteiligung an der PersGes. dient (s. Anm. 90; WACKER in SCHMIDT XXXII. § 15 Rn. 513 ff.).

bb) Einzelfälle notwendigen Betriebsvermögens

47

Beteiligungen: Siehe ausführl. Anm. 93 f.; s. auch RITZROW, StBp. 2005, 263, 290, 359; BUCIEK, HFR 2008, 685; KREFT, PFB 2008, 252; Beteiligung eines Architekten an Schweizer Bauträger-GmbH ist notwendiges BV (BFH v. 14.1.1982 – IV R 168/78, BStBl. II 1982, 345); ebenso Beteiligungen eines Statikers (BFH v. 23.11.1978 – IV R 146/75, BStBl. II 1979, 109) und eines Malermeisters an einer Wohnungsbau-GmbH; Beteiligung eines Apothekers an einer Einkaufsgenossenschaft (FG Köln v. 6.11.1996 – 12 K 1448/95, EFG 1997, 597, rkr.); eines Ingenieurs an einer Technik-Beratungs-GmbH (BFH v. 11.3.1976 – IV R 185/71, BStBl. II 1976, 380); eines Arztes an einer GmbH, die von ihm entwickelte Medikamente vertreibt (BFH v. 26.4.2001 – IV R 14/00, BStBl. II 2001, 798); eines Freiberuflers an einer Gesellschaft, mit der er eine auf die Vergabe von Aufträgen gerichtete Geschäftsbeziehung hat oder schaffen will und deren Geschäftsgegenstand der freiberuflichen Tätigkeit nicht wesensfremd ist (BFH v. 25.3.2008 – VIII B 122/07, BFH/NV 2008, 1317).

Bilder zur Ausstattung einer Arztpraxis bilden BV, die hierfür gemachten Aufwendungen BA (FG Schl.-Holst. v. 30.10.1964 – IV 33-36/64, EFG 1965, 271, rkr.).

Bordwohnung: Einrichtung der Bordwohnung eines Binnenschiffers, der auf dem Land seine Familienwohnung hat, BV; vgl. FG Münster v. 29.11.1962 – Ia 413/62, EFG 1963, 197, rkr.

Diensterfindungen gehören auch stl. zum BV des Unternehmers, der den Erfinder angestellt hat (RFH v. 11.5.1937 – I A 135/36, RStBl. 1937, 927).

Geld und sonstige Zahlungsmittel sowie Postscheck- und Bankguthaben können je nach ihrer Zweckbestimmung betrieblich oder privat genutzt werden und sind daher nicht notwendigerweise Teile des BV (vgl. MARTIN, DStZ 1949, 378; SUDHOFF, WPg 1950, 170).

Grundstücke: Zu Besonderheiten bei Grundstücken s. den eigenen Abschnitt ab Anm. 61.

Kraftfahrzeuge: Siehe ausführl. Anm. 80.

Lagerlose eines Loshändlers gehören zu seinem BV; Gewinne daraus sind BE (RFH v. 17.6.1927 – VI A 260/27, RStBl. 1927, 190).

Land- und Forstwirte: Zu Besonderheiten des notwendigen BV bei Land- und Forstwirten s. KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 24, Rn. 2 ff.

Sachwertdarlehen: Stellt ein Apotheker einer anderen (von ihm vermieteten) Apotheke die Erstausrüstung mit Waren gegen eine Umsatzvergütung zur Verfügung, so stellt dieses Sachwertdarlehen kein notwendiges (falls keine Entnahme vorliegt, aber gewillkürtes) BV dar (BFH v. 18.3.1970 – I R 98/68, BStBl. II 1970, 425).

Sparguthaben eines Gastwirts bei seiner Brauerei kein notwendiges BV, wenn der Gastwirt jederzeit über das Guthaben verfügen kann und die Unterhaltung des Guthabens nicht mit einer Verpflichtung zum Bierbezug und dergleichen verbunden ist (VG Berlin v. 19.2.1963 – X A 38/62, EFG 1963, 396, rkr.).

Wassernutzungsrecht: Verpachtetes Wassernutzungsrecht als Bestandteil des BV, wenn die Gegenleistungen (Freistrom und Bargeld) dem Betrieb zufließen; vgl. BFH v. 21.6.1963 – III 410/58 U, BStBl. III 1963, 420.

Weingut: Ein Weingut, das im Eigentum der Gesellschafter einer Sektellerei betreibenden PersGes. steht und dessen Erzeugnisse im gewerblichen Unternehmen der Gesellschafter verwertet werden, ist notwendiges BV (BFH v. 11.2.1965 – IV 285/63, HFR 1965, 459).

Wohnwagen eines Handelsvertreters ist BV, wenn der Stpfl. einen festen Wohnsitz hat und den Wagen hauptsächlich für Kundenbesuche und Besprechungen nutzt; gelegentliche Privatnutzung für Urlaubsreisen ist unschädlich (FG Berlin v. 17.10.1969 – III 397/67, EFG 1970, 330, rkr.).

d) Notwendiges Privatvermögen

48 aa) Begriff des notwendigen Privatvermögens

WG des PV scheiden für die Gewinnermittlung nach Abs. 1 aus (s. auch Anm. 49).

Notwendiges und gewillkürtes Privatvermögen? Der Begriff des PV ergibt sich nicht aus dem Gesetz. Er ist jedoch als Gegenstück zum BV in Abs. 1 vorausgesetzt und beinhaltet daher alle WG, die nicht zum BV gehören (HEINICKE

in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 106; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 386). Weiter ist in Anlehnung an das Begriffspaar notwendiges/gewillkürtes BV eine Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem PV denkbar (so insbes. LEINGÄRTNER, FR 1983, 214, dem folgend HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 108; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 386). Auch wenn begrifflich eine entsprechende Verteilung des Vermögens denkbar ist, bedarf es ihrer praktisch nicht. Die Differenzierung zwischen notwendigem/gewillkürtem BV und notwendigem PV beruht auf der Notwendigkeit der Zuordnung von WG zum BV in Abs. 1. Es ist im Rahmen der Gesetzesanwendung nur von Bedeutung, ob eine Zuordnung zum BV gelingt. Dies ist beim notwendigen und gewillkürten BV positiv der Fall und beim notwendigen PV negativ nicht der Fall. Deshalb hat der BFH recht, wenn er nur den Begriff des notwendigen PV näher konkretisiert. Begrifflich gibt es zwar auch ein „gewillkürtes“ PV, dieses hat aber für die Gesetzesanwendung keine Bedeutung (s. bereits Anm. 30). Unzulässig ist allerdings auch der Schluss, dass alle WG, die weder notwendiges noch gewillkürtes BV sind, automatisch notwendiges PV sind. Es handelt sich vielmehr um PV, unerheblich, ob notwendig oder nicht.

Konkretisierung des Begriffs: Der BFH bezeichnet als notwendiges PV WG, die ihrer Natur nach zum privaten Vermögen gehören und die der Unternehmer deshalb, auch wenn er wollte, nicht zum BV ziehen kann (BFH v. 15.7.1960 – 10/60 S, BStBl. III 1960, 484; v. 22.7.1966 – VI 12/65, BStBl. III 1966, 542; v. 11.3.1980 – VIII R 151/76, BStBl. II 1980, 740). Darin spiegelt sich die bereits angedeutete Zielrichtung der Zuordnung zum notwendigen PV, nämlich eine Zuordnung zum BV auszuschließen. Die Betrachtungsweise des BFH ist notwendigerweise eine typisierende, dh., dass er nur für den Regelfall eine Zuordnung zum notwendigen PV vornehmen kann. Das ergibt sich daraus, dass jedes WG theoretisch BV oder PV sein kann (dazu HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 215). Im Rahmen einer solchen Typisierung können zumindest WG, die der privaten Lebensführung dienen, idR dem PV zugeordnet werden.

Einzelfälle: Verwandtschaftsbegründetes Darlehen: BFH v. 22.12.1955 – IV 537/54 U, BStBl. III 1956, 65; Kühlschranks eines Schiffers: BFH v. 22.11.1960 – I 212/60 U, BStBl. III 1961, 37; Einkommensteuer-Erstattungsansprüche, auch wenn für BV bestimmt: BFH v. 22.7.1966 – IV 12/65, BStBl. III 1966, 542; Wohnung eines Gärtners: FG Schl.-Holst. v. 9.11.1966 – II 92/65, EFG 1967, 220, rkr.; zu geschäftlichen Repräsentationszwecken getragener Schmuck: BFH v. 26.1.1968 – VI R 131/66, BStBl. II 1968, 342; Autoradio: BFH v. 28.5.1968 – IV R 110/67, BStBl. II 1968, 541; Einfamilienhausgrundstück: BFH v. 11.3.1980 – VIII R 151/76, BStBl. II 1980, 740; Hilfsmittel wegen körperlicher Leiden: BFH v. 28.9.1990 – III R 51/89, BFHE 162, 181; Darlehensforderung einer PersGes.: BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642; dazu GOSCH, StBp. 1996, 332; zum notwendigen PV bei Land- und Forstwirten s. KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 24, Rn. 95 ff.

Betriebsschädliche Wirtschaftsgüter: Siehe Anm. 52.

Risikogeschäfte: Siehe Anm. 52.

bb) Rechtsfolgen bei Zugehörigkeit zum notwendigen Privatvermögen 49

Kein Betriebsvermögensvergleich: WG des notwendigen PV nehmen am BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 nicht teil. Sie können auch nicht in das BV eingelegt werden. Sind sie irrtümlich als BV behandelt worden, so sind sie nicht nach den Entnahmenvorschriften zu behandeln, sondern müssen zum Buchwert ausgebucht werden (s. Anm. 31).

Aufwendungen: Solche Aufwendungen, die durch die Benutzung eines zum PV gehörenden WG entstanden sind, können BA sein, soweit sie betrieblich veranlasst sind (Abs. 4).

Beispiel: Treibstoffkosten für ein zum PV gehörendes Kfz. auf einer Betriebsfahrt; anteilige Hausunkosten für betrieblich genutzte Räume eines zum PV gehörenden Wohnhauses; betriebliche Kosten eines privaten Fernsprechanchlusses.

Entsprechendes gilt für die AfA, die durch die betriebliche Nutzung eines zum PV gehörenden WG entsteht (BFH v. 13.4.1961 – IV 54/60 U, BStBl. III 1961, 308; v. 13.3.1964 – IV 158/61 S, BStBl. III 1964, 455, betr. Waschmaschine eines Arztes; zust. VANGEROW, StuW 1961, Sp. 482; aA BFH v. 22.11.1960 – I 212/60 U, BStBl. III 1961, 37, betr. Kühlschrank eines Schiffers).

Veräußerung: Die Veräußerung von WG des PV ist idR nicht betrieblich veranlasst und führt daher nicht zu BE. Gleiches gilt für die Erträge aus WG des PV.

Betriebsvermögen: Zu den Rechtsfolgen bei Zugehörigkeit zum BV s. Anm. 38.

e) Gewillkürtes Betriebsvermögen

Schrifttum: Siehe vor Anm. 28.

50 aa) Begriff des gewillkürten Betriebsvermögens

Das gewillkürte BV steht als dritte Vermögenskategorie zwischen notwendigem BV und notwendigem PV. Seine generelle Berechtigung ist umstritten, richtigerweise aber zu bejahen (s. ausführl. Anm. 30).

Begriffsmerkmale: Stpfl., die ihren Gewinn nach § 5 oder § 4 Abs. 1 ermitteln, können nach stRspr. gewillkürtes BV bilden (zur früheren Rspr. s. SÖFFING, StbJb. 1980/81, 451; WOERNER, StbJb. 1989/90, 207; KANZLER, Inf. 1981, 361 [362]). Nach einer Rechtsprechungsänderung gilt Entsprechendes auch für Überschussrechner nach Abs. 3 (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985; s. ausführl. Anm. 51). Lediglich bei Landwirten, die ihren Gewinn nach § 13a ermitteln, erkennt der BFH noch kein gewillkürtes BV an (vgl. nur BFH v. 23.5.1991 – IV R 58/90, BStBl. II 1991, 798; abweichend § 13a Anm. 10; krit. auch FLÄMIG, DStZ 1984, 131; s. auch KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 24, Rn. 128 mwN, die eine Bildung von gewillkürtem BV für möglich halten). Im Sinne der Definition des BFH (zur früheren Rspr. s. Anm. 30; SÖFFING, StbJb. 1980/81, 451 [467]) gehören zum gewillkürten BV solche WG, die objektiv dazu geeignet und erkennbar dazu bestimmt sind, den Betrieb zu fördern (vgl. BFH v. 11.10.1979 – IV R 125/76, BStBl. II 1980, 40; v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399; v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985; v. 19.7.2011 – IV R 10/09, BStBl. II 2012, 93; s. Anm. 29). Es muss nicht noch zusätzlich geprüft werden, ob ein gewisser objektiver Zusammenhang mit dem Betrieb des Stpfl. besteht, weil das notwendige objektive Korrektiv zur Bestimmung des Stpfl. bereits in der objektiven Fördereignung zu sehen ist (so auch HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 150; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 366; anders BFH v. 14.11.1972 – VIII R 100/69, BStBl. II 1973, 289; R 4.2 Abs. 1 Satz 3 EStR; offengelassen in BFH v. 30.4.1975 – I R 111/73, BStBl. II 1975, 582). Für Land- und Fortwirte, die ihren Gewinn nicht nach § 13a ermitteln, sowie für Freiberufler gelten hinsichtlich der Möglichkeit der Bildung gewillkürten BV gleichwohl einschränkende Voraussetzungen (dazu ausführl. und mwN BFH v. 23.9.2009 – IV R 14/07, BStBl. II 2010, 207; s. auch

BFH v. 14.5.2009 – IV R 44/06, BStBl. II 209, 811; v. 30.6.2011 – IV R 35/09, StuB 2011, 842).

Im Unterschied zum notwendigen BV ist der objektive Bezug des WG zum Betrieb insoweit schwächer, als keine eindeutige objektive Zuordnung zum Betrieb erfolgen kann. Die objektive Zuordnung ist neutral. Es geht idR um WG, die den Betrieb mittelbar zu fördern bestimmt sind (darauf weist zu Recht BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 43; hin; dazu auch BFH v. 31.1.1985 – VI R 130/82, BStBl. II 1985, 395). Deshalb kommt dem zweiten Element, der Bestimmung durch den Stpfl., entscheidende konstitutive Bedeutung zu. An seine Darlegung sind gesteigerte Anforderungen zu stellen. Eine bloße Behauptung reicht nicht; vielmehr muss eine entsprechende Zuordnung konkret dargelegt und nach außen in Erscheinung getreten sein (ausführl. WOERNER, StJb. 1989/90, 207 [231]).

Manifestation der subjektiven Zuordnung: Die subjektive Bestimmung der Zuordnung eines WG zum BV muss nach außen hinreichend hervortreten (stRspr., BFH v. 22.9.1993 – X R 37/91, BStBl. II 1994, 172; v. 27.10.1993 – XI R 5/93, BFH/NV 1994, 472; v. 23.9.1999 – IV R 12/98, BFH/NV 2000, 317; v. 5.3.2002 – IV B 22/01, BStBl. II 2002, 690; dazu BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 47). Die erstmalige Zuordnung zum BV muss unmissverständlich in einer Weise erfolgen, dass ein sachverständiger Dritter ohne weitere Erklärungen des Stpfl. die Zugehörigkeit des erworbenen oder eingelegten WG zum BV erkennen kann (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985, mwN; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 367). Eine Aufnahme in die Buchführung ist hierfür nicht zwingend erforderlich (BFH v. 22.9.1993 – X R 37/91, BStBl. II 1994, 172), kann aber als wesentliches Beweisanzeichen betrieblicher Widmung gewertet werden.

BFH v. 27.3.1968 – I 154/65, BStBl. II 1968, 522; v. 30.4.1975 – I R 111/73, BStBl. II 1975, 582; v. 21.10.1976 – IV R 71/73, BStBl. II 1977, 150; v. 13.10.1983 – I R 76/79, BStBl. II 1984, 294; v. 18.10.1989 – X R 99/87, BFH/NV 1990, 424; v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401; v. 23.9.1999 – IV R 12/98, BFH/NV 2000, 317).

Die Zuordnung kann aber auch im Wege der Aufnahme in das betriebliche Bestandsverzeichnis (BFH v. 22.9.1993 – X R 37/91, BStBl. II 1994, 172; v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985; v. 21.8.2012 – VIII R 11/11, BStBl. II 2013, 117), durch Erklärung gegenüber dem FA oder durch Vermögensumschichtung auf einem betrieblichen Konto (FG Hamb. v. 17.6.1996 – 1 63/94, EFG 1996, 1021, rkr.) erfolgen.

Unrichtige Behandlung in der Buchführung: Siehe Anm. 31.

Betriebliche Mindestnutzung: Bei beweglichen WG verlangen Rspr. (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985, mwN) und FinVerw. (R 4.2 Abs. 1 Sätze 5 und 6 EStR) zu Recht eine betriebliche Mindestnutzung von 10 %. Bei einer betrieblichen Nutzung unterhalb dieses Werts liegt notwendiges PV vor. Die Grenze von 10 % entspricht einer auch sonst im StRecht geläufigen Bagatellschwelle (vgl. BFH v. 8.6.2000 – IV R 63/99, BFH/NV 2000, 1341; v. 27.2.2002 – IV S 7-10/01, BFH/NV 2002, 1052).

Nutzungsänderung: Siehe Anm. 69 und 118, jeweils „Nutzungsänderung“.

Einzelfälle: Erwerb eines Nachbargrundstücks zur Vorbereitung einer Betriebserweiterung (BFH v. 19.3.1981 – IV R 39/78, BStBl. II 1981, 731; v. 15.4.1981 – IV R 129/78, BStBl. II 1981, 618); langjähriger Bilanzausweis eines unbebauten und ungenutzten Grundstücks (BFH v. 30.4.1975 – I R 111/73, BStBl. II 1975, 582; v. 21.10.1976 – IV R 71/73, BStBl. II 1977, 150); Verpfändung privater Forderungen für betriebliche Zwecke (BFH v. 10.12.1964 – IV 167/64 U, BStBl. III 1965, 377); werden

Beiträge zu einer Unfallversicherung als BA gebucht, kann die Versicherung zu BV werden (BFH v. 18.11.1971 – IV R 132/66, BStBl. II 1972, 277); zu Besonderheiten bei Land- und Forstwirten s. KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 24, Rn. 120 ff.

Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen: Siehe Anm. 90.

51 **bb) Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Überschussrechnung**

Die Rspr. hat den Kreis der zur Bildung von gewillkürtem BV Berechtigten im Laufe der Zeit erweitert. Ging der RFH noch davon aus, dass nur Kaufleute gewillkürtes BV haben könnten (RFH v. 14.4.1943, RStBl. 1943, 482), hat der BFH auch den unter Abs. 1 fallenden Stpfl. diese Möglichkeit eröffnet (BFH v. 15.7.1960 – VI 10/60 S, BStBl. III 1960, 484; s. Anm. 30). Überschussrechnern nach Abs. 3 hat er dies aber bis vor Kurzem in stRspr. versagt (vgl. nur BFH v. 13.3.1964 – IV 158/61 S, BStBl. III 1964, 455; v. 12.2.1976 – IV R 188/74, BStBl. II 1976, 663; v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101). Im Schrifttum war dies schon lange und heftig kritisiert worden.

MERTEN, FR 1979, 365 (366); SÖFFING, StbJb. 1980/81, 451; SÖFFING, FR 1983, 172; WASSERMEYER, DStJG 3 (1980), 315; KANZLER, Inf. 1981, 361 (365); KANZLER, FR 2004, 93; FLÄMIG, DSz 1984, 131 (135); PLÜCKEBAUM in KSM, § 4 Rn. B 141 (Vorauf.); WEBER-GRELLET in KSM, § 4 Rn. D 155; WOERNER, StbJb. 1989/90, 207 (229); JEHNER, DStR 1991, 1408; DRÜEN, FR 2004, 94; s. auch Anm. 537 mwN.

Die anhaltende Kritik hat den BFH nunmehr zu einer Änderung seiner Rspr. bewogen. In einem Urteil aus dem Jahre 2003 (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985; dazu RAMB, SteuStud. 2006, 469) führt der BFH aus, die unterschiedliche Behandlung der verschiedenen Stpfl. danach, ob sie den Gewinn nach Abs. 3 oder §§ 4 Abs. 1, 5 ermitteln, sei gleichheitswidrig (s. auch Anm. 537). Es bestünden zwischen beiden Gewinnermittlungsarten keine Unterschiede von solchem Gewicht, die eine Versagung der Bildung von gewillkürtem BV bei Überschussrechnern rechtfertigten. Insbesondere könne hier nicht entscheidend auf die Gefahr einer unzutreffenden Zuordnung durch den Stpfl. abgestellt werden. Diese Gefahr bestehe beim gewillkürten BV immer und unabhängig von der Gewinnermittlungsart. Dem BFH ist im Ergebnis und in der Begründung in vollem Umfang zu folgen, so dass künftig im Rahmen aller Gewinnermittlungsarten von der überkommenen Dreiteilung des Vermögens auszugehen ist.

52 **cc) Willkürungsverbot für betriebsschädliche und geschäftlich riskante Wirtschaftsgüter**

Gewillkürtes BV kann nur gebildet werden, wenn das WG objektiv geeignet ist, den Betrieb zu fördern (s. Anm. 29). Das ist weder bei sog. betriebsschädlichen noch bei WG der Fall, die Gegenstand eines Risikogeschäfts sind.

Betriebsschädliche Wirtschaftsgüter sind solche, bei deren Erwerb bereits erkennbar ist, dass sie dem Betrieb keinen Nutzen, sondern lediglich Verluste bringen werden (vgl. nur BFH v. 11.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399, mwN). Betriebsschädliche WG gehören zum notwendigen PV, eine Einordnung als gewillkürtes BV ist auch bei entsprechendem Willen des Stpfl. nicht möglich (SEILER in KSM, § 4 Rn. B 300 „Betriebsschädliche Wirtschaftsgüter“). Entscheidend für die Einordnung als betriebsschädliches WG ist nach der Rspr., ob und inwieweit dem Stpfl. im Zeitpunkt des Erwerbs des WG und der Buchung der Erwerbsvorgänge erkennbar war, dass das WG dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen werde (vgl. BFH v. 27.3.1974 – I R 44/73,

BStBl. II 1974, 488; v. 15.11.1978 – I R 57/76, BStBl. II 1979, 257; v. 25.2.1982 – IV R 25/78, BStBl. II 1982, 461; v. 11.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399; weitere Einzelfälle sogleich). Problematisch ist in diesem Zusammenhang festzustellen, in welchem Zeitpunkt die Verlustträchtigkeit erkennbar war. Die Anerkennung einer Einlage darf nicht deshalb versagt werden, weil die Verlustträchtigkeit des eingelegten WG im Laufe der Zeit deutlich wurde (so auch WÖRNER, StbJb 1989/90, 218; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 377).

Einzelfälle betriebsschädlicher Wirtschaftsgüter: Wertpapiere als BV einer Ehe- und Partnervermittlung (BFH v. 11.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399; vgl. zu verlustbringenden Wertpapieren auch BFH v. 26.10.1999 – X B 40/99, BFH/NV 2000, 563); wertlose Darlehensforderung (BFH v. 22.5.1975 – IV R 193/71, BStBl. II 1975, 804; vgl. auch BFH v. 11.10.1988 – VIII R 237/83, BFH/NV 1989, 305); Hingabe eines ungesicherten und unverzinslichen Darlehens (BFH v. 19.7.1984 – IV R 207/83, BStBl. II 1985, 6); wertlose GmbH-Beteiligung (FG Rhld.-Pf. v. 25.9.1990 – 2 K 251/88, EFG 1991, 306, rkr.); minderwertige Gemälde (BFH v. 25.2.1982 – IV R 25/78, BStBl. II 1982, 461); Oldtimer (BFH v. 5.2.2007 – IV B 73/05, BFH/NV 2007, 1106; auch FG Münster v. 29.4.2011 – 4 K 4855/08 E, EFG 2011, 2083).

Wirtschaftsgüter, die Gegenstand von Risikogeschäften sind, fallen ebenfalls unter ein Willkürungsverbot. Unter den Begriff der Risikogeschäfte sind solche WG zu fassen, denen ihrer Natur nach Risiken für den Betrieb anhängen (vgl. BFH v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399; HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 158). Anders als bei betriebsschädlichen WG ist der betriebliche Förderungszusammenhang zwar nicht von vornherein ausgeschlossen, jedoch muss er hier besonders sorgfältig geprüft werden. Die Übergänge zwischen beiden Kategorien sind indes fließend. Es ist auch bei Risikogeschäften zu ermitteln, ob im Zeitpunkt der Widmung zum BV die objektive Eignung vorlag, das BV zu stärken (vgl. WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 378). Besonderes Augenmerk ist hier auf bestimmte Kategorien von Geschäften zu richten, die ein erhöhtes Risikopotential in sich bergen. Generell gilt, dass die Anforderungen an den Nachweis des Förderungszusammenhangs umso höher sind, je branchenuntypischer ein Geschäft ist (vgl. zu branchenuntypischen Wertpapiergeschäften BFH v. 30.7.2003 – X R 7/99, BStBl. II 2004, 408).

► *Wertpapiergeschäfte:* Insbesondere bei Wertpapiergeschäften bedarf der Förderungszusammenhang einer besonderen Prüfung (ausführl. MAUTE, EStB 2007, 338). Für gängige Wertpapiere ist der entsprechende Zusammenhang zwar grds. zu bejahen (vgl. BFH v. 19.2.1997 – XI R 1/6, BStBl. II 1997, 399). Anderes kann aber bei besonders risikoträchtigen Anlageprodukten wie Termin- und Optionsgeschäften (s. ausführl. § 20 Anm. 470 ff.) gelten (BFH v. 11.7.1996 – IV R 67/95, BFH/NV 1997, 114; v. 20.4.1999 – VIII R 63/96, BStBl. II 1999, 466; näher Anm. 101).

► *Sonstige Risikogeschäfte:* Weitere Beispiele für Risikogeschäfte sind Lotteriespiel (BFH v. 16.9.1970 – I R 133/68, BStBl. II 1970, 865)M Wettgeschäft (BFH v. 24.10.1969 – IV R 139/68, BStBl. II 1970, 411; FG Köln v. 19.4.1988 – 2 K 223/85, EFG 1988, 518, rkr.); Erwerb von Goldbarren (BFH v. 18.12.1996 – XI R 52/95, BStBl. II 1997, 351; dazu die teilweise krit. Anm. von WENDT, FR 1997, 337).

Einstweilen frei.

53–60

f) Grund und Boden sowie Gebäude

Schrifttum: LAULE, Grundstücke als gewillkürtes Betriebsvermögen bei freiberuflich Tätigen, FR 1963, 146; GRIEGER, Anm. zu BFH IV 401/62, BB 1964, 953; OFFERHAUS, Anm.

zu BFH VIII R 29/75, StBp. 1978, 142; PLÜCKEBAUM, Gebäudeteile als selbständige Wirtschaftsgüter, DB 1980, 1086; KANZLER, Die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen bei Land- und Forstwirten unter besonderer Berücksichtigung von Grundstücken, Inf. 1981, 361; WICHMANN, Das Gebäude – als Wirtschaftsgut ein Phänomen?, DB 1983, 1329; PAUS, Eigengenutzte Wohnungen als Betriebsvermögen von Personengesellschaften, DStZ 1988, 575; WICHMANN, Kritische Überlegungen zur sogenannten Atomisierung eines Gebäudes, BB 1990, 975; RUDLOFF, Bilanzierungsgrundsätze bei gemischt genutzten Grundstücken und Gebäuden, FR 1992, 565; VON SCHÖNBERG, Anm. zu BFH IV R 27/98, HFR 2000, 785; SCHOOR, Eigenbetrieblich genutzte Grundstücke von untergeordnetem Wert: Bilanzierung vermeiden!, StuB 2000, 753; BRAUN, Anmerkung zu FG Berlin I K 1044/00, EFG 2001, 880; SCHOOR, Bilanzierungsfragen bei Grundstücken und Gebäuden im Betriebsvermögen, StBp. 2002, 7; WENDT, Anm. zu BFH XI R 31/03, FR 2005, 686; KAHL/HEINSTEIN, Ansatz von Grundstücken in der Steuerbilanz, DStZ 2006, 825; KANZLER, Anm. zu BFH III R 4/04, FR 2006, 186; WENDT, Geschäftsräume im Einfamilienhaus können wesentliche Betriebsgrundlage sein, BFH-PR 2006, 485; SCHULZE-OSTERLOH, Einlage eines im Privatvermögen entdeckten Bodenschatzes in ein Betriebsvermögen, BB 2007, 1323; LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, München (Loseblatt).

61 aa) Begriffsfragen

Während zivilrechtl. grds. nicht zwischen Grund und Boden und Gebäuden unterschieden wird (§ 94 BGB), ist diese Differenzierung wegen der unterschiedlichen Bewertung als abnutzbares und nicht abnutzbares WG estl. von Bedeutung.

Grundstücke sind zivilrechtl. abgegrenzte Teile der Erdoberfläche, die im Bestandsverzeichnis eines Grundbuchblatts unter einer besonderen Nummer eingetragen oder gem. § 3 Abs. 5 GBO gebucht sind. Auch die wesentlichen Bestandteile iSv. § 94 BGB, also insbes. Gebäude, gehören zum Grundstück (vgl. ELLENBERGER in PALANDT, 72. Aufl. 2013, Vor § 90 BGB Rn. 3). Steuerrechtlich wird zwar derselbe begriffliche Ausgangspunkt gewählt, jedoch werden die Zuordnungsentscheidungen entsprechend der hier herrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. § 39 AO) in modifizierter Form getroffen. Unter Grundstück ist also auch im StRecht grds. der reale, nach dem Grundbuch ver selbständige Teil des Grund und Bodens einschließlich aufstehender Gebäude und sonstiger baulicher Anlagen zu verstehen. Jedoch ist der Begriff aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise flexibler als im Zivilrecht. Erfasst werden bebaute und unbebaute Grundstücke, Gebäude auf fremdem Grund sowie grundstücksgleiche Rechte (vgl. HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 159). Bilanziell werden Grundstücke und aufstehende Gebäude getrennt. Nach den Grundsätzen der Einzelbewertung sind Grund und Boden einerseits und Grundstücke andererseits als selbständige WG zu behandeln (s. nur WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII, § 5 Rn. 133; s. auch Anm. 62). Das schließt aber nicht aus, dass sich die Zuordnung eines Grundstücks zum BV oder PV nach dem auf ihm stehenden Gebäude richtet; im Gegenteil bildet dieser Fall die Regel (BFH v. 27.1.1977 – I R 48/75, BStBl. II 1977, 388; v. 19.7.1979 – IV R 235/75, BStBl. II 1980, 5).

Untergrund: Zum Grund und Boden gehört als unselbständiger Bestandteil auch der Untergrund. Wird allerdings ein Bodenschatz verwertet und in den Verkehr gebracht, so bildet er ein eigenständiges WG (stRspr., s. nur BFH v. 13.7.2006 – IV R 51/05, BFH/NV 2006, 2064 [2066]; v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449; s. SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 1323 mwN in Fn. 1; s. auch STAHL, FS Strecker, 2011, 233 [237]).

Grundstücksteile: Abweichend vom Einheitlichkeitsgrundsatz kann bei Grundstücken eine Aufteilung in verschiedene WG erfolgen. Die entstehenden

Grundstücksteile sind gesondert dem BV oder PV zuzuordnen (s. ausführl. Anm. 62).

Gebäude und Gebäudeteile: Der Gebäudebegriff ist bewertungsrechtl. zu bestimmen (vgl. R 7.1 Abs. 5 EStR; s. zum Gebäudebegriff auch BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132). Ein Gebäude ist ein Bauwerk auf eigenem oder fremdem Grund und Boden, das Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und standfest ist (BFH v. 13.6.1969 – III 17/65, BStBl. II 1969, 517; v. 18.6.1986 – II R 222/83, BStBl. II 1986, 787; v. 18.3.1987 – II R 222/84, BStBl. II 1987, 551; v. 21.1.1988 – IV R 116/86, BStBl. II 1988, 628). Zur Frage, wann Gebäude ein einheitliches WG bilden und wann Gebäudeteile zu selbständigen WG werden, s. Anm. 62.

bb) Einheitlichkeitsgrundsatz versus Differenzierung verschiedener Wirtschaftsgüter

(1) Bedeutung des Wirtschaftsgutsbegriffs

62

Auch bei Gebäuden und Grund und Boden muss entschieden werden, ob und inwieweit sie zum BV oder zum PV gehören. Gegenüber beweglichen und anderen WG ergeben sich hier aber Besonderheiten von solchem Gewicht, dass eine gesonderte Betrachtung angezeigt ist. Diese Besonderheiten resultieren zu einem guten Teil aus der Tatsache, dass sich das Steuerrecht bei der Einteilung der WG nicht an der Einteilung der Gegenstände nach dem Zivilrecht ausrichtet. Wäre dem so, so könnte ein Grundstück und seine Bebauung idR nur einheitlich als ein einziger Gegenstand betrachtet werden. Es käme entscheidend auf die Zuordnung nach den §§ 94 ff. BGB an. An diesen Vorschriften orientiert sich indes das StRecht gerade nicht (zum Begriff s. Anm. 61). Vielmehr können Grund und Boden und darauf errichtete Gebäude strechtl. und bilanziell ganz unterschiedlich zu beurteilen sein. So kann beispielsweise ein Grundstück, das mit einem Gebäude bebaut ist, in mehrere WG zu zerlegen sein, während umgekehrt mehrere Grundstücke ein einziges WG darstellen können. Entscheidend bei der Zuordnung ist allein der Begriff des WG (s. ausführl. Vor §§ 4–7 Anm. 100 ff.). Ein WG zeichnet sich insbes. durch seine selbständige Bewertbarkeit aus. Ob eine solche vorliegt, ist nach der Verkehrsanschauung zu entscheiden. Ist nach dieser ein WG gegeben, so ist dieses einheitlich dem BV oder dem PV zuzuordnen. Für die Zuordnung gelten dann wieder die allgemeinen Kriterien (s. bereits die Ausführungen unter Anm. 29 ff. zu notwendigem und gewillkürtem BV, notwendigem PV). Danach gehört ein WG zum notwendigen BV, wenn es objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt ist, zum gewillkürten BV, wenn es objektiv geeignet und bestimmt ist, den Betrieb zu fördern, zum notwendigen PV, wenn es seiner Natur nach nur privat genutzt werden kann.

(2) Problem gemischt genutzter Wirtschaftsgüter

63

Das Problem der gemischt (also betrieblich und privat) genutzten WG, das bereits auf allgemeiner Ebene behandelt wurde (s. Anm. 32), stellt sich bei näherer Betrachtung bei Grund und Boden und Gebäuden nicht anders als bei sonstigen WG (zu diesem Problem umfassend PLÜCKEBAUM, DB 1980, 1086). Lassen sich verschiedene Nutzungen unterscheiden, so ist bei Gebäuden und Grundstücken nicht von einer gemischten Nutzung ein und desselben WG auszugehen; vielmehr ist das genutzte Gebäude/Grundstück grds. in so viele WG aufzuteilen,

wie Nutzungsarten gegeben sind (anders aber WICHMANN, DB 1983, 1329: keine Teilbarkeit). Diese WG sind wiederum nur einheitlich dem BV oder PV zuzuordnen. Die unterschiedliche Behandlung bei Gebäuden/Grundstücken einerseits und sonstigen WG andererseits besteht also darin, dass bei gemischter Nutzung von Gebäuden/Grundstücken eine Aufteilung möglich ist, bei sonstigen WG nicht. Teilweise wird im Schrifttum die Gefahr einer „Atomisierung“ des Gebäudes gesehen (WICHMANN, BB 1990, 975). Einer solchen Gefahr begegnet die Rspr. bereits dadurch, dass sie keine unbegrenzte Aufteilung in verschiedene WG zulässt (vgl. etwa BFH v. 29.9.1994 – III R 80/92, BStBl. II 1995, 72).

64 (3) Gebäudeeinheit und Gebäudeaufteilung

Grundsatz der Gebäudeeinheit: Entsprechend dem oben Gesagten ist zwischen Gebäuden einerseits und dem Grund und Boden andererseits zu differenzieren. Da der Grund und Boden in Abhängigkeit zu dem darauf zu errichteten Gebäude zu beurteilen ist, wird zunächst die Rechtslage bei Gebäuden dargestellt. Der Einheitlichkeitsgrundsatz, der auf alle WG Anwendung findet (s. Anm. 32), gilt auch für Gebäude. Nach dem sog. Grundsatz der Gebäudeeinheit bildet ein einheitlich genutztes Gebäude bzw. ein einheitlich genutzter Gebäudeteil ein einheitliches WG „Gebäude“ (BFH v. 22.8.1966 – GrS 2/66, BStBl. III 1966, 672; v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132). Dieses ist, soweit es zum BV gehört, als solches nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 mit den gesamten AHK zu aktivieren. Welche fest oder nicht fest eingebauten Elemente zum WG „Gebäude“ gehören, bestimmt sich nach dem Nutzungs- und Funktionszusammenhang (BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132, unter Verweis auf BFH v. 14.8.1958 – III 382/57 U, BStBl. III 1958, 400). Dieser Zusammenhang ist nach der Verkehrsanschauung zu bestimmen. Gebäudeteile, die in einem vom Gebäude zu unterscheidenden Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen, bilden auch dann selbständige WG, wenn sie wesentliche Bestandteile im zivilrechtl. Sinne sind (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 267).

Gebäudeeinheit und Entnahme/Einlage: Der BFH (BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334; dazu WENDT, FR 2005, 686; BFH v. 21.4.2005 – III R 4/04, BStBl. II 2005, 605; dazu KANZLER, FR 2006, 186) hat zu Recht entschieden, dass der Grundsatz der Gebäudeeinheit nicht so verstanden werden kann, dass er hinsichtlich bestimmter Gebäudeteile zur Annahme einer Entnahme- oder Einlagehandlung zwingt. Vielmehr gehen die allgemeinen Entnahme- und Einlagevoraussetzungen dem Einheitlichkeitsgrundsatz vor.

Aufteilung in verschiedene Wirtschaftsgüter: Abweichend vom Grundsatz der Gebäudeeinheit kann ein Gebäude nach ganz herrschender Auffassung (anders aber WICHMANN, DB 1983, 1329: keine Teilbarkeit) in insgesamt bis zu vier selbständige WG zerfallen, da es zu eigenbetrieblichen oder fremdbetrieblichen Zwecken oder zu eigenen bzw. fremden Wohnzwecken genutzt werden kann (BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132; v. 8.3.1990 – IV R 60/89, BStBl. II 1994, 559; zur Aufteilung auch PLÜCKEBAUM, DB 1980, 1086; RUDLOFF, FR 1992, 565). Sind mehrere Eigentümer vorhanden, so muss eine weitere Unterteilung entsprechend deren Anzahl erfolgen (BFH v. 9.7.1992 – IV R 115/90, BStBl. II 1992, 948; v. 23.8.1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774, s. auch WACKER, BB 1995, Beil. 8, 11). Keine weitere Aufteilung erfolgt indes, soweit das Gebäude in mehreren Betrieben eines Stpfl. genutzt wird (BFH v. 29.9.1994 – III R 80/92, BStBl. II 1995, 72). Vielmehr ist ein Gebäude, das in mehreren Betrieben desselben Stpfl. eigenbetrieblich genutzt wird, als ein WG anzusehen (vgl. auch R 4.2 Abs. 1 Satz 7 EStR). Auch keine Aufteilung und Zuordnung

zum BV erfolgt, wenn lediglich einzelne der ansonsten privat genutzten Räume zT betrieblich mitgenutzt werden. Hier ist das gesamte privat genutzte Gebäude dem PV zugehörig (so zu Recht HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 192 unter Hinweis auf § 12 Nr. 1).

Aufteilungsmaßstab: Als Aufteilungsmaßstab fungiert das Verhältnis der Nutzfläche des jeweiligen Gebäudeteils zur Nutzfläche des gesamten Gebäudes, sofern dies nicht zu unangemessenen Ergebnissen führt (vgl. KAHLE/HEINSTEIN, DSStZ 2006, 825 [827]). Dagegen erfolgt keine Aufteilung anhand der Ertragswerte (BFH v. 15.2.2001 – III R 20/99, BStBl. II 2003, 635, unter Verweis auf BFH v. 21.2.1990 – X R 174/87, BStBl. II 1990, 578; v. 2.10.1986 – IV R 281/84, BFH/NV 1987, 427). Die Nutzfläche wird in sinngemäßer Anwendung der Wohnflächenverordnung (v. 25.11.2003, BGBl. I 2003, 2346) ermittelt.

(4) Abhängigkeit von Grund und Boden vom Gebäude

65

Bebaute und unbebaute Grundstücke: Die selbständige Zuordenbarkeit von Grund und Boden einerseits und Gebäuden andererseits lässt die Frage nach dem grundlegenden Verhältnis beider Elemente im StRecht aufkommen. Diese stellt sich vor allem bei bebauten Grundstücken. Bei unbebauten Grundstücken gilt, dass sie notwendiges BV sein können, wenn sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind. Gewillkürtes BV können sie werden, wenn der erforderliche Förderungszusammenhang zum Betrieb besteht und ein entsprechender Widmungsakt vorliegt (s. HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 187 sowie allg. Anm. 29).

Grundstück und Gebäude: Ist ein Grundstück bebaut, so gilt grds., dass der Grund und Boden hinsichtlich der Zuordnung zum BV/PV das Schicksal des darauf errichteten Gebäudes teilt (BFH v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461). Ein Privatgrundstück wird durch Bebauung mit einem Betriebsgebäude in das BV eingelegt, umgekehrt wird ein Betriebsgrundstück durch Bebauung mit einem Privathaus regelmäßig aus dem BV entnommen (so auch HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 188; s. auch Anm. 156). Es bleibt aber dabei, dass Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits als eigenständige WG zu qualifizieren sind, zwischen denen lediglich Nutzungsidentität besteht (BFH v. 12.7.1979 – IV R 55/74, BStBl. II 1980, 5; v. 31.1.1985 – IV R 130/82, BStBl. II 1985, 395). In welchem Umfang eine anteilige Zuordnung zum BV erfolgt, ist abhängig von den Umständen des Einzelfalls (zum Aufteilungsmaßstab s.o.).

cc) Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen

66

Nutzung für eigenbetriebliche Zwecke: Grundstücke und Grundstücksteile, die, objektiv erkennbar, ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Stpfl. genutzt werden, gehören zum notwendigen BV (zur Abgrenzung s. ausführl. SCHOOR, StBp. 2002, 7; s. zum Begriff Anm. 29). Dies gilt auch, wenn das Verhalten eines Kaufmanns erkennen lässt, dass er ein Grundstück zu betrieblichen Zwecken erworben hat, selbst wenn er seine Absicht zwischenzeitlich geändert haben sollte (BFH v. 6.12.1977 – VIII R 29/75, BStBl. II 1978, 330; dazu OFFERHAUS, StBp. 1978, 142). Ist ein Grundstück mit einem Gebäude bebaut, das eigenbetrieblich genutzt wird, so sind Grundstück und Gebäude einheitlich dem notwendigen BV zuzuordnen. Zwar stellen beide selbständige WG dar, es besteht aber regelmäßig Nutzungsidentität (vgl. BFH v. 27.10.1988 – IV S 11/88, BFH/NV 1990, 416). Befinden sich auf einem Grundstück sowohl eigenbetrieblich genutzte als auch privat genutzte Gebäude, so gehören die ent-

sprechenden Grundstücksteile im Verhältnis der Nutzungen jeweils anteilig zum notwendigen BV oder zum PV (vgl. BFH v. 27.1.1977 – I R 48/75, BStBl. II 1977, 388). Wird lediglich ein Teil eines Gebäudes eigenbetrieblich genutzt, so ist der zum Gebäude rechnende Grund und Boden anteilig (Verhältnis der eigenbetrieblich genutzten Fläche zur Restfläche) zum notwendigen BV zu zählen (s. R 4.2 Abs. 7 EStR unter Verweis auf BFH v. 27.1.1977 – I R 48/75, BStBl. II 1977, 388; v. 12.7.1979 – IV R 55/74, BStBl. II 1980, 5; vgl. auch HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 170).

Bodengewinnbesteuerung: Zur Bodengewinnbesteuerung bei Land- und Forstwirten s. ausführl. § 55 Anm. 1 ff. sowie KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 24, Rn. 166 ff.

Bodenschätze bilden mit dem sie enthaltenden Grund und Boden eine Einheit, solange sie im Boden lagern und nicht abgebaut werden (BFH v. 28.5.1979 – I R 66/76, BStBl. II 1979, 624; v. 28.10.1983 – IV R 73/81, BStBl. II 1983, 106; v. 1.7.1987 – I R 197/83, BStBl. II 1987, 865; 1989, 37). Eine selbständige Einordnung als BV oder PV erübrigt sich in diesen Fällen. Zum selbständigen WG, das auch einer eigenständigen Einordnung als BV oder PV zugänglich ist, werden sie erst mit ihrem Inverkehrbringen, also wenn mit ihrer Aufschließung begonnen wird oder mit ihr zurechnen ist (BFH v. 28.10.1983 – IV R 73/81, BStBl. II 1983, 106; v. 1.7.1987 – I R 197/83, BStBl. II 1987, 865; v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449; s. SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 1323 mwN in Fn. 1; s. auch STAHL, FS Streck, 2011, 233 [237]). Baut ein gewerblicher Abbaunternehmer den Bodenschatz ab, so gehört dieser zu seinem notwendigen BV (BFH v. 13.9.1988 – VIII R 236/81, BStBl. II 1989, 37). Wenn eine Nutzung des Bodenschatzes ohne Nutzung des darüber liegenden Grundstücks nicht möglich ist, teilt dieses die Eigenschaft als notwendiges BV. Wird hingegen auf dem Betriebsgrundstück eines Unternehmers, der nicht gewerbsmäßig Bodenschätze fördert und nutzt, ein Bodenschatz gefunden und verwertet, so gehört dieser zunächst zum PV, da er keinen Bezug zur unternehmerischen Tätigkeit aufweist. Im Umfang der Verwertung ist eine Entnahme des Bodenschatzes anzunehmen (ebenso SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 1323). Zur Einlage eines im PV entdeckten Bodenschatzes in ein BV s. BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508.

Forstfläche: Zur Einordnung einer durch Anpflanzung und Samenflug entstandenen Forstfläche als BV eines Forstbetriebs s. BFH v. 18.5.2000 – IV R 27/98, BStBl. II 2000, 524; dazu VON SCHÖNBERG, HFR 2000, 785.

Fotovoltaikanlage: Eine Fotovoltaikanlage stellt nach zutreffender Ansicht der Verwaltung (EStR 4.2. Abs. 3 Satz 4) und jüngeren Rspr. ein eigenständiges WG dar, das einer eigenständigen Zuordnung als BV/PV zugänglich ist (Hess. FG v. 20.1.2011 – 11 K 2735/08, EFG 2011, 1158, rkr.; s. auch HEINICKE in SCHMIDT XXXII, § 4 Rn. 192 mwN).

Vermietung an Arbeitnehmer: Vermietet ein ArbG ein ihm gehörendes Mietwohngrundstück an seine ArbN, so gehört dieses zum notwendigen BV, wenn für die Vermietung gerade an ArbN betriebliche Gründe ausschlaggebend waren (BFH v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315). Das kann nach der zutreffenden Auffassung des BFH schon dann der Fall sein, wenn durch die Überlassung von Wohnungen ArbN an den Betrieb besonders gebunden werden. Es muss sich also nicht um besondere Werkwohnungen handeln (ebenso WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 357). Für die Einordnung als notwendiges BV ist nicht erforder-

derlich, dass ein WG für den Betrieb notwendig oder unentbehrlich ist (BFH v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315, s. Anm. 46).

Wohnung bei Land- und Forstwirten: Gemäß §§ 13 Abs. 2 Nr. 2, 13a Abs. 3 Nr. 4 und 13a Abs. 7 aF (bis zum VZ 1986) gehörte die Wohnung eines Unternehmers, der Einkünfte aus LuF erzielte, kraft Gesetzes zum notwendigen BV. Diese Sonderregelung wurde damit gerechtfertigt, dass die Wohnung bei solchen Betrieben mit dem Betrieb eine wirtschaftliche Einheit bilde (RFH v. 14.1.1932, RStBl. 1932, 389; BFH v. 4.4.1968 – IV 210/61, BStBl. II 1968, 411; v. 17.1.1980 – IV R 33/76, BStBl. II 1980, 323; v. 18.2.1982 – IV R 100/79, BStBl. II 1982, 536; v. 7.3.1985 – IV R 141/82, BStBl. II 1985, 460; v. 21.3.1985 – IV R 251/82, BStBl. II 1985, 401). Dies überzeugt nicht vollends, da bei Gewerbetreibenden eine Einordnung als BV selbst dann nicht erfolgt, wenn eine räumliche und sachliche Nähe der Nutzung vorliegt. Die Sonderregelung galt bis zum VZ 1986, konnte beim Vorliegen ihrer Voraussetzungen in diesem Zeitpunkt aber noch bis zum VZ 1998 angewandt werden (ausführl. zur Übergangsregelung KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 17, Rn. 56 ff.; vgl. auch HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 170; s. auch Anm. 255). Für denkmalgeschützte Wohnungen gilt die Nutzungswertbesteuerung nach § 13 Abs. 2 Nr. 2 auch über den VZ 1998 fort (s. § 13 Anm. 110 ff.).

dd) Vorschrift des § 8 EStDV: Eigenbetrieblich genutzte Grundstücke von untergeordnetem Wert

67

Inhalt der Vorschrift: Seit dem VZ 1996 enthält § 8 EStDV eine Regelung, nach der eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile nicht als BV behandelt werden müssen, wenn ihr Wert nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks und nicht mehr als 20 500 € (bis VZ 2002: 40 000 DM) beträgt (ausführl. SCHOOR, StuB 2000, 753). Seinerzeit wurden die bereits vorher in den EStR festgelegten Wertgrenzen (20 000 €) verdoppelt. Die Vorgängerregelung war von BFH v. 21.2.1990 (X R 174/87, BStBl. II 1990, 578) gebilligt worden, allerdings nur aus Gründen des Vertrauensschutzes. Die Vorschrift enthält eine Ausnahme von dem Grundsatz, dass eigenbetrieblich genutzte Grundstücke und Grundstücksteile zum notwendigen BV gehören. § 8 EStDV wird durch R 4.2 Abs. 8 EStR konkretisiert. Entscheidend für die Wertermittlung ist der Wert des gesamten Grundstücks samt Gebäuden und Außenanlagen (BFH v. 21.7.1967 – VI 290/65, BStBl. III 1967, 752; v. 12.7.1979 – IV R 55/74, BStBl. II 1980, 5). Nach R 4.2 Abs. 8 Satz 6 EStR brauchen Nebenräume nicht in die Beurteilung mit einbezogen zu werden. Bei der Verhältnisprüfung ist idR das Verhältnis der Nutzflächen zueinander, im Fall von unangemessenen Ergebnissen das Verhältnis der Rauminhalte oder ein anderer vernünftiger Maßstab zugrunde zu legen (R 4.2 Abs. 8 EStR; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 171). Die untergeordnete Bedeutung ist zu jedem Bilanzstichtag erneut zu prüfen. Stellt sich heraus, dass eine untergeordnete Bedeutung nicht mehr vorliegt, so gilt der entsprechende Grundstücksteil als eingelegt iSv. § 6 Abs. 1 Nr. 5 (BFH v. 21.7.1967 – VI 290/65, BStBl. III 1967, 752). Das in § 8 EStDV statuierte Wahlrecht entfällt, wenn einer der beiden genannten Werte überschritten wird. Es handelt sich bei § 8 EStDV um eine zwingende gesetzliche Vorschrift, die auch von den Gerichten strikt zu beachten ist. Die in § 8 EStDV enthaltenen Wertgrenzen sind daher nicht disponibel, da sie ausweislich der Formulierung der Vorschrift absolut gelten. Demgegenüber kann von Seiten der Gerichte von R 4.2 Abs. 8 EStR abgewichen werden, da es sich um bloße Verwaltungsvorschriften handelt.

Sachgerechtigkeit und Verfassungsmäßigkeit: Die Sinnhaftigkeit und sachliche Rechtfertigung der Regelung wird von der hM im Schrifttum bezweifelt (s. statt vieler WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 355; HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 201; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 172). Zum Teil wird sie deshalb auch für verfassungswidrig gehalten (so WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 355). In der Tat ist an der Vorschrift zu kritisieren, dass sie weder als Vereinfachungszwecknorm noch als Billigkeitsregelung sachgerecht ist. Zur Vereinfachung trägt sie wegen der komplizierten Wertermittlungserfordernisse nicht bei. Als Billigkeitsvorschrift ist sie zu grob strukturiert. Gleichwohl wird man nicht von einer Verfassungswidrigkeit ausgehen können. Ein allenfalls in Betracht kommender Verstoß gegen den Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG setzte voraus, dass wesentlich Gleiches ungleich behandelt wird. Vorliegend ist nicht ersichtlich, wer gegenüber den von dem Wahlrecht Profitierenden benachteiligt sein sollte. Das Wahlrecht steht schließlich allen betroffenen Stpfl. offen. Die bloße Systemwidrigkeit einer Vorschrift führt für sich genommen noch nicht zu ihrer Verfassungswidrigkeit.

Betriebsaufspaltung: Zur Bedeutung der Wertgrenzen von § 8 EStDV für die Betriebsaufspaltung s. BFH v. 13.7.2006 – IV R 25/05, BStBl. II 2006, 804; dazu WENDT, BFH-PR 2006, 485.

68 ee) Zuordnung bebauter Grundstücke zum gewillkürten Betriebsvermögen

Fremdnutzung zu Wohnzwecken und fremdbetriebliche Nutzung: Nach allgemeinen Grundsätzen kann ein WG zum gewillkürten BV gezogen werden, wenn es objektiv dazu geeignet und bestimmt ist, den Betrieb zu fördern (zur Abgrenzung s. ausführl. SCHOOR, StBp. 2002, 7; vgl. Anm. 29). Nach R 4.2 Abs. 9 EStR können Grundstücke und Grundstücksteile, die nicht eigenbetrieblich genutzt werden (sonst notwendiges BV, s. Anm. 66) und weder eigenen Wohnzwecken dienen noch Dritten zu Wohnzwecken unentgeltlich überlassen sind (in diesen Fällen notwendiges PV, s. Anm. 69), zum gewillkürten BV gehören. Als Beispiel nennt R 4.2 Abs. 9 EStR die Vermietung an Dritte zu Wohnzwecken oder zur gewerblichen Nutzung. In diesen Fällen der Fremdnutzung zu Wohnzwecken und der fremdbetrieblichen Nutzung muss nach R 4.2 Abs. 9 EStR (im Anschluss an BFH v. 22.7.1964 – I 353/61 U, BStBl. III 1964, 552) ein gewisser objektiver Zusammenhang mit dem Betrieb vorhanden sein sowie die Bestimmung und Eignung des Grundstücks, dem Betrieb zu dienen. Bereits oben wurde ausgeführt, dass neben der Bestimmung und objektiven Eignung der gewisse objektive Zusammenhang keine eigenständige zusätzliche Bedeutung mehr hat (s. Anm. 50; so auch HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 150; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 174; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 366; anders BFH v. 14.11.1972 – VIII R 100/69, BStBl. II 1973, 289; ausdrücklich offengelassen in BFH v. 30.4.1975 – I R 111/73, BStBl. II 1975, 582). Dehnt ein Unternehmer seinen Betrieb auf die Vermietung von Grundstücken aus, so kann er diese Grundstücke zum BV ziehen. Eine Grenze sieht die Rspr. dort, wo die Vermietung den gewerblichen Charakter der betrieblichen Tätigkeit im Übrigen verfälscht. Die Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit darf der Gesamttätigkeit nicht das Gepräge geben (BFH v. 10.12.1964 – IV 167/64 U, BStBl. III 1965, 377). Bei freien Berufen liegt eindeutig PV vor, wenn Grundstücke vermietet werden (ebenso LAULE, FR 1963, 146; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 175). Notwendiges PV ist auch anzunehmen, wenn ein vermietetes Grundstück zum Zweck der Altersversorgung angeschafft wurde (zum Begriff des notwendigen

PV s. Anm. 48). Werden Grundstücke, die nicht eigenbetrieblich genutzt sind, zur Sicherung betrieblicher Verbindlichkeiten verpfändet, so können sie gewillkürtes BV darstellen (BFH v. 13.8.1964 – IV 304/63 S, BStBl. III 1964, 502; zust. GRIEGER, BB 1964, 953; HOFFMANN, FR 1965, 17). Dies gilt nicht, wenn diese Grundstücke vom Verpfänder zu privaten Wohnzwecken genutzt werden, weil dann eindeutig der private Charakter der Nutzung überwiegt (vgl. BFH v. 12.11.1964 – IV 99/63 S, BStBl. III 1965, 46).

Fremdnutzung bei Grundstücken von Land- und Forstwirten: Erwirbt ein Land- oder Forstwirt Grund und Boden und errichtet dort Wohn- oder Geschäftshäuser zur Vermietung an Dritte, so geht die FinVerw. zu Recht davon aus, dass er das Grundstück idR nicht zum gewillkürten BV ziehen kann, weil der objektive Zusammenhang zum Betrieb fehlt (vgl. R 4.2 Abs. 9 Satz 3 EStR; ebenso HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 173; vgl. auch BFH v. 22.8.2002 – IV R 57/00, BStBl. II 2003, 16). Anders ist es, wenn ein bisher land- oder forstwirtschaftlich genutztes Grundstück bebaut und an Fremde vermietet wird. Hier kann der Bezug zum Betrieb zu bejahen sein, wenn durch die Vermietung das Gesamtbild der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit nicht wesentlich verändert wird (BFH v. 10.12.1992 – IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342; v. 22.8.2002 – IV R 57/00, BStBl. II 2003, 16). In Grenzfällen besteht eine erhöhte Darlegungslast auf Seiten des Stpfl. (R 4.2 Abs. 9 Sätze 4 und 5 EStR). Der BFH geht davon aus, dass eine wesentliche Veränderung des Betriebs bei der Nutzung zu fremden Wohn- und Geschäftszwecken bis zu einer Grenze von 10 % der Gesamtfläche des Betriebs nicht vorliegt (BFH v. 10.12.1992 – IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342; v. 22.8.2002 – IV R 57/00, BStBl. II 2003, 16).

Betriebsvermögen mehr als zur Hälfte: Erfüllte ein Grundstück mehr als zur Hälfte die Voraussetzungen für die Behandlung als BV, so konnte nach früherer Auffassung der FinVerw. das ganze Grundstück als BV behandelt werden. Von dieser Auffassung ist sie für Neuanschaffungen, Herstellung und Einlagen nach dem 31.12.1998 abgerückt (R 4.2 Abs. 10 EStR 2005). Nunmehr kann nur noch derjenige Grundstücksteil, der betrieblich genutzt wird, auch dem BV zugeordnet werden. Ausnahmen gelten gem. R 4.2 Abs. 10 Satz 1 Halbs. 2 EStR für Baudenkmale bei Einkünften aus LuF sowie gem. R 4.2 Abs. 10 Satz 2 EStR für Gebäude und Grundstücke, die vor Beginn des VZ 1999 angeschafft, hergestellt oder eingelegt wurden. Für sie gelten R 13 Abs. 10 Sätze 1, 3 und 4 EStR 1999 weiter. Der Auffassung der FinVerw. ist aus Gründen der Systematisierung zuzustimmen, weil nunmehr auch in den genannten Fällen die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung kommen (ebenso WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 376).

Eigengenutzte Wohnräume als Betriebsvermögen bis Veranlagungszeitraum 1998: Aufgrund von Abschn. 14 Abs. 4 EStR 1984 war es Stpfl. möglich, Grundstücksteile, die zu eigenen Wohnzwecken dienten, zum gewillkürten BV zu ziehen. Voraussetzung war, dass das Grundstück im Übrigen mehr als zur Hälfte die Voraussetzungen einer betrieblichen Nutzung erfüllte. Diese Verwaltungsauffassung wurde von der Rspr. gebilligt (BFH v. 2.10.1980 – IV R 42/79, BStBl. II 1981, 63). Nach dem Wegfall der Nutzungswertbesteuerung selbstgenutzter Wohnungen ab dem 1.1.1987 ist diese Regelung nur noch im Rahmen der Übergangsregelung des § 52 Abs. 15 aF von Bedeutung (zur Nutzungswertbesteuerung s. die Nachweise bei HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8, Rn. 520 bei Fn. 1). Ab dem VZ 1998 kann eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung nur noch als denkmalgeschütztes Gebäude zum BV gehören (vgl. § 13 Anm. 110 ff.).

Grundstücke als gewillkürtes Betriebsvermögen auch bei Überschussrechnung: Nach der grundlegenden Änderung der Rspr. zum gewillkürten BV bei Einnahmenüberschussrechnung (s. Anm. 51), kann der Stpfl. mit Einnahmenüberschussrechnung auch Grund und Boden zum gewillkürten BV ziehen. Allerdings muss der Wille, den Grund und Boden als BV zu behandeln, eindeutig und unmissverständlich hervortreten. Ein kundiger Dritter muss die Zuordnung ohne weitere Nachforschungen erkennen können (s. Anm. 50). Wenn keine Bücher geführt werden, ist hier die Nachweispflicht notwendigerweise erhöht.

Vorbereitungsmaßnahmen für betriebliche Nutzung: Wird ein Grundstück noch nicht eigenbetrieblich genutzt, kann gleichwohl eine Zuordnung zum BV erfolgen, wenn das Grundstück für die betriebliche Nutzung vorgesehen und für diese Zwecke auch objektiv geeignet und bestimmt, aber aus vom Stpfl. nicht zu vertretenden Umständen noch nicht seiner Verwendung zugeführt worden ist. Fraglich ist hier, ob notwendiges oder gewillkürtes BV vorliegt. Fasst man auch Vorbereitungsmaßnahmen unter die eigenbetriebliche Nutzung, so liegt notwendiges BV vor. Lehnt man dies ab, so kann zumindest gewillkürtes BV vorliegen. Letztere Möglichkeit ist vorzuzugwürdig, weil im Vorbereitungsstadium die endgültige Zuordnung noch offen und damit von einem Willensakt des Stpfl. abhängig ist. So gehört ein Grundstück, das ein Rechtsanwalt zum Zweck der Praxisverlegung aus Praxisgründen erworben hat, aber wegen des Mieterschutzes noch nicht für den vorgesehenen Zweck verwenden kann, zum gewillkürten BV.

BFH v. 1.12.1960 – IV 305/59 U, BStBl. III 1961, 154; vgl. auch BFH v. 1.10.1986 – I R 96/83, BStBl. II 1987, 113. Nach BFH v. 15.4.1981 – IV R 129/78, BStBl. II 1981, 618, kann ein von einem Freiberufler zur künftigen Betriebsweiterung erworbenes Grundstück gewillkürtes BV sein.

Anforderungen an den Widmungsakt: Regelmäßig wird die Zuordnung zum gewillkürten BV durch die Aufnahme in die Buchführung zum Ausdruck kommen (BFH v. 27.3.1968 – I 154/65, BStBl. II 1968, 522; v. 30.4.1975 – I R 111/73, BStBl. II 1975, 582; v. 21.10.1976 – IV R 71/73, BStBl. II 1977, 150; v. 13.10.1983 – I R 76/79, BStBl. II 1984, 294; v. 18.10.1989 – X R 99/87, BFH/NV 1990, 424; v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401; v. 23.9.1999 – IV R 12/98, BFH/NV 2000, 317; s. Anm. 50). Konstitutiv ist diese Aufnahme indes nicht. Es kann auch die Aufnahme in ein Bestandsverzeichnis ausreichen (dazu BFH v. 22.9.1993 – X R 37/91, BStBl. II 1994, 172; v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985; v. 21.8.2012 – VIII R 11/11, BStBl. II 2013, 117). Diese alternativen Formen der Kundbarmachung des Willensakts sind nunmehr vor allem auch für solche Stpfl. relevant, die ihren Gewinn nach Abs. 3 ermitteln (vgl. Anm. 51).

69 ff) Zuordnung bebauter Grundstücke zum notwendigen Privatvermögen

Zum notwendigen PV gehören Grundstücke und Grundstücksteile und darauf errichtete Gebäude, wenn sie ihrer Natur nach zum privaten Vermögen gehören und sie der Unternehmer deshalb, auch wenn er wollte, nicht zum BV ziehen kann (BFH v. 15.7.1960 – 10/60 S, BStBl. III 1960, 484; v. 22.7.1966 – VI 12/65, BStBl. III 1966, 542; v. 11.3.1980 – VIII R 151/76, BStBl. II 1980, 740; s. Anm. 48). Dies gilt vor allem für eigengenutzten Wohnraum und unentgeltlich zu fremden Wohnzwecken überlassene Gebäude (vgl. BFH v. 6.6.1973 – I R 194/71, BStBl. II 1973, 705; v. 16.3.1983 – IV R 36/79, BStBl. II 1983, 459; R 4.2 Abs. 9 Satz 1 EStR). Nur in Ausnahmefällen konnte eigengenutzter Wohnraum oder zu fremden Wohnzwecken unentgeltlich überlassener Wohnraum

früher BV sein (s. Anm. 68). Diese Ausnahmetatbestände wurden mit der Aufgabe der Nutzungswertbesteuerung inzwischen weitgehend abgeschafft. Einfamilienhäuser gehören grds. zum notwendigen PV. Nur wenn die betriebliche Nutzung im Vordergrund steht und die private Nutzung nur vorübergehender Natur ist, kann eine Zuordnung zum BV in Betracht kommen (BFH v. 23.1.1991 – X R 105-107/88, BStBl. II 1991, 519). Zu einem Fall, in dem trotz Eigennutzung zu Wohnzwecken die Einordnung als notwendiges BV erhalten bleibt, BFH v. 30.6.1987 – VIII R 353/82, BStBl. II 1988, 418; PAUS, DStZ 1988, 575.

gg) Grundstücke bei Personengesellschaften

(1) Grundstücke und Grundstücksteile im Gesamthandsvermögen

70

Ein Grundstück im Gesamthandsvermögen einer PersGes. gehört grds. zum notwendigen BV (R 4.2 Abs. 11 Satz 1 EStR). Dies gilt nicht, wenn das Grundstück ausschließlich oder fast ausschließlich der privaten Lebensführung eines, mehrerer oder aller Gesellschafter dient. Ein zum Gesamthandsvermögen gehörendes Einfamilienhaus ist bei privater Nutzung durch einen Gesellschafter notwendiges PV (BFH v. 16.3.1983 – IV R 36/79, BStBl. II 1983, 459; H 4.2 Abs. 11 EStH).

(2) Grundstücke und Grundstücksteile im Sonderbetriebsvermögen

71

Grundsatz: Grundstücke und Grundstücksteile, die einem, mehreren oder allen Mitgesellschaftern gehören und nicht zum Gesamthandsvermögen zu rechnen sind, sind als SonderBV notwendiges BV, wenn sie dem Betrieb ausschließlich und unmittelbar dienen. Ist dies nur zum Teil der Fall, so gehört nur der betrieblich genutzte Teil zum notwendigen BV (vgl. R 4.2 Abs. 12 EStR). Überschreitet ein Grundstücksteil nicht die Wertgrenzen des § 8 EStDV, so muss er nicht als BV behandelt werden (s. Anm. 67).

Notwendiges Sonderbetriebsvermögen: Zum notwendigen BV gehören die eigenbetrieblich genutzten Grundstücke und Grundstücksteile, die im SonderBV eines, mehrerer oder aller Gesellschafter stehen (BFH v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376). Auch betrieblich genutzte Grundstücke oder Grundstücksteile, die der PersGes. von einem oder mehreren Gesellschaftern vermietet sind, sind notwendiges BV (BFH v. 2.12.1982 – IV R 72/79, BStBl. II 1983, 215). Dies gilt auch, wenn das Grundstück durch die Gesellschaft weitervermietet wird (BFH v. 23.5.1991 – IV R 94/90, BStBl. II 1991, 800). Zum notwendigen SonderBV gehören die den Gesellschaftern zustehenden Anteile an einem dem Betrieb dienenden Grundstück, das im Eigentum einer Gesamthandsgemeinschaft steht, an dem die Gesellschafter, aber auch Nichtgesellschafter beteiligt sind (BFH v. 18.3.1958 – I 147/57 U, BStBl. III 1958, 262). Stellt ein Gesellschafter der Gesellschaft ein ihm gehörendes Grundstück zum Zweck der Errichtung und Vermarktung von Eigentumswohnungen im Bauherrenmodell zur Verfügung, so gehört dieses zum notwendigen (Sonder-)BV (BFH v. 19.2.1991 – VIII R 65/89, BStBl. II 1991, 789).

Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen: Grundstücke im Eigentum von Gesellschaftern können gewillkürtes SonderBV der PersGes. sein, wenn die allgemeinen Voraussetzungen vorliegen, insbes. das Grundstück objektiv geeignet und bestimmt ist, den Betrieb zu fördern (BFH v. 3.12.1964 – IV 419/62 U, BStBl. III 1965, 92; v. 23.7.1975 – I R 210/73, BStBl. II 1976, 180; v. 21.10.1976 – IV R 71/73, BStBl. II 1977, 150; v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II

1991, 401; v. 17.12.2008 – IV R 65/07, BStBl. II 2009, 371). Das gilt beispielsweise für Mietwohngrundstücke eines Mitgesellschafters (BFH v. 17.5.1990 – IV R 27/89, BStBl. II 1991, 216).

Notwendiges Privatvermögen: Nutzung zu eigenen Wohnzwecken und unentgeltliche Überlassung zu fremden Wohnzwecken führt zu notwendigem PV. Überlässt ein Gesellschafter einem anderen Gesellschafter ein Grundstück unentgeltlich zu eigenen Wohnzwecken, so liegt notwendiges PV vor (BFH v. 8.2.1996 – IV R 24/95, BStBl. II 1996, 308).

Untervermietung: Vermietet ein Gesellschafter einem Dritten ein Grundstück, damit dieser es der Gesellschaft zur betrieblichen Nutzung überlässt, so liegt SonderBV des Gesellschafters vor (BFH v. 15.1.1981 – IV R 76/77, BStBl. II 1981, 314). Zu weiteren Einzelheiten der Untervermietung s. H 4.2 Abs. 12 „Untervermietung“ EStH, sowie BFH v. 9.9.1993 – IV R 14/91, BStBl. II 1994, 250; v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796; v. 24.2.2005 – IV R 23/03, BStBl. II 2005, 578.

Überlassung an Angehörige: Eine Wohnung, die an den Sohn eines Einzelunternehmers zu Wohnzwecken vermietet ist, bleibt bei Einbringung in eine PersGes. SonderBV, wenn das Gebäude weiterhin als BV bilanziert wird und eine spätere Nutzung als Werkswohnung nicht aufgrund objektiver Merkmale ausgeschlossen ist (BFH v. 11.10.1979 – IV R 125/76, BStBl. II 1980, 40).

72 hh) Grundstücke bei Kapitalgesellschaften

Da eine KapGes. lediglich BV und kein PV haben kann (s. Anm. 87 sowie § 8 KStG Anm. 41 f.; vgl. auch BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 64), gehören alle Grundstücke und Grundstücksteile im Eigentum der Gesellschaft zum notwendigen BV. Erfolgte die Zuordnung zum BV, obwohl das Grundstück ausschließlich privat genutzt wird, erfolgt ein Ausgleich außerbilanziell über die Regeln der vGA (s. § 8 KStG Anm. 42).

73 ii) Wichtige Anwendungsfälle der Grundstücke und Gebäude

Arbeitnehmerwohnungen: An ArbN vermietete Wohnungen eines Betriebs gehören zu dessen notwendigem BV, auch wenn es sich nicht um spezielle Werkswohnungen handelt (BFH v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315; vgl. näher Anm. 63).

Bebaute Grundstücke: Bei bebauten Grundstücken wird das WG Grund und Boden dem Charakter des Gebäudes/bzw. anteilig des Gebäudeteils zugeordnet (BFH v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461, s. Anm. 62).

Bodengewinnbesteuerung: Zur Bodengewinnbesteuerung bei Land- und Forstwirten s. ausführl. § 55 Anm. 1 ff. sowie KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 24, Rn. 166 ff.

Bodenschatz: Ein in den Verkehr gebrachter bzw. verwerteter Bodenschatz bildet ein eigenständiges WG (BFH v. 13.7.2006 – IV R 51/05, BFH/NV 2006, 2064, 2066; v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449; s. SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 1323, mwN in Fn. 1; STAHL, FS Streck, 2011, 233 [237]). Werden Bodenschätze kommerziell gefördert, so gehört der darüber liegende Grund und Boden zum notwendigen BV (BFH v. 13.9.1988 – VIII R 236/81, BStBl. II 1989, 37), wird auf einem Betriebsgrundstück, auf dem Bodenschätze nicht kommerziell gefördert werden, ein Bodenschatz gefunden, gehört dieser zunächst zum PV. Zur Einlage eines im PV entdeckten Bodenschatzes in ein BV s. BFH v. 4.12.2006 (GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508); s. auch Anm. 66.

Brachland: Ungenutzter land- und forstwirtschaftlicher Grundbesitz bedarf zur Entnahme einer eindeutigen Entnahmehandlung, da das BV ansonsten gewillkürtes BV sein könnte (Abs. 1 Satz 4, Abs. 3, § 13a); aA beiläufig BFH v. 7.11.1996 – IV R 69/95, BStBl. II 1997, 245: Brachland notwendiges BV, vgl. sonst nur BFH v. 13.3.1986 – IV R 1/84, BStBl. II 1986, 711; v. 27.8.1992 – IV R 89/90, BStBl. II 1993, 225; v. 18.2.2005 – IV B 57/03, BFH/NV 2005, 1265; v. 13.10.2005 – IV R 33/04, BStBl. II 2006, 68; v. 2.12.2005 – IV B 62/04, BFH/NV 2006, 543).

Eigenbetriebliche Nutzung von Grundstücken führt zu notwendigem BV. Das gilt bei eigenbetrieblicher Nutzung eines aufstehenden Gebäudes auch für das Grundstück; s. ausführl. Anm. 66.

Eigene Wohnzwecke: Die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken führt grds. zu notwendigem PV (vgl. ausführl. Anm. 69). Die für Landwirte bestehenden Ausnahmen wurden mittlerweile aufgehoben; vgl. ausführl. Anm. 66.

Eigentumswohnung: Eine zu Wohnzwecken vermietete Eigentumswohnung gehört nicht schon deshalb zum notwendigen BV, weil sie aufgrund behördlicher Auflagen als Ersatzwohnraum für zweckentfremdet genutzten eigenen Wohnraum angeschafft wurde (BFH v. 10.11.2004 – XI R 32/01, BStBl. II 2005, 431; zur Vorinstanz BRAUN, EFG 2001, 880).

Fotovoltaikanlage: Fotovoltaikanlagen sind unabhängig von dem sie tragenden Gebäude als BV/PV einzuordnen. Siehe Anm. 66.

Fremdbetriebliche Nutzung: Im Fall fremdbetrieblicher Nutzung eines WG kommt eine Behandlung als gewillkürtes BV in Betracht; vgl. Anm. 68. Zu den Anforderungen an den Widmungsakt s. Anm. 50, 68.

Fremde Wohnzwecke: Die entgeltliche Überlassung eines WG zu fremden Wohnzwecken kann zu gewillkürtem BV führen. Demgegenüber führt die unentgeltliche Überlassung zu fremden Wohnzwecken zu notwendigem PV; vgl. näher Anm. 68.

Gebäude: Zum Begriff s. auch Anm. 61. Ein einheitlich genutztes Gebäude bildet mit allen Bestandteilen das einheitliche WG „Gebäude“ (Grundsatz der Gebäudeeinheit, zu bestimmen nach dem Nutzungs- und Funktionszusammenhang). Zum Gebäude gehören nicht nur fest eingebaute Teile, Heizung, Fahrstuhl, Türen, Fenster, Garage etc., sondern auch bewegliche, wie zB Markisen, Nachtspeicheröfen (BFH v. 29.8.1989 – IX R 176/84, BStBl. II 1990, 430; v. 9.11.1976 – VIII R 27/75, BStBl. II 1977, 306). Betriebsvorrichtungen bleiben aber auch nach Einbau eigene WG (§ 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG).

Bei abweichendem Nutzungs- oder Funktionszusammenhang lässt die Rspr. in Ausnahme zu § 12 eine Aufteilung zu. Eine betriebliche Mitnutzung der Räume reicht hierfür nicht aus. Bei der Aufteilung werden unselbständige Gebäudeteile, dh. solche, die mehreren Zwecken dienen (Treppenhaus, Fahrstuhl, Heizungsanlage etc.), außen vorgelassen. Sie sind nach dem ohne sie ermittelten Verhältnis aufzuteilen (HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 196).

Fremdvermietete Gebäude/Gebäudeteile bleiben bei Vermietung ohne Entnahmehandlung BV (vgl. BFH v. 7.2.2002 – IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135; v. 22.8.2002 – IV R 57/00, BStBl. II 2003, 16; v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334).

Bei einer Bebauung für private Zwecke und anschließendem Erwerb zu fremdüblichen Bedingungen liegt keine Entnahme vor (BFH v. 28.7.1998 – VIII R 23/95, BStBl. II 1999, 53).

Gebäudeeinheit: Nach dem Grundsatz der Gebäudeeinheit sind Gebäude grds. als einheitliches WG entweder dem BV oder dem PV zuzuordnen. Ausnahmsweise kann aber bei gemischter Nutzung eine Aufteilung in mehrere WG geboten sein; s. näher Anm. 62.

Gemischte Nutzung: Bei gemischter Nutzung ist eine Aufteilung, soweit möglich, geboten. Eine Aufteilung des Grund und Bodens ist möglich, wenn einzelne Teile verschiedenartig genutzt werden, vgl. R 4.2 Abs. 4 EStR. Dies gilt auch für den unter der Erdoberfläche liegenden Teil. Siehe zum Ganzen Anm. 62 sowie HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 189 mwN.

Grund und Boden (Grundstück): Zum Begriff s. näher Anm. 61. Zum Grund und Boden gehört als unselbständiger Bestandteil auch der Untergrund. Der Charakter des WG Grund und Boden richtet sich nach dem Charakter des Gebäudes, das darauf errichtet ist, Gleiches gilt für die Aufteilung in mehrere WG (vgl. Gebäude). Die Bebauung führt zur Einlage bzw. Entnahme (s. Anm. 141).

Kapitalgesellschaften: Grundstücke von KapGes. stellen stets notwendiges BV dar (vgl. Anm. 72).

Land- und Forstwirte: Für Land- und Forstwirte gelten bzw. galten bei der Zuordnung von Grundstücken zum BV oder PV Besonderheiten gegenüber sonstigen Gewerbetreibenden. So wurde früher eine Zuordnung des Wohngebäudes zum notwendigen BV vorgenommen; s. Anm. 66. Zur vollständigen Einordnung eines Grundstücks als BV bei nur anteiliger betrieblicher Nutzung s. R 4.2 Abs. 10 Satz 1 Halbs. 2 EStR betreffend Baudenkmale bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft; s. Anm. 68. Zur fremdbetrieblichen Nutzung von Grundstücken eines Land- und Forstwirts s. ausführl. Anm. 68. Zu einschränkenden Voraussetzungen für die Bildung von gewillkürtem BV s. Anm. 50.

Nutzungsänderung: Vorübergehende Nutzungsänderungen ändern den Charakter eines WG als PV bzw. BV nicht (vorübergehende Privatnutzung eines Betriebsgebäudes führt nicht zur Entnahme, BFH v. 11.4.1989 – VIII R 266/84, BStBl. II 1989, 621; v. 28.11.1991 – XI R 39/89, BFH/NV 1992, 310). Schließt der Stpfl. die betriebliche Nutzung des WG hingegen auf Dauer derart aus, dass es notwendiges PV wird, bedarf es keiner Entnahmeerklärung (BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334).

Keine eindeutige Entnahmehandlung bei Nutzungsänderung liegt beispielsweise vor, wenn das Grundstück eigenen Wohnzwecken zugeführt wird, aber Umstände vorliegen, die eine dauerhafte private Nutzung fragwürdig erscheinen lassen (BFH v. 12.3.1992 – IV R 31/91, BFH/NV 1993, 405; v. 1.7.2004 – IV R 10/03, BStBl. II 2004, 947, jeweils mwN; allg. BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334).

Der Zeitpunkt der Nutzungsänderung (zB durch Bebauung, Umbau/Neubau oder Übergang zur eigenen Wohnnutzung) hängt von Umständen des Einzelfalls ab – es kommt auf die endgültige Funktionszuweisung an (BFH v. 25.4.2003 – IV B 211/01, BFH/NV 2003, 1407; zum Gebäudeumbau BFH v. 12.3.1992 – IV R 31/91, BFH/NV 1993, 405). Diese Grundsätze finden auch auf Grundstücke von PersGes. Anwendung (BFH v. 21.9.1995 – IV R 50/93, BFH/NV 1996, 460; v. 28.7.1998 – VIII R 23/95, BFH/NV 1999, 249; s. Anm. 70 f.); zu Wohnungen im SonderBV und ihrer stpfl. Entnahme s. BFH v. 8.2.1996 – IV R 24/95, BStBl. II 1996, 308.

Bei Grundstücken ist jährlich neu zu prüfen, ob die Grenzen des § 8 EStDV überschritten werden (BFH v. 21.7.1967 – VI 290/65, BStBl. III 1967, 752), so dass sich uU ein betrieblicher Zusammenhang ergibt (vgl. näher Anm. 67).

Ein betrieblich genutzter Gebäudeteil verliert seine Eigenschaft als BV nicht, wenn er zu fremden Wohnzwecken vermietet wird, während sich in dem Gebäude ein weiterer zu fremden Wohnzwecken vermieteter Gebäudeteil befindet, der zum PV gehört. Die Regeln über die Entnahme/Einlage gehen dem sog. Einheitlichkeitsgrundsatz insofern vor (BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334; H 4.2 Abs. 4 EStH).

Personengesellschaften: Zur Behandlung von Grundstücken bei PersGes. s. Anm. 70 f.

Überschussrechnung: Die Bildung gewillkürten BV ist für Überschussrechner gem. Abs. 3 nun auch hinsichtlich des Grund und Bodens möglich, vgl. Anm. 68. Zu einschränkenden Voraussetzungen s. Anm. 50.

Unbebaute Grundstücke: Unbebaute Grundstücke sind BV, wenn sie bestimmt sind, dem Betrieb zu dienen oder ihn zu fördern; s. Anm. 62.

Untergeordneter Wert: Zur Regelung des § 8 EStDV über betrieblich genutzte Grundstücksteile von untergeordnetem Wert s. ausführl. Anm. 67.

Wochenendhaus: Ein auf einem zum BV gehörenden Grundstück errichtetes Wochenendhaus wird mitsamt Grund und Boden notwendiges PV, wenn die Absicht zum Ausdruck kommt, dass es dauerhaft zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden soll (BFH v. 29.4.1970 – IV R 192/67, BStBl. II 1979, 754). Anderenfalls kann es entweder betrieblich genutzt werden oder gewillkürtes BV sein.

Einstweilen frei.

74–79

g) Bewegliche Wirtschaftsgüter, insbesondere Kraftfahrzeuge

Schrifttum: NOLTE, Private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs, NWB Fach 3, 13825; PFÜTZENREUTER, Anmerkung zu FG Schl.-Holst. 3 K 50316/03, EFG 2006, 336; SCHOTT, Wird das betrieblich genutzte Fahrzeug zum Problemfall der Gewinnermittlung?, sj. 2006, Nr. 23, 28; BECKER, Private Nutzung im Betriebsvermögen befindlicher Kraftfahrzeuge, StBp. 2007, 83; KANZLER, Keine Zwangsentnahme durch Änderung der Pkw-Nutzung in die Geringfügigkeit, FR 2013, 281.

aa) Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen

80

Grundsatz: Ein Kfz. gehört zum notwendigen BV, wenn die eigenbetriebliche Nutzung über 50 % der Gesamtnutzung ausmacht (R 4.2 Abs. 1 Satz 4 EStR). Dies führt zwangsläufig zu einer Ausweisung in der Gewinnermittlung. Entsprechendes gilt auch für den Pkw. eines freiberuflich Tätigen, wenn er sein Fahrzeug überwiegend betrieblich nutzt; die teilweise private Nutzung steht dem nicht entgegen; das Kfz. kann nicht nur teilweise als BV behandelt werden (Un- teilbarkeits- oder Einheitlichkeitsgrundsatz: FG Freiburg v. 21.12.1962 – II 288/61, EFG 1963, 397, rkr.). Liegt der betriebliche Nutzungsanteil des Kfz. unter 50 %, so scheidet die Zuordnung zum notwendigen BV grds. aus (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985; v. 2.3.2006 – IV R 36/04, BFH/NV 2006, 1277; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 351). BFH v. 8.7.1965 (V 25/63, UR 1966, 30) rechnete für Zwecke der USt den Pkw. eines Zahnarztes auch dann zum BV, wenn der Wagen der Zeit nach zu 50 % oder mehr privat gefahren wird, aber für die Ausübung der Praxis unerlässlich ist. Dies dürfte vor dem Hintergrund der nunmehr geltenden Begriffsbestimmung zum notwendigen BV (s. Anm. 46) überholt sein.

Erwerb durch GmbH: Erwirbt eine GmbH einen ausschließlich dem GesGf. für private Zwecke zur Verfügung gestellten Pkw. aufgrund der Tatsache, dass

der GesGf. beim Erwerb und im Rechtsverkehr mit Dritten nicht persönlich in Erscheinung tritt, ist der Pkw. dem BV zuzuordnen und die Nutzungsüberlassung führt in Höhe der Aufwendungen einschließlich der in Rechnung gestellten USt zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags zur vGA (FG Sachsen-Anhalt v. 22.3.2004 – 3 V 1560/03, EFG 2004, 1313, rkr.). Dies ist der Tatsache geschuldet, dass eine KapGes. zwingend nur notwendiges BV haben kann; vgl. näher Anm. 72.

Diebstahl: Wird der zum BV gehörende Pkw. eines selbständig tätigen Arztes während des privat veranlassten Besuchs eines Weihnachtsmarktes auf einem Parkplatz abgestellt und dort gestohlen, ist der Vermögensverlust nach Ansicht des BFH der privaten Nutzung zuzurechnen und nicht gewinnmindernd zu berücksichtigen (BFH v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762). Dem ist zuzustimmen, weil die Zugehörigkeit zum BV nicht entscheidend für die Frage sein kann, wodurch der Vermögensverlust veranlasst wurde.

Luxusfahrzeuge: Siehe BFH v. 19.3.2002 – IV B 50/00, BFH/NV 2002, 1145 (Porsche usw.); v. 22.12.2008 – III B 154/07, BFH/NV 2009, 579 (Rennwagen).

Mehrere Kraftfahrzeuge: Umfasst das BV eines Selbständigen mehrere Kfz., findet § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 auf jedes Fahrzeug isoliert Anwendung. Die eventuelle private Mitbenutzung durch Personen aus der Privatsphäre des Unternehmensinhabers ist dabei unbeachtlich (vgl. BFH v. 9.3.2010 – VIII R 24/08, BStBl. II 2010, 930, vgl. auch die Vorinstanz, FG Münster v. 29.4.2008 – 6 K 2405/07 E,U, EFG 2008, 1275; anders noch BMF v. 21.1.2001, BStBl. I 2002, 148, mittlerweile aufgehoben).

Oldtimer: Weist ein Unternehmer ein 27 Jahre altes Mercedes 300 SE Cabriolet als BV aus, so kann der Behandlung als gewillkürtes BV das Fehlen eines betrieblichen Nutzens entgegenstehen. Soweit es sich infolge der überwiegend betrieblichen Nutzung um notwendiges BV handelt, sind die Höhe des Einlagewerts und die Angemessenheit der durch das Fahrzeug veranlassten BA zu überprüfen. Auch wenn das Fahrzeug nicht zum BV gehört, können einzelne Fahrten betrieblich veranlasst und die durch sie veranlassten Kosten stl. absetzbar sein (BFH v. 5.2.2007 – IV B 73/05, BFH/NV 2007, 1106).

81 bb) Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen

Grundsatz: Die gemischte Nutzung kann zu einer Zuordnung des Pkw. zum gewillkürten BV führen (vgl. SEILER in KSM, § 4 Rn. B 300 „Kraftfahrzeuge“). Diese Möglichkeit besteht für den Stpfl. ab einer betrieblichen Nutzung von 10 % der Gesamtnutzung. Soweit die betriebliche Nutzung unter der 10 %-Grenze liegt, wird das Fahrzeug in vollem Umfang dem PV zugeordnet (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985).

Absenkung der betrieblichen Nutzung: Die Absenkung der betrieblichen Nutzung unter die Marke von 10 % führt nicht zu einer Entnahme des Kraftfahrzeugs (BFH v. 21.8.2012 – VIII R 11/11, BStBl. II 2013, 117; zust. KANZLER, FR 2013, 281).

Fahrtenbuchaufzeichnungen: Die Zugehörigkeit eines erstmals in den Anlagenspiegel des Jahres 1998 aufgenommenen Kfz. zum gewillkürten BV kann nicht durch Fahrtenbuchaufzeichnungen belegt werden, die sich auf drei Monate des Jahres 1997 beziehen (FG Sachsen-Anhalt v. 28.4.2005 – 1 K 371/02, AktStR 2006, 160, rkr.).

Freiberufler: Gewillkürtes BV wird bei Kfz. von Freiberuflern angenommen, wenn deren betriebliche Nutzung eine nicht ganz untergeordnete Rolle spielt.

Der BV-Begriff ist bei Angehörigen der freien Berufe nicht enger zu fassen als bei Gewerbetreibenden (vgl. BFH v. 12.5.1955 – IV 19/55, BStBl. III 1955, 205). Ein Freiberufler, der seinen Gewinn nach Abs. 3 ermittelt, kann nach neuer Rspr. des BFH nunmehr ebenso wie bilanzierende Stpfl. gewillkürtes BV an Kraftfahrzeugen bilden (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985, s. ausführl. Anm. 51; anders noch FG Bremen v. 24.10.2002 – 2 K 486/02, 2 K 487/02, EFG 2003, 1224, aufgeh. durch BFH v. 16.6.2004 – XI R 17/03, BFH/NV 2005, 173).

Leasing: Ein Unternehmer kann die Nutzungsrechte an einem geleasteten Kfz. als gewillkürtes BV behandeln (FG Köln v. 8.12.2004, EFG 2005, 589, rkr.; vgl. auch BFH v. 2.3.2006 – IV R 36/04, BFH/NV 2006, 1277).

Sonderbetriebsvermögen: Ein an eine PersGes. von einem Gesellschafter zur betrieblichen Nutzung vermieteter Pkw. ist auch dann SonderBV, wenn der Anteil der Privatnutzung überwiegt. Der Umstand, dass der Mietzins für die Pkw. nicht den marktüblichen Bedingungen entsprach, ist unerheblich, weil auch eine teilweise unentgeltliche Nutzung nichts an der SonderBV-Eigenschaft der Pkw. ändert (Schl.-Holst. FG v. 30.11.2005 – 3 K 50316/03, EFG 2006, 335, rkr.; dazu PFÜTZENREUTER, EFG 2006, 336). Wird ein im SonderBV aktiviertes Kfz. aus der Privatgarage des Stpfl. gestohlen, so ist die dafür bezogene Versicherungsentschädigung in voller Höhe SonderBE. In welcher Weise das Fahrzeug verwendet wurde, spielt insoweit keine Rolle (BFH v. 13.5.2009 – VIII R 57/07, DStRE 2010, 331; aA HEINICKE in SCHMIDT XXXII, § 4 Rn. 274). Die Versicherungsleistung stellt nämlich den unmittelbaren Ersatz (stellvertretendes commodum) für den im BV gehaltenen Pkw. dar.

cc) Zuordnung zum Privatvermögen

82

Grundsatz: Ein Pkw., der ausschließlich privat und nicht zu betrieblichen Zwecken genutzt wird, ist weder als notwendiges noch als gewillkürtes BV, sondern als notwendiges PV zu qualifizieren (vgl. BFH v. 28.2.2008 – X B 207/07, BFH/NV 2008, 791; die Anwendung der 1 %- Regelung scheidet demzufolge aus). Der Pkw. eines Überschussrechners, der weder zu mehr als 50 % betrieblich genutzt noch (beispielsweise durch Aufnahme in das betriebliche Bestandsverzeichnis) eindeutig dem BV zugeordnet wurde, gehört zum PV (FG München v. 25.7.2007 – 9 K 1717/05, EFG 2007, 1569, rkr.).

Anscheinsbeweis der privaten Mitbenutzung: Der allgemeine Erfahrungssatz, nach dem bei Bestehen der Möglichkeit der privaten Mitbenutzung eines betrieblichen Pkw. das Fahrzeug regelmäßig auch tatsächlich privat genutzt worden ist, begegnet keinen ernstlichen Zweifeln. Der auf diesem Erfahrungssatz beruhende Anscheinsbeweis für eine private Mitbenutzung des Geschäftsfahrzeugs wird nicht allein durch den Hinweis entkräftet, dass die Privatnutzung im Hinblick auf im PV vorhandene Fahrzeuge überflüssig gewesen sei und deshalb nicht in Frage gekommen wäre (FG Düss. v. 4.4.2006 – 18 V 273/06 A (E), EFG 2006, 888, rkr.).

Autoradio: Das Autoradio dient als WG der privaten Lebensführung und ist dem PV zuzuordnen (BFH v. 28.5.1968 – IV R 110/67, BStBl. II 1968, 541).

Statussymbol: Wenn es sich bei einem Pkw. um ein Fahrzeug mit hohem Statuswert handelt, das zudem ständig verfügbar ist, und wenn zudem ein Fahrzeug im PV fehlt, sind dies Umstände, die für eine Privatnutzung sprechen (FG Nürnberg v. 26.4.2007 – IV 299/2006, nv., aufgehoben durch BFH v. 7.12.2010 – VIII R 54/07, BStBl. II 2011, 451).

83 **dd) Bewertung des privaten Nutzungsanteils**

Wird ein betriebliches Kfz. teilweise auch privat genutzt, so fragt sich, wie der private Anteil zu ermitteln und zu bewerten ist. Hierzu enthält § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2–4 eine Sonderregelung (zu deren Problemen BECKER, StBp. 2007, 83; NOLTE, NWB Fach 3, 13825; SCHOTT, sj. 2006, Nr. 23, 28; ausführl. auch § 6 Anm. 1203 ff.).

84–86 Einstweilen frei.

h) Betriebsvermögen bei Gesellschaften

Schrifttum: BEHRENS, Das steuerliche Betriebsvermögen von Personengesellschaften, MDR 1978, 463; SÖFFING, Notwendiges Privatvermögen bei Personengesellschaften, FR 1980, 93; PAUS, Eigengenutzte Wohnungen als Betriebsvermögen von Personengesellschaften, DStZ 1988, 575; WEBER-GRELLET, Das Gestüt im Körperschaftsteuerrecht – Zur Privatsphäre der Körperschaft, DStR 1994, 12; GOSCH, Anmerkung zu BFH IV R 64/93, StBp. 1996, 332; MARX, Zuordnung von Sicherheiten zum notwendigen passiven Betriebsvermögen eines Kommanditisten, BB 2006, 2411; SCHULZE ZUR WIESCHE, Beteiligungen als Sonderbetriebsvermögen II, DStZ 2007, 602.

87 **aa) Kapitalgesellschaften**

Inländische Körperschaftsteuersubjekte gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG: § 8 Abs. 2 KStG ordnet an, dass alle unbeschränkt stpfl. KStSubjekte iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen. Es werden also alle Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb umqualifiziert. Aufgrund dieses Umstands geht der BFH in stRspr. davon aus, dass eine inländ. KapGes. keine außerbetriebliche Sphäre habe (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123; DStR 1997, 492; v. 8.7.1998 – I R 123/97, BFHE 186, 540; v. 17.11.2004 – I R 56/03, BFHE 208, 519; v. 15.12.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; vgl. auch BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 64). Selbst wenn also ein WG ausschließlich zu privaten Zwecken eines Gesellschafters genutzt wird, liegt nach dieser Auffassung BV der Gesellschaft vor. Das Schrifttum folgt dieser Einschätzung weitgehend (s. nur § 8 KStG Anm. 41 mwN, auch zu differenzierenden Auffassungen; vgl. etwa WEBER-GRELLET, DStR 1994, 12). Sie lässt sich damit rechtfertigen, dass eine KapGes. ausweislich des Gesetzesbefehls von § 8 Abs. 2 KStG nur gewerblich tätig sein und damit kein PV haben kann. Gleichwohl kann es vorkommen, dass bestimmte WG ohne Gewinnerzielungsabsicht im BV gehalten werden. So liegt es, wenn Gegenstände, die ausschließlich der Freizeitgestaltung der Gesellschafter dienen, in das BV eingelegt werden. Mangels PV liegt hier gleichwohl BV vor. Um aber den Gewinn der Gesellschaft nicht zu verfälschen, bedient man sich der Grundsätze der vGA, um ggf. eine Gewinnkorrektur auf außerbilanzieller Ebene vorzunehmen (vgl. im Einzelnen § 8 KStG Anm. 42). Bei Risikogeschäften liegt ebenfalls ohne Weiteres BV vor. Allerdings ist auch hier zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer vGA vorliegen (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 391). Da eine KapGes. iSv. § 8 Abs. 2 KStG kein PV bilden kann, erübrigt sich generell eine Differenzierung nach notwendigem oder gewillkürtem BV.

Sonstige Körperschaftsteuersubjekte: Bei sonstigen KStSubjekten ergibt sich im Umkehrschluss zu § 8 Abs. 2 KStG, dass diese Einkünfte aus anderen Einkunftsarten erzielen können und damit auch im Rahmen privater Vermögensverwaltung tätig sein können (vgl. WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 392). Der BFH bejaht hier eine außerbetriebliche Sphäre (vgl. BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861; v. 19.11.2003 – I R 33/02, BFHE 204, 21). Hier gelten die

üblichen Abgrenzungskriterien zwischen notwendigem, gewillkürtem BV und notwendigem PV (vgl. Anm. 29).

bb) Personengesellschaften

(1) Grundsatz

88

Personengesellschaften können im Gegensatz zu KapGes. eine außerbetriebliche Sphäre besitzen. PersGes. haben deshalb nicht ausschließlich BV, sondern es ist auch PV denkbar (zur Abgrenzung s. ausführl. BEHRENS, MDR 1978, 463). Generell gilt, dass im Bereich der Gewinneinkünfte bei für den Betrieb eingesetzten WG BV vorliegen wird, während im Rahmen der Überschusseinkünfte die zu ihrer Erzielung eingesetzten WG zum PV der Gesellschafter rechnen (HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 173).

(2) Gesamthandsvermögen

89

Regelmäßig notwendiges Betriebsvermögen: WG im Gesamthandsvermögen der Gesellschafter, die also den Gesellschaftern rechtl. oder wirtschaftlich gesamthänderisch zuzuordnen sind, sind bei einer gewerblich tätigen und bilanzierenden PersGes. gem. §§ 238, 240 HGB in der HBil. und entsprechend in der StBil. auszuweisen und gehören damit idR zum notwendigen BV (zu eigen genutzten Wohnungen als BV von PersGes. s. PAUS, DStZ 1988, 575). Bei Gesamthandsvermögen von gewerblich tätigen und bilanzierenden PersGes. kann es also kein gewillkürtes BV geben (vgl. HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 174; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 394).

Ausnahmsweise Privatvermögen: Auch solche WG, die im Gesamthandsvermögen einer gewerblich tätigen PersGes. stehen, können ausnahmsweise zum PV der Gesellschafter rechnen. Dies ist vor allem dann anzunehmen, wenn sie nach allgemeinen Grundsätzen zum notwendigen PV zu zählen sind, also ihrer Natur nach PV sind und auch nicht zum BV gezogen werden können (vgl. Anm. 48). Dieses Ergebnis rührt daher, dass die stl. Gewinnermittlungsgrundsätze der Zuordnung in der HBil. im Zweifel vorgehen. Es kann also vorkommen, dass ein WG nach handelsrechtl. Grundsätzen zu bilanzieren und damit handelsrechtl. BV ist, nach allgemeinen stl. Grundsätzen aber gleichwohl zum PV zählt. Es müssen also im Zweifel die Voraussetzungen für die Zuordnung zum notwendigen BV vorliegen, dass das WG objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt ist (stRspr., BFH v. 30.6.1987 – VIII R 353/82, BStBl. II 1988, 418; dazu PAUS, DStZ 1988, 575; BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817; v. 19.2.1991 – VIII R 422/83, BStBl. II 1991, 765; zum Begriff des notwendigen BV s. ausführl. Anm. 46). Notwendiges PV ist etwa hinsichtlich einer Darlehensforderung anzunehmen, die eine PersGes. gegenüber ihren Gesellschaftern aufgrund der Gewährung eines zinslosen ungesicherten Darlehens hat (BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642; dazu GOSCH, StBp. 1996, 332).

Grundstücke im Gesamthandsvermögen: Siehe Anm. 70.

(3) Sonderbetriebsvermögen

90

Notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen: Im Bereich des SonderBV sind sowohl notwendiges als auch gewillkürtes BV denkbar (zur Zuordnung von Sicherheiten zum BV s. BFH v. 27.6.2006 – VIII R 31/04, BStBl. II 2006, 874; dazu MARX, BB 2006, 2411). Unter das notwendige SonderBV I fallen solche WG im rechtl. oder wirtschaftlichen Eigentum einzelner oder mehrerer

Gesellschafter, die dem gemeinschaftlichen Betrieb der PersGes. zur unmittelbaren Nutzung überlassen sind. Zum notwendigen SonderBV II gehören solche WG, die unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters bestimmbar sind (vgl. auch § 15 Anm. 700 ff.; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 10 Rn. 137; HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 176; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 395; zur Einordnung von Beteiligungen als SonderBV II SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2007, 602). Gewillkürtes BV kann bei SonderBV unter den allgemeinen Voraussetzungen vorliegen, wenn ein WG des Gesellschafters objektiv geeignet und bestimmt ist, dem Betrieb zu dienen (s. Anm. 50). Zur Einordnung eines Einfamilienhauses, das eine PersGes. an ihren Gesellschafter zu dessen eigenen Wohnzwecken vermietet, als notwendiges PV s. SÖFFING, FR 1980, 93.

Grundstücke im Sonderbetriebsvermögen: Siehe Anm. 71.

91–92 Einstweilen frei.

i) Beteiligungen

Schrifttum: GOSCH, Anmerkung zu BFH XI R 18/93, StBp. 1994, 125; W-G, Anmerkung zu BFH XI R 18/93, DStR 1994, 424; DIETEL, Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften, DStR 2002, 2140; GOSCH, Anmerkung zu BFH IV R 46/02, StBp. 2004, 51; KANZLER, Anmerkung zu BFH IV R 19/02, FR 2004, 466; WENDT, Anmerkung zu BFH IV R 46/02, BFH-PR 2004, 46; WENDT, Anmerkung zu BFH IV R 19/02, BFH-PR 2004, 220; BITZ, Überlassene nicht wesentliche Betriebsgrundlagen als notwendiges Betriebsvermögen bei der Betriebsaufspaltung, GmbHR 2005, 1366; MARCHAL, Einkünftequalifikation und Einkünfteermittlung bei Zebragesellschaften nach dem Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs, DStZ 2005, 861; RITZROW, GmbH- und Genossenschaftsanteile als Betriebsvermögen oder Privatvermögen, StBp. 2005, 263 (Teil I), 290 (Teil II), 359 (Teil III); WENDT, Anmerkung zu BFH IV R 7/03, BFH-PR 2005, 166; CLASSEN, Anmerkung zu FG Schl.-Holst. 3 K 50153/02, EFG 2006, 1353; BUCIEK, Anmerkung zu BFH I R 63/06, HFR 2008, 685; KREFT, Darlehnsfinanzierte Beteiligung als Betriebsvermögen eines Freiberuflers, PFB 2008, 252; KANZLER, Gewillkürtes Betriebsvermögen in Form von Wertpapieren im Betriebsvermögen eines bilanzierenden Arztes, FR 2011, 1101; MORITZ, Beteiligungen und Kapitalanlagen als Betriebsvermögen von Freiberuflern, NWB-EV 2012, 141; KEMPERMANN, Kommentar zu BFH IV R 44/09, FR 2013, 70.

93 aa) Beteiligungen an einer Personengesellschaft

Beteiligungen keine eigenständigen Wirtschaftsgüter: Beteiligungen setzen begrifflich voraus, dass gesellschaftsrechtl. Befugnisse an einer PersGes. oder KapGes. zur Herstellung einer dauernden Unternehmensverbindung erworben werden (vgl. HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 250). Dies ist idR erst ab einer Quote von 20 % der Fall, vgl. § 271 HGB. Beteiligungen an einer PersGes., die gewerbliche Einkünfte erzielt, gehören zum notwendigen BV im Rahmen der Gesellschaft (so auch BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 57). Allerdings sind die Beteiligungen nach der Rspr. des BFH selbst keine WG, sondern die „Beteiligung“ an einer PersGes., die zugleich Mitunternehmerschaft ist, ist auf der Ebene der Gesellschaft als Anteil an den einzelnen WG des Gesellschaftsvermögens zu berücksichtigen (BFH v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350; v. 7.11.1985 – IV R 7/83, BStBl. II 1986, 176; v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831; ausführlich, auch zu abweichenden Auffassungen im Schrifttum, DIETEL, DStR 2002, 2140). Ein eigenständiger Ausweis der Beteiligung in der StBil. des Gesellschafters darf nicht erfolgen, auch wenn der Gesellschafter die Beteiligung in der HBil. ausweisen muss (ebenso BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 57). Der Gewinn, der auf die Beteiligung entfällt, ist zunächst

auf der Ebene der PersGes. einheitlich und gesondert festzustellen und sodann auf die Gesellschafter aufzuteilen.

Zebragesellschaften: Etwas anderes gilt bei sog. Zebragesellschaften (s. § 15 Anm. 1460 ff.; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 10 Rn. 47 mwN in Fn. 2). Bei Zebragesellschaften handelt es sich um vermögensverwaltende PersGes., an denen sowohl gewerblich als auch nicht gewerblich tätige Gesellschafter beteiligt sind. Die Beteiligung einiger gewerblich tätiger Gesellschafter führt nicht zur Gewerblichkeit der Einkünfte der Gesellschaft in ihrer Gesamtheit (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Hält einer der Gesellschafter seinen Gesellschaftsanteil im gewerblichen BV, so ist dieser Anteil bei ihm notwendiges BV (BFH v. 26.4.2012 – IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142; KEMPERMANN, FR 2013, 70). Er ist ihm gesondert zuzurechnen; entsprechende Veräußerungsgewinne sind bei ihm gesondert zu erfassen. Im Zuge der Übertragung eines WG seines BV in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft kommt es nicht zur Aufdeckung stiller Reserven (BFH v. 26.4.2012 – IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142). Zur Frage der Ebene und der Zuständigkeit für die Umqualifizierung s. BFH v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679; dazu statt vieler MARCHAL, DStZ 2005, 861; zum umfangreichen Schrifttum s. die Nachweise vor § 15 Anm. 1460).

bb) Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft

94

Beteiligungen als Wirtschaftsgüter: Im Unterschied zu Anteilen an PersGes. können Beteiligungen an KapGes. eigenständige WG sein (BFH v. 8.12.1993 – XI R 18/93, BStBl. II 1994, 296; dazu GOSCH, StBp. 1994, 125; W-G, DSStR 1994, 424; BFH v. 13.2.2008 – I R 63/06, HFR 2008, 679, dazu BUCIEK, HFR 2008, 685). Es handelt sich um nicht abnutzbare WG, die in der Bilanz auszuweisen sind (zu den Standardkonstellationen WENDT, BFH-PR 2004, 46). Beteiligungen können zum notwendigen oder zum gewillkürten BV, aber auch zum PV gehören (Überblick über die Rspr. bei RITZROW, StBp. 2005, 263 ff.).

Notwendiges Betriebsvermögen: Notwendiges BV liegt vor, wenn die Beteiligung unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt wird (BFH v. 13.9.1988 – VIII R 236/81, BStBl. II 1989, 37; vgl. auch CLASSEN, EFG 2006, 1353; BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 56). Dies ist etwa der Fall, wenn sie nach ihrer Art und der tatsächlichen Betriebsführung besonderes Gewicht für die Betriebsführung hat und der Stärkung der unternehmerischen Position dient, etwa weil der Produktabsatz des Stpfl. gewährleistet werden soll.

Vgl. BFH v. 9.9.1986 – VIII R 159/85, BStBl. II 1987, 257; v. 3.10.1989 – VIII R 328/84, BFH/NV 1990, 361; v. 8.12.1993 – XI R 18/93, BStBl. II 1994, 296, dazu GOSCH, StBp. 1994, 125; W-G, DSStR 1994, 424; v. 2.4.2002 – X B 167/01, BFH/NV 2002, 916; v. 22.11.2002 – X B 92/02, BFH/NV 2003, 320; v. 20.4.2005 – X R 2/03, BStBl. II 2005, 694; v. 31.5.2005 – X R 36/02, BStBl. II 2005, 707; v. 13.2.2008 – I R 63/06, BStBl. II 2009, 414.

Notwendiges BV liegt auch vor, wenn zwischen dem Stpfl. bzw. seiner Mitunternehmenschaft und der KapGes. eine enge wirtschaftliche Verflechtung besteht und der Stpfl./die Mitunternehmenschaft die KapGes. beherrscht (BFH v. 25.11.2004 – IV R 7/03, BStBl. II 2005, 354 mwN). Das gilt vor allem für die Betriebsaufspaltung (s. auch BFH v. 16.4.1991 – VIII R 63/87, BStBl. II 1991, 832; v. 30.3.1999 – VIII R 15/97, BFH/NV 1999, 1468; v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733). Eine Beteiligung gehört auch zum notwendigen BV, wenn sie der Stpfl. anstelle eines Honorars erhält (BFH v. 15.10.2003 – XI R 39/01, BFH/NV 2004, 622). Das gilt nur dann nicht, wenn die Beteiligung

nur für private Zwecke genutzt werden kann. Der BFH hat auch notwendiges BV angenommen, wenn die Beteiligung für die PersGes. vorteilhaft ist und der Gesellschafter sie aus diesem Grunde hält (BFH v. 13.2.2008 – I R 63/06, BStBl. II 2009, 414). Nicht ausreichend für die Annahme notwendigen BV ist hingegen eine bloß allgemeine Geschäftsbeziehung zwischen Unternehmen als Lieferant, Abnehmer, Schuldner, Pächter usw. (vgl. zB BFH v. 23.1.1992 – XI R 36/88, BStBl. II 1992, 721; v. 31.1.1991 – IV R 2/90, BStBl. II 1991, 786).

Gewillkürtes Betriebsvermögen ist bei Beteiligungen an KapGes. im Rahmen der allgemeinen Voraussetzungen möglich. Insbesondere darf die Beteiligung nicht bloß Verluste bringen (Stichwort: betriebsschädliche WG, s. Anm. 52). Als zeitliche Grenze gewillkürten BV ist die Betriebsaufgabe anzusehen (BFH v. 17.4.1996 – X R 128/94, BFH/NV 1996, 877).

Betriebsaufspaltung: In Fällen der Betriebsaufspaltung werden Beteiligungen an KapGes. von der Rspr. dem notwendigen BV, und zwar dem SonderBV II, zugeordnet.

BFH v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88, mwN; v. 16.4.1991 – VIII R 63/87, BStBl. II 1991, 832; v. 30.3.1999 – VIII R 15/97, BFH/NV 1999, 1468; v. 25.11.2004 – IV R 7/03, BStBl. II 2005, 354, dazu WENDT, BFH-PR 2005, 166; s. auch BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733; v. 20.4.2005 – X R 58/04, BFH/NV 2005, 1774, dazu BRtz, GmbHR 2005, 1366.

Die erforderliche enge Verflechtung zwischen der PersGes. und der KapGes., an der die Beteiligung gehalten wird, liegt bei der Betriebsaufspaltung in besonderem Maße vor, da die Betriebs-KapGes. im Rahmen eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens beherrscht wird (vgl. auch BRtz, GmbHR 2005, 1366).

Freiberufler: Bei Freiberuflern können Beteiligungen grds. unter den gleichen Voraussetzungen wie bei gewerblichen Unternehmern notwendiges BV sein. Zusätzliche Voraussetzung ist, dass die Beteiligung der freiberuflichen Tätigkeit nicht wesensfremd ist (BFH v. 3.10.1989 – VIII R 328/84, BFH/NV 1990, 361; v. 8.12.1993 – XI R 18/93, BStBl. II 1994, 296; v. 27.6.1996 – IV B 101/95, BFH/NV 1997, 99; v. 9.2.2006 – IV B 60/04, BeckRS 2006, 25009868; v. 12.1.2010 – VIII R 34/07, BStBl. II 2010, 612; v. 26.1.2011 – VIII R 19/08, BFH/NV 2011, 1311; v. 8.2.2011 – VIII R 18/09, BFH/NV 2011, 1847; v. 17.5.2011 – VIII R 1/08, BStBl. II 2011, 862; KANZLER, FR 2011, 1101; MORITZ, NWB-EV 2012, 141; krit. zum Erfordernis einer sachlichen Nähe KREFT, PFB 2008, 252). So gehört die Beteiligung eines Steuerberaters an einer KapGes., deren Betrieb der Steuerberatungspraxis wesensfremd ist, auch dann nicht zu dessen notwendigem BV, wenn sie in der Absicht erworben wurde, das entsprechende stl. Mandat zu erlangen (BFH v. 22.1.1981 – IV R 107/77, BStBl. II 1981, 564).

Beispiele für Wesensverwandtschaft sind: Beteiligung eines Wirtschaftsprüfers an einer WP-Gesellschaft (BFH v. 22.1.1981 – IV R 107/77, BStBl. II 1981, 564). Beteiligung eines Baustatikers an einer Wohnungsbau-AG (BFH v. 23.11.1978 – IV R 146/75, BStBl. II 1979, 109; vgl. auch BFH v. 11.3.1976 – IV R 185/71, BStBl. II 1976, 380). Beteiligung eines Architekten an einer Bauträger-AG (BFH v. 14.1.1982 – IV R 168/78, BStBl. II 1982, 345). Beteiligung eines Hochschullehrers an einer GmbH, welche die im Rahmen seiner Nebentätigkeit entwickelten Erfindungen verwertet (BFH v. 24.4.2001 – IV R 14/00, BStBl. II 2001, 798).

Gegenbeispiel: Anteile eines Rechtsanwalts an einer Bauträger-GmbH (FG München v. 29.3.2006 – 10 K 3073/04, EFG 2006, 1326, rkr.).

GmbH & Co. KG: Die Anteile des Kommanditisten einer GmbH & Co. KG an der geschäftsführenden Komplementär-GmbH können dessen BV sein, wenn der Anteil seine Stellung als Kommanditist stärkt.

Siehe BFH v. 5.7.1972 – I R 230/70, BStBl. II 1972, 928, mwN; v. 6.2.1976 – III R 93/74, BStBl. II 1976, 412; v. 23.7.1981 – IV R 103/78, BStBl. II 1982, 60, mwN; v. 7.12.1984 – III R 91/81, BStBl. II 1985, 241; v. 31.10.1989 – VIII R 374/83, BStBl. II 1990, 677; v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706; v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444; zu doppelstöckiger GmbH & Co. KG s. BFH v. 11.12.1990 – VIII R 14/87, BStBl. II 1991, 510.

Verneint wurde die Eigenschaft als BV bei Anteilen an einem Bankhaus, weil der Kommanditist durch sie keinen beherrschenden Einfluss ausüben könne (BFH v. 31.10.1991 – IV R 2/90, BStBl. II 1991, 786, mwN).

Landwirte: Zur Einordnung der Anteile eines Landwirts an einer Zuckerfabrik als notwendiges BV s. BFH v. 11.12.2003 – IV R 19/02, BStBl. II 2004, 280, dazu KANZLER, FR 2004, 466; WENDT, BFH-PR 2004, 220.

Organschaft: Zur Zugehörigkeit von Anteilen des Mitunternehmers einer Organträger-PersGes. an der Organgesellschaft zum notwendigen SonderBV s. BFH v. 28.8.2003 – IV R 46/02, BStBl. II 2004, 216, dazu GOSCH, StBp. 2004, 51; WENDT, BFH-PR 2004, 46.

Weitere Einzelfälle: Im Fall des Handels mit GmbH-Anteilen sind die Anteile notwendiges BV (BFH v. 25.7.2001 – X R 55/97, BStBl. II 2001, 809). Zu freiwillig gezeichneten Anteilen an einer Apothekergenossenschaft als notwendiges BV s. BFH v. 4.2.1998 – XI R 45/97, BStBl. II 1998, 301. Eine geringfügige Beteiligung eines Malermeisters an einer Wohnungsbau-GmbH kann notwendiges BV sein (BFH v. 8.12.1993 – XI R 18/93, BStBl. II 1994, 296). Der GmbH-Anteil eines atypisch stillen Gesellschafters der GmbH ist gehört zu dessen SonderBV II (BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286).

Einstweilen frei.

95–98

j) Wertpapiere

Schrifttum: HAL, Wertpapiere notwendiges Betriebsvermögen?, DB 1983, 913; DURCHLAUB, Einlage von Wirtschaftsgütern – insbesondere von Wertpapieren – in das gewillkürte Betriebsvermögen, BB 1989, 949; GRÜTZNER, Zur Beurteilung von Risikogeschäften durch eine GmbH, StuB 2004, 1019; MAUTE, Wertpapiere im Betriebsvermögen, EStB 2007, 338.

aa) Notwendiges Betriebsvermögen

99

Bei Wertpapieren ist zu differenzieren zwischen solchen, die eine Beteiligung im Sinne der vorstehenden Erläuterungen verkörpern (s. Anm. 93 f.), und solchen, die nicht zu einer Beteiligung führen. Wertpapiere, die keine Beteiligungen verkörpern, sind regelmäßig kein notwendiges BV, da sie nicht wesentlich für die Betriebsführung sind (vgl. HAL, DB 1983, 913). Notwendiges BV können Wertpapiere bei einem Bankier sein, der üblicherweise Wertpapiergeschäfte tätigt (BFH v. 19.1.1977 – I R 10/74, BStBl. II 1977, 287; s. aber FG Berlin-Brandenb. v. 29.8.2007 – 3 K 5109/03 B, EFG 2008, 128, rkr.: Wertpapiergeschäfte eines Daytraders bloße private Vermögensverwaltung). Auch Wertpapiergeschäfte der privaten Vermögensverwaltung fallen in einem solchen Fall in das BV, wenn Käufe und Verkäufe häufig wiederkehrend mit betrieblichen Mitteln abgewickelt werden (BFH v. 19.1.1977 – I R 10/74, BStBl. II 1977, 287). Wertpapiere eines Privatbankiers können nur dann dessen PV sein, wenn sie sich objektiv erkennbar von seinem BV abheben (BFH v. 21.5.1976 – III R 10/74, BStBl. II 1976, 588).

100 **bb) Gewillkürtes Betriebsvermögen**

Gewerbetreibende: Wertpapiere von Gewerbetreibenden können zum gewillkürten BV gezogen werden. Voraussetzung ist, dass sie den Betrieb durch Verstärkung des Betriebskapitals fördern (BODE in KIRCHHOFF XII. § 4 Rn. 44).

Freiberufler: Ob Freiberufler Wertpapiere im BV halten können, ist zweifelhaft. Hatte der BFH die Zuordnung zum gewillkürten BV eines Freiberuflers in einer früheren Entscheidung noch ohne Weiteres (insbes. noch ohne Einschränkung hinsichtlich der Wesensfremdheit) für möglich gehalten (BFH v. 14.11.1972 – VIII R 100/69, BStBl. II 1973, 289), erklärt er diese Entscheidung später für überholt (BFH v. 10.6.1998 – IV B 54/97, BFH/NV 1998, 1477). Wertpapiere könnten nur dann im BV eines Freiberuflers gehalten werden, wenn dies der freiberuflichen Tätigkeit nicht wesensfremd sei. Dies könne nur dann angenommen werden, wenn ausschließlich betriebliche Gründe für den Erwerb der Wertpapiere maßgeblich waren (BFH v. 10.6.1998 – IV B 54/97, BFH/NV 1998, 1477 [1478]; s. auch Anm. 94). Dem ist mit der Erwägung zuzustimmen, dass die freiberufliche Tätigkeit idR nicht das Tätigen von Wertpapiergeschäften in größerem Umfang erfordert. Das gilt auch im Fall des Handels mit festverzinslichen Wertpapieren. Grundsätzlich ist die freiberufliche Tätigkeit aufgrund des Einsatzes eigener Arbeitskraft und eigenen geistigen Vermögens weniger durch größeren Kapitaleinsatz geprägt. Sollte dies ausnahmsweise anders sein, bedarf es eines Nachweises, an den strenge Anforderungen zu stellen sind (BFH v. 24.2.2000 – IV R 6/99, BStBl. II 2000, 297). Vgl. auch FG Saarl. v. 14.12.1990 – 1 K 137/90, EFG 1991, 306, rkr., das bei Wertpapieren eines Steuerberaters die Eigenschaft als gewillkürtes BV verneint.

101 **cc) Betriebsschädliche Wirtschaftsgüter und Risikogeschäfte**

Begriffe: Besonders bei Wertpapieren wird die Problematik betriebsschädlicher WG und von Risikogeschäften (s. Anm. 52) relevant, da hier die Neigung zur Verschiebung verlustträchtiger Anlagen in den betrieblichen Bereich besonders groß ist (DURCHLAUB, BB 1989, 949; s. Anm. 52). Nach stRspr. des BFH können Wertpapiere gewillkürtes BV eines Gewerbebetriebs sein, wenn nicht bereits bei ihrem Erwerb erkennbar ist, dass sie dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen (BFH v. 27.3.1974 – I R 44/73, BStBl. II 1974, 488; v. 15.11.1978 – I R 57/76, BStBl. II 1979, 257; v. 25.2.1982 – IV R 25/78, BStBl. II 1982, 461; v. 11.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399). In einem solchen Fall spricht man von betriebsschädlichen WG. Ein Risikogeschäft liegt vor, wenn dem Geschäft in besonderem Maße Risiken für den Betrieb anhaften (zu Risikogeschäften einer GmbH s. GRÜTZNER, StuB 2004, 1019). Die Grenze zwischen betriebsschädlichen WG und Risikogeschäften ist indes fließend (zur begrifflichen Abgrenzung s. Anm. 52). Bei beiden ist die Beurteilung des betrieblichen Förderungszusammenhangs von entscheidender Bedeutung.

Voraussetzungen: Der BFH ist zunächst zu Recht der Auffassung, dass Wertpapiere grds. dem gewillkürten BV gewidmet werden können, weil sie wie Bankguthaben geeignet sind, die Betriebszwecke zu fördern (BFH v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399; unter Verweis auf BFH v. 14.11.1972 – VIII R 100/69, BStBl. II 1973, 289). Sie können als Liquiditätsreserve oder als Anlage betrieblicher Mittel fungieren. Selbst der Erwerb von Wertpapieren auf Kredit hindert grds. nicht die Widmung als gewillkürtes BV (BFH v. 8.2.1985 – III R 169/82, BFH/NV 1985, 80). Auch die Tatsache, dass bestimmte Wertpapiere risikobehaftet sind, steht einer Einordnung als BV für sich genommen nicht entgegen, wenn sich das Risiko im Rahmen der Risiken hält, die ein Gewerbebetrei-

bender ohnehin auf sich nehmen muss (BFH v. 11.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997). Lediglich besondere Risiken schließen eine Zuordnung zum BV aus. Eine Zuordnung zum BV ist insbes. dann nicht mehr möglich, wenn bereits beim Erwerb erkennbar ist, dass die Wertpapiere dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen werden (BFH v. 27.3.1974 – I R 44/73, BStBl. II 1974, 488; v. 15.11.1978 – I R 57/76, BStBl. II 1979, 257; v. 25.2.1982 – IV R 25/78, BStBl. II 1982, 461; v. 11.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399). Für die Beurteilung des erforderlichen Förderungszusammenhangs kommt es auf die Umstände des Einzelfalls an. Dabei ist die Einordnung des Geschäfts als branchentypisch oder -untypisch von hohem Gewicht. Ein branchentypisches Geschäft kann trotz seines Risikos den Betrieb fördern, da Risiko zum Wesen unternehmerischer Tätigkeit gehört (MAUTE, EStB 2007, 338 [339]). Je untypischer das Geschäft, desto weniger beherrschbar aber auch das Risiko. Weiterhin kann auch die Art des Wertpapiergeschäfts Indizwirkung für den notwendigen Förderungszusammenhang besitzen.

Aktien: Bei Aktien, die täglich gehandelt werden und leicht liquidierbar sind, wird man davon ausgehen können, dass sie grds. zum gewillkürten BV gewidmet werden können (BFH v. 11.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399). Das gilt auch für Aktienfonds, die entsprechende Papiere enthalten (vgl. MAUTE, EStB 2007, 338 [340]). Nach FG Hamb. v. 25.4.2007 (2 K 239/05, EFG 2007, 1414, rkr.) können Aktien und Aktienfonds grds. zum BV gehören.

Devisentermingeschäfte sind nach zutr. Ansicht des BFH idR nicht geeignet, den Betrieb zu fördern (BFH v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399). Insbesondere branchenuntypische Termingeschäfte können den notwendigen Förderungszusammenhang nicht begründen. Lediglich in Fällen, in denen diese Termingeschäfte nach einer strengen Einzelfallprüfung tatsächlich geeignet scheinen, das Betriebskapital zu stärken, kann von BV ausgegangen werden. Die generelle Möglichkeit der Gewinnerzielung reicht jedenfalls nicht aus.

Festverzinsliche Wertpapiere: Werden festverzinsliche Wertpapiere über dem Nennwert erworben (sog. Überpari-Erwerb), kommt eine Zuordnung zum gewillkürten BV nach zutr. Auffassung des BFH nicht in Betracht. In einem solchen Fall sind nämlich nach Ablauf der Laufzeit Verluste vorgezeichnet (BFH v. 24.2.2000 – IV R 6/99, BStBl. II 2000, 916).

Optionsgeschäfte: Auch bei Optionsgeschäften ist der BFH (v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399) der Auffassung, dass eine Widmung zu gewillkürtem BV grds. nicht möglich ist. Zu sehr überwiege der spekulative Charakter dieser Geschäfte. Als Liquiditätsreserve könnten sie nicht herangezogen werden. Auch hinsichtlich dieser Entscheidung ist dem BFH zuzustimmen, da ein Verschieben verlustträchtiger privater Geschäfte in die betriebliche Sphäre nicht zulässig sein kann.

Warentermingeschäfte: Das Gesagte gilt sinngemäß auch für Warentermingeschäfte. Auch hier überwiegt der spekulative Charakter, so dass solche Geschäfte idR dem privaten Bereich zuzuordnen sind (vgl. BFH v. 5.3.1981 – IV R 94/78, BStBl. II 1981, 658). Eine Willkürung zu BV scheidet grds. aus.

Einstweilen frei.

102–105

k) Versicherungen

Schrifttum: KOEWIUS, Die ertragsteuerliche Behandlung von Beiträgen zu Rechtsschutzversicherungen, FR 1986, 584; SCHMITZ, Die gesetzliche Unfallversicherung im Einkom-

mensteuerrecht, FR 1990, 478; SCHWARZ, Die Teilhaberversicherung bei Personen- und Kapitalgesellschaften, DStR 1993, 1166; WACKER, Zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung der für Finanzierungszwecke eingesetzten Lebensversicherungen nach dem Steueränderungsgesetz 1992, DB 1993, Beilage 4 zu Heft 10; WUNDERLICH, Steuerliche Behandlung von Lösegeldzahlungen und Prämien zu einer Entführungsrisikoversicherung, DStR 1996, 2003; DANKMEYER, Ansprüche aus Lebensversicherungsverträgen als Betriebsvermögen, DB 1998, 1434; KLINKMANN, Zurechnung von Lebensversicherungen zum Betriebs- oder Privatvermögen bei Absicherung betrieblicher Darlehen, BB 1998, 1233; WEIDEMANN/SÖFFING, Steuerliche Behandlung von Erträgen und Prämien privater Berufs- und Erwerbsunfähigkeitsversicherungen, DB 1999, 2133; LANGE, Praxisfragen der D&O-Versicherung, DStR 2002, 1626; PAUS, Rückdeckungsversicherung für Pensionszusagen an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft, FR 2002, 75; GÜNTHER, Lebensversicherung als Betriebsvermögen, GSTB 2004, 342; ALVERMANN/POTSCH, Ertragsteuerliche Behandlung von „Praxis-Ausfallversicherungen“, FR 2008, 119; LORITZ/WAGNER, Haftung von Vorständen und Aufsichtsräten: D&O-Versicherungen und steuerliche Fragen, DStR 2012, 2205.

106 aa) Allgemeine Fragen

Abgesichertes Risiko als Zuordnungsgrundlage: Der Anspruch aus einem Versicherungsverhältnis ist dem BV zuzuordnen, wenn die Versicherung betriebliche Risiken abdeckt (BFH v. 21.5.1987 – IV R 80/85, BStBl. II 1987, 710; v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657). Bei Anwendung des Veranlassungsprinzips kommt es also auf die abgesicherten Risiken, nicht auf die Verwendung der Versicherungssumme für Zwecke des Betriebs oder die Finanzierung der Prämien aus Mitteln des Betriebs an. Bei der Einordnung von Versicherungsprämie und Versicherungsanspruch ist § 12 Nr. 1 zu beachten (BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101). Allerdings kommt bei der Absicherung von Risiken, die zum einen den privaten, zum anderen den betrieblichen Bereich betreffen, die sich aber sachlich trennen lassen, auch eine quotale Aufteilung in Betracht (BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168). Grundsätzlich gilt, dass Versicherungsansprüche entweder notwendiges BV oder notwendiges PV sind. Eine Einordnung als gewillkürtes BV ist nur ausnahmsweise zulässig.

Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter: Probleme können bei der Zuordnung von Versicherungen für gemischt genutzte WG auftreten. Hier wird die Zuordnung idR der Zuordnung des versicherten Guts folgen. Aufgrund des Unteilbarkeitsgrundsatzes ist der Versicherungsanspruch in voller Höhe entweder dem BV oder dem PV zuzuordnen. Bei Gebäuden kann die Zuordnung der dieses betreffenden Sachversicherung entsprechend der Aufteilung in verschiedene WG des BV oder PV erfolgen. Was die Abziehbarkeit der Prämien als BA angeht, so ist eine verhältnismäßige Aufteilung entsprechend den Nutzungsanteilen des Gebäudes vorzunehmen (HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 269). Im Versicherungsfall ist die Zuordnung der Versicherungsleistung als BE nach dem Verhältnis der zerstörten Gebäudeteile vorzunehmen (vgl. HEINICKE in SCHMIDT XXVIII. § 4 Rn. 269). Wird nur der betrieblich genutzte Gebäudeteil zerstört, ist die Versicherungsleistung in voller Höhe BE (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 404).

Differenzierung zwischen Personen- und Sachversicherungen: Grundsätzlich kann zwischen Personen- und Sachversicherungen differenziert werden. Bei Personenversicherungen, die Risiken in der Person des Betriebsinhabers absichern, kann ein betrieblicher Zusammenhang nur ausnahmsweise und unter besonderen Umständen angenommen werden, wenn durch die Ausübung des Berufs ein erhöhtes Risiko geschaffen wird und der Abschluss des Versicherungsvertrags entscheidend der Abdeckung dieses Risikos dient (BFH v. 5.8.

1965 – IV 42/65 S, BStBl. III 1965, 650; v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101). Ansprüche aus Sachversicherungen, die betriebliche Risiken absichern, gehören hingegen grds. zum BV (BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 56; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 403). Im Folgenden wird daher zwischen beiden Gruppen von Versicherung differenziert.

bb) Personenversicherungen im Betriebsvermögen

107

Versicherungen zugunsten des Unternehmers: Eine Personenversicherung ist dem BV zuzuordnen, wenn durch deren Abschluss das aus der Ausübung der beruflichen Tätigkeit resultierende erhöhte Risiko in der Person des Unternehmers bestimmbar abgedeckt ist (BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101). IdR sind Versicherungen allein zugunsten des Unternehmers dem PV zuzuordnen. Anders ist es, wenn der Unternehmer nur neben anderen Personen, etwa allen Betriebsangehörigen, mitversichert ist (HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 277). Auch kann eine allgemeine Unfallversicherung, die der Unternehmer für sich bei besonders gefahrgeneigter Tätigkeit abschließt, notwendiges BV sein.

Versicherungen zugunsten anderer Personen: Dem BV sind grds. Versicherungen in Form von Unfall-, Berufsunfähigkeits-, Invaliditäts-, sowie Lebensversicherungen zuzuordnen, wenn die versicherten Personen ArbN sind und der Versicherungsabschluss dem Zweck der Stärkung der Arbeitsverhältnisse dient. Das Aufteilungsverbot des § 12 findet keine Anwendung (hierzu BFH v. 24.11.1987 – II R 185/80, BStBl. II 1988, 196; BMF v. 17.7.2000, BStBl. I 2000, 1204). Der BA-Abzug der Prämien ist unabhängig von der Versteuerung des Privatanteils vom Arbeitslohn (vgl. BMF v. 18.2.1997, BStBl. I 1997, 278). Die Versicherungen, die für betriebsfremde Dritte abgeschlossen werden, sind grds. betrieblich veranlasst und dem BV zuzuordnen (BFH v. 14.3.1996 – IV R 14/95, BStBl. II 1997, 343; dazu auch KLINKMANN, BB 1998, 1233). ZB kann eine Versicherung zugunsten eines anderen Unternehmers abgeschlossen werden, deren Zweck die Förderung der betrieblichen Geschäftsverbindung ist. Unerheblich ist dabei die Berührung des Privatbereichs.

D & O-Versicherung: Werden Schadensausgleichsversicherungen in Form von Directors & Officers-Versicherungen (auch als Managerhaftpflichtversicherung bekannt) für ArbN in leitender Funktion oder für Aufsichtsratsmitglieder abgeschlossen, so können die Prämien als BA qualifiziert werden (hierzu LANGE, DStR 2002, 1626; LANGE, DStR 2002, 1674; FinMin. Nds. v. 25.1.2002, FR 2002, 358; LORITZ/WAGNER, DStR 2012, 2205).

Haftpflichtversicherung: Die Haftpflichtversicherung ist dem BV zuzuordnen, wenn das Risiko der Schadensersatzpflicht aus der betrieblichen Tätigkeit hervorgeht, zB die Haftpflichtversicherung für betrieblich eingesetzte Fahrzeuge.

Rückdeckungsversicherung: Werden ArbN, die nicht Mitunternehmer sind, Pensionszusagen gewährt, so sind Ansprüche aus entsprechend abgeschlossenen Rückdeckungsversicherungen dem BV zuzuordnen (vgl. BFH v. 28.6.2001 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 274). Die Versicherungsbeiträge sind BA (BFH v. 7.8.2002 – I R 2/02, BStBl. II 2004, 131). Ist der ArbN gleichzeitig Mitunternehmer einer PersGes., so gehört der Anspruch zum PV, allerdings im Gesamthandsvermögen der Gesellschafter (s. auch WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 400).

Unfallversicherung: Gesetzliche Unfallversicherungen, die vom Unternehmer für seine ArbN abgeschlossen werden, gehören zum BV (allgemein zur gesetzli-

chen Unfallversicherung im EStRecht SCHMITZ, FR 1990, 478). Die von dem Unternehmer geleisteten Prämien für seine Bediensteten sind auch bei freiwilliger Zahlung als BA zu qualifizieren (vgl. WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 401). Ist der Unternehmer von einer solchen Unfallversicherung (Gruppenunfallversicherung) mit eingeschlossen, wird der berufliche Versicherungsanteil des Unternehmers ebenso behandelt. Fraglich ist, ob der Unternehmer dann immer gezwungen ist, eine BE anzunehmen, auch wenn er einen privaten Unfall erleidet (so FG Nürnberg v. 23.10.1980 – VI 192/79, EFG 1981, 119, rkr.). Das kann uE nicht richtig sein, da auch hier das Veranlassungsprinzip gelten muss. Insoweit ist zwischen der allgemeinen Zuordnung des Versicherungsvertrags zum BV einerseits und der Einordnung der Versicherungsleistung als BE andererseits zu differenzieren (ebenso BFH v. 10.11.1988 – IV R 15/86, BFH/NV 1989, 499; vgl. auch HEINICKE in SCHMIDT XXXII, § 4 Rn. 279).

PKW-Insassenunfallversicherung: Die PKW-Insassenunfallversicherung grenzt sich von den sonstigen Unfallversicherungen in der Gestalt ab, dass die Versicherungsleistung nicht zugunsten einer bestimmten Person, sondern zugunsten des jeweiligen Benutzers im Schadensfall entsteht. Somit umfasst der Versicherungsschutz den (Mit-)Unternehmer, ArbN als auch betriebsfremde Dritte. § 12 Nr. 1 findet keine Anwendung, so dass der ins Private fallende Risikoanteil des Stpfl. nicht entnommen werden kann. Dies führt in der Rspr. zur Qualifizierung des Versicherungsabschlusses für einen Pkw. im BV als Betriebsvorgang (BFH v. 18.11.1971 – IV R 132/66, BStBl. II 1972, 277). In einem solchen Fall gehört der Versicherungsanspruch zum BV. Die Einordnung der Prämien als BA erfolgt anteilig nach der Höhe der betrieblichen Nutzung (BFH v. 15.12.1977 – IV R 78/74, BStBl. II 1978, 212; aA FG Nürnberg v. 23.10.1980 – VI 192/79, EFG 1981, 119, rkr.). Die Einordnung der Versicherungsleistung als BE orientiert sich an der Nutzung des Kfz. zum Zeitpunkt des Schadensfalls. Kommt es bei einer privaten Fahrt zu einem Unfall, sind die Versicherungsleistungen keine BE.

108 cc) Personenversicherungen im Privatvermögen

Grundsatz: Personenversicherungen, die den Unternehmer selbst absichern, sind grds. sein PV. Die Ausnahmen von diesem Grundsatz wurden oben dargestellt (s. Anm. 107). Im Folgenden werden die verschiedenen Versicherungsarten im PV aufgeführt.

Lebens- und Teilhabeversicherungen: Lebens- und Teilhabeversicherungen der Betriebsinhaber und Mitunternehmer sowie ihrer Angehörigen sind dem PV zuzuordnen (zur Abgrenzung s. DANKMEYER, DB 1998, 1434). Dies gilt auch, wenn die Lebensversicherungen zur Absicherung von Betriebsdarlehen abgeschlossen werden (BFH v. 11.12.2006 – VIII B 5/06, BFH/NV 2007, 689) sowie bei Versicherungen der PersGes. über das Leben eines Gesellschafters, als auch bei einer Bezugsberechtigung der PersGes. (BFH v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657; krit. hierzu SCHWARZ, DStR 1993, 1166; v. 10.4.1990 – VIII R 63/88, BStBl. II 1990, 1017; v. 28.6.2001 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724; aA PAUS, FR 2002, 75). Die Versicherungsprämien sind keine BA, sondern Privatentnahmen. Ausnahmsweise kann eine Lebensversicherung gewillkürtes BV sein, wenn der Versicherungsvertrag eine dritte Person zum Inhalt hat (WACKER, DB 1993, Beilage 4, 4; FinMin. Sachsen-Anhalt v. 11.8.1997, DStR 1997, 1536; OFD Düss. v. 7.5.2003, DStR 2003, 1299; vgl. auch GÜNTHER, GStB 2004, 342).

Sozialversicherung: Die Sozialversicherung ist in Form der Pflichtversicherung und der freiwilligen Versicherung privat veranlasst. So zB der von einer PersGes. geleistete ArbG-Anteil zu der Sozialversicherung eines Gesellschafters (BFH v. 19.10.1970 – GrS 1/70, BStBl. II 1971, 177; v. 8.4.1992 – XI R 37/88, BStBl. II 1992, 812).

Unfallversicherungen sind jenseits der oben dargestellten Ausnahmen grds. dem PV zuzuordnen. Dies gilt insbes. dann, wenn der Betriebsinhaber für sich selbst eine allgemeine Unfallversicherung abschließt. Anders kann es bei besonders gefahrgeneigter beruflicher Tätigkeit liegen (vgl. HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 278, unter Verweis auf BFH v. 13.4.1976 – VI R 87/73, BStBl. II 1976, 599).

Weitere Versicherungen: Eine Vielzahl weiterer Personenversicherungen ist dem PV zuzuordnen, so etwa

- Private Haftpflichtversicherung, außer bei Versicherungsleistungen des Schädigers für entgangene Einnahmen (vgl. BFH v. 29.10.1959 – IV 235/58 U, BStBl. III 1960, 89).
- Allgemeine Rechtsschutzversicherung wegen § 12 Nr. 1 (BVerfG v. 7.8.1985 – 1 BvR 707/85, DStZ/E 1985, 277; KOEWIUS, FR 1986, 584).
- Invaliditäts- und Berufsunfähigkeitsversicherung (BFH v. 13.4.1976 – VI R 87/73, BStBl. II 1976, 599; v. 15.6.2005 – VI B 64/04, BFH/NV 2005, 1796; dazu auch WEIDEMANN/SÖFFING, DB 1999, 2133).
- Praxis-Ausfallversicherung (ALVERMANN/POTSCH, FR 2008, 119).
- Entführungsrisikoversicherung mangels betrieblicher Veranlassung (BFH v. 30.10.1980 – IV R 27/77, BStBl. II 1981, 303; v. 30.10.1980 – IV R 5/77, BStBl. II 1981, 307; aA WUNDERLICH, DStR 1996, 2003).
- Verkehrsrechtsschutzversicherung (vgl. BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 55).
- Allgemeine Reisegepäckversicherung wegen § 12 Nr. 1 (s. HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 282).
- Sterbegeld- und Aussteuerversicherungen (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 397).
- Krankenversicherung (BVerfG v. 16.1.1995 – 2 BvR 2285/94, StEd. 1995, 146).
- Krankentagegeldversicherung (BFH v. 22.5.1969 – IV R 144/68, BStBl. II 1969, 489; v. 7.10.1983 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101), es sei denn, der Vertrag ist dahingehend beruflich veranlasst, dass die Versicherung das Risiko der für den Beruf typischen Krankheiten abdeckt.

dd) Sachversicherungen

109

Grundsatz: Ansprüche aus einem Sachversicherungsverhältnis sind dem BV zuzuordnen, wenn dessen Abschluss für ein WG des BV erfolgt ist (BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 56; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 403). Bei einem Gebäude zählen hierzu ua. die Diebstahl- und Brandschadensversicherung. Bei Kfz., die ausschließlich betrieblich genutzt werden, gehört die Kaskoversicherung zum BV. Aber auch bei teilweise privater Mitnutzung folgt die Zuordnung der Versicherung als solcher zunächst der Vermögenszuordnung des versicherten Gegenstands (zweifelnd HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 271; s. Anm. 106).

Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter: Siehe Anm. 106.

Kraftfahrzeuge: Das Kaskoversicherungsverhältnis für ein betrieblich genutztes Fahrzeug gehört zum BV, selbst wenn dieses privat mitgenutzt wird (s.

Anm. 106). Die Einordnung der Versicherung als BV folgt grds. der Vermögenszuordnung des Pkw. Damit ist noch nicht abschließend entschieden, inwieweit die Prämien als BA und die Versicherungsleistungen als BE zu buchen sind. Es können nämlich Umstände hinzutreten, die den durch die Vermögenszuordnung hergestellten Veranlassungszusammenhang überlagern (ebenso HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 271). So sind Prämien nur in Höhe des tatsächlichen betrieblichen Nutzungsanteils betrieblich veranlasst. Bei den ausgezahlten Versicherungsleistungen nach Eintritt des Versicherungsfalls kommt es darauf an, ob und inwieweit der Versicherungsfall betrieblich veranlasst ist. Wird ein Pkw. auf einer Betriebsfahrt zerstört, so sind die Versicherungsleistungen unstreitig BE (vgl. FG München v. 18.3.1998 – 1 K 775/96, EFG 1998, 1083, rkr.; FG Saarl. v. 30.8.2000 – 1 K 299/96, EFG 2000, 1249, rkr.; HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 271). Bei Zerstörung auf einer Privatfahrt ist die Behandlung umstritten. Richtigerweise wird man davon ausgehen müssen, dass BE vorliegen, soweit die Versicherungsleistungen als stellvertretendes commodum des versicherten Kfz. im BV anzusehen sind (BFH v. 13.5.2009 – VIII R 57/07, DStRE 2010, 331; ebenso die Vorinstanz FG Köln v. 19.9.2006 – 9 K 2696/05, EFG 2008, 785, rkr.; differenzierend HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 273, dort auch zu weiteren Nachweisen).

Gebäude: Die Einordnung einer Sachversicherung für ein Gebäude als BV folgt der Einordnung des Gebäudes selbst; bei betrieblicher Teilnutzung ist die Einordnung auf die Größe des Anteils des BV am Gesamtgebäude beschränkt (s. Anm. 62, 106). Der BA-Abzug für die Prämie sowie die Einordnung von Versicherungsleistungen als BE richtet sich grds. nach dem Veranlassungsprinzip; hier wird sich die Veranlassung aber regelmäßig mit der vermögensrechtl. Zuordnung decken (s. Anm. 106).

Einzelne Sachversicherungen im Betriebsvermögen: Betriebliche Feuerversicherung (BFH v. 3.10.1985 – IV R 156/83, BFH/NV 1986, 208); Diebstahlversicherung; betriebliche Rechtsschutzversicherung (BFH v. 31.1.1997 – VI R 97/94, BFH/NV 1997, 346); Hagelversicherung; Delkredereversicherung; Betriebsunterbrechungsversicherung (BFH v. 9.12.1982 – IV R 54/80, BStBl. II 1983, 371).

Privatvermögen: Sachversicherungen, die privat veranlasst sind, sind ua. die Brand- und Hausratversicherung für privat genutzte Gebäude sowie die Kaskoversicherung für das private Kfz.

110–113 Einstweilen frei.

l) Verbindlichkeiten

Schrifttum: DRENECK, Allgemeiner Schuldzinsenabzug aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten, DB 1991, 416; GROH, Betriebsschulden aus Privatvorgängen?, DB 1992, 444; DRENECK, Ist die Wiedereinführung des allgemeinen Schuldzinsenabzugs aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten?, DStR 1993, 1429; JONAS, Überlegungen zum einkommensteuerlichen Schuldzinsenabzug, DB 1993, 2304; SCHMIDT, Einkommensteuerrechtliche Wertung verzinslicher Pflichtteils-, Erbersatz- und Zugewinnausgleichsschulden, FR 1993, 683; PAUS, Allgemeiner Schuldzinsenabzug aus Verfassungsgründen geboten?, DStZ 1994, 110; BADER, Der Kontokorrentkredit, FR 1998, 449; DRENECK, Vom Kontokorrentkontobeschluss zum Kontentrennungsbeschluss, DStZ 1998, 182; OLBERTZ, Ist die Kritik an der Entscheidung des Großen Senats des BFH berechtigt?, BB 1998, 2186; PFALZGRAF/MEYER, Bestätigung des Zwei-Konten-Modells durch den Beschluss des Großen Senats v. 8.12.1997, Inf. 1998, 129; RUDOLPH, Die Nichtabziehbarkeit privater Schuldzinsen, ein rechtliches und soziales Ärgernis, DStZ 1998, 570; SEER, Besprechung von BFH GrS

1–2/95, FR 1998, 152; SERWE, Abschied von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht, BB 1998, 674; SIEGEL, Der Irrtum des Großen Senats zu den Mehrkontenmodellen, DStR 1998, 621; SÖFFING, Der Schuldzinsenabzug und der Kontentrennungsbeschluss des Großen Senats des BFH, BB 1998, 450; WOLFF-DIEPENBROCK, Die betriebliche Veranlassung von Kreditkosten und das sog. Zweikontenmodell, DStR 1998, 185; WACKER, Zur Neuregelung des Schuldzinsenabzugs in der „Mehr-Konten-Situation“ – oder: was können wir von Österreich lernen?, DStR 1999, 1001.

aa) Allgemeine Fragen

114

Bedeutung: Die Frage, ob Verbindlichkeiten dem BV oder dem PV zuzuordnen sind, hat weitreichende Bedeutung. Seit den 70er-Jahren war hier vieles umstritten (vgl. WACKER, DStR 1999, 1001). Der BFH sah sich in zwei Beschlüssen des Großen Senats zu grundlegenden Klarstellungen veranlasst, die ihrerseits in die Kritik geraten sind. Auch der Gesetzgeber war zunächst tätig geworden, um die Zuordnungsentscheidung zu regeln. Der im Jahr 1999 eingefügte Abs. 4a wurde allerdings zwischenzeitlich geändert und hat seine Bedeutung für die hier zu klärende Frage verloren.

Verbindlichkeiten und Schuldzinsenabzug: Die Zuordnung von Verbindlichkeiten hat Folgen für die Abziehbarkeit des damit verbundenen Aufwands. Die Zuordnung entscheidet nämlich auch über die betriebliche Veranlassung von Schuldzinsen, die aus der Verbindlichkeit erwachsen. Schuldzinsen, die aus Verbindlichkeiten stammen, die zum BV gehören, sind ihrerseits betrieblich veranlasst (BFH v. 21.9.2005 – X R 47/03, BStBl. II 2006, 504; v. 21.9.2005 – X R 46/04, BStBl. II 2006, 125). Sind Schuldzinsen privat veranlasst, können sie stl. grds. nicht geltend gemacht werden. Die Zuordnung von Schuldzinsen zum BV ist als Vorfrage zu § 4 Abs. 4a und § 4h vorrangig zu prüfen (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 421).

Verwendungszweck allein ausschlaggebend: Die Zuordnung von Verbindlichkeiten zum BV erfolgt nach dem Veranlassungsprinzip entsprechend dem auslösenden Moment ihrer Entstehung (BFH v. 6.2.1987 – III R 203/83, BStBl. II 1987, 423). Die Verwendung der Darlehensmittel ist mithin entscheidendes Kriterium für die Zuordnung. Nach BFH v. 4.7.1990 (GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817) gilt dies auch für Darlehensverbindlichkeiten. Bei der Zuordnung sind keine weiteren Umstände zu berücksichtigen und keine wertenden Betrachtungen vorzunehmen (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193). So ist der Ausweis in der HBil. ebenso wenig von Bedeutung (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817) wie die Tatsache, dass zur Sicherung der Verbindlichkeit ein aktives WG des BV belastet wurde. Der Rspr. ist zuzustimmen. Zwar ist sie sehr formal (WOLFF-DIEPENBROCK, DStR 1998, 185 [186]: „formale Lösung“), bietet dadurch aber auch den Vorteil großer Abgrenzungssicherheit und -klarheit.

Fremdfinanzierungsfreiheit: Aus dem Kriterium der Darlehensverwendung folgt, dass die Zuordnung einer Verbindlichkeit zum BV auch dann anerkannt wird, wenn alternative Finanzierungsmöglichkeiten bestehen. Dies gilt selbst dann, wenn keine betrieblichen Mittel zur Schuldendeckung bestehen. Die Rspr. erachtet es nicht als missbräuchlich und nimmt auch keinen Verfassungsverstoß an, wenn dem Betrieb zunächst Barmittel entnommen werden und sodann Darlehen aufgenommen werden, um betriebliche Aufwendungen zu decken (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193).

Das Schrifttum ist der Rspr. weitgehend gefolgt: BADER, FR 1998, 449; DRENECK, DStZ 1998, 182; OLBERTZ, BB 1998, 2186; PFALZGRAF/MEYER, Inf. 1998, 129; SÖFFING,

BB 1998, 450; WOLF-DIEPENBROCK, DStR 1998, 185; mit „Unbehagen“ SEER, FR 1998, 152; krit. RUDOLPH, DStZ 1998, 570; SERWE, BB 1998, 674; SIEGEL, DStR 1998, 621.

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die formale Lösung des BFH bestehen nicht (vgl. BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193; vgl. auch BFH v. 1.2.2001 – IV R 80/99, BFH/NV 2001, 902 [903]). Auch wenn die Abgrenzung nach der Darlehensverwendung einer Fiktion entspricht, hält sie sich gleichwohl noch im Rahmen zulässiger Rechtsfindung (ebenso WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 424). Aus der Finanzierungsfreiheit folgt, dass es Stpfl. freisteht, ob sie ihren Betrieb mit Eigen- oder Fremdmitteln finanzieren wollen. Die stl. Berücksichtigung bei der Fremdfinanzierung entstehenden Aufwands ist dabei zwingende Folge des objektiven Nettoprinzips. Die Tatsache, dass bei den Überschusseinkünften eine Abziehbarkeit von Finanzierungsaufwendungen in geringerem Umfang möglich ist, ist eine Folge der tatsächlichen Verhältnisse und führt nicht zu einem Verstoß gegen Art. 3 GG (so auch BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193; JONAS, DB 1993, 2304, PAUS, DStZ 1994, 110; aA DRENSECK, DB 1991, 416; DRENSECK, DStR 1993, 1429).

Kein gewillkürtes Betriebsvermögen: Eine isolierte Zuordnung von Verbindlichkeiten zum gewillkürten BV ist nicht möglich (stRspr., BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817; v. 26.6.1991 – XI R 22/88, BFH/NV 1992, 25). Verbindlichkeiten sind keine eigenständigen Vermögenswerte, die einen betrieblichen Förderzusammenhang begründen könnten. Allerdings ist eine Zuordnung zum BV dann möglich, wenn das Objekt, für das die Verbindlichkeit besteht, zum gewillkürten BV gezogen wird.

Veränderungen der Verwendung: Die Zuordnung der Verbindlichkeit zum BV bleibt grds. bis zum Erlöschen der Schuld bestehen (BFH v. 7.5.1965 – VI 217/64 U, BStBl. III 1965, 445; v. 19.8.1998 – X R 96/95, BStBl. II 1999, 353; v. 12.2.2004 – VIII B 287/02, BFH/NV 2004, 951). Der Zurechnungszusammenhang geht auch nicht durch Einbringung des Betriebs in eine PersGes. verloren (BFH v. 28.1.1993 – IV R 131/91, BStBl. II 1993, 509), auch nicht durch ein Auflösungsdarlehen (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 42/98, BStBl. II 2000, 390; vgl. auch HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 228). Wird das WG, für das das Darlehen verwendet wurde, hingegen entnommen, so wird auch die Verbindlichkeit in das PV überführt (unklar insoweit R 4.2 Abs. 15 EStR, die nur von WG des Anlagevermögens spricht). Umgekehrt bewirkt die Einlage fremdfinanzierter WG die Entstehung einer entsprechenden Verbindlichkeit im BV (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817). Bei Ausscheiden eines fremdfinanzierten WG aus der Vermögenssphäre des Stpfl. entsteht eine privat veranlasste Schuld, wenn die infolge des Ausscheidens erworbene Leistung entnommen wird (R 4.2 Abs. 15 Satz 3 EStR).

Teilweise Verwendung für betriebliche Zwecke: Bei nur teilweiser Verwendung der Verbindlichkeit für betriebliche Zwecke kann die Verbindlichkeit nur in dem Umfang als BV anerkannt werden, in dem sie betrieblich veranlasst ist. Es ist also gegebenenfalls eine verhältnismäßige Aufteilung erforderlich (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817; v. 1.2.2001 – IV R 80/99, BFH/NV 2001, 902). Bei gemischt genutzten WG folgt die Einordnung der Verbindlichkeit ebenfalls der Einordnung des mit ihr finanzierten WG (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817; v. 7.11.1991 – IV R 57/90, BStBl. II 1992, 141; vgl. auch H 4.2 Abs. 15 „Gemischt genutztes Grundstück“ EStH).

Aufteilungsnachweis und Schätzung: Um die Aufteilung von Verbindlichkeiten auf den betrieblichen und den privaten Bereich zu ermöglichen, bedarf es nicht zwingend der Führung von getrennten Konten, auch wenn dies ratsam er-

scheint (BFH v. 4.3.1998 – XI R 19/95, BFH/NV 1998, 1342; ebenso HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 244). Werden betriebliche und private Verbindlichkeiten über ein und dasselbe Konto abgewickelt, so muss lediglich die Zuordnung zum BV/PV möglich sein. Grundlage der Zuordnung bildet die Aufteilung, die auch bei der Führung zweier Konten möglich gewesen wäre (BFH v. 15.11.1990 – IV R 97/82, BStBl. II 1991, 226). Die Kenntlichmachung der Zuordnung kann durch getrennte Unterkonten in der Buchführung, aber auch nur durch eine symbolhafte Kennzeichnung der entsprechenden Posten erfolgen. Stellt der Stpfl. die entsprechenden Unterlagen zur Verfügung, so ist das FA gehalten, den auf die private Nutzung entfallenden Zinsanteil zu berechnen. Lediglich in Fällen, in denen schwierige Berechnungen vorzunehmen sind, kann dem Stpfl. selbst die Berechnung aufgegeben werden (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193). Kommt der Stpfl. seiner Mitwirkungspflicht nicht nach, so kann der private Anteil geschätzt werden. Eine bestimmte Schätzmethode gibt der BFH nicht vor, die Schätzung muss jedoch das Ergebnis anstreben, das sich bei einer Aufteilung des gemischten Kontokorrentkontos in Unterkonten ergeben würde (so BFH v. 15.11.1990 – IV R 97/82, BStBl. II 1991, 226).

bb) Zwei-Konten- und Mehr-Konten-Modelle

115

Beschluss GrS 1-2/95: Das alleinige Abstellen auf das auslösende Moment der Darlehensaufnahme bietet Raum für Gestaltungen. Es war lange Zeit umstritten, ob sog. Zwei- oder Mehr-Konten-Modelle stl. anzuerkennen oder als rechtsmissbräuchlich zu werten sind. Der BFH hat derartige Modelle in einem Beschluss des Großen Senats (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193) grds. anerkannt. Zum einen ging es um einen Fall, in dem private Investitionen durch Geldentnahmen aus dem BV finanziert wurden. Gleichzeitig wurden betriebliche Ausgaben im Wege der Kreditfinanzierung bestritten und die entstandenen Verbindlichkeiten entsprechend dem BV zugeordnet (dazu die Vorlage BFH v. 28.6.1995 – XI R 34/93, BStBl. II 1995, 877). In einem zweiten Fall wurden betriebliche Einnahmen und Ausgaben planmäßig über formell getrennte Bankkonten geleitet. Von dem Einnahmekonto wurden Beträge für Privatinvestitionen entnommen, während die Ausgaben zulasten des Kreditkontos bestritten wurden (sog. Zwei-/Drei-Konten-Modell, vgl. BFH v. 19.7.1995 – X R 48/94, BStBl. II 1995, 882). In beiden Fällen sah der Große Senat keinen Rechtsmissbrauch. Vielmehr entspreche es der Finanzierungsfreiheit der Stpfl., derartige Finanzierungsmodelle anzuwenden. Außerdem zwingt der vorhandene Veranlassungszusammenhang dazu, die Abziehbarkeit als BA zuzulassen. Auch für die geschilderten Fälle ist also keine Ausnahme von den oben geschilderten Grundsätzen (s. Anm. 114) anzuerkennen.

Reaktionen in Rechtsprechung und Schrifttum: Im Schrifttum hat der Beschluss ein geteiltes Echo gefunden. Insgesamt dürfte die Zustimmung überwiegen (BADER, FR 1998, 449; DRENSECK, DStZ 1998, 182; OLBERTZ, BB 1998, 2186; PFALZGRAF/MEYER, Inf. 1998, 129; SÖFFING, BB 1998, 450; WOLFF-DIEPENBROCK, DStR 1998, 185; SEER, FR 1998, 152, der darauf verweist, dass ein Abstellen auf wertende Betrachtungen nur eine verwirrende Kasuistik und kaum einen Zuwachs an Steuergerechtigkeit zur Folge hätte. Die Kritiker (etwa SERWE, BB 1998, 674; SIEGEL, DStR 1998, 621; RUDOLPH, DStZ 1998, 570) bemängeln, dass der Beschluss der Steuergestaltung Tür und Tor öffne. Steuerausfälle in Milliardenhöhe seien vorprogrammiert. Im Übrigen liege ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz vor, da betriebliche Einkünfte gegenüber anderen Einkunfts-

arten ungerechtfertigt begünstigt würden. Auch der X. Senat des BFH hat sich in einem Beschluss aus dem Jahre 1998 kritisch geäußert, indem er die Verfassungsmäßigkeit des Beschlusses des Großen Senats ausdrücklich offen ließ (BFH v. 29.7.1998 – X R 105/92, BStBl. II 1999, 81). Zustimmung hingegen der XI. Senat (BFH v. 11.11.1998 – XI R 80/95, BFH/NV 1999, 770).

Stellungnahme: Bereits oben (s. Anm. 114) wurde angedeutet, dass dem Beschluss des Großen Senats Zustimmung gebührt. Er ermöglicht eine sichere Abgrenzung zwischen abziehbaren und nicht abziehbaren Finanzierungsaufwendungen und vermeidet eine übertriebene Kasuistik, die kein Mehr an Steuergerechtigkeit brächte. Verfassungsrechtl. ist die Rspr. unbedenklich, beruht die unterschiedliche Behandlung verschiedener Einkunftsarten doch auf unterschiedlichen tatsächlichen Voraussetzungen, nicht jedoch auf unterschiedlicher rechtl. Behandlung (aA SIEGEL, DStR 1998, 621).

Reaktion des Gesetzgebers: Der Gesetzgeber hatte kurzzeitig mit der Schaffung von Abs. 4a auf die Rspr. des BFH reagiert. Einzelne Belastungen in Verbindung mit privaten Zahlungsvorgängen, die zu einem Sollsaldo führten, sollten nicht mehr abziehbar sein. Aufgrund ihrer mangelnden Praktikabilität wurde die Vorschrift kurz nach ihrer Einführung rückwirkend wieder beseitigt (vgl. HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 243 unter Verweis auf die dortige 18. Aufl.). Der neu gefasste und derzeit geltende Abs. 4a setzt erst nach der Einordnung als BV oder PV an (vgl. Anm. 1030 ff.).

Einzelfragen: Kreditaufnahme durch Gesellschafter einer PersGes. führt auch dann zu SonderBA, wenn er zeitnah von einem Guthabenkonto der Gesellschaft Mittel für private Zwecke entnimmt (BFH v. 4.3.1998 – XI R 64/95, BStBl. II 1998, 511; vgl. auch BFH v. 15.5.2008 – IV R 25/07, BStBl. II 2008, 715); dies gilt nicht, wenn ein Kredit aufgenommen wird, um private Darlehen der Gesellschafter zurückzuzahlen (BFH v. 16.12.1998 – IV B 94/98, BFH/NV 1999, 774). Fraglich ist, ob bei der Ablösung einer gemischten Kontokorrentschuld von der vorrangigen Tilgung der Privatschuld ausgegangen werden kann. Dies ist mit BFH v. 4.3.1998 (XI R 19/95, BFH/NV 1998, 1342) zu bejahen, weil eine entsprechende Lösung vom Stpfl. auch im Fall der getrennten Kontoführung gewählt worden wäre.

116 cc) Sekundärfolgen-Rechtsprechung

Rechtsprechung bis in die 90er Jahre: Nach der sog. Sekundärfolgen-Rspr. des BFH konnten Zinsen, auch wenn sie einen privaten Hintergrund hatten, bei entsprechender betrieblicher Veranlassung unter bestimmten Voraussetzungen BA sein. Insbes. Darlehen, die zur Finanzierung von Erbfallansprüchen oder Ansprüchen auf Zugewinnausgleich eingegangen wurden, konnten als betriebliche Verbindlichkeiten qualifiziert werden, sofern sie auf der Beteiligung des Anspruchsberechtigten an einem betrieblichen Vermögen beruhten. Es sei ein unmittelbarer Zusammenhang mit künftigen gewerblichen Einkünften gegeben (BFH v. 19.5.1983 – IV R 138/79, BStBl. II 1983, 380; v. 22.1.1991 – VIII R 310/84, BFH/NV 1991, 594).

Aufgabe der Sekundärfolgen-Rechtsprechung: Seit der Entscheidung des BFH v. 2.3.1993 (VIII R 47/90, BStBl. II 1994, 619, im Anschluss an GROH, DB 1992, 444), wird ein entsprechender Schuldzinsenabzug nicht mehr anerkannt. In der Folge des Beschlusses des Großen Senats des BFH v. 4.7.1990 (GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817) ging der BFH auch hier dazu über, nur noch die konkrete Verwendung der Verbindlichkeit als maßgebliches Kriterium für die Zuordnung zum BV anzuerkennen.

Anders noch BFH v. 19.5.1983 – IV R 138/79, BStBl. II 1983, 380; v. 17.4.1985 – I R 101/81, BStBl. II 1985, 510; v. 2.4.1987 – IV R 92/85, BStBl. II 1987, 621; v. 28.4.1989 – III R 4/87, BStBl. II 1989, 618.

Allein die wirtschaftliche Belastung eines Betriebs mit einer Pflichtteilsschuld führe nicht zu betrieblichen Schulden, die die Abziehbarkeit von BA zur Folge haben könnten. Auch ein entsprechendes verzinsliches Darlehen könne nicht zum BV gezogen werden, nur weil dadurch der Betrieb belastet wird. Im Schrifttum ist die Aufgabe der Sekundärfolgen-Rspr. unterschiedlich aufgenommen worden. Zum Teil wird sie deshalb kritisiert, weil Erbfällschulden geborene Betriebsschulden seien und deshalb auch zum BV gehörten (SCHMIDT, FR 1993, 683). Dagegen wird zu Recht eingewandt, dass derartige Schulden ihren Anlass zumindest auch in privaten Rechtsbeziehungen hätten. Bei privater Mitveranlassung sei es aber gem. § 12 zwingend, dass entsprechende Vorgänge dem PV zuzuordnen seien (so etwa WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 434). Dem ist zuzustimmen. Auch die FinVerw. (BMF v. 11.8.1994, BStBl. I 1994, 603) ist dem BFH grds. gefolgt und erkennt Aufwendungen, die für die Stundung oder Finanzierung von entsprechenden Verbindlichkeiten gemacht werden, nicht mehr als WK oder BA an (zu Ausnahmen s. WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 435; zu den Auswirkungen der Rechtsprechungsänderung in anderen Bereichen s. LOSCHOLDER in SCHMIDT XXXII. § 9 Rn. 11).

m) Forderungen

117

Grundsatz: Bei Forderungen gilt grds., dass im Zeitpunkt ihrer Entstehung ein unlösbarer Zusammenhang zwischen ihrer Rechtsnatur und derjenigen des sie begründenden Vorgangs besteht (BFH v. 22.7.1966 – VI 12/65, BStBl. III 1966, 542; v. 27.3.1974 – I R 44/73, BStBl. II 1974, 448; v. 12.6.1974 – I R 212/73, BStBl. II 1974, 734). Entsteht der begründende Vorgang dem betrieblichen Bereich, so ist die Forderung notwendiges BV, entstammt er der privaten Sphäre, liegt notwendiges PV vor. Die Forderung behält ihre Zugehörigkeit zum BV/PV grds. bis zu ihrem Erlöschen. Allerdings kann sich die Zuordnung durch Entnahme oder Einlage entsprechend ändern, weil Forderungen von ihrem Entstehungsgrund gelöst und selbständig ihre Zuordnung wechseln können (so auch HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 219 f.).

Darlehensforderungen: Auch bei Darlehensforderungen gilt, dass sie notwendiges BV darstellen, wenn der sie begründende Vorgang aus dem betrieblichen Bereich stammt. Wird ein Darlehen gewährt, um den Erwerb eines Betriebsgrundstücks zu ermöglichen, ist die Darlehensforderung notwendiges BV (BFH v. 12.6.1974 – I R 212/73, BStBl. II 1974, 734). Auch das Darlehen eines Steuerberaters, das dieser gewährt hat, um eine betriebliche Honorarforderung zu retten, ist notwendiges BV (BFH v. 22.4.1980 – VIII R 236/77, BStBl. II 1980, 571). Darlehen eines Einzelhändlers an seine Wareneinkaufsgenossenschaft sind notwendiges BV, wenn sie das Geschäft der Genossenschaft fördern und der Händler von dort einen wesentlichen Teil seiner Waren bezieht (BFH v. 3.8.1977 – I R 41/76, BStBl. II 1978, 53). Die Herkunft der Mittel ist für die Zuordnung zum BV oder PV unerheblich (BFH v. 12.6.1974 – I R 212/73, BStBl. II 1974, 734). Auch die Person des Darlehensnehmers und seine Stellung zum Darlehensgeber sind für die Zuordnung nicht entscheidend (Beispiele bei HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 221).

Schadenersatzforderungen: Wird ein Betrieb aufgegeben, so bleibt eine ungewisse betriebliche Schadenersatzforderung auch nach Aufgabe BV (BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564).

118 n) Exkurs: Sanierungsgewinn und Betriebsvermögen

Schrifttum: KROSCHEL, Rechtskritische Anmerkungen zur steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen, DStR 1999, 1383; FRITSCHKE, Die Streichung von § 3 Nr. 66 EStG als Sanierungshindernis und die Sicherung des Sanierungserfolgs mittels Erlass nach §§ 163, 227 AO, DStR 2000, 2171; KANZLER, Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns durch Billigkeitserlaß oder: zurück zu den Wurzeln, FR 2003, 480; KANZLER, Anmerkung zu BFH IV R 63/01, FR 2003, 1126; SCHIRMER, Neue Billigkeitsregelung zur Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen, StBp. 2003, 285; JANSSEN, Steuererlass in Sanierungsfällen – faktisches Wiederaufleben des § 3 Nr. 66 EStG a. F.?, BB 2005, 1026; GONDERT/BÜTTNER, Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen – Anmerkung zum Urteil des Finanzgerichts München vom 12.12.2007, DStR 2008, 1676; KANZLER, Tod auf Raten – Steht die Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns vor dem endgültigen Ableben?, FR 2008, 1116; KNEBEL, Der Forderungsverzicht als Sanierungsmaßnahme, DB 2009, 1094; SEER, Der sog. Sanierungserlass vom 27.3.2003 als Rechtsgrundlage für Maßnahmen aus sachlichen Billigkeitsgründen, FR 2010, 306; EICKE, Auswirkungen der Europarechtswidrigkeit der Sanierungsklausel auf den Sanierungserlass, PISTB 2012, 131; KAHLERT, Zum Steuererlass aus Billigkeitsgründen bei Sanierungsgewinnen, DStR 2012, 944; NOSKY/HÖRNER, Die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen nach dem Wegfall von § 3 Nr. 66 EStG, FR 2012, 694.

Regelung des § 3 Nr. 66 aF: Bis 1997 war in § 3 Nr. 66 aF Folgendes geregelt: „Steuerfrei sind Erhöhungen des Betriebsvermögens, die dadurch entstehen, dass Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden“. Nach dieser Vorschrift war bei Vorhandensein von Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsseignung und Sanierungsabsicht, sog. unternehmensbezogene Sanierung, der stfreie Erlass bestehender Schulden zur Sanierung eines Unternehmens möglich. Der stfreie Sanierungsgewinn wurde zum Zweck der stl. Gewinnermittlung außerbilanziell vom Gewinn abgezogen (vgl. ERHARD in BLÜMICH, § 3 Nr. 66 aF Rn. 1 ff.).

Rechtslage seit Veranlagungszeitraum 1998: Die Regelung wurde ab 1998 durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform (BGBl. I 1997, 2590; BStBl. I 1997, 928) wegen der Doppelbegünstigung, die im Zusammenwirken mit dem unbegrenzten Verlustabzug entstand, aufgehoben, und zwar unbeschadet der Verlustabzugsbeschränkungen durch § 10d, § 2 Abs. 2 und der eingeschränkten Mantelkaufsanierung mit Verlustübernahme. Der Gesetzgeber wollte damit die als sachlich unbillig erachtete Praxis von FinVerw. und Rspr., die ESt/KSt auf Sanierungsgewinne zu erlassen, ausdrücklich unterbinden. Ein Erlass im Einzelfall wird dadurch jedoch nicht ausgeschlossen (FRITSCHKE, DStR 2000, 2171). Ungeachtet dessen geht die FinVerw. entsprechend § 3 Nr. 66 aF weiterhin von einem allgemeinen Erlassgrund aus (BMF v. 27.3.2003, BStBl. I 2003, 240, mit Anm. KANZLER, FR 2003, 480, krit. JANSSEN, BB 2005, 1026, zu Abweichungen gegenüber der alten Fassung s. SCHIRMER, StBp. 2003, 285). Nach BFH v. 10.4.2003 (IV R 63/01, BStBl. II 2004, 9, mit Anm. KANZLER, FR 2003, 1126; s. jetzt aber BFH v. 28.2.2012 – VIII R 2/08, BFH/NV 2012, 1135) ist eine Sanierung, obwohl gesetzlich nicht vorgesehen, über mehrere Jahre möglich (KROSCHEL, DStR 1999, 1383). Dies gilt auch, wenn der Schuldenerlass von neuer Kapitalzuführung abhängt (BFH v. 17.11.2004 – I R 11/04, BFH/NV 2005, 1027).

Die Voraussetzungen des sanierungsbedingten Billigkeitserlasses entsprechen nach dem Sanierungsschreiben des BMF v. 27.3.2003 (BStBl. I 2003, 240) den gesetzlichen und ungeschriebenen Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Nr. 66 aF. Verlangt werden daher insbes. die Sanierungsbedürftigkeit, die Sanierungsseignung des Erlasses und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, sowie ei-

ne Sanierungsabsicht des Gläubigers. Als Rechtsfolgen sind Stundungs- und Erlassmaßnahmen vorgesehen (ausführl. zu Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen sanierungsbedingter Billigkeitsmaßnahmen, sowie zum Erfordernis eines Sanierungsplans OFD Hannover v. 11.2.2009, juris).

Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung? Das FG München (v. 12.12.2007 – 1 K 4487/06, FR 2008, 1114; DStR 2008, 1687, rkr.) hat zwischenzeitlich Bedenken bzgl. der Vereinbarkeit der geschilderten Praxis mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung geäußert, was aus der bewussten Abschaffung des früheren § 3 Nr. 66 folge (vgl. KANZLER, FR 2008, 1116). Zudem sei gerade das Insolvenzrecht dazu berufen, sich der Situation von Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung anzunehmen. Der VIII. Senat des BFH (v. 28.2.2012 – VIII R 2/08, FR 2012, 693) hat im Rahmen eines Kostenbeschlusses geäußert, diese Ansicht könne nicht von vornherein abgelehnt werden. Die Überlegungen des FG München sind uE unzutreffend (so ebenfalls KANZLER, FR 2008, 1116; SEER, FR 2010, 306; ähnlich auch BFH v. 14.7.2010 – X R 34/08, BStBl. II 916), eine derartige Verbindung zwischen Steuer- und Insolvenzrecht, die ein Rangverhältnis begründen könnte, ist wenig plausibel. Die Schutzzwecke von Leistungsfähigkeit und Gläubigerbefriedigung lassen sich ebenso wenig in Relation setzen. Der Gesetzgeber wies bei der Streichung des § 3 Nr. 66 aF im Übrigen darauf hin, dass persönlichen oder sachlichen Härtefällen durchaus im Stundungs- oder Erlasswege begegnet werden könne (BTDruks. 13/7480, 192) und bezog sich in späteren Gesetzgebungsverfahren wiederholt auf den sanierungsbedingten Billigkeitserlass (RegE zum UntStReformG 2008, BTDruks. 16/4841, 76 und Ausschussempfehlung zum Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung in BRDruks. 168/1/09, 33). Der Gesetzgeber wollte lediglich eine ungerechtfertigte Doppelbegünstigung vermeiden (Begünstigung des Sanierungsgewinns unter gleichzeitiger Erhaltung verrechenbarer Verluste). Zudem knüpft der Sanierungserlass mitnichten an die alte Rechtslage an. Gemäß § 3 Nr. 66 aF wurden Sanierungsgewinne in voller Höhe als nicht stpfl. Ertrag angesehen. Nach dem Sanierungserlass ist lediglich der überschießende Betrag nach vorrangiger Berücksichtigung von Verlusten und negativen Einkünften als Sanierungsgewinn stfrei. Die Bedenken des FG München sollten damit wenig tragfähig sein (ebenso GONDERT/BÜTTNER, DStR 2008, 1676; KANZLER, FR 2008, 1116; SEER, FR 2010, 306; in diesem Sinne auch BFH v. 14.7.2010 – X R 34/08, BStBl. II 2010, 916, sowie die Vorinstanz FG Köln v. 24.4.2008 – 6 K 2488/06, EFG 2008, 1555). Der Kostenentscheidung des BFH (v. 28.2.2012 – VIII R 2/08, FR 2012, 693) kann keine bindende Aussage in die eine oder andere Richtung entnommen werden (ebenso KAHLERT, DStR 2012, 944; NOSKY/HÖRNER, FR 2012, 694).

Europarechtskonformität: Die Erlassmöglichkeit für Sanierungsgewinne stellt keine europarechtswidrige Beihilfe dar. Sie wirkt nicht selektiv für bestimmte Unternehmenszweige oder -gruppen. Parallelen zu § 8c Abs. 1a KStG sind insoweit nicht zu ziehen (ebenso EICKE, PISTB 2012, 131).

o) Wichtige Anwendungsfälle zum Betriebsvermögen/Privatvermögen 119

Aufteilung bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern: Grundsätzlich gilt der Einheitlichkeitsgrundsatz, so dass keine Aufteilung von WG in Betracht kommt (s. Anm. 32). Bei Grund und Boden kommt ausnahmsweise eine Aufteilung entsprechend den Nutzungsanteilen in Betracht (s. Anm. 62). Zum Aufteilungsmaßstab s. Anm. 62.

Bargeld kann sowohl zum BV als auch zum PV gehören (dazu ausführl. PAUS, DStZ 1990, 465). Liegt BV vor, kann der betriebliche Zusammenhang jederzeit aufgelöst werden (vgl. HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 238; s. auch Anm. 47 „Geld“).

Barrengold: Ist ein Unternehmen kurzfristig auf Liquidität für geplante Investitionen angewiesen, zählt das Barrengold nicht zum gewillkürten BV, sondern zum PV (BFH v. 18.12.1996 – XI R 52/95, BStBl. II 1997, 351).

Besichtigungsbetrieb: Die zur Besichtigung freigegebenen Räume eines Schlosses gehören zum notwendigen BV des Besichtigungsbetriebs Schloss (BFH v. 7.8.1979 – VIII R 95/77, BStBl. II 1980, 633; OFD Münster, DB 1986, 670).

Beteiligungen an PersGes. sind keine eigenständigen WG. Vielmehr ist der Anteil an den einzelnen WG des Gesellschaftsvermögens anzusetzen (s. Anm. 93). Anteile an KapGes. können hingegen als eigenständige WG fungieren und entweder im BV oder im PV gehalten werden (s. ausführl. Anm. 94).

Betrieb: Zu den verschiedenen Betriebsbegriffen s. Vor §§ 4–7 Anm. 85 ff.

Betriebsausgaben: Zur Bedeutung des BA-Begriffs des Abs. 4 (s. Anm. 700 ff.) für den BV-Vergleich gem. Abs. 1 s. Anm. 21.

Betriebseinnahmen: Zum Begriff der BE und ihrer Bedeutung für den BV-Vergleich gem. Abs. 1 s. Anm. 21.

Betriebsschädliche Wirtschaftsgüter: Betriebsschädliche WG sind solche, bei deren Erwerb bereits erkennbar ist, dass sie dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen werden (vgl. BFH v. 11.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399); ausführl. s. Anm. 52 und 101.

Betriebsvermögen: Das BV muss vom PV abgegrenzt werden (ausführl. s. Anm. 28 ff.). Dabei hat sich eine Dreiteilung der verwendeten Vermögenskategorien herausgebildet: notwendiges BV (s. Anm. 46 f.), gewillkürtes BV (s. Anm. 50 f.) und notwendiges PV (s. Anm. 48 f.).

Betriebsvermögensvergleich: Zur allgemeinen Bedeutung des BV-Vergleichs s. Anm. 20 ff.

Bilanztheorien: Zu den Bilanztheorien und ihrer Bedeutung für die Gewinnermittlung s. im Einzelnen Anm. 16 f.

Computer gehören wie andere bewegliche WG wegen des Unteilbarkeitsgrundsatzes entweder ganz zum BV oder zum PV. Bei einer betrieblichen Nutzung von über 50 % ist von notwendigem BV auszugehen, bei einer betrieblichen Nutzung von unter 50 % kann gewillkürtes BV gebildet werden. Bei einer betrieblichen Nutzung von unter 10 % liegt notwendiges PV vor (R 4.2 Abs. 1 EStR; ausführl. Anm. 32, 80 ff.).

Darlehen: Darlehensforderungen sind notwendiges BV, soweit der die Gewährung des Darlehens auslösende Vorgang im betrieblichen Bereich wurzelt (s. Anm. 117).

Ehegatten: Bei der Zurechnung von WG unter Ehegatten muss danach differenziert werden, ob die Ehegatten hinsichtlich des Betriebs als Mitunternehmer anzusehen sind. Ist dies nicht der Fall, so kann ein WG eines Ehegatten nur im Ausnahmefall dem Vermögen des anderen zugerechnet werden (s. ausführl. Anm. 37).

Einfamilienhaus: Wird ein selbstgenutztes Einfamilienhaus vorwiegend betrieblich und nur vorübergehend privat genutzt, gehört es zum BV, ansonsten

zum PV (BFH v. 23.1.1991 – X R 105-107/88, BStBl. II 1991, 519; s. ausführl. Anm. 69).

Einheitlichkeitsgrundsatz: Der Einheitlichkeitsgrundsatz besagt, dass WG grds. nur einheitlich dem BV oder dem PV zugeordnet werden können. Nur bei Grund und Boden ist im Ausnahmefall eine Aufteilung möglich (s. Anm. 32, 62).

Erfindungen: Die Patente, die auf eine Erfindung eines freiberuflich tätigen Erfinders zurückzuführen sind, stellen bei eigenbetrieblicher Verwertung notwendiges BV dar. Werden die Patente hingegen durch Lizenzvergabe verwertet, handelt es sich um gewillkürtes BV (BFH v. 11.9.1969 – IV R 160/67, BStBl. II 1970, 317; vgl. auch BFH v. 2.6.1976 – I R 20/74, BStBl. II 1976, 666).

Ferienwohnung: Ferienwohnungen können notwendiges BV sein, wenn zu ihrer Vermietung der auf Immobilienvermietung ausgerichtete Gewerbebetrieb des Stpfl. eingeschaltet wird (BFH v. 13.11.1996 – XI R 31/95, BStBl. II 1997, 247).

Fernseher: Notwendiges BV ist das Fernsehgerät eines Fernsehautors und Regisseurs, wenn das Gerät in beruflich genutzten Räumen außerhalb der eigenen Wohnung aufgestellt und nur in geringem Umfang privat genutzt wird (BFH v. 19.10.1970 – GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17; v. 7.3.1980 – III R 92/78, BStBl. II 1980, 412).

Forderungen: Bei Forderungen besteht im Zeitpunkt ihrer Entstehung ein unlösbarer Zusammenhang zwischen ihrer Rechtsnatur und derjenigen des sie begründenden Vorgangs (BFH v. 22.7.1966 – VI 12/65, BStBl. III 1966, 542; v. 27.3.1974 – I R 44/73, BStBl. II 1974, 448; v. 12.6.1974 – I R 212/73, BStBl. II 1974, 734). Ihre Vermögenszuordnung ist dieser somit grds. akzessorisch (s. ausführl. Anm. 117).

Gebäude: Dazu ausführl. Anm. 61 ff. sowie Wichtige Anwendungsfälle Grundstücke und Gebäude unter Anm. 73.

Geduldetes Betriebsvermögen: Von geduldetem BV kann man sprechen, wenn bei einem WG infolge tatsächlicher Veränderung (insbes. Nutzungsänderung) die Voraussetzungen notwendigen oder gewillkürten BV nicht mehr vorliegen, eine Entnahme aber gleichwohl zu verneinen ist (vgl. BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334; s. Anm. 156). Es handelt sich nicht um eine Unterart des BV.

Geld: Siehe „Bargeld“ und Anm. 47.

Geschäftswagen: Siehe Anm. 80 ff.

Gewinn: Zum Gewinnbegriff des Abs. 1 s. ausführl. Anm. 15 ff.

Grund und Boden: Siehe ausführl. Anm. 61 ff. sowie Wichtige Anwendungsfälle Grundstücke und Gebäude unter Anm. 73.

Grundstück: Siehe ausführl. Anm. 61 ff. sowie das Wichtige Anwendungsfälle Grundstücke und Gebäude unter Anm. 73.

Hilfsmittel wegen körperlicher Leiden gehören zum notwendigen PV, auch wenn die Behebung des Mangels zugleich im beruflichen Interesse liegt (BFH v. 28.9.1990 – III R 51/89, BFHE 162, 181).

Kapitalgesellschaft: Zum BV bei KapGes. s. Anm. 87; zur BV-Eigenschaft von Beteiligungen an KapGes. s. Anm. 94.

Kontokorrentkonto: Bei Kontokorrentkonten können hinsichtlich der Vermögenszuordnung dort vorhandener Verbindlichkeiten Schwierigkeiten auftreten.

ten, wenn das Konto sowohl betrieblich als auch privat genutzt wird. In einem solchen Fall muss eine Aufteilung der Verbindlichkeiten erfolgen (s. ausführl. Anm. 114). Ist ein Kontokorrentkonto Teil eines sog. Mehr-Konten-Modells, so war früher fraglich, ob und unter welchen Voraussetzungen ein solches Modell als missbräuchliche Gestaltung zu werten war. Seit dem Beschluss des Großen Senats aus dem Jahre 1997 (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193) sind derartige Modelle in weitem Umfang als zulässig anerkannt (s. ausführl. Anm. 115).

Kraftfahrzeug: Siehe Anm. 80 ff.

Mehrkontenmodell: Siehe „Kontokorrentkonto“ sowie Anm. 115.

Nutzungsänderung: Im Fall einer Nutzungsänderung fragt sich, ob sich die Eigenschaft eines WG als BV oder PV ändert. Dies ist nicht ohne Weiteres der Fall, sondern nur, soweit die Voraussetzungen einer Entnahme oder Einlage gegeben sind. Ansonsten bleibt die Vermögenszuordnung erhalten (s. Anm. 73 sowie 141). Vorübergehende Nutzungsänderungen ändern den Charakter eines WG als PV bzw. BV nicht (vorübergehende Privatnutzung eines Betriebsgebäudes führt nicht zur Entnahme, BFH v. 11.4.1989 – VIII R 266/84, BStBl. II 1989, 621; v. 28.11.1991 – XI R 39/89, BFH/NV 1992, 310). Schließt der Stpfl. die betriebliche Nutzung des WG hingegen auf Dauer derart aus, dass es notwendiges PV wird, bedarf es keiner Entnahmeerklärung (BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334; zur Nutzungsänderung bei Grundstücken s. Anm. 73 „Nutzungsänderung“).

Personengesellschaft: Zum BV bei PersGes. s. Anm. 88; zur BV-Eigenschaft von Beteiligungen an PersGes. s. Anm. 93.

Personenversicherung: Personenversicherungen versichern gegen Risiken, die in der Person des Versicherungsnehmers begründet sind. Sie sind daher regelmäßig notwendiges PV, können ausnahmsweise aber auch zum BV gehören. Zu den einzelnen Versicherungstypen s. ausführl. Anm. 107 f.

Personenkraftwagen: Siehe Anm. 80 ff.

Privatvermögen: In der Praxis gebräuchlich ist nur der Begriff des notwendigen PV. Dies liegt dann vor, wenn WG ihrer Natur nach zum privaten Vermögen gehören (vgl. Anm. 48). Der Begriff des „gewillkürten PV“ ist ungebräuchlich, vgl. Anm. 30.

Risikogeschäfte: Unter dem Begriff der Risikogeschäfte sind solche WG zu fassen, denen ihrer Natur nach Risiken für den Betrieb anhängen (BFH v. 11.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399; s. ausführl. Anm. 53). Vor allem bei Wertpapieren tritt diese Kategorie von WG auf (s. Anm. 101).

Sachversicherungen gehören zum BV, wenn der versicherte Gegenstand zum BV gehört. Probleme ergeben sich bei gemischt genutzten WG (s. ausführl. Anm. 109).

Schadenersatzanspruch: Wird ein Betrieb aufgegeben, so bleibt eine ungewisse betriebliche Schadenersatzforderung auch nach Aufgabe BV (BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564).

Schulden: Siehe den Abschnitt „Verbindlichkeiten“ ab Anm. 114.

Sekundärfolgen-Rechtsprechung: Siehe Anm. 116.

Sonderbetriebsvermögen: Zu den Voraussetzungen für notwendiges und gewillkürtes SonderBV I und II bei PersGes. s. im Einzelnen Anm. 88; zum SonderBV bei Grundstücken s. Anm. 71.

Überschussrechnung: Seit BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985, ist anerkannt, dass auch im Fall der Gewinnermittlung nach Abs. 3 gewillkürtes BV gebildet werden kann; s. Anm. 51.

Unteilbarkeitsgrundsatz: Siehe ausführl. Anm. 32 und 64.

Veranlassungsprinzip: Zur Bedeutung des Veranlassungsprinzips bei der Zuordnung eines WG zum BV oder PV s. Anm. 30.

Versicherungen: Zur Vermögenszuordnung von Versicherungen s. den Abschnitt „Versicherungen“ ab Anm. 106.

Wertpapiere: Zur Vermögenszuordnung von Wertpapieren s. den Abschnitt „Wertpapiere“ ab Anm. 99.

Wirtschaftsgut: Zur Bedeutung des WG-Begriffs für die Gewinnermittlung s. ausführl. Vor §§ 4–7 Anm. 100 ff.

Wohnung: Sind für die Vermietung von Wohnungen an ArbN betriebliche Gründe maßgebend, so handelt es sich um notwendiges BV des ArbG (BFH v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315). Notwendiges BV sind auch die mit Werkswohnungen bebauten Grundstücke (vgl. zum Ganzen Anm. 66). Nutzt ein Unternehmer Gebäudeteile nicht nur vorübergehend als Wohnraum, so sind diese nicht BV (s. Anm. 69). Eine zu Wohnzwecken vermietete Eigentumswohnung gehört nicht schon deshalb zum notwendigen BV, weil sie aufgrund behördlicher Auflagen als Ersatzwohnraum für zweckentfremdet genutzten eigenen Wohnraum angeschafft wurde (BFH v. 10.11.2004 – XI R 32/01, BStBl. II 2005, 431).

Zebragesellschaft: Zur Behandlung von Beteiligungen an Zebragesellschaften als PV oder BV s. Anm. 93.

Zinsen: Bis zur Aufgabe der Sekundärfolgen-Rspr. durch den BFH (s. Anm. 116) konnten Zinsen als BA abgezogen werden, wenn trotz des privaten Charakters der zugrunde liegenden Verbindlichkeit ein Zusammenhang mit dem Betrieb bestand. Dies ist seit BFH v. 2.3.1993 – VIII R 47/90 (BStBl. II 1994, 619) nicht mehr möglich. Zinsen können nur noch abgezogen werden, wenn die Verbindlichkeit selbst wegen der betrieblichen Natur des Schuldgrunds zum BV gehört.

Zurechnung: Die Zurechnung von Gegenständen zum BV orientiert sich nicht an dem bürgerlich-rechtl., sondern am wirtschaftlichen Eigentum des Stpfl. (s. Anm. 36).

Einstweilen frei.

120–135

4. Entnahmen und Einlagen

Schrifttum: HEUER, Steuerliche Behandlung von selbst gesammeltem Schrott, FR 1953, 266; DOBELKE, Sind Einlagen im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 3 bei einer Kapitalgesellschaft möglich?, WPg 1963, 65; GRIEGER, Abgrenzung von notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen, BB 1964, 1074; LITTMANN, Anm. zu BFH v. 2.7.1969 – I R 143/66, DStR 1969, 609; STOLL, Grundfragen des Gewinnausweises ohne Umsatzakt – Entnahme, Betriebsaufgabe, Strukturwandel, Änderung der Gewinnermittlungsart, DStJG 4 (1981), 207; SCHULZE ZUR WIESCHE, Nutzungsänderung als Entnahmetatbestand bei Land- und Forstwirten, FR 1983, 342; WINKELJOHANN, Der Nießbrauch an Grundstücken im betrieblichen Bereich, DStR 1985, 227; GROH, Nutzungseinlage, Nutzungsentnahme und Nutzungsaus-schüttung, DB 1988, 514; WOERNER, Notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen – eine überholte Unterscheidung?; StbJb. 1989/90, 207; KEMPERMANN, Erbfolge in hoffreies

Vermögen, FR 1991, 585; WACKER, Aktuelle Einzelfragen zur Entnahme von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen, BB 1995, Beilage 18; W-G, Anmerkung zu BFH XI R 27/90, DStR 1993, 646; BABEL, Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten, BB 1997, 2261; SCHUHMAN, Zur Einlage im Einkommensteuerrecht, StBp. 1997, 228; WEBER-GRELLET, Die verdeckte Einlage, DB 1998, 1532; PAUS, Anmerkung zu BFH IV R 49/97, DStZ 1999, 753; VALENTIN, Keine Entnahme ohne Entnahmehandlung, EFG Beilage 1999, Nr. 23, 91; JÜPTNER, Nutzungsentnahme und Veranlassung, DStZ 2001, 811; von SCHÖNBERG, Anmerkung zu BFH IV R 74/99, HFR 2002, 592; BEISER, Entnahmen und Einlagen – Eine systematische Betrachtung zur Trennung von Aufwand und Nutzen, DB 2003, 15; WASSERMEYER, Zur Bewertung von Nutzungsentnahmen und Leistungsentnahmen, DB 2003, 2616; WENDT, Das Verhältnis von Entnahme/Einlage zur Anschaffung/Veräußerung im Einkommensteuerrecht, Köln 2003; GSCHWENDTNER, Nutzungsentnahme durch einen privat veranlassenen Verkehrsunfall, DStR 2004, 1638; GOSCH, Anmerkung zu BFH XI R 31/03, StBp. 2005, 150; HARTMAN, Die Nutzungsentnahme im Einkommensteuerrecht, SteuStud. 2006, 294; KANZLER, Anmerkung zu BFH III R 4/04, FR 2006, 186; RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG Teil I: die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG; DStR 2006, 1481; SCHOOR, Neues und Problematisches zur Bilanzberichtigung, DStZ 2007, 274; SCHWENKE, Europarechtliche Vorgaben und deren Umsetzung durch das SEStEG, DStZ 2007, 235.

a) Funktion und Begriffe

136 aa) Neutralisierungsfunktion

Korrekturzweck und Buchführungspraxis: Als wichtigste Funktion von Entnahmen und Einlagen ist deren Neutralisierungs- oder Korrekturfunktion zu nennen (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; auch HENNRICH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 360 ff.; BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 88; SEILER in KSM, § 4 Rn. B 108). Das durch BV-Vergleich ermittelte Betriebsergebnis soll insoweit korrigiert werden, als Änderungen des BV durch außerbetriebliche Vorgänge beeinflusst wurden (ausführl. auch BEISER, DB 2003, 15). Dabei ist aber Folgendes zu beachten: Abs. 1 geht davon aus, dass das tatsächliche BV am Ende des vorangegangenen Wj. und dasjenige am Ende des laufenden Wj. miteinander verglichen werden. Die Höhe des tatsächlichen BV wird aber durch Entnahmen und Einlagen beeinflusst. Da diese bei der Gewinnermittlung ausscheiden müssen und der Gesetzgeber bei der Definition des Gewinns zunächst von einem Vermögensvergleich ohne Buchführung ausgeht, schreibt Abs. 1 Satz 1 vor, dass der Vermögensunterschied um den Wert der Entnahmen zu vermehren und um den Wert der Einlagen zu vermindern sei. Die Bestimmung hat aber kaum praktische Bedeutung, da Entnahmen und Einlagen in aller Regel auf einem besonderen Konto – meist „Privatkonto“ genannt – festgehalten werden. In diesem Fall weist die Bilanz das sog. buchmäßige BV aus, das von den Entnahmen und Einlagen nicht berührt und daher zur Ermittlung des Gewinns ohne weitere Korrektur mit dem vorherigen buchmäßigen oder tatsächlichen BV verglichen werden kann.

Weitere Berichtigungen: Der durch Entnahmen und Einlagen berichtigte Gewinn bedarf uU noch weiterer Berichtigungen durch Absetzung stfreier BE (s. §§ 3, 3a; s. § 3 Anm. 1 ff.) und Hinzurechnung nicht abziehbarer BA (Abs. 4a–6, s. Anm. 1030 ff.).

Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich: Die Vorschriften über Entnahmen und Einlagen gelten für Personenunternehmen (Einzelunternehmer und Mitunternehmer), über § 8 Abs. 1 KStG aber auch für KStSubjekte. Allerdings gelten für Einlagen bei Körperschaften Besonderheiten, weil Einlagen bei KapGes. keine betrieblichen Vorgänge, sondern solche auf gesellschaftsrechtl. Ebene sind (s. § 8 KStG Anm. 21 ff.). Für Entnahmen bei Körperschaften gel-

ten wegen § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ebenfalls Besonderheiten. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG geht den allgemeinen Entnahmevorschriften vor (RENGERS in BLÜMICH, § 8 KStG Rn. 82; vgl. auch BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Da die Entnahme- und Einlagevorschriften bei PersGes. auch für Mitunternehmer gelten, sind sämtliche Wertzuführungen seitens der Mitunternehmer zum Betrieb der PersGes. Einlagen (s. Anm. 280 ff.) und sämtliche Wertabgaben aus dem Betrieb der PersGes. an die Gesellschafter Entnahmen (s. Anm. 151 ff.).

bb) Allgemeine Begriffsfragen

137

Unklare Legaldefinitionen: Zu den Begriffen von Entnahme und Einlage im Einzelnen s. ausführlich die Anmerkungen zu Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 151 ff.) und Satz 7 (s. Anm. 280 ff.) sowie WENDT, Das Verhältnis von Entnahme/Einlage zur Anschaffung/Veräußerung im Einkommensteuerrecht, 2003. Mit Entnahmen und Einlagen meint das Gesetz nicht den Vorgang der Entnahme bzw. Einlage, sondern die entnommenen bzw. zugeführten WG bzw. bei der Nutzungs- und Leistungsentnahme die aufgewendeten Kosten (s. BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 89; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 362). Die in Abs. 1 Sätzen 2 und 7 gegebenen Legaldefinitionen für Entnahmen und Einlagen sind in der Begriffsbildung verfehlt; Satz 2 verwendet nämlich zur Bestimmung des Begriffs „entnommenes Wirtschaftsgut“ (= Entnahme) das Wort „entnommen“. Während ferner Satz 2 für den Entnahmebegriff auf den Zweck abstellt, lässt Satz 7 für die Einlage überhaupt offen, wann ein WG dem Betrieb „zugeführt“ ist. Bei Satz 2 wird man „Zwecke“ im Sinne einer betrieblichen Veranlassung deuten können (zur Bedeutung des Veranlassungsprinzips sogleich). Aber auch bei der Einlage ist auf die Veranlassung abzustellen. Da beide Begriffe gleichermaßen der betrieblichen Gewinnermittlung in Abgrenzung zum außerbetrieblichen Bereich dienen, müssen in beiden Fällen gleichlaufende Wertungen zum Ansatz kommen. Unter den Begriff der Einlage sind damit solche WG zu fassen, die der Stpfl. dem Betrieb aus betrieblicher Veranlassung zuführt (ebenso WOERNER, StbJb. 1989/90, 207 [215]).

Entnahmen und Einlagen als tatsächliche Vorgänge: Entnahmen sind „Wertabgaben zu betriebsfremden Zwecken“ (BFH v. 29.9.1955 – IV 647/54 U, BStBl. III 1955, 348); umgekehrt sind Einlagen „Wertzuführungen zu betrieblichen Zwecken“. Beide beruhen auf tatsächlichen Vorgängen (BFH v. 22.6.1967 – I 192/64, BStBl. II 1968, 4). Die Motive für Einlagen und Entnahmen sind ohne Bedeutung (so zu Recht BFH v. 24.6.1969 – I R 174/66, BStBl. II 1970, 205, betr. Einlagen).

Verhältnis zu Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, Veranlassungsprinzip: Entnahmen und Einlagen einerseits und BA und BE andererseits haben den gleichen Gegenstand, nämlich Geld und geldwerte Güter (WG). BE und Einlagen sind Wertzuführungen zum Betrieb, BA und Entnahmen Wertabgaben aus dem Betrieb. Bei BE und BA ist für die Abgrenzung zu privaten Vermögenszu- und -abgängen auf die Veranlassung abzustellen (s. Anm. 21). Dies wird man auch bei Einlagen und Entnahmen annehmen müssen. Zwar spricht Satz 2 von außerbetrieblichen Zwecken, dadurch soll aber nicht der den Zweck umfassende Veranlassungsbegriff ausgeschlossen werden. Parallel ist auch bei der Einlage auf die Veranlassung abzustellen (ebenso WOERNER; StbJb. 1989/90, 207 [215]). Bei Entnahmen und Einlagen ist also in Gestalt des Veranlassungsprinzips derselbe Abgrenzungsmaßstab wie bei BE und BA anzulegen (ebenso WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 442). Anknüpfungspunkt des Veranlassungsprinzips ist wohlgemerkt nicht der Entnahme- bzw. Einlagevorgang als solcher,

sondern die daraus resultierende Vermögensverschiebung. Die Formulierungen in Abs. 1 Sätzen 2 und 7 stehen einer entsprechenden einheitlichen Auslegung nicht entgegen. Es ist also grds. nach dem Veranlassungsprinzip zu entscheiden, ob eine BE oder BA einerseits oder eine Entnahme bzw. Einlage andererseits vorliegt (anders SEILER in KSM, § 4 Rn. B 108).

b) Gegenstand von Entnahme und Einlage

138 aa) Wirtschaftsgüter als Gegenstand von Entnahme und Einlage

Abs. 1 Satz 2 bezeichnet entnommene WG als Entnahmen (s. Anm. 137, 151 ff.) und nennt als Beispiele: Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen. Dementsprechend kann zwischen Sachentnahmen, Nutzungsentnahmen und Leistungsentnahmen unterschieden werden (s. ausführl. Anm. 151 ff.). Der WG-Begriff in Abs. 1 umfasst zunächst den allgemeinen Begriff des WGs. WG sind danach alle Vermögensgegenstände iSv. § 246 Abs. 1 HGB, § 27 AktG. Es besteht daher Einigkeit darin, dass bilanzierbare WG aller Art Gegenstand von Entnahmen und Einlagen sein können (vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 301, SEILER in KSM, § 4 Rn. B 111). Uneinheitlich beantwortet wird allerdings die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen auch Werte, denen keine bilanzierbaren WG korrespondieren – etwa bei Nutzungen und Leistungen –, Gegenstand von Entnahmen und Einlagen sein können (dazu ausführl. PLÜCKEBAUM in KSM, § 4 Rn. B 293 ff. (Vorauf.); WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 456). Der BFH (v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) ist für Nutzungsentnahmen zu Recht der Ansicht, dass grds. nur Nutzungsrechte als WG entnehmbar und einlegbar sind (s. ausführl. Anm. 153). Ist durch die Nutzung von BV allerdings betrieblicher Aufwand entstanden, so ist es erforderlich, den verursachten Aufwand im Rahmen einer Nutzungsentnahme zu berücksichtigen (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; ebenso ENGLISH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 17 Rn. 180; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 456; terminologisch anders BFH v. 24.5.1989 – I R 213/85, BStBl. II 1990, 8, wo die Nutzung selbst als entnommen bezeichnet wird). Analog spricht Abs. 1 Satz 7 von WG, insbes. „Bareinzahlungen und sonstige(n) Wirtschaftsgüter“. Auch hier ist auf das Vorhandensein entnehmbarer oder einlegbarer WG abzustellen (s. ausführl. Anm. 286). Als Gegenstand von Entnahmen und Einlagen kommen somit zum einen bilanzierbare WG, zum anderen aber auch Aufwendungen und Einnahmen für Nutzungen und Leistungen in Betracht.

139 bb) Entnahme- und Einlagefähigkeit

Notwendiges Betriebsvermögen, notwendiges Privatvermögen: WG müssen, um entnommen bzw. eingelegt werden zu können, entnahme- bzw. einlagefähig sein. WG des notwendigen BV (zum Begriff s. Anm. 46) können grds. nicht ins PV entnommen, WG des notwendigen PV (zum Begriff s. Anm. 48) grds. nicht ins BV eingelegt werden (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 463; vgl. auch BFH v. 17.1.2002 – IV R 74/99, BStBl. II 2002, 356; dazu VON SCHÖNBERG, HFR 2002, 592). Etwas anderes gilt nur, wenn der betriebliche Funktionszusammenhang oder die persönliche Zurechnung entweder völlig gelöst (dann Entnahme) oder ein solcher Zusammenhang erstmals hergestellt wird (dann Einlage; vgl. dazu BFH v. 12.11.1992 – IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430; v. 17.9.1997 – IV R 97/96, BFH/NV 1998, 311; v. 17.1.2002 – IV R 74/99, BStBl. II 2002, 356; allgemein auch BFH v. 31.1.1985 – IV R 130/82, BStBl. II 1985, 395). Denkbar erscheint es beispielsweise, dass ein bisher ausschließlich privat

genutzter Einrichtungsgegenstand in die Büroräume verbracht und dort der Nutzung durch alle Mitarbeiter gewidmet wird. Weiterhin ist die private Nutzung von Gegenständen des notwendigen BV als Entnahme (s. Anm. 153) und die betriebliche Nutzung von PV als Einlage zu behandeln (s. Anm. 286), vorausgesetzt, dass die Nutzung den Charakter als notwendiges BV bzw. als PV nicht verändert.

Gewillkürtes Betriebsvermögen: Zwischen notwendigem BV und notwendigem PV besteht ein Bereich, in dem der Stpfl. ein Wahlrecht hat (vgl. BFH v. 27.3.1968 – I 154/65, BStBl. II 1968, 522), WG als BV zu behandeln (gewillkürtes BV; zum Begriff s. Anm. 50) oder dies zu unterlassen (gewillkürtes PV; dieser Begriff ist ungebräuchlich, seine Bildung aber uE folgerichtig, s. Anm. 30). WG des gewillkürten BV sind daher stets entnahme- und einlagefähig. Auch hier gilt allerdings, dass der betriebliche Funktionszusammenhang entweder begründet oder gelöst werden muss (BFH v. 31.1.1985 – IV R 130/82, BStBl. II 1985, 395). Dies gelingt erheblich leichter als bei notwendigem BV oder notwendigem PV. Fraglich ist allerdings häufig, ob ein WG die Voraussetzungen für gewillkürtes BV erfüllt. Der BFH fordert als Voraussetzung, dass das WG in einem bestimmten objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb steht und ihn zu fördern bestimmt und geeignet ist (s. ausführl. Anm. 50). Fehlt es an dieser Voraussetzung, so muss man die Einlagefähigkeit verneinen (so zB BFH v. 28.1.1960 – IV 109/59 U, BStBl. III 1960, 172, betr. Kapitalansamlungsvertrag eines Steuerberaters und Wirtschaftsprüfers).

cc) Bedeutung des Betriebsbegriffs

140

Entnahmen liegen vor bei Wertabgaben aus dem „Betrieb“, Einlagen bei Wertführungen in den „Betrieb“ (s. Anm. 137). Damit hängen Entnahme- und Einlagebegriff vom Betriebsbegriff ab. Der Betriebsbegriff gilt einheitlich für alle Vorschriften der §§ 4–6 (zum Betriebsbegriff im Einzelnen s. Vor §§ 4–7 Anm. 85 ff.). Je nachdem, ob man als „Betrieb“ iSv. Abs. 1 Sätzen 2 und 7 die Gesamtheit aller Einzelbetriebe desselben Stpfl. (weiter Betriebsbegriff) oder jeden Einzelbetrieb des Stpfl. für sich (enger Betriebsbegriff) oder – nach einer vermittelnden Meinung – alle Einzelbetriebe desselben Stpfl. derselben Einkunftsart (mittlerer Betriebsbegriff) auffasst (zur Abgrenzung der verschiedenen Betriebsbegriffe s. Vor §§ 4–7 Anm. 85 ff.), ergeben sich unterschiedliche Lösungen der Frage, ob die Überführung von WG zwischen mehreren Einzelbetrieben desselben Stpfl. Entnahmen und Einlagen darstellt. Zu Recht wird von einigen Stimmen im Schrifttum angenommen, der Gesetzgeber habe in § 6 Abs. 5 Satz 1 nunmehr inzident den engen Betriebsbegriff kodifiziert (so BODE in KIRCHHOFF XII. § 4 Rn. 92; HENNRICH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 361; ähnlich SEILER in KSM, § 4 Rn. B 54).

c) Entnahme- und Einlagetatbestände und ihre Grenzen

aa) Entnahme- und Einlagehandlung

(1) Entnahme- und Einlage gewillkürten Betriebsvermögens

141

Allgemeine Anforderungen: Will der Stpfl. WG, die weder zum notwendigen BV noch zum notwendigen PV gehören, als gewillkürtes BV zum Betrieb ziehen (Einlage) oder aus dem gewillkürten BV wieder ins PV überführen (Entnahme), so setzt das ein „entsprechendes Tätigwerden des Steuerpflichtigen“ voraus (BFH v. 27.3.1968 – I 154/65, BStBl. II 1968, 522, betr. Entnahme). Er muss seinen Willensentschluss nach außen klar in Erscheinung treten lassen (BFH v.

1.12.1960 – IV 305/59 U, BStBl. III 1961, 154, betr. Entnahme). Es ist üblich, in diesem Zusammenhang von Entnahme- bzw. Einlagehandlung zu sprechen (BFH v. 9.1.1964 – IV 274/63 U, BStBl. III 1964, 97, betr. Entnahme; v. 2.7.1969 – I R 143/66, BStBl. II 1969, 617, betr. Einlage). BFH v. 2.7.1969 (I R 143/66, BStBl. II 1969, 617) kennzeichnet die Einlagehandlung als unternehmerische Entscheidung über die Zuordnung eines WG zum BV (allgemein zu den Anforderungen an die Entnahmehandlung VALENTIN, EFG Beilage 1999, Nr. 23, 91). Die Entnahme- bzw. Einlagehandlung kann in einer eindeutigen Erklärung (so im Fall der Betriebsaufgabe BFH v. 12.3.1964 – IV 107/63 U, BStBl. III 1964, 406) oder in einer schlüssigen Handlung bestehen (BFH v. 12.11.1964 – IV 99/63 S, BStBl. III 1965, 46; v. 7.10.1965 – IV 346/61 U, BStBl. III 1965, 666; v. 27.3.1968 – I 154/65, BStBl. II 1968, 522; v. 21.11.1973 – I R 252/71, BStBl. II 1974, 314; v. 11.12.1973 – VIII R 15/70, BStBl. II 1974, 315; v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; s. ausführl. Anm. 156).

Buchführung und Bilanzierung: Der Willensentschluss des Stpfl. kommt idR in der Buchführung und Bilanzierung zum Ausdruck (BFH v. 1.12.1960 – IV 305/59 U, BStBl. III 1961, 154; v. 4.10.1968 – IV 221/65, BStBl. II 1969, 35; v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461; s. ausführl. Anm. 157 ff.). BFH v. 27.3.1968 (I 154/65, BStBl. II 1968, 522) spricht von der „buchmäßigen Verdeutlichung des Willens des Steuerpflichtigen“. Allerdings ist die buchmäßige Behandlung eines WG nicht in jedem Fall entscheidend; vielmehr kann sich aus anderen Umständen ergeben, dass keine Entnahme oder Einlage anzunehmen ist (vgl. BFH v. 27.3.1968 – I 154/65, BStBl. II 1968, 522).

Keine Einlage liegt vor bei Einbuchung eines WG des notwendigen BV, das vorher zu Unrecht als PV oder irrtümlich als Entnahme ausgebucht wurde (s. Anm. 31); bei Fortführung eines falschen Bilanzansatzes eines Betriebsprüfers (BFH v. 2.7.1969 – I R 143/66, BStBl. II 1969, 617); bei Fernbuchführung, wenn die Buchstelle selbständig eine Einbuchung von Wertpapieren vorgenommen hat (BFH v. 27.3.1968 – I 154/65, BStBl. II 1968, 522).

Keine Entnahme liegt vor bei Ausbuchung eines WG des notwendigen PV, das zu Unrecht als BV behandelt wurde (vgl. BFH v. 16.3.1983 – IV R 36/79, BStBl. II 1983, 459; s. auch Anm. 31), oder im Weg einer nach Meinung des Stpfl. zulässigen, aber in Wirklichkeit unzulässigen Bilanzberichtigung (glA GRIEGER, BB 1964, 1074); bei Nichtaufnahme eines teilweise betrieblich genutzten WG in die Eröffnungsbilanz einer PersGes., in die der Stpfl. seinen Betrieb eingebracht hatte. Auch durch die Absenkung der betrieblichen Nutzung eines Pkw. unter die 10%-Grenze wird allein keine Entnahme bewirkt (BFH v. 21.8.2012 – VIII R 11/11, BStBl. II 2013 117; s. Anm. 81).

142 (2) Notwendiges Betriebs- und notwendiges Privatvermögen

Allgemeine Anforderungen: Bei notwendigem BV und notwendigem PV sind Einlagen und Entnahmen nur denkbar, wenn der betriebliche Funktionszusammenhang entweder endgültig hergestellt oder endgültig gelöst wird. In diesen Fällen sind auch an die Einlage- bzw. Entnahmehandlung erhöhte Anforderungen zu stellen. Es genügen nur solche Handlungen, die sich nach außen unmissverständlich erkennbar in der beschriebenen Weise auf den Funktionszusammenhang auswirken. Beendet etwa ein Stpfl. durch eine Handlung endgültig jede Beziehung des WG zum Betrieb, kann auch bei notwendigem BV eine ausreichende Entnahmehandlung vorliegen (vgl. BFH v. 12.11.1964 – IV 99/63 S, BStBl. III 1965, 46).

Tatsächliche Änderung der Verhältnisse: Nach gefestigter Rspr. des BFH genügt es für die Annahme einer Einlage- oder Entnahmehandlung allerdings nicht, wenn sich lediglich die tatsächlichen Verhältnisse so geändert haben, dass ein bestimmtes WG nicht mehr in der bisherigen Weise als BV oder PV eingeordnet werden könnte (s. ausführl. Anm. 158 ff.). So hat der BFH eine Entnahme in einem Fall verneint, in dem die tatsächliche Entwicklung der Verhältnisse zu einer Situation geführt hat, die es dem Stpfl. nach den aktuell geltenden Grundsätzen verbieten würde, das Grundstück als gewillkürtes BV zu behandeln (BFH v. 5.10.1965 – I 115/63, HFR 1966, 21). Auch der Strukturwandel genügt nicht zur Annahme einer Entnahmehandlung (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168). Von Bedeutung ist in diesen Fällen, dass eine Nutzungsänderung ohne Willen des Stpfl. eintrat.

Weitere Beispiele: Wegen des bestehenden Mieterschutzes kann ein Gebäude nicht – wie beabsichtigt – als Rechtsanwaltspraxis verwendet werden (BFH v. 1.12.1960 – IV 305/59 U, BStBl. III 1961, 154); wegen eines Bombenschadens und einer Bebauungssperre kann ein Grundstück, das bisher notwendiges BV war, nicht mehr betrieblich genutzt werden (BFH v. 9.1.1964 – IV 274/63 U, BStBl. III 1964, 97); ein Kaufmann ermittelt den Gewinn nicht mehr aufgrund ordnungsmäßiger Buchführung (BFH v. 17.11.1961 – I 15/61, HFR 1962, 29; v. 4.10.1968 – IV 221/65, BStBl. II 1969, 35, betr. Schätzung).

Der Rspr. ist zu folgen. Sie trägt der Tatsache Rechnung, dass Entnahme und Einlage einen Willensentschluss des Stpfl. voraussetzen. Nicht nur beim gewillkürten, sondern auch beim notwendigen BV ist eine Zuordnung von WG ohne den Willen des Stpfl. nicht denkbar. Dann ist aber folgerichtig eine Einlage oder Entnahme ohne Betätigung des Willens grds. nicht möglich.

Rechtsvorgänge als Entnahmen oder Einlagen: Abweichend hiervon können ausnahmsweise bloße Rechtsvorgänge zu Entnahmen oder Einlagen führen (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168). Der Große Senat nennt als Beispiel den Fall, in dem ein WG durch einen Todesfall zu notwendigem PV wird (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; s. auch BFH v. 13.7.1967 – IV R 174/66, BStBl. III 1967, 751; zu diesem Problem s. ausführl. Anm. 159).

bb) Entnahme- und Einlagewille

143

Voraussetzung einer Entnahme bzw. einer Einlage ist, wie soeben verdeutlicht (s. Anm. 141), ein konkret gefasster Willensentschluss (vgl. HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 318). Ausnahmsweise kann im Rahmen sog. mittelbarer Entnahme- oder Einlagevorgänge (zB Rechtsvorgänge) auch ein Entnahme- oder Einlagevorgang ohne Willen des Stpfl. denkbar sein (HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 319 ff.). Zu den Einzelheiten des Entnahmewillens s. ausführl. Anm. 157 ff., zu den Einzelheiten des Einlagewillens s. Anm. 291.

cc) Objektive Beweislast (Feststellungslast)

144

Die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen eines Entnahme- oder Einlagetatbestands trifft in Übereinstimmung mit allgemeinen Grundsätzen denjenigen, der sich auf deren Vorliegen beruft (BFH v. 23.11.2000 – IV R 82/99, BStBl. II 2001, 232). Nimmt etwa das FA entgegen der Auffassung des Stpfl. eine Entnahme an, so hat es das Vorliegen von deren Voraussetzungen zu beweisen. Umgekehrt liegt es, wenn der Stpfl. zu seinen Gunsten das Vorliegen von Entnahmen behauptet (BFH v. 20.3.1987 – III R 172/82, BStBl. II 1987, 679).

145 **d) Maßgeblicher Zeitpunkt**

Grundsatz: Entnahmen und Einlagen sind als laufende Geschäftsvorfälle zu qualifizieren (anders bei KapGes., vgl. Anm. 136) und werden durch tatsächliche Handlungen bewirkt (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 446). Zu Ausnahmefällen, in denen die entsprechenden Handlungen durch rechtl. Vorgänge ersetzt werden, ausführl. Anm. 158 f. Die Dokumentation des entsprechenden Einlage- und Entnahmewillens gehört nach zutr. Auffassung des BFH zum Tatbestand von Einlage und Entnahme (s. Anm. 141). Daher reicht es für die Verwirklichung des Tatbestands nicht aus, wenn ein entsprechender Wille gebildet wurde. Vielmehr sind Einlage und Entnahme erst in dem Zeitpunkt verwirklicht, in dem der entsprechende Wille nach außen hervorgetreten ist (s. etwa BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334).

Keine Rückwirkung: Einlagen und Entnahmen können als tatsächliche Handlungen keine Rückwirkung haben (stRspr.; vgl. BFH v. 2.8.1983 – VIII R 15/80, BStBl. II 1983, 736; v. 15.11.1990 – IV R 97/82, BStBl. II 1991, 226; v. 17.9.1997 – IV R 97/96, BFH/NV 1998, 311; v. 12.9.2002 – IV R 66/00, BStBl. II 2002, 815). Deshalb ist eine nachträgliche Berichtigung von fälschlich vorgenommenen Einlagen oder Entnahmen grds. nicht möglich. Entnahmen können nur bis zum nächsten Bilanzstichtag durch Einlagen ausgeglichen werden (BFH v. 22.6.1967 – I 192/64, BStBl. II 1968, 4). Umgekehrt gilt dasselbe. Soweit die Rspr. in Ausnahmefällen eine nachträgliche Rückgängigmachung von Einlagen und Entnahmen für möglich gehalten hatte (RFH v. 17.7.1930, RStBl. 1930, 633; v. 18.4.1973 – I R 57/71, BStBl. II 1973, 700), hat sie diese Auffassung mit BFH v. 11.12.1986 – IV R 77/84 (BFH/NV 1987, 768; s. auch WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 448) aufgegeben.

146–150 Einstweilen frei.

II. Entnahmen (Abs. 1 Satz 2)

151 1. Überblick zum Entnahmebegriff

Zu allgemeinen Fragen von Entnahme und Einlage s. Anm. 136 ff. sowie WENDT, Das Verhältnis von Entnahme/Einlage zur Anschaffung/Veräußerung im Einkommensteuerrecht, 2003.

Der Begriff der Entnahme ist in Abs. 1 Satz 2 legaldefiniert. Danach sind Entnahmen alle WG (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Stpfl. dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wj. entnommen hat. Die Legaldefinition enthält mehrere, voneinander zu trennende Fragenkreise. Zunächst ist zu klären, was Gegenstand einer Entnahme ist. Es wurde bereits angedeutet, dass die Reichweite des WG-Begriffs in Abs. 1 Satz 2 unterschiedlich beurteilt wird (vgl. Anm. 138). Insbes. im Zusammenspiel mit dem Klammerzusatz sind verschiedene Entnahmegegenstände zu unterscheiden. Es ist zwischen Sachentnahme, Nutzungs- und Leistungsentnahme zu differenzieren (s. hierzu Anm. 152 f.). Weiterhin wird durch das Verb „entnommen“ deutlich, dass es sich bei der Entnahme um einen durch menschliches Tun geprägten Vorgang handelt. Man kann diesen Entnahmetatbestand in den äußeren Tatbestand der Entnahmehandlung und den inneren Tatbestand des Entnahmewillens aufspalten (s. Anm. 156 ff.). Des Weiteren führt der Verweis auf den Betrieb des Stpfl. zur

Darstellung der verschiedenen Betriebsbegriffe (s. Anm. 167). Sodann enthält der letzte Satzteil mit dem Verweis „für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke“ eine Aussage zum Zweck und zur Veranlassung der Entnahme. In diesem Zusammenhang ist insbes. zu diskutieren, ob und inwieweit sich ein finaler Entnahmebegriff herleiten lässt, der von dem Zweck der Entnahmevorschriften, das Besteuerungsrecht zu sichern, ausgeht. Die Rspr. hat zeitweise einen solchen finalen Entnahmebegriff vertreten, dessen Reichweite erheblich über die ursprüngliche gesetzgeberische Konzeption hinausreichte (s. ausführl. Anm. 167 ff.). Mittlerweile ist die Diskussion durch die Schaffung des neuen Abs. 1 Satz 3, der ein allgemeines Entstrickungsprinzip kodifiziert hat, entschärft worden (s. Anm. 206 ff.). Schließlich wird durch den Zusatz „im Laufe des Wirtschaftsjahres“ der zeitliche Rahmen für Entnahmen abgesteckt. Entnahmen sind als tatsächliche Vorgänge grds. im Wj. ihrer Vornahme zu berücksichtigen und haben keine Rückwirkung (s. Anm. 144). Zu den Rechtsfolgen der Entnahme s. Anm. 175.

2. Gegenstand der Entnahme

a) Sachentnahme

152

Wirtschaftsgüter: Zum WG-Begriff bei Entnahme und Einlage s. allg. Anm. 138. Durch den Entnahmebegriff sind zunächst bilanzierbare WG aller Art erfasst (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Mit Blick auf die sog. Sachentnahme entspricht der WG-Begriff dem allgemeinen Begriff des Bilanzrechts, umfasst also alle Vermögensgegenstände iSv. § 246 Abs. 1 HGB und § 27 AktG (HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 301; SEILER in KSM, § 4 Rn. B 111). Alle allgemein bilanzierbaren WG können Gegenstand einer Sachentnahme sein, also materielle und immaterielle, abnutzbare und nicht abnutzbare, aktive und passive. Beispiele sind Waren, Grundstücke (dazu ausführl. WACKER, BB 1995, Beil. 18, 1), Geld, Wertpapiere. Stille Reserven sind hingegen nicht isoliert ohne das entsprechende WG entnehmbar (zutr. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348).

Forderungen: Ob Forderungen selbständig, also ohne das sie begründende WG, entnommen werden können, ist umstritten. Die Rspr. hat dies früher verneint (BFH v. 22.7.1966 – VI 12/65, BStBl. III 1966, 542). Im neueren Schrifttum wird die Entnahmefähigkeit hingegen weithin bejaht. Der betriebliche Zusammenhang könne ohne Weiteres durch private Verwertung gelöst werden, etwa durch Abtretung an Privatgläubiger oder Erlass aus privaten Gründen (so etwa HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 219; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 455). Dem ist zuzustimmen. Nach der Begründung einer Forderung bleibt der Zusammenhang mit dem sie begründenden Vorgang nicht unlösbar bestehen. Ebenso wie beispielsweise Bargeld kann eine Forderung selbständig weiterverwertet werden. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn eine zweifelhafte oder bestrittene Forderung in Rede steht. Hier begründet die Ungewissheit einen untrennbaren betrieblichen Zusammenhang (BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564; v. 23.2.1995 – III B 134/94, BFH/NV 1995, 1060).

Geschäftswert: Der Geschäftswert kann grds. nur mit dem Betrieb, zu dem er gehört, veräußert oder übertragen werden. Deshalb ist eine Entnahme grds. nicht möglich (BFH v. 24.11.1982 – I R 123/78, BStBl. II 1983, 113; so auch HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 262). Zu Ausnahmen s. WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 455.

Verbindlichkeiten: Eine betriebliche Verbindlichkeit behält diese Eigenschaft grds. bis zu ihrem Erlöschen (BFH v. 7.5.1965 – VI 217/64 U, BStBl. III 1965, 445; v. 19.8.1998 – X R 96/95, BStBl. II 1999, 353; v. 12.2.2004 – VIII B 287/02, BFH/NV 2004, 951; s. Anm. 114). Verbindlichkeiten werden aber aus dem BV entnommen, wenn das WG, das mit ihnen finanziert wird, entnommen wird (vgl. BFH v. 24.8.1956 – III 218/54 S, BStBl. III 1956, 325; v. 7.5.1965 – VI 217/64 U, BStBl. III 1965, 445; v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817). Betriebliche Verbindlichkeiten werden auch zu Privatschulden, wenn die Darlehensmittel entgegen der ursprünglichen Verwendungsabsicht für private Zwecke eingesetzt werden (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817). Zur Einlage bei Geschäftsschulden s. Anm. 286.

153 b) Nutzungs- und Leistungsentnahme

Wirtschaftsgutsbegriff in Abs. 1 Satz 2: Abs. 1 Satz 2 nennt als Gegenstand der Entnahme weiterhin die Nutzung und die Leistung. Was genau im Fall einer sog. Nutzungs- und Leistungsentnahme entnommen wird, wird unterschiedlich beurteilt (s. allgemein GSCHWENDTNER, DStR 2004, 1638; HARTMAN, SteuStud. 2006, 294; s. auch ausführl. Anm. 138). Der Große Senat des BFH hat im Jahre 1987 entschieden, dass nur Nutzungsrechte als WG einlegbar und entnehmbar seien (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten s. BABEL, BB 1997, 2261). Der Begriff des WG sei im Rahmen der §§ 4 ff. identisch mit dem Begriff des Vermögensgegenstands (s. Anm. 138). Bloße Nutzungsvorteile könnten nicht Gegenstand einer Entnahme sein. Insoweit komme dem Klammerzusatz in Abs. 1 Satz 2 auch keine eigenständige begriffsbildende Bedeutung zu. Die Gegenauffassung (etwa HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 201; terminologisch anders als der Große Senat auch BFH v. 24.5.1989 – I R 213/85, BStBl. II 1990, 8) misst dem genannten Klammerzusatz eigenständige Bedeutung bei, so dass der Entnahmebegriff grds. unabhängig vom Vorhandensein bilanzierungsfähiger WG sei. Dem ist nicht zuzustimmen, da die Auffassung des Großen Senats den allgemeinen systematischen Grundlagen der Gewinnermittlung besser Rechnung trägt. Im Ergebnis ergeben sich aber kaum Unterschiede, da auch der Große Senat Ausnahmen zulässt.

Nutzungsaufwand als Gegenstand der Entnahme: Der Große Senat sieht ausnahmsweise den Nutzungsaufwand, der durch die private Nutzung von betrieblichem Vermögen entsteht, auch ohne WG als entnehmbar an. Dies soll dann der Fall sein, wenn der Aufwand andernfalls den Gewinn mindern würde. So kann etwa die private Nutzung eines betrieblichen Pkw. durchaus bei der Gewinnermittlung durch eine Entnahme berücksichtigt werden. Auch die außerbetrieblich veranlasste verbilligte Vermietung einer zum BV gehörenden Wohnung stellt eine Nutzungsentnahme dar (BFH v. 23.4.1999 – IV R 49/97, BStBl. II 1999, 652; dazu PAUS, DStZ 1999, 753). Man kann in diesem Zusammenhang auch von Aufwandsentnahme sprechen (so GROH, DB 1988, 514 [516]). Zur Bewertung einer solchen Aufwandsentnahme s. ausführl. WASSERMEYER, DB 2003, 2616; § 6 Anm. 1201.

Leistungsentnahmen sind grds. ebenso zu behandeln wie Nutzungsentnahmen (vgl. dazu HEINICKE in SCHMIDT XXXII, § 4 Rn. 309 f.) Eigene oder Fremdleistungen sind also jedenfalls insoweit entnehmbar, als sie in einem WG verkörpert sind. In Übereinstimmung mit dem Beschluss des Großen Senats (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) sind sie grds. auch dann entnehmbar, wenn sie andernfalls nicht bei der Gewinnermittlung berücksichtigt werden könnten. Als Beispiel kann etwa die Tätigkeit von Betriebsangehörigen im Pri-

vatanwesen des Betriebsinhabers dienen. Das gilt auch dann, wenn der Arbeits-einsatz auf einer Gefälligkeit beruht (ebenso HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 310). Zur Bewertung einer Leistungsentnahme s. WASSERMEYER, DB 2003, 2616; s. § 6 Anm. 1200.

Eigene Arbeitskraft: Der Einsatz eigener Arbeitskraft kann hingegen nie unab-hängig von einem sie verkörpernden WG Gegenstand einer Entnahme sein (BFH v. 9.7.1987 – IV R 87/85, BStBl. II 1988, 342). Errichtet ein Unternehmer etwa unter Einsatz eigener Arbeitskraft ein Privathaus, so ist seine Arbeitskraft nur insoweit entnehmbar, als sie sich in dem Wert des im BV errichteten Gebäu-des verkörpert hat und dieses sodann entnommen wird.

Stille Reserven bei der Nutzungsentnahme: Zur Frage, ob bei der Bewer-tung einer Nutzungsentnahme auch die stillen Reserven zu berücksichtigen sind, vgl. BFH v. 23.1.2001 – VIII R 48/98, BStBl. II 2001, 395; dazu JÜPTNER, DStZ 2001, 811; ferner WASSERMEYER, DB 2003, 2616.

Einstweilen frei.

154–155

3. Entnahmetatbestand

a) Entnahmehandlung

156

Vermögenszuordnung entscheidend: Die Entnahmehandlung als äußeres Element des Entnahmetatbestands hängt maßgeblich von der Zuordnung des zu entnehmenden WG ab. Es ist also danach zu differenzieren, ob das WG zum gewillkürten BV oder zum notwendigen BV bzw. notwendigen PV zählt. Die Entnahmehandlung kann dabei in einem ausdrücklichen oder in einem konkluden-ten Verhalten bestehen (BFH v. 12.3.1964 – IV 107/63 U, BStBl. III 1964, 406; v. 12.11.1964 – IV 99/63 S, BStBl. III 1965, 46; v. 7.10.1965 – IV 346/61 U, BStBl. III 1965, 666; v. 27.3.1968 – I 154/65, BStBl. II 1968, 522; v. 21.11.1973 – I R 252/71, BStBl. II 1974, 314; v. 11.12.1973 – VIII R 15/70, BStBl. II 1974, 315; v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128; v. 5.4.2006 – X B 181/05, BFH/NV 2006, 1288; v. 14.5.2009 – IV R 44/06, BStBl. II 2009, 811; v. 21.8.2012 – VIII R 11/11, BStBl. II 2013, 117). Zur Feststellungslast s. Anm. 143.

Entnahmehandlung bei gewillkürtem Betriebsvermögen: Bei gewillkürtem BV ist die Entnahme ohne Weiteres durch eine unzweideutige Entnahmehand-lung iVm. einem entsprechenden Entnahmewillen möglich. Da Gegenstände des gewillkürten BV von ihrer Zuordnung zum BV oder PV her grds. neutral sind, hängt die Zuordnung – neben einer gewissen objektiven Eignung (s. Anm. 50) – allein vom Willen des Stpfl. ab. Ein wichtiges Indiz für eine Entnah-me stellt eine entsprechende Behandlung in der Buchführung dar (BFH v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461). Eine Entnahmehandlung kann aber auch in anderem Verhalten liegen. Dabei verbieten sich allerdings voreilige Wertungen. So reicht allein die Nichtnutzung eines betrieblichen WG nicht zur Annahme einer Entnahme aus (dazu BFH v. 13.3.1986 – IV R 1/84, BStBl. II 1986, 711). Auch die Vermietung eines Gebäudes zu fremden Wohnzwecken stellt für sich genommen noch keine Entnahmehandlung dar (dazu BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334; ebenso WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 460; s. Anm. 73 „Nutzungsänderung“). Es müssen Anhaltspunkte vorliegen, die unzweifelhaft auf das Vorliegen einer Entnahmehandlung hindeuten. Lässt sich ein Verhalten auch anders deuten, so lässt sich eine Entnahmehandlung

nicht bejahen. So reicht es beispielsweise nicht aus, wenn bei einem zum BV gehörenden Gebäude Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht werden (BFH v. 30.11.1989 – IV R 49/88, BFH/NV 1991, 363; v. 23.11.1995 – IV R 36/94, BFH/NV 1996, 398; v. 7.2.2002 – IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135).

Entnahmehandlung bei notwendigem Betriebsvermögen: Bei notwendigem BV ist eine Entnahme nur eingeschränkt möglich. Erforderlich ist eine völlige Lösung des betrieblichen Zusammenhangs. Ein Beispiel bildet etwa die Bebauung eines bisher betrieblich genutzten Grundstücks mit einem ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken dienenden Haus. Dadurch wird auch das Grundstück zu notwendigem PV (s. Anm. 62). Allerdings sind hier an die Feststellung einer Entnahmehandlung hohe Anforderungen zu stellen. Bleibt zweifelhaft, ob eine dauerhafte Nutzungsänderung gewollt ist, kann keine Entnahme angenommen werden (BFH v. 12.3.1992 – IV R 31/91, BFH/NV 1993, 405). So scheidet ein zuvor zum notwendigen Betriebsvermögen eines landwirtschaftlichen Betriebes 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 v. 14.5.2009 – IV R 44/06, BStBl. II 2009, 811).

Nutzungsänderung: Durch eine Nutzungsänderung eines dem BV zugehörigen WG wird nicht zwangsläufig eine Entnahme bewirkt (BFH v. 6.11.1991 – XI R 27/90, BStBl. II 1993, 391, dazu W-G, DStR 1993, 646; BFH v. 21.8.2012 – VIII R 11/11, BStBl. II 2013, 117; vgl. zur Nutzungsänderung bei Landwirten SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1983, 342). Es kommt vielmehr auf die Umstände des Einzelfalls an. Nutzungsänderungen, die eine eindeutige Entnahmehandlung durch schlüssiges Verhalten beinhalten, führen zur Entnahme. So liegt es, wenn durch die Nutzungsänderung die Beziehung des WG zum Betrieb verloren geht und es zu notwendigem PV wird. Ohne eindeutige Entnahmeerklärung führt jedoch die bloße Nutzungsänderung dann nicht zur Entnahme, wenn das WG zwar einerseits den Charakter als notwendiges BV verliert, andererseits aber nicht zu notwendigem PV wird. Man spricht dann von „geduldetem BV“ (dazu BFH v. 10.12.1992 – IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342, und v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665; v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334, m. Anm. GOSCH, StBp. 2005, 150). Insbes. die nicht bloß vorübergehende, sondern dauerhafte außerbetriebliche Nutzung führt zur Annahme von PV (zur Nutzungsänderung s. ausführl. Anm. 73 „Nutzungsänderung“).

Entnahmehandlung ohne Buchführung: Landwirte, die keine Bücher führen, und andere nicht buchführende Stpfl. können die Entnahme nicht durch eine Veränderung in der Bilanz dokumentieren. Hier wird idR eine Mitteilung an das FA erforderlich sein, um unzweifelhaft eine Entnahmehandlung zu bewirken (vgl. BFH v. 17.1.2002 – IV R 74/99, BStBl. II 2002, 356; v. 5.4.2006 – X B 181/05, BFH/NV 2006, 1288).

157 b) Entnahmewille

Voraussetzung jeder Entnahme ist der konkret gefasste Willensentschluss. Unstreitig muss sich der Wille auf die Entnahmehandlung selbst beziehen. Fraglich ist aber, ob auch ein Rechtsfolgebewusstsein vorhanden sein muss. Dies würde bedeuten, dass sich der Wille auch auf die mit der Entnahme verbundene Gewinnrealisierung erstrecken müsste. Der BFH geht zutr. davon aus, dass es eines solchen Bewusstseins nicht bedarf. Es reicht aus, wenn der Stpfl. den Willen hat, das WG künftig für private Zwecke zu nutzen (BFH v. 31.1.1985 – IV R

130/82, BStBl. II 1985, 395; v. 6.11.1991 – XI R 27/90, BStBl. II 1993, 391; v. 7.2.2002 – IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135; v. 25.4.2003 – IV B 211/01, BFH/NV 2003, 1407). Die Motive und Absichten, die einer Entnahme zugrunde liegen, sind unbeachtlich (BFH v. 6.11.1973 – VIII R 12/71, BStBl. II 1974, 67; v. 16.3.1983 – IV R 36/79, BStBl. II 1983, 459). Irrtümer über die Folgen einer Entnahmehandlung sind unbeachtlich (BODE in KIRCHHOFF XII. § 4 Rn. 89). Nicht im Sinne eines Entnahmewillens lässt sich nach BFH v. 16.3.1983 – IV R 36/79, BStBl. II 1983, 459 (unter Verweis auf BFH v. 11.3.1965 – IV 78/64, HFR 1965, 217; v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315; v. 21.7.1982 – I R 97/78, BFHE 136, 393) allerdings eine gewinnneutrale Ausbuchung eines WG deuten, wenn der Stpfl. nachweislich davon ausgegangen ist, dass die Voraussetzungen einer Bilanzberichtigung vorgelegen hätten. In einem solchen Fall kann nicht von dem Willen ausgegangen werden, das WG künftig zur Erzielung privater Einnahmen zu nutzen (s. Anm. 141).

c) Entnahmen ohne willentliche Entnahmehandlung/mittelbare Entnahmen

aa) Grundsatz

In bestimmten Fällen kann nach der Rspr. des BFH eine Entnahme auch ohne willentliche Entnahmehandlung angenommen werden. Es bedarf dann allerdings eines substituierenden Rechtsvorgangs (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168). Die Anerkennung eines solchen Rechtsvorgangs als Entnahme setzt voraus, dass Normen auf den stl. relevanten Sachverhalt dergestalt einwirken, dass das fragliche WG aus dem BV ausscheidet (BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474). Dabei werden nur solche Vorgänge berücksichtigt, die die Annahme von BV endgültig beseitigen (BFH v. 20.11.2003 – IV R 21/03, BStBl. II 2004, 272; vgl. auch BMF v. 2.4.2004, BStBl. I 2004, 442; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 468). Die Rspr. des BFH ist nicht zweifelsfrei, da sie den Grundsatz, wonach eine Entnahme ein willentliches Verhalten des Stpfl. voraussetzt, partiell negiert und damit zu Rechtsunsicherheit führt. Es gibt nach dieser Rspr. Fälle, die lediglich an eine tatsächliche Entstrickung anknüpfen, um eine Entnahme zu begründen (krit. auch BODE in KIRCHHOFF XII. § 4 Rn. 90).

bb) Rechtsvorgänge

Tod eines Gesellschafters: Stirbt ein Gesellschafter einer PersGes. und wird dadurch notwendigerweise ein WG des SonderBV in das PV überführt, so liegt eine Entnahme vor (BFH v. 24.4.1975 – IV R 115/73, BStBl. II 1975, 580; v. 7.2.1980 – IV R 178/76, BStBl. II 1980, 383; s. auch KEMPERMANN, FR 1991, 585; s. aber auch BFH v. 29.4.1993 – IV R 16/92, BStBl. II 1993, 716).

Ausscheiden eines Gesellschafters: Scheidet ein Gesellschafter aus einer PersGes. aus und ist dadurch die bisherige betriebliche Qualifikation eines WG des bisherigen SonderBV nicht mehr haltbar, liegt ebenfalls eine Entnahme vor (BFH v. 13.7.1967 – IV R 174/66, BStBl. III 1967, 751).

Betriebsaufspaltung: Fallen die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung weg, so kann dies zu einer Entnahme führen (BFH v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474; v. 15.12.1988 – IV R 36/84, BStBl. II 1989, 363; v. 25.8.1993 – XI R 6/93, BStBl. II 1994, 23; v. 5.12.1996 – IV R 83/95, BStBl. II 1997, 287; zu Einzelfällen s. WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 469).

158

159

Strukturwandel: Der Strukturwandel einer Gärtnerei vom Gewerbebetrieb zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb führt nicht zur Entnahme (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168); ebenso wenig die Einordnung einer bisher als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anerkannten Betätigung als Liebhaberei (BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; v. 23.11.1995 – IV R 36/94, BFH/NV 1996, 398).

Wechsel der Gewinnermittlungsart: Ein Wechsel der Gewinnermittlungsart führt nicht zu einer Entnahme. Dies sagt ausdrücklich Abs. 1 Satz 5 für den Übergang zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a (s. ausführl. Anm. 250 ff.). Die Aussage gilt aber allgemein (ebenso HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 19 Rn. 461; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 474).

160 cc) Rechtsänderungen

Rechtsänderungen sind als solche grds. keine Rechtsvorgänge, die zu Entnahmen führen (BFH v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474; grundlegend STOLL, DStJG 4 [1981], 207 [234]; ebenso HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 461). STOLL weist zu Recht darauf hin, dass die Bewertung einer bloßen Änderung der stl. Rechtslage als Entnahme gewissermaßen “durch die Hintertür“ einem allgemeinen stl. Entstrickungsgrundsatz zur Anerkennung verhelfen würde. Zwar hat der Gesetzgeber mit dem SEStEG eine Reihe von Entstrickungstatbeständen, ua. Abs. 1 Satz 3 nF (s. ausführl. Anm. 206 ff.), in das ErtragStRecht eingefügt. Ein allgemeiner Entstrickungsgrundsatz, der einheitliche Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgeanordnungen enthielte, ist jenseits dieser Vorschriften im EStRecht jedoch nicht nachweisbar und wegen der Vielgestaltigkeit der neuen Tatbestände aus diesen auch nicht zu gewinnen (ebenso HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 452; SCHWENKE, DStZ 2007, 235 [242]). Insbes. kann eine Entnahme nicht allein von einem Entstrickungsvorgang abhängen (s. ausführl. Anm. 167 ff.). Dies führt dazu, dass weder Gesetzesänderungen noch Rechtsprechungsänderungen für sich genommen zu einer Entnahme führen. Das gilt auch für den Abschluss eines DBA (BFH v. 16.12.1975 – VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246; s. auch RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1482]; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 470). Allerdings kann ein Verhalten aus Anlass von Rechtsänderungen als schlüssige Entnahmehandlung gewertet werden. Die Aufgabe bestimmter Rechtsprechungslinien (zB Geprägerechtsprechung, Baupatenrechtsprechung) führt als rückwirkende Klarstellung der Rechtslage nicht per se zu einer Entnahme (ausführl. HEINICKE in SCHMIDT XXXII, § 4 Rn. 324).

161–165 Einstweilen frei.

4. Finaler Entnahmebegriff

Schrifttum: MEILICKE/HOHLFELD, Der Bundesfinanzhof und die Bundesregierung – Neue Steuergesetze im Außensteuerrecht, BB 1972, 505; TIPKE, Über Grenzen der Auslegung und Analogie, behandelt am Beispiel der „Entstrickung“, StuW 1972, 264; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, Köln, 2. Aufl. 1998; KESSLER/HUCK, Grenzüberschreitender Transfer von Betriebsvermögen, StuW 2005, 193; WASSERMAYER, Verliert Deutschland im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte das Besteuerungsrecht?, DB 2006, 1176; GOSCH, Anmerkung zu BFH I R 77/06, BFH-PR 2008, 499; HOFFMANN, Anmerkung zu BFH I R 77/06, DB 2008, 2286; MITSCHKE, Aufgabe der

„finalen Entnahmetheorie“, FR 2008, 1144; ROSER, Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland – eine Grundsatzentscheidung mit vielen Fragen, DStR 2008, 2389; MUSIL, Rechtsprechungswende des EuGH bei den Ertragsteuern?, DB 2009, 1037; SCHNEIDER/OEPEN, Diskussionsbeitrag, FR 2009, 660; MUSIL, Die Ergänzung des Entstrickungsstatbestands durch § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG – Herrscht nun endlich Klarheit?, FR 2011, 545; SCHNITGER, die Entstrickung im Steuerrecht, Berlin 2013.

a) Grundproblem

aa) Für sich und für seinen Haushalt

166

Die ersten beiden Tatbestandsalternativen „für sich“ und „für seinen Haushalt“ werden in Rspr. und Schrifttum als unproblematisch angesehen. Sie erfassen den klassischen Fall der Entnahme, in dem WG, die zuvor im BV gehalten und genutzt wurden, nunmehr dauerhaft im PV gehalten oder privat genutzt werden.

bb) Für andere betriebsfremde Zwecke

167

Betriebsbegriff und finaler Entnahmebegriff: Probleme bereitet der Terminus „für andere betriebsfremde Zwecke“. Hier hat die Rspr. im Laufe der Zeit Wandlungen unterlegen. Ob die Überführung eines WG aus einem Betrieb in einen anderen Betrieb des gleichen Stpfl. eine Entnahme bildet, hängt davon ab, was unter „betriebsfremd“ iSd. Abs. 1 zu verstehen ist. Das wiederum hängt zunächst von der Auslegung des Betriebsbegriffs ab (s. dazu ausführl. Vor §§ 4–7 Anm. 85 ff.). Je nachdem, ob man als „Betrieb“ iSd. Abs. 1 Satz 2 die Gesamtheit aller Einzelbetriebe des Stpfl. (weiter Betriebsbegriff) oder jeden Einzelbetrieb des Stpfl. für sich (enger Betriebsbegriff) oder mit einer vermittelnden Meinung alle Einzelbetriebe des Stpfl. derselben Einkunftsart auffasst (mittlerer Betriebsbegriff), können sich unterschiedliche Lösungen ergeben. Mittlerweile ist der Meinungsstreit aber durch ein Tätigwerden des Gesetzgebers entschärft worden. Zu Recht wird im Schrifttum angenommen, in § 6 Abs. 5 Satz 1 sei nunmehr inzident der enge Betriebsbegriff kodifiziert (so BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 92; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 361; ähnlich SEILER in KSM, § 4 Rn. B 54). Von maßgeblicher Bedeutung ist aber auch die Auslegung des Terminus „für betriebsfremde Zwecke“ insgesamt. Der BFH hat hier in seiner bisher stRspr. (s. Anm. 168) entscheidend auf den Zweck der Entnahmenvorschrift abgestellt, den er in der Besteuerung der stillen Reserven sah. Eine Entnahme sollte auch dann vorliegen, wenn ein WG den betrieblichen Bereich zwar nicht verlässt, aber die Besteuerung der stillen Reserven im Zuge des Übergangs in einen anderen Betrieb oder Betriebsteil nicht gesichert ist.

Aufgabe des finalen Entnahmebegriffs: Die Anwendung dieses sog. finalen Entnahmebegriffs, den auch der Große Senat in seiner Entscheidung aus 1974 gebilligt und ausformuliert hatte (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168), hat der BFH nunmehr in den besonders problematischen Fallkonstellationen wieder aufgegeben (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464). Sie war entbehrlich geworden, nachdem der BFH seine Auffassung über die Abgrenzung zwischen inländ. und ausländ. Einkünften und die Wirkung einer Freistellung durch DBA geändert hatte. Das Schrifttum hatte die Anwendung eines finalen Entnahmebegriffs ohne gesetzliche Grundlage seit langem weitgehend abgelehnt (s. die Nachweise in Anm. 168). Nunmehr wird man sagen können, dass es für die Annahme einer Entnahme iSv. Abs. 1 Satz 2 nicht ausreicht, wenn ein WG aus einem Betrieb oder Betriebsteil eines Stpfl. ausscheidet und dadurch die Besteuerung stiller Reserven gefährdet wird. Vielmehr müssen die

Anforderungen, die sich aus dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 2 ergeben, in vollem Umfang erfüllt sein. Die Fälle der Gefährdung stiller Reserven werden nunmehr allerdings von Abs. 1 Satz 3 (s. ausführl. Anm. 206 ff.) sowie von den schon früher eingefügten § 6 Abs. 3 und 5 (s. § 6 Anm. 1330 ff. und 1440 ff.) geregelt. In der Vergangenheit wurde intensiv darüber diskutiert, wie sich die Rechtsprechungsänderung auf die neue Rechtslage auswirke, da das genannte Urteil noch zur alten Rechtslage ergangen sei. Das Schrifttum konstatierte teilweise ein Leerlaufen insbes. der Vorschrift des Abs. 1 Satz 3 in den besonders problematischen Betriebsstättenfällen (WASSERMEYER, DB 2006, 1176; GOSCH, BFH-PR 2008, 499 [500]). Diese Unsicherheiten dürften allerdings mittlerweile durch die klarstellende Einfügung von Abs. 1 Satz 4 nF ausgeräumt sein, s. ausführl. Anm. 206 ff. und Anm. 225 f.).

b) Rechtentwicklung zum finalen Entnahmebegriff

168 aa) Entwicklung der Rechtsprechung

Entscheidungen seit 1969: Beginnend mit einer Entscheidung aus dem Jahre 1969 (BFH v. 16.7.1969 – I R 266/65, BStBl. II 1970, 175) ist der BFH davon ausgegangen, dass eine Einnahme vorliege, wenn EinzelWG aus einem inländ. Stammhaus in eine ausländ. Betriebsstätte überführt werden. Diese Rspr. wurde bis ins Jahr 2008 fortgeführt (vgl. nur BFH v. 28.4.1971 – I R 55/66, BStBl. II 1971, 630; v. 30.5.1972 – VIII R 111/69, BStBl. II 1972, 760; aus neuerer Zeit im Rahmen eines obiter dictum BFH v. 16.5.2004 – VIII R 7/02, BStBl. II 2004, 914). Die diesen Entscheidungen zugrunde liegende Theorie der finalen Entnahme wurde auch vom Großen Senat des BFH gebilligt und näher ausformuliert (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168). Zweck der Entnahmenvorschrift sei es vor allem, die stl. Erfassung der stillen Reserven zu gewährleisten. Deshalb könne eine Entnahme auch dann vorliegen, wenn ein WG zwar nicht in den privaten Bereich übergehe, sondern innerhalb des betrieblichen Bereichs von einem Betrieb oder Betriebsteil in einen anderen wechsele, dabei aber die spätere Erfassung der auf dieses WG entfallenden stillen Reserven nicht gewährleistet sei. Hinzu kommen müsse aber in jedem Fall eine eindeutige – möglicherweise auch schlüssige – Entnahmehandlung oder ein diese substituierender Rechtsvorgang. Eine Entnahme liege auch noch nicht vor, solange die Realisierung der vorhandenen stillen Reserven gesichert bleibe (BFH v. 25.6.2003 – X R 72/98, BStBl. II 2004, 403; v. 16.6.2004 – X R 34/03, BStBl. II 2005, 378).

Aufgabe des finalen Entnahmebegriffs durch den BFH: BFH v. 17.7.2008 (I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) hat den finalen Entnahmebegriff für die hier interessierenden Konstellationen ausdrücklich aufgegeben (im Urteil Rn. 43 ff.). Er führt aus, dass die Gewinnrealisation durch Entnahme nach der Legaldefinition in Abs. 1 Satz 2 voraussetze, dass der Stpfl. das Entnahmeobjekt für private Interessen oder für andere betriebsfremde Interessen entnehme. Insbes. die Überführung eines WG in eine ausländ. Betriebsstätte des gleichen Unternehmers führe noch nicht zur Lösung des bisherigen betrieblichen Funktionszusammenhangs und könne deshalb mangels Außenumsatz nicht als Realisationsstatbestand angesehen werden (vgl. BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464, Rn. 44). Im Übrigen gebe es kein Bedürfnis mehr für einen finalen Entnahmebegriff, nachdem sich die Auffassung über die Abgrenzung zwischen inländ. und ausländ. Einkünften und die Wirkung einer Freistellung durch DBA geändert habe.

bb) Auffassung der Finanzverwaltung

169

Die FinVerw. übernahm die frühere Rspr. des BFH zum finalen Entnahmebegriff in ihrem Betriebsstättenerrlass (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076). Für die Bewertung einer entsprechenden Entnahme stellte der Erlass in Tz. 2.6.1. auf den sog. Fremdvergleichspreis ab. Aus Billigkeitsgründen konnte die Besteuerung aber bis zu dem Zeitpunkt aufgeschoben werden, in dem das WG die ausländ. Betriebsstätte verließ. Spätestens nach zehn Jahren allerdings wurden die entsprechenden stillen Reserven in jedem Fall erfasst. Das BMF reagierte auf das Urteil des BFH mit einem Nichtanwendungserlass (BMF v. 20.5.2009, FR 2009, 639). Der Erlass kam nicht überraschend, hatte doch das BMF bereits im Verfahren angeregt, die finale Entnahmetheorie erst für künftige Fälle aufzugeben (vgl. SCHNEIDER/OEPEN, FR 2009, 660 [662]). Zwischenzeitlich wurde der Erlass auch die BFH-Rspr. zur finalen Betriebsaufgabe (BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BStBl. II 2001, 1019) erstreckt (BMF v. 18.11.2011, BStBl. I 2011, 1278). Die FinVerw. geht davon aus, dass die finale Entnahmelehre durch den Gesetzgeber in Abs. 1 Satz 3 kodifiziert worden sei (s. Anm. 206 ff.).

cc) Reaktionen im Schrifttum

170

Stellungnahmen zum finalen Entnahmebegriff: Im Schrifttum war die Rspr. des BFH zum finalen Entnahmebegriff bereits seit langem kritisiert worden.

MELLICHE/HOHLFELD, BB 1972, 505 (508); TIPKE, StuW 1972, 264 (269); SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 18.43; KESSLER/HUCK, StuW 2005, 193 (198); HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 3100, 3146; WASSERMAYER in WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 3.11; KROPPEN in GOSCH/KROPPEN/GROTHERR, DBA-Kommentar, Art. 7 OECD-MA Rn. 149/1 ff.; BUCIEK in FLICK/WASSERMAYER/KEMPERMANN, DBA Deutschland-Schweiz, Art. 7 Rn. 461 mwN unter Rn. 455; s. zusammenfassend auch MUSIL, FR 2011, 545 (546).

Zumindest soweit sie sich für den Stpfl. nachteilig auswirke, indem sie den Entnahmebegriff durch eine – unzulässige – Analogiebildung erweitere, könne ihr nicht gefolgt werden. Problematisch waren hier vor allem diejenigen Fälle, in denen (wie im soeben geschilderten Fall des BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) WG aus einem inländ. Stammhaus in eine ausländ. Betriebsstätte überführt wurden. Hier ging das Schrifttum seit jeher nicht von einer Entnahme aus. Die finale Entnahmetheorie verstöße in Auslandsfällen sowohl gegen Verfassungs- als auch gegen Europarecht (so etwa HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 3146).

Reaktion auf die Aufgabe der Rechtsprechung: Das Urteil des BFH v. 17.7.2008 (I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) hat im Schrifttum ein geteiltes Echo gefunden. Von einigen Stimmen wurde betont, dass die Aufgabe der finalen Entnahmetheorie ein überfälliger Schritt gewesen sei (so GOSCH, BFH-PR 2008, 499 [500]; HOFFMANN, DB 2008, 2286 [2287]). Andere lehnten das Urteil auch in seinen Grundannahmen und Konsequenzen ab (MITSCHKE, FR 2008, 1144). Vor allem wurde aber hervorgehoben, dass das Urteil nur die alte Rechtslage zum Gegenstand gehabt habe. Es sei noch unklar, wie sich die Rechtsprechungsänderung auf den neuen Entstrickungstatbestand des Abs. 1 Satz 3 auswirke (so GOSCH, BFH-PR 2008, 499 [500]; HOFFMANN, DB 2008, 2286 [2287]; ROSER, DStR 2008, 2389).

dd) Tätigwerden des Gesetzgebers

171

Einen solchen Entstrickungstatbestand hatte der Gesetzgeber bereits im Jahre 2006 mit dem SEStEG mit Abs. 1 Satz 3 nF eingeführt (s. ausführl.

Anm. 206 ff.). Durch diese Vorschrift wird der Entnahmetatbestand auf solche Fälle erweitert, in denen das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland gefährdet ist. Der Gesetzgeber hat sich damit grds. das finale Entnahmekonzept des BFH zu eigen gemacht. Bereits durch das StEntlG 1999/2000/2002 waren einige Grundsätze der Rspr. des BFH in § 6 Abs. 3 und 5 kodifiziert worden (s. ausführl. § 6 Anm. 1330 sowie 1440). Die Neuregelung durch das SEStEG ist aber ihrerseits wieder mit Problemen behaftet. So wird im Schrifttum die Unionsrechtskonformität der Regelung bezweifelt, aber auch die Reichweite des Anwendungsbereichs wirft ernste Zweifelsfragen auf. Zum Teil wurde sogar davon ausgegangen, dass die Neuregelung in weitem Umfang leerlaufe (so etwa WASERMEYER, DB 2006, 1176; GOSCH, BFH-PR 2008, 499 [500]). Das veranlasste den Gesetzgeber zu einer Klarstellung in Abs. 1 Satz 4 nF, die jedoch wiederum für Streit sorgt; s. ausführl. Anm. 213 ff. sowie Anm. 225 ff.).

172 ee) Stellungnahme

Die Aufgabe des finalen Entnahmebegriffs in den genannten Fällen durch die Rspr. ist im Ansatz zu begrüßen. Damit wurde ein überfälliger Schritt vollzogen, weil die Verschärfung der Entnahmenvorschriften einer rechtl. Grundlage entbehrte. Hinsichtlich der europarechtl. Lage hingegen dürfte die Situation nach der zu konstatierenden Wende in der Rspr. des EuGH nicht mehr so eindeutig sein, wie von großen Teilen des Schrifttums vertreten (dazu ausführl. MUSIL, DB 2009, 1037; s. auch MITSCHKE, FR 2008, 1144; ausführl. zur ähnlich gelagerten Problematik des Abs. 1 Satz 3 nF Anm. 211). Die zunächst häufig gestellte Frage, wie sich die Aufgabe des finalen Entnahmebegriffs auf die gesetzliche Neuregelung in Abs. 1 Satz 3 auswirke, ob dieser Regelung womöglich sogar der Boden entzogen worden sei (so GOSCH, BFH-PR 2008, 499 [500]), dürfte durch die gesetzgeberische Klarstellung in Abs. 1 Satz 4 nF beantwortet sein. Ein eindeutig geäußertes gesetzgeberisches Wille kann auch von der Rspr. nicht wirksam ausgehebelt werden (s. MUSIL, FR 2011, 545; ebenso HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9, Rn. 472; aA SCHNITGER, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 25; s. ausführl. Anm. 207 ff.).

c) Einzelne Fallgruppen

173 aa) Überführung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen Betriebsvermögen in ein anderes

Überführung in einen anderen inländischen Betrieb: Wurde ein WG in einen anderen Betrieb desselben Stpfl. überführt, so verneinte die stRspr. bereits den Tatbestand einer Entnahme (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; v. 9.12.1986 – VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342; v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667; v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187). Unerheblich war hierbei, ob es sich um Betriebe derselben oder einer anderen Einkunftsart handelte. Seit 1999 geht § 6 Abs. 5 Satz 1 von einer Entnahme aus, schreibt aber im Gegenzug zwingend die Fortführung der Buchwerte vor, so dass eine Aufdeckung stiller Reserven vermieden wird (dazu HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 461; s. § 6 Anm. 1440).

Überführung in ein anderes Sonderbetriebsvermögen: Auch bei der Überführung eines WG in ein anderes SonderBV hat die Rspr. den Tatbestand der Entnahme verneint (BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342). Hier enthält nunmehr § 6 Abs. 5 Satz 2 eine gesetzliche Regelung, schreibt aber wie schon Satz 1 zwingend die Übernahme der Buchwerte vor.

bb) Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte 174

Im Rahmen des finalen Entnahmebegriffs hatte die Rspr. bisher eine Entnahme bejaht, wenn die Besteuerung der stillen Reserven bei Überführung von WG im betrieblichen Bereich nicht mehr gesichert war (BFH v. 16.7.1969 – I R 266/65, BStBl. II 1970, 175; v. 28.4.1971 – I R 55/66, BStBl. II 1971, 630; v. 30.5.1972 – VIII R 111/69, BStBl. II 1972, 760; v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; v. 16.5.2004 – VIII R 7/02, BStBl. II 2004, 914; s. ausführl. Anm. 168). Dies war namentlich dann anzunehmen, wenn ein Stpfl. ein WG in eine ausländ. Betriebsstätte verlagerte. Diese Rspr. war im Schrifttum seit jeher kritisiert worden (s. Anm. 170) und ist vom BFH nunmehr ausdrücklich aufgegeben worden (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464). Nunmehr regelt der mit dem SEStEG eingefügte Abs. 1 Satz 3, dass die entsprechenden Entstrickungsvorgänge einer Entnahme gleichgestellt werden (s. ausführl. Anm. 171 f. und 213 ff.). Aber auch hier ergeben sich bei der Anwendung im Einzelfall entsprechende Probleme (s. Anm. 213 ff.).

5. Rechtsfolgen einer Entnahme 175

Außerbilanzielle Korrektur: Liegt der Tatbestand einer Entnahme vor, so ist im Rahmen einer Gewinnermittlung nach Abs. 1 bzw. § 5 der sich auf der ersten Stufe ergebende Unterschiedsbetrag auf der zweiten Stufe – also außerbilanziell – zu korrigieren (s. ausführl. Anm. 20).

Überschussrechnung: Auch im Rahmen der Überschussrechnung gem. Abs. 3 sind Entnahmen als Korrektiv hinsichtlich des Gewinns zu berücksichtigen (vgl. Anm. 584 ff. sowie WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 490).

Bewertung: Zur Bewertung von Entnahmen s. ausführl. § 6 Anm. 1190 ff.

Einstweilen frei.

176–184

6. Wichtige Anwendungsfälle der Entnahmen 185

Aufwandsentnahme: Der Begriff der Aufwandsentnahme ist im Anschluss an die Rspr. des Großen Senats des BFH zur Nutzungsentnahme (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) vom Schrifttum entwickelt worden (vgl. etwa GROH, DB 1988, 514 [516]). Der Begriff trägt der Tatsache Rechnung, dass bei Nutzungs- und Leistungsentnahmen nach richtiger Auffassung der dem Betrieb entstandene Aufwand als entnommen angesehen wird (s. ausführl. Anm. 153).

Aufteilungsmaßstab bei Nutzungsentnahme: Wird eine Nutzungsentnahme vorgenommen, so wird idR nicht das gesamte WG entnommen, sondern es erfolgt eine teilweise Nutzung für private Zwecke. Dann ist aber fraglich, wie das Verhältnis von betrieblicher und privater Nutzung zu bestimmen ist. Die Nutzung eines zum BV gehörenden WG für private Zwecke ist jedoch nach neuerer Rspr. (BFH v. 18.2.1992 – VIII R 9/87, BFH/NV 1992, 590) nicht nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 mit dem Teilwert zu bewerten (so aber noch BFH v. 26.7.1979 – IV R 170/74, BStBl. II 1980, 176). Vielmehr ist der Aufwand als entnommen anzusehen. Bei der Bewertung des Aufwands ist von den entstandenen Selbstkosten auszugehen. Unter tatsächlichen Selbstkosten, die den Maßstab für die Aufteilung der betrieblichen und privaten Nutzung eines betrieblichen WG bil-

den, versteht die Rspr. die Gesamtkosten, die der Betrieb für das WG aufwendet (vgl. BFH v. 26.7.1979 – IV R 170/74, BStBl. II 1980, 176). Dies sind die beweglichen (variablen) und die festen (fixen) Kosten, die dieses WG verursacht. Dazu gehören auch die Finanzierungskosten. Teilungsmaßstab sind die betrieblich und privat angefallenen Nutzungsanteile. Im Entscheidungsfall waren dies die betrieblich und privat zurückgelegten Flugstunden. Diese sollten nach Auffassung des BFH auch für den Fall maßgeblich sein, dass die Gesamtauslastung des Flugzeugs im Jahr relativ gering ist und damit die Kosten für die einzelne Flugstunde relativ hoch sind (BFH v. 26.7.1979 – IV R 170/74, BStBl. II 1980, 176). Zur 1 %-Regelung bei der Privatnutzung von Kfz. ab VZ 1996 s. § 6 Anm. 1203 ff.

Außensteuerrecht: Das Verhältnis von § 4 Abs. 1 Satz 1 zu § 1 AStG ist ungeklärt (vgl. BFH v. 17.12.1997 – I B 96/97, BStBl. II 1998, 321).

Bauten auf fremdem Grund: Werden Bauten auf fremdem Grund und Boden errichtet, so können diese unter bestimmten Umständen wie eigene WG des Stpfl. zu behandeln sein (s. Anm. 37). In einem solchen Fall gelten auch für die Entnahme die allgemeinen Regeln (s. BFH v. 10.3.1999 – XI R 22/98, BStBl. II 1999, 523).

Bebauung: Die Einordnung des WG Grund und Boden als BV oder PV richtet sich bei bebauten Grundstücken nach der Zuordnung des Gebäudes oder Gebäudeteils (BFH v. 25.11.1977 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461, s. ausführl. Anm. 62). Infolge der Bebauung eines Grundstücks kann es zu dessen Entnahme kommen (vgl. BFH v. 27.1.1977 – I R 48/75, BStBl. II 1977, 388; v. 12.7.1979 – IV R 55/74, BStBl. II 1980, 5; v. 11.3.1980 – VIII R 151/76, BStBl. II 1980, 740; v. 24.11.1982 – I R 51/82, BStBl. II 1983, 365; v. 18.11.1986 – VIII R 301/83, BStBl. II 1987, 261). Für den Zeitpunkt der Entnahme ist der Zeitpunkt der Bebauung ausschlaggebend. Spätester Zeitpunkt ist der Beginn der endgültigen Nutzung, der früheste Zeitpunkt kann noch vor Baubeginn liegen (BFH v. 25.4.2003 – IV B 211/01, BFH/NV 2003, 1407; HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 360; zu Vorbereitungshandlungen vgl. BFH v. 18.11.1986 – VIII R 301/83, BStBl. II 1987, 261). Zum Gebäudeumbau s. BFH v. 12.3.1992 – IV R 31/91, BFH/NV 1993, 405. Zur Entnahme bei Bauten auf fremden Boden vgl. BFH v. 10.3.1999 – XI R 22/98, BStBl. II 1999, 523.

Betriebsaufgabe: Bei der Betriebsaufgabe handelt es sich um einen Entnahmeprozess besonderer Art, der nach speziellen Vorschriften (vgl. §§ 16, 34) besteuert wird (HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 360).

Betriebsbegriff: Der Betriebsbegriff ist für die Entnahme von erheblicher Bedeutung (zu den verschiedenen Betriebsbegriffen vgl. Anm. 140 und Vor §§ 4–7 Anm. 85 ff.). Mittlerweile hat sich aber der Gesetzgeber in § 6 Abs. 5 Satz 1 inzident für den engen Betriebsbegriff entschieden (so auch BODE in KIRCHHOFF XII. § 4 Rn. 92; HENNRICH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 361; ähnlich SEILER in KSM, § 4 Rn. B 54).

Betriebsfremde Zwecke: Zum Merkmal der betriebsfremden Zwecke s. ausführl. Anm. 167 ff.

Betriebsstätte: Bei der Überführung von WG aus dem inländ. Stammhaus in eine ausländ. Betriebsstätte hat der BFH bisher eine Entnahme bejaht, wenn das inländ. Besteuerungsrecht nicht mehr gesichert war (finaler Entnahmebegriff). Diese Rspr. hat er nunmehr aufgegeben (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; vgl. ausführl. Anm. 167 ff.).

Betriebsverpachtung: Die nicht nur vorübergehende Betriebsverpachtung ist als Betriebsaufgabe zu behandeln, § 16 Abs. 3, und stellt grds. eine Entnahme dar (BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124). Der BFH verzichtet in seiner Entscheidung auf eine Besteuerung der stillen Reserven, soweit nicht besondere Umstände, insbes. eine ausdrückliche Aufgabenerklärung, zur Verpachtung hinzutreten. Eine Aufgabenerklärung führt danach zur Entnahme. Ohne Aufgabenerklärung sind die verpachteten WG notwendiges BV (BFH v. 22.9.2004 – III R 9/03, BStBl. II 2005, 160). Zu Einzelheiten der Betriebsverpachtung s. § 16 Anm. 650 ff.

Buchung: Die Buchung eines WG zum BV oder PV begründet nicht als solche eine Entnahme. Vielmehr ist die Buchung nur Ausdruck einer zugrunde liegenden Entnahmehandlung, die sie dokumentiert. Notwendig ist also immer eine Entnahmehandlung (s. ausführl. Anm. 156). Auch fehlerhafte Buchungen bewirken somit keine Einlage oder Entnahme. Der Buchung kommt allerdings Indizwirkung für das Vorhandensein einer Entnahmehandlung zu. Das kann insbes. bei Zweifeln an der betrieblichen Veranlassung eines Vorgangs gelten (BFH v. 20.9.1995 – X R 46/94, BFH/NV 1996, 393). Beim gewillkürten BV hat die Buchung ebenfalls Indizwirkung dafür, ob der Stpfl. einen Förderungszusammenhang mit dem Betrieb begründen oder lösen wollte (Buchungsakt). Ob dies tatsächlich geschehen ist, muss unabhängig von der Willensentschließung geprüft werden (vgl. HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 360 „Buchung“, sowie Anm. 50).

Doppelbesteuerungsabkommen: Bei der Freistellung von Betriebsstätteneinkünften durch DBA ist fraglich, ob dadurch das deutsche Besteuerungsrecht der stillen Reserven endgültig verloren geht. Das hat der BFH im Rahmen seiner Rspr. zum finalen Entnahmebegriff angenommen, nunmehr aber im Zuge der Aufgabe des Begriffs verneint (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; s. ausführl. Anm. 168)

Eigene Arbeitsleistung: Die eigene Arbeitsleistung ist kein WG und daher dem BV nicht zuzurechnen. Sie kann weder alleiniger Gegenstand einer Sach- noch einer Nutzungsentnahme sein (BFH v. 9.7.1987 – IV R 87/85, BStBl. II 1988, 342). Errichtet ein Unternehmer etwa unter Einsatz eigener Arbeitskraft ein Privathaus, so ist seine Arbeitskraft nur insoweit entnehmbar, als sie sich in dem Wert des im BV errichteten Gebäudes verkörpert hat und dieses sodann entnommen wird.

Entnahmehandlung: Die Entnahme kennzeichnet sich durch eine objektive und ein subjektive Komponente aus. Nach stRspr. des BFH ist eine ausdrückliche oder schlüssige Entnahmehandlung, durch die der Entnahmewille unmissverständlich bekundet wird, Voraussetzung einer Entnahme (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; v. 19.6.1975 – VIII R 13/74, BStBl. II 1975, 811; s. Anm. 156). Rechtsvorgänge können als mittelbare Entnahmevorgänge eine Entnahmehandlung nur im Ausnahmefall substituieren (s. ausführl. Anm. 159).

Entnahmetatbestand: Der Entnahmetatbestand beinhaltet eine objektive Komponente, die nach außen dokumentierte Entnahmehandlung, sowie eine subjektive Komponente, den Entnahmewillen. Siehe ausführl. Anm. 156 ff.

Entnahmewille: Der Entnahmewille ist die subjektive Komponente des Entnahmetatbestands. Ohne ihn kann eine Entnahme grds. nicht erfolgen. Allerdings ist für das Vorhandensein eines Entnahmewillens kein Rechtsfolgebewusstsein erforderlich. Der Stpfl. muss also nicht wissen, dass seine Entnahme uU zur Gewinnrealisierung führt (s. Anm. 157).

Entstrickung: Ein allgemeines Entstrickungsprinzip kennt das deutsche ErtragStRecht auch nach den Änderungen durch das SEStEG nicht (HENNRICH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 452). Im Rahmen der finalen Entnahmetheorie war der BFH (vgl. BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168) jedoch bisher davon ausgegangen, dass eine Entnahme dann gegeben sein könne, wenn ein WG den Betrieb verlässt und die Besteuerung der stillen Reserven nicht mehr sichergestellt ist. Die finale Entnahmetheorie hat der BFH nunmehr ausdrücklich aufgegeben (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464), nachdem sie vom Schrifttum schon seit längerem als überholt angesehen worden war (s. ausführl. Anm. 168 ff.).

Erbbaurecht: Die entgeltliche Bestellung eines Erbbaurechts führt nicht zur Entnahme des belasteten Grund und Bodens, auch nicht, wenn ein Gebäude zur Privatnutzung errichtet wird (keine schlüssige Entnahmehandlung; vgl. BFH v. 26.2.1970 – I R 42/68, BStBl. II 1970, 419; v. 10.4.1990 – VIII R 133/86, BStBl. II 1990, 961; v. 10.12.1992 – IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342; v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665; v. 26.8.2004 – IV R 52/02, BFH/NV 2005, 674). Wird ein Erbbaurecht hingegen unentgeltlich bestellt, so liegt eine Entnahme zumindest dann vor, wenn das Gebäude nicht nur vorübergehend zu Wohnzwecken genutzt wird (vgl. WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 495 „Erbbaurecht“, dort auch zu Zweifelsfällen). Im Falle der teilentgeltlichen Bestellung des Erbbaurechts zugunsten eines Angehörigen nahm die FinVerw. bei einer Quote unter 50 % eine Entnahme an (OFD Düss. v. 17.3.1995, DB 1995, 900). Dem ist der BFH (v. 24.3.2011 – IV R 46/08, BStBl. II 2011, 692) mit der zutreffenden Erwägung entgegen getreten, dass ein verbilligter Erbbauszins zu einer Nutzungsentnahme führe und damit eine Entnahme des Grundstücks als solches ausscheide; vgl. auch HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 360 „Erbbaurecht“).

Erbauseinandersetzung: Im Fall des Todes eines Gesellschafters kann auch ohne Entnahmehandlung eine Entnahme kraft substituierenden Rechtsvorgangs anzunehmen sein, wenn ein WG infolge des Todes zwangsläufig aus dem SonderBV ausscheidet und notwendiges PV wird (BFH v. 24.4.1975 – IV R 115/73, BStBl. II 1975, 580; v. 7.2.1980 – IV R 178/76, BStBl. II 1980, 383; s. ausführl. Anm. 159).

Finaler Entnahmebegriff: Siehe ausführl. Anm. 167 ff.

Forderungen können nach mittlerweile überwiegender Auffassung selbständig entnommen werden. Der bei ihrer Begründung bestehende Zusammenhang zu dem sie begründenden Vorgang ist nicht unlöslich. Lediglich in Fällen, in denen die Einbringlichkeit einer betrieblichen Forderung ungewiss ist, weil sie zweifelhaft oder bestritten ist, begründet diese Ungewissheit einen zwingenden Funktionszusammenhang zum Betrieb, der die Entnahme ausschließt (BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564; v. 23.2.1995 – III B 134/94, BFH/NV 1995, 1060; ausführl. Anm. 152).

Gegenstand der Entnahme: Den Gegenstand der Entnahme bilden WG aller Art, zumindest wenn sie bilanzierbar sind. Ob und inwieweit auch Güter, die nicht bilanzierbar sind, Gegenstand einer Entnahme sein können, ist umstritten (s. ausführl. Anm. 152; vgl. auch BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348).

Geschäftswert: Der Geschäftswert kann grds. nur mit dem Betrieb, zu dem er gehört, veräußert oder übertragen werden. Deshalb ist grds. keine Entnahme möglich (BFH v. 24.11.1982 – I R 123/78, BStBl. II 1983, 113; s. ausführl. Anm. 152).

Geduldetes Betriebsvermögen: Von geduldetem BV kann man sprechen, wenn bei einem WG infolge tatsächlicher Veränderung (insbes. Nutzungsänderung) die Voraussetzungen notwendigen oder gewillkürten BV nicht mehr vorliegen, eine Entnahme aber gleichwohl zu verneinen ist (vgl. BFH v. 10.12.1992 – IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342; v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665; v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334; s. Anm. 156). Es handelt sich nicht um eine Unterart des BV.

Korrekturzweck: Der wichtigste Zweck der Entnahme ist ihr Korrekturzweck. Das durch BV-Vergleich ermittelte Betriebsergebnis soll insoweit korrigiert werden, als Änderungen des BV durch außerbetriebliche Vorgänge beeinflusst wurden (s. ausführl. Anm. 136).

Leistungsentnahme: Die Leistungsentnahme ist eine besondere Form der Entnahme, bei der das Betriebsergebnis um den Wert von für außerbetriebliche Zwecke erbrachten Leistungen korrigiert werden soll. Da Leistungen wie Nutzungen keine WG sind, muss abweichend von § 6 Abs. 1 Nr. 4 eine Bewertung mit den Selbstkosten für die Leistung erfolgen (s. ausführl. Anm. 153 sowie § 6 Anm. 1200).

Liebhabelei: Die Einordnung einer bisher als LuF anerkannten Tätigkeit als Liebhabelei führt für sich genommen nicht zu einer Entnahme (BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; v. 23.11.1995 – IV R 36/94, BFH/NV 1996, 398; s. Anm. 159).

Mittelbare Entnahme: Eine mittelbare Entnahme liegt vor, wenn die Entnahme ohne Entnahmehandlung lediglich aufgrund eines die Entnahme auslösenden Rechtsvorgangs erfolgt (zu den anerkannten Fallgruppen s. Anm. 159).

Nicht abziehbare Betriebsausgaben: Die nach Abs. 5 nicht abziehbaren BA sind keine Entnahmen (BFH v. 25.4.1990 – X R 135/87, BStBl. II 1990, 742).

Nießbrauch: Das Nießbrauchsrecht ist ein selbständiges immaterielles WG. Die Bestellung eines Nießbrauchs ändert die BV-Eigenschaft des Gegenstands, an dem der Nießbrauch bestellt wird, grds. nicht. Ausnahmsweise kann die Nießbrauchsbestellung eine Entnahme des WG bewirken, wenn sie aus privaten Gründen erfolgt und der betriebliche Zusammenhang endgültig unterbrochen wird (zu möglichen Entnahmetatbeständen s. WINKELJOHANN, DStR 1985, 227; vgl. auch HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 360 „Nießbrauch“). Die Bestellung eines Nießbrauchs für den Betriebsinhaber verhindert nicht, dass im Fall einer vorweggenommen Erbfolgeregelung mit der Übertragung eines bisher zum BV gehörenden WG auf einen Angehörigen, der dieses privat nutzt, eine vollständige Sachentnahme anzunehmen ist (BFH v. 16.12.1988 – III R 113/85, BStBl. II 1989, 763; v. 30.11.1989 – IV R 76/88, BFH/NV 1991, 457). Allerdings können die selbst getragenen Aufwendungen des Nießbrauchers im Zuge einer Aufwandseinlage als BA geltend gemacht werden (BFH v. 16.12.1988 – III R 113/85, BStBl. II 1989, 763).

Nutzungsänderung: Nutzungsänderungen führen nicht zwangsläufig zur Entnahme. Vielmehr kommt es darauf an, ob eine Nutzungsänderung eine zumindest schlüssige Entnahmehandlung dergestalt beinhaltet, dass eine betriebliche Nutzung des WG auf Dauer ausgeschlossen wird. Verliert das WG zwar einerseits den Charakter als notwendiges BV, wird es aber auch nicht durch unzweideutiges Handeln entnommen, so entsteht „geduldetes BV“ (BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334, m. Anm. Gosch, StBp. 2005, 150; zur Nutzungsänderung s. ausführl. Anm. 73 „Nutzungsänderung“).

Nutzungsentnahme: Die Nutzungsentnahme bildet einen Sonderfall in der Systematik des Entnahmetatbestands. Im Zuge der Nutzungsentnahme werden die genutzten WG nicht selbst entnommen, sondern sie werden nur zu außerbetrieblichen Zwecken genutzt. Wie die Entnahme dieser Nutzungsvorteile dogmatisch zu bewältigen ist, ist umstritten (s. ausführl. Anm. 138 und 153). Nach richtiger Ansicht ist der Aufwand, den die Nutzung verursacht, als entnommen anzusehen, weshalb auch von Aufwandsentnahme gesprochen werden kann. Diese Aufwandsentnahme ist mit den Selbstkosten anzusetzen (s. Anm. 138, 153 sowie BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Zu Einzelfragen der Nutzungsentnahme s. auch „Aufteilungsmaßstab bei Nutzungsentnahme“, „Personenkraftwagen“ und „Telefon“.

Personenkraftwagen: Die private Nutzung eines betrieblichen Pkw. stellt, wenn sie nicht in ganz untergeordnetem Umfang geschieht, eine Nutzungs- oder Aufwandsentnahme dar. Für ihre Bewertung hat der Gesetzgeber in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 eine Sonderregelung getroffen. Zu dieser ausführl. § 6 Anm. 1203 ff.

Rechtsänderungen: Bloße Rechtsänderungen können im Unterschied zu Rechtsvorgängen nicht zu einer Entnahme führen (s. ausführl. Anm. 160).

Rechtsfolgebewusstsein: Der Stpfl. muss im Zuge seiner Entnahmehandlung nicht das Bewusstsein über die rechtl. Folgen der Entnahme haben (stRspr., vgl. nur BFH v. 25.4.2003 – IV B 211/01, BFH/NV 2003, 1407, sowie Anm. 157).

Rechtsvorgänge können nach der Rspr. des BFH unter bestimmten Umständen eine Entnahmehandlung substituieren und zu einer sog. mittelbaren Entnahme führen. Dies ist namentlich denkbar im Fall des Todes oder des Ausscheidens eines Gesellschafters oder beim Wegfall der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung (s. ausführl. Anm. 159).

Rückwirkung: Entnahmevorgänge besitzen aufgrund ihres Charakters als tatsächliche Handlungen keine Rückwirkung (s. Anm. 144).

Sachentnahme: Die Sachentnahme stellt den Grundfall aller Entnahmetatbestände dar. Von einer solchen kann man sprechen, wenn bilanzierbare WG vollständig aus dem BV ausscheiden (s. ausführl. Anm. 152).

Strukturwandel: Siehe BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; s. auch Anm. 159. Der Strukturwandel einer Gärtnerei vom Gewerbebetrieb zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ist nicht als Entnahme des zum Betrieb gehörenden Grund und Bodens anzusehen. Der Strukturwandel gehört damit nicht zu den Rechtsvorgängen, die eine mittelbare Entnahme ohne Entnahmehandlung begründen können; s. auch den Fall, dass eine freiberufliche Praxis in einen Gewerbebetrieb umqualifiziert wird (dazu BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36). Zur Zuordnung eines bisher als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb anerkannten Betriebs zur Liebhaberei s. „Liebhaberei“ und BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; v. 23.11.1995 – IV R 36/94, BFH/NV 1996, 398; sowie Anm. 159.

Tausch: Besteht die Gegenleistung für die tauschweise Hingabe eines betrieblichen WG in der Erlangung eines WG des notwendigen PV oder in der Befreiung von einer familienrechtl. Schuld, wird das betriebliche WG entnommen (so BFH v. 23.6.1981 – VIII R 41/79, BStBl. II 1982, 18; v. 27.2.2006 – IV B 196/04, BFH/NV 2006, 977).

Teilentgeltliche Übertragung: Im Fall einer teilentgeltlichen Übertragung einzelner WG des BV ist nach zutr. Ansicht des BFH hinsichtlich des entgeltlichen Teils eine Veräußerung, hinsichtlich des unentgeltlichen eine Entnahme anzu-

nehmen (BFH v. 4.4.2006 – IV B 12/05, BFH/NV 2006, 1460, mwN; ebenso BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80 – Tz. 34).

Telefon: Wird ein betrieblicher Telefonanschluss privat genutzt, so führt dies zu einer Nutzungs- bzw. Aufwandsentnahme, die mit den Selbstkosten zu bewerten ist (s. grundlegend Anm. 138, 153; BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348).

Umlegungsverfahren/Flurbereinigungsverfahren: Werden Grundstücke im Rahmen eines gesetzlich geregelten Umlegungs- bzw. Flurbereinigungsverfahrens zugewiesen und liegen sie anschließend brach, so führt allein die Tatsache des Brachliegens nicht zu einer Entnahme. Vielmehr muss auch in einem solchen Fall eine eindeutige Entnahmehandlung vorliegen (BFH v. 13.3.1986 – IV R 1/84, BStBl. II 1986, 711; v. 27.8.1992 – IV R 89/90, BStBl. II 1993, 225).

Verbindlichkeiten behalten ihre Zuordnung zum BV oder PV grds. bis zu ihrem Erlöschen. Sie können entnommen werden, wenn der finanzierte Gegenstand entnommen wird (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817; s. ausführl. auch Anm. 152).

Verdeckte Gewinnausschüttungen: § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, der die vGA regelt, geht den allgemeinen Regeln über Entnahmen in seinem Anwendungsbereich vor (RENGERS in BLÜMICH, § 8 KStG Rn. 82; vgl. auch BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; ausdrücklich offengelassen in BFH v. 28.2.1990 – I R 137/86, BStBl. II 1990, 647).

Verlust: Geht ein WG dem BV durch Zerstörung, Diebstahl o. ä. verloren, so liegt darin mangels Entnahmehandlung keine Entnahme. Dies gilt sowohl für den Verlust während der betrieblichen als auch während der privaten Nutzung (so auch HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 360 „Verlust“; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 495 „Verlust“). Das zerstörte oder gestohlene WG bleibt BV (vgl. nur BFH v. 24.5.1989 – I R 213/85, BStBl. II 1990, 8). Das führt dazu, dass der Schrotterlös zu den BE gehört und hinsichtlich der gebildeten stillen Reserven keine Gewinnrealisierung eintritt. Zur Frage einer Nutzungsentnahme im Fall einer Privatfahrt s. ausführl. WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 495 „Verlust“; zur Frage der Versicherungsleistung in diesen Fällen s. Anm. 109.

Vermietung und Verpachtung: Ohne das Hinzutreten weiterer Umstände stellt die Vermietung oder Verpachtung eines Betriebsgrundstücks keine Entnahme dar (BFH v. 1.10.1986 – I R 96/83, BStBl. II 1987, 113; v. 30.11.1989 – IV R 49/88, BFH/NV 1991, 363). So bleibt ein als BV bilanziertes Gebäude, das zunächst an fremde ArbN und dann an den im eigenen Unternehmen als ArbN beschäftigten Sohn für Wohnzwecke vermietet wird, BV des Betriebsinhabers (BFH v. 11.10.1979 – IV R 125/76, BStBl. II 1980, 40). Erst wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass das Gebäude auf Dauer nicht mehr als Werkswohngebäude zur Verfügung steht, kann von einer Entnahme ausgegangen werden. Zum Charakter von ArbN-Wohnungen als notwendiges BV s. Anm. 66 und 73 „Arbeitnehmerwohnungen“).

Wirtschaftsgut: Der Begriff des WG in Abs. 1 Satz 2 ist problematisch. Fasst man darunter nur bilanzierbare WG, so müssen für den Fall von Nutzungsentnahmen partiell Ausnahmen zugelassen werden (so zu Recht der Große Senat, BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; s. Anm. 138, 153). Zu weit geht es allerdings, entgegen dieser Auffassung Güter aller Art als entnahmefähig anzusehen und damit den WG-Begriff in Abs. 1 Satz 2 erheblich auszudehnen (in diese Richtung aber HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 201; gegenläufig Anm. 153).

Wochenendhaus: Ein Wochenendhaus, das auf einem zum BV gehörenden Gelände errichtet wird, wird mitsamt Grund und Boden erst dann zu notwendigem PV, wenn die Absicht erklärt wird oder eindeutig zum Ausdruck kommt, dass die Verwendung nicht nur vorübergehend zu eigenen Wohnzwecken erfolgen soll (vgl. BFH v. 29.4.1970 – IV R 192/67, BStBl. II 1979, 754).

Wohnung: Werden betriebliche Gebäude fremdvermietet, so bleiben sie grds. BV, wenn keine Entnahmehandlung vorliegt (vgl. BFH v. 7.2.2002 – IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135; v. 22.8.2002 – IV R 57/00, BStBl. II 2003, 16; v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334). Ein bisher betrieblich genutztes Gebäude wird auch bei privater Wohnnutzung nicht ohne Weiteres aus dem BV entnommen. Vielmehr muss anlässlich der Nutzungsänderung auch eine eindeutige Entnahmehandlung dergestalt vorgenommen werden, dass die dauerhafte Zuordnung des Gebäudes zum PV zweifelsfrei feststeht. In diesem Sinne reicht es nicht, wenn zwar eine Nutzung zu privaten Wohnzwecken erfolgt, dabei aber zweifelhaft bleibt, ob die private Nutzung dauerhaft erhalten bleiben soll (vgl. BFH v. 12.3.1992 – IV R 31/91, BFH/NV 1993, 405; v. 1.7.2004 – IV R 10/03, BStBl. II 2004, 947).

Zeitpunkt der Entnahme: Der Zeitpunkt der Entnahme hängt vom Zeitpunkt der Entnahmehandlung ab. Er hängt stark von den Umständen des Einzelfalls ab. So kann es im Fall der Bebauung eines betrieblichen Grundstücks mit einem Privathaus bereits im Rahmen der Bauvorbereitung zu einer Entnahme kommen, diese kann aber auch erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Nutzung eintreten (s. „Bebauung“). Zum Zeitpunkt der Entnahme im Fall der Abtretung von GmbH-Anteilen s. BFH v. 10.8.1994 – X R 14, 15/93, BFH/NV 1995, 219.

186–205 Einstweilen frei.

III. Entstrickungstatbestand (Abs. 1 Satz 3)

Schrifttum: KESSLER/HUCK, Grenzüberschreitender Transfer von Betriebsvermögen, StuW 2005, 193; BENECKE/SCHNITGER, Neuregelungen des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG, IStR 2006, 765; BLUMENBERG/LECHNER, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Entstrickung und Sitzverlegung bei Kapitalgesellschaften, Neuerungen beim Einlagekonto, Körperschaftsteuerminderung und -erhöhung sowie sonstigen Änderungen im Körperschaftsteuerrecht, BB 2006, Special 8, 25; EICKER/ORTH, SEStEG: Überblick über die wesentlichen Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf vom 12.7.2006, IWB 2006, Fach 3 Gr. 1, 2135; HAHN, Kritische Erläuterungen und Überlegungen zum Entwurf des SEStEG, IStR 2006, 797; HRUSCHKA, Die Ent- und Verstrickung stiller Reserven nach dem SEStEG, StuB 2006, 584; RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG Teil I: die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG, DStR 2006, 1481; STADLER/ELSER, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Einführung eines allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungstatbestandes und andere Änderungen des EStG, BB 2006, Special 8, 18; WASSERMEYER, Verliert Deutschland im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte das Besteuerungsrecht?, DB 2006, 1176; WERRA/TEICHE, Das SEStBeglG aus der Sicht international tätiger Unternehmen, DB 2006, 1455; BENECKE/SCHNITGER, Letzte Änderungen der Neuregelungen des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG – Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, IStR 2007, 22; DÖRFLER/ADRIAN/OBLAU, Europäisierung des deutschen Steuerrechts durch das SEStEG, RIW 2007, 266; FÖRSTER, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72; RÖDDER/SCHUMACHER, Das SEStEG – Überblick über die endgültige Fassung und die Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2007, 369; SCHWENKE, Europarechtliche Vorgaben und deren Umsetzung durch das SEStEG, DStZ 2007, 235; GOSCH, Anmerkung zu BFH I R 77/06, BFH-PR 2008, 499; KESSENS, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern,

Frankfurt am Main 2009; MITSCHKE, Zur gesetzlichen Entstrickungsregelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, DB 2009, 1376; MUSIL, Rechtsprechungswende des EuGH bei den Ertragsteuern?, DB 2009, 1037; PRINZ, Gesetzgeberische Wirrungen um Grundsätze der Betriebsstättenbesteuerung, DB 2009, 807; MITSCHKE, Konkretisierung der gesetzlichen Entstrickungsregelungen und Kodifizierung der finalen Betriebsaufgabentheorie durch das Jahressteuergesetz 2010, Ubg 2011, 328; MITSCHKE, Keine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung der Entstrickungsregelungen des JStG 2010, FR 2011, 709; MUSIL, Die Ergänzung des Entstrickungstatbestands durch § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG – Herrscht nun endlich Klarheit?, FR 2011, 545; MUSIL/LAMMERS, Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Rückwirkung von Steuergesetzen am Beispiel der §§ 17, 23 EStG, BB 2011, 155; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, Köln, 3. Aufl. 2011; BEUTEL/REHBERG, National Grid Indus – Schlusspunkt der Diskussion oder Quell neuer Kontroverse zur Entstrickungsbesteuerung?, IStR 2012, 94; KESSLER/PHILIPP, Rechtssache National Grid Indus BV – Ende oder Bestätigung der Entstrickungsbesteuerung?, DStR 2012, 267; KÖRNER, Europarechtliches Verbot der Sofortbesteuerung stiller Reserven beim Transfer ins EU-Ausland, IStR 2012, 1; MITSCHKE, National Grid Indus – Ein Phyrussieg für die Gegner der Sofortversteuerung?, IStR 2012, 6; MÖSSNER UA., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Köln, 4. Aufl. 2012; MUSIL, Anmerkung zu EuGH C-371/10, FR 2012, 32; THÖMMES/LINN, Verzinsung und Sicherheitsleistung bei aufgeschobener Fälligkeit von Steuern im Wegzugsfall, IStR 2012, 282; SCHNITGER, Die Entstrickung im Steuerrecht, Berlin 2013.

1. Überblick

206

Nach Abs. 1 Satz 3 steht einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke der Abschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG gleich. Mit dieser durch das SEStEG (Gesetz über stl. Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer strechtl. Vorschriften v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) eingefügten Neuregelung, die in eine Reihe weiterer Neuregelungen eingebettet ist, hat der Gesetzgeber einen Entstrickungstatbestand (nicht aber ein allgemeines Entstrickungsprinzip, dazu HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 452; SCHNITGER, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 10, 117; sowie Anm. 160) in das EStG eingefügt, dessen Reichweite im Folgenden zu präzisieren ist. Einige zwischen Rspr. und Schrifttum umstrittene Fragen wurden durch die Neuregelung geklärt. Allerdings wirft die Neuregelung ihrerseits eine Reihe schwieriger Zweifelsfragen auf. So ist bereits der Wortlaut als verfehlt angesehen worden (so zB WASSERMEYER, DB 2006, 1176). Auch über den Anwendungsbereich im Einzelnen besteht Unsicherheit. Außerdem enthält Abs. 1 Satz 3 steuerverschärfende Regelungen gegenüber der bisherigen Rechtslage (s. Anm. 209). Zudem wird im Schrifttum die Europarechtskonformität der Vorschrift bezweifelt. Dies rührt daher, dass Abs. 1 Satz 3 eine Besteuerung ohne Vorliegen eines klassischen Realisationstatbestands vorsieht. Die für unionsrechtl. geprägte Fälle in § 4g vorgesehene Stundungsmöglichkeit sei nicht ausreichend, um die europarechtl. Bedenken auszuräumen (s. statt aller HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 477 mwN in Fn. 1). Bevor die Regelung im Einzelnen besprochen wird, wird ein kurzer Überblick über die Rechtsentwicklung gegeben.

2. Rechtsentwicklung

207 a) Rechtslage vor Inkrafttreten des SEStEG

Vor Inkrafttreten des SEStEG war im deutschen EStRecht kein allgemeiner Entstrickungstatbestand geregelt. Um allerdings die Besteuerung stiller Reserven gleichwohl sicherzustellen, hat die Rspr. versucht, den Begriff der Entnahme final auszulegen, um so eine Erfassung stiller Reserven bei Überführungen über die Grenze auch ohne Realisationstatbestand zu ermöglichen (Theorie der finalen Entnahme, vgl. BFH v. 16.7.1969 – I R 266/65, BStBl. II 1970, 175; v. 28.4.1971 – I R 55/66, BStBl. II 1971, 630; v. 30.5.1972 – VIII R 111/69, BStBl. II 1972, 760; aus neuerer Zeit im Rahmen eines obiter dictum BFH v. 16.5.2004 – VIII R 7/02, BStBl. II 2004, 914; ferner Anm. 168). Diese Rspr. ist im Schrifttum auf einhellige Ablehnung gestoßen (s. ausführl. Anm. 170). Die FinVerw. ist ihr im Betriebsstättenerlass (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076) grds. gefolgt, sah aber eine weitreichende Stundungsmöglichkeit im Zuge der Überführung von WG in eine ausländ. Betriebsstätte vor (s. Anm. 169). Im Zuge immer stärker werdender europarechtl. Vorgaben sah sich der Gesetzgeber zu einer weitreichenden gesetzlichen Neuregelung veranlasst, die mit dem SEStEG umgesetzt wurde. Mittlerweile hat auch der BFH seine finale Entnahmelehre aufgegeben, damit aber nicht alle Zweifelsfragen beseitigt (vgl. BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; s. Anm. 167 ff.).

208 b) Zeitlicher Anwendungsbereich der Entstrickungsregelung

Rückwirkung für das Jahr 2006: Das Gesetz über stl. Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer strechtl. Vorschriften (SEStEG v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) ist am Tag nach seiner Verkündung, also am 13.12.2006, in Kraft getreten. Es enthält allerdings für die Neuregelung des Abs. 1 Satz 3 eine Sonderbestimmung hinsichtlich der erstmaligen Anwendung. Nach § 52 Abs. 8b idF des SEStEG ist Abs. 1 in der Neufassung erstmals für nach dem 31.12.2005 endende Wj. anzuwenden. Die Vorschrift enthält damit eine Rückwirkung für den überwiegenden Teil des Jahres 2006. Der Gesetzgeber war ohne Weiteres von der Zulässigkeit dieser Rückwirkung ausgegangen, weil ohnehin nur eine schon bestehende stRspr. des BFH gesetzlich umgesetzt werde („Klarstellung zum geltenden Recht“, vgl. Gesetzesbegründung, BTDrucks. 16/2710, 28).

Rückwirkung für Jahre vor 2006: § 52 Abs. 8b Satz 2 bestimmt in der durch das JStG 2010 (v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1768) eingefügten Fassung, dass § 4 Abs. 1 Satz 3 für Wj., die vor dem 1.1.2006 enden, für Fälle gilt, in denen ein bisher einer inländ. Betriebsstätte eines unbeschränkt Stpfl. zuzuordnendes WG einer ausländ. Betriebsstätte dieses Stpfl. zuzuordnen ist, deren Einkünfte durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung freigestellt sind oder wenn das WG bei einem beschränkt Stpfl. nicht mehr einer inländ. Betriebsstätte zuzuordnen ist. Hier liegt eine echte Rückwirkung vor, die der Gesetzgeber aber offenbar als bloße Klarstellung der früher geltenden Rechtslage ansieht (dagegen zu Recht BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 106) und deshalb für zulässig hält (dazu MITSCHKE, Ubg 2011, 328 [330]).

209 c) Zulässige Rückwirkung für das Jahr 2006

Teile des Schrifttums: Mit Blick auf die Rückwirkung des Jahres 2006 ist ein Teil des Schrifttums der Einschätzung des Gesetzgebers, dass es sich bei Abs. 1 Satz 3 nF nur um eine Klarstellung des geltenden Rechts handele, nicht gefolgt

(HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 475; ebenso BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, Special 8, 25 [28]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1488]). Gegenüber der alten Rechtslage enthalte Abs. 1 Satz 3 eine Reihe verschärfender Regelungen. So würden Nutzungsüberlassungen und DBA-Anrechnungsfälle in die Entnahmefiktion einbezogen. Zudem bleibe der als Ausgleich fungierende § 4g weit hinter den bisherigen Grundsätzen des Betriebsstättenerrlasses (s. Anm. 169) zurück. Vor diesem Hintergrund handele es sich nicht bloß um eine Klarstellung, sondern um eine rückwirkende Steuerverschärfung. Obwohl das Gesetz erst am 13.12.2006 in Kraft getreten sei, werde bereits das gesamte Wj. 2006 von seinen Regelungen erfasst. Dies verstoße gegen rechtsstaatliche Vertrauensschutzgrundsätze.

Kein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot: Im Ergebnis ist dieser Schrifttumsauffassung nicht zu folgen. Zwar liegt in der Tat eine rückwirkende Regelung vor, diese ist jedoch in der Terminologie des BVerfG als unechte Rückwirkung oder tatbestandliche Rückanknüpfung anzusehen. Während eines laufenden VZ, in dem die Steuer grds. erst mit dessen Ende entsteht, wird eine Rechtsänderung mit Wirkung für den gesamten Zeitraum vorgenommen. Die unechte Rückwirkung ist nicht per se verfassungsrechtl. unzulässig. Vielmehr ist das berechnete Interesse des Stpfl. an der Berücksichtigung seines Vertrauensschutzes mit dem Interesse des Gesetzgebers an der Neuregelung abzuwägen. Vorliegend hat der Gesetzgeber statt der lückenhaften und zu Recht kritisierten Rechtslage zur Entstrickung eine umfassende Neuregelung der Entstrickungstatbestände vorgenommen. Diese Gesetzesintention besitzt verfassungsrechtl. hohes Gewicht. Dabei ist es unerheblich, dass auch die Neuregelung wiederum Zweifelsfragen aufwirft. Demgegenüber sind die Wirkungen der Steuerverschärfungen für die Stpfl. als vergleichsweise weniger ins Gewicht fallend zu beurteilen. Im Ergebnis setzt sich das Interesse des Gesetzgebers an der Neuregelung durch. Das gilt angesichts der Bedeutung der gesetzgeberischen Regelungszwecke auch vor dem Hintergrund der neueren Rspr. des BVerfG zur Rückwirkung im StRecht (s. allgemein BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1; v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31; v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61; dazu MUSIL/LAMMERS, BB 2011, 155; speziell zur unechten Rückwirkung BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BStBl. II 2012, 932).

d) Unzulässige Rückwirkung für Jahre vor 2006

209a

Für die Jahre vor 2006 ist eine andere Beurteilung angezeigt. Der Ansicht, wonach es sich bei der rückwirkenden Gesetzesänderung um eine bloße Klarstellung handele, ist zu widersprechen. Zwar hat der BFH schon früh die sog. finale Entnahmelchre vertreten, wonach auch Entstrickungsvorgänge zu einer Entnahme führen könnten, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland gefährdet sei oder ende. Es wurde jedoch bereits ausgeführt, dass diese Rspr. keine Stütze im Gesetz fand. Erst mit Einfügung des Abs. 1 Satz 3 entstand die erforderliche Rechtsgrundlage. Für die Jahre vor Erlass des SEStEG ist somit nicht von einer Klarstellung, sondern von der rückwirkenden Schaffung einer Rechtsgrundlage für die Besteuerung von Entstrickungsvorgängen auszugehen (ebenso BODE in KIRCHHOF XII, § 4 Rn. 106; s. bereits ausführl. MUSIL, FR 2011, 545 [550], dagegen MITSCHKE, FR 2011, 706). Für eine solche rückwirkende Verschärfung der Gesetzeslage unterliegt der Gesetzgeber vor dem Hintergrund des Rechtsstaatsprinzips strengen Anforderungen. Die vorliegende echte Rückwirkung ist nur ausnahmsweise und nur dann zulässig, wenn der Ge-

setzgeber Gründe anführen kann, die aufgrund ihres Gewichts Vertrauensschutzgesichtspunkte zurücktreten lassen. Solche Gründe sind vorliegend nicht ersichtlich. Die bloße Intention, eine früher von Verwaltung und Rspr. einheitlich vertretene Auffassung nachträglich zu kodifizieren, reicht nicht.

3. Vereinbarkeit mit EU-Recht

210 a) Europarechtliche Beurteilung vor National Grid Indus

Missbrauchsabwehr und Kohärenz: Die europarechtl. Beurteilung von Abs. 1 Satz 3 war von Anfang an umstritten. Nach seiner Einfügung durch das SE-StEG wurde im Schrifttum überwiegend vertreten, Abs. 1 Satz 3 sei mit Europäischem Unionsrecht unvereinbar.

So insbes. BENECKE/SCHNITGER, IStR 2007, 22; DÖRFLER/ADRIAN/OBLAU, RIW 2007, 266 (268); EICKER/ORTH, IWB 2006, Fach 3 Gr. 1, 2135; FÖRSTER, DB 2007, 72 (75); HAHN, IStR 2006, 797 (803); HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 474 ff.; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2007, 369 (372).

Verviesen wurde insbes. auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache Lasteyrie de Saillant (EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02, EuGHE 2004, I-2409; FR 2004, 659; DStR 2004, 551; IStR 2004, 236). Dort hatte der Gerichtshof Vorschriften der französischen Wegzugsbesteuerung für unvereinbar mit den Grundfreiheiten, insbes. der Niederlassungsfreiheit gem. Art. 43 EGV, erklärt (s. auch MUSIL, DB 2009, 1037). Diesem Urteil wurde auch Bedeutung für die vorliegenden Konstellationen beigemessen. Da der Stpfl. bei Überführung eines WG in eine ausländ. Betriebsstätte unter bestimmten Voraussetzungen gezwungen sei, die enthaltenen stillen Reserven aufzudecken, ohne dass ein anerkannter Realisationsvorgang gegeben sei, werde er schlechter gestellt als ein Stpfl., der eine entsprechende Überführung in eine Inlandsbetriebsstätte vornehme. Diese Diskriminierung des grenzüberschreitenden Sachverhalts könne weder unter dem Gesichtspunkt des Missbrauchs noch unter dem der Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt werden. Jedenfalls reiche die in § 4g enthaltene Stundungsregelung nicht aus, um die Belastungen der grenzüberschreitenden Überführung in verhältnismäßiger Weise zu kompensieren.

Neue Rechtfertigungsgründe: Dem wurde entgegengehalten, dass der EuGH sein Rechtfertigungskonzept weiterentwickelt hätte (s. ausführl. MUSIL, DB 2009, 1037). Beginnend mit dem Urteil in der Rechtssache Marks & Spencer aus dem Jahre 2005 (EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03, EuGHE 2005, I-10837) lasse sich den Urteilen des Gerichtshofs die Tendenz entnehmen, mitgliedstaatliche Fiskalinteressen stärker als früher zu berücksichtigen. Dogmatisch geschehe dies durch die Anerkennung neuer Rechtfertigungsgründe. Als deren wichtigster sei die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten anzusehen (MUSIL, DB 2009, 1037). Wende man das neue Rechtfertigungskonzept auf die vorliegende Konstellation an, so ergebe sich, dass die Neuregelung einer europarechtl. Prüfung standhalten könne (ausführl. MUSIL, FR 2011, 545 [548]).

211 b) EuGH Rechtssache National Grid Indus

Aussagen des Gerichtshofs: Die letztgenannte Auffassung ist mittlerweile durch die Rspr. des EuGH in ihren Grundannahmen bestätigt worden. Allerdings bleiben im Einzelnen noch Zweifelsfragen. Die Entscheidung des EuGH v. 29.11.2011 (C-371/10, FR 2012, 25, m. Anm. MUSIL) hatte die niederlän-

dischen Entstrickungsregelungen zum Gegenstand. Der EuGH hielt den Rechtsfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse für anwendbar. Anlässlich der Verbringung von WG ins Ausland könne eine Gefährdung des mitgliedstaatlichen Besteuerungsrechts nicht ausgeschlossen werden. Bei der Prüfung der Erforderlichkeit der niederländischen Regelung differenzierte der Gerichtshof zwischen der Festsetzung und der Einziehung der Steuer. Während eine Festsetzung anlässlich des Ausscheidens aus der Steuer- verstrickung für unproblematisch gehalten wurde, erhob der Gerichtshof gegen eine sofortige Einziehung der Steuer ohne Stundungsmöglichkeit Bedenken. Er führte aus, dass ein Mitgliedstaat eine Wahlmöglichkeit zwischen einer Sofort- zahlung und einer Stundung mit flankierender Buchführungspflicht normieren könne, um dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu genügen. In der Folge wurde viel darüber diskutiert, was diese Vorgaben für die Regelungen in den Mitgliedstaaten bedeuten.

Anwendung auf Abs. 1 Satz 3: In der Literatur herrscht keine Einigkeit zu der Frage, wie sich die Rspr. des Gerichtshofs auf die deutsche Entstrickungs- steuerung und hier insbes. Abs. 1 Satz 3 auswirkt:

Für Europarechtswidrigkeit weiterhin SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, Rn. 18.28; BEUTEL/REHBERG, IStR 2012, 94; HENNRICHS in TIPKE/LANG, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 477; KESSLER/PHILIPP, DStR 2012, 267; KÖRNER, IStR 2012, 1; THÖMMES/LINN, IStR 2012, 282; für Europarechtskonformität MITSCHKE, IStR 2012, 6; MUSIL, FR 2012, 32; zweifelnd WIED in BLÜMICH, § 4, Rn. 486; s. auch die ausführliche Darstellung bei SCHNITGER, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 70 ff.

In der Tat handelt es sich bei Abs. 1 Satz 3 um eine Maßnahme, die bestimmte Entstrickungsvorgänge diskriminiert. Dies gilt selbst dann, wenn man ihr nur einen begrenzten Anwendungsbereich attestiert (s. Anm. 214). Die Ungleichbe- handlung bedarf der Rechtfertigung. Hier kann sich Deutschland auf den Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse stützen. Dieser erstmals in der Rechtssache Marks & Spencer (EuGH v. 13.12. 2005 – C-446/03, EuGHE 2005, I-10837) entwickelte Rechtfertigungsgrund ist eine Ausformung des Territorialitätsprinzips. Er berücksichtigt, welchem Terri- torium entstandene Wertsteigerungen oder Verluste näher stehen, und wo dem- entsprechend in sachgerechter Weise auch eine Besteuerung erfolgen sollte. Da die stillen Reserven, die in einem bisher in Deutschland vorhandenen WG ent- halten sind, dort auch gebildet worden sind, ist es grds. sachgerecht, diese auch in Deutschland der Ertragsbesteuerung zuzuführen (ähnlich auch SCHWENKE, DStZ 2007, 235 [242]). Dementsprechend hält es der EuGH auch für zulässig, wenn anlässlich der Entstrickung eine StFestsetzung erfolgt. Abs. 1 Satz 3 ist also jedenfalls insoweit europarechtskonform, als er eine entsprechende Festset- zung im Zuge der Entstrickungsbesteuerung anordnet und zulässt. Allerdings erschöpft sich die Vorschrift nicht in diesem Regelungsgehalt. Sie ist vielmehr auch Rechtsgrundlage für die StErhebung und -einziehung. Hier bedarf es flan- kierender Maßnahmen, die die Aufdeckung stiller Reserven im Entstrickungsfall abbildern. § 4g stellt insoweit eine geeignete und erforderliche Maßnahme dar. Dem Stpfl. wird über einen Zeitraum von fünf Jahren die Bildung eines Aus- gleichspostens ermöglicht, der die Folgen der Aufdeckung stiller Reserven ab- mildert. Eine vollständige Stundung bis zum Eintritt einer Realisation fordert das Unionsrecht mit Blick auf Erfordernisse der Rechtssicherheit und Verfah- rensökonomie nicht. Zudem eröffnet die Regelung ein Wahlrecht zwischen der Bildung des Ausgleichspostens oder der Sofortzahlung. Die mit Abs. 1 Satz 3 verbundene Gesamtregelung dürfte damit europarechtskonform sein. Ob hin- gegen eine darüber hinaus diskutierte Verzinsung oder die Normierung einer Si-

cherheitsleistung europarechtskonform wären, ist ungeklärt (s. ausführl. BEUTEL/REHBERG, IStR 2012, 94).

4. Tatbestandsmerkmale von Abs. 1 Satz 3

212 a) Überblick

Abs. 1 Satz 3 ordnet an, dass einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke (s. Anm. 167) der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG gleichstehe. Die Vorschrift enthält also vier denkbare Entstrickungstatbestände (vgl. auch HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 248):

- Ausschluss des Besteuerungsrechts bezüglich des Veräußerungsgewinns,
- Einschränkung des Besteuerungsrechts bezüglich des Veräußerungsgewinns,
- Ausschluss des Besteuerungsrechts bezüglich des Gewinns aus der Nutzung eines WG,
- Einschränkung des Besteuerungsrechts bezüglich des Gewinns aus der Nutzung eines WG.

Es zeigt sich, dass in jedem Fall das vorherige uneingeschränkte Bestehen des deutschen Besteuerungsrechts vorausgesetzt ist. Dies bedeutet, dass die Überführung eines WG aus einer Freistellungsbetriebsstätte ins Inland nicht erfasst wird (ebenso FÖRSTER, DB 2007, 72; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 248; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1484]).

b) Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts

213 aa) Entstrickung bei Gefährdung des Besteuerungsrechts

Zunächst sei näher betrachtet, was mit Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts gemeint ist. Nach der Gesetzesbegründung soll ein Ausschluss oder eine Beschränkung vorliegen, wenn ein WG in eine ausländ. Betriebsstätte überführt wird, wenn der Gewinn der ausländ. Betriebsstätte aufgrund eines DBA von der inländ. Besteuerung freigestellt ist oder die ausländ. Steuer im Inland anzurechnen ist (BTDrucks. 16/2710, 44). Damit stellt der Gesetzgeber für die Anwendung der Vorschrift auf den Zeitpunkt der grenzüberschreitenden Überführung ab. In diesem Zeitpunkt ist aber noch nicht klar, ob es tatsächlich zu einem Ausschluss oder zu einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts kommen wird, weil sich dies endgültig erst im tatsächlichen Veräußerungszeitpunkt herausstellt. Der Gesetzgeber hat die Vorschrift also im Sinne einer Gefährdungsnorm gemeint. Eine abstrakte Gefährdung des deutschen Besteuerungsrechts reicht für ihre Erfüllung aus (ebenso HEINICKE in SCHMIDT XXXII, § 4 Rn. 329; WASSERMEYER, DB 2006, 1176).

214 bb) Ausländische Betriebsstätte mit DBA-Freistellung

Unsicherheiten hinsichtlich des Anwendungsbereichs: Fraglich ist aber nun, ob die Vorschrift trotz ihrer Auslegung als Gefährdungsnorm diejenigen Fälle erfasst, die ausweislich der Gesetzesbegründung im Fokus des Gesetzgebers standen. Es geht vor allem um die Überführung eines WG aus dem inländ. Stammhaus in eine ausländ. Betriebsstätte, und zwar in einem Staat, mit dem für Betriebsstätten-Einkünfte die Freistellungsmethode vereinbart wurde. Hier geht der Gesetzgeber (und auch die FinVerw., vgl. BMF v. 20.5.2009, FR

2009, 639) offensichtlich davon aus, dass infolge der Freistellung das inländ. Besteuerungsrecht ausgeschlossen wird.

Dieser Annahme widerspricht ein Großteil des Schrifttums: WASSERMEYER in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 3.11; WASSERMEYER, DB 2006, 1176; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 3110, 3126, 3146; KESSLER/HUCK, StuW 2005, 193 (195); RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 (1482 f.); PRINZ, DB 2009, 807; aA FROTSCHER in Haufe Praxiskommentar Online, § 4 Rn. 375d; MITSCHKE, DB 2009, 1376.

Nach heutigem Verständnis der abkommensrechtl. Freistellung stehe es dem Quellenstaat weiterhin frei, im Veräußerungsfall die auf seinem Hoheitsgebiet angefallenen und angesammelten stillen Reserven zu besteuern, auch wenn sich das WG bis zur Veräußerung in einer ausländ. Betriebsstätte befunden hat. Dieser Auffassung hat sich nunmehr der BFH in seinem viel beachteten Urteil vom 17.7.2008 (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) angeschlossen. Damit käme es aber gerade in dem vom Gesetzgeber maßgeblich anvisierten Fall nicht zu einem Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts (ausführl. RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1484]; WASSERMEYER, DB 2006, 1176; PRINZ, DB 2009, 807). Etwas anderes könnte man dann nur vertreten, wenn man bereits administrative Schwierigkeiten bei der Verfolgung des überführten WG ausreichen ließe, um eine Gefährdung des deutschen Besteuerungsrechts anzunehmen. Diese vielfach vertretene Auffassung greift indes zu kurz. Sie bezieht nur die deutsche Sichtweise der Freistellungsmethode in die Betrachtung mit ein. In vielen ausländ. Staaten herrscht hingegen eine Auslegung vor, die einen Fortbestand des Besteuerungsrechts im Überführungsfall nicht zulässt. Dann ist aber auch eine Gefährdung des deutschen Besteuerungsrechts gegeben (darauf weist zutreffend FROTSCHER in Haufe Praxiskommentar Online, § 4, Rn. 375d, hin).

Tätigwerden des Gesetzgebers: Aufgrund der vielfach geäußerten Zweifel hinsichtlich des Anwendungsbereichs von Abs. 1 Satz 3 im Falle von Überführungen von WG in eine ausländ. Betriebsstätte sah sich der Gesetzgeber zum Handeln veranlasst. Er schuf mit Abs. 1 Satz 4 nF eine Regelung, die die hier angesprochenen Fälle nun ausdrücklich in den Anwendungsbereich aufnimmt. Damit ist weiteren Zweifeln der Boden entzogen (anders aber weiterhin Teile der Literatur: KESSLER/PHILIPP, DStR 2012, 267 [271]; SCHNITGER, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 25; s. ausführl. Anm. 225 ff.).

cc) Weitere Anwendungsfälle

Abs. 1 Satz 3 ist zudem erfüllt, wenn eine ausländ. Betriebsstätte in einem Nicht-DBA-Staat liegt; denn in diesem Fall ist eine Anrechnung ausländ. Steuern gem. § 34c denkbar und damit eine partielle Gefährdung des deutschen Besteuerungsrechts gegeben (so auch HRUSCHKA, StuB 2006, 584; WERRA/TEICHE, DB 2006, 1455; STADLER/ELSER, BB 2006, Special 8, 18). Auch in Fällen von DBA mit Anrechnungsmethode kann es zu einer entsprechenden Gefährdung kommen. Zudem kann bei Überführung eines WG von einer Anrechnungs- in eine Freistellungsbetriebsstätte der Tatbestand erfüllt sein, wenn sich dadurch die Situation aus Sicht des deutschen Fiskus partiell verschlechtert (STADLER/ELSER, BB 2006, Special 8, 18; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 487). Ebenso liegt es, wenn ein WG einer Anrechnungsbetriebsstätte zugeordnet ist und für den entsprechenden Staat im Nachhinein ein DBA mit Freistellung der entsprechenden Einkünfte abgeschlossen wird.

215

216 **dd) Rechtsträgerwechsel**

Der Gesetzgeber wollte mit Abs. 1 Satz 3 auch die Fälle des Verlusts des deutschen Besteuerungsrechts infolge eines Rechtsträgerwechsels erfassen (BTDrucks. 16/2710, 26). Dies ist mit der geltenden Wortlautfassung der Vorschrift nicht gelungen (vgl. auch RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1525 [1527]; BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, Special 8, 25 [26]). Die Gleichstellung mit einer Entnahme setzt nämlich zwingend voraus, dass das WG auch nach dem Entstrickungsvorgang noch zuzurechnen ist. Anderenfalls wäre der Verweis auf die Rechtsfolgen der Entnahme nicht zu erklären. In Fällen des Rechtsträgerwechsels ist Abs. 1 Satz 3 daher unanwendbar.

217 **c) Veräußerung oder Nutzung**

Veräußerung: Der von Abs. 1 Satz 3 erfasste Gewinn muss sich auf die Veräußerung eines WG oder seine Nutzung beziehen. Veräußerung bedeutet, dass ein Wechsel in der subjektiven Zuordnung im Sinne einer Übertragung eines WG gegen Entgelt eintritt. Insoweit gilt der Veräußerungsbegriff des EStG wie er auch an anderer Stelle gebräuchlich ist (s. etwa § 23 Anm. 86).

Nutzung: Was die Nutzung angeht, so liegt Abs. 1 Satz 3 nicht bereits vor, wenn ein WG einer Betriebsstätte vorübergehend zur Nutzung überlassen wird. Vielmehr muss, damit eine Gefährdung des deutschen Besteuerungsrechts eintritt, eine Zuordnung des genutzten WG zur Betriebsstätte nach allgemeinen Zuordnungskriterien vorzunehmen sein (s. Anm. 216; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 488). Erst wenn eine solche Zuordnung erfolgt ist, kann von einer Anwendbarkeit des Abs. 1 Satz 3 ausgegangen werden. Wird ein WG nur vorübergehend zur Nutzung überlassen, kann es aber immerhin zu einer Anwendung von Abs. 1 Satz 3 im Hinblick auf die Nutzung als solche kommen (ebenso RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481; BENECKE/SCHNITGER, IStR 2006, 765; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 488; aA WERRA/TEICHE, DB 2006, 1455).

218 **5. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 3: Entnahmebesteuerung**

Hinsichtlich der Rechtsfolge verweist Abs. 1 Satz 3 auf die allgemeinen Vorschriften (s. ausführl. Anm. 175). Der Wert des entsprechenden WG ist also dem Gewinn wieder hinzuzurechnen. Allerdings ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 der gemeine Wert anzusetzen (s. ausführl. § 6 Anm. 1197). Wird das deutsche Besteuerungsrecht zunächst nur beschränkt und kommt es in der Folgezeit zu einem völligen Ausschluss, so können zwischenzeitlich angesammelte stille Reserven nicht noch einmal der Fiktion des Abs. 1 Satz 3 unterworfen werden, denn durch die Vorschrift wird eine sofortige Entnahme angeordnet, die nicht durch einen weiteren Vorgang noch einmal wiederholt werden kann.

219–224 Einstweilen frei.

IV. Regelbeispiel (Abs. 1 Satz 4)

225 **1. Bedeutung der Vorschrift**

Zweifel am Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 3: Abs. 1 Satz 4 wurde durch das JStG 2010 (v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1768) in das EStG eingefügt. Die Vorschrift war nötig geworden, nachdem weite Teile des Schrifttums be-

zweifelt hatten, dass die Überführung eines WG aus dem inländ. Stammhaus in eine ausländ. Betriebsstätte die tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 erfülle (ausführl. Anm. 214). Damit wären die Hauptfälle, für die die Entstrickungsbesteuerung in Abs. 1 Satz 3 im Zuge des SEStEG geschaffen worden war, aus deren Anwendungsbereich herausgefallen. Zwar erweist sich die genannte Auffassung bei näherer Betrachtung als nicht zutreffend. Infolge der Überführung kommt es sehr wohl zu einer Gefährdung des inländ. Besteuerungsrechts (ebenso FROTSCHER in Haufe Praxiskommentar Online, § 4 Rn. 375d). Gleichwohl ist es zu begrüßen, dass der Gesetzgeber in klarstellender Absicht tätig geworden ist.

Zweifel auch am Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 4?: In der Literatur wird nun die Auffassung vertreten, auch Abs. 1 Satz 4 könne die Zweifel am Anwendungsbereich der Entstrickungsbesteuerung nicht lösen. Da die Vorschrift nur als Regelbeispiel des Abs. 1 Satz 3 ausgestaltet sei, könne sie nicht weiter reichen, als dies bei der Grundnorm der Fall sei (so insbes. KESSLER/PHILIPP, DStR 2012, 267 [271]; SCHNITGER, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 25; abl. bereits MUSIL, FR 2011, 545 [549]). Diese auf den ersten Blick bestechende Argumentation erweist sich bei näherer Betrachtung als irreführend. Der Gesetzgeber kann durchaus, auch im Rahmen eines Regelbeispiels, verdeutlichen, welchen Anwendungsbereich die Grundnorm haben soll. Sollte die Grundnorm bisher nur eingeschränkt anwendbar gewesen sein (so ein Teil der Literatur, s. Anm. 214), so wäre sie angesichts des eindeutig geäußerten gesetzgeberischen Willens nun ebenfalls weiter auszulegen als bisher. Dem Gesetzgeber kommt die Kompetenz zu, seinen Willen in Vorschriften zu gießen, auch wenn dieser der herrschenden Auffassung in Rspr. und Literatur widersprechen sollte. Angesichts des eindeutigen Wortlauts von Abs. 1 Satz 4 kommt es auf die bisher zu Abs. 1 Satz 3 vertretenen Auffassungen nicht mehr an. Sollte Abs. 1 Satz 3 entsprechend der hier vertretenen Auffassung ohnehin den in Satz 4 geregelten Anwendungsfall bereits geregelt haben, kommt Abs. 1 Satz 4 lediglich die Funktion einer Klarstellung gegenüber Satz 3 zu. Bei Zugrundelegung der hiesigen Auffassung wäre die Vorschrift somit entbehrlich gewesen.

2. Regelungsinhalt

226

Abs. 1 Satz 4 ordnet an, dass ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts iSv. Abs. 1 Satz 3 insbes. vorliegt, wenn ein bisher einer inländ. Betriebsstätte des Stpfl. zuzuordnendes WG einer ausländ. Betriebsstätte zuzuordnen ist. Damit ist der Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 4 mit den in Anm. 214 genannten Fällen teilentisch. Es werden also zunächst diejenigen Fälle erfasst, in denen Ziel der Verlagerung eine Freistellungsbetriebsstätte ist. Damit hat der Gesetzgeber die früher vom BFH zur Bedeutung der Freistellungsmethode vertretene Auffassung kodifiziert (s. Anm. 168). Abs. 1 Satz 4 erfasst aber auch alle anderen Fälle der Verlagerung, also auch in eine Anrechnungsbetriebsstätte und in eine solche ohne DBA-Regelung (s. Anm. 214).

Einstweilen frei.

227–235

V. Ausnahmen bei Europäischen Gesellschaften und Genossenschaften (Abs. 1 Satz 5)

236 1. Überblick zur Ausnahme vom Entstrickungstatbestand

Die in Abs. 1 Satz 5 (früher Satz 4) enthaltene Ausnahmegvorschrift wurde als Ergänzung zu Abs. 1 Satz 3 mit dem SEStEG in das EStG eingefügt (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 207 f.) und dient der Harmonisierung der entsprechenden Bestimmungen mit europarechtl. Vorgaben. Nach Satz 5 Nr. 1 wird die Sitzverlegung der Europäischen Gesellschaft, nach Satz 5 Nr. 2 die Sitzverlegung der Europäischen Genossenschaft von der Entnahmefiktion des Satzes 3 ausgenommen. Dies war notwendig, um den unionsrechtl. Vorgaben, insbes. der Fusionsrichtlinie, gerecht zu werden.

237 2. Keine Entnahmefiktion bei Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft (Abs. 1 Satz 5 Nr. 1)

Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 nimmt die Sitzverlegung der Europäischen Gesellschaft nach Art. 8 der VO 2157/2001 v. 8.10.2001 (ABl. EG 2001 Nr. L 294, 1) zuletzt geändert durch VO (EG) Nr. 1791/2006 des Rates v. 20.11.2006 (ABl. EU 2006 Nr. L 363, 1) vom Anwendungsbereich des Satzes 3 aus. Dies war notwendig, weil nach Art. 14 Fusionsrichtlinie (neu gefasst durch Richtlinie 2009/133/EG des Rates v. 19.10.2009, ABl. EU 2009 Nr. L 310, 34) eine Besteuerung der Gesellschafter anlässlich einer Sitzverlegung der Gesellschaft nicht zulässig ist. Dem wollte der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesbegründung Rechnung tragen (BTDrucks. 16/2710, 28). Dies bedeutet, dass die entsprechenden Gesellschaftsanteile mangels Entnahmefiktion weiter steuerverstrickt bleiben. Kommt es später zu einer Veräußerung, so ist der Veräußerungsgewinn gem. § 15 Abs. 1a zu versteuern und zwar ungeachtet der Bestimmungen von DBA. Die Vorschrift des § 15 Abs. 1a stellt einen Fall des Treaty Overriding dar, der zwar völkerrechtswidrig, nicht aber per se verfassungs- oder unionsrechtswidrig ist (zum Phänomen Treaty Overriding allgemein MUSIL, Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit Europäischem Gemeinschaftsrecht, 2000, passim; vgl. auch GOSCH, IStR 2008, 413; s. nunmehr die Vorlage des BFH an das BVerfG, BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, BFH/NV 2012, 1056). Art. 14 Abs. 2 der Fusionsrichtlinie sieht diesen Fall von Treaty Overriding sogar ausdrücklich vor.

238 3. Keine Entnahmefiktion bei Sitzverlegung einer Europäischen Genossenschaft (Abs. 1 Satz 5 Nr. 2)

Das zu Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Gesagte gilt entsprechend auch für Nr. 2. Danach ist auch bei Sitzverlegungen einer Europäischen Genossenschaft nach Art. 7 der VO 1435/2003 v. 22.7.2003 (ABl. EU 2003 Nr. L 207 1) die Vorschrift des Abs. 1 Satz 3 nicht anwendbar mit der Folge, dass die Steuerverstrickung erhalten bleibt.

239–249 Einstweilen frei.

VI. Keine Zwangsentnahme beim Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 13a und bei Nutzungsänderung (Abs. 1 Sätze 6 und 7)

1. Entstehung, Bedeutung und Verfassungskonformität der Sätze 6 und 7

Schrifttum: BORDEWIN, Entnahme durch Änderung der Gewinnermittlungsart und durch Nutzungsänderung, BB 1979, 457; BORDEWIN, Entnahmen und Einlagen – Steuerpein und Steuerwohlrat, DStZ 1979, 429; SÖFFING, Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG oder § 13a EStG, Inf. 1979, 558; K.F. WENDT, Entnahme durch Änderung der Gewinnermittlungsart und durch Nutzungsänderung, Inf. 1979, 529; KUTSCHER, Neue Vorschriften zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft und Forstwirtschaft, DStR 1980, 547; KUTSCHER, Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft und Forstwirtschaft, FR 1980, 449; SÖFFING, Gewillkürtes Betriebsvermögen, StbJb. 1980/81, 451; SCHOLTZ, Neue gesetzliche Bestimmungen und Verwaltungsanweisungen zur Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, Inf. 1981, 1; KANZLER, Die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen bei Land- und Forstwirten unter besonderer Berücksichtigung von Grundstücken, Inf. 1981, 361; KANZLER, Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, FR 1998, 233; KANZLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart, FR 1999, 225; HILLER, Entnahme durch Nutzungsänderung, Inf. 2003, 575; KANZLER, Die Willkür von Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung, FR 2004, 93; KANZLER, Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung, NWB Fach 3, 12711 (1–2/2004).

a) Entstehung der Sätze 6 und 7

250

Die Regelungen der Sätze 6 und 7 beruhen ursprünglich auf dem Urt. des BFH v. 12.2.1976 (IV R 188/74, BStBl. II 1976, 663) und den daraus von der FinVerw. gezogenen Folgerungen. Der BFH hatte entschieden, dass der Übergang von der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich (Abs. 1 oder § 5) zu einer Gewinnermittlung, bei der gewillkürtes BV nicht in Betracht kommt, zwingend zur Entnahme eines WG des gewillkürten BV führt, wenn dieses WG danach zum notwendigen PV gehört. „Das Urteil löste eine Lawine aus“ (so BORDEWIN, DStZ 1979, 430). Die FinVerw. folgte der Auffassung des BFH in Abschn. 13a Abs. 2 EStR 1978 und nahm auch für die Fälle, in denen die Nutzungsänderung eines WG einen Wechsel zum gewillkürtem BV bedingte, eine stpfl. Entnahme an (Abschn. 13a Abs. 2 Satz 9 EStR 1978), verzichtete später aber auf eine Gewinnrealisierung (BMF v. 15.3.1979, BStBl. I 1979, 162). Der Gesetzgeber sah sich zum Handeln gezwungen. Durch das Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft v. 25.6.1980 (BGBl. I 1980, 732; BStBl. I 1980, 400) wurden die neuen Sätze 3 und 4 eingefügt. Durch das SEStEG wurden die ursprünglich in den Sätzen 3 und 4 enthaltenen Regelungen in Sätze 5 und 6 verschoben. In der Folge wurden die jeweiligen Satzteile über die Gewinnermittlung nach Abs. 3 gestrichen. Durch die Einfügung des neuen Satz 4 wurden die bisherigen Sätze 5 und 6 zu den Sätzen 6 und 7 (s. auch Anm. 2).

b) Bedeutung der Sätze 6 und 7

251

Grundsatz: Gewillkürtes BV wird durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht zwangsläufig zu PV. Zu einer gewinnerhöhenden Entnahme kommt es nur, wenn der Stpfl. die Entnahme will und erklärt. Dies gilt auch für Nutzungsänderungen, durch die das WG nicht zu notwendigem PV wird.

Bedeutung des Satzes 6: Die unzutreffenden Folgerungen, die die FinVerw. aus dem Urt. des BFH v. 12.2.1976 (IV R 188/74, BStBl. II 1976, 663) gezogen

hatte (Abschn. 13a Abs. 2 EStR 1978), führten zu erheblichen Steuerbelastungen der betroffenen Stpfl., insbes. der Land- und Forstwirte. Deshalb fasste die BReg. am 15.8.1979 den Beschluss, eine Vorschrift einzuführen, durch die die entstandenen Schwierigkeiten vermieden werden (vgl. RegE, BTDrucks. 8/3239, 14; BORDEWIN, DStZ 1979, 430). Nachdem der BFH die Bildung gewillkürten BV auch bei Einnahmenüberschussrechnung zugelassen hat (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985), kam der Vorschrift nur noch Bedeutung für den Übergang zur Durchschnittssatzgewinnermittlung nach § 13a zu. Dementsprechend wurde nunmehr auch der Verweis auf Abs. 3 gestrichen. Satz 6 hat uE nur deklaratorische Bedeutung, weil auch nach allgemeinen Regeln eine Entnahme das Vorliegen eines Entnahmetatbestands, insbes. einer willentlichen Entnahmehandlung, fordert. Anders (unzutr.) BFH v. 12.2.1976 (IV R 188/74, BStBl. II 1976, 663); anders auch noch die Voraufgabe, Anm. 300, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Tonnagebesteuerung: Für den Übergang zur Tonnagebesteuerung (§ 5a) trifft das Gesetz keine Regelung (KANZLER, FR 1999, 225 [226], für eine klarstellende Regelung eintretend). Nach den Grundsätzen von BFH v. 12.2.1976 (IV R 188/74, BStBl. II 1976, 663) führt aber der Übergang zur Gewinnermittlung nach § 5a nicht zu einer Zwangsentnahme von WG des gewillkürten, unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienenden BV, solange diese nicht zu notwendigem PV werden. Die stillen Reserven dieser WG sind beim Übergang nach § 5a Abs. 4 festzuhalten.

Bedeutung des Satzes 7: Auch Satz 7 hat nur klarstellenden Charakter. Der der Regelung zugrundeliegende Rechtsgedanke war daher auch schon vor Inkrafttreten des Gesetzes zur Neuordnung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte anzuwenden (§ 52 Abs. 2c idF des Gesetzes zur Neuordnung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft v. 25.6.1980, BGBl. 1980, 400).

glA BFH v. 4.11.1982 – IV R 159/79, BStBl. II 1983, 448; v. 12.11.1992 – IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430; v. 10.12.1992 – IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342; v. 15.4.1993 – IV R 12/91, BFH/NV 1994, 87; v. 15.5.1997 – IV R 46/96, BFH/NV 1997, 850; v. 7.2.2002 – IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135.

Die Regelung war geboten, weil durch die unzutreffenden Folgerungen der FinVerw. aus dem Urteil des BFH v. 12.2.1976 (IV R 188/74, BStBl. II 1976, 663) in Abschn. 13a Abs. 2 Satz 9 EStR 1978 der landwirtschaftliche Pachtmarkt zusammenzubrechen drohte (BTDrucks. 8/3673, 16; s. auch KUTSCHER, DStR 1980, 549).

252 c) Verfassungsmäßigkeit

Die Verfassungsmäßigkeit der Regelungen steht außer Frage, weil sie dem Grundsatz der Gleichheit des Totalgewinns und damit Art. 3 Abs. 1 GG Rechnung tragen. Gewillkürtes BV konnte daher auch bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart als sog. geduldetes BV beibehalten werden (BFH v. 10.12.1992 – IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342; v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665, beide zum Begriff des geduldeten BV bei Nutzungsänderung; s. auch BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334; Anm. 156). Inzwischen hat der BFH auch die Bildung gewillkürten BV bei der Einnahmenüberschussrechnung anerkannt (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03 BStBl. II 2004, 985; s. Anm. 51). Dem Gleichheitssatz entspricht es auch, Nutzungsänderungen bei allen Gewinnermittlungsarten gleich zu beurteilen (glA BORDEWIN, DStZ 1979, 431).

253–254 Einstweilen frei.

2. Einzelfragen des Satzes 6**a) Wirtschaftsgut beim Übergang zur Gewinnermittlung nach § 13a**

255

Wirtschaftsgut: Nach Satz 6 wird ein WG nicht dadurch entnommen, dass der Stpfl. zur Gewinnermittlung nach § 13a übergeht. WG iSd. Satzes 6 ist idR ein Anlagegut des gewillkürten BV, denn WG des notwendigen BV sind auch bei der Gewinnermittlung nach § 13a grds. nicht entnahmefähig (zu Ausnahmen s. Anm. 156). Da es nach früher hM bei dieser Art der Gewinnermittlung aber kein gewillkürtes BV gab, wurden diese WG auch als „geduldetes BV“ bezeichnet.

So der BFH: Vgl. BFH v. 12.11.1992 – IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430; v. 10.12.1992 – IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342; v. 15.4.1993 – IV R 12/91, BFH/NV 1994, 87; v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665, alle betr. Nutzungsänderung. Zum Begriff des WG und seiner Bedeutung für die Bestimmung des BV, der Entnahmen und Einlagen beim Bestandsvergleich und der Einnahmenüberschussrechnung s. Vor §§ 4–7 Anm. 101 ff.

Die selbstgenutzte Wohnung ist zwar grds. notwendiges PV und deshalb nicht von Satz 6 erfasst. Aber auch soweit sie als Wohnung des Land- und Forstwirts gewillkürtes BV ist, findet Satz 6 keine Anwendung, weil diese Zuordnung für alle Gewinnermittlungsarten gilt.

Die selbstgenutzte Wohnung des Land- und Forstwirts und die Altenteilerwohnung gehörten bis zum VZ 1986 zum notwendigen BV des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs und konnten daher nicht entnommen werden. Mit Inkrafttreten des WohnneigFG v. 15.5.1986 zum 1.1.1987 (BGBl. I 1986, 730; BStBl. I 1986, 278) wurde sie dem notwendigen PV zugeordnet. Am Stichtag bereits vorhandene Wohnungen konnten für eine Übergangszeit von zwölf Jahren im gewillkürten BV bleiben und jederzeit stfrei entnommen werden; zum 31.12.1998 erfolgte eine stfreie Zwangsentnahme (s. § 13 Anm. 341 ff.). Für selbstgenutzte denkmalgeschützte Wohnungen des Land- und Forstwirts wird die Nutzungswertbesteuerung nach § 13 Abs. 4 fortgeführt (s. § 13 Anm. 374 ff.). Da sie jederzeit stfrei entnommen werden können, handelt es sich auch insoweit ohne Rücksicht auf die Gewinnermittlungsart (s. § 13 Anm. 343 und 374) um gewillkürtes bzw. geduldetes BV. Ein Wechsel der Gewinnermittlungsart bleibt daher unabhängig von Satz 6 ohne Auswirkung. Zur Anwendung dieser Regelungen auf die anderen betrieblichen Einkunftsarten s. § 13 Anm. 342.

Der Steuerpflichtige geht zur Gewinnermittlung nach § 13a über: Nach der Streichung des Abs. 3 betreffenden Satzteils kommt als klassischer Anwendungsfall von Satz 6 der Übergang vom BV-Vergleich zur Durchschnittssatzgewinnermittlung in Betracht. Nach dem Gesetzeswortlaut wird dies aber nicht vorausgesetzt. Der Übergang von der Überschussrechnung nach Abs. 3 zur Gewinnermittlung nach § 13a löst daher ebenfalls keine Zwangsentnahme aus. Unbeachtlich ist auch, ob der Wechsel der Gewinnermittlungsart freiwillig erfolgt oder gesetzlich zwingend war (s. Vor §§ 4–7 Anm. 45 f.).

Zum Wechsel der Gewinnermittlungsart s. Vor §§ 4–7 Anm. 40–80; insbes. zum Übergang vom BV-Vergleich zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (s. Anm. 75).

b) Rechtsfolge des Satzes 6: Keine Zwangsentnahme des Wirtschaftsguts

256

Die Regelung in Satz 6 knüpft an die vor Ergehen von BFH v. 12.2.1976 (IV R 188/74, BStBl. II 1976, 663) bestehende Rechtspraxis an. Jeder Übergang zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen führt nicht zur Entnahme solcher WG, die bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich zum BV des Stpfl. gehörten; nach FinVerw. galt das Gleiche bei Verwerfung der Buchführung als nicht ordnungsgemäß und bei Vollschätzung (Abschn. 13a Abs. 2 Sätze 9 f. EStR 1984). Danach konnte es also auch bei Stpfl. mit Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gewillkürtes BV geben (glA SÖFFING, StbJb. 1980/81, 451

[520 ff.]). Es ließ sich dadurch schaffen, dass der Stpfl. zunächst seinen Gewinn nach Abs. 1 oder § 5 ermittelt und sodann die Gewinnermittlungsart wechselt.

Damit wird nicht der Tatbestand der Steuerumgehung (§ 42 AO) verwirklicht, weil beim Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht Gestaltungsmöglichkeiten des (bürgerlichen oder öffentlichen Rechts) missbräuchlich verwendet, sondern zulässige strechtl. Gestaltungsmöglichkeiten wahrgenommen wurden; auf diese findet § 42 AO keine Anwendung. Allerdings ist ein willkürlicher mehrfacher Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht zulässig (BFH v. 9.11.2000 – IV R 18/00, BStBl. II 2001, 102; s. auch Vor § 4–7 Anm. 45 mwN).

Nachdem der BFH die Willkür von BV auch bei Einnahmenüberschussrechnung zugelassen hat (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985), konnte die Bezugnahme auf Abs. 3 in Satz 6 gestrichen werden. Würde gewillkürtes BV auch bei der Durchschnittssatzgewinnermittlung anerkannt, wie dies vereinzelt im Schrifttum gefordert wurde (vgl. etwa SÖFFING, StbJb. 1980/81, 452 [520 f.]; KANZLER, FR 1998, 233 [241]), wäre Satz 6 auch in seiner geltenden Restregelung gegenstandslos und verzichtbar.

257–258 Einstweilen frei.

3. Einzelfragen des Satzes 7

259 a) Nutzungsänderung eines Wirtschaftsguts

Wirtschaftsgut: Die Nutzungsänderung eines WG, die bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich keine Entnahme ist, ist auch bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen keine Entnahme. WG iSd. Satzes 6 ist ein Anlagegut des notwendigen BV (zB ein bisher vom Stpfl. selbst bewirtschaftetes landwirtschaftliches Grundstück), das durch Nutzungsänderung (zB Verpachtung) seine Zugehörigkeit zum notwendigen BV verliert und bisher nur bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich (gewillkürtes) BV bleiben konnte. Dieses WG wird wegen der Nutzungsänderung auch bei Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 13a nicht als entnommen behandelt, sondern bleibt (gewillkürtes oder geduldetes) BV.

Änderung der Nutzung: Nicht jede Nutzungsänderung fällt unter Satz 7, sondern nur die Änderung der Nutzung, durch die ein Anlagegut zu gewillkürtem BV, nicht aber zu notwendigem PV wird. Wird also eine ArbN-Wohnung an einen fremden Dritten vermietet, so bleibt sie auch bei Durchschnittssatzgewinnermittlung im BV. Die zu notwendigem PV führende Nutzungsänderung würde auch bei Gewinnermittlung durch BV-Vergleich eine Entnahme bedingen, so dass Satz 7 auf diese Fälle nicht anzuwenden ist. Zieht daher der Unternehmer oder Gesellschafter in die ArbN-Wohnung, so führt dies zur Entnahme (zB BFH v. 12.3.1964 – IV 401/62, StRK EStG [bis 1974] § 6 Abs. 1 Ziff. 4 R. 40; v. 18.11.1986 – VIII R 301/83, BStBl. II 1987, 261). Satz 7 erfasst auch nicht die Nutzungsänderung, durch die (gewillkürtes) AV zu UV wird (s. BFH v. 31.5.2001 – IV R 73/00, BStBl. II 2001, 673).

► *Die Finanzverwaltung* hat für Fälle der Nutzungsänderung vor Inkrafttreten des Satzes 7 bestimmt, dass die Verpachtung eines Betriebs ohne Betriebsaufgabebekräftigung oder die Einstellung der landwirtschaftlichen Nutzung eines Grundstücks keine Nutzungsänderung sei, die zu einer Entnahme führe (BMF v. 28.7.1983, BStBl. I 1983, 383).

► *Der BFH* sieht im Übergang zur Brachlage ebenfalls keine Nutzungsänderung, die zur Annahme gewillkürten BV führt (BFH v. 7.11.1996 – IV R 69/95, BStBl. II 1997, 245, zu 3.; v. 17.1.2002 – IV R 74/99, BStBl. II 2002, 356).

Die Entnahme eines WG aus Anlass einer Nutzungsänderung liegt hiernach nur vor,

- wenn der Stpfl. die Entnahme will und erklärt oder
- wenn das WG infolge der Nutzungsänderung zum notwendigen PV gehört (vgl. BFH v. 12.11.1964 – IV 99/63 S, BStBl. III 1965, 46; v. 4.11.1982 – IV R 159/79, BStBl. II 1983, 448; BORDEWIN, DSStZ 1979, 431).

b) Rechtsfolge des Satzes 7: Keine Zwangsentnahme des Wirtschaftsguts 260

Grundsatz: Die Nutzungsänderung, die zu gewillkürtem BV führt, ist auch bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen keine Entnahme. Die zunächst zu weitgehenden Folgerungen der FinVerw. aus der Entscheidung des BFH v. 12.2.1976 (IV R 188/74, BStBl. II 1976, 663) wurden durch den Gesetzgeber insoweit zurückgenommen, als sie mit der bisherigen Rspr. des BFH nicht in Einklang standen.

Zur älteren Rspr. s. BFH v. 9.1.1964 – IV 274/63 U, BStBl. III 1964, 97; v. 4.10.1968 – IV 221/65, BStBl. II 1969, 35; der BFH stellte später klar, dass sich BFH v. 12.2.1976 – IV R 188/74, BStBl. II 1976, 663, nur auf Nutzungsänderungen bezog, durch die BV notwendiges PV wird (so dass auch bei Gewinnermittlung nach Abs. 1 eine Entnahme vorläge), nicht aber auf Nutzungsänderungen, durch die ein WG weder dem notwendigen BV noch dem notwendigen PV zuzuordnen sei: „Die Finanzverwaltung hat also aus dem Urteil ... Folgerung gezogen, die – was die Nutzungsänderung betrifft – über die Grundsätze der Entscheidung hinausgingen“ (BFH v. 4.11.1982 – IV R 159/79, BStBl. II 1983, 448; s. auch BFH v. 7.11.1996 – IV R 69/95, BStBl. II 1997, 245, zu 2. c).

Als Rechtsfolge ergibt sich daher aus Abs. 1 Satz 7, dass

► *auch bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a gewillkürtes Betriebsvermögen anzuerkennen ist:* Allerdings ist noch nicht restlos geklärt, ob die Bildung gewillkürten BV bei der Durchschnittssatzgewinnermittlung möglich ist.

Ablehnend noch BFH v. 23.5.1991 – IV R 58/90, BStBl. II 1991, 798; dagegen weitgehend die Literatur: SÖFFING, StbJb. 1980/81, 452 (520 f.); KANZLER, FR 1998, 233 (241); NACKE in BLÜMICH, § 13a Rn. 2; KULOSA in SCHMIDT XXXII, § 13 Rn. 162.

► *Nutzungsänderungen bei der Gewinnermittlung nach § 13a nur dann zu Entnahmen führen,* wenn das WG durch Nutzungsänderung zu notwendigem PV wird; denn dann liegt auch bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 eine Entnahme vor (s. Anm. 259).

Billigkeitsregelung: Die Anwendung der Billigkeitsregelung für Land- und Forstwirte in BMF v. 15.3.1979 (BStBl. I 1979, 162) führt nicht dazu, dass eine Nutzungsänderung zu gewillkürtem BV als Entnahme anzusehen und eine spätere tatsächlich vollzogene Entnahme estl. unbeachtlich wäre (BFH v. 7.11.1996 – IV R 69/95, BStBl. II 1997, 245; v. 15.5.1997 – IV R 46/96, BFH/NV 1997, 850).

Nach BFH v. 7.11.1996 – IV R 69/95, BStBl. II 1997, 245; v. 15.5.1997 – IV R 46/96, BFH/NV 1997, 850, ist die Anwendung der Billigkeitsregelung auf solche Nutzungsänderungen beschränkt, die nach Bekanntgabe der EStR 1978 und bis zu dem in BMF v. 15.3.1979 (BStBl. I 1979, 162) ausdrücklich genannten Stichtag des 1.7.1979 tatsächlich zu einer Zwangsentnahme geführt haben, weil die FinBeh. aufgrund der geänderten EStR zu einer Versteuerung von Entnahmegewinnen angewiesen waren.

► *Die Finanzverwaltung wendet das Urteil des BFH v. 7.11.1996 (IV R 69/95, BStBl. II 1997, 245) an und hat die Billigkeitsregelung in BMF v. 15.3.1979 (BStBl. I 1979, 162) und BMF v. 28.7.1983 (BStBl. I 1983, 383) mit Ablauf des Jahres 1998 aufgehoben (BMF v. 20.3.1998, BStBl. I 1998, 356).*

Ergänzend hat das BMF in Schreiben an den Deutschen Bauernverband und den Hauptverband der landwirtschaftlichen Buchstellen v. 20.3.1998 (gleichlautend FinMin. NRW v. 20.3.1998) eine Regelung getroffen (s. BMF v. 20.3.1998, FR 1998, 534). Danach konnten Stpfl., die die Regelung in den aufgehobenen BMF-Schreiben in Anspruch nehmen möchten, bis zum Ablauf des Jahres 1998 gegenüber dem FA schriftlich klarstellen, dass ein zunächst zum notwendigen BV gehörendes Grundstück, dessen Nutzung vor dem 1.7.1979 geändert worden ist und das durch diese Nutzungsänderung nicht mehr dem notwendigen BV zuzurechnen war, aber auch nicht zum notwendigen PV gehörte, zum Zeitpunkt der Nutzungsänderung entnommen worden ist (so auch BFH v. 15.5.1997 – IV R 46/96, BFH/NV 1997, 850). Der Stpfl. muss seinen Gewinn im Wj. der Nutzungsänderung durch Vollschätzung, durch Überschussrechnung nach Abs. 3 oder nach Durchschnittssätzen gem. § 13a ermittelt haben. Zu Einzelheiten der Glaubhaftmachung und Beweisführung s. BMF v. 20.3.1998, FR 1998, 534.

261–279 Einstweilen frei.

VII. Einlage und Einlagefiktion durch Verstrickungstatbestand (Abs. 1 Satz 8)

280 1. Überblick

Abs. 1 Satz 8 zerfällt nach der Änderung durch das SEStEG in zwei Einzelregelungen, denen die Aufteilung in zwei Halbsätze entspricht. Im ersten Halbsatz findet sich die altbekannte Regelung über die Einlage (s. Anm. 281 ff.). Im zweiten Halbsatz ist seit dem VZ 2006 ein neuer allgemeiner Verstrickungstatbestand geregelt (s. Anm. 321 ff.), der sich als Spiegelbildregelung zum allgemeinen Entstrickungstatbestand des Abs. 1 Satz 3 (s. Anm. 206 ff.) versteht.

2. Einlage von Wirtschaftsgütern (Abs. 1 Satz 8 Halbs. 1)

a) Vorüberlegungen zum Einlagebegriff

281 aa) Tatbestandsmerkmale

Der Begriff der Einlage ergibt sich aus der Umkehrung des Begriffs der Entnahme. Zu gemeinsamen Begriffsmerkmalen und Problemstellungen s. ausführlich Anm. 136 ff.

Einlagen sind gem. Abs. 1 Satz 8 Halbs. 1 alle WG, die der Stpfl. dem Betrieb zu betrieblichen Zwecken aus der außerbetrieblichen Sphäre zuführt; sie sind Wertzuführungen zum Betrieb (s. allg. SCHUHMAN, StBp. 1997, 228). Der Einlagebegriff umfasst mehrere Tatbestandsmerkmale. Zunächst sind die möglichen Gegenstände der Einlage zu bestimmen (s. Anm. 286 ff.). Weiterhin ist zu klären, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit der Einlagetatbestand gegeben ist. An dieser Stelle ist die Frage der Einlagehandlung und des Einlagewillens zu erörtern (s. Anm. 290 ff.). Parallel zur Entnahme stellt sich auch bei der Einlage die Frage nach der Existenz eines finalen Einlagebegriffs (s. Anm. 295). Der Gesetzgeber hat die Frage durch Schaffung des Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 gere-

gelt. Zur allgemeinen Kennzeichnung des Begriffspaares Entnahmen – Einlagen s. Anm. 136 ff.; zur Bedeutung für die Gewinnermittlung s. Anm. 20.

bb) Verhältnis der Einlage zu den Betriebseinnahmen

282

Ist eine Wertzuführung betrieblich veranlasst, so handelt es sich um eine BE (s. Anm. 21). Sie erfolgt dann nicht aus der außerbetrieblichen Sphäre und kann begrifflich keine Einlage darstellen (Grundsätzliches zum Verhältnis zwischen BE und BA einerseits, zu Entnahmen und Einlagen andererseits s. Anm. 137). Dagegen erhöht zB der auf außerbetrieblichen Gründen beruhende Verzicht des Gläubigers auf eine Forderung, wenn die entsprechende Schuld beim Schuldner zum BV gehört, nicht den stl. Gewinn des Schuldners, sondern bildet eine Einlage (BFH v. 12.3.1970 – IV R 39/69, BStBl. II 1970, 518, mit Hinweis auf RFH v. 8.1.1936, RStBl. 1936, 416). Ob ein Zuwachs des BV aus der Einlage privater Gegenstände und ihrer anschließenden Veräußerung oder aber aus Schwarzgeschäften (bei der Gewinnermittlung nicht berücksichtigten Geschäften) herrührt, ist eine Beweisfrage. Die Einlage von Schmuck durch zuverlässige Stpfl. in der RM-Zeit war nach Ansicht des FG Hamb. (v. 29.3.1951 – III 150/50, DB 1951, 358) auch dann anzuerkennen, wenn der Stpfl. den Käufer nicht genau bezeichnen konnte.

cc) Keine Einlage bei unrichtiger Sachbehandlung

283

Keine Einlage liegt vor, wenn ein WG des notwendigen BV (zum Begriff s. Anm. 46f.) von vornherein zu Unrecht als PV behandelt worden ist und in einem späteren Wj. eingebucht wird; daher keine Bewertung mit dem Teilwert, sondern Einbuchung zu den AHK (vgl. SCHOOR, DStZ 2007, 274 [278]; s. Anm. 31 und ausführl. Anm. 431). Zur Frage, inwieweit frühere Bilanzen berichtet werden können, s. Anm. 431. Ebenso ist keine Einlage gegeben, wenn WG des notwendigen BV zu Unrecht als entnommen behandelt wurden und daher wieder eingebucht werden müssen.

Einstweilen frei.

284–285

b) Gegenstand der Einlage

aa) Sacheinlage und Nutzungs-/Leistungseinlage

286

Begriff des Wirtschaftsguts: Einlagen sind in Abs. 1 Satz 8 alle WG (Bareinzahlungen und sonstige WG), also ebenso wie bei Entnahmen (Abs. 1 Satz 2) Waren, Nutzungen und Leistungen, ferner auch immaterielle WG.

Zum Begriff vgl. BFH v. 11.9.1969 – IV R 160/67, BStBl. II 1970, 317, betr. Erfindung als BV eines gewerblichen Betriebs, in dem sie von einem sonst freiberuflich tätigen Erfinder verwertet wird; sie musste also ins gewerbliche BV „eingelegt“ sein, wozu sich der BFH allerdings nicht äußert.

Grundsätzlich sind nur bilanzierbare WG einlagefähig (vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, s. Anm. 138 und zur Entnahme Anm. 152).

Sacheinlage: Im Rahmen einer Sacheinlage können dementsprechend bilanzierbare WG aller Art in das BV eingelegt werden.

Nutzungs- und Leistungseinlage: Parallel zur Nutzungs- und Leistungsentnahme gibt es auch den Begriff der Nutzungs- und der Leistungseinlage. Während Nutzungsrechte als WG grds. einlagefähig sind, gilt dies zunächst nicht für Nutzungen, denen kein WG korrespondiert (s. Anm. 138). Ausnahmsweise kann aber auch der bloße Nutzungsaufwand eingelegt werden, wenn allgemeine Besteuerungsprinzipien dies erfordern (vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86,

BStBl. II 1988, 348; HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 305; s. auch Anm. 138). So kann also eine Nutzungseinlage erforderlich und mit dem für sie zu veranschlagenden Aufwand zu berücksichtigen sein (deshalb auch als Aufwandseinlage bezeichnet; vgl. etwa GROH, DB 1988, 514; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 520 „Aufwandseinlage“). Eine Aufwandseinlage kommt etwa in Betracht, wenn ein privater Pkw. auch betrieblich genutzt wird und der betriebliche Nutzungsanteil stl. erfasst werden muss (beachte aber § 12). Leistungseinlagen sind grds. im selben Umfang zu berücksichtigen wie Nutzungseinlagen.

Mietvertrag: Verwendet der Stpfl. gemietete Räume, die er bisher als Wohnung benutzte, betrieblich und bringt er somit den Mietvertrag in das BV ein, so liegt hierin eine Einlage nur insoweit, als der Stpfl. AK für ein Mietrecht aufgewendet (und noch nicht nach § 7 abgesetzt) hatte; was ein Erwerber des Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für die freigewordenen Mieträume als Abstandsumme gezahlt hätte, ist unerheblich (BFH v. 16.5.1963 – IV 379/60 U, BStBl. III 1963, 400).

Forderung: Forderungen teilen im Zeitpunkt ihrer Entstehung die Vermögenszuordnung ihres Entstehensgrundes. Allerdings sind Forderungen nach ihrer Entstehung selbständig einleg- und entnehmbar (vgl. Anm. 117, 152). Nach FG München v. 21.8.1963 (II 141/62, EFG 1964, 164, rkr.) kann eine Forderung nur bei hinreichender Konkretisierung eingelegt werden, nicht zB ein Anspruch auf Erstattung von ESt, solange die Forderung noch nicht durch einen rechtskräftigen Bescheid festgestellt worden ist. Dies ist uE nicht haltbar. Forderungen können auch dann eingelegt werden, wenn sie noch nicht „konkretisiert“ sind, dh. wenn sie dem Grund und/oder der Höhe nach noch nicht feststehen. Sie sind dann nach kaufmännischen Grundsätzen zu bewerten, dh. ggf. entsprechend ihrer Zweifelhafteigkeit wertzuberichtigen; sie sind aber WG iSd. Abs. 1 Satz 3. Die Forderung auf überzahlte ESt entsteht mit Ablauf des betreffenden VZ.

Verbindlichkeiten, Geschäftsschulden: Die Tilgung einer Geschäftsschuld aus privaten Mitteln bildet zunächst eine Einlage, die anschließend zur Tilgung verwendet wird (zust. BFH v. 7.5.1965 – VI 217/64 U, BStBl. III 1965, 445), ebenso die Entnahme einer Geschäftsschuld (dazu HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 351). Einlegung einer privaten Schuld ist Entnahme. Bei Vereinigung von Schuldner und Gläubiger in einer Person (zB durch Erbschaft oder Schenkung) kann eine Einlage vorliegen; nicht bei Geschäftsübernahme (FG Düss. Sen. Köln v. 21.3.1966 – VII 111/65 E, EDStZ 1966, 238, rkr.). Der Verzicht des Darlehensgläubigers auf seine Forderung aus verwandtschaftlichen Gründen ist beim Schuldner eine Einlage (BFH v. 12.3.1970 – IV R 39/69, BStBl. II 1970, 518, unter Berufung auf RFH v. 8.1.1936, RStBl. 1936, 416). Zur Entnahme von Verbindlichkeiten s. Anm. 152.

287 bb) Einlagefähigkeit von Wirtschaftsgütern

Betriebsvermögen/Privatvermögen: Grundsätzliches zur Entnahme- und Einlagefähigkeit s. Anm. 139. Ein WG kann nur dann ins BV eingelegt werden, wenn es BV sein kann; es muss also eine bestimmte Beziehung zum Betrieb haben (s. Anm. 46 und 50) und zum Vermögen des Stpfl. gehören (s. Anm. 36). WG, die notwendiges PV bilden (s. Anm. 48), können nicht eingelegt werden.

Betriebschädliche Wirtschaftsgüter/Risikogeschäfte: Nach stRspr. des BFH ist die Zuordnung von WG zum BV dann nicht möglich, wenn bereits bei ihrem Erwerb erkennbar ist, dass sie dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur

Verluste bringen (BFH v. 27.3.1974 – I R 44/73, BStBl. II 1974, 488; v. 15.11.1978 – I R 57/76, BStBl. II 1979, 257; v. 25.2.1982 – IV R 25/78, BStBl. II 1982, 461; v. 11.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399). Man spricht hier von betriebsschädlichen WG (s. Anm. 52, 101). Das Vorliegen einer Einlage ist demnach stl. dann nicht anzuerkennen, wenn ein WG (zB eine unsichere Forderung, im Kurs sinkende Wertpapiere, eine Bürgschaftsverpflichtung) nur deswegen in das BV eingebucht wird, um den zu erwartenden Verlust stl. geltend zu machen (zust. Hess. FG v. 25.9.1958 – III 657-658/57, EFG 1959, 85, rkr.; BFH v. 5.2.1970 – IV 186/64, BStBl. II 1970, 492, betr. Bürgschaftsverpflichtung). Diese WG sind trotz ihrer buchmäßigen Behandlung als BV nicht betrieblichen Zwecken gewidmet. Unter den Begriff der Risikogeschäfte sind solche WG zu fassen, denen ihrer Natur nach Risiken für den Betrieb anhängen (vgl. BFH v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399; ausführl. Anm. 52, 101). Hier ist sorgfältig zu prüfen, ob ein betrieblicher Funktionszusammenhang herstellbar ist oder ob es sich um notwendiges PV handelt.

Originärer Eigentumserwerb: Der Begriff der Einlage setzt voraus, dass der Stpfl. bereits vor der Zuführung in das BV das wirtschaftliche Eigentum an dem WG besessen hat. An dieser Voraussetzung fehlt es regelmäßig in den Fällen des originären Eigentumserwerbs iSd. § 958 BGB. Derartige WG bilden vom Augenblick der Besitzergreifung an BV. Sie können daher nicht mehr eingelegt werden (zB selbst gesammelter Schrott). Ihre Bewertung hat mit den AK zu erfolgen; soweit solche fehlen, können sie nicht fingiert werden (HEUER, FR 1953, 266).

Wirtschaftsgüter Dritter: WG, deren wirtschaftlicher Eigentümer nicht der Stpfl., sondern ein Dritter ist, kann der Stpfl. nicht einlegen, wohl aber Mittel, die aus einer privaten Darlehensaufnahme herrühren; denn das Geld selbst geht in das Eigentum des Stpfl. über (aA FG Hamb. v. 25.1.1952 – I 174-175/51, BB 1952, 189, rkr., das zu Unrecht die aus einer Darlehensaufnahme herrührenden Barmittel den in fremdem Eigentum stehenden und daher als Einlage nicht geeigneten Sachgütern gleichstellt).

Einstweilen frei.

288–289

c) Einlagetatbestand

aa) Einlagehandlung

290

Grundsätzliches: Grundsätzliches zum Begriff Entnahme- und Einlagehandlung s. Anm. 141, dort insbes. auch zu den formalen Anforderungen an eine Einlagehandlung und die Bedeutung der bilanziellen Behandlung eines WG.

Gewillkürtes Betriebsvermögen: Bei gewillkürtem BV besteht die Einlagehandlung in der Ausübung des Wahlrechts (ein WG zum Betrieb zu ziehen oder nicht). Dazu genügt es nicht, dass der Stpfl. einen auf offensichtlich falscher Auffassung eines Betriebsprüfers beruhenden Bilanzansatz fortführt (BFH v. 2.7.1969 – I R 143/66, BStBl. II 1969, 617; zweifelnd zu Unrecht LITTMANN, DStR 1969, 609). Vielmehr muss sich aus seinem Verhalten eindeutig der Charakter als Einlagehandlung ableiten lassen. Eine Einlagehandlung kann allerdings auch in einem schlüssigen Verhalten liegen.

Notwendiges Betriebsvermögen: „Ein zum Vermögen des Betriebsinhabers gehöriges Wirtschaftsgut kann, sofern es sich nicht um notwendiges Betriebsvermögen handelt, nur durch eine Einlagehandlung zum Betriebsvermögen werden“ (BFH v. 2.7.1969 – I R 143/66, BStBl. II 1969, 617). Diese Formulierung

des BFH erweckt den Eindruck, als sei beim notwendigen BV keine Einlagehandlung erforderlich. Die tatsächliche Zuführung des WG zum Betrieb (zB zur betrieblichen Nutzung) stellt uE aber auch beim notwendigen BV eine Einlagehandlung dar.

Notwendiges Privatvermögen: WG des notwendigen PV können grds. nicht in das BV eingelegt werden (s. Anm. 141). Dies gilt nur dann nicht, wenn ihr privater Funktionszusammenhang vollständig gelöst und ein neuer betrieblicher Zusammenhang neu begründet wird. Hier sind an die Einlagehandlung hohe Anforderungen zu stellen.

Tatsächlicher Vorgang: Die Einlagehandlung stellt einen tatsächlichen Vorgang dar (s. Anm. 141), und zwar auch dann, wenn ihr ausnahmsweise ein Rechtsgeschäft zugrunde liegt, wie zB bei Einbringung von WG in das Gesamtvermögen einer PersGes. Ist dieses Rechtsgeschäft nichtig (zB Übertragung von GmbH-Anteilen ohne Einhaltung der vorgeschriebenen Form) und behandeln die Beteiligten die WG als eingebracht, so liegt gleichwohl eine Einlage vor.

291 bb) Einlagewille

Allgemeines: Die Ausführungen zum Entnahmewillen gelten beim Einlagewillen grds. entsprechend (ausführl. Anm. 157 ff.). Voraussetzung jeder Einlage ist der konkret gefasste Willensentschluss. Eines Rechtsfolgebewusstseins bedarf es bei der Einlage ebenso wenig wie bei der Entnahme (s. Anm. 157). Motive und Absichten, die der Einlage zugrunde liegen, sind unbeachtlich (HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 318). Auch Irrtümer über die Folgen der Einlagehandlung sind unbeachtlich. Jedoch fehlt es an einer willentlichen Einlagehandlung, wenn der Stpfl. ein WG nur deshalb in die Buchführung aufnimmt, weil er irrtümlich von seiner Eigenschaft als notwendiges BV ausgeht (BFH v. 4.4.1973 – I R 159/71, BStBl. II 1973, 628; auch BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 103).

Mittelbare Einlagen/Rechtsgänge: Hier gelten die Ausführungen zu Entnahmen entsprechend (vgl. Anm. 158 ff.). Nur ausnahmsweise können Einlagen ohne willentliche Einlagehandlung anerkannt werden. Dies gilt vor allem bei Rechtsgängen, die eine Einlagehandlung substituieren können. So stellt ein Erbfall zwischen Mieter und Vermieter eines bisher fremdbetrieblich genutzten Gebäudes einen solchen Rechtsgang dar (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 509; Beispiele die Entnahme betreffend bei Anm. 159). Reine Rechtsänderungen (Gesetzes- oder Rechtsprechungsänderungen) bewirken keine Einlage.

292 cc) Zeitpunkt der Einlage

Grundsatz: Es gilt das Entsprechende wie für Entnahmen; s. bereits allgemein Anm. 144. Zeitpunkt der Einlage ist also derjenige, in welchem das WG betrieblichen Zwecken gewidmet wird. Gehört ein WG zum notwendigen BV, so ist es mit dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung oder, wenn es später die Eigenschaft als notwendiges BV erlangte, mit diesem Zeitpunkt als dem BV zugeführt zu behandeln, ohne Rücksicht darauf, ob der Stpfl. es, etwa nach einem Wertanstieg des WG, erst später als in den Betrieb überführt behandelt (zB erst dann einbucht). Bei gewillkürtem BV kommt es darauf an, ab wann der Stpfl. seinen Willen, das WG zum BV zu ziehen, eindeutig (zB durch Einbuchung) erkennbar macht. BFH v. 26.9.1958 (VI 153/56 U, BStBl. III 1958, 444) behandelt ein Gebäude, das der Stpfl. zum Teil aus Mitteln einer Bausparkasse errichtet hatte und das zum geringeren Teil gewerblichen, zum größeren Teil fremden

Wohnzwecken diene, erst mit dem Beginn der tatsächlichen Nutzung durch den Gewerbebetrieb hinsichtlich des betrieblich genutzten Teils als BV; bis dahin hätten die Beteiligten ihren Plan – betriebliche oder private Nutzung – noch jederzeit ändern können.

Keine Rückwirkung: Einlagen sind wie Entnahmen tatsächliche betriebliche Vorfälle (s. Anm. 144). Sie können daher nicht auf einen früheren Zeitpunkt zurückbezogen werden. Der Stpfl. kann daher auch nach Ablauf des Wj. nicht rückwirkend eine Einlage einbuchen. Insbesondere kann der Stpfl. die mit entnommenen Mitteln angeschafften WG, die er zunächst als PV behandelt hat, nicht rückwirkend zum BV ziehen (BFH v. 30.7.1964 – IV 109/60, HFR 1965, 454; v. 22.6.1967 – I 192/64, BStBl. II 1968, 4).

Einstweilen frei.

293–294

d) Finaler Einlagebegriff

aa) Einlage zu betrieblichen Zwecken

295

Allgemeines: Eine Einlage liegt vor, wenn WG (aus der außerbetrieblichen Sphäre) betrieblichen Zwecken zugeführt werden. Der Einlagebegriff hängt damit vom Betriebsbegriff ab. Allgemeines s. Vor §§ 4–7 Anm. 85 ff.; zur Überführung von WG zwischen mehreren Einzelbetrieben des Stpfl. s. Anm. 173. Das WG muss dem Betrieb auch tatsächlich zugeführt sein. Eine Einlage setzt voraus, dass das WG für einen konkreten (wenn auch kurzen) Zeitraum dem Betrieb überlassen wird. Hat ein Stpfl. nur für einen ideellen Augenblick das (wirtschaftliche) Eigentum an einem WG besessen, so kann es nicht als eingelegt und unmittelbar anschließend als entnommen behandelt werden.

Beispiel: X vermietet ein Grundstück an eine KG, an der er nicht beteiligt ist. Ein Gesellschafter der KG erwirbt das Eigentum am Grundstück des X und überträgt es unmittelbar anschließend auf den Nichtgesellschafter Y. Die Nutzungsüberlassung durch Y schließt sich unmittelbar an diejenige durch X an, das Grundstück war nicht zeitweilig BV.

Keine Einlagen: Stehengebliebene Gewinne sind keine Einlagen, da der Begriff der Einlage die Zuführung von WG aus der außerbetrieblichen Sphäre in das BV verlangt. Keine Einlage ist die persönliche Arbeitsleistung des Stpfl.; sie geht aber in den Teilwert der selbst erzeugten WG ein. Keine Einlage ist die Einbuchung von WG in das BV aufgrund gesetzlicher Vorschriften.

Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen mehreren Einzelbetrieben:

Die Frage, ob bei Überführung eines WG aus einem Einzelbetrieb in einen anderen Einzelbetrieb desselben Stpfl. eine Entnahme aus dem einen und eine Einlage in den anderen Einzelbetrieb vorliegt, kann nur einheitlich beantwortet werden. Wird eine Entnahme bejaht (s. Anm. 173), so liegt auch eine Einlage vor. Früher verneinte die stRSpr. bereits den Tatbestand einer Entnahme und damit auch einer Einlage (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; v. 9.12.1986 – VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342; v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667; v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187). Unerheblich war hierbei, ob es sich um Betriebe derselben oder einer anderen Einkunftsart handelte. Seit 1999 geht § 6 Abs. 5 Satz 1 von einer Entnahme aus, schreibt aber im Gegenzug zwingend die Fortführung der Buchwerte vor, so dass eine Aufdeckung stiller Reserven vermieden wird (dazu HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 461; § 6 Anm. 1440; s. auch Anm. 173).

296 **bb) Überführung aus dem Ausland – finaler Einlagebegriff**

Für die Frage, ob bei Überführung von WG aus einem ausländ. Betrieb oder einer ausländ. Betriebsstätte eines Stpfl. in einen inländ. Betrieb oder eine inländ. Betriebsstätte eine Einlage anzunehmen ist, müssen die Grundsätze entsprechend Anwendung finden, die bei Überführung aus einem inländ. Betrieb (bzw. Betriebsstätte) ins Ausland gelten (s. ausführl. Anm. 167 ff.). Der BFH hatte bei Überführung in eine ausländ. Betriebsstätte bei Bestehen eines DBA eine Entnahme angenommen, da anderenfalls die Besteuerung der stillen Reserven nicht gewährleistet sei (vgl. nur BFH v. 16.7.1969 – I 266/65, BStBl. II 1970, 175). Die zugrunde liegende Theorie der finalen Entnahme hat er nunmehr mit Urteil vom 17.7.2008 (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) aufgegeben. Damit ist auch der spiegelbildlich entwickelte finale Einlagebegriff obsolet (s. aber ausführl. BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508). Es wurde bereits dargelegt, dass die Rechtsprechungsänderung überfällig war und zu begrüßen ist (ausführlich, auch zu den Schrifttumsansichten, s. Anm. 167 ff.). Der Gesetzgeber hat nunmehr mit Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 eine gesetzliche Regelung geschaffen, die aber ihrerseits zu Problemen führt (s. Anm. 321).

297 **cc) Einlage bei Mitunternehmern**

Einlage von Wirtschaftsgütern: Die Einlagevorschriften gelten auch bei Mitunternehmern (vgl. auch DOBELKE, WPg 1963, 65). Sämtliche Zuführungen von WG aus dem Bereich der Mitunternehmer zum Betrieb der Mitunternehmerschaft sind Einlagen. Das gilt auch dann, wenn der Zuführung ein besonderes Rechtsgeschäft (Kauf oder Tausch) zugrunde liegt. Eine Einlage ist gegeben, wenn ein WG aus dem privaten Gesamthands- oder Bruchteilseigentum (oder wirtschaftlichen Eigentum) aller Mitunternehmer ins Gesamthandsvermögen der PersGes. eingebracht wird, aber auch dann, wenn ein WG, das einzelnen Mitunternehmern gehört, dem Betrieb der PersGes. gewidmet wird, dh., wenn es der Gesellschaft als wirtschaftliches Eigentum oder zur Nutzung überlassen wird. Einlagen sind auch Vergütungen der Gesellschafter für Leistungen der Gesellschaft.

Nutzungen: Überlässt ein Gesellschafter (Mitunternehmer) an eine PersGes., an der er beteiligt ist, WG zur Nutzung, so liegt hierin eine Einlage der WG. Ändert er den Nutzungszweck, überlässt er zB die Nutzung seinen nicht an der Gesellschaft beteiligten Kindern, so liegt hierin eine Entnahme des WG.

Bürgschaft: Übernimmt bei der Sanierung einer KG ein Kommanditist über seine kommanditarische Haftung hinaus die Bürgschaft für Schulden der Gesellschaft, so ist das eine Einlage, uE aber erst im Zeitpunkt der Inanspruchnahme oder wenn die Inanspruchnahme droht und Ersatzansprüche nicht durchsetzbar erscheinen (RFH v. 23.11.1938 – VI 692/38, RStBl. 1939, 233, spricht von „bedingten“ Einlagen). Die Inanspruchnahme aus der Bürgschaft ist für ihn eine BA und mangels Rückgriffs gegen die anderen Gesellschafter ein Betriebsverlust (RFH v. 23.11.1938 – VI 692/38, RStBl. 1939, 233).

298–299 Einstweilen frei.

300 **e) Rechtsfolge der Einlage**

Bewertung: Ins BV eingelegte WG nehmen künftig (bis sie veräußert, verbraucht oder wieder entnommen werden) am BV-Vergleich teil; die Bewertung im Zeitpunkt der Einlage ins BV richtet sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 (s. § 6 Anm. 1208 ff.).

Gründung eines Betriebs: Mittel, die ein Stpfl. zur Gründung eines Betriebs aufwendet, sind nicht Einlagen im Lauf eines Wj. Dagegen sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 und 6 Einlagen bei einer Gründung und Einlagen in einen bestehenden Betrieb in gleicher Weise zu bewerten.

Erträge und Aufwendungen im Zusammenhang mit WG, die ins BV eingelegt wurden, sind vom Zeitpunkt der Einlage an (s. Anm. 292) BE und BA (soweit nicht zB bei privaten Nutzungen Entnahmen vorliegen).

Einstweilen frei.

301–319

f) Wichtige Anwendungsfälle der Einlagen

320

Aufwandseinlage: Der Begriff der Aufwandseinlage hat sich als Parallelbegriff zu dem der Aufwandsentnahme zur Kennzeichnung solcher Vorgänge herausgebildet, bei denen nicht das WG selbst, sondern der für seine Nutzung angefallene Aufwand in das BV eingelegt werden (vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; s. Anm. 286). Über das Instrument der Aufwandseinlage werden betrieblich veranlasste Kosten, die bei der Nutzung betriebsfremder WG entstehen, in den Bestandsvergleich einbezogen.

Bebauung: Die Bebauung ist für die Einordnung von Grund und Boden als PV oder BV von entscheidender Bedeutung (BFH v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461; s. ausführl. Anm. 62). Infolge der Bebauung eines Grundstücks kann es zu dessen Einlage in das BV kommen, wenn nämlich ein bisher privat genutztes Grundstück mit einem nunmehr betrieblich genutzten Gebäude bebaut wird und dieser Vorgang sich zweifelsfrei als Einlagehandlung deuten lässt (zum Parallelvorgang bei der Entnahme s. Anm. 185 „Bebauung“).

Betriebsstätte: Bei der Überführung eines WG von der ausl. Betriebsstätte in das inländ. Stammhaus konnte nach der bisher vom BFH vertretenen finalen Einlagelehre eine Einlage vorliegen. Diese Lehre hat der BFH nunmehr aufgegeben (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; vgl. ausführl. Anm. 167 ff. sowie 296). Die FinVerw. hatte bisher nur dann eine Einlage bejaht, wenn in den DBA der beteiligten Staaten die Freistellungsmethode vereinbart war (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.6.2). Nunmehr ist in Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 ein allgemeiner Verstrickungstatbestand geregelt (s. Anm. 321).

Bodenschatz: Wird ein Bodenschatz im PV des Stpfl. entdeckt, so ist fraglich, was Gegenstand der Einlage ist, der Bodenschatz selbst als materielles WG oder das Recht zu dessen Ausbeutung (vgl. BFH v. 19.7.1994 – VIII R 75/91, BStBl. II 1994, 846; v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508). Im Fall eines Kiesvorkommens hat der BFH ein materielles WG angenommen (BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508). Der Bodenschatz ist dann mit dem Teilwert anzusetzen. Eine Geltendmachung von Absetzungen für Substanzverringering ist im Zuge des Abbaus allerdings nicht zulässig (BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508; s. auch SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 1323). Zur Einlage von Bodenschätzen s. auch BMF v. 9.8.1993 (BStBl. I 1993, 678); BMF v. 24.6.1998 (BB 1998, 1685); BMF v. 7.10.1998 (BStBl. I 1998, 1221).

Buchung: Die Buchung als solche hat noch keine Bedeutung für die Annahme einer Einlage. Vielmehr ist das Vorliegen eines Einlagetatbestands entscheidend. In diesem Zusammenhang kann aber die Buchung als BV ein Indiz für das Vorliegen eines Einlagetatbestands bilden. Wurde ein WG fehlerhaft nicht als BV geführt, so wird der Fehler nicht im Wege der Einlage korrigiert, sondern im Wege der Einbuchung mit dem fortentwickelten Wertansatz (BFH v. 24.10.2001 – X R 153/97, BStBl. II 2002, 75).

Bürgschaft: Wird eine betrieblich veranlasste Bürgschaftsverpflichtung aus privaten Mitteln getilgt, liegt eine Einlage vor. Eine aus betrieblicher Veranlassung eingegangene Bürgschaftsverpflichtung, die aus privaten Mitteln getilgt wird, ist Gegenstand einer Einlage. Für den Fall der Inanspruchnahme eines Gesellschafters aus Bürgschaften zugunsten der PersGes. s. BFH v. 12.7.1990 – IV R 37/89, BStBl. II 1991, 64 mwN.

Dienstleistungen werden wie Nutzungsüberlassungen behandelt. Sie stellen als solche keine einlagefähigen WG dar (vgl. BFH v. 19.5.2005 – IV R 3/04, BFH/NV 2005, 1784).

Eigene Arbeitsleistung: Eigene Arbeitskraft stellt für sich genommen kein WG dar und ist deshalb auch keiner Einlage zugänglich (s. zur Entnahme Anm. 153 sowie Anm. 185 „Eigene Arbeitsleistung“).

Einlagehandlung: Die Einlage setzt als objektiven Einlagetatbestand eine Einlagehandlung voraus, also einen tatsächlichen, willensgetragenen Vorgang, durch den ein WG zum BV gezogen wird (s. ausführl. Anm. 290).

Einlagetatbestand: Der Einlagetatbestand besteht aus einem objektiven Teil, der Einlagehandlung, und einer subjektiven Komponente, dem Einlagewillen. Zu Einzelheiten s. Anm. 290 ff.

Einlagewille: Der Einlagewille ist die subjektive Komponente des Einlagetatbestands. Ausführlich s. Anm. 291.

Finaler Einlagebegriff: Der finale Einlagebegriff wurde von der Rspr. parallel zum finalen Entnahmebegriff entwickelt und zielt darauf ab, (zweckgerichtet) die realitätsgerechte stl. Erfassung von Wertzugängen zum BV zu gewährleisten. So ist in Fällen der Überführung von WG von einer ausländ. Betriebsstätte in das inländ. Stammhaus vor dem Hintergrund des finalen Einlagebegriffs eine Einlage zu bejahen (vgl. HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 360 „Ausland“). Infolge der Aufgabe des finalen Entnahmebegriffs durch den BFH (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; vgl. ausführl. Anm. 167 ff., 296) dürfte auch der finale Einlagebegriff in diesen Fällen nicht mehr greifen.

Forderung/Forderungsverzicht: Forderungen sind nach ihrer Entstehung unabhängig von ihrem Entstehungsgrund in das BV einlegbar (s. ausführl. Anm. 286). Ein Forderungsverzicht, der aus privaten Gründen erfolgt, ist als Einlage zu qualifizieren; demgegenüber führt der Erlass aus betrieblichen Gründen zu BE (BFH v. 12.3.1970 – IV R 39/69, BStBl. II 1970, 518; vgl. auch BFH v. 12.4.1989 – I R 41/85, BStBl. II 1989, 612).

Gegenstand der Einlage: Den Gegenstand der Einlage bilden WG aller Art, zumindest wenn sie bilanzierbar sind. Ob und inwieweit auch Güter, die nicht bilanzierbar sind, Gegenstand einer Einlage sein können, ist umstritten (s. ausführl. Anm. 286; vgl. auch BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348).

Leistungseinlage: Die Leistungseinlage ist eine besondere Form der Einlage, die entsprechende der Nutzungseinlage zu behandeln ist (s. ausführl. Anm. 286).

Mitunternehmerschaft: Siehe ausführl. Anm. 297.

Nießbrauch: Die durch unentgeltlichen Zuwendungsnißbrauch bzw. Vorbehaltsnißbrauch erlangten dinglichen Nutzungsrechte können nicht mit ihrem Teilwert in das BV eingelegt werden, obwohl es sich um WG handelt (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Allerdings können die selbst getragenen Aufwendungen des Nießbrauchers im Zuge einer Aufwandseinlage als BA geltend gemacht werden (BFH v. 16.12.1988 – III R 113/85, BStBl. II 1989,

763). Zu Einlagetatbeständen im Zusammenhang mit Nießbrauch s. auch WINKELJOHANN, DStR 1985, 227.

Nutzungsänderung: Nutzungsänderungen von privatem Vermögen führen nicht ohne Weiteres zu BV (BFH v. 21.4.2005 – III R 4/04, BStBl. II 2005, 604; dazu KANZLER, FR 2006, 186). Vielmehr muss der Wille, das WG künftig dauerhaft für den Betrieb zu nutzen, unzweideutig im Zuge einer Einlagehandlung hervortreten (vgl. Anm. 290).

Nutzungseinlage: Nach der Rspr. (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) sind zwar schlichte Nutzungsmöglichkeiten nicht einlagefähig, aber Aufwendungen, die aufgrund der betrieblich veranlassten Nutzung betriebsfremden Vermögens entstehen (s. auch „Aufwandseinlage“). Weiterhin ordnet die Rspr. dingliche oder obligatorische Nutzungsrechte als WG ein (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; s. zum Ganzen auch Anm. 286).

Rechtsänderungen: Bloße Rechtsänderungen können im Unterschied zu Rechtsvorgängen nicht zu einer Einlage führen (ausführl. Anm. 291)

Rechtsfolgebewusstsein: Der Stpfl. muss im Zuge seiner Einlagehandlung nicht das Bewusstsein über die rechtl. Folgen der Einlage haben (vgl. Anm. 291).

Rechtsvorgänge können unter bestimmten Umständen eine Einlagehandlung substituieren und zu einer sog. mittelbaren Einlage führen (vgl. Anm. 291).

Verbindlichkeiten: Siehe Anm. 286.

Verdeckte Einlage: Eine verdeckte Einlage liegt vor, wenn ein Gesellschafter oder ihm nahe stehende Person der KapGes./PersGes. einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet oder verschafft, ohne dass der Gesellschafter dafür neue Gesellschaftsanteile erhält, und diese Zuwendung ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis hat (vgl. WEBER-GRELLET, DB 1998, 1532). Im Rahmen eines Fremdvergleichs ist zu prüfen, ob ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht gewährt hätte (BFH v. 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 624; s. statt vieler HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 11 Rn. 92). Als Rechtsfolge ist die verdeckte Einlage außerhalb der Bilanz wieder abzuziehen, um den zu hoch ausgewiesenen Gewinn der Gesellschaft zu korrigieren, § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG. Zur verdeckten Einlage s. ausführl. § 8 KStG Anm. 330 ff.

Verstrickung: Ein allgemeines Verstrickungsprinzip kennt das deutsche ErtragStRecht auch nach den Änderungen durch das SEStEG nicht. Nach der Aufgabe des finalen Entnahmebegriffs und damit auch des finalen Einlagebegriffs durch den BFH ist im Fall einer Überführung von WG vom Ausland ins Inland zu prüfen, ob der Tatbestand einer Einlage erfüllt ist. Im Übrigen gilt als Sonderregelung neuerdings Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 (s. Anm. 321).

Vorbereitungshandlungen: Werden WG in der von Einkünfteerzielungsabsicht getragenen Vorbereitungsphase der Betriebseröffnung betrieblich gewidmet, so stellt dieser Vorgang eine Einlage dar (BFH v. 10.7.1991 – VIII R 126/86, BStBl. II 1991, 840; v. 26.11.1993 – III R 58/89, BStBl. II 1994, 293; HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 360 „Vorbereitungshandlungen“ mwN).

Wirtschaftsgüter/Immaterielle Wirtschaftsgüter: Zum WG-Begriff bei der Einlage allgemein s. Anm. 286. Immaterielle WG können trotz Aktivierungsverbots (§ 5 Abs. 2) Gegenstand einer Einlage sein (vgl. BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705; v. 25.10.1995 – I R 104/94, BFHE 179, 265; DStR 1996, 617; beide zur [verdeckten] Einlage des Geschäftswerts).

Zeitpunkt: Siehe ausführl. Anm. 292.

3. Einlagefiktion durch Verstrickungstatbestand (Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2)

321 a) Überblick und Rechtsentwicklung

Allgemeiner Verstrickungstatbestand: Grundsätzlich spiegelbildlich zu Abs. 1 Satz 3 hat der Gesetzgeber mit dem SEStEG (Gesetz über steuerlichen Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) in Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 einen allgemeinen Verstrickungstatbestand geschaffen. Im Gegensatz zu Abs. 1 Satz 3 ist die Nutzung von WG allerdings nicht erfasst. Auch ist in Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 nur von „Begründung“ des Besteuerungsrechts, nicht von dessen „Stärkung“ die Rede (vgl. auch HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 331). Insgesamt ist die Vorschrift damit enger ausgestaltet als Abs. 1 Satz 3. Zu Recht wird dies von Teilen des Schrifttums als systemwidrig kritisiert (CARLÉ, KÖSDI 2007, 15403).

Rechtsentwicklung: Bis zum Inkrafttreten des SEStEG gab es keine Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 entsprechende Vorschrift. Auf der Grundlage der Rspr. des BFH zum finalen Entnahmebegriff (s. ausführl. Anm. 167 ff.) existierte aber ein spiegelbildlicher finaler Einlagebegriff (s. Anm. 296), der ähnliche Ergebnisse zeitigte wie nun Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2.

322 b) Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2

Begründung des Besteuerungsrechts: Die Vorschrift setzt voraus, dass erstmals ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland begründet wurde. Eine Stärkung desselben reicht nicht aus. Es werden daher nur solche Fälle erfasst, in denen zuvor überhaupt kein deutsches Besteuerungsrecht bestand. Insbesondere solche Fälle sollen erfasst werden, in denen unter Geltung der Freistellungsmethode ein WG aus einer ausländ. Betriebsstätte oder einem ausländ. Stammhaus in das inländ. Stammhaus oder eine inländ. Betriebsstätte überführt wird (dazu WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 513). Angesichts der vom BFH vertretenen Auffassung zur Wirkung der abkommensrechtl. Freistellungsmethode (s. ausführl. Anm. 214) ist fraglich, ob es bei Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 in der genannten Fallkonstellation tatsächlich immer zu einer erstmaligen Begründung des deutschen Besteuerungsrechts kommt. Zumindest im Fall der erstmaligen Überführung nach Deutschland wird man allerdings idR eine erstmalige Berührung mit der deutschen Besteuerungshoheit annehmen müssen, weshalb die zu Abs. 1 Satz 3 geäußerten Bedenken hier nicht entsprechend gelten. Bei beschränkter StPflcht gilt Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 im Fall der Überführung sowohl bei Freistellungs- als auch Anrechnungsmethode. Nicht erfasst sind hingegen Fälle, in denen das Besteuerungsrecht lediglich gestärkt wird, also etwa bei Überführung aus einer Anrechnungs-Betriebsstätte in das inländ. Stammhaus (vgl. die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 16/2710, 45). Darin liegt, wie bereits bemerkt wurde, ein Systembruch.

Veräußerung: Der zweite Systembruch der Vorschrift ist darin zu sehen, dass sie sich im Unterschied zu Abs. 1 Satz 3 nicht auf Nutzungen, sondern nur auf den Gewinn aus der Veräußerung bezieht. Die Nutzung des WG durch die inländ. Betriebsstätte oder das inländ. Stammhaus führt danach nicht zur Verstrickung (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 513).

c) Rechtsfolge des Verstrickungstatbestands

323

Rechtsfolge des Verstrickungstatbestands ist die Annahme einer fiktiven Einlage. Diese ist nach dem neu geschaffenen § 6 Abs. 1 Nr. 5a mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Einstweilen frei.

324–339

VIII. Verweisung (Abs. 1 Satz 9)

340

Abs. 1 Satz 9 enthält lediglich deklaratorische Regelungen. Danach sind bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 die Vorschriften über die BA (s. Anm. 21), die Bewertung (s. § 6 Anm. 1215 ff.) sowie die AfA (s. § 7 Anm. 9) zu beachten. Eigenständige Bedeutung besitzt die Verweisungsnorm nicht, da sich die Anwendbarkeit der genannten Regelungen bereits aus der Gesetzessystematik ergibt.

Einstweilen frei.

341–349

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Bilanzberichtigung und Bilanzänderung**

Schrifttum: SAUER, Bilanzberichtigung und Bilanzänderung, StBp. 1977, 173; FLUME, Bilanzberichtigung oder Bilanzänderung bei „subjektiv richtigen“, objektiv falschen Bilanzansätzen nach § 4 Abs. 2 EStG, DB 1981, 2505; DÖLLERER, Der ordentliche Kaufmann bei Aufstellung der Bilanz, BB 1986, 97; RITZROW, Die Bilanzberichtigung in der Rechtsprechung des BFH, StBp. 1990, 219 und 249; VON BECKERATH, Bilanzberichtigung und Bilanzänderung, DSStJG 14 (1991), 65; KANZLER, Der Sechs-B und die Landwirte, in BUDDÉ/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift für Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 251; KANZLER, Fragwürdige Rückwirkung am Beispiel der Aufhebung des Sanierungsprivilegs, FR 1997, 897; KOSCHMIEDER, Bilanzberichtigung in der Kritik, FR 1997, 130; GROH, Aufgabe des formellen Bilanzzusammenhangs im Steuerrecht?, DB 1998, 1931; EISGRUBER/SCHALLMOSER, (Un-)Zulässigkeit einer Bilanzänderung nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 1999, 957; EISGRUBER/SCHALLMOSER, Bilanzänderungsverbot, quo vadis?, DStR 1999, 1936; KANZLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart, FR 1999, 225; KANZLER, Flüchtige Bemerkungen zum neuen Bilanzänderungsverbot – Zum Konflikt zwischen steuerlichen Wahlrechten und Bilanzänderungsverbot, FR 1999, 833; ROSER, (Un-)Geplante Folgen des Bilanzänderungsverbot – Sind dem Finanzamt eingereichte Bilanzen nunmehr unabänderlich?, FR 1999, 837; WEBER-GRELLET, Die Steuerbilanz nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, StuB 1999, 1289; GRÜTZNER, Keine Bilanzberichtigung nach einem durch das Finanzamt verursachten Fehler, StuB 2000, 362; KAISER, Berichtigung und Änderung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, Diss., Saarbrücken 1999, Herne 2000; ZUGMAIER, Wiedereinführung der Bilanzänderung durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 – Probleme bei der Rückwirkung, FR 2000, 656; ZUGMAIER, Die Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG, Inf. 2001, 10; KOBER, Bilanzberichtigung bei zu Unrecht passivierten privaten Verbindlichkeiten – Verfahren und Gewinnauswirkung, FR 2001, 281; STAPPERFEND, Anwendbarkeit und Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung zur Bilanzänderung durch das StBereinG 1999, FR 2001, 329; VON GROLL, Der formelle Bilanzzusammenhang – eine unendliche Geschichte?, in DRENSECK/SEER (Hrsg.), Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, 445; RITZROW, Bilanzberichtigung – Überblick über die Rechtsprechung des BFH, StBp. 2005, 164 und 230; HERZIG/NIETSCHKE, Bilanzberichtigung in den Fällen erstmaliger höchstrichterlicher Rechtsprechung, DB 2007, 304; ORTMANN-BABEL/BOLIK, Rückwirkende Bilanzberichtigung zu Gunsten der Steuerpflichtigen?, DStR 2007, 1139; PRINZ/SCHULZ, Verweigerter Bilanzberichtigung als Instrument zur Versagung „unliebsamer“

§ 4 Anm. 350–351 C. Abs. 2: Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

Rechtsprechung, DStR 2007, 776; SCHOOR, Neues und Problematisches zur Bilanzberichtigung, DStZ 2007, 274; SCHULZE-OSTERLOH, Bilanzberichtigung bei Verkenning der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, BB 2007, 2335; WERRA/RIESS, Zur Bindungswirkungen von Bilanzen, DB 2007, 2502; HOFFMANN, Zur Frage der Voraussetzungen einer Bilanzberichtigung oder Bilanzänderung durch nachträgliche Bildung von Rückstellungen, GmbH 2008, 772; RÖDDER/HAGEBÖKE, Die neuere BFH-Rechtsprechung zur Bilanzberichtigung bei unsicherer Rechtslage, Ubg 2008, 401; STAPPERFEND, Die Änderbarkeit der Steuerfestsetzung als Voraussetzung für die Bilanzberichtigung, FR 2008, 937; STAPPERFEND, Bilanzberichtigung und -änderung nach Handels- und Steuerrecht, in GRUNDMANN/KIRCHNER/RAISER/SCHWINTOWSKI/WEBER/WINDBICHLER (Hrsg.), Festschrift für Eberhard Schwark, München 2009, 771; RÄTKE, Abschied vom subjektiven Fehlerbegriff bei der Bilanzberichtigung?, StuB 2010, 528; STAPPERFEND, Bilanzberichtigung und Bindung der Finanzverwaltung an die eingereichte Bilanz – Subjektiver Fehlerbegriff auf dem Prüfstand, IFSt-Schrift Nr. 454, Berlin 2010; STAPPERFEND, Bilanzberichtigung und Bindung der Finanzverwaltung an die eingereichte Bilanz – Subjektiver Fehlerbegriff auf dem Prüfstand, DStR 2010, 2161; VON BECKERATH, Die Bindung an die Bilanzansätze, FR 2011, 349; HOFFMANN, Fehlerhafte Bilanzen, DStR 2011, 88; PRINZ, Erwägungen und Anregungen zur Auslegung des bilanzkorrigierenden Fehlerbegriffs, DB 2011, 2162; HOFFMANN, Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs hinsichtlich bilanzieller Rechtsfragen, DB 2013, 733; SCHULZE-OSTERLOH, Das Ende des subjektiven Fehlerbegriffs bei der Anwendung von Bilanzrecht, BB 2013, 1006; WEBER-GRELLET, Abschied vom subjektiven Fehlerbegriff, DStR 2013, 729; SCHLOTTER, Die Abkehr vom subjektiven Fehlerbegriff bei steuerbilanziellen Rechtsfragen – materielle Wirkungen und verfahrensrechtliche Fragen, FR 2013, 835.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

350 1. Grundinformation zu Abs. 2

Abs. 2 behandelt die Änderung einer Bilanz. Dabei sind zwei Fälle zu unterscheiden: Satz 1 betrifft die sog. Bilanzberichtigung, die dann möglich ist, wenn die Bilanz den GoB unter Befolgung der Vorschriften des EStG nicht entspricht. Die Bilanz muss also falsch sein. Berechtigt zur Bilanzberichtigung ist nur der Stpfl. Das FA darf von sich aus keine Bilanzberichtigung vornehmen (s. Anm. 399). Dagegen greift Satz 2 ein, wenn die Bilanz nicht fehlerhaft ist, der Stpfl. aber gleichwohl einen richtigen Bilanzansatz durch einen anderen richtigen Bilanzansatz ersetzen oder ein Wahlrecht nachträglich ausüben möchte. Eine solche Bilanzänderung ist allerdings nur möglich, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung iSd. Satzes 1 steht und soweit die Auswirkung der Änderung nach Satz 1 auf den Gewinn reicht (s. Anm. 465 ff.).

351 2. Rechtsentwicklung

EStG 1934 v. 24.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): § 5 Abs. 2 Satz 1 sieht erstmals die Möglichkeit der Berichtigung einer beim FA eingereichten Bilanz vor, die den GoB unter Befolgung der Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen, die BA und die Bewertung nicht entspricht. Darüber hinaus ist nach Satz 2 eine Änderung nur mit Zustimmung des FA – im Rechtsmittelverfahren der Rechtsmittelbehörde – zulässig (zur Bilanzänderung vor der Kodifizierung s. EVERS in STRUTZ, Handbuch des Reichssteuerrechts, 3. Aufl. 1927, 544; s. auch die Begr. zu § 5 Abs. 2 EStG 1934, RStBl. 1935, 33

[37]). § 5 Abs. 2 EStG 1934 gilt aufgrund seiner Stellung nur für nach HGB buchführungspflichtige Stpfl. iSd. § 5 Abs. 1 EStG 1934.

EStG 1938 v. 6.2.1938 (RGBL. I 1938, 121; RStBl. 1938, 113): § 4 Abs. 2 übernimmt die Regelung des § 5 Abs. 2 EStG 1934, um eine Geltung für alle Stpfl. sicherzustellen (vgl. die Ges.-Begr., RStBl. 1938, 100). Satz 1 ist mit dem heutigen Satz 1 Halbs. 1 identisch.

FGO v. 6.10.1965 (BGBl. I 1965, 1477 [1506]; BStBl. I 1965, 564 [593]): § 168 FGO fasst Satz 2 dahingehend, dass die Zustimmung zur Bilanzänderung nur noch vom FA zu erteilen ist und nicht mehr von der Rechtsmittelbehörde im Rechtsmittelverfahren.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Der geänderte Satz 2 legt fest, dass die Änderung einer fehlerfreien Bilanz unzulässig ist. Damit sollen den Stpfl. Gestaltungsspielräume genommen werden, die mit „Gleichheitsgesichtspunkten“ und dem „Prinzip der Leistungsfähigkeit“ nicht vereinbar seien (vgl. BTDrucks. 14/23, 234; krit. KANZLER, FR 1999, 833 [834]). Nach § 52 Abs. 9 idF des StEntlG 1999/2000/2002 ist die Regelung auch für VZ vor 1999 anzuwenden. Wegen der Anwendung des Satzes 2 idF des StBereinG 1999 ebenfalls für VZ vor 1999 (s.u.) kommt Satz 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002 nach hM nicht zur Anwendung (BFH v. 31.5.2007 – IV R 54/05, BFH/NV 2007, 1973, mwN; BMF v. 18.5.2000, BStBl. I 2000, 587; für das – uE abzulehnende – Recht, aufgrund von § 52 Abs. 9 idF des StBereinG 1999 auch bereits bestandskräftige StBescheide zu ändern s. ZUGMAIER, FR 2000, 656 [658]; ZUGMAIER, Inf. 2001, 10 [12]).

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Satz 2 erhält seine heute geltende Fassung. Die Regelung wurde erst aufgrund der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses aufgenommen (vgl. BRDrucks. 636/99 und BRDrucks. 731/99). Die Neufassung ist nach § 52 Abs. 9 idF des StBereinG 1999 auch für VZ vor 1999 anzuwenden, was aufgrund einer verfassungskonformen Auslegung zur Verhinderung einer unzulässigen Rückwirkung von Gesetzen allerdings nur gilt, wenn die Neufassung für den Stpfl. günstig ist oder er seine Bilanz nach dem 31.3.1999 – dem Tag der Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 – beim FA eingereicht hat; anderenfalls gilt Satz 2 idF des § 168 FGO v. 6.10.1965 (s.o.) fort (BFH v. 31.5.2007 – IV R 54/05, BStBl. II 2008, 665; v. 19.12.2012 – IV R 41/09, BStBl. II 2013, 313 – Rn. 43 sowie Anm. 360; s. zu Fällen, in denen sich die Neuregelung nicht nachteilig für den Stpfl. auswirkt, BFH v. 25.11.2009 – X R 27/05, BFH/NV 2010, 1090; Geltung für alle beim Inkrafttreten des StBereinG 1999 offenen Fälle, in denen Bilanzberichtigungs- oder -änderungsanträge bei den FÄ nach dem 31.12.1998 eingegangen sind). Zur Nichtanwendbarkeit des durch das StEntlG 1999/2000/2002 angeordneten Bilanzänderungsverbots s.o.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): An Satz 1 wird der Halbs. 2 angehängt. Dies war im Entwurf des JStG 2007 zunächst nicht vorgesehen (s. BTDrucks. 16/2712). Eine inhaltlich identische Regelung enthielt erstmals die Stellungnahme von BRat und BReg., die aber an § 4a Abs. 2 Nr. 1 angehängt werden sollte (BTDrucks. 16/3036, 6; s. Anm. 354). Die Beschlussempfehlung des FinAussch. sah dann die jetzige Fassung des Satzes 1 vor (BTDrucks. 16/3325, 8). Die Neuregelung gilt ab dem 1.1.2007 (Art. 20 Abs. 6 JStG 2007). Die Neuregelung ist erstmals auf die Berichtigung von Bilanzen anzuwenden, auf denen die EStFestsetzungen in den VZ ab 2007 beruhen. Auf

§ 4 Anm. 351–354 C. Abs. 2: Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

den Zeitpunkt der Vornahme der Bilanzberichtigung kommt es nicht an (BFH v. 19.7.2011 – IV R 53/09, BStBl. II 2011, 1017 – Rn. 24).

352 3. Reformüberlegungen

Die EStKommission wollte in Satz 1 eine Pflicht zum Austausch eines fehlerhaften Bilanzansatzes gegen einen korrekten Bilanzansatz aufnehmen und hierfür den Begriff der Bilanzberichtigung ins Gesetz einführen (vgl. Schriftenreihe des BMF, Heft 7, 1964, 94 [100]). Dies blieb ohne Beachtung.

Die StReformkommission 1971 wollte die unterschiedliche Behandlung von Bilanzberichtigung (Satz 1) und Bilanzänderung (Satz 2) beseitigen (vgl. StRef-Komm., 446 ff. § D). Der Stpfl. sollte berechtigt sein, von sich aus unbeschränkt die Wertansätze seiner StBil. durch andere zulässige Wertansätze zu ersetzen, solange nach Verfahrensrecht noch neue Tatsachen berücksichtigt werden könnten. Eine Korrespondenz von StBil. und HBil. sollte in den Fällen der Maßgeblichkeit (s. Anm. 371) gewährleistet werden. In Fällen, in denen das FA – etwa nach Betriebsprüfung – von der Bilanz abweicht, sollte der Stpfl. die Bilanz nur noch insoweit ändern dürfen, als die vom FA vorgenommene Änderung reicht. Die Vorschläge der StReformkommission 1971 gingen zT in den Entwurf eines Dritten StReformG ein.

§ 12 Abs. 3 des Entwurfs eines Dritten StReformG (BTDrucks. 7/1470) sah – den Vorschlägen der StReformkommission 1971 folgend – keine Zustimmungspflicht des FA bei einer Bilanzänderung mehr vor (zur Begründung der Verfahrensvereinfachung s. BTDrucks. 7/1470, 20). Weiter war eine Umsetzung der Bilanzänderung in der HBil. vorgeschrieben. Der Entwurf des Dritten StReformG wurde nicht umgesetzt.

Der Entwurf des StReformG 1999 (BTDrucks. 13/7480 und 13/7917) sah die unveränderte Übernahme des Abs. 2 als § 10 Abs. 2 vor (ohne Abweichung auch die Beschlussempfehlung des FinAussch. BTDrucks. 13/8022).

4. Bedeutung

353 a) Bedeutung von Satz 1 Halbs. 1

Satz 1 Halbs. 1 will dem Stpfl. dann eine Korrektur seiner Bilanzansätze ermöglichen, wenn diese falsch sind. Dadurch soll gewährleistet werden, dass die der Besteuerung zugrunde gelegte Bilanz richtig ist.

354 b) Bedeutung von Satz 1 Halbs. 2

Die Berichtigung der Bilanz ist nach Satz 1 Halbs. 2 ausgeschlossen, wenn sie einer StFestsetzung zugrunde liegt, die nicht mehr aufhebbar oder änderbar ist.

Ursprünglich sollte das Berichtigungsverbot nur für die Gewinnermittlung von Land- und Forstwirten gelten. Der BFH hielt nämlich in den Fällen der in § 4a Abs. 2 Nr. 1 vorgesehenen Gewinnaufteilung eine Bilanzberichtigung auch dann für zulässig, wenn die StFestsetzung eines der betroffenen Jahre nicht mehr aufgehoben oder geändert werden konnte (BFH v. 6.12.1990 – IV R 129/89, BStBl. II 1991, 356 [357]; v. 25.8.2000 – IV B 150/99, BFH/NV 2001, 308 [309]). Dies sollte durch eine Neuregelung in § 4a Abs. 2 Nr. 1 Sätze 3 und 4 aus Gründen der StVereinfachung und der StGerechtigkeit verhindert werden (vgl. BTDrucks. 16/3036, 6). Stattdessen hat der Gesetzgeber in Satz 1 Halbs. 2

nun eine allgemeine Regelung getroffen, die auch die geschilderten Fällen erfasst (OFD Münster v. 6.6.2007 – Kurzinformation ESt Nr. 15/2007, DB 2007, 1331).

Durch die Neuregelung wird der Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs kodifiziert. Bis dahin war str., ob der Stpfl. bei der Gewinnermittlung eines Jahres als Anfangsvermögen stets dasjenige BV des Vorjahres ansetzen musste, das der Besteuerung tatsächlich zugrunde gelegen hatte, und zwar selbst dann, wenn sich nach materiell-strechtl. Grundsätzen für das Vorjahr eigentlich ein anderes BV ergeben hätte (so die von Rspr. und Teilen des Schrifttums vertretene Lehre vom formellen Bilanzenzusammenhang, s. auch BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 – Rn. 68 und 77), oder ob er stets den materiell zutreffende Bilanzansatz zu wählen hatte (so die Lehre vom materiellen Bilanzenzusammenhang). Folgte man der Lehre vom formellen Bilanzenzusammenhang, so durfte der Stpfl. einen Bilanzierungsfehler nur dann in der Bilanz berichtigen, in der der Fehler erstmals aufgetreten war, wenn der für dieses Jahr ergangene StBescheid noch geändert werden konnte; war dies nicht der Fall, musste er die Berichtigung in der Schlussbilanz des ersten Folgejahres vornehmen, dessen Veranlagung noch änderbar war. Folgte man der Lehre vom materiellen Bilanzenzusammenhang, so durfte der Stpfl. den Bilanzierungsfehler immer bis zu seiner Fehlerquelle zurück berichtigen; waren die diesbezüglichen Veranlagungen nicht mehr änderbar, so sollte es auch dann bei der festgesetzten Steuer bleiben, wenn sich die Bilanzberichtigung eigentlich hierauf ausgewirkt hätte (zu Einzelheiten, Nachweisen und Kritik s. Anm. 354 der Vorkommentierung mit Stand August 2008 [Lfg. 232] im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

c) Bedeutung von Satz 2

355

Satz 2 will die Möglichkeit einschränken, einen zulässigen Bilanzansatz durch einen anderen zulässigen Bilanzansatz zu ersetzen. Bis einschließlich VZ 1998 war die Bilanzänderung bis zur Bestandskraft der jeweiligen StBescheide nur von der Zustimmung des FA abhängig, die dieses nur dann verweigern durfte, wenn sich dies aus dem Zweck des Satzes 2 oder aus dem Zweck des (nachträglich) auszuübenden Wahlrechts ergab (BFH v. 24.3.1998 – I R 20/94, BStBl. II 1999, 272). Diese Gestaltungsspielräume beseitigte der Gesetzgeber unter Berufung auf Gleichheitsgesichtspunkte und das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, indem er durch Satz 2 idF des StEntG 1999/2000/2002 ab dem VZ 1999 die Bilanzänderung untersagte (BTDrucks. 14/23, 234). Bereits durch das StBereinG 1999 korrigierte der Gesetzgeber dies mit der Schaffung der nunmehr geltenden Fassung des Satzes 2, die die Bilanzänderung unter sehr engen Voraussetzungen zulässt. Auf diesem Wege sollen nachträglich auszunutzende Gestaltungsmöglichkeiten auf den Ausnahmefall beschränkt werden.

d) Keine Bedeutung des Abs. 2 für die Handelsbilanz

356

Abs. 2 hat nur für die StBil. Bedeutung. Er besagt nichts darüber, wann und inwieweit die HBil. geändert werden kann. Dies richtet sich allein nach den handelsrechtl. Vorschriften (s. Nachweise in Anm. 371).

5. Verfassungsmäßigkeit

a) Verstoß des Satzes 1 Halbs. 2 gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG

357

Die Neuregelung des Satzes 1 Halbs. 2 verstößt uE gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG (glA SÖFFING, DB 1969, 187). Satz 1 Halbs. 2 bewirkt – wie schon die früher von der Rspr. vertretene Lehre des formellen Bilanzenzusammenhangs –

§ 4 Anm. 357–358 C. Abs. 2: Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

zusammenhangs (s. Anm. 354) –, dass eine fehlerhafte Bilanz nur dann berichtigt werden darf, wenn die StFestsetzung, die auf der fehlerhaften Bilanz beruht, noch änderbar ist. Ist dies nicht der Fall, wird der Fehler entsprechend der bisherigen Rspr. des BFH in dasjenige Folgejahr transportiert, dessen Veranlagung als erstes noch änderbar ist, und dort durch einen gleich großen entgegengesetzten Fehler ausgelöscht (s. ausführl. Anm. 430). Die Grundsätze der Verjährung und der Bestandskraft von StBescheiden werden damit durchbrochen (s. Anm. 354 aE). Bei Stpfl., die ihren Gewinn nach Abs. 3 ermitteln, ist dies nicht der Fall. Sie können ihre Gewinnermittlung auch nachträglich ändern, und zwar unabhängig davon, ob die StBescheide für die betroffenen Jahre noch änderbar sind oder nicht. Diese Ungleichbehandlung lässt sich uE nicht mit den grds. Unterschieden rechtfertigen, die zwischen der Gewinnermittlung nach Abs. 1 und derjenigen nach Abs. 3 bestehen, denn auch bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 ergeben sich – wenn auch vereinzelt – Folgewirkungen für die Gewinnermittlung in späteren Jahren, so zB bei der Frage der Zugehörigkeit eines WG zum BV und der damit zusammenhängenden AfA (krit. auch WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 1024).

358 b) Verstoß des Satzes 2 gegen den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit

Die Neuregelung des Satzes 2 verstößt uE teilweise gegen den verfassungsrechtl. Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung und benachteiligt bilanzierende Stpfl. im Gegensatz zu Stpfl., die ihren Gewinn nach Abs. 3 ermitteln.

Nachträgliches Entstehen eines Wahlrechts: Hauptanwendungsfall der Bilanzänderung ist, dass der Stpfl. ein ihm zustehendes Ansatz- oder Bewertungswahlrecht erst nach Einreichung der Bilanz beim FA ausübt und damit einen bislang zulässigen Bilanzansatz durch einen anderen zulässigen Bilanzansatz ersetzt (vgl. Anm. 461). Dies ist nach Satz 2 nur zulässig, wenn die Änderung in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung iSd. Satzes 1 steht und soweit die Auswirkung der Bilanzberichtigung auf den Gewinn reicht. Fraglich ist dabei, ob die Bilanzänderung damit auch in denjenigen Fällen ausgeschlossen ist, in denen der Stpfl. das Wahlrecht zur Zeit der Erstellung der Bilanz noch gar nicht ausüben konnte, weil aus seiner Sicht die Voraussetzungen hierfür nicht vorlagen.

Der BFH lässt in diesen Fällen die (nachträgliche) Ausübung des Wahlrechts zu. Sofern die Nichtausübung des Wahlrechts in der ursprünglichen Bilanz nicht mindestens auf einem fahrlässigen Verhalten des Stpfl. beruhe, übe er dieses nach Bekanntwerden seiner Voraussetzungen erstmals aus. Das fällt nach Auffassung des BFH nicht in den Anwendungsbereich des Satzes 2, so dass der Stpfl. das Wahlrecht unabhängig von der Frage ausüben kann, ob die Voraussetzungen für eine Bilanzänderung vorliegen (BFH v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418 [419]; v. 27.9.2006 – IV R 7/06, BFH/NV 2007, 326, jeweils zur Rücklage nach § 6b; v. 12.9.2006 – I B 169/05, BFH/NV 2007, 48, zur Sonder-AfA nach FördG; v. 11.6.2010 – IV S 1/10, BFH/NV 2010, 1851 – Rn. 16 zu Investitionszuschüssen).

Ähnlich KANZLER, FR 1999, 833 (836) für den Fall, dass der StBescheid unter Vorbehalt der Nachprüfung steht und noch kein Folgebescheid ergangen ist; krit. dazu EISGRUBER/SCHALLMOSER, DStR 1999, 1936 (1937); ROSER, FR 1999, 837 (838).

Stellungnahme: Dem BFH ist uE nur im Ergebnis zuzustimmen.

► *Der Anwendungsbereich des Satzes 2 ist auch dann eröffnet, wenn die Ausübung eines Wahlrechts erst nachträglich möglich wird.* Insoweit ist dem BFH nicht zu folgen, denn der Umstand, dass die Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechts – je-

denfalls aus der Sicht des Stpfl. – zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz noch nicht vorlagen, führt dazu, dass die erstellte Bilanz nicht fehlerhaft ist, zumal der Stpfl. das Wahlrecht nicht ausüben muss (s. auch Anm. 481).

► *Die verfassungskonforme Auslegung des Satzes 2* gebietet es uE aber gleichwohl, eine nachträgliche Wahlrechtsausübung in den Fällen zuzulassen, in denen der Stpfl. das Wahlrecht bei der Bilanzerstellung noch nicht ausüben konnte.

▷ *Nach der Rechtsprechung des BVerfG* verpflichtet das Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG alle rechtsetzenden Organe des Bundes und der Länder, Regelungen jeweils so aufeinander abzustimmen, dass kein Widerspruch entsteht. Daher ist die Ausübung der Steuergesetzgebungskompetenz zur Lenkung in einem anderweitig geregelten Sachbereich nur zulässig, wenn dadurch die Rechtsordnung nicht widersprüchlich wird (BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 [118]).

▷ *Satz 2 führt zu einem solchen verfassungsrechtlich nicht zulässigen Widerspruch* in den Fällen, in denen der Stpfl. das Wahlrecht bei der Bilanzerstellung noch nicht ausüben konnte, denn Satz 2 widerspricht damit den Vorschriften, die die Wahlrechtsausübung ausdrücklich zulassen, wie etwa § 6b. Aus den Vorschriften zur Wahlrechtsausübung lässt sich zwar nicht entnehmen, dass der Stpfl. in der Lage sein muss, dieses Recht dauerhaft abweichend ausüben zu dürfen. Er muss uE aber immerhin die Möglichkeit haben, dieses beim Vorliegen der Voraussetzungen in Anspruch zu nehmen. Dieses Recht beschränkt Satz 2 indes dann, wenn die Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechts – sei es auch nur aus seiner Sicht – bei der Erstellung der Bilanz noch nicht vorgelegen haben, sich diese Fehleinschätzung aber später – zB im Rahmen einer Betriebsprüfung – herausstellt. Da es gerade dem Zweck der Wahlrechte entspricht, dem Stpfl. aus wirtschaftslenkenden Gesichtspunkten StErlleichterungen in Form von Wahlrechten zugestehen (s. zu den Gestaltungsmöglichkeiten, eine Rücklage nach § 6b dauerhaft steuerwirksam einzusetzen, KANZLER, FS Beisse, 1997, 251 [262 ff.]), darf diesem durch Satz 2 die erstmalige Möglichkeit der Ausübung dieser Wahlrechte beim Vorliegen der Voraussetzungen nicht genommen werden. Dies gilt insbes. vor dem Hintergrund, dass derjenige Stpfl., der seinen Gewinn nach Abs. 3 ermittelt, keinen Beschränkungen bei der Ausübung von Wahlrechten unterliegt.

▷ *Satz 2 ist verfassungskonform dabingehend auszulegen*, dass die dortige Regelung dann keine Anwendung findet, wenn sich erst nach der Einreichung der Bilanz beim FA die Möglichkeit für eine erstmalige Geltendmachung eines Wahlrechts eröffnet. Dies wird oftmals der Fall sein, wenn sich im Rahmen einer Betriebsprüfung Änderungen ergeben, die die Ausübung eines Wahlrechts ermöglichen, das vor diesen Änderungen nicht bestanden hatte.

► *Lagen die Voraussetzungen für eine Wahlrechtsausübung bereits zur Zeit der Einreichung der Bilanz beim Finanzamt vor* und hat der Stpfl. dies mindestens fahrlässig nicht erkannt, so ist die Beschränkung der Bilanzänderung durch Satz 2 verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (hinsichtlich der Fahrlässigkeit im Ergebnis glA BFH v. 27.9.2006 – IV R 7/06, BFH/NV 2007, 326; weitergehend wohl KANZLER, FR 1999, 833 [836]), denn weder aus den die Wahlrechte betreffenden Vorschriften noch aus dem Grundsatz der Widerspruchsfreiheit lässt sich ableiten, dass der Stpfl. in der Lage sein muss, die ihm gesetzlich zugebilligten Wahlrechte jederzeit ausüben zu dürfen. Dies gilt uE selbst dann, wenn die Ausübung des Wahlrechts zur Zeit der Aufstellung der Bilanz wirtschaftlich sinnlos war, weil die sich ergebende Steuer ohnehin 0 € betrug. Diese grds. bestehende erstmalige Möglichkeit

§ 4 Anm. 358–360 C. Abs. 2: Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

der Geltendmachung von Wahlrechten genügt dem Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung selbst dann, wenn das FA später Gewinnerhöhungen vornimmt, zumal die im Wege der Wahlrechtsausübung zB geltend zu machenden Sonderabschreibungen selbst dann nicht verloren gewesen wären, wenn der Stpfl. sie bereits bei der Erstellung der Bilanz berücksichtigt hätte. Sie hätten vielmehr zu einem Verlustrücktrag geführt (zur Ungleichbehandlung zwischen bilanzierenden und nicht bilanzierenden Stpfl. in diesen Fällen s. Anm. 357).

359 c) Verstoß des Satzes 2 gegen den Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit

Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach Abs. 3 ermitteln, unterliegen den Beschränkungen des Satzes 2 nicht; sie können insbes. Wahlrechte auch nachträglich ausüben. Im Vergleich zu einem bilanzierenden Stpfl., dem dies nach Satz 2 untersagt ist, führt das idR zu einem im VZ abweichenden Gewinn, was verfassungsrechtl. allerdings so lange nicht zu beanstanden ist, wie beide Gewinnermittlungsarten von der Eröffnung bis zur Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs zu demselben Ergebnis führen.

So genannter Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit; ausführlich s. Anm. 531 mwN zur Rspr.; vgl. auch LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 448 ff.; weitergehend DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn, 1998/99, 116 ff., der selbst dann keinen Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG annimmt, wenn die unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten zu unterschiedlichen Totalgewinnen führen; aA wohl KANZLER, FR 1999, 225 (242), der einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz bereits dann zu bejahen scheint, wenn sich für den jeweiligen VZ eine Schlechterstellung für den bilanzierenden Stpfl. ergibt.

Das ist hier der Fall, zumal etwaig durch nachträgliche Bilanzänderungen entstehende stille Reserven spätestens im Fall einer Betriebsaufgabe oder -veräußerung aufzudecken sind (vgl. § 16 Abs. 2 Satz 2).

Zu unterschiedlichen stl. Auswirkungen durch Ausnutzung besonderer Gestaltungsmöglichkeiten s. KANZLER, FS Beisse, 1997, 251 (262 ff.). Siehe auch BFH v. 14.2.2007 – XI R 16/05, BFH/NV 2007, 1293 (1296): kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil der Gesetzgeber an die „anspruchsvollere Gewinnermittlungsart“ höhere Anforderungen stellen und der Stpfl. die Bilanz vor der Einreichung beliebig ändern darf; glA BFH v. 16.12.2009 – IV B 103/07, BFH/NV 2010, 865; v. 11.6.2010 – IV S 1/10, BFH/NV 2010, 1851.

360 d) Verstoß des Satzes 2 gegen das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen

Die Änderungen des Satzes 2 durch das StEntG 1999/2000/2002 und durch das StBereinG 1999 sind nach § 52 Abs. 9 idF der genannten Gesetze auch für VZ vor 1999 anzuwenden. Da das Bilanzänderungsverbot des Satzes 2 idF des StEntG 1999/2000/2002 angesichts der Geltung des Satzes 2 idF des StBereinG 1999 keine Wirkung mehr entfaltet (s. Anm. 351), stellt sich die Frage, ob die Rückwirkung der Änderung des Satzes 2 idF des StBereinG 1999 verfassungsrechtl. zulässig ist.

Der Bundesfinanzhof bejaht dies in den Fällen, in denen der Stpfl. seine Bilanz nach dem 31.3.1999 – dem Tag der Verkündung des StEntG 1999/2000/2002 – beim FA eingereicht hat, weil er ab diesem Tag nicht mehr auf den Fortbestand des bisherigen Rechts habe vertrauen können, was auch für die Änderung durch das StBereinG 1999 gilt.

BFH v. 5.4.2006 – I R 46/04, BStBl. II 2006, 688; v. 14.2.2007 – XI R 16/05, BFH/NV 2007, 1293 (1295); v. 31.5.2007 – IV R 54/05, BFH/NV 2007, 1973, auch für den Fall, dass die Neufassung für den Stpfl. günstig ist; v. 19.12.2012 – IV R 41/09,

BStBl. II 2013, 313; aA noch BFH v. 12.12.2000 – VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282, und v. 19.10.2005 – I R 34/04, BFH/NV 2006, 1099, mit dem Stichtag 1.1.1999 als Tag des Inkrafttretens des StEntlG 1999/2000/2002.

Hat der Stpfl. seine Bilanz hingegen bis zum 31.3.1999 beim FA eingereicht, so ist Satz 2 idF des StBereinG 1999 nach Auffassung des BFH aufgrund einer verfassungskonformen Auslegung des § 52 Abs. 9 idF des StBereinG 1999 zur Vermeidung einer verfassungsrechtl. unzulässigen echten Rückwirkung nicht anzuwenden, sondern – wegen der Bedeutungslosigkeit des Bilanzänderungsverbots des Satzes 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002 (s. Anm. 351) – Satz 2 idF des § 168 FGO v. 6.10.1965, wonach die Bilanzänderung (nur) von der Zustimmung des FA abhängt.

BFH v. 14.2.2007 – XI R 16/05, BFH/NV 2007, 1293 (1295); aA noch BMF v. 10.8.1999, BStBl. I 1999, 822; v. 18.5.2000, BStBl. I 2000, 587; BFH v. 12.12.2000 – VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282, und v. 19.10.2005 – I R 34/04, BFH/NV 2006, 1099, mit dem Stichtag 1.1.1999 als Tag des Inkrafttretens des StEntlG 1999/2000/2002; zur Übergangsregelung der FinVerw. s. BMF v. 23.3.2001, BStBl. I 2001, 244: enger zeitlicher Zusammenhang iSd. Satzes 2 ist für solche Anträge auf Bilanzänderung zu bejahen, die in der Zeit vom 1.1.1999 bis zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des BMF-Schreibens v. 18.5.2000 im BStBl. I (21.6.2000) gestellt worden sind.

Das Bundesverfassungsgericht hat sich nicht speziell mit der rückwirkenden Änderung des Satzes 2 befasst. Zum StEntlG 1999/2000/2002 – mit dem auch Satz 2 geändert worden ist (s. Anm. 351) – hat es aber allgemein ausgeführt, dass im Sachbereich des StRechts eine verfassungsrechtl. grds. unzulässige echte Rückwirkung nur gegeben sei, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene StSchuld nachträglich abändere. Ändere er hingegen Normen mit Wirkung für den laufenden VZ, so liege eine unechte Rückwirkung (oder tatbestandliche Rückanknüpfung) vor, die mit den grundrechtl. und rechtsstaatlichen Grundsätzen des Vertrauensschutzes vereinbar sei, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich sei und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibe (BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1 [17 f.]; v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31 [46 ff.]). Bezogen auf die durch das StEntlG 1999/2000/2002 umgesetzte Verlängerung der in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 vorgesehenen Spekulationsfrist bei der Veräußerung von Grundstücken von zwei auf zehn Jahre verneint das BVerfG in der weiteren Begründung eine verfassungsrechtl. unzulässige Rückwirkung, wenn die Spekulationsfrist im Zeitpunkt der Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 noch nicht abgelaufen gewesen sei. Der Stpfl. dürfe nicht darauf vertrauen, dass das Recht unverändert bleibe.

BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1 (20); v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31 (50 ff.) hinsichtlich der durch das StEntlG 1999/2000/2001 rückwirkend angeordneten Ersetzung des halben StSatzes des § 34 Abs. 1 EStG aF für Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen durch die sog. Fünftelregelung, allerdings nicht abstellend auf den Zeitpunkt der Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002, sondern auf dessen Einbringung in den BT am 9.11.1998.

Das gelte hingegen nicht für die Verlängerung der zum Zeitpunkt der Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 bereits abgelaufenen Spekulationsfristen. Mit dem Ablauf der ursprünglichen Zweijahresfrist erfüllten sich in den Fällen zwischenzeitlicher Wertzuwächse ursprünglich beim Erwerb des Grundstücks vertrauensrechtl. nicht besonders geschützte Erwartungen in Gestalt eines konkret vorhandenen Vermögensbestands im grundrechtl. geschützten Verfügungs-

§ 4 Anm. 360–371 C. Abs. 2: Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

bereich. Dessen Erwerb habe nicht der ESt unterlegen. Daraus ergebe sich ein erhöhter Rechtfertigungsbedarf für die rückwirkende Verlängerung dieser Fristen, den der Gesetzgeber nicht gewahrt habe (BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1 [21 f. und 25 ff.]; v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31 [54 ff.]).

Bedeutung für die Rückwirkung des Satzes 2: Überträgt man diese Grundsätze des BVerfG auf die Änderung des Satzes 2 durch das StBereinG 1999, so führt dies zu einer Bestätigung der Rspr. des BFH, der die durch § 52 Abs. 9 i d F des StBereinG 1999 vorgesehene Rückwirkung verfassungsrechtl. für diejenigen Fälle für unbedenklich hält, in denen der Stpfl. seine Bilanz nach dem 31.3.1999 – dem Tag der Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 – beim FA eingereicht hat, im Übrigen aber die Anwendung der alten Regelung für geboten hält.

361–362 Einstweilen frei.

363 6. Geltungsbereich

Abs. 2 gilt für diejenigen Stpfl., die ihren Gewinn durch BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 ermitteln. Auf Stpfl., die ihren Gewinn nach Abs. 3 ermitteln, ist die Vorschrift nicht anzuwenden (BFH v. 21.6.2006 – XI R 49/05, BStBl. II 2006, 712; KOSCHMIEDER, FR 1997, 130 [132]). Dies folgt bereits aus dem Wortlaut des Abs. 2, der ausdrücklich von der Vermögensübersicht spricht und dies durch den Klammerzusatz „Bilanz“ konkretisiert (ausführlich zum Begriff der Bilanz Anm. 400). Eine solche wird bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 nicht aufgestellt (zur Verfassungsmäßigkeit der unterschiedlichen Behandlung s. Anm. 357 und 359). Gleiches gilt für die Ermittlung der Gewinne aus LuF nach Durchschnittssätzen gem. § 13a, die zwar der Gewinnermittlung nach Abs. 1 entspricht (vgl. § 13a Anm. 6), ohne dass aber eine Vermögensübersicht (Bilanz) aufgestellt wird. Auch im Bereich der Sondergewinne ist der BV-Vergleich nach § 13a Abs. 6 Satz 2 ausgeschlossen (KANZLER, DStZ 1999, 682 [691]). Zur Geltung bei der Gewinnermittlung nach § 5a (Tonnagebesteuerung) s. Anm. 371.

364–370 Einstweilen frei.

371 7. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG und KStG

Verhältnis zu § 4 Abs. 3, § 5a und § 13a: Abs. 2 gilt weder für die Einnahmehüberschussrechnung des Abs. 3 noch für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen iSv. § 5a und § 13a (s. Anm. 363). Nach § 5a Abs. 4 hat der Stpfl. jedoch vor dem Übergang zur Tonnagebesteuerung eine Übergangsbilanz mit Teilwertansatz zu erstellen, die der Bilanzberichtigung oder -änderung nach Abs. 2 unterliegt. Zur Ungleichbehandlung von bilanzierenden und nicht bilanzierenden Stpfl. s. Anm. 357 und 359.

Verhältnis zu § 4a und § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG: Die Regelungen des Abs. 2 und des § 4a sowie des § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG schließen einander aus (KANZLER, FR 1997, 897 [899]). Die Änderung des Bilanzstichtags nach Einreichung der Bilanz ist keine Bilanzänderung, die nur den Austausch zulässiger Bilanzansätze erfasst (s. Anm. 461; SEILER in KSM, § 4 Rn. C 34).

Verhältnis zu § 5 Abs. 1 Satz 1 (Maßgeblichkeitsgrundsatz): § 5 Abs. 1 Satz 1 normiert den Grundsatz der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB für

die stl. Gewinnermittlung. Dieser Grundsatz hat für die Berichtigung oder Änderung der StBil. folgende Auswirkungen:

► *Keine Auswirkung der materiellen Maßgeblichkeit auf Bilanzberichtigung und -änderung:* Nach dem aus § 5 Abs. 1 Satz 1 abgeleiteten Grundsatz der materiellen Maßgeblichkeit müssen Stpfl., die nach §§ 141, 140 AO iVm. §§ 238 ff. HGB buchführungspflichtig sind und ihren Gewinn entweder nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 Abs. 1 ermitteln, die abstrakten handelsrechtl. Vorgaben beachten (s. ausführl. § 5 Anm. 61 ff.). Dies hat auf die Durchführung der Bilanzberichtigung und -änderung keine direkte Auswirkung, weil der Grundsatz der materiellen Maßgeblichkeit gerade nicht die einzelnen Bilanzansätze konkret betrifft, um deren Berichtigung oder Änderung es bei Abs. 2 geht. Gleichwohl kann sich aus einem Verstoß gegen den Grundsatz der materiellen Maßgeblichkeit ein Bilanzierungsfehler iSd. Satzes 1 ergeben, so zB wenn der Stpfl. einen handelsrechtl. auszuweisenden Posten in der StBil. nicht ausgewiesen hat.

► *Keine Auswirkung der formellen Maßgeblichkeit auf die Bilanzberichtigung:* Nach dem Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit sind Gewerbetreibende iSd. § 5 Abs. 1 Satz 1 bei der stl. Gewinnermittlung an den konkreten zulässigerweise gebildeten handelsrechtl. Ansatz gebunden (s. ausführl. § 5 Anm. 62).

▷ *Aufgabe der formellen Maßgeblichkeit durch das BilMoG?* Die Rspr. leitete den Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit früher unmittelbar aus der (heute in § 5 Abs. 1 Satz 1 normierten) Anknüpfung der stl. Gewinnermittlung an die GoB ab (BFH v. 17.9.1969 – I 189/65, BStBl. II 1970, 107, mwN). Nachdem dies in der Literatur zunehmend auf Ablehnung gestoßen war (s. SCHMIDT VIII. § 5 Anm. 9c), wurde durch das WoBauFG und das Gesetz zur Ergänzung des StReformG 1990 v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505) in § 5 Abs. 1 Satz 2 geregelt, dass stl. Wahlrechte wie in der HBil. auszuüben sind. Dies galt als Kodifizierung des Grundsatzes der formellen Maßgeblichkeit (s. § 5 Anm. 76 ff.). Durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. II 2009, 650) wurde mit Wirkung für die Bilanzen ab dem Wj. 2009 (s. § 5 Anm. 2) an § 5 Abs. 1 Satz 1 der Halbs. angehängt „... es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt“. Zudem wurde § 5 Abs. 1 Satz 2 in seiner ursprünglichen Fassung aufgehoben und neu geregelt, dass Voraussetzung für die Ausübung stl. Wahlrechte ist, dass die WG, die nicht mit dem handelsrechtl. maßgeblichen Wert in der stl. Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden. Dabei ist str., ob die Änderungen des § 5 Abs. 1 Satz 1 und 2 ab dem Wj. 2009 (s. § 5 Anm. 2) zu einer vollständigen Aufhebung des Grundsatzes der formellen Maßgeblichkeit geführt haben (so § 5 Anm. 62 mwN; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 26) oder ob dieser Grundsatz bei solchen handelsrechtl. Wahlrechten fortbesteht, die im StRecht nicht explizit geregelt sind (so für Bewertungswahlrechte BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, 2010/0188935, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 5-7; R 6.3 Abs. 5 „Fremdkapitalzinsen“ EStH 2012; OFD Chemnitz v. 29.12.2011 – S 1505-61/2-211, DB 2012, 376; CREZELIUS in KIRCHHOF XII. § 5 Rn. 31; s. auch WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 26 aE mwN).

▷ *Gibt man mit der Finanzverwaltung von einer Fortgeltung der formellen Maßgeblichkeit aus,* so gilt die bis einschließlich 2008 bestehende Rechtslage fort (zur zeitlichen Anwendung der Änderungen des § 5 Abs. 1 durch das BilMoG s. § 5 Anm. 2 und BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 130). Das bedeutet, dass die formelle Maßgeblichkeit selbst dann keine unmittelbare Auswirkung auf eine Bi-

lanzberichtigung nach Satz 1 hat, wenn zwar die StBil. berichtigt werden soll, nicht aber die HBil., deren Korrektur sich nach den handels- und gesellschaftsrechtl. Vorgaben richtet.

Siehe dazu GROTTTEL/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VI. § 253 Rn. 80 ff. und 830 ff.; KLEINDIEK in LUTTER/HOMMELHOFF, 18. Aufl. 2012, § 42a GmbHG Rn. 45 zur Abänderung eines aufgestellten Jahresabschlusses einer GmbH und § 42 Rn. 60 zur Abänderung eines festgestellten, aber fehlerhaften Jahresabschlusses einer GmbH; HÜFFER, 10. Aufl. 2012, § 173 AktG Rn. 7 ff. zur Änderung des aufgestellten Jahresabschlusses einer AG und § 172 Rn. 9 f. zur Änderung des festgestellten Jahresabschlusses einer AG; ferner STAPPERFEND, IFSt-Schrift Nr. 464, 49 ff.

Der Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit besagt zwar, dass der Ansatz in der StBil. grds. mit demjenigen in der HBil. übereinstimmen muss. Diese Bindung besteht allerdings nur an einen zulässigen handelsrechtl. Bilanzansatz, also einen solchen, der den GoB entspricht (BFH v. 13.6.2006 – I R 58/05, BStBl. II 2006, 928; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 22; BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 181 aE; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 26), was im Fall einer Bilanzberichtigung nach Satz 1 aber gerade nicht der Fall ist. Daher kann es sein, dass die Bilanzansätze der HBil. und der StBil. nach einer Berichtigung der StBil. gem. Satz 1 nicht mehr übereinstimmen. Dieses Ergebnis hat der Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen (VON BECKERATH, DStJG 14 [1991], 65 [70], mit Hinweis auf die Anpassungsregelung des § 60 Abs. 2 EStDV). Damit es nicht zwingend zu einer Abweichung der HBil. von der StBil. kommt, ist der Stpfl. nach Satz 1 nicht zur Bilanzberichtigung verpflichtet. Ihm steht lediglich ein Wahlrecht zu, welches er auch abweichend ausüben kann (ausführl. VON BECKERATH, DStJG 14 [1991], 65 [71 f.], der in diesem Zusammenhang auf die vom Gesetzgeber gewollte eigenständige Bedeutung des Satzes 1 verweist). Mittelbar kommt dem Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit aber dann Bedeutung für die Bilanzberichtigung zu, wenn er stl. Wahlrechte beseitigt und damit zur Fehlerhaftigkeit der StBil. führt (s. BFH v. 5.5.2004 – XI R 43/03, BFH/NV 2005, 22, zur Einschränkung des Wahlrechts auf Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, wenn handelsrechtl. eine Abschreibung geboten ist).

- ▷ *Gibt man mit der in der Literatur vertretenen Auffassung von einer Aufhebung der formellen Maßgeblichkeit ab dem Wirtschaftsjahr 2009 aus* (durch das BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102; BStBl. II 2009, 650; s. dazu im Einzelnen oben zur Auswirkung der formellen Maßgeblichkeit auf die Bilanzberichtigung), so gelten die vorstehenden Ausführungen entsprechend, weil sich der Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit gerade nicht auf die Bilanzberichtigung auswirkt.
- ▶ *Bilanzänderung bei Fortgeltung der formellen Maßgeblichkeit*: Geht man mit der FinVerw. davon aus, dass der Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. II 2009, 650) nicht gänzlich aufgehoben worden ist (s. im Einzelnen oben zur Auswirkung der formellen Maßgeblichkeit auf die Bilanzberichtigung), so gilt die bis einschließlich 2008 bestehende Rechtslage fort (zur zeitlichen Anwendung der Änderungen des § 5 Abs. 1 durch das BilMoG s. § 5 Anm. 2 und BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 130). Für die Änderung der StBil., die nach Satz 2 nicht voraussetzt, dass die Bilanz gegen die GoB verstößt, ergeben sich folgende Auswirkungen:
- ▷ *Anpassung der Handelsbilanz an die geänderte Steuerbilanz*: Ist der Stpfl. Gewerbetreibender iSd. § 5 Abs. 1 Satz 1, muss er wegen des dort normierten

Grundsatzes der formellen Maßgeblichkeit bei einer Änderung der StBil. auch die HBil. ändern. Das kann auch noch nach der Änderung der StBil. erfolgen (BFH v. 24.3.1998 – I R 20/94, BStBl. II 1999, 272). Die Änderung der HBil. muss formgerecht erfolgen, dh. es müssen alle handels- und gesellschaftsrechtl. Anforderungen an die Änderung der HBil. erfüllt sein.

Siehe im Einzelnen: GROTTTEL/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VI. § 253 Rn. 80 ff. und 830 ff.; KLEINDIEK in LUTTER/HOMMELHOFF, 18. Aufl. 2012, § 42a GmbHG Rn. 45 zur Abänderung eines aufgestellten Jahresabschlusses einer GmbH und § 42 Rn. 60 zur Abänderung eines festgestellten, aber fehlerhaften Jahresabschlusses einer GmbH; HÜFFER, 10. Aufl. 2012, § 173 AktG Rn. 7 ff. zur Änderung des aufgestellten Jahresabschlusses einer AG und § 172 Rn. 9 f. zur Änderung des festgestellten Jahresabschlusses einer AG; ferner STAPPERFEND, IFSt-Schrift Nr. 464, 49 ff.

Liegen die Voraussetzungen für eine Änderung der HBil. nicht vor, kann die StBil. grds. wegen des formellen Maßgeblichkeitsgrundsatzes trotz der Vorschrift des Satzes 2 nicht geändert werden. Das gilt auch, wenn der Stpfl. innerhalb einer Bilanzposition (zB Maschinen) einzelne berichtigte Bilanzansätze des Betriebsprüfers übernimmt, diese aber durch eine Änderung anderer Bilanzansätze derselben Bilanzposition (zB durch nachträgliche Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit nach § 6 Abs. 2 aF) derart ausgleicht, dass die Bilanzposition (Maschinen) insgesamt unverändert bleibt, denn der Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit erfordert nicht nur, dass die Bilanzansätze betragsmäßig übereinstimmen, sondern auch, dass die konkreten Absetzungsmethoden identisch sind (BFH v. 24.1.1990 – I R 17/89, BStBl. II 1990, 681).

- ▷ *Ausnahmefälle*: Eine Anpassung der HBil. an die geänderte StBil. ist nicht erforderlich, wenn in der StBil. ein Bilanzansatz geändert werden soll, den die HBil. nicht kennt, wie zB das SonderBV der Gesellschafter einer PersGes. oder des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (BFH v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958 [960]; v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [886]; MÜHLBERGER, DStR 1977, 526 [527]).
- ▷ *Die Anpassung der Handelsbilanz muss für dasselbe Wirtschaftsjahr erfolgen* (BFH v. 24.1.1990 – I R 17/89, BStBl. II 1990, 681).
- ▷ *Satz 2 als Sperre für die Änderung der Handelsbilanz*: Die Änderung der HBil. hängt nicht von den in Satz 2 normierten Voraussetzungen ab, weil sich diese Norm nur auf die StBil. bezieht (MÜHLBERGER, DStR 1977, 526 [527]; vgl. auch Anm. 400). Liegen die Voraussetzungen des Satzes 2 für eine Änderung der StBil. nicht vor, so darf allerdings wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auch die HBil. nicht geändert werden.
- ▶ *Bilanzänderung bei Aufgabe der formellen Maßgeblichkeit*: Geht man mit der in der Literatur vertretenen Auffassung davon aus, dass der Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. II 2009, 650) aufgehoben worden ist (s. im Einzelnen oben zur Auswirkung der formellen Maßgeblichkeit auf die Bilanzberichtigung), so kann der Stpfl. ab dem Wj. 2009 bestehende Wahlrechte in der StBil. abweichend von der HBil. ausüben (BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 130). Die Verfahrensvorschrift des § 5 Abs. 1 Satz 2 ist zu beachten. Erfolgt die Wahlrechtsausübung (geändert oder erstmalig) im Rahmen einer Änderung der StBil., so muss der Stpfl. keine geänderte HBil. mehr vorlegen (OFD Chemnitz v. 29.12.2011 – S 1505-61/2-211, DB 2012, 376; BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 130 abweichend aber für Bewertungswahlrechte: Fortgeltung der alten Rechtslage).

Einstweilen frei.

372–384

385 **8. Verhältnis zu Vorschriften der Abgabenordnung**

Die in den §§ 140, 141 AO, § 242 HGB normierte Pflicht zur Aufstellung von Jahresabschlüssen soll nach einer zT im Schrifttum vertretenen Ansicht solange bestehen bleiben, bis der Stpfl. eine richtige Bilanz erstellt und beim FA eingereicht hat. Abs. 2 komme damit nur deklaratorische Bedeutung zu (so SÖFFING, DB 1969, 185 [186]; CHARLIER, StbJb. 1977/78, 387 [398]; STADIE, StuW 1985, 101 [103]). Dem ist uE nicht zu folgen. Die §§ 140, 141 AO, § 242 HGB bestimmen nicht, dass ein Stpfl. seiner Bilanzierungspflicht nur dann nachkommt, wenn er eine fehlerfreie Bilanz erstellt. Gegen eine solche Annahme spricht zudem § 158 AO, wonach die Buchführung und die Aufzeichnungen des Stpfl., die den §§ 140–148 AO entsprechen, der Besteuerung zugrunde zu legen sind, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden (so zutr. VON BECKERATH, DStJG 14 [1991], 65 [76]). Damit kann es bei den §§ 140, 141 AO nur auf die Erstellung einer formell ordnungsgemäßen Bilanz ankommen. Das lässt sich auch aus Abs. 2 Satz 1 ersehen, der dem Stpfl. selbst bei einer fehlerhaften Bilanz nur das Recht einräumt, diese zu berichtigen. Wollte man bei fehlerhaften Bilanzen von einer Fortgeltung der Pflicht zur Aufstellung einer Bilanz ausgehen und damit eine nur deklaratorische Wirkung des Abs. 2 annehmen, so dürfte die Bilanzberichtigung nicht im Ermessen des Stpfl. stehen, sondern müsste zwingend sein (so auch VON BECKERATH, DStJG 14 [1991], 65 [76]).

§ 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO normiert für den Stpfl. die zwingende Pflicht, eine nachträglich als falsch erkannte, aber bereits abgegebene Erklärung richtig zu stellen. Diese Norm hat keine Auswirkungen auf Bilanzberichtigung und -änderung (SCHLOTTER, FR 2013, 835 [838]; aA wohl BODE in KIRCHHOF XII, § 4 Rn. 118), denn Abs. 2 ist *lex specialis* zu § 153 AO, der nur allgemein die Richtigstellung von Erklärungen behandelt. Abgesehen davon ist fraglich, ob die Bilanz eine Erklärung iSd. § 153 Abs. 1 AO ist. Jedenfalls handelt es sich nicht um eine StErklärung (glA VON BECKERATH, DStJG 14 [1991], 65 [74]). Das ergibt sich aus § 60 Abs. 1 Satz 1 EStDV, wonach der StErklärung eine Abschrift der Bilanz beizufügen ist (vgl. SEER in TIPKE/KRUSE, § 150 AO Rn. 21; s. auch Anm. 423). Hat der Stpfl. in seiner StErklärung allerdings das Ergebnis einer unrichtigen Bilanz übernommen, so kann er nach § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO selbst dann verpflichtet sein, die StErklärung zu berichtigen, wenn er die Bilanz nicht berichtigt (zum Auseinanderfallen von StErklärung und Bilanz s. auch Anm. 423; SCHICK, BB 1987, 133 [135]; SCHUHMAN, StBp. 1996, 39 [41], der aus § 153 AO eine Berichtigungspflicht für die StBil. nur dann ableiten will, wenn diese einen Fehler enthält, der zu einer Steuerverkürzung führt).

Die Änderungsvorschriften der AO (§§ 164 und 172 ff. AO) haben auf die Bilanzänderung oder die Bilanzberichtigung iSd. Abs. 2 keinen direkten Einfluss. Umgekehrt ist auch Abs. 2 keine Änderungsvorschrift in diesem Sinne, sondern Gewinnermittlungsvorschrift (vgl. BFH v. 22.11.1972 – I R 22/71, BStBl. II 1993, 195 [196]). Den §§ 164 und 172 ff. AO kommt im Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung oder -änderung aber insoweit eine Bedeutung zu, als eine Bilanzberichtigung nach Satz 1 Halbs. 2 ausgeschlossen ist, wenn der StBescheid des betroffenen Jahres nicht mehr änderbar ist (s. Anm. 414 ff.). Gleiches gilt nach der Rspr. für die Bilanzänderung (s. Anm. 475).

386–389 Einstweilen frei.

9. Verfahrensfragen

390

Bilanzberichtigung:

► *Die Bilanzberichtigung ist ohne besondere Förmlichkeiten möglich.* Es bedarf insbes. keines Antrags beim FA oder dessen Zustimmung. Der Stpfl. kann die Bilanz von sich aus berichtigen und beim FA einreichen, das diese berichtigte Bilanz der Besteuerung zugrunde zu legen hat; veränderte Bilanzansätze sind in der Zukunft fortzuführen (s. auch BFH v. 25.4.2012 – I R 2/11, BFH/NV 2012, 1649 – Rn. 20: kein besonderes, von der StFestsetzung losgelöstes Verfahren).

► *Das Finanzamt ist nicht zur Bilanzberichtigung berechtigt* (BFH v. 4.11.1999 – IV R 70/98, BStBl. II 2000, 129 [131]). Kommt es zu dem Ergebnis, dass die eingereichte Bilanz nicht den GoB entspricht, darf es diese zwar der Besteuerung nicht zugrunde legen. Dies folgt aber aus § 85 AO und nicht aus Abs. 2 Satz 1 (ausführl. Anm. 399).

► *Ausnahmsweise kann der Steuerpflichtige verpflichtet sein, eine Bilanzberichtigung vorzunehmen* (BFH v. 4.11.1999 – IV R 70/98, BStBl. II 2000, 129), so zB aufgrund eines rechtskräftigen Urteils oder nach dem Grundsatz von Treu und Glauben (s. Anm. 423).

► *Welche Bilanz zu berichtigen ist*, ist dann von Bedeutung, wenn die StFestsetzung des Fehlerjahres nicht mehr geändert werden kann (s. Anm. 414 und 430 ff.).

► *Im Einspruchs- und Klageverfahren* ist eine Bilanzberichtigung noch möglich. Die hM begründet dies mit der noch bestehenden Änderbarkeit des betreffenden StBescheids (BFH v. 22.8.1968 – IV R 234/67, BStBl. II 1968, 801; HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 683). Im Einspruchsverfahren ist der Stpfl. nach § 367 Abs. 2 Satz 2 AO auf eine Verböserung hinzuweisen; im Klageverfahren ist die Bilanzänderung nur unter Beachtung der Klageanträge und des Verböserungsverbots sowie bei Vorliegen einer Beschwerde möglich (vgl. SEILER in KSM, § 4 Rn. C 62; BFH v. 26.11.1974 – VIII R 258/72, BStBl. II 1975, 206). Nach BFH v. 26.1.1995 (IV R 54/93, BStBl. II 1995, 473 [474]) muss das FG einen fehlerhaften Bilanzansatz im Rahmen der gestellten Anträge auch ohne Vorlage einer berichtigten Bilanz richtig stellen, wenn sich der Fehler nach seiner Überzeugung aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens ergibt. Es sei dann ggf. Sache des Stpfl., die fehlerhafte Bilanz und die Folgebilanzen formell entsprechend anzupassen. Dabei ist aber zu beachten, dass nur der Stpfl. berechtigt ist, die Bilanz nach Abs. 2 Satz 1 zu berichtigen. Das FG und die FinVerw. dürfen nach dieser Vorschrift keine Berichtigungen vornehmen (s. Anm. 399). Im Revisionsverfahren ist eine erstmalige Bilanzberichtigung nicht möglich, weil nach § 118 Abs. 2 FGO keine neuen Tatsachen mehr eingeführt werden können (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 980; SEILER in KSM, § 4 Rn. C 62, nach dessen Auffassung das nur für die bilanzierten Tatsachen gilt, nicht aber für die rein bilanzrechtliche Würdigung finanzgerichtlich festgestellter Umstände).

► *Eine Klagebefugnis iSd. § 40 Abs. 2 FGO* hat der Stpfl. nach der stRspr. des BFH auch dann, wenn sich der unrichtige Bilanzansatz im Streitjahr zwar nicht oder nur vorteilhaft für ihn auswirkt, in späteren Jahren aber mit Nachteilen verbunden sein kann.

Vgl. BFH v. 11.1.1967 – I 49/64, BStBl. III 1967, 215 (216); v. 22.8.1968 – IV R 234/67, BStBl. II 1968, 801 (803); v. 12.12.1972 – VIII R 39/67, BStBl. II 1973, 323; v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512 (516). Dies ist im Hinblick auf die eindeutigen Regelungen in § 40 Abs. 2 FGO und § 157 Abs. 2 AO bedenklich (glA VON GROLL in GRÄBER, 7. Aufl. 2010, § 40 FGO Rn. 90).

Bilanzänderung:

► *Im Einspruchs- oder Klageverfahren* ist eine Bilanzänderung grds. noch möglich. Ein enger zeitlicher Zusammenhang zu einer vorherigen Bilanzberichtigung ist im Regelfall zu bejahen (s. ausführl. Anm. 465).

► *Je nach dem Umfang der vorzunehmenden Bilanzänderung* und der damit zusammenhängenden Bilanzberichtigung (s. zu diesem Zusammenhang Anm. 465 und 469) kann der Stpfl. entweder die gesamte Bilanz neu erstellen oder Zusätze oder Anmerkungen iSd. § 60 Abs. 2 EStDV zu der bisherigen Bilanz anbringen.

► *Rechtsschutz gegen Nichtanerkennung der Bilanzänderung durch das Finanzamt* ist nur durch Anfechtung des StBescheids möglich, in dem das FA die Bilanzänderung nicht berücksichtigt hat. Der Stpfl. muss beantragen, die Steuer unter Berücksichtigung der Auswirkungen der Bilanzänderung neu festzusetzen. Im Rahmen dieses Verfahrens ist inzidenter zu überprüfen, ob die Bilanzänderung zulässig ist oder nicht. Eine separate Anfechtung der vom FA ausgesprochenen Nichtanerkennung der Bilanzänderung ist dagegen unzulässig, weil es sich dabei mangels Außenwirkung nicht um einen VA handelt.

► *Die Änderbarkeit des Steuerbescheids* ist nach hM Voraussetzung für eine Bilanzänderung. Ob der Bescheid änderbar ist, richtet sich nach den Vorschriften der AO (s. Anm. 475).

Vgl. insgesamt zur Durchführung der Bilanzänderung Anm. 481 ff.

391–397 Einstweilen frei.

**II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 2
Satz 1 (Bilanzberichtigung)**

398 **1. Begriff der Bilanzberichtigung**

Satz 1 lässt die Änderung der Vermögensübersicht zu, soweit diese den GoB unter Befolgung der Vorschriften des EStG nicht entspricht. Im stl. Sprachgebrauch hat sich hierfür der Begriff der Bilanzberichtigung herausgebildet (SEILER in KSM, § 4 Rn. C 10). Dies beruht auf dem allgemeinen sprachlichen Verständnis, nach dem eine Berichtigung stets eine Fehlerkorrektur beinhaltet, um die es in Satz 1 geht. Welche Fälle im Einzelnen von der Bilanzberichtigung erfasst werden, besagt die Norm nicht.

399 **2. Steuerpflichtiger als Berechtigter**

Das Recht zur Bilanzberichtigung steht nach Satz 1 dem Stpfl. zu.

Steuerpflichtiger ist im Fall der Bilanzberichtigung derjenige, für dessen Besteuerung die erstellte Bilanz herangezogen werden soll. Damit ist der Begriff des Stpfl. in Satz 1 enger als derjenige des § 33 Abs. 1 AO (SEILER in KSM, § 4 Rn. C 21).

Das Finanzamt ist zur Bilanzberichtigung nicht berechtigt. Satz 1 räumt dieses Recht nur dem Stpfl. ein.

BFH v. 4.11.1999 – IV R 70/98, BStBl. II 2000, 129 (131); v. 5.6.2007 – I R 47/06, BStBl. II 2007, 818; v. 11.3.2008 – II R 84/05, BFH/NV 2008, 1454; v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 – Rn. 73; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 979; VON BECKE-RATH, DSjG 14 (1991), 65 (77 f.); R 4.4 EStH 2012; s. auch BFH v. 14.3.2006 – I R

83/05, BStBl. II 2006, 799 (801), zur ausschließlichen Befugnis des Stpfl., eine von mehreren Möglichkeiten der Bilanzberichtigung zu wählen; zur evtl. Pflicht des Stpfl., eine Bilanzberichtigung vorzunehmen, s. Anm. 423.

Hält das FA eine vom Stpfl. eingereichte Bilanz für fehlerhaft, darf es die falsche Bilanz zwar der Besteuerung nicht zugrunde legen (BFH v. 4.11.1999 – IV R 70/98, BStBl. II 2000, 129 = FR 2000, 268, mit Anm. WEBER-GRELLET). Das folgt aber nicht aus Satz 1, sondern aus § 85 AO, wonach die FinBeh. die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben haben. Übernimmt der Stpfl. die vom FA ermittelten Werte, führt er selbst eine Bilanzberichtigung durch, deren Zulässigkeit nach Satz 1 zu beurteilen ist (BFH v. 4.11.1999 – IV R 70/98, BStBl. II 2000, 129 = FR 2000, 268, mit Anm. WEBER-GRELLET; v. 9.2.2012 – IV B 30/11, BFH/NV 2012, 965 – Rn. 8). Übernimmt der Stpfl. die Werte nicht und stellt sich heraus, dass diese falsch waren, muss seine richtige Bilanz für den BV-Vergleich im Folgejahr herangezogen werden. Das fehlerhafte Abweichen von der richtigen Bilanz des Stpfl. kann nicht in einem späteren VZ korrigiert werden. Eine Korrektur kann nur in demselben Jahr erfolgen, soweit dies nach den Vorschriften der AO zulässig ist (BFH v. 4.11.1999 – IV R 70/98, BStBl. II 2000, 129 = FR 2000, 268, mit Anm. WEBER-GRELLET; s. auch Anm. 414 ff.).

Eine im Rahmen einer Außenprüfung erstellte abweichende Prüferbilanz ist ebenfalls keine berichtigte Bilanz iSd. Satzes 1. Sie dient nur dazu, die Besteuerungsgrundlagen festzustellen. Der Stpfl. ist grds. nicht verpflichtet, aufgrund der abweichenden Prüferbilanz eine Bilanzberichtigung vorzunehmen und abweichende Bilanzansätze zu übernehmen und in der Zukunft fortzuführen. Dies gilt auch, wenn die vom Stpfl. erstellte Bilanz den GoB nicht entspricht, da Satz 1 dem Stpfl. lediglich die Befugnis zur Bilanzberichtigung einräumt, ohne aber eine Verpflichtung dazu vorzusehen (s. zu Ausnahmen Anm. 423). Es steht dem FA in diesen Fällen aber frei, die Besteuerungsgrundlagen anhand der Prüferbilanz nach § 162 AO zu schätzen.

3. Begriff der Vermögensübersicht (Bilanz)

400

Gegenstand der Berichtigung nach Satz 1 ist die Vermögensübersicht, dh. die Bilanz, wie die Vorschrift dies durch den Klammerzusatz verdeutlicht.

Satz 1 erfasst nur die Steuerbilanz, nicht aber die HBil. (SEILER in KSM, § 4 Rn. C 31). Das folgt unmittelbar aus dem Wortlaut des Satzes 1, der darauf abstellt, dass bei der Erstellung der Bilanz die Vorschriften des EStG zu beachten sind, was nur bei der StBil. der Fall ist (VON BECKERATH, DStJG 14 [1991], 65 [73]). Darüber hinaus ist nur die StBil. Grundlage für die Besteuerung (vgl. insges. BFH v. 22.12.1972 – I R 22/71, BStBl. II 1973, 195; v. 5.6.1985 – I R 183/84, BStBl. II 1986, 84; aA BFH v. 30.3.1983 – I R 178/79, BStBl. II 1983, 512 [515]).

Der Begriff der Steuerbilanz umfasst zunächst die eigens für die Besteuerung erstellte Bilanz (vgl. § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV). Da das StRecht aber keine Pflicht zur Aufstellung einer eigenständigen StBil. kennt (vgl. RAUPACH in MELLIG/MOXTER/ORDELHEIDE, Handelsbilanz und Steuerbilanz, Beiträge zum neuen Bilanzrecht, Bd. 2, 1989, 105 [107]), ist auch die an die stl. Vorschriften angepasste oder unverändert übernommene HBil. eine StBil. im weiteren Sinne (aA, uE aber zu eng VON BECKERATH, DStJG 14 [1991], 65 [73]).

Satz 1 erfasst jede Steuerbilanz, die für die Besteuerung von Bedeutung ist. Dazu gehören ua. Eröffnungs-, Anfangs-, Schluss-, Liquidations-, Umwandlungssteuer- und Übergangsbilanzen bei Änderung der Gewinnermittlungsarten (vgl. BFH v. 12.11.1992 – IV R 59/91, BStBl. II 1993, 392; s. auch Anm. 371 zum Übergang zur Gewinnermittlung nach § 5a), aber auch die für die Gewinnfeststellung bei PersGes. notwendigen Sonder- und Ergänzungsbilanzen (ebenso SEILER in KSM, § 4 Rn. C 30). Auch die Zwischenbilanz, die bei einem Gesellschafterwechsel erstellt wird, ist Bilanz iSd. Satzes 1. Sie ist Schlussbilanz für den ersten Teil des Wj., so dass ihr die Bedeutung einer Schlussbilanz iSd. Abs. 1 Satz 1 zukommt (BFH v. 30.4.1991 – VIII R 50/86, BFH/NV 1991, 676). Satz 1 gilt auch für die nach dem UmwStG zu erstellenden Bilanzen. Nach der Rspr. des BFH sollen auch BV-Ansätze, die nicht aus einer Bilanz, sondern aus einer vom Betriebsprüfer gefertigten Vermögensaufstellung hervorgehen, Gegenstand einer Bilanzberichtigung sein können (BFH v. 29.11.1967 – I 221/64, BStBl. II 1968, 261; v. 12.11.1992 – IV R 105/90, BFH/NV 1993, 315). Dies kann jedoch nur gelten, wenn der Stpfl. die Vermögensaufstellung als Bilanz übernimmt.

Eine Nicht-Bilanz liegt vor, wenn ein nicht vertretungsberechtigtes Organ beim FA eine Bilanz einreicht und diese später nicht von dem eigentlichen Vertreter genehmigt wird. Da die Nicht-Bilanz rechtl. nicht existent ist, ist sie auch keine Bilanz iSd. Satzes 1 (glA WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 973; SEILER in KSM, § 4 Rn. C 32).

Eine aus einer nichtigen Handelsbilanz abgeleitete Steuerbilanz ist berichtigungsfähig iSd. Satzes 1. Dies folgt aus der Trennung zwischen HBil. und StBil. (BFH v. 28.5.2008 – I R 98/06, BStBl. II 2008, 916; v. 8.10.2008 – I R 61/07, BStBl. II 2011, 62; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 973; SEILER in KSM, § 4 Rn. C 32). Die Berichtigung der StBil. kommt dabei nur in Betracht, wenn für die HBil. materielle Nichtigkeitsgründe vorliegen, zB weil ein Bilanzposten über- oder unterbewertet wurde (§ 256 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 AktG). Liegen für die HBil. formelle Nichtigkeitsgründe vor (s. § 256 Abs. 1 Nr. 2 und 3, Abs. 2–4 AktG), wirkt sich dies auf die StBil. nicht aus, weil das StRecht keine Formvorschriften für die Aufstellung der StBil. kennt (RFH v. 8.3.1932, RStBl. 1932, 408).

Eine vorläufige Bilanz ist keine Bilanz iSd. Satzes 1; ihre Korrektur ist keine Bilanzberichtigung (so jetzt auch SEILER in KSM, § 4 Rn. C 32), denn mit einer Bilanz, die der Stpfl. insgesamt oder hinsichtlich einzelner Ansätze als vorläufig bezeichnet, kommt er seiner Steuererklärungspflicht nicht nach; es liegt keine wirksame StErklärung vor. Das gilt nicht, wenn ein zur Vertretung berechtigtes Organ eine nicht als vorläufig gekennzeichnete Bilanz einreicht, die von den zuständigen Organen aber noch nicht genehmigt wurde. Es liegt gleichwohl eine Bilanz iSd. Satzes 1 vor, mit der Folge, dass sich Berichtigungen und Änderungen nach dieser Vorschrift richten. Auf die Einhaltung von Formvorschriften kommt es stl. nicht an (aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 3 V; FG Münster v. 27.11.1953 – Ib 70-71/52, EFG 1954, 155, rkr., die verlangen, dass der Stpfl. eine gültige Bilanz erstellt).

Die nicht rechtzeitig aufgestellte Bilanz ist ebenfalls eine Bilanz iSd. Satzes 1. BFH v. 6.12.1983 (VIII R 110/79, BStBl. II 1984, 227) hat zwar entschieden, dass eine ordnungsgemäße Buchführung dann nicht vorliegt, wenn der Stpfl. die Bilanz nicht innerhalb eines Jahres nach dem Bilanzstichtag erstellt. Damit behandelt der BFH die nicht rechtzeitige Bilanzierung wie eine unterlassene Bilanzerstellung. Gleichwohl führt er aus, dass auch die nicht rechtzeitig er-

stellte Bilanz der Besteuerung zugrunde zu legen ist (BFH v. 6.12.1983 – VIII R 110/79, BStBl. II 1984, 227 [231]). Das gilt auch für Satz 1.

Einstweilen frei.

401–402

4. Widerspruch zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des EStG

a) Widerspruch der Vermögensübersicht zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

403

Satz 1 setzt voraus, dass die Vermögensübersicht den GoB unter Befolgung der Vorschriften des EStG widerspricht. Das ist nicht nur der Fall, wenn ein Ansatz von Bilanzpositionen fehlerhaft ist, sondern auch, wenn dem Stpfl. bei der Erfassung von Entnahmen, Einlagen oder des Gewinns ein Fehler unterlaufen ist.

BFH v. 31.5.2007 – IV R 25/06, BFH/NV 2007, 2086; v. 31.5.2007 – IV R 54/05, BFH/NV 2007, 1973; FR 2008, 85, mit Anm. WENDT; so nun auch BMF v. 13.8.2008 – IV C 6 - S 2141/07/10004, 2008/0385127, BStBl. I 2008, 845; aA BFH v. 22.10.2003 – I R 23/03, BFH/NV 2004, 667, zur verdeckten Einlage; v. 30.1.2013 – I R 54/11, BFH/NV 2013, 1031 – Rn. 16 f. für den Fall, dass kein Bilanzierungsfehler vorliegt, sondern eine unrichtige Ermittlung des Unterschiedsbetrags nach Abs. 1 Satz 1; v. 23.3.2011 – IV B 68/10, BFH/NV 2011, 1129; kein fehlerhafter Bilanzposten betroffen, wenn Freibetrag nach § 14a Abs. 4 zu Unrecht gewährt wird; s. auch BFH v. 7.8.2008 – I B 161/07, BFH/NV 2008, 2053; bloße Zweifel an den selbst gewählten Bilanzansätzen genügen nicht.

Denn zu den zu beachtenden Vorschriften des EStG gehören auch diejenigen über die Entnahmen und Einlagen sowie über den Gewinn, wie § 5 Abs. 2 EStG 1934 (s. Anm. 351) dies früher für die Bilanzberichtigung ausdrücklich bestimmte. Dass sich durch den in § 4 Abs. 2 EStG 1938 (s. Anm. 351) vollzogenen Wechsel zur heute noch geltenden Formulierung auch eine inhaltliche Änderung ergeben sollte, ist nicht ersichtlich (BFH v. 31.5.2007 – IV R 25/06, BFH/NV 2007, 1973; FR 2008, 85, mit Anm. WENDT).

b) Verknüpfung zwischen handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Vorschriften des EStG

404

Als Voraussetzung für eine Bilanzberichtigung verknüpft Satz 1 die aus dem Handelsrecht stammenden GoB mit den stl. Bilanzierungsvorschriften. Gleichwohl soll nach BFH v. 14.3.2006 (I R 83/05, BStBl. II 2006, 799 [801]) eine Berichtigung der Bilanz nach Satz 1 auch dann möglich sein, wenn ein darin enthaltener Ansatz zwar nicht gegen die GoB, wohl aber gegen stl. Vorschriften verstößt (glA WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 983 mwN; CREZELIUS in KIRCHHOFF XII. § 4 Rn. 235; SEILER in KSM, § 4 Rn. C 40; HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 681; R 4.4 EStH 2012). Dem ist uE angesichts des eindeutigen Wortlauts des Satzes 1 nicht zu folgen. Zwingend erforderlich ist danach für jede Bilanzberichtigung ein Verstoß gegen die GoB. Dieser führt aber stl. nur dann zur Bilanzberichtigung, wenn er nicht durch spezialgesetzliche Vorschriften des EStG vorgesehen ist.

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung: Siehe zu den Grundlagen, zur Ermittlung sowie zu den einzelnen Grundprinzipien ordnungsmäßiger Bilanzierung § 5 Anm. 200 ff. und insbes. 210 ff.

Die Vorschriften des EStG modifizieren die GoB zT, so dass ein Verstoß gegen die GoB folgerichtig nur dann zu einer falschen, zu berichtenden Bilanz

§ 4 Anm. 404–409 C. Abs. 2: Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

führen kann, wenn die Vorschriften des EStG keine Abweichungen von den GoB vorsehen (zur Auswirkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes s. Anm. 371). Derartige Abweichungen enthalten aber die folgenden Vorschriften:

- Abzugsverbot bestimmter BA nach § 4 Abs. 5;
- Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen dürfen nur unter den Voraussetzungen des § 5 Abs. 3 Satz 1 gebildet werden (Einschränkung von § 249 HGB);
- Rückstellungen wegen der Verpflichtung einer Jubiläumswendung sind nur nach den Voraussetzungen des § 5 Abs. 4 zulässig (Einschränkung von § 249 HGB);
- Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften dürfen nach § 5 Abs. 4a nicht gebildet werden (Einschränkung von § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB);
- nach § 5 Abs. 4b dürfen Rückstellungen, die AHK für ein WG sind, nicht gebildet werden. Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebauter oder abgebauter radioaktiver Anlagenteile dürfen ebenfalls nicht gebildet werden, soweit Aufwendungen im Zusammenhang mit der Bearbeitung oder Verarbeitung von Kernbrennstoffen stehen, die aus der Aufarbeitung bestrahlter Kernbrennstoffe gewonnen worden sind und keine radioaktiven Abfälle darstellen;
- Pensionsrückstellungen dürfen nur dann ausgewiesen werden, wenn die Voraussetzungen des § 6a vorliegen (Einschränkung von § 249 HGB);
- stfreie Rücklagen sind nur unter den Voraussetzungen der §§ 6b bis 6d zu bilden.

405–408 Einstweilen frei.

409 c) **Objektiver Maßstab bei der Beurteilung der Fehlerhaftigkeit der Bilanz**

Ob die Bilanz den GoB unter Befolgung der Vorschriften des EStG widerspricht, ist nach objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen, und zwar unabhängig davon, ob der Stpfl. den Fehler der Bilanz bei einer pflichtgemäßen und gewissenhaften Prüfung aufgrund der bei der Bilanzerstellung bestehenden Erkenntnismöglichkeiten über die tatsächlichen und rechtl. Verhältnisse am Bilanzstichtag hätte erkennen müssen.

Der Große Senat des BFH hat dies mit Beschluss v. 31.1.2013 (GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317; FR 2013, 699, mit Anm. M. PRINZ) entschieden. Das FA sei im Rahmen der ertragstl. Gewinnermittlung auch dann nicht an die rechtl. Beurteilung gebunden, die der vom Stpfl. aufgestellten Bilanz und deren einzelnen Ansätzen zugrundeliege, wenn diese Beurteilung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar gewesen sei. Das gilt nach Auffassung des Großen Senats auch, wenn die Beurteilung des Stpfl. der zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung praktizierten Auffassung von Verwaltung und Rspr. entsprochen habe (BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 – Rn. 56 und 66 in Erweiterung der Vorlagefrage). Zur Begründung führt der Große Senat an, dass die Verwaltung und die Gerichte nach Art. 3 Abs. 1, 20 Abs. 3, 28 Abs. 1 Satz 1 und 97 Abs. 1 GG verpflichtet seien, ihrer Entscheidung die objektiv richtige Rechtslage zugrunde zu legen. Das erfordere es, für die Besteuerung grds. von der objektiven Rechtslage auszugehen. Das gelte auch für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich. Es stehe

nicht im Belieben des Stpfl., durch handelsbilanzrechtl. Gestaltungsmöglichkeiten seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mit stl. Wirkung unzutreffend darzustellen. Daher könne man ihm hinsichtlich bilanzieller Rechtsfragen kein Wahlrecht zwischen mehreren vertretbaren Rechtsansichten einräumen, welches zu einer faktischen Bindung des FA führen würde. Dadurch würde dem Zeitpunkt der Bilanzaufstellung zudem eine materielle-rechtl. Bedeutung beigemessen, die nicht existiere (BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 – Rn. 61 ff.). Auch aus dem Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs (s. Anm. 354) und aus Abs. 2 Satz 1 lässt sich nach Auffassung des Großen Senats keine Bindung an die subjektiven Rechtsansichten des Stpfl. ableiten (BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 – Rn. 68 ff.).

Der BFH hat damit seine Rechtsprechung zum subjektiven Fehlerbegriff aufgegeben. Danach erforderte eine Bilanzberichtigung bislang neben dem Verstoß der Bilanz gegen die GoB unter Beachtung der Vorschriften des EStG, dass der Stpfl. bei einer pflichtgemäßen und gewissenhaften Prüfung den Fehler der Bilanz aufgrund der bei der Bilanzerstellung bestehenden Erkenntnismöglichkeiten über die tatsächlichen und rechtl. Verhältnisse am Bilanzstichtag hätte erkennen müssen. Maßgebend sind dabei nicht die persönlichen Kenntnisse und Fähigkeiten des Stpfl., sondern diejenigen eines vergleichbaren ordentlichen Kaufmanns (s. ausführlich zur früheren Rspr. und zur Kritik hieran BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 – Rn. 34 ff.; FR 2013, 699, mit Anm. M. PRINZ; BFH v. 7.4.2010 – I R 77/08, BStBl. II 2010, 739; STAPPERFEND, IFS-Schrift Nr. 464, 20 ff.; STAPPERFEND, DStR 2010, 2161; mit Replik HOFFMANN, DStR 2011, 88).

Stellungnahme: Die Änderung der Rspr. ist zu begrüßen (glA SEILER in KSM, § 4 Rn. C 45; HOFFMANN, DB 2013, 733 [734]; M. PRINZ, FR 2013, 703 [705]; SCHLOTTER, FR 2013, 835 [836]; SCHULZE-OSTERLOH, BB 2013, 1131 [1132]; WEBER-GRELLET, DStR 2013, 729 [730]).

► *Der BFH hat sich nunmehr der hier immer schon vertretenen Ansicht angeschlossen.* Der bislang von der Rspr. befürwortete subjektive Fehlerbegriff widersprach dem Wortlaut des Satzes 1. Dieser stellt für die Bilanzberichtigung auf ein rein objektives Kriterium ab, nämlich den Verstoß der Bilanz gegen GoB unter Befolgung der Vorschriften des EStG.

GLA FLUME, DB 1981, 2505 (2507); SAUER, StBp. 1963, 93 (97); SCHUHMAN, StBp. 1996, 1 (3); HERZIG/NIETSCHKE, DB 2007, 304; PRINZ/SCHULZ, DStR 2007, 776; ORTMANN-BABEL/BOLIK, DStR 2007, 1139, zur Altersteilzeitrückstellung; WERRA/RIESS, DB 2007, 2502, ua. zur Altersteilzeitrückstellung; lediglich zT krit. SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 2335 (2336), der zwar grds. dem subjektiven Ansatz des BFH folgt, ausgehend von der (str.) Behandlung im HBil-Recht aber dann eine objektive Beurteilung der Fehlerhaftigkeit der Bilanz fordert, wenn diese Fehlerhaftigkeit darauf beruht, dass der Bilanzierende das für die konkrete Bilanz geltende Recht – insbes. die GoB – falsch ermittelt hat.

► *Das Steuerrecht stellt nur in Ausnahmefällen auf subjektive Gesichtspunkte ab,* so zB bei Billigkeitsmaßnahmen nach §§ 163, 227 AO). Ansonsten ist die objektive Rechtslage maßgeblich, worauf der Große Senat des BFH in seinem Beschluss ausdrücklich hinweist (BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 – Rn. 62). Daran vermag auch das bislang bemühte Argument nichts zu ändern, dass man von dem Stpfl. nicht mehr verlangen könne, als dass er seine bis zur Aufstellung der Bilanz erlangte Kenntnis von dem am Bilanzstichtag vorliegenden Sachverhalt pflichtgemäß und gewissenhaft bei der Aufstellung der Bilanz verwerte (so zur Begründung des subjektiven Fehlerbegriffs BFH v. 11.10.1960

– I 56/60 U, BStBl. III 1961, 3 [4]). Es geht bei der Bilanzierung nicht darum, dass der Stpfl. seine Kenntnisse gewissenhaft verwertet, sondern dass durch die Bilanz die objektive Vermögenslage des Stpfl. widerspiegelt wird.

► *Dem objektiven Fehlerbegriff stehen auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nicht entgegen.* Der Große Senat des BFH hat es in seinem Beschluss ausdrücklich offen gelassen, ob der subjektive Fehlerbegriff zu den GOB gehört, wie dies zT in der Literatur vertreten wird (BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 – Rn. 60 mwN). Abgesehen davon, dass der subjektive Fehlerbegriff weder ein geschriebener noch ein ungeschriebener GoB ist (s. STAPPERFEND, IFSt-Schrift Nr. 464, 57; STAPPERFEND, DStR 2010, 2161 [2167], mit Replik HOFFMANN, DStR 2011, 88), würde ein solcher GoB durch die aus Art. 3 Abs. 1, Art. 20 Abs. 3, Art. 28 Abs. 1 Satz 1 und Art. 97 Abs. 1 GG resultierende Pflicht überlagert, bei der Besteuerung die objektiv richtige Rechtslage zugrunde zu legen (BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 – Rn. 60 ff.; WEBER-GRELLET, DStR 2013, 729 [730 f.]). Dem ist schon deshalb zuzustimmen, weil die stl. Gewinnermittlung ein anderes Ziel verfolgt als die handelsrechtl. Sinn und Zweck der stl. Gewinnermittlung ist es, den vollen Periodengewinn zu erfassen. Dieses Ziel überlagert eventuell abweichende GoB, was auch für einen eventuellen GoB des subjektiven Fehlerbegriffs gilt (WEBER-GRELLET, DStR 2013, 729 [732]).

► *Der subjektive Fehlerbegriff führte ferner dazu, dass eine Bilanzberichtigung nur bei einem Verschulden des Steuerpflichtigen möglich war,* welches darin lag, dass er einen Bilanzansatz gewählt hatte, obwohl er bei einer pflichtgemäßen und gewissenhaften Prüfung den Fehler dieses Ansatzes aufgrund der bei der Bilanzerstellung bestehenden Erkenntnismöglichkeiten über die tatsächlichen und rechtl. Verhältnisse am Bilanzstichtag hätte erkennen müssen.

So die Voraussetzungen für eine Bilanzberichtigung nach der früheren Rspr.; vgl. BFH v. 11.10.1960 – I 56/60 U, BStBl. III 1961, 3; v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88 (92); v. 21.10.1981 – I R 170/78, BStBl. II 1982, 121 (122); v. 17.11.1987 – VIII R 348/82, BStBl. II 1988, 430; v. 10.3.1989 – III R 190/85, BFH/NV 1990, 358.

Auch dies war unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bedenklich.

► *Ändert sich nach der Bilanzerstellung die Auffassung von Verwaltung und/oder Rechtsprechung,* so steht dies der Anwendung des objektiven Fehlerbegriffs ebenfalls nicht entgegen (BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 – Rn. 56). Dies führt zu keiner Benachteiligung des Stpfl., der bei der Erstellung der Bilanz auf die von der FinVerw. und/oder der Rspr. vertretene Auffassung vertraut hat, denn zum einen ist der Stpfl. in diesem Fall nicht verpflichtet, die Bilanz zu berichtigen; die Berichtigung steht nach Satz 1 vielmehr in seinem Ermessen (s. Anm. 423). Zum anderen enthält § 176 AO eine Vertrauensschutzregelung für die Änderung von StBescheiden infolge einer Änderung von Rspr. (Abs. 1) oder Verwaltungsvorschriften der BReg., einer obersten Bundes- oder Landesbehörde (Abs. 2). Dies ist für die Bilanzberichtigung insofern von Bedeutung, als diese nach Satz 1 Halbs. 2 nur dann zulässig ist, wenn die StFestsetzung, die auf der Bilanz beruht, noch aufgehoben oder geändert werden kann (s. Anm. 414; im Ergebnis glA SCHLOTTER, FR 2013, 835 [840], auch zu weiteren Fragen des Vertrauensschutzes). Schließlich kommen auch Billigkeitsmaßnahmen nach §§ 163, 227 AO in Betracht (SCHULZE-OSTERLOH, BB 2013, 1131 [1132]).

d) Auswirkungen des objektiven Maßstabs

Die Bilanzberichtigung ist zulässig, sobald feststeht, dass die Bilanz (objektiv) den GoB unter Befolgung der Vorschriften des EStG widerspricht.

Ermessen des Steuerpflichtigen: Dies führt nicht zu ständigen Bilanzberichtigungen, denn selbst wenn sich die Kenntnisse über die am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse ändern, muss der Stpfl. keine Bilanzberichtigung vornehmen. Sie steht vielmehr in seinem Ermessen („darf“, s. Anm. 423). Er darf nun aber Bilanzansätze berichtigen, die zwar zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung subjektiv richtig waren, sich später aber als objektiv falsch erwiesen haben (glA VON BECKERATH, FR 2011, 349 [358]).

Objektive Fehlerhaftigkeit in Bezug auf rechtliche Beurteilungen: Die Entscheidung des Großen Senats des BFH bezieht sich ausdrücklich nur auf solche zu berichtigenden Bilanzen, die aufgrund der vom Stpfl. vorgenommenen rechtl. Beurteilung objektiv fehlerhaft sind. An diese objektiv fehlerhafte rechtl. Beurteilung des Stpfl. sind das FA und das FG nicht gebunden, und zwar auch dann nicht, wenn diese rechtl. Beurteilung der Auffassung von FinVerw. und Rspr. zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung entsprach (BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 – Rn. 56). Die auf Rechtsfehlern beruhende Bilanz darf der Stpfl. damit ändern, sofern die übrigen Voraussetzungen des Satzes 1 vorliegen (zur Aufhebbarkeit und Änderbarkeit der Festsetzung als Voraussetzung für die Bilanzberichtigung s. Anm. 414 ff.).

Objektive Fehlerhaftigkeit in Bezug auf Tatsachen: Ausdrücklich offen gelassen hat der Große Senat des BFH die Frage, ob der objektive Fehlerbegriff auch dann zur Anwendung gelangt, wenn der Stpfl. bei der Bilanzierung von unzutreffenden Tatsachen ausgegangen ist, ohne dabei gegen die ihm obliegenden Sorgfaltspflichten verstoßen zu haben (BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 – Rn. 78). Dabei ist uE zu differenzieren.

► *Steht dem Steuerpflichtigen hinsichtlich des Ansatzes kein kaufmännisches Ermessen zu*, so gilt für die fehlerhafte Zugrundelegung von Tatsachen in der Bilanz ebenfalls der objektive Fehlerbegriff, denn auch die Berücksichtigung unzutreffender Tatsachen führt zu einer falschen StFestsetzung. Diese gilt es aber aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu vermeiden. Das ist allerdings nur gewährleistet, wenn die FinVerw. und die Gerichte nicht nur verpflichtet sind, ihrer Entscheidung die objektiv richtige Rechtslage zugrunde zu legen, sondern sie auch von den objektiv richtigen Tatsachen auszugehen haben (glA WEBER-GRELLET, DStR 2013, 729 [732]; aA SCHLOTTER, FR 2013, 835 [837]). Folglich kommt eine Bilanzberichtigung in Betracht, wenn der Stpfl. in der Bilanz zB eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bildet und fälschlicherweise von der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ausgeht (s. § 5 Anm. 505). Dabei ist es unerheblich, ob auch ein vergleichbarer ordentlicher Kaufmann in derselben Situation mit einer Inanspruchnahme gerechnet hätte. Dem steht der in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB normierte Grundsatz der vorsichtigen Bewertung nicht entgegen, aus dem handelsrechtl. eine Beschränkung auf den Kenntnisstand zur Zeitpunkt der Bilanzaufstellung abgeleitet wird (so aber wohl SCHULZE-OSTERLOH, BB 2013, 1131 [1132 f.]), denn in den betroffenen Fällen geht es nicht um die im Ermessen des Stpfl. stehende Bewertung (s.u.), sondern um die Berücksichtigung objektiv feststellbarer Tatsachen (STAPPERFEND, IFSt-Schrift Nr. 464, 46; im Ergebnis glA WEBER-GRELLET, DStR 2013, 729 [732 f.]).

► *Steht dem Steuerpflichtigen hinsichtlich des Ansatzes ein kaufmännisches Ermessen zu*, wie zB bei Schätzungen im Rahmen der Bewertung oder Prognosen, so kann

§ 4 Anm. 410–414 C. Abs. 2: Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

nicht ohne Weiteres festgestellt werden, ob ein Bilanzansatz objektiv falsch ist. Der dem Stpfl. zustehende Beurteilungsspielraum ist zu wahren. Um in diesen Fällen feststellen zu können, ob die Bilanz objektiv fehlerhaft ist, muss darauf abgestellt werden, ob auch ein vergleichbarer ordentlicher Kaufmann den Bilanzansatz gewählt hätte. Ist dies nicht der Fall, so widerspricht der Bilanzansatz objektiv den GoB. Hätte ein vergleichbarer ordentlicher Kaufmann denselben Bilanzansatz gewählt, so kann eine objektive Fehlerhaftigkeit der Bilanz nicht festgestellt werden. FinVerw. und Gerichte sind an den Ansatz, der sich im Rahmen des kaufmännischen Ermessens bewegt und auf vertretbaren Schätzungen oder Prognosen beruht, gebunden (STAPPERFEND, IFSt-Schrift Nr. 464, 47; glA SCHULZE-OSTERLOH, BB 2013, 1131 [1133]; WEBER-GRELLET, DStR 2013, 729 [732], der dies auch auf Abschreibungen anwendet, die uE aber idR keinem kaufmännischen Ermessen unterliegen, da die Nutzungsdauer objektiv bestimmbar ist). Die objektive Richtigkeit der Bilanz wird in diesen Fällen auch nicht dadurch beseitigt, dass die Prognose später nicht eintritt oder sich die der Schätzung zugrunde liegenden Tatsachen anders entwickelt, denn anderenfalls wären die dem Stpfl. vom Gesetz ausdrücklich eingeräumten Beurteilungsspielräume ohne Bedeutung. Hätte der Gesetzgeber dies gewollt, hätte er erst gar keine Beurteilungsspielräume zugelassen (STAPPERFEND, IFSt-Schrift Nr. 464, 47).

► *Werden Tatsachen erst nachträglich bekannt*, so führt dies ebenfalls nicht zu einer Bindung an die bei der Bilanzierung vom Stpfl. zugrunde gelegten, aber objektiv falschen Tatsachen. WEBER-GRELLET (DStR 2013, 729 [732]) weist zutreffend darauf hin, dass insoweit eine Parallele zur Behandlung „geänderter Rechtsauffassungen“ besteht, für die der Große Senat des BFH ebenfalls keine Bindungswirkung angenommen hat (BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 – Rn. 56). Auch insoweit ist darauf zu verweisen, dass es im Ermessen des Stpfl. steht, ob er in diesen Fällen die Bilanz berichtigt (s. Anm. 423). Gegebenenfalls kommen auch Billigkeitsmaßnahmen nach §§ 163, 227 AO in Betracht. Insoweit gelten die Ausführungen unter Anm. 409.

411–413 Einstweilen frei.

5. Aufhebbarkeit und Änderbarkeit der Steuerfestsetzung (Satz 1 Halbs. 2)

414 a) Zu berichtigende Bilanz liegt einer Steuerfestsetzung zugrunde

Die Berichtigung der Bilanz ist nach Satz 1 Halbs. 2 unzulässig, wenn sie einer StFestsetzung zugrunde liegt, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann (zur Bedeutung und zur Kritik an der Regelung s. Anm. 354; zur Änderbarkeit der StFestsetzung beider Jahre bei abweichendem Wj. s. OFD Münster v. 6.6.2007 – Kurzinformation ESt Nr. 15/2007; DB 2007, 1331). Das erfordert, dass die StFestsetzung auch tatsächlich auf der eingereichten Bilanz beruht, deren Ergebnisse also konkret bei der Festsetzung berücksichtigt worden sind. Dies ist in folgenden Fällen nicht erfüllt:

Der Fehler hat sich auf die Veranlagung nicht ausgewirkt, weil zB der ursprüngliche und der zu korrigierende Bilanzansatz betragsmäßig übereinstimmen oder weil sich die Steuer aufgrund derselben Tarifstufe nicht ändert. Der Stpfl. kann die Bilanz unabhängig von der Vorschrift in Satz 1 Halbs. 2 berichtigen.

So schon die frühere Rspr. zur Lehre vom formellen Bilanzenzusammenhang, s. zB BFH v. 22.4.1998 – IV B 107/97, BFH/NV 1999, 162; v. 6.9.2000 – XI R 18/00, BStBl. II 2001, 106, mwN; vgl. auch schon RFH v. 27.11.1935, StuW 1936 Nr. 23; RFH v. 8.2.1939, RStBl. 1939, 559; krit. zur Rspr. von BECKERATH, DStjG 14 (1991), 65 (92); s. auch HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 691 mit weiteren Beispielen.

Wurde die ESt auf 0 € festgesetzt, kann sich der Bilanzierungsfehler gleichwohl dann ausgewirkt haben, wenn die Bilanz der Ermittlung des Gewerbeertrags iSd. § 7 GewStG zugrunde liegt (vgl. aber BFH v. 6.9.2000 – XI R 18/00, BStBl. II 2001, 106, wonach die Voraussetzungen für die ESt und die GewSt gesondert zu prüfen sind) oder sich Auswirkungen im Rahmen eines Verlustvortrags nach § 10d ergeben (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 1009; Nds. FG v. 16.2.2012 – 6 K 74/10, EFG 2012, 1027, rkr., mit einer Fehlinterpretation der von WIED vertretenen Auffassung; aA wohl BFH v. 7.5.1969 – I R 47/67, BStBl. II 1969, 464).

Der Gewinn des vorangegangenen Wirtschaftsjahres wurde geschätzt, ohne dabei auf die Angaben in der Bilanz zurückzugreifen. Für das Folgejahr ist eine neue Anfangsbilanz zu erstellen (so schon RFH v. 10.10.1933, RStBl. 1934, 141; BFH v. 28.1.1992 – VIII R 28/90, BStBl. II 1992, 881 [882]; v. 12.10.1993 – VIII R 86/90, BStBl. II 1994, 174), so dass der Stpfl. die Vorjahresbilanz, die gerade nicht der StFestsetzung zugrundegelegt hat, noch berichtigen darf. Das gilt allerdings nicht, wenn einer zwischenzeitlichen Schätzung BV-Vergleiche vorausgegangen sind, die den Bilanzposten, dessen erfolgsneutrale Berichtigung begehrt wird, bereits enthalten (BFH v. 4.3.1998 – XI S 1/98, BFH/NV 1999, 21 [23]) oder wenn nur einzelne Positionen geschätzt wurden (BFH v. 29.11.1967 – I 221/64, BStBl. II 1968, 261; v. 12.10.1993 – VIII R 86/90, BStBl. II 1994, 174).

b) Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung und vorläufige Steuerfestsetzung 415

Die Veranlagung des betroffenen Wj. ist noch änderbar, wenn der StBescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung iSd. § 164 AO steht (Änderung in vollem Umfang) oder wenn die Steuer nach § 165 AO vorläufig festgesetzt wurde (Änderung soweit die Vorläufigkeit reicht) und die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist.

c) Änderung wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel nach § 173 Abs. 1 AO 416

Der Bilanzfehler ist idR keine Tatsache iSd. § 173 Abs. 1 AO, sondern nur eine Schlussfolgerung aus Tatsachen (LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 173 AO Rn. 101; von WEDELSTÄDT, DB 1993, 1543 [1544]). Abgesehen davon würde es sich auch nicht um eine „neue“ Tatsache handeln, denn der FinBeh. liegt die Bilanz bei der Veranlagung vor, so dass diese überprüfen kann, ob die Bilanz Fehler aufweist oder nicht (vgl. aber BFH v. 16.5.1990 – X R 72/87, BStBl. II 1990, 1044 [1046], zur Berichtigung nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, wenn durch eine Außenprüfung festgestellt wird, dass die Voraussetzungen für die Bildung einer Pensionsrückstellung nicht vorliegen).

d) Widerstreitende Steuerfestsetzung nach § 174 Abs. 1 und Abs. 2 AO 417

Nach der Auffassung von von BECKERATH (DStjG 14 [1991], 65 [100 ff.]) soll die Veranlagung eines Wj., in dem der Stpfl. Bilanzierungsfehler gemacht hat, selbst dann nach § 174 Abs. 1 und 2 AO änderbar sein, wenn bereits Bestandskraft eingetreten ist und sonstige Änderungsvorschriften nicht eingreifen. Werde ein

§ 4 Anm. 417–419 C. Abs. 2: Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

Geschäftsvorfall bei der Ermittlung des BV am Schluss des Wj. berücksichtigt, gelange das FA aber für das Folgejahr bei der Ermittlung des BV am Schluss des vorangegangenen Wj. zu einem anderen Ergebnis, so werde der Geschäftsvorfall „in mehreren Steuerbescheiden“ berücksichtigt, wie § 174 Abs. 1 und 2 AO dies verlangten. Unerheblich sei, ob sich der Geschäftsvorfall erhöhend oder mindernd in dem StBescheid niedergeschlagen habe oder eventuell gar keine direkte Auswirkung habe.

Gegen diese Auffassung bestehen Bedenken; uE liegt in den Fällen keine mehrfache Berücksichtigung des Sachverhalts vor. Es trifft zwar zu, dass die FinBeh. den nämlichen Sachverhalt sowohl in der ursprünglichen als auch bei der späteren – infolge der Bilanzberichtigung geänderten – Festsetzung berücksichtigt. Dies ist aber keine mehrfache Berücksichtigung iSd. § 174 Abs. 1 und 2 AO, weil mit der zweiten Berücksichtigung lediglich die erste Berücksichtigung storniert, also rückgängig gemacht wird (vgl. zum Stornierungsgedanken nach der Rspr. des BFH Anm. 430). Folglich kommt es zu keiner Kollision zwischen zwei StBescheiden, wie dies aber Voraussetzung für die Anwendung des § 174 Abs. 1 und 2 AO ist (vgl. LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 174 AO Rn. 12; im Ergebnis glA VON WEDELSTÄDT, DB 1993, 1543 [1544 f.] mit weitergehenden Argumenten; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 1002).

418 e) Negativer Widerstreit nach § 174 Abs. 3 AO

Ein negativer Widerstreit iSd. § 174 Abs. 3 AO kann vorliegen, wenn das FA einen Geschäftsvorfall bei der Ermittlung des BV in der Annahme außer Acht lässt, dass er in einem späteren VZ zu berücksichtigen sei. Unterlässt aber der Stpfl. einen Bilanzansatz in der Annahme, dieser sei erst im Folgejahr einzustellen, so wird § 174 Abs. 3 AO idR schon deshalb nicht eingreifen, weil das FA davon keine Kenntnis hat und der StBescheid damit nicht zu erkennen gibt, dass er den Sachverhalt wegen der Annahme einer späteren Berücksichtigung nicht enthält (VON BECKERATH, DStJG 14 [1991], 65 [102]; aA gegen den Wortlaut FLIES, DStZ 1997, 135 [139]).

419 f) Änderung nach § 174 Abs. 4 AO

Der auf der fehlerhaften Bilanz beruhende StBescheid kann auch nicht nach § 174 Abs. 4 AO mit der Begründung geändert werden, dass die Ansätze in der (gedachten) Anfangsbilanz zu erhöhen sind, weil § 174 Abs. 4 AO die Möglichkeit eröffnet, die streitigen Ansätze in der Schlussbilanz des Vorjahres, die aufgrund des formellen Bilanzenzusammenhangs Anfangsbilanz des Folgejahres ist, zu korrigieren.

BFH v. 10.11.1997 – GrS 1/96, BStBl. II 1998, 83; FR 1998, 100, mit Anm. STAPPERFEND; vgl. auch den Vorlagebeschluss des I. Senats des BFH v. 16.2.1996 – I R 150/94, BStBl. II 1996, 417; DStZ 1997, 92, mit Anm. HARTMANN; FR 1996, 451, mit Anm. KEMPERMANN sowie das Urteil in der Sache BFH v. 11.2.1998 – I R 150/94, BStBl. II 1998, 503.

§ 174 Abs. 4 AO setzt voraus, dass ein angefochtener Bescheid wegen der zeitlich unzutreffenden Erfassung eines Besteuerungsmerkmals als irrig erkannt und deswegen auf Antrag des Stpfl. aufgehoben oder geändert wird. Dies löst – wie der GrS des BFH in seiner Entscheidung v. 10.11.1997 (GrS 1/96, BStBl. II 1998, 83) zutreffend ausführt – sodann „nachträglich“ die Rechtsfolge des § 174 Abs. 4 AO aus, dass ein anderer Bescheid erlassen oder geändert werden kann. Das Gesetz gebe – so der GrS weiter – indes keine Handhabe zur Änderung oder Aufhebung des angefochtenen Bescheids selbst. § 174 Abs. 4 AO sei auch

nicht deswegen anwendbar, weil etwa der Vorjahresbescheid bei Erlass des angefochtenen Bescheids noch nicht bestandskräftig gewesen sei. Entscheidend sei, dass der Vorjahresbescheid jedenfalls im Zeitpunkt der gerichtlichen Entscheidung über den angefochtenen StBescheid bestandskräftig sei und, solange der Vorjahresbescheid nicht aufgehoben oder geändert sei, der angefochtene Bescheid eine widerstreitende StFestsetzung, die auf der Rechtsgrundlage des § 174 Abs. 4 AO zu bereinigen sei, nicht enthalte. Auch eine analoge Anwendung der Norm komme nicht in Betracht.

g) Änderung nach § 175 Abs. 1 AO

420

§ 175 Abs. 1 Nr. 1 AO hat für die Bilanzberichtigung Bedeutung, wenn die Bilanzberichtigung zu einer Änderung eines Grundlagenbescheids führt. Nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO ist auch der Folgebescheid zu ändern. Das ist zB der Fall, wenn die Gesamthandsbilanz einer PersGes. berichtigt werden soll. Dies ist iSv. Halbs. 2 zulässig, wenn der auf ihr beruhende Feststellungsbescheid noch änderbar ist. Die Änderung des Feststellungsbescheids hat zur Folge, dass die gegenüber den Gesellschaftern der PersGes. ergangenen (ESt- oder KSt-)Bescheide gem. § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert werden müssen, so dass sich aus ihrer ursprünglichen Bestandskraft keine Änderungssperre in Bezug auf die Gesamthandsbilanz ergibt (so im Ergebnis auch SEILER in KSM, § 4 Rn. C 56).

§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO: Hat die Bilanzberichtigung Auswirkungen auf Folgejahre, deren Veranlagungen aber bereits bestandskräftig sind, so sollen die Veranlagungen der Folgejahre (aber auch nur diese, s. BFH v. 19.8.1999 – IV R 73/98, BStBl. II 2000, 18; v. 13.2.2003 – IV R 72/00, BFH/NV 2003, 1155) gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO geändert werden können.

BFH v. 19.8.1999 – IV R 73/98, BStBl. II 2000, 18 (19), mwN; v. 25.10.2007 – III R 39/04, BFH/NV 2008, 292 (293); von WEDELSTÄDT, DB 1993, 1543 (1545); offengelassen zur Bilanzberichtigung: BFH v. 23.7.1997 – X B 35/97, BFH/NV 1998, 182; v. 11.2.1998 – I R 98/97, BFH/NV 1998, 1315 (1316); zur Bilanzänderung: BFH v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195 (197); v. 25.4.1990 – I R 136/85, BStBl. II 1990, 905 (906); v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958 (960).

Diese Auffassung ist uE abzulehnen. Ein Bilanzfehler in einem Vorjahr stellt für die bestandskräftig veranlagten Folgejahre selbst dann kein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO dar, wenn er erst später festgestellt wird. Der Fehler bestand objektiv bereits bei der Erstellung der ersten fehlerhaften Bilanz. Dies ist uE im Gegensatz zur Auffassung des BFH durchaus von Bedeutung (vgl. auch LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 175 AO Rn. 39, die davon ausgehen, dass nur die Schlussfolgerungen geändert werden; s. zum objektiven Fehlerbegriff Anm. 409).

h) Maßgeblicher Zeitpunkt

421

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Frage, ob die Veranlagungen der Vorjahre noch geändert werden können und damit eine Berichtigung dieser Bilanzen in Betracht kommt, ist nach BFH v. 16.5.1990 (X R 72/87, BStBl. II 1990, 1044 [1046], mwN) die gerichtliche Entscheidung über einen eventuellen Änderungsbescheid des Folgejahres (vgl. auch BFH v. 8.12.1988 – IV R 33/87, BStBl. II 1989, 407 [409]: Prüfung durch das FA in der Einspruchsentscheidung betreffend die StFestsetzung des Folgejahres). Ist zu diesem Zeitpunkt für frühere VZ bereits Festsetzungsverjährung eingetreten, scheidet eine Änderung der Bilanzen für diese früheren VZ aus.

Einstweilen frei.

422

6. Rechtsfolge des Satzes 1

423 a) Befugnis zur Bilanzberichtigung

Liegen die Voraussetzungen des Satzes 1 vor, so darf der Stpfl. die Vermögensübersicht berichtigen.

Der Steuerpflichtige hat ein Wahlrecht zur Bilanzberichtigung. Eine Verpflichtung hierzu stellt die Vorschrift nicht auf. Ebenso hat das FA keine Befugnis, von sich aus eine Berichtigung der fehlerhaften Bilanz vorzunehmen. Es ist allenfalls berechtigt, die falsche Bilanz der Besteuerung nicht zugrunde zu legen und stattdessen die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen (s. Anm. 399; BODE in KIRCHHOFF XII. § 4 Rn. 116; glA nun auch SEILER in KSM, § 4 Rn. C 57; im Ergebnis glA VON BECKERATH, DStJ/G 14 [1991], 65 [74]).

Ausnahmsweise Verpflichtung zur Bilanzberichtigung: Nach BFH v. 4.11.1999 (IV R 70/98, BStBl. II 2000, 129 [131]) kann der Stpfl. im Einzelfall verpflichtet sein, eine Bilanzberichtigung vorzunehmen. Stellt zB das FG in einem Verfahren gegen einen geänderten StBescheid fest, dass die diesem Bescheid zugrunde liegende abweichende Prüferbilanz rechtmäßig ist, so ist die vom Stpfl. erstellte (falsche) Bilanz zu berichtigen. Vollzogen wird diese Bilanzberichtigung automatisch durch die Rechtskraft des Urteils, so dass der Stpfl. nicht mehr tätig werden muss (vgl. auch BFH v. 26.1.1995 – IV R 54/93, BStBl. II 1995, 473 [474], zur Richtigstellung eines fehlerhaften Bilanzansatzes durch das FG im Rahmen der gestellten Anträge). Eine Verpflichtung zur Bilanzberichtigung kann sich ferner aus dem Grundsatz von Treu und Glauben ergeben, wenn der Stpfl. etwa selbst im Wege einer Selbstanzeige die Fehlerhaftigkeit der Bilanz erklärt hat (BFH v. 26.1.1995 – IV R 54/93, BStBl. II 1995, 473).

Aus § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO folgt keine Pflicht zur Bilanzberichtigung (so jetzt auch SEILER in KSM, § 4 Rn. C 59 aE; SCHLOTTER, FR 2013, 835 [838]; aA ROSE/TELKAMP, BB 1977, 1713 [1722]). § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO regelt die Berichtigung von Erklärungen, wobei schon fraglich ist, ob die Bilanz eine Erklärung ist (vgl. ausführl. Anm. 385 mwN). Abgesehen davon ist Satz 1 aufgrund seines speziellen Regelungsgehalts *lex specialis* zu § 153 AO (zu den Folgen s. Anm. 385).

424 b) Berichtigung nach Einreichung der Vermögensübersicht beim Finanzamt

Der Stpfl. darf die Vermögensübersicht auch nach ihrer Einreichung beim FA berichtigen. Satz 1 stellt damit klar, dass vor der Einreichung der Bilanz beim FA eine jederzeitige Berichtigung der Bilanz möglich ist (SEILER in KSM, § 4 Rn. C 33). Folglich ist Satz 1 auch nicht anzuwenden, wenn eine bislang für ein Einzelunternehmen erstellte und eingereichte Bilanz durch eine solche für eine – bislang verkannte – Mitunternehmerschaft ersetzt werden soll (vgl. BFH v. 18.8.2005 – IV R 37/04, BStBl. II 2006, 165, zu Satz 2). Denn die Bilanz für die Mitunternehmerschaft ist mit derjenigen für das Einzelunternehmen nicht identisch.

425–428 Einstweilen frei.

c) Durchführung der Bilanzberichtigung bei mangelnder Änderbarkeit der Veranlagung des Fehlerjahres

aa) Stornierung des Fehlers im ersten noch offenen Folgejahr

429

Ist die Veranlagung des Fehlerjahres nicht mehr änderbar, so darf die Bilanz dieses Jahres nach Satz 1 Halbs. 2 nicht berichtigt werden. Wie in diesen Fällen zu verfahren ist, besagt die Regelung indes nicht. Da Satz 1 Halbs. 2 jedoch eine Kodifizierung der bisherigen Rspr. des BFH darstellt (s. Anm. 354), wird man in Übereinstimmung mit dieser Rspr. verlangen müssen, dass der Fehler in das erste noch offene Veranlagungsjahr transportiert und dort durch einen gleichgroßen entgegengesetzten Fehler ausgelöscht wird.

Vgl. dazu RFH v. 2.7.1930, StuW 1939 Nr. 1015; v. 10.1.1935, StuW 1935 Nr. 148; v. 9.3.1937, RStBl. 1937, 680; dem folgend: BFH v. 1.12.1950 – IV 302/50 S, BStBl. III 1951, 10 (11); v. 1.4.1952 – I 23/52 U, BStBl. III 1952, 144; v. 14.1.1960 – IV 108/58 U, BStBl. III 1960, 137; v. 25.8.1960 – IV 185/58 U, BStBl. III 1960, 444; aus neuerer Zeit BFH v. 30.3.2006 – IV R 25/04, BStBl. II 2008, 171; v. 26.11.2008 – X R 23/05, BStBl. II 2009, 678; v. 16.12.2009 – IV R 18/07, BFH/NV 2010, 1419, mwN; SEILER in KSM, § 4 Rn. C 50; HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 689 und 700 ff.

Der in der Schlussbilanz des Vorjahres vorhandene fehlerhafte Bilanzansatz wird dabei unverändert in die Anfangsbilanz des ersten offenen Jahres übernommen und in der folgenden Schlussbilanz dieses Jahres korrigiert (BFH v. 15.6.2010 – X B 40/10, BFH/NV 2010, 1632). Das gilt allerdings nicht, wenn der in der Schlussbilanz des Vorjahres (01) vorhandene Fehler nicht unverändert in die Anfangsbilanz (02) übernommen wird, sondern dort – unter Verstoß gegen den Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs – der richtige Ansatz erfolgt. Wird der EStBescheid für dieses Jahr (02) bestandskräftig, so kann dieser Fehler nicht im nachfolgenden Jahr (03) korrigiert werden, wenn die Bilanzansätze in der Schlussbilanz des Vorjahrs (02) zutreffend sind (BFH v. 15.6.2010 – X B 40/10, BFH/NV 2010, 1632).

bb) Erfolgsneutrale oder erfolgswirksame Stornierung

430

Ob die Stornierung erfolgsneutral oder erfolgswirksam durchzuführen ist, hängt davon ab, ob sich der Bilanzierungsfehler in den Vorjahren auf den Gewinn ausgewirkt hat oder nicht (sog. Stornierungsgedanke).

Erfolgswirksam: BFH v. 14.12.1982 – VIII R 53/81, BStBl. II 1983, 303 (305): unterlassener Forderungsausweis; v. 12.11.1992 – IV R 59/91, BStBl. II 1993, 392 (394): unterlassene Aktivierung von AK; v. 10.12.1992 – IV R 118/90, BStBl. II 1994, 381 (384): Pensionszusage; v. 30.3.1994 – I B 81/93, BFH/NV 1995, 192: falsche Aktivierung und Passivierung; v. 26.11.2008 – X R 23/05, BStBl. II 2009, 678: nicht erkannter Gewerbebetrieb; v. 29.4.2009 – X R 51/08, BFH/NV 2009, 16: passivischer Korrekturposten; v. 16.12.2009 – I R 43/08, BStBl. II 2012, 688: Rückstellung für Nachforderungszinsen; v. 10.6.2010 – IV R 32/08, BStBl. II 2012, 551 – Rn. 21: Milchlieferungsrecht; v. 9.5.2012 – X R 38/10, BStBl. II 2012, 725 – Rn. 22 ff.; FR 2012, 1121, mit Anm. PRINZ: unterlassene Aktivierung von AV.

Erfolgsneutral: BFH v. 29.10.2008 – I R 31/08, BFH/NV 2009, 790: organ-schaftlicher aktiver Ausgleichsposten.

Zu ausgeschiedenen, aber weiter bilanzierten Wirtschaftsgütern vgl. BFH v. 21.10.1976 – IV R 222/72, BStBl. II 1977, 148 (150), wonach es darauf ankommen soll, ob das Gut aus betrieblichen oder privaten Gründen aus dem BV ausgeschieden ist.

§ 4 Anm. 430–431 C. Abs. 2: Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

Siehe insges. auch HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn 715 ff. mit weiteren Beispielen. Gebietet die Fehlerursache eine erfolgsneutrale Berichtigung, so ist diese zwar innerhalb der StBil. gewinnwirksam auszuweisen, außerhalb derselben jedoch nach Einlagegrundsätzen wieder zu neutralisieren. Ist ein gewinnneutraler Vorgang Fehlerursache, können darauf beruhende, in der Vergangenheit nicht erfasste mögliche Gewinnauswirkungen nicht durch eine Bilanzberichtigung nachgeholt werden. Für eine Bilanzberichtigung ist nur insoweit Raum, als zu dem maßgeblichen Stichtag noch ein Bilanzierungsfehler vorliegt (BFH v. 16.12.2009 – IV R 18/07, BFH/NV 2010, 1419 Rn. 19, mwN).

431 cc) Bilanzierung von Wirtschaftsgütern im Betriebsvermögen

Bilanziert der Steuerpflichtige ein zum Betriebsvermögen gehörendes Wirtschaftsgut nicht, muss er dieses später mit dem Wert einbuchen, als sei es von Anfang an bilanziert worden. Er kann die unterlassene AfA aus den Vorjahren nicht nachholen (RFH v. 20.5.1931, RStBl. 1931, 531; v. 22.7.1936, RStBl. 1936, 1011; BFH v. 12.10.1977 – I R 248/74, BStBl. II 1978, 191 [192]; v. 22.6.2010 – VIII R 3/08, BStBl. II 2010, 1035 Rn. 23, mwN; v. 9.5.2012 – X R 38/10, BStBl. II 2012, 725 – Rn. 27; FR 2012, 1121, mit Anm. PRINZ: keine Anwendung der Rspr. zur Korrektur überhöhter AfA-Sätze; SCHOOR, DStZ 2007, 274 [278]; aA GROH, DB 1998, 1931 [1935], der die gesamte aufgelaufene AfA nachholen will). Das gilt auch im Falle eines nicht erkannten Gewerbebetriebs, für den erst in einem späteren Wj. nach der Betriebseröffnung mit der Bilanzierung begonnen wird. Der erste Bilanzansatz eines zuvor nicht bilanzierten WG des notwendigen BV 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 v. 26.11.2008 – X R 23/05, BStBl. II 2009, 407).

Zu Unrecht bilanzierte Wirtschaftsgüter des notwendigen Privatvermögens sind gewinnneutral mit dem Buchwert auszubuchen (KOBEL, FR 2001, 281; SCHOOR, DStZ 2007, 274 [278]). Eine Ausbuchung zum Teilwert iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 kommt nicht in Betracht, weil eine Ausbuchung nicht mit einer Entnahme gleichzusetzen ist, die voraussetzt, dass ein WG zuvor zum BV gehört hat (BFH v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315; v. 21.7.1982 – I R 97/78, BStBl. II 1983, 288 [289]; v. 16.3.1983 – IV R 36/79, BStBl. II 1983, 459 [463]). Der in den Vorjahren berücksichtigte Ansatz von AfA, Aufwendungen oder Erträgen kann wegen Bestandskraft und ggf. Verjährung dieser Jahre nicht mehr berichtigt werden (BFH v. 21.6.1972 – I R 189/69, BStBl. II 1972, 874 [876]; v. 3.11.1972 – I R 208/70, BStBl. II 1973, 194; v. 23.7.1975 – I R 210/73, BStBl. II 1976, 180 [182]; v. 9.9.1980 – VIII R 64/79, BStBl. II 1981, 125 mit Anm. BORDEWIN, DStZ 1981, 195; KOBEL, FR 2001, 281).

Ein entnommenes, aber versehentlich in der Bilanz weiter ausgewiesenes Wirtschaftsgut ist im ersten noch offenen Folgejahr erfolgsneutral auszubuchen. Die Ausbuchung muss zum Buchwert erfolgen, nicht zum Teilwert, da der Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 nur im Jahr der Entnahme anzusetzen ist. Demzufolge wird der im Vorjahr realisierte, aber nicht erfasste Entnahmegewinn nicht besteuert (BFH 19.6.1973 – I R 201/71, BStBl. II 1973, 706; v. 21.10.1976 – IV R 222/72, BStBl. II 1977, 148 [150]; v. 14.12.1982 – VIII R 53/81, BStBl. II 1983, 303 [305]; vgl. auch STADIE, StuW 1985, 101 [106], der in dieser Rspr. die Abkehr von BFH v. 29.11.1965 – GrS 1/65 S, BStBl. III 1966, 142, sieht). In den Vorjahren vorgenommene Abschreibungen oder geltend ge-

machte Aufwendungen können nicht mehr berichtigt werden (aA GROH, DB 1998, 1931 [1936]; s. vorstehenden Punkt).

Bilanziert der Steuerpflichtige ein veräußertes Wirtschaftsgut weiter und hat er im Jahr der Veräußerung, dessen Veranlagung nicht mehr änderbar ist, das erhaltene Entgelt nicht erfasst, so ist das WG nach den Grundsätzen des BFH gewinnwirksam in Höhe der Differenz zwischen dem Erlös und dem Buchwert des WG auszubuchen, weil sich der Bilanzierungsfehler (unterlassene Erfassung der Veräußerung) auf den Gewinn ausgewirkt hat (s. Anm. 430 zur Stornierung; vgl. auch BFH v. 21.10.1975 – IV R 222/72, BStBl. II 1977, 148; aA WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 1005; HEINICKE in SCHMIDT XXXII, § 4 Rn. 728, die für eine gewinnneutrale Ausbuchung eintreten).

Scheidet ein Wirtschaftsgut durch Zerstörung aus dem Betriebsvermögen aus, wird es aber gleichwohl weiter bilanziert, ist im ersten noch offenen Folgejahr eine gewinnmindernde Ausbuchung vorzunehmen (BFH v. 21.10.1976 – IV R 222/72, BStBl. II 1977, 148 [150]).

Bilanziert der Steuerpflichtige ein Wirtschaftsgut doppelt, so ist der Fehler ebenfalls im ersten noch offenen Folgejahr zu korrigieren (BFH v. 30.1.2013 – I R 54/11, BFH/NV 2013, 1031 – Rn. 16f. zur doppelten Erfassung eines KStErstattungsanspruchs, sofern der Fehler nicht auf einer unrichtigen Ermittlung des Unterschiedsbetrags nach Abs. 1 Satz 1 beruht).

dd) Sonstige Aktivierung/Passivierung

432

Aktiviert der Steuerpflichtige sofort abziehbare Betriebsausgaben fälschlicherweise als nachträgliche Anschaffungskosten, so ist der Fehler nach BFH v. 12.11.1992 (IV R 59/91, BStBl. II 1993, 392) erfolgswirksam zu berichtigen.

Bilanzansätze in einer vom Betriebsprüfer gefertigten Vermögensaufstellung gehen in den Bilanzenzusammenhang ein und können Gegenstand einer Bilanzberichtigung zum folgenden Bilanzstichtag sein, wenn sie der bestandskräftig gewordenen und nicht mehr änderbaren Veranlagung zugrunde gelegt worden sind (BFH v. 29.11.1967 – I 221/64, BStBl. II 1968, 261; v. 12.11.1992 – IV R 105/90, BFH/NV 1993, 315; vgl. Anm. 399).

Zu Unrecht nicht gebildete Passivposten müssen in der Bilanz des ersten Wj. nachgeholt werden, in dem dies mit stl. Wirkung möglich ist (BFH v. 8.12.1988 – IV R 33/87, BStBl. II 1989, 407, zur Bildung eines passiven RAP).

Zu Unrecht gebildete Passivposten sind im Folgejahr gewinnerhöhend aufzulösen (BFH v. 13.1.1977 – IV R 9/73, BStBl. II 1977, 472; v. 22.1.1985 – VIII R 29/82, BStBl. II 1985, 308). Das gilt für Rückstellungen nach BFH v. 17.1.1973 (I R 204/70, BStBl. II 1973, 320) auch wenn sie in einer Eröffnungsbilanz gewinnneutral gebildet worden waren (s. zur Rückstellung auch BFH v. 25.4.1990 – I R 78/85, BFH/NV 1990, 630; vgl. auch BFH v. 3.6.1992 – X R 50/91, BFH/NV 1992, 741 [743], wonach es für die erfolgswirksame Berichtigung einer passivierten Verbindlichkeit nicht stets darauf ankommen soll, ob die Schuld erfolgswirksam passiviert wurde).

ee) Abschreibung von Wirtschaftsgütern

433

Hat der Steuerpflichtige in den Vorjahren Abschreibungen unterlassen, so kann er den Restwert auf die Folgejahre verteilen, sofern die vorherige Unterlassung nicht absichtlich erfolgt ist (BFH v. 3.7.1956 – I 344/55 U, BStBl. III 1956, 250; v. 8.4.2008 – VIII R 64/06, BFH/NV 2008, 1669; v. 22.6.2010 – VIII R

§ 4 Anm. 433–435 C. Abs. 2: Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

3/08, BStBl. II 2010, 1035 Rn. 20 mwN; HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 736; aA noch RFH v. 22.7.1936, RStBl. 1936, 1011; GROH, DB 1998, 1931 [1935]: Nachholung der bisherigen AfA).

Nimmt der Steuerpflichtige zu hohe Abschreibungen vor, soll die Berichtigung nicht im ersten noch offenen VZ vorzunehmen sein. Der in der Bilanz ausgewiesene (falsche) Restwert soll vielmehr auf die Restnutzungsdauer verteilt werden.

RFH v. 19.8.1931, RStBl. 1931, 925; BFH v. 4.5.1993 – VIII R 14/90, BStBl. II 1993, 661, zur 3,5 %igen Gebäude-AfA über den Zwölfjahreszeitraum hinaus; einschränkend BFH v. 11.12.1987 – III R 266/83, BStBl. II 1988, 335: grds. Bilanzberichtigung, es sei denn, der Fehler gleicht sich in den Folgejahren durch Ansatz des zutreffenden AfA-Satzes von selbst aus; glA HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 738; aA PAUS, DStZ 1988, 622; vgl. auch FinMin. Sachsen-Anh. v. 13.2.1996 – 42 - S 2134a - 2, FR 1996, 471, gegen BFH v. 4.5.1993 – VIII R 14/90, BStBl. II 1993, 661: eine Bilanzberichtigung ist vorzunehmen, wenn der auf den Geschäftswert entfallende Teil eines Kaufpreises im bestandskräftigen Vorjahr unzutreffend als sofort abziehbare BA behandelt worden ist.

Dies gilt wiederum nicht, wenn sich der Stpfl. durch die falsche Abschreibung Steuervorteile verschaffen wollte (s. Anm. 435).

Nimmt ein Steuerpflichtiger irrtümlich zu niedrige Abschreibungen vor, kann er den Restbuchwert auf die restliche Nutzungsdauer verteilen (RFH v. 17.12.1930, RStBl. 1931, 198; v. 22.7.1936, RStBl. 1936, 1011; BFH v. 28.10.1976 – IV R 76/72, BStBl. II 1977, 73 [76]; v. 3.7.1980 – IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255), es sei denn, er wollte sich durch die zu niedrige AfA Steuervorteile verschaffen (BFH v. 3.7.1980 – IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255).

434 ff) Gewinnverteilung

Eine in einem nicht mehr änderbar veranlagten Wj. vorgenommene falsche Gewinnverteilung muss im Folgejahr erfolgswirksam berichtigt werden (BFH v. 11.2.1988 – IV R 19/87, BStBl. II 1988, 825 [826], zur Geltung der Grundsätze des Bilanzenzusammenhangs und der Bilanzänderung auch für die Kapitalkonten; s. PAUS, DStZ 1989, 280).

435 gg) Bewusst falsche Bilanzierung durch den Steuerpflichtigen

Hat der Stpfl. bewusst falsch bilanziert, um sich einen stl. Vorteil zu verschaffen, so sollte nach der bisherigen Rspr. des BFH auf der Grundlage des Grundsatzes von Treu und Glauben eine Berichtigung bis zur Fehlerquelle vorzunehmen sein, um zu verhindern, dass der Stpfl. aus der falschen Bilanzierung einen Vorteil ziehen kann.

Vgl. RFH v. 6.11.1936, RStBl. 1937, 17; v. 19.12.1939, RStBl. 1940, 603; BFH v. 3.7.1956 – I 344/55 U, BStBl. III 1956, 250; v. 7.10.1971 – IV R 181/66, BStBl. II 1972, 271; v. 3.7.1980 – IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255; zur Bedeutung der Grundsätze von Treu und Glauben auch BFH v. 30.3.1994 – I B 81/93, BFH/NV 1995, 192. Zur Ausnahme, wenn äußerstl. Gründe für die falsche Bilanzierung ausschlaggebend waren, s. BFH v. 3.7.1980 – IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255, betr. Übernahme einer Fehleinschätzung des FA.

Dies lässt sich nach der Neueinfügung von Satz 1 Halbs. 2 nicht mehr aufrechterhalten (glA WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 1011), denn danach ist die Änderbarkeit der StFestsetzung unabdingbare Voraussetzung für die Berichtigung der zugrunde liegenden Bilanz. Dies darf uE aber nicht dazu führen, dass der Stpfl. sein Ziel erreicht und die von ihm mit der falschen Bilanzierung beabsichtigten (unberechtigten) Vorteile (zB durch AfA-Nachholung in einem für ihn günstigeren Jahr) nutzen darf. Aus diesem Grund muss er sich nach den Grundsätzen von

III. Tatbestandsvoraus. Bilanzänderung (Satz 2) Anm. 435–461 § 4

Treu und Glauben auch ohne die Berichtigung der von ihm bewusst falsch erstellten Bilanz so behandeln lassen, als habe er von Anfang an richtig bilanziert (zur AfA s. Anm. 433).

hh) Veranlassung zur Übernahme von falschen Bilanzansätzen durch das Finanzamt 436

Veranlasst das FA den Stpfl., Bilanzansätze zu übernehmen, die tatsächlich falsch sind, so sollte dieser nach der bisherigen Rspr. des BFH befugt sein, diesen Fehler bis zur Fehlerquelle zu berichtigen, selbst wenn die auf diesen Bilanzen beruhenden StFestsetzungen nicht mehr änderbar waren (BFH v. 3.7.1980 – IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255; v. 19.1.1982 – VIII R 21/77, BStBl. II 1982, 456 [459]; v. 7.6.1988 – VIII R 296/82, BStBl. II 1988, 886 [889]). Dies ist nach der Neueinfügung von Satz 1 Halbs. 2 ebenfalls nicht mehr aufrechtzuerhalten (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 1012; s. Anm. 435). Die Korrektur des Fehlers im ersten noch offenen VZ darf sich uE aber nicht zu Lasten des Stpfl. auswirken, sofern der übernommene Fehler nicht offensichtlich war. Daher ist auch ohne Berichtigung der Vorjahresbilanzen in der Bilanz des ersten noch offenen VZ der Ansatz zu wählen, der sich bei von Anfang an korrekter Bilanzierung ergeben hätte.

Einstweilen frei.

437–460

III. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Bilanzänderung (Satz 2)

1. Bilanzänderung in anderen Fällen als denen des Satzes 1

461

Darüber hinaus: Satz 2 leitet die Regelung zur Bilanzänderung mit den Worten „darüber hinaus“ ein. Diese Einleitung hat drei Bedeutungen. Erstens wird bei der Bilanzänderung nach Satz 2 kein falscher Bilanzansatz korrigiert – das ist Gegenstand der Bilanzberichtigung nach Satz 1 –, sondern es wird ein zulässiger Bilanzansatz durch einen anderen zulässigen Bilanzansatz ersetzt.

StRspr., vgl. BFH v. 1.7.1964 – I 5/63 U, BStBl. III 1964, 533; v. 9.4.1981 – I R 191/71, BStBl. II 1981, 620; v. 21.1.1992 – VIII R 72/82, BStBl. II 1992, 958; v. 19.12.2012 – IV R 41/09, BStBl. II 2013, 313; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 1026; HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 750; aA SEILER in KSM, § 4 Rn. C 70, der Satz 2 auch auf unzutreffende Bilanzansätze anwenden will. Das widerspricht uE dem Gesetzeswortlaut. Die Formulierung „darüber hinaus“ ist nicht als Auffangtatbestand zu sehen. Das folgt aus der Rechtsentwicklung des Abs. 2. Die Bilanzberichtigung war ursprünglich nicht von der Änderbarkeit der auf der Bilanz beruhenden StFestsetzung abhängig. Dies wurde erst durch das JStG 2007 eingefügt. Folglich behandelte Satz 1 die Änderung (Berichtigung) einer fehlerhaften Bilanz. Satz 2 ließ „darüber hinaus“ die Änderung der Bilanz zu, also in den Fällen, in denen kein Bilanzierungsfehler vorlag. Daran hat sich durch die Einfügung des Halbs. 2 in Satz 1 nichts geändert.

Zweitens stellt Satz 2 mit der gewählten Formulierung die Subsidiarität der Bilanzänderung klar. Diese darf nämlich nur „darüber hinaus“ vorgenommen werden, also wenn kein Fall der Bilanzberichtigung vorliegt und wenn sie mit einer solchen in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang steht. Drittens knüpft Satz 2 mit den Worten „darüber hinaus“ an die Tatbestandsmerkmale des Satzes 1 an, so dass die Bilanzänderung – ebenso wie die Bilanzberichtigung – erfordert, dass die Bilanz bereits beim FA eingereicht worden ist. Ist das nicht der Fall, ist sie ohne weitere Voraussetzungen änderbar (s. Anm. 415).

und BFH v. 18.8.2005 – IV R 37/04, BStBl. II 2006, 165: keine Anwendung von Satz 2, wenn eine bislang für ein Einzelunternehmen erstellte und eingereichte Bilanz durch eine solche für eine – bislang verkannte – Mitunternehmerschaft ersetzt werden soll). Das Ergehen eines StBescheids für das jeweilige Jahr ist ohne Bedeutung.

Die Bilanzänderung erfordert den Ersatz eines zulässigen Bilanzansatzes durch einen anderen zulässigen Bilanzansatz. Das ist der Fall, wenn der Stpfl. in der Bilanz von einem ihm zustehenden Wahlrecht Gebrauch gemacht hat und er dieses Wahlrecht nachträglich anders ausüben möchte.

► *Wahlrechte des Steuerpflichtigen* können Ansatzwahlrechte sein

Zur Rücklage nach §§ 6b und 6c BFH v. 30.3.1989 – IV R 81/87, BStBl. II 1989, 558; v. 30.3.1989 – IV R 72/88, BStBl. II 1989, 560; v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958; v. 22.9.1994 – IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367; v. 7.3.1996 – IV R 34/95, BStBl. II 1996, 568; v. 24.3.1998 – I R 20/94, BStBl. II 1999, 272; vgl. auch FG Berlin v. 14.10.1996 – VIII 539/95, EFG 1997, 347, rkr.: handelsrechtl. Ansatzwahlrecht führt wegen stl. Aktivierungsgebots nicht zu einer Bilanzänderung nach Satz 2, wobei uE zweifelhaft ist, ob es sich bei dem vom FG Berlin zu beurteilenden Wahlrecht tatsächlich um ein Ansatzwahlrecht handelt.

oder Bewertungswahlrechte, zB auch in Form von Wahlrechten zur AfA-Methode oder zu erhöhten Abschreibungen.

Zum Bewertungswahlrecht nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 s. BFH v. 8.8.1991 – IV R 56/90, BStBl. II 1993, 272 (274); s. auch BFH v. 9.4.1981 – I R 191/71, BStBl. II 1981, 620, wonach sich die Bilanzänderung angeblich nur auf die Bewertung beziehen darf; unklar BFH v. 25.8.1953 – I 38/53 U, BStBl. III 1954, 36; v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195 (196); vgl. ferner die Auflistung von WESSLING, Inf. 1996, 685 (686).

Grundsätzlich ist der Stpfl. befugt, seine Wahlrechtsausübung später zu ändern, etwa als Folge einer durchgeführten Betriebsprüfung. Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass der BFH zT davon ausgeht, dass ein einmal ausgeübtes Wahlrecht verbraucht ist.

BFH v. 18.12.1973 – VIII R 101/69, BStBl. II 1974, 319 (321), zum Wahlrecht nach § 7b; vgl. auch BFH v. 25.4.1990 – I R 136/85, BStBl. II 1990, 905 (906), zur Wahlrechtsausübung ohne stl. Auswirkung; s. aber auch BFH v. 25.10.2007 – III R 39/04, BFH/NV 2008, 292 (293): kein Verbrauch des Wahlrechts der Sonder-AfA nach § 4 FördG; BFH v. 4.6.2008 – I R 84/07, BStBl. II 2009, 187, mwN: Bindung des Stpfl. an ein bei einer bestandskräftigen EStVeranlagung berücksichtigtes Wahlrecht.

► *Unterlässt der Steuerpflichtige einen Ansatz in der ursprünglichen Bilanz*, obwohl ihm ein Ansatzwahlrecht zur Verfügung gestanden hat, so kann er diese Bilanz später ändern und das Wahlrecht ausüben, um zB die Folgen einer Betriebsprüfung ganz oder teilweise zu eliminieren. Das gilt nach BFH v. 16.12.2008 (I R 54/08, BFH/NV 2009, 746, zum Ansatz einer Rückstellung wegen Aufbewahrungsverpflichtung) jedenfalls dann, wenn zum Zeitpunkt der Erstellung der ursprünglichen Bilanz str. war, ob der Ansatz gebildet werden durfte, so dass aus der Sicht des Stpfl. sowohl der Ansatz als auch der Nichtansatz rechtl. vertretbar waren. In Erweiterung dieser Rspr. muss die Bilanzänderung uE in diesen Fällen auch dann zulässig sein, wenn dem Stpfl. unstreitig ein Ansatzwahlrecht bei der Erstellung der ursprünglichen Bilanz zustand, er davon aber keinen Gebrauch gemacht hat, denn auch insoweit hat er sein Wahlrecht ausgeübt, indem er sich gegen einen Ansatz in der Bilanz entschieden hat. Entscheidet er sich später anders (und liegen die übrigen Voraussetzungen des Satzes 2 vor), so kann er diese (negative) Wahlrechtsausübung im Wege einer Bilanzänderung verändern.

► *Entsteht das Wahlrecht erst nachträglich*, so ist der Stpfl. ebenfalls im Wege einer Bilanzänderung zu seiner Ausübung befugt. Siehe Anm. 358.

► *Berührt eine vom Finanzamt vorgenommene Gewinnerhöhung keinen Bilanzansatz*, weil sie ausschließlich auf außerbilanziellen Hinzu- und Abrechnungen beruht, so kann sie nicht durch eine Bilanzänderung eliminiert werden (BFH v. 23.1.2008 – I R 40/07, BFH/NV 2008, 1227; v. 17.6.2010 – III R 43/06, BStBl. II 2013, 8 – Rn. 16 zu nichtabziehbaren BA iSv. Abs. 5; BMF v. 13.8.2008 – IV C 6 - S 2141/07/10004, 2008/0385127, BStBl. I 2008, 845; s. auch HOFFMANN, GmbHR 2008, 772).

Beruhend Bilanzansätze dem Grunde oder der Höhe nach auf der Ausübung kaufmännischen Ermessens, so kommt nach VON BECKERATH (FR 2011, 349 [355]) ebenfalls eine Bilanzänderung in Betracht. Wenngleich es sich dabei nicht um ein Wahlrecht handele, sehe Satz 2 insoweit keine inhaltliche Grenze vor. Es sei lediglich erforderlich, dass die Bilanzänderung im Zusammenhang und zur Kompensation einer Bilanzberichtigung erfolge, was die Möglichkeit der abweichenden Ausübung des kaufmännischen Ermessens aber nicht ausschließe. Das soll nach WIED (in BLÜMICH, § 4 Rn. 1027) und SEILER (in KSM, § 4 Rn. C 73) jedoch nur gelten, wenn die geänderte Beurteilung auf nachträglich eingetretenen oder bekannt gewordenen Umständen beruht, deren Berücksichtigung nach dem Stichtagsprinzip bereits bei Aufstellung der ursprünglichen Bilanz ausgeschlossen gewesen wäre. Diese Einschränkung ist uE nicht berechtigt. Ebenso wie der Stpfl. nachträglich ein existierendes Wahlrecht abweichend ausüben kann, ohne dass sich die tatsächlichen Verhältnisse verändert haben, darf er auch sein kaufmännisches Ermessen im Nachhinein anders ausüben, um eine Bilanzberichtigung zu kompensieren. Insoweit gelten die zur Änderung der Wahlrechtsausübung gemachten Ausführungen entsprechend.

Das Rückgängigmachen eines tatsächlichen Geschehens (zB einer Entnahme oder Einlage sowie der Anschaffung oder Veräußerung eines WG) führt nicht zu einer Bilanzänderung, denn diese setzt voraus, dass der Stpfl. mehrere Möglichkeiten der korrekten Bilanzierung hat, was bei eingetretenen tatsächlichen Umständen gerade nicht der Fall ist.

Stellvertretend BFH v. 19.10.2005 – I R 34/04, BFH/NV 2006, 1099, und v. 5.12.2005 – X B 101/05, BFH/NV 2006, 545, jeweils mwN zur Änderung eines Einbringungsverganges; BFH v. 28.5.2008 – I R 98/06, nv.; FG Meckl.-Vorp. v. 5.8.1998 – 1 K 184/95, EFG 1998, 1630, rkr., zum Bewertungswahlrecht nach Abschn. 131 Abs. 2 Satz 3 EStR 1990; vgl. auch SCHOOR, BuW 1996, 817, zur rückwirkenden Bildung gewillkürten BV.

Einstweilen frei.

462–464

2. Enger zeitlicher Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung

465

Wann ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen einer Bilanzberichtigung und einer Bilanzänderung vorliegt, ist unklar. Gesetzesmaterialien liegen nicht vor, weil die Vorschrift erst während des Vermittlungsverfahrens zum StBer-einG 1999 aufgenommen wurde (s. Anm. 351).

Der Steuerpflichtige muss die Bilanzänderung unverzüglich nach der Bilanzberichtigung vornehmen (BFH v. 31.5.2007 – IV R 25/06, BFH/NV 2007, 2086; v. 17.7.2008 – I R 85/07, BStBl. II 2008, 924; BMF v. 18.5.2000, BStBl. I 2000, 587; zur Übergangsregelung BMF v. 23.3.2001, BStBl. I 2001, 244; SEILER in KSM, § 4 Rn. C 78; vgl. auch WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 1034: ohne schuldhaftes Zögern). Das bedeutet zwar nicht, dass die Bilanzberichtigung und die Bilanzänderung „in einem Papier“ vollzogen werden müssen. Zwischen

§ 4 Anm. 465–469 C. Abs. 2: Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

der Bilanzberichtigung und der Bilanzänderung sollten uE aber grds. nur einige Wochen verstreichen.

Der Gegenauffassung ist nicht zu folgen, die eine Bilanzänderung bis zur Bestandskraft eines ergehenden Änderungsbescheids zulassen will (ZUGMAIER, Inf. 2001, 10 [12]; ZUGMAIER, FR 2000, 656 [657]), denn für eine solche Ausdehnung besteht kein Bedürfnis. Berechtigt, eine Bilanz zu berichtigen, ist nur der Stpfl. selbst (s. Anm. 399), nicht aber die FinVerw., etwa als Folge einer Betriebsprüfung. Berichtigt dieser die Bilanz, und legt das FA diese der Besteuerung zugrunde, so ergibt sich für den Stpfl. kein Anlass, die diesbezügliche StFestsetzung anzufechten. Ein Bedürfnis, die Bilanzänderung so lange zuzulassen, bis der ergangene StBescheid bestandskräftig geworden ist, besteht nicht. Der Stpfl. ist vielmehr in der Lage, die Bilanzänderung unverzüglich nach der Bilanzberichtigung durchzuführen.

Legt das FA die berichtigte Bilanz der Besteuerung nicht zugrunde, weil es die Bilanzberichtigung zB für unzulässig erachtet, so kann der Stpfl. die Bilanzänderung ebenfalls unverzüglich im Anschluss an die Bilanzberichtigung durchführen, um die Gewinnauswirkungen zu eliminieren, denn auch insoweit beruht diese Bilanzänderung wiederum auf der von ihm selbst vorgenommenen Bilanzberichtigung. Stellt sich in einem Einspruchs- oder finanzgerichtlichen Verfahren heraus, dass die für den in Streit befindlichen VZ vorgenommene Bilanzberichtigung nicht oder nicht in der vorgenommenen Höhe zulässig war, kann der Stpfl. die durchgeführte Bilanzänderung anpassen, denn die Korrektur der Bilanzberichtigung kann wiederum nur der Stpfl. durch eine erneute Bilanzberichtigung vornehmen, in deren Folge dann eine erneute Bilanzänderung nach Satz 2 zulässig ist. Anders ist die Situation nur, wenn das FG eine abweichende, vom Stpfl. nicht übernommene Prüferbilanz bestätigt. Für den Stpfl. besteht dann die Verpflichtung, seine Bilanz entsprechend zu berichtigen, was mit der Rechtskraft des Urteils als vollzogen gilt, selbst wenn der Stpfl. nicht tätig wird (BFH v. 4.11.1999 – IV R 70/98, BStBl. II 2000, 129 [131]). Mit dieser durch das Urteil vollzogenen Bilanzberichtigung kann der Stpfl. aber insofern eine Bilanzänderung iSd. Satzes 2 verbinden, als er diese hilfsweise im finanzgerichtlichen Verfahren zur Eliminierung der durch den Prüfer vorgenommenen Gewinnerhöhungen begehrt (BFH v. 31.5.2007 – IV R 25/06, BFH/NV 2007, 2086, und v. 31.5.2007 – IV R 54/05, BFH/NV 2007, 1973; Bilanzänderung muss nicht schon mit der [streitigen] Bilanzberichtigung eingereicht werden). Einer Ausdehnung des zeitlichen Zusammenhangs zwischen Bilanzberichtigung und Bilanzänderung bedarf es auch insoweit nicht.

466–468 Einstweilen frei.

469 3. Enger sachlicher Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung

Die Bilanzänderung erfordert ferner einen engen sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung. Das Adjektiv „eng“ bezieht sich uE nämlich sowohl auf den zeitlichen als auch auf den sachlichen Zusammenhang. Anderenfalls hätte der Gesetzgeber Satz 2 wohl anders gefasst und von einem sachlichen und engen zeitlichen Zusammenhang gesprochen.

Will der Steuerpflichtige dieselbe Bilanz ändern, die er zuvor berichtigt hat, so ist der enge sachliche Zusammenhang zu der Bilanzberichtigung uE bereits zu bejahen. Dabei müssen Berichtigung und Änderung nicht dieselben WG oder „Bilanzgruppen“ (wie zB Aktiva/Passiva, AV/UV) betreffen (BFH v. 31.5.2007 – IV R 25/06, BFH/NV 2007, 2086; v. 31.5.2007 – IV R 54/05, BFH/NV 2007, 1973; v. 17.7.2008 – I R 85/07, BStBl. II 2008, 924; BMF v. 18.5.2000, BStBl. I 2000, 587; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 1035; ZUGMAIER, Inf. 2001, 10 [12]). Dies folgt aus dem Gesamtzusammenhang des Satzes 2, wonach die Bilanzänderung nur insoweit zulässig ist, als die Auswirkungen der Bilanzberichtigung auf den Gewinn reichen. Damit soll die Bilanzänderung nicht gänzlich unterbunden, sondern nur in der Höhe auf die Gewinnauswirkungen der

Bilanzberichtigung beschränkt werden. Dem liefe es aber entgegen, wenn man einen engen sachlichen Zusammenhang zu einer Bilanzberichtigung nur dann annehmen wollte, wenn sich die Bilanzänderung auf dieselben WG oder „Bilanzgruppen“ bezieht, die zuvor Gegenstand der Bilanzberichtigung waren, denn dies käme faktisch einer umfassenden Versagung der Bilanzänderung gleich. Erforderlich ist aber in jedem Fall, dass Bilanzberichtigung und Bilanzänderung die Bilanzansätze berühren (s. Anm. 461).

Bei Mitunternehmenschaften besteht der enge sachliche Zusammenhang auch zwischen Gesamthandsbilanz sowie Ergänzungsbilanzen und Sonderbilanzen der einzelnen Mitunternehmer, weil auf die Gesellschaft abzustellen ist und nicht auf die Gesellschafter. Folglich kann eine Bilanzberichtigung in der Gesamthandsbilanz eine Bilanzänderung in der Ergänzungsbilanz oder Sonderbilanz des Mitunternehmers oder der Mitunternehmer zulassen (R 4.4 Abs. 2 Satz 6 EStH 2012; FinMin. Schl.-Holst. v. 6.7.2012, Kurzinformation ESt Nr. 2012/36, DStR 2012, 1660 mit einem Beispiel; HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 680).

Soll eine andere Bilanz geändert werden (zB die eines nicht berichtigten Folgejahres), so ist ein enger sachlicher Zusammenhang zu der durchgeführten Bilanzberichtigung grds. zu verneinen (glA BMF v. 18.5.2000, BStBl. I 2000, 587; zweifelnd HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 751). Das gilt auch dann, wenn ein zur Eliminierung von Gewinnauswirkungen einer Betriebsprüfung auszuübendes Wahlrecht nur in einem Wj. ausgeübt werden kann, dessen Bilanz nicht berichtigt wurde. In diesem Fall mag zwar ein sachlicher Zusammenhang zu der für das Vorjahr vorgenommenen Bilanzberichtigung bestehen. Es handelt sich aber nicht um einen „engen“ sachlichen Zusammenhang (s. aber zu Bilanzänderungen, die im Folgejahr Bilanzberichtigungen nach sich ziehen, Anm. 483).

Ausnahmsweise kann die Bilanz eines Folgejahres auch ohne vorherige Bilanzberichtigung geändert werden, nämlich wenn diese Änderung die unmittelbare Folge einer in einem Vorjahr (nach Bilanzberichtigung) durchgeführten Bilanzänderung ist, denn anderenfalls bliebe die in dem Vorjahr durchgeführte Bilanzänderung uU wirkungslos.

Beispiel: Der Stpfl. berichtigt nach Betriebsprüfung die Bilanz 01, indem er einen Veräußerungsgewinn für ein bislang fehlerhaft nicht bilanziertes Grundstück gewinnerhöhend berücksichtigt. Die Gewinnerhöhung eliminiert er durch eine Änderung der Bilanz 01, mittels derer er eine Rücklage nach § 6b bildet. Die Bilanzen 02 und 03 berichtigt der Stpfl. nicht, möchte aber die in 01 neu gebildete Rücklage in 02 im Rahmen einer Bilanzänderung zT gewinnerhöhend auflösen und zT gewinnneutral auf ein Reinvestitionsobjekt iSv. § 6b Abs. 1 Satz 2 übertragen. Für 03 verbliebe noch eine im Rahmen einer weiteren Bilanzänderung einzustellende Restrücklage. Ließe man die Änderungen der Bilanzen 02 und 03 nicht zu, erschiene die neu gebildete Rücklage nur in 01. Dadurch würden die Bilanzen 02 und 03 aber insofern nicht fehlerhaft, weil es in 02 zu einer gewinnwirksamen Auflösung der Rücklage käme, so dass der (unverändert gebliebene) Endbestand des BV des Jahres 02 nicht berichtigt werden müsste. Damit käme es nur zu einer Gewinnverschiebung von 01 auf 02, ohne dass der Stpfl. die Möglichkeiten der gebildeten Rücklage nutzen kann.

Sonder- und Ergänzungsbilanzen dürfen uE nicht schon dann geändert werden, wenn die Bilanz einer PersGes. berichtigt wird, denn zwischen der Berichtigung und der Änderung besteht kein enger sachlicher Zusammenhang, weil sich letztere nicht auf die Bilanz bezieht, die berichtigt worden ist (glA BISCHOF/BÖRNER, StuB 2000, 593 [598], auch zur Organschaft; aA SCHOOR, BuW 2000, 169 [172]). Zu prüfen ist aber, ob die Berichtigung der PersGes.-Bilanz eine Berichtigung der Sonder- oder Ergänzungsbilanz mit sich bringt, die dann wiederum mit

§ 4 Anm. 469–472 C. Abs. 2: Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

einer Bilanzänderung verbunden werden könnte. Denkbar ist auch, dass die PersGes.-Bilanz zunächst berichtigt und dann nochmals geändert wird und dass diese Änderung wiederum eine Änderung der Sonder- oder Ergänzungsbilanz mit sich bringt (s.o.).

470–471 Einstweilen frei.

472 4. Beschränkung der Bilanzänderung auf die Auswirkung der Bilanzberichtigung auf den Gewinn

Die Bilanzänderung ist nur zulässig, soweit die Auswirkung der Bilanzberichtigung auf den Gewinn reicht. Damit kann der Stpfl. durch die Bilanzänderung maximal dasjenige stl. Ergebnis erreichen, das vor der Durchführung der Bilanzberichtigung bestanden hatte (s. auch FG Berlin-Brandenb. v. 5.2.2013 – 8 K 8140/09 nv., juris, nrkr., Az. BFH I R 20/13: Bilanzänderung ist in Höhe der aus der Bilanzberichtigung resultierenden stl. Gewinnauswirkung erlaubt und nicht lediglich in Höhe der sich aus der StBil. ergebenden Gewinnänderung). Eine darüber hinausgehende Bilanzänderung ist unzulässig (BFH v. 27.9.2006 – IV R 7/06, BFH/NV 2007, 326).

Führt eine Bilanzberichtigung auch in den Folgejahren zu Gewinnerhöhungen, so können diese nicht automatisch durch entsprechende Bilanzänderungen eliminiert werden. Die Zulässigkeit der Bilanzänderung eines Folgejahres, auf dessen Gewinn sich die Bilanzberichtigung noch auswirkt, hängt vielmehr davon ab, ob ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zu der Bilanzberichtigung bejaht werden kann (s. Anm. 465 ff.). Ist dies der Fall, kann die Bilanzänderung in diesem VZ wiederum so weit reichen, wie sich die Bilanzberichtigung auf den Gewinn dieses VZ auswirkt.

Gewinnerhöhungen, die nicht auf Bilanzberichtigungen beruhen, können nicht durch Bilanzänderungen eliminiert werden. Das ist insbes. von Bedeutung, wenn sich nach einer Betriebsprüfung sowohl Gewinnerhöhungen ergeben, die auf einer vom Stpfl. durchzuführenden Bilanzberichtigung beruhen (zB Veräußerung eines zum BV gehörenden, aber nicht bilanzierten WG), als auch solche, die nicht auf eine solche Bilanzberichtigung zurückzuführen sind (Abzug von Aufwendungen der Lebensführung als BA). Der Stpfl. darf nur die durch die Bilanzberichtigung entstehende Gewinnerhöhung durch eine gegenläufige Bilanzänderung ausgleichen, nicht auch die übrige Gewinnerhöhung.

Mehrere in einem Veranlagungszeitraum und in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang durchgeführte Bilanzberichtigungen sind für die Ermittlung der betragsmäßigen Begrenzung der Bilanzänderung zu saldieren (zB Bilanzberichtigung mit zT gewinnerhöhenden und zT gewinnmindernden Berichtigungstatbeständen, etwa nach Betriebsprüfung; s. dazu ZUGMAIER, Inf. 2001, 10 [12]; SCHOOR, BuW 2000, 169 [172]). Nur in Höhe des Saldos kommt eine Bilanzänderung in Betracht.

Die Bilanzänderung kann auch dem Ausgleich von Gewinnminderungen dienen, denn Satz 2 legt nicht fest, dass die Bilanzänderung den Gewinn stets mindern muss. Der Ausgleich einer Gewinnminderung kann im Einzelfall angebracht sein, wenn der Stpfl. durch die gewinnerhöhende Bilanzänderung den Grundfreibetrag ausschöpfen will (ZUGMAIER, Inf. 2001, 10 [12]; SCHOOR, BuW 2000, 169 [172]) oder wenn sich durch die Gewinnerhöhung in dem einen Jahr eine Gewinnminderung in einem anderen Jahr ergibt und dies aus Gründen der

Progression für den Stpfl. günstiger ist (dazu BISCHOF/BÖRNER, StuB 2000, 593 [596]).

Einstweilen frei.

473–474

5. Grenzen der Bilanzänderung

475

Der von der Bilanzänderung betroffene Steuerbescheid muss noch änderbar sein, ansonsten scheidet eine Bilanzänderung – wie nach Satz 1 Halbs. 2 auch die vorangehende Bilanzberichtigung (s. Anm. 414) – aus.

BFH v. 23.3.1953 – I 147/52 U, BStBl. III 1953, 140; v. 19.5.1987 – VIII R 327/83, BStBl. II 1987, 848 (850); v. 30.3.1989 – IV R 72/88, BStBl. II 1989, 560; v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195; v. 25.4.1990 – I R 136/85, BStBl. II 1990, 905; v. 8.8.1991 – IV R 56/90, BStBl. II 1993, 272 (274); v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958; v. 13.2.2003 – IV R 72/00, BFH/NV 2003, 1155.

Dies gilt auch, wenn die Bilanz einen Verlust ausweist und die Steuer auf 0 € festgesetzt worden ist (s. BFH v. 25.4.1990 – I R 136/85, BStBl. II 1990, 905; v. 25.9.1996 – IV B 120/95, BFH/NV 1997, 223).

► *Ob der Steuerbescheid des betreffenden Jahres noch änderbar ist*, richtet sich nach den Vorschriften der AO, insbes. nach §§ 164, 165 und 172 ff. AO (s. ausführl. Anm. 415 ff.). Dabei ist zu beachten, dass die Bilanzänderung jedenfalls keine nachträglich bekannt gewordene Tatsache iSd. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ist, sondern eine bloße Verfahrenshandlung (BFH v. 19.5.1987 – VIII R 327/83, BStBl. II 1987, 848 [850]; v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958 [960]). Die andere Ausübung eines Wahlrechts ist auch kein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO, weil die geänderte Ausübung eines Wahlrechts nicht mit der eigentlich von § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO erfassten Vergangenheitswirkung unwirksamer Geschäfte iSd. § 41 AO zu vergleichen ist (offengelassen von BFH v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195 [197]; v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958 [960]). Auch eine Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO scheidet aus, weil die Bestandskraft nicht durch die bis zu deren Eintritt auszuübenden Wahlrechte beseitigt werden kann (BFH v. 27.9.1988 – VIII R 432/83, BStBl. II 1989, 225; v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195; v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958 [960]).

► *Außerhalb der gesetzlichen Änderungsmöglichkeiten* darf der Stpfl. die Bestandskraft eines StBescheids wegen der gebotenen Rechtssicherheit nicht durch die Ausübung eines Wahlrechts durchbrechen, zumal es bei der Bilanzänderung gerade nicht um eine Fehlerbeseitigung geht, sondern um den Austausch eines zulässigen Bilanzansatzes gegen einen anderen zulässigen Bilanzansatz.

► *Eine Nachholung der Auswirkung in einem späteren Jahr*, dessen Veranlagung noch änderbar ist, kommt daher nicht in Betracht. Von Bedeutung ist dies insbes., wenn eine andere Wahlrechtsausübung mehrere VZ betrifft. Die stl. Konsequenzen sind nur für die noch änderbaren VZ zu ziehen. Dabei sind in den noch offenen Jahren diejenigen Wertansätze zu berücksichtigen, die sich bei einer von Anfang an und durchgehend vorgenommenen Bilanzänderung ergeben hätten (so wohl auch BFH v. 8.8.1991 – IV R 56/90, BStBl. II 1993, 272 [274], der indes auf den formellen Bilanzenzusammenhang abstellt).

► *Im Einspruchs- oder Klageverfahren* kann der Stpfl. die Bilanz noch ändern, weil insoweit noch eine Änderung des zugrunde liegenden StBescheids möglich ist (BFH v. 19.5.1987 – VIII R 327/83, BStBl. II 1987, 848 [850]). Problematisch

§ 4 Anm. 475–482 C. Abs. 2: Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

kann dabei aber der erforderliche enge zeitliche Zusammenhang zu einer vorherigen Bilanzberichtigung sein (s. Anm. 465). Im Revisionsverfahren ist eine Bilanzänderung nicht mehr möglich, weil nach § 118 Abs. 2 FGO neue Tatsachen keine Berücksichtigung mehr finden (RFH v. 31.7.1934, RStBl. 1934, 981; BFH v. 1.2.1966 – I 275/62, BStBl. III 1966, 321).

Materiell-rechtliche Vorschriften können die Bilanzänderung ebenfalls begrenzen. Das kann insbes. der Fall sein, wenn diese Doppelvergünstigungen vermeiden wollen (s. BFH v. 30.3.1989 – IV R 81/87, BStBl. II 1989, 558, zur Auflösung einer § 6b-Rücklage im Wege der Bilanzänderung und anschließender Inanspruchnahme der Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 1, inzwischen überholt durch die Einführung des Gewinnzuschlags gem. § 6b Abs. 7).

Sonstige Grenzen bestehen für die Bilanzänderung nicht.

Fristen für die Durchführung der Bilanzänderung ergeben sich grds. nicht (glA BFH v. 24.3.1998 – I R 20/94, BStBl. II 1999, 272 [275]). Diese muss aber in einem engen zeitlichen Zusammenhang zu einer Bilanzberichtigung stehen (s. Anm. 465).

Erstellt der Steuerpflichtige die Bilanz verspätet, so hindert dies eine spätere Bilanzänderung grds. nicht (aA BIRKHOLZ, FR 1974, 206 [208]; MATHIAK, StuW 1984, 270 [271]; vgl. auch BFH v. 6.12.1983 – VIII R 110/79, BStBl. II 1984, 227). Eine derartige Sanktion sieht das Gesetz nicht vor.

476–480 Einstweilen frei.

IV. Durchführung der Bilanzänderung

481 1. Änderung der Bilanz durch den Steuerpflichtigen

Berechtigt (nicht verpflichtet), eine Bilanzänderung vorzunehmen, ist – ebenso wie bei der Bilanzberichtigung – nur der Stpfl., nicht aber das FA (zur Berechtigung des Gesamtrechtsnachfolgers nach Umwandlung BFH v. 24.3.1998 – I R 20/94, BStBl. II 1999, 272). Wie der Stpfl. die Bilanzänderung durchführt, hängt vom Umfang der begehrten Änderung ab. Bei umfangreichen Änderungen kann er die geänderte Bilanz komplett neu erstellen; bei geringfügigen Änderungen reichen Zusätze oder Anmerkungen iSd. § 60 Abs. 2 EStDV aus.

Vgl. auch BFH v. 30.3.1989 – IV R 72/88, BStBl. II 1989, 560 (561): Für die Bilanzänderung reicht es aus, wenn der Stpfl. im Rahmen seiner EStVeranlagung die Bildung einer Rücklage nach § 6b beantragt.

Zu beachten ist, dass die Bilanzänderung nur insoweit vorgenommen wird, als die Auswirkung der Bilanzberichtigung auf den Gewinn reicht.

482 2. Einreichung der geänderten Bilanz beim Finanzamt

Der Stpfl. muss die geänderte Bilanz beim FA einreichen, um die Bilanzänderung offenkundig zu machen. Besteht Streit über die Zulässigkeit einer Bilanzänderung, so kann der Stpfl. den Streit auch zunächst gerichtlich klären lassen und ggf. im Anschluss daran seine Bilanz entsprechend ändern (BFH v. 17.7.2008 – I R 85/07, BStBl. II 2008, 924; v. 17.6.2010 – III R 43/06, BStBl. II 2013, 8 – Rn. 15).

Hält das Finanzamt die Bilanzänderung für zulässig, wird idR ein geänderter StBescheid zu erlassen sein. Der Stpfl. hat die veränderten Bilanzansätze in der Zukunft fortzuführen.

Hält das Finanzamt die Bilanzänderung für unzulässig, weil es zB einen engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zu einer Bilanzberichtigung verneint, so ist darin kein anfechtbarer Verwaltungsakt zu sehen. Der Stpfl. muss vielmehr eine Änderung des StBescheids unter Berücksichtigung der erfolgten Bilanzänderung beantragen. Lehnt das FA dies ab, so kann der Stpfl. diesen Verwaltungsakt anfechten (s. Anm. 390).

3. Auswirkungen auf die Folgejahre

483

Hat der Stpfl. die Bilanz in zulässiger Weise geändert, so muss er die sich ergebenden neuen Bilanzansätze wegen des Grundsatzes des Bilanzenzusammenhangs in der Zukunft fortführen. Er muss also bei der Gewinnermittlung des Folgejahres dasjenige BV des Vorjahres zugrundelegen, welches sich aufgrund der durchgeführten Bilanzänderung ergeben hat.

Kann die Bilanz des Folgejahres nicht mehr geändert werden, weil die Voraussetzungen des Satzes 2 nicht vorliegen, so kommt uU eine Berichtigung dieser Bilanz nach Satz 1 in Betracht, weil diese insofern gegen die GoB verstößt, als die Bilanzansätze nicht mit denjenigen des Vorjahres übereinstimmen, die der Stpfl. nach Satz 2 geändert hatte (BFH v. 25.10.2007 – III R 39/04, BFH/NV 2008, 292 [293]), denn der Bilanzenzusammenhang ist in der handelsrechtl. Ausgestaltung der Bilanzidentität (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) ein GoB (s. auch Anm. 404). Das ist zB denkbar, wenn der Stpfl. im Rahmen der Bilanzänderung eine andere AfA-Methode gewählt hatte, die zu anderen Bilanzansätzen führt.

Kann die Bilanz des Folgejahres nicht als Folge der im Vorjahr durchgeführten Bilanzänderung berichtigt werden, so ist zu prüfen, ob ggf. die Voraussetzungen für ihre Änderung nach Satz 2 vorliegen. Das kann dann der Fall sein, wenn diese Änderung wiederum mit der Bilanzberichtigung des Vorjahres – die bereits zur damit einhergehenden Bilanzänderung des Vorjahres geführt hatte – zeitlich und sachlich eng zusammenhängt.

Beispiel: Der Stpfl. führt im Jahr 01 eine Bilanzberichtigung durch, indem er eine geänderte Prüferbilanz übernimmt. Die Gewinnauswirkungen für dieses Jahr eliminiert er anschließend im Rahmen einer Bilanzänderung durch die Bildung einer Rücklage nach § 6b. Erscheint diese Rücklage in der (unverändert gebliebenen) Bilanz des Jahres 02 nicht, so ist diese damit noch nicht fehlerhaft iSd. Satzes 1, so dass eine Bilanzberichtigung insofern ausscheidet. Denn die Nichtberücksichtigung der Rücklage könnte auf eine gewinnwirksame Auflösung im Jahr 02 zurückzuführen sein. Die Bilanz 02 ist uE aber nach Satz 2 änderbar, weil die Änderung zeitlich und sachlich mit der Berichtigung der Bilanz des Jahres 01 eng zusammenhängt (s. ausführl. Anm. 469).

4. Anwendungsfälle der Bilanzänderung

a) Ansatzwahlrechte

484

Bei folgenden Ansatzwahlrechten kommt eine Bilanzänderung in Betracht:

- § 4d Abs. 2 Satz 2: Rückstellung bei Zuwendungen an Unterstützungskassen;
- § 6a: Pensionsrückstellung;
- § 6b Abs. 3: Rücklage bei Veräußerung bestimmter Anlagegüter (s. Anm. 461);

§ 4 Anm. 484–499 C. Abs. 2: Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

- § 6d Abs. 1 Satz 2: Euroumrechnungsrücklage;
 - § 7g Abs. 3: Ansparrücklage (dazu BFH v. 29.11.2007 – IV R 83/05, BFH/NV 2008, 1130; v. 17.6.2010 – III R 43/06, BStBl. II 2013, 8 – Rn. 21);
 - § 6 FördG: stfreie Rücklage bei Investitionen im Fördergebiet;
 - R 6.5 Abs. 4 EStH 2012: Zuschussrücklage;
 - R 6.6 EStH 2012: Rücklage für Ersatzbeschaffung.
- Vgl. auch die Auflistung von WESSLING, Inf. 1996, 685 (686).

485 b) Bewertungswahlrechte

Bei folgenden Bewertungswahlrechten kommt eine Bilanzänderung in Betracht:

- § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2: Teilwertabschreibung (s. aber BFH v. 24.10.2006 – I R 2/06, BStBl. II 2007, 469; v. 5.5.2004 – XI R 43/03, BFH/NV 2005, 22, zur Einschränkung des Wahlrechts, wenn handelsrechtl. eine Abschreibung geboten ist; dies führt nach HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 579 dazu, dass die Teilwertabschreibung entgegen dem Wortlaut eine „Muss“-Vorschrift ist);
- § 6 Abs. 1 Nr. 2a: Lifo-Verfahren;
- § 7: Wahl zwischen mehreren AfA-Methoden;
- § 7b: Erhöhte Absetzungen für Häuser und Wohnungen, die vor dem 1.1. 1987 hergestellt oder angeschafft wurden;
- § 7c: Erhöhte AfA für Baumaßnahmen an Gebäuden zur Schaffung neuer Mietwohnungen;
- § 7d: Erhöhte AfA für WG, die dem Umweltschutz dienen;
- § 7f: Sonderabschreibungen für abnutzbare WG des AV privater Krankenhäuser;
- § 7h: Erhöhte AfA bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen;
- § 7i: Erhöhte AfA bei Baudenkmalen;
- § 7k: Erhöhte AfA für Wohnungen mit Sozialbindung;
- § 81 EStDV: Bewertungsfreiheit für bestimmte WG des AV im Kohlen- und Erzbergbau;
- § 82a EStDV: Erhöhte AfA von HK und Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand für bestimmte Anlagen und Einrichtungen bei Gebäuden;
- § 82b EStDV: Erhaltungsaufwand bei Wohngebäuden;
- § 82f EStDV: Bewertungsfreiheit für Handelsschiffe, Schiffe, die der Seefischerei dienen, und Luftfahrzeuge;
- § 82g EStDV: Erhöhte AfA von HK für bestimmte Baumaßnahmen;
- § 82i EStDV: Erhöhte AfA von HK bei Baudenkmalen;
- § 4 FördG: Sonderabschreibungen für Investitionen im Fördergebiet (zur generellen Geltung des Satzes 2 für Sonder-AfA s. BFH v. 16.12.2009 – IV B 103/07, BFH/NV 2010, 865);
- R 6.3 Abs. 4 und 5 EStH 2012: Wahlrecht bei Ermittlung der HK;
- R 6.5 Abs. 2 EStH 2012: Minderung der AHK bei Zuschüssen.

Vgl. auch die Auflistung von WESSLING, Inf. 1996, 685 (686).

486–499 Einstweilen frei.

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Einnahmenüberschussrechnung**

Schrifttum:

Bis 1989: LITTMANN, § 4 Abs. 3 – eine einfache Gewinnermittlungsvorschrift?, FR 1952, 283; GRIEGER, Zur Einzelaufzeichnungspflicht von Kasseneinnahmen bei der ordnungsmäßigen Buchführung, BB 1963, 1289; KALB-ARNOLD, Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG – ihre Darstellung und die Problematik beim Übergang zum und vom Vermögensvergleich, Diss., Würzburg 1969; HEUER, Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, FR 1971, 449; Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des BMF, Heft 17; SCHNEIDER, Eine Reform der steuerlichen Gewinnermittlung?, StuW 1971, 326; KNOBBE-KEUK, Rückzahlung und Entschädigung nicht abzugsfähiger Ausgaben im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, BB 1972, 847; MATHIAK, Betriebseinnahmen und Zufluß, FR 1976, 157; SÖFFING, Entnahmehang von gewillkürtem Betriebsvermögen beim Übergang vom Betriebsvermögensvergleich zur Einnahme-Überschussrechnung, DStZ/A 1976, 446; OFFERHAUS, Einzelfragen zur vereinfachten Gewinnermittlung durch Überschussrechnung, BB 1977, 1493; LAMMERDING, Besteht eine Pflicht zur Aufbewahrung von Steuerbelegen aus dem Privatbereich und bei Überschussrechnern?, DB 1979, 2452; WASSERMAYER, Die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen, DStJG 3 (1980), 327; KNIEF/BÖTTGES-MINTEN, Inwieweit lassen sich die laufenden Aufzeichnungen der Freiberufler im Hinblick auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG unschädlich verbessern?, DStR 1981, 579; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/1988; SCHNEPPER, Aufbewahrungspflicht von Belegen bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, DB 1981, 287; SÖFFING, Gewillkürtes Betriebsvermögen, StbJb. 1980/81, 452; SÖFFING, Übergang zum Betriebsvermögensvergleich bei vorangegangener Gewinnerzielung, FR 1983, 327; MÜLLER, Goldgeschäfte der Zahnärzte – ihre steuerliche und steuerstrafrechtliche Beurteilung, DStR 1984, 681; L. SCHMIDT, Ertragsteuerliche Beurteilung echter Pensionsgeschäfte mit und ohne Sicherungscharakter, FR 1984, 152; HANSCH, Rechtsmethodische Probleme des § 4 Abs. 3 EStG, Diss., Köln 1985; DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, Diss., Köln 1986; GROH, Zur Struktur der betrieblichen Überschussrechnung, FR 1986, 393; NIELAND, Zuschüsse im Einkommensteuerrecht, DStZ 1986, 183; RENZ, Nochmals – Betriebseinnahmen aus Altgoldgeschäften der Zahnärzte, DStR 1986, 822; DZIADKOWSKI, Zur ertragsteuerlichen Behandlung von Zinsen für nichtabzugsfähige Steuern, DB 1988, 2069; GROH, Bilanzierung öffentlicher Zuschüsse, DB 1988, 2417; WAGNER, Steuerzinsen nach dem Steuerreformgesetz 1990, FR 1989, 390; ROSE, Argumente zu einer „konsumorientierten Neuordnung“ des Steuersystems, StuW 1989, 191.

Seit 1990–2009: SAAM, Die vereinfachte Gewinnermittlung, SteuStud. 1990, 86; WOERNER, Notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen – eine überholte Unterscheidung?, StbJb. 1989/90, 207; SÖHN, Anschaffungskosten/Herstellungskosten und Betriebsausgabenbegriff, StuW 1991, 270; WEBER-GRELLET, Frage der Erhöhung des Barwerts einer Veräußerungsrente bei Eintritt des Wertsicherungsfalles in der Einnahmeüberschussrechnung, DStZ 1992, 120; BORDEWIN, Die Wertsicherungsklausel in der Überschussrechnung des Betriebserwerbers, FR 1992, 236; HARTMANN, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, StBp. 1992, 139; WG, Geldverlust als Betriebsausgabe bei Überschussrechnern, DStR 1992, 462; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Köln, 9. Aufl. 1993; OPPERMANN, Bilanzierungspflicht bei der Verschmelzung von zwei freiberuflich tätigen Sozietäten bei Anwendung des § 24 UmwStG, DStR 1993, 938; PICKERT, Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung oder durch Betriebsvermögensvergleich, DB 1994, 1581; TIEDTKE, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht, Herne/Berlin, 2. Aufl. 1995; GLUTH, Der Einfluss von Wahlrechten auf die Entstehung des Steueranspruchs, Frankfurt 1997; KANZLER, Der Sechs-B und die Landwirte, in BUDDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift für Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 251; KRUSE, Auslegung am Gesetz vorbei – Über den heutigen Umgang mit dem Einkommensteuergesetz, in

KLEY/SÜNNER/WILLEMSEN (Hrsg.), Steuerrecht Steuer und Rechtspolitik Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung Umweltrecht, Festschrift für Wolfgang Ritter, Köln 1997, 413; KANZLER, Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, FR 1998, 233; KANZLER, Flüchtige Bemerkungen zum neuen Bilanzänderungsverbot – Zum Konflikt zwischen steuerlichen Wahlrechten und Bilanzänderungsverbot, FR 1999, 833; DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn – Zum Einfluss des Totalgewinngedankens auf die steuerliche Gewinnermittlung, Diss., Bochum 1999; DRÜEN, Über den Totalgewinn – Maßstab der Gewinnerzielungsabsicht und Störfaktor für die Gewinnermittlung, FR 1999, 1097; EHRHARDT-RAUCH, Die Einnahmen-Überschuss-Rechnung als einheitliche Gewinnermittlungsart?, DStZ 2001, 423; KANZLER, Rezension von Drüen „Periodengewinn und Totalgewinn“, FR 2001, 918; FEIN, Die Systematik der Einnahme-Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG, Diss., Frankfurt 2003; VON CAMPENHAUSEN, Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, Abs. 3 EStG und Cash-flow – Ein Vergleich, SteuStud. 2004, 641; EISGRUBER, Die Zahlungsmittelrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG – Eine Systematik der vereinfachten Gewinnermittlung verprobt am Beispiel des Tausches, Diss., Heidelberg 2004 (zit. „Zahlungsmittelrechnung“); HERZIG, Steuerliche Gewinnermittlung durch modifizierte Einnahmenüberschussrechnung – Konzeption nach Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips, DB 2004, 1; HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung: Eigenständige Steuerbilanz und modifizierte Überschussrechnung – Gutachten für das Bundesfinanzministerium, Düsseldorf 2004 (zit. „Gutachten“); WEILBACH, Amtliche Gliederung der Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ohne Rechtsgrundlage, DB 2005, 578; KANZLER, Von der reinen Cash-Flow-Besteuerung zur Einnahmenüberschussrechnung mit eingeschränktem Bestandsvergleich, FR 2005, 1250; SCHOOR, Einnahme-Überschussrechnung: Gelöste und ungelöste Probleme, StuB 2005, 341; SCHOOR, Neues und Problematisches zur Einnahmen-Überschussrechnung, DStZ 2006, 683; KRATZSCH, Gestaltungsmöglichkeiten bei der Einnahmenüberschussrechnung, NWB Fach 3, 13927; ANDERS, Die Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG im System der steuerlichen Einkünfteermittlung, Diss. Bochum, 2007 (zit. „Überschussrechnung“); TREISCH/MÜSSIG, Betriebsvermögensvergleich und Einnahmen-Ausgaben-Rechnung – Unterschiede und Gemeinsamkeiten, SteuStud. 2007, 21; KANZLER, Zur Angleichung der Einnahmenüberschussrechnung an den Bestandsvergleich bei Verbuchung von Zuschüssen, FR 2008, 918; KUSSMAUL/HENKES/PINKOS, Vom drohenden Ende der Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG für kommunale Betriebe gewerblicher Art, WpG 2008, 978; STADLER, Ausgewählte Fragen der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG, in Gedenkschrift Köglberger, Wien 2008 (zur Rechtslage in Österreich); JANSEN/MYSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten, Raten, Dauernde Lasten, Herne/Berlin, 14. Aufl. 2009; KÜNKELE/ZWIRNER, BilMoG: Handelsrechtliche Reform mit steuerlichen Konsequenzen? – Übersicht über die Änderungen durch das BilMoG und die steuerlichen Folgen, DStR 2009, 1277.

Ab 2010: BÄUML, Kein anschaffungsnaher Herstellungsaufwand gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG bei „§ 4 III-Rechnern“ im Rahmen einer Gewinneinkunftsart, FR 2010, 924; KANZLER, AfA-Berechtigung bei der Aufnahme eines Gesellschafters in eine freiberufliche Einzelpraxis gegen Zuzahlung in das Privatvermögen, FR 2010, 28; BAUER, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, Diss., Hannover 2011; BERNÜTZ/KÜPPERS, Bilanzierungspflicht der deutschen Betriebsstätte einer britischen Limited Liability Partnership?, IStR 2011, 587; EISGRUBER, Arten der Einkünfteermittlung – Bestandsaufnahme und Kritik – „Vereinfachte“ Gewinnermittlung (§ 4 Abs. 3 EStG), DStjG 34 (2011), 185; ISMER, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Periodizitätsprinzip, DStjG 34 (2011), 91; ROHDE, Zulässigkeit der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG für Zwecke des Progressionsvorbehalts, IStR 2011, 123; SEER, Einkünfteermittlung – Einführung und Rechtfertigung des Themas, DStjG 34 (2011), 1; STAHL/MANN, Die Missbrauchsvorschrift des § 4 Abs. 3 Satz 4 Alt. 2 EStG für Wertpapiere und vergleichbare Forderungen und Rechte, FR 2011, 1139; WESSLING, Gewinnermittlung der ausländischen Personenhandelsgesellschaft ohne inländische Betriebsstätte für Zwecke des Progressionsvorbehalts nach § 32b EStG, StB 2011, 120; DORNHEIM, Die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten aus Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften über den negativen Progressionsvorbehalt (sog. „Goldfalle“), DStR 2012, 1581; KANZLER, Besteuerung der bei der Einbringung einer Einzelpraxis in eine Sozietät zurückbehaltenen Forderungen bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, NWB 2012, 2985; KEMPERMANN, Die Pflicht zur Abgabe der Anlage EÜR –

Verfahrensvereinfachung trotz Mehraufwand für den Steuerpflichtigen, FR 2012, 232; KULOSA, Das Urteil des BFH vom 16.11.2011, X R 18/09 (HFR 2012, 153) wegen der Pflicht zur Abgabe der Anlage EÜR, HFR 2012, 158; MORITZ, Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Freiberuflern, AktStR 2012, 31; SCHLEGEL, Kassenaufzeichnungsmängel bei der Einnahmenüberschussrechnung, NWB 2012, 394; SCHULTE-FROHLINDE, Die Anwendbarkeit von § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG auf den gewerblichen Edelmetallhandel, BB 2012, 2791; TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 21. Aufl. 2012; BODE, Gewinn, in KUBE/MELLINGHOFF/MORGENHALER/PALM/PUHL/SEILER (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Festschrift Paul Kirchhof, Heidelberg 2013, 1873; HECHTNER, Der Steuertrick mit dem Gold, NWB 2013, 196; JENNEMANN, Anwendbarkeit des § 4 Abs. 3 Satz 4 Alt. 2 EStG beim Handel mit Gold, FR 2013, 253; KANZLER, Das gelegentliche Großmandat und die Einnahmenüberschussrechnung passen nicht immer zusammen, FR 2013, 664; KANZLER, Keine Realteilungsbilanz für Einnahmenüberschussrechner, FR 2013, 664; ROHDE, Wahlrecht hinsichtlich der Gewinnermittlungsart bei der Ermittlung ausländischer Einkünfte, IStR 2013, 164; OERTEL/HABERSTOCK/GUTH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip beim Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG – das Ende einer Lücke im EStG oder nur eine längst notwendige Ergänzung?, DStR 2013, 785; SCHUMANN, Aktuelle Entwicklungen bei der Einnahme-Überschuss-Rechnung, EStB 2013, 182; SEGBRECHT/GUNSENHEIMER, Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, Herne/Berlin, 13. Aufl. 2013; STAHL/MANN, Anwendbarkeit der Gepräge-Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG auf ausländische Gesellschaft – Ausübung des Wahlrechts zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG durch einen nach ausländischem Recht erstellten Jahresabschluss, FR 2013, 292.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

1. Grundinformation zu Abs. 3

500

Abs. 3 enthält in 5 Sätzen Gewinnermittlungsvorschriften für nicht buchführende Stpfl. An die Stelle einer Gewinnermittlung durch BV-Vergleich tritt hier die als Einnahmenüberschussrechnung (s. § 60 Abs. 4 EStDV) bezeichnete Gewinnermittlung durch Einnahme-Ausgabe-Rechnung nach dem Zu- und Abflussprinzip des § 11. Der Gewinn wird durch Überschuss der BE über die BA ermittelt (Satz 1). Dabei bleiben durchlaufende Posten unberücksichtigt (Satz 2), während die Vorschriften über Bewertungsfreiheit für gWG, die Bildung eines Sammelpostens und über die AfA oder AfS zu befolgen sind (Satz 3). Die AHK nicht abnutzbarer WG des AV sind erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme des angeschafften oder hergestellten WG zu berücksichtigen; dies gilt ebenso für die AHK des Grund und Bodens sowie der Gebäude des UV und für die AK der Anteile an KapGes., Wertpapiere und vergleichbare nicht verbriefte Forderungen (Satz 4). Nach Satz 5 sind diese WG in laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen.

2. Rechtsentwicklung

a) Rechtsgrundlagen

501

Vorläufer der Vorschrift war § 12 Abs. 1 Satz 3 EStG 1925. Eine Einnahmenüberschussrechnung (ohne Bestandsvergleich) war hier nur für den Fall vorgesehen, dass das BV keinen wesentlichen Schwankungen unterlag.

In den **EStG 1934–1953** enthielt § 4 Abs. 2 eine entsprechende Regelung. Die Vorschrift lautete:

„Weicht das Betriebsvermögen am Schluß des einzelnen Wirtschaftsjahrs vom Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs in der Regel nicht wesentlich ab, so kann als Gewinn der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben (Abs. 4) angesetzt werden. Dabei können wirtschaftlich ins Gewicht fallende Schwankungen im Betriebsvermögen, die in einem Wirtschaftsjahr ausnahmsweise auftreten, durch Zuschläge oder Abschläge berücksichtigt werden.“

Zur Begründung s. RStBl. 1935, 36 f.

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Aus „Vereinfachungsgründen“ wurde die Anwendung der Gewinnermittlung nach (nunmehr) § 4 Abs. 3 nur noch an die Voraussetzung geknüpft, dass eine Buchführungspflicht nicht besteht und Bücher auch tatsächlich nicht geführt werden (zur Begründung s. BTDrucks. II/481, 76). Auf die Frage, ob das BV idR wesentlichen Schwankungen unterliegt, kommt es seit 1955 nicht mehr an. Der Ausgleich derartiger Schwankungen durch Zu- und Abschläge ist seitdem fortgefallen.

Durch das StNG wurde zudem in Abs. 3 der Hinweis auf die Vorschriften über die AfA und AfS des § 7 aufgenommen.

StÄndG v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): In Abs. 3 wurde der heutige Satz 2 eingefügt (BTDrucks. IV/3189).

2. StÄndG 1971 v. 10.8.1971 (BGBl. I 1971, 1266; BStBl. I 1971, 373): Im Zusammenhang mit der Neuregelung der Bodengewinnbesteuerung der Land- und Forstwirte, Freiberufler und Kleingewerbetreibenden durch Streichung des § 4 Abs. 1 Satz 5 wurden Abs. 3 die Sätze 4 und 5 angefügt.

StBereinG v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Aufgrund der Neufassung des Abs. 4a sind ab VZ 2000 auch die Stpfl., die den Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln, verpflichtet, Entnahmen und Einlagen gesondert aufzuzeichnen (Abs. 4a Satz 7, § 52 Abs. 11).

KleinUntFördG v. 31.7.2003 (BGBl. I 2003, 1550; BStBl. I 2003, 398): Nach dem neuen § 60 Abs. 4 EStDV haben Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 für Wj., die nach dem 31.12.2003 beginnen, ihrer StErklärung eine Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck, der sog. Anlage EÜR, beizufügen.

Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006 (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353): Um Steuersparmodelle zu vereiteln (BTDrucks. 16/634, 13), wird der Tatbestand zur Berücksichtigung von AHK nicht abnutzbarer Anlagegüter im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme um weitere WG ergänzt. Es handelt sich um Anteile an KapGes., Wertpapiere und vergleichbare, nicht verbrieft Forderungen und Rechte, ferner Grund und Boden sowie Gebäude des UV (Satz 4), für die nun ebenfalls Verzeichnisse zu führen sind (Satz 5). Die Neuregelung gilt für Zugänge nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes, dem 5.5.2006 (§ 52 Abs. 10 Satz 2).

Zur Änderung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und zur Anpassung der Regelungen des § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 aF infolge der geänderten Rspr. zum gewillkürten BV bei Einnahmenüberschussrechnung s. Anm. 537.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Der Tatbestand des Satzes 3, wonach die Vorschriften über die AfA zu befolgen sind, wird um die durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912;

BStBl. I 2007, 630) geänderte Vorschrift des § 6 Abs. 2 (gWG) und den neu eingefügten § 6 Abs. 2a (Sammelposten) erweitert.

Steuerbürokratieabbaugesetz v. 20.12.2008 (BGBl. I 2008, 2850; BStBl. I 2009, 124): Nach der Neufassung des § 60 Abs. 4 EStDV ist die Anlage EÜR (s. „KleinUntFördG v. 31.7.2003“) von Stpfl. mit Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung „nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln“. In Härtefällen kann die Anlage EÜR unter Verzicht auf eine elektronische Übermittlung wie bisher mit Vordruck übersandt werden.

AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): § 6 Abs. 7 wurde um eine Nr. 2 erweitert, wonach auch die Bewertungsvorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 1a und der Nrn. 4 bis 7 entsprechend auf die Einnahmenüberschussrechnung anzuwenden sind (s. Anm. 516, 584 und 1650 ff.). Im Übrigen wurde in § 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 in einem neuen Buchst. c angeordnet, dass zur Berechnung des Progressionsvorbehalts bei Einnahmenüberschussrechnung die AHK für WG des UV erst bei Zufluss des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme zu berücksichtigen sind und § 4 Abs. 3 Satz 5 entsprechend anzuwenden ist (Abwehr des sog. „Goldfinger“-Steuersparmodells, s. Anm. 571).

b) Reformüberlegungen

502

Schrifttum: LANG, Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, Köln 1985; SIEGEL, Mangelnde Ernsthaftigkeit des Gläubigerschutzes als offene Flanke der deutschen Rechnungslegungsvorschriften, in FISCHER/HÖMBERG (Hrsg.), Jahresabschluß und Jahresabschlußprüfung, Festschrift für Jörg Baetge, Düsseldorf 1997, 141; WAGNER, Kann es eine Beseitigung aller steuerlichen Ausnahmen geben, wenn es gar keine Regel gibt?, in ROSE, Standpunkte zur aktuellen Steuerreform, Heidelberg 1997, 37; WEBER-GRELLET, Bestand und Reform des Bilanzsteuerrechts, DStR 1998, 1343; TIPKE, Steuerliche Ungleichbelastung durch einkunfts- und vermögensartdifferente Bemessungsgrundlagenermittlung und Sachverhaltsverifizierung, in DRENSACK/SEER (Hrsg.), Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, 215; ELICKER, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, Köln 2004; MITSCHKE, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts, Köln 2004; LANG ua., Kölner Entwurf eines EStG, Köln 2005; LANG/EILFORT (Hrsg.), Strukturreform der deutschen Einkommensteuer, München 2006; SIGLOCH, Einnahmen-Überschussrechnung als Regelkonzept der steuerlichen Gewinnermittlung – Königsweg oder Holzweg?, in WEHRHEIM/HEURUNG (Hrsg.), Steuerbelastung – Steuerwirkung – Steuergestaltung, Festschrift Winfried Mellwig, Wiesbaden 2007, 447; KNIRSCH/MÜLLER/BLAUFUS, arqus-Stellungnahme: Das BilMoG – Eine Chance zur Steuervereinfachung, DStR 2008, 1844; KIRCHHOF, Bundessteuergesetzbuch, Heidelberg 2011.

Siehe auch das Schrifttum vor Anm. 1.

Auf die Einnahmenüberschussrechnung als vereinfachte Form der Einkommensermittlung kann praktisch nicht verzichtet werden (SCHNEIDER, StuW 1971, 326). Bis auf die fehlende Regelung zu Entnahmen und Einlagen erscheint daher eine materielle Änderung des Abs. 3 nicht zwingend geboten.

Die Steuerreformkommission 1971 hatte vorgeschlagen, die Einnahmenüberschussrechnung in einem selbständigen Tatbestand zu regeln, Entnahmen und Einlagen zu berücksichtigen und die Begriffe BE und BA zu definieren (StRef-Komm., Tz. 293).

Die Reformvorschläge und -entwürfe der Steuerrechtswissenschaft äußern sich entweder nicht konkret zur Einnahmenüberschussrechnung (so etwa KIRCHHOF, Gutachten F zum 57. DJT, 1988) oder übernehmen zT unter anderer

Bezeichnung die Einnahmenüberschussrechnung und den Pluralismus der Gewinnermittlungsarten des geltenden EStG.

Siehe etwa LANG, Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, 1985, 52 f., 92; LANG ua., Kölner Entwurf eines EStG, 2005, Rn. 301 ff.; KIRCHHOF, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, 1993, Schriftenreihe des BMF, Heft 49, 282; ELICKER, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004; MITSCHKE, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts, 2004, Rn. 58, 116; krit. dazu KANZLER, FR 1998, 233. KIRCHHOF, Bundessteuergesetzbuch, 2011, enthält zwar eine Bilanzordnung, aber keine Bestimmungen zu einer vereinfachten Gewinnermittlungsart.

Stiftung Marktwirtschaft: Einzig die Stiftung Marktwirtschaft hat in ihrem Reformvorschlag des Gesetzes zur Steuerlichen Gewinnermittlung (StGEG) einen Abschnitt III. „Vereinfachte Gewinnermittlung“ vorgesehen, der detaillierte Regelungen zu einer Einnahmenüberschussrechnung enthält (§§ 39–45 StGEG). Diese Gewinnermittlungsart soll Kaufleuten und Handelsgesellschaften mit Umsätzen bis 350 000 € und sonstigen nicht bilanzierungspflichtigen Unternehmen offenstehen (§ 39 StGEG). Wie die geltende Regelung beruht der Vorschlag auf dem Zu- und Abflussprinzip und verzichtet auf die Erfassung durchlaufender Posten (§§ 40, 44 StGEG); er enthält Legaldefinitionen der BE und BA, zu denen auch Leistungen und Gegenleistungen beim Tausch gezählt werden (§ 43 StGEG), während Entnahmen und Einlagen als BE und BA fingiert werden (§§ 41, 42 StGEG). Abschließend regelt § 45 StGEG den „Wechsel der Gewinnermittlungsmethode“ nach Grundsätzen, die der bisherigen Rspr. und Verwaltungsauffassung entsprechen.

Im steuerrechtlichen Schrifttum wird die Einnahmenüberschussrechnung von einigen Autoren dagegen als einfachere Methode der Gewinnermittlung in den Vordergrund gerückt (TIPKE, FS Kruse, 2001, 215 [219 f.]), ihre Übereinstimmung mit den Prinzipien der „Leistungsfähigkeit und Belastungsgleichheit“ betont (KANZLER, FR 1998, 233 [247]) und ihr Vorzug einer objektivierten Gewinnermittlung gegenüber der Bilanzierung unterstrichen (WEBER-GRELLET, DStR 1998, 1343 [1348]). Die Einnahmenüberschussrechnung vermeidet nicht nur die Schwierigkeiten des Bilanzenzusammenhangs, der Bilanzänderung sowie der Bilanzberichtigung und reduziert Bewertungsfragen erheblich (EHRHARDT-RAUCH, DStZ 2001, 423 [427]), im Übrigen aber auch krit. zu den Nachteilen der Geldverkehrsrechnung), sie würde auch das Problem der Entscheidungskompetenz des EuGH in steuerbilanzrechtl. Fragen lösen (s. Vor §§ 4–7 Anm. 32).

In der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wird sogar das Einheitsmodell einer eigenständigen stl. Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung diskutiert, das losgelöst von der handelsrechtl. Gewinnermittlung gelten soll. Nach dieser Auffassung wird dem Vermögensvergleich Ausnahmecharakter für das StRecht beigemessen und die betriebliche Überschussrechnung auch im Hinblick auf die Gleichstellung mit der privaten Überschussermittlung favorisiert. Der Vorschlag sieht vor, neben eine schuldendeckungsbezogene („statische“) Bilanz eine um Überleitungserläuterungen ergänzte informationsbezogene („dynamische“) GuV zu stellen.

SIEGEL, FS Baetge, 1997, 141; ferner WAGNER in ROSE, Standpunkte, 1997, 37 (43 ff.), der allerdings im Unterschied zum geltenden Recht eine Sofortabschreibung der AHK fordert und als Höchstmaß an Investitionsförderung propagiert (WAGNER in ROSE, Standpunkte, 1997, 37 [50]); SIEGEL, FS Baetge, 1997, 117 [140 f.] und, von einem anderen Ansatz aus, der Vorschlag einer „Cash-Flow“-Besteuerung von ROSE, StuW 1989, 191 (193). Ähnlich HERZIG (Gutachten, 2004, 437 ff.), der die Einnahmenüberschussrechnung als Modell für eine modifizierte Geldverkehrsrechnung nach Aufgabe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes sieht und für eine Einbeziehung von Bestandsänderungen

des Vorratsvermögens in die Gewinnermittlung nach Abs. 3 eintritt (HERZIG, Gutachten, 2004, 397 ff.; s. auch HERZIG, DB 2004, 1 [6]). Auch der Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre, der sich in seiner Stellungnahme zum RegE des BilMoG für die Aufgabe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes ausspricht, empfiehlt die Einnahmenüberschussrechnung auch für bisher bilanzierende Stpfl. (KNIRSCH/MÜLLER/BLAUFUS, DSrR 2008, 1844). AA SIGLOCH (FS Mellwig, 2007, 447), der die Einnahmenüberschussrechnung nur für kleinere Unternehmen empfiehlt, im Übrigen aber eine Anbindung des deutschen Handelsbilanzrechts an eine IFRS-Bilanz propagiert.

Einstweilen frei.

503–505

3. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 3

a) Bedeutung der Einnahmenüberschussrechnung

506

Abs. 3 sieht neben dem Vermögensvergleich iSd. Abs. 1 eine andere Art der Gewinnermittlung vor, die von der FinVerw. als Einnahmenüberschussrechnung bezeichnet wird (s. zB § 60 Abs. 4 Satz 1 EStDV).

Einnahmenüberschussrechnung als vereinfachte Gewinnermittlung: Im Schrifttum wird vielfach auch der Vereinfachungseffekt der Gewinnermittlung nach Abs. 3 betont (s. nur EISGRUBER, DSrJG 34 [2011], 185 [192], mwN zu Fn. 39). Diese Charakterisierung beruht darauf, dass auf Buchführung, Inventur und Bilanzierung verzichtet wird. Inzwischen sind die gesetzlichen Ausnahmen vom Zu- und Abflussprinzip aber derart ausgeweitet worden, dass der Vereinfachungseffekt in den Hintergrund getreten ist.

Abgrenzung zur Überschussrechnung: Von der Einnahmenüberschussrechnung ist die Überschussrechnung nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 (Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die WK) zu unterscheiden. Die Überschuss-einkünfte des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 sind zwar nach ähnlichen, aber nicht identischen Grundsätzen zu ermitteln (GROH, FR 1986, 393), weil bei der Einnahmenüberschussrechnung die Wertsteigerungen (stillen Reserven) des eingesetzten Vermögens als stpfl. Gewinn erfasst werden, während diese Wertsteigerungen bei den Überschusseinkünften regelmäßig nicht erfasst werden.

Steuersystematische Bedeutung: In ihrer heutigen Form ist die Einnahmenüberschussrechnung gegenüber dem Bestandsvergleich nach Abs. 1, § 5 eine selbständige Gewinnermittlungsart (BTDrucks. VI/1901, 11). Abs. 3 schafft allerdings keinen neuen und selbständigen Gewinnbegriff, sondern nur eine vereinfachte Technik der Gewinnermittlung (BFH v. 8.9.1988 – IV R 66/87, BStBl. II 1989, 32; KALB-ARNOLD, Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, 1969, 23; zur Entwicklung der stl. Gewinnermittlungsarten s. auch KANZLER, FR 1998, 233). Der BFH geht davon aus, dass der BV-Vergleich die Regel und die Einnahmenüberschussrechnung die Ausnahme ist, lehnt aber ein Über- und Unterordnungsverhältnis zwischen beiden Gewinnermittlungsarten ab (BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659; v. 21.7.2009 – X R 46/08, BFH/NV 2010, 186). Von der Gleichwertigkeit beider Gewinnermittlungsarten gehen aber auch die Autoren aus, die sich im Übrigen gegen das Regel-Ausnahmeverhältnis beider Gewinnermittlungsarten ausgesprochen haben (KANZLER, FR 1998, 233 [245]; DRÜEN, DSrR 1999, 1589 [1594]; ANDERS, Überschussrechnung, 2007, 149; BODE, FS Kirchhof, 2013, 1873 [1874]; nach SEILER in KSM, § 4 Rn. D 10 „gesetzssystematisch nachrangige, aber doch sachlich gleichwertige ... Gewinnermittlung“).

Zweck des Abs. 3 ist es, die Gewinnermittlung durch Verzicht auf die stl. Mindestbuchführung zu vereinfachen. Nach der Begründung zum StNOG v. 16.12.1954 soll die vereinfachte Gewinnermittlung nach Abs. 3 in allen Fällen angewandt werden, in denen eine gesetzliche Buchführungspflicht nicht besteht und der Stpfl. tatsächlich auch keine Bücher führt (BTDrucks. II/481, 76). Für solche kleineren Unternehmen ist die Einnahmenüberschussrechnung auch in anderen Ländern vorgesehen (s. den Überblick bei EHRHARDT-RAUCH, DStZ 2001, 423 [425]) und wird etwa als Vorteil der englischen Limited gewertet.

Vereinnahmung und Verausgabung ohne Bestandsrechnung: Der Vorteil der Einnahmenüberschussrechnung liegt in ihrer einfachen Grundkonzeption und Durchführbarkeit (GROH, FR 1986, 393). Die Vereinfachung bringt es mit sich, dass jährliche Bestandsaufnahmen entfallen (RFH v. 27.4.1938, StuW Nr. 402; zur Rechtsentwicklung der Einnahmenüberschussrechnung aus der Einnahmen-Ausgabenrechnung mit Bestandsvergleich s. KANZLER, FR 1998, 233 [235]). Die Einnahmenüberschussrechnung ist nach ihrem Modell eine Geldflussrechnung, für die deshalb auch die Prinzipien der Kassenrechnung – Zuflussprinzip (§ 11 Abs. 1) und Abflussprinzip (§ 11 Abs. 2) – gelten. Als Nachteil dieser Gewinnermittlungsart werden die Möglichkeiten der Gewinnverlagerung und ihre Fehleranfälligkeit mangels Kontrolle durch eine doppelte Buchführung genannt (s. etwa EHRHARDT-RAUCH, DStZ 2001, 423 [427]; HERZIG, Gutachten, 2004, 356 ff., jeweils mwN).

Allerdings ist die Einnahmenüberschussrechnung keine reine Geldrechnung (Cash-Flow-Rechnung). So enthält das EStG selbst in Abs. 3 Sätze 3 und 4 Durchbrechungen, damit die Periodenergebnisse nicht allzu sehr verfälscht werden.

HENNRICH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 580; zu den Sätzen 3 und 4 s. Anm. 619 f., 628 f. und zu weiteren Ausnahmen vom Prinzip der Geldrechnung s. Anm. 530. Zu den Unterschieden zwischen der Cash-Flow-Besteuerung und der Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 ausführlich VON CAMPENHAUSEN, SteuStud. 2004, 641; HERZIG, Gutachten, 2004, 371 ff.; s. auch SEILER in KSM, § 4 Rn. D 10, der dies als modifizierte Kassenflussrechnung bezeichnet; nach wiederum aA wird die Gewinnermittlungsart als Zahlungsmittelrechnung bezeichnet, die von Elementen des Bestandsvergleichs durchbrochen ist (MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 421; EISGRUBER, Die Zahlungsmittelrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 2004, 19).

Abgrenzung zum Betriebsvermögensvergleich: Die Einnahmenüberschussrechnung knüpft nicht an den Bestandsvergleich, sondern wie die GuV an die Bewegungsrechnung des Rechnungssystems an, die alle in der Rechnungsperiode verbrauchten oder ertragswirksam gewordenen Ausgaben und Einnahmen übernimmt (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 15). Die Einnahmenüberschussrechnung kann deshalb als Spielart der Erfolgsrechnung (GROH, FR 1986, 393) und daher als eine nach dem Zu- und Abflussprinzip durchgeführte GuV bezeichnet werden. Die wesentlichen Unterschiede gegenüber dem Bestandsvergleich lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- keine Ermittlung des Anfangs- und Endvermögens;
- keine Aktivierungen und Passivierungen;
- keine Inventuren;
- keine Kassenbuchführung unter täglicher Abstimmung des Bestands;
- keine Buchung der Bareinlagen und -entnahmen.

Anders als der Betriebsvermögensvergleich kann die Einnahmenüberschussrechnung keine Gläubigerschutz- und Informationsfunktion erfüllen (s. krit.

KÜNKELE/ZWIRNER, DStR 2009, 1277 [1278]. Zum gewillkürten BV s. Anm. 537; zur Unzulässigkeit von Teilwertabschreibungen s. Anm. 536.

Der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit soll, ungeachtet methodenbedingter, unterschiedlicher Periodengewinne, auf Dauer gesehen (dh. von der Eröffnung bis zur Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs) bei beiden Gewinnermittlungsarten dasselbe Totalergebnis gewährleisten (zB BFH v. 8.9.1988 – IV R 66/87, BStBl. II 1989, 32, mwN; v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985). Dies ist schon verfassungsrechtl. geboten (s. Anm. 507) und entspricht der Vorstellung vom Gewinn als Maßstab finanzieller Leistungsfähigkeit (BODE, FS Kirchhof, 2013, 1873 [1876]). Nach aA soll nicht der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit sondern das Leistungsfähigkeitsprinzip als „rechtssatzfähiges Rechtsprinzip“ Richtschnur verfassungsgemäßer Auslegung sein (BAUER, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, 2011, 396).

Zum Grundsatz der Gesamt- oder Totalgewinnlichkeit ausführlich s. Anm. 531 und Vor §§ 4–7 Anm. 29 mwN; zur betriebswirtschaftlichen Bedeutung der Einnahmenüberschussrechnung, die dort meist in ihrer reinen Form der Cash-Flow-Besteuerung diskutiert wird, s. Anm. 502.

b) Vereinbarkeit des Abs. 3 mit höherrangigem Recht

507

Die Rspr. hat sich nur vereinzelt mit der Frage nach der Verfassungsmäßigkeit der Einnahmenüberschussrechnung zu befassen, die stets bejaht wurde.

Der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit hat seinen Ursprung im Gleichheitssatz und dem daraus abgeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzip (s. Anm. 531), auch wenn für die Rspr. insoweit die Vorstellung von der Einnahmenüberschussrechnung als vereinfachter Form des BV-Vergleichs maßgebend zu sein scheint (dazu KANZLER, FR 1998, 233 [242], mwN). Dieser Grundsatz soll die in zwischen zahlreichen Durchbrechungen des reinen Zahlungsprinzips rechtfertigen (s. nur HERZIG, Gutachten, 2004, 342, 356 f., 429). Auf diesen Grundsatz berief sich der BFH zur Anerkennung gewillkürten BV bei Einnahmenüberschussrechnung (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985); er könnte auch die Zulassung einer Teilwertabschreibung rechtfertigen (s. Anm. 536).

Zu- und Abflussprinzip als Gegenstand verfassungsrechtlicher Beanstandungen: Der BFH hat es für verfassungsgemäß gehalten, dass Einnahmen zu versteuern sind, auch wenn sie in einem späteren VZ zurückgezahlt werden müssen (BFH v. 30.1.1975 – IV R 190/71, BStBl. II 1975, 776).

Darin liege weder eine Verletzung des Gleichheitssatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG noch ein Eingriff in das gem. Art. 14 Abs. 1 GG verfassungsmäßig geschützte Eigentumsrecht. Eine „Enteignung“ werde nicht dadurch herbeigeführt, dass die spätere Anerkennung der Rückzahlungsbeträge sich stl. mangels entsprechender Einnahmen nicht so günstig auswirke wie im Jahr des Zuflusses der Einnahme.

Eine Verfassungsbeschwerde, mit der die strechtl. Qualifizierung von Vorschüssen an einen Rechtsanwalt als bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigende durchlaufende Posten angegriffen wurde, hat das BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG v. 21.12.1996 – 2 BvR 2152/96, StEd. 1997, 94; Ausgangsverfahren: Nds. FG v. 25.4.1995 – VIII (II) 592/90, EFG 1995, 914).

Stellungnahme: Abs. 3 ist uE verfassungsgemäß. Soweit sich die Rspr. auf den Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit beruft und konkrete Folgerungen daraus zieht (wie zB zur Rechtfertigung der Zu- und Abrechnungen beim Wechsel zum BV-Vergleich), handelt es sich um eine an Art. 3 Abs. 1 GG ausgerichtete verfassungskonforme Auslegung des Abs. 3 als einer Fiskalzwecknorm (aA

DRÜEN, FR 1999, 1097 [1104 ff.]). Dieser Gesichtspunkt hat letztlich auch zur Anerkennung gewillkürten BV bei der Einnahmenüberschussrechnung geführt (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985) und sollte die Zulassung einer Teilwertabschreibung rechtfertigen (s. Anm. 536).

Im Bereich der Lenkungsnormen und der Billigkeitsregelungen trägt der Grundsatz der Totalgewinnidentität dagegen nicht (glA HERZIG, Gutachten, 2004, 335). Zwar hat der Gesetzgeber, aber auch die FinVerw. in Einzelfällen ausdrücklich vorgesehen, dass StVergünstigungen auch für die Einnahmenüberschussrechnung gelten (so etwa in § 6c oder § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c und R 6.6 Abs. 5 EStR). Es besteht uE jedoch weder eine Verpflichtung des Gesetzgebers noch ein Zwang zu verfassungskonformer Rechtsfortbildung durch die Gerichte, StVergünstigungen, die bilanzierenden Unternehmern vorbehalten sind, auf die Einnahmenüberschussrechnung zu übertragen. Im Gegenteil kann die Versagung derartiger Vergünstigungen einen Anreiz zur Buchführung und Bilanzierung bewirken. Insoweit steht dem Stpfl. das Wahlrecht (s. Anm. 549 ff.) auf anderweitige Gewinnermittlung zu (KANZLER, FR 1998, 233 [246]).

Zur Verfassungsmäßigkeit der unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten s. Vor §§ 4–7 Anm. 35.

Gemeinschaftsrechtlich sind die Regelungen zur Gewinnermittlung nach Abs. 3 bislang grds. nicht beanstandet worden (s. Anm. 3 mwN). Zu den europarechtl. Bedenken gegen den auch bei Abs. 3 anwendbaren Entstrickungsbestand s. Anm. 210.

508–511 Einstweilen frei.

512 4. Geltungsbereich des Abs. 3

Sachlicher Geltungsbereich: Abs. 3 ist eine Gewinnermittlungsvorschrift zur Ermittlung der betrieblichen Einkünfte nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 (LuF, Gewerbebetrieb und selbständige Arbeit).

Abs. 3 gilt auch für die Ermittlung ausländ. Einkünfte, wenn keine Buchführungspflicht besteht und freiwillig keine Bücher geführt werden (s. Anm. 9). Bei der Hinzurechnungsbesteuerung hat der Steuerinländer die freie Wahl zwischen der Gewinnermittlung nach Abs. 1 oder Abs. 3 (§ 10 Abs. 3 Satz 2 AStG). Dieses Wahlrecht ermöglicht auch den Wechsel der Gewinnermittlungsart (WASSERMAYER/SCHÖNEFELD in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, Außensteuerrecht, § 10 AStG Rn. 329).

Zur Anwendung des Abs. 3 bei den einzelnen Gewinneinkunftsarten s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 4 ff., nach Betriebsbeendigung s. Vor §§ 4–7 Anm. 8 und im Rahmen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen s. Anm. 516. Zur Anwendung bei Hinzurechnungsbesteuerung, DBA und auf Inlandseinkünfte beschränkt Stpfl. s. Anm. 9.

Der nach Abs. 3 ermittelte Gewinn ist auch für die GewSt und die Ermittlung kstpfl. Einkünfte (§ 8 Abs. 1 KStG) maßgebend.

Persönlicher Geltungsbereich: Abs. 3 ist auf alle Stpfl. mit Gewinneinkünften (Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende, selbständig Tätige) und die entsprechenden Mitunternehmensformen (gewerbliche und land- und forstw. PersGes. sowie Praxen und Sozietäten) anzuwenden, wenn keine Buchführungspflicht besteht und auch freiwillig keine Bücher geführt werden (s. Vor §§ 4–7 Anm. 5 ff.). Hauptanwendungsfall sind die nach § 18 selbständig Tätigen (Freiberufler), die nicht von § 141 AO erfasst sind (s. Vor §§ 4–7 Anm. 7). Zum Geltungsbereich für Land- und Forstwirte s. Vor §§ 4–7 Anm. 5 und für Gewerbetreibende Vor

§§ 4–7 Anm. 6 jeweils mwN. Nicht buchführungspflichtige Körperschaften können ihren Gewinn ebenfalls nach Abs. 3 ermitteln (s. § 8 KStG Anm. 19). Schließlich kommt die Einnahmenüberschussrechnung auch für Betriebe gewerblicher Art in Betracht, denn für einen BgA, der nicht deckungsgleicher Teil eines aufgrund außersteuerlicher Regelungen zur Buchführung verpflichteten Eigenbetriebs ist, ist die Möglichkeit, den Gewinn nach Abs. 3 zu ermitteln, nicht deshalb ausgeschlossen, weil für den Eigenbetrieb insgesamt Bücher zu führen und Abschlüsse zu machen sind. Dies gilt insbes. in Fällen, in denen ein Eigenbetrieb neben dem BgA auch einen hoheitlichen Bereich umfasst oder aus mehreren nicht nach § 4 Abs. 6 KStG zusammenfassbaren BgA besteht (BMF v. 3.1.2013 – IV C 2 - S 2706/09/10005, 2012/1188606, BStBl. I 2013, 59).

Einstweilen frei.

513–515

5. Verhältnis zu anderen Vorschriften

a) Verhältnis zu anderen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften

516

Das Verhältnis zu den anderen Gewinnermittlungsarten ist durch ein Regel-Ausnahmeprinzip bestimmt. Der Bestandsvergleich ist die Regel, von der der Stpfl. nur unter den Voraussetzungen des Abs. 3 abweichen darf. In diesem Fall besteht für ihn ein Wahlrecht. In der LuF ist die Einnahmenüberschussrechnung eine von insgesamt drei möglichen Gewinnermittlungsarten (s. Vor §§ 4–7 Anm. 5 und 30). Ausführlich zum Verhältnis der Gewinnermittlungsarten zueinander s. Vor §§ 4–7 Anm. 19–29.

Verhältnis zu anderen Gewinnermittlungsvorschriften:

- ▶ *Verhältnis zu Abs. 1:* Die Vorschriften über Entnahmen und Einlagen (Abs. 1 Sätze 2 und 8) sowie der Entstrickungs- und Verstrickungstatbestand (Abs. 1 Sätze 3f. und 7 Halbs. 2) sind auch ohne ausdrückliche Verweisung in Abs. 3 Satz 3 auf die Gewinnermittlung nach Abs. 3 anzuwenden. Dies folgt nicht zuletzt aus § 4g Abs. 4, der die Bildung eines Ausgleichspostens auch für die Einnahmenüberschussrechnung vorsieht.
- ▶ *Verhältnis zu Abs. 2 (Bilanzberichtigung und -änderung):* Siehe Anm. 371.
- ▶ *Verhältnis zu Abs. 4–8:* Die Vorschriften über die BA, die nichtabziehbaren BA und die Abzugsbeschränkung entnahmebedingter Schuldzinsen finden auch auf die Einnahmenüberschussrechnung Anwendung. Zu Aufzeichnungspflichten für BA s. Anm. 522f.
- ▶ *Verhältnis zu § 4a (Gewinnerermittlungszeitraum):* Die Einnahmenüberschussrechnung ist für die in § 4a vorgesehenen Gewinnerermittlungszeiträume durchzuführen (s. Anm. 557 aE).
- ▶ *Verhältnis zu § 4b (Direktversicherung):* Ob § 4b bei der Einnahmenüberschussrechnung unmittelbar anwendbar ist oder über Abs. 3 Satz 4 mittelbar Anwendung findet, ist str. und wird hier (s. § 4b Anm. 108) abgelehnt.
- ▶ *Verhältnis zu § 6:* Zur Bemessung der Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung sind auch bei der Einnahmenüberschussrechnung die Werte als AK zugrunde zu legen, die sich aus § 6 Abs. 3 bis 6 ergeben (§ 6 Abs. 7 Nr. 1). Im Übrigen sind die Regelungen zu den anschaffungsnahen Aufwendungen in § 6 Abs. 1 Nr. 1a und zu den Entnahmen und Einlagen in § 6 Abs. 1 Nrn. 4 bis 7 seit dem VZ 2013 auch auf die Gewinnermittlung nach Abs. 3 anzuwenden (§ 6 Abs. 7 Nr. 2). Obwohl es bis zum VZ 2012 an einer ausdrück-

lichen Verweisung auf die Regelungen zu den Entnahmen und Einlagen fehlte (s. Anm. 501 „AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013“), wurden diese Vorschriften allgemein angewandt. Die Anwendung des § 6 Abs. 1a auf die Einnahmenüberschussrechnung war allerdings umstritten (s. § 6 Anm. 1651).

► *Verhältnis zu § 6c (Reinvestitionsvergünstigung) und R 6.6 Abs. 5 EStR (Rücklage für Ersatzbeschaffung):* Unter den Voraussetzungen des § 6c und der R 6.6 Abs. 5 EStR ist die Übertragung stiller Reserven auch bei der Einnahmenüberschussrechnung zulässig (s. Anm. 538 und Erläuterungen zu § 6c).

► *Verhältnis zu §§ 7–7k:* Nach § 4 Abs. 3 Satz 3 sind die Vorschriften über AfA oder AfS bei der Einnahmenüberschussrechnung zu berücksichtigen (s. im Einzelnen Anm. 622).

► *Verhältnis zu § 7g (Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen für kleine und mittlere Betriebe):* Die Förderung durch § 7g wird auch Betrieben mit Einnahmenüberschussrechnung gewährt, deren Gewinn ohne Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags 100 000 € nicht übersteigt (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c). Für Wj., die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 enden, wurde die Gewinngrenze durch das Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets „Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ v. 21.12.2008 (BGBl. I 2008, 2896; BStBl. I 2009, 133) vorübergehend auf 200 000 € erhöht.

► *Verhältnis zu § 32b (Progressionsvorbehalt):* Nach § 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c sind die AHK für WG des UV bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen (s. Erläuterungen zu § 32b).

► *Verhältnis zu § 55:* Die Sondervorschriften für die Gewinnermittlung bei vor dem 1.7.1970 angeschafftem Grund und Boden sind auch und gerade auf die Einnahmenüberschussrechnung anzuwenden (s. § 55 Anm. 5 und 33).

Verhältnis zu Steuerbefreiungen und Abzugsverboten (§§ 3 und 3c): Soweit die Befreiungsvorschriften auch auf die Einnahmenüberschussrechnung anwendbar sind, gelten auch die Abzugsverbote des § 3c.

Verhältnis zu § 9b (Vorsteuerabzug): Bei der Einnahmenüberschussrechnung gehören vereinnahmte und verausgabte UStBeträge nicht zu den durchlaufenden Posten iSd. Abs. 3 Satz 2, sondern zu den BE und BA (s. Anm. 570 „Umsatzsteuer“; Anm. 577; ausführl. auch § 9b Anm. 44).

Verhältnis zu § 11 (Zu- und Abflussprinzip): Nach § 11 Abs. 1 Satz 5 und § 11 Abs. 2 Satz 6 bleiben die Vorschriften über die Gewinnermittlung unberührt. Das Zu- und Abflussprinzip gilt daher ausdrücklich und ausschließlich für die Einnahmenüberschussrechnung (s. § 11 Anm. 4). Nach § 11 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 3 dürfen Einnahmen und müssen Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren, abweichend vom Zu- und Abflussprinzip, auf den entsprechenden Zeitraum gleichmäßig verteilt werden (s. Anm. 558, 571).

Verhältnis zu § 24 Nr. 2 (nachträgliche Einkünfte): Die Einnahmenüberschussrechnung ist nach Rspr., FinVerw. und hM im Schrifttum die maßgebliche Gewinnermittlungsart für nachträgliche, betriebliche Einkünfte (s. nur BFH v. 23.2.2012 – IV R 31/09, BFH/NV 2012, 1448; im Übrigen Anm. 596 mwN; ausführl. Vor §§ 4–7 Anm. 8 und § 24 Anm. 88).

Verhältnis zur EStDV: Die Vorschriften der EStDV gelten grds. auch für die Überschussrechnung. Das betrifft insbes. § 10 EStDV und vor allem § 60 Abs. 4

EStDV (bis 2010), der für die Einnahmenüberschussrechnung den amtlichen Vordruck „EÜR“ vorschreibt. Während die elektronische Übermittlung von Bilanzen und GuV nach § 5b die Einnahmenüberschussrechnung nicht erfasst, sieht § 60 Abs. 4 EStDV i d F des Steuerbürokratieabbaugesetzes v. 20.12.2008 (BGBl. I 2008, 2859; BStBl. I 2009, 124) für nach dem 31.12.2010 beginnende Wj. vor, dass die Einnahmenüberschussrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übersenden ist.

b) Verhältnis zu anderen Steuergesetzen

517

Verhältnis zur Abgabenordnung: Die Bestimmungen der AO über die Führung von Büchern und Aufzeichnungen (§§ 140–148 AO) können auch für die Einnahmenüberschussrechnung von Bedeutung sein (im Einzelnen s. Anm. 524 f.).

Verhältnis zum Gewerbesteuergesetz: Nach § 7 GewStG ist für den Gewerbeertrag der Gewinn aus Gewerbebetrieb und damit auch die Einnahmenüberschussrechnung maßgebend.

Verhältnis zum Körperschaftsteuergesetz: Nicht buchführungspflichtige KStPfl. können ihren Gewinn gem. § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln (s. § 8 KStG Anm. 18).

Zur Gewinnermittlung bei kommunalen Betrieben gewerblicher Art wegen der Abkehr vom kameralistischen System s. Anm. 512; s. auch KUSSMAUL/HENKES/PINKOS, WPg 2008, 978.

Verhältnis zum Umsatzsteuergesetz: Die ustl. Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG iVm. §§ 63–68 UStDV wirken unmittelbar für alle Besteuerungszwecke und gelten daher auch für Abs. 3 (s. Anm. 523).

Einstweilen frei.

518–521

6. Verfahrensvorschriften

a) Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten für die Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3

522

Die Aufzeichnungspflichten für die Einnahmenüberschussrechnung sind lückenhaft normiert. Dabei zeigt sich eine Tendenz zur unübersichtlichen Regelung konkreter Aufzeichnungspflichten in Sondervorschriften, was nicht nur dem Vereinfachungsgedanken dieser Gewinnermittlung widerspricht, sondern auch die Rechtssicherheit bei Zwangsgeldfestsetzung und Schätzungsbefugnis (s. Anm. 524) beeinträchtigt. Zu den Mindestaufzeichnungen bei der Einnahmenüberschussrechnung ausführlich SEGBRECHT/GUNSENHEIMER, Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 13. Aufl. 2013, Rn. 81 ff. (allgemein) und 171 ff. (betr. StVergünstigungen).

Keine Aufzeichnungspflichten nach Abs. 3: Anders als für den BV-Vergleich existieren für die Einnahmenüberschussrechnung weder nach Abs. 3 noch nach der AO eigenständige Pflichten zur Aufzeichnung der BE und BA (BFH v. 15.4.1999 – IV R 68/98, BStBl. II 1999, 481). Ausreichend ist daher das volkstümlich auch als „Schuhkarton-Buchführung“ bezeichnete (BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346). Erstellen und Sammeln der Einnahmen- und Ausgabenbelege, die mit einer regelmäßigen Summenziehung die Funktion von Grundaufzeichnungen übernehmen (BFH v. 13.10.1989 – III R 31/85, BStBl. II 1990, 287; Sächs. FG v. 10.8.2009 – 2 V 881/09, nv., juris, rkr., betr. Taxiunternehmer mit Schichtzetteln als Einnahmeursprungsaufzeichnungen).

Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach Abs. 3 ermitteln, sind zwar nicht zur Kassenbuchführung verpflichtet, haben aber gleichwohl Aufzeichnungen zu führen, die über eine bloße Belegsammlung hinausgehen (BFH v. 16.2.2006 – X B 57/05, BFH/NV 2006, 940; v. 2.9.2008 – V B 4/08, nv., juris; v. 13.3.2013 – X B 16/12, BFH/NV 2013, 902). Nach aA ergeben sich aus der allgemeinen Mitwirkungspflicht des § 90 AO umfangreiche Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten (FG Nürnberg v. 23.1.2012 – 2 K 1563/2009, nv., juris, rkr.). Nur bei Vorlage geordneter und vollständiger Belege kann eine Einnahmenüberschussrechnung für sich die Vermutung der Richtigkeit in Anspruch nehmen (FG Saarln v. 21.6.2012 – 1 K 1124/10, EFG 2012, 1816, rkr.). Zum Vordruck „EÜR“ s. Anm. 523.

Gesetzliche Einzelaufzeichnungspflichten: Der Einnahmenüberschussrechner unterliegt allerdings Einzelaufzeichnungspflichten, die sich aus der AO sowie dem UStG und EStG ergeben. Dabei handelt es sich um folgende Aufzeichnungspflichten:

- ▶ *DMBiG:* Steuerpflichtige, die ab 1.7.1990 ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln, haben die WG unter Angabe ihres Werts zum 1.7.1990 in ein Anlageverzeichnis aufzunehmen. Grundlage ist das DMBiG idF v. 18.4.1991 (BGBl. I 1991, 971).
- ▶ *Entnahmen und Einlagen (Abs. 4a):* Nach Abs. 4a Satz 6 Halbs. 2 sind Entnahmen und Einlagen bei der Einnahmenüberschussrechnung gesondert aufzuzeichnen. Die Regelung dient der sinngemäßen Anwendung des Abzugsverbots überentnahmebedingter Schuldzinsen in Abs. 4a Sätze 1–5 auf die Gewinnermittlung nach Abs. 3 (im Einzelnen dazu und zum Umfang der Aufzeichnungspflicht s. Anm. 1082 ff.). Dass Aufzeichnungen über Entnahmen zu führen sind, ergibt sich auch aus § 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG (BFH v. 2.9.2008 – V B 4/08, nv., juris).
- ▶ *Erhöhte Abschreibungen und Sonder-AfA (§ 7 Abs. 2 und § 7a Abs. 8):* Wirtschaftsgüter, für die eine erhöhte oder eine Sonder-AfA in Anspruch genommen wird, sind in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen (§ 7a Abs. 8). Diese Vorschrift ist auch auf die WG anzuwenden, für die befristet (in den VZ 2009 und 2010) eine degressive AfA zulässig ist (§ 7 Abs. 2 Satz 3).
- ▶ *Grund und Boden und Gebäude des Umlaufvermögens (Abs. 3 Satz 5):* Zu den laufend zu führenden Verzeichnissen für bestimmte WG s. Anm. 639 f.
- ▶ *Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens,* die nach § 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. c Berechnung des Progressionsvorbehalts erst bei Gewinnrealisierung berücksichtigt werden, sind in das laufend zu führende Verzeichnis nach Abs. 3 Satz 5 aufzunehmen (§ 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c Satz 2).
- ▶ *Wirtschaftsgüter, die der Entstrickungsregelung in Abs. 1 Satz 3 unterliegen* und für die ein Ausgleichsposten nach § 4g gebildet wurde, sind in ein laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen; im Übrigen sind Aufzeichnungen zu Bildung und Auflösung des Ausgleichsposten zu führen. Diese Aufzeichnungen sind der StErklärung beizufügen (§ 4g Abs. 4 Sätze 2–4).
- ▶ *Kapitalgesellschaftsanteile (Abs. 3 Satz 5):* Zu den laufend zu führenden Verzeichnissen für bestimmte WG s. Anm. 639 f.
- ▶ *Lohnsteuerabzug (§ 41):* Der ArbG hat die Aufzeichnungspflichten beim LStAbzug zu beachten.
- ▶ *Nicht abnutzbares Anlagevermögen (Abs. 3 Satz 5):* Zu den laufend zu führenden Verzeichnissen für bestimmte WG s. Anm. 639 f.

- ▶ *Nichtabziehbare Betriebsausgaben (Abs. 7)*: Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7 sind einzeln und getrennt von den sonstigen BA aufzuzeichnen (s. Anm. 2035). Diese Aufzeichnungen können auch bei Gewinnermittlung nach Abs. 3 nicht durch die geordnete Ablage von Belegen ersetzt werden, wie wohl eine Belegsammlung im Allgemeinen zulässig sein mag (BFH v. 13.5.2004 – IV R 47/02, BFH/NV 2004, 1402, unter Hinweis auf § 146 Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 AO).
- ▶ *Übertragung stiller Reserven (§ 6c Abs. 2)*: Die Reinvestitionsvergünstigung für nichtbuchführende Stpfl. hängt von der Aufnahme der Reinvestitionsgüter in ein Verzeichnis ab (s. § 6c Anm. 40 f.).
- ▶ *Umsatzsteuerliche Aufzeichnungspflichten (§ 22 UStG und §§ 63–68 UStDV)* treffen den Unternehmer zur Feststellung der USt und der Grundlagen ihrer Berechnung (s. im Einzelnen HARTMANN, StBp. 1992, 139). Dass § 22 UStG Inhalt und Umfang der Aufzeichnungspflichten für Zwecke der USt regelt, hindert die Verwendung dieser Aufzeichnungen zu estrechtl. Zwecken nicht (BFH v. 9.10.1958 – IV 119/57, StRK RAO § 217 R. 20; BFH v. 2.3.1982 – VIII R 225/80, BStBl. II 1984, 504; FG München v. 7.4.2010 – 13 K 4404/07, nv., juris, rkr.).
- ▶ *Warenein- und -ausgang (§§ 143, 144 AO)*: Gewerbliche Unternehmer müssen den Warenein- und -ausgang nach Maßgabe der Regelungen in §§ 143, 144 AO gesondert aufzeichnen.
- ▶ *Wertpapiere und vergleichbare nicht verbriefte Forderungen und Rechte (Abs. 3 Satz 5)*: Zu den laufend zu führenden Verzeichnissen für bestimmte WG s. Anm. 639 f.

Bis zum VZ 2007 konnte die Bewertungsfreiheit nach § 6 Abs. 2 Satz 4 aF nur für gWG beansprucht werden, die in einem laufend zu führenden Verzeichnis aufgeführt waren. Darüber hinaus haben bestimmte Berufsgruppen und Gewerbebezüge außersteuerlich besondere Aufzeichnungspflichten zu erfüllen (§ 140 AO). Soweit diese Aufzeichnungspflichten für die Besteuerung von Bedeutung sind, sind sie stl. auch für den Stpfl. mit Einnahmenüberschussrechnung zu beachten. So ist das Waffen- und Munitionshandelsbuch des Waffenhändlers auch für die Besteuerung von Bedeutung (Nds. FG v. 14.7.1997 – IX 998/89, EFG 1997, 1484, rkr.). Siehe auch die Zusammenstellung der sondergesetzlichen Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften für bestimmte Gewerbebezüge und Tätigkeiten bei DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rn. 12.

Aufbewahrungspflichten und -fristen bei Einnahmenüberschussrechnung: Die stl. Aufbewahrungspflichten ergeben sich aus § 147 AO und treffen den Stpfl., der nach §§ 140–146 AO oder nach Einzelsteuergesetzen zur Aufzeichnung auch im Rahmen der Überschussrechnung verpflichtet ist (BFH v. 24.6.2009 – VIII R 80/06, BStBl. II 2010, 452; glA SEGBRECHT/GUNSENHEIMER, Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 13. Aufl. 2013, Rn. 171 mwN; SCHNEPPER, DB 1981, 287; aA, die Anwendung auf Nichtbuchführungspflichtige ablehnend: LAMMERDING, DB 1979, 2452 [2454]). Soweit dem Einnahmenüberschussrechner Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten obliegen, treffen ihn auch die Aufbewahrungsfristen nach § 147 Abs. 3 und 4 AO: Für die Buchungsbelege zehn Jahre und für die sonstigen Unterlagen sechs Jahre.

BFH v. 2.3.1982 – VIII R 225/80, BStBl. II 1984, 504; FG München v. 11.12.2002 – 9 K 252/01, EFG 2003, 625, rkr., betr. Aufzeichnungspflicht bei Einnahmenüberschussrechnung nach § 22 UStG. Zu den Aufbewahrungsfristen im Einzelnen SEGBRECHT/GUNSENHEIMER, Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 13. Aufl. 2013, Rn. 195 ff.; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 147 AO Rn. 46 ff., jeweils mwN.

523 **b) Form der Aufzeichnungen für die Einnahmenüberschussrechnung**

Die Form der Aufzeichnungen bestimmt sich nach den jeweiligen einzelgesetzlichen Aufzeichnungsvorschriften. So sind etwa Entnahmen und Einlagen für Zwecke des Schuldzinsenabzugs ebenso gesondert aufzuzeichnen (s. Anm. 1085) wie einzelne nicht abziehbare BA nach Abs. 7 (s. Anm. 2035 ff.).

Ordnungsvorschriften nach AO und UStG: Nach § 63 Abs. 1 UStDV sind die ustl. Aufzeichnungen so zu führen, dass es einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit möglich ist, einen Überblick über die Umsätze des Unternehmens und die abziehbaren Vorsteuern zu erhalten (BFH v. 26.2.2004 – XI R 25/02, BStBl. II 2004, 599 – Rn. 32). Einzelvorschriften zu Inhalt und Umfang der Aufzeichnungen des Warenein- und -ausgangs ergeben sich auch aus § 143 Abs. 3 und § 144 Abs. 3 AO. Daneben sind die Ordnungsvorschriften der §§ 145–147 AO zu beachten. Diese Ordnungsvorschriften haben für die BE und BA folgende Bedeutung:

► *Betriebseinnahmen* sind gem. § 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG einzeln aufzuzeichnen und die Belege nach § 147 Abs. 1 AO geordnet, dh. chronologisch aufzubewahren (BFH v. 26.2.2004 – XI R 25/02, BStBl. II 2004, 599, betr. Taxigewerbe mwN). Betriebseinnahmen sind einzeln aufzuzeichnen. Dies gilt grds. auch für Bareinnahmen; aus Zumutbarkeits- und Praktikabilitätsgründen besteht die Pflicht zur Einzelaufzeichnung jedoch nicht für Einzelhändler (und vergleichbare Berufsgruppen), die im Allgemeinen Waren an ihnen der Person nach unbekannte Kunden über den Ladentisch gegen Barzahlung verkaufen (BFH v. 7.2.2008 – X B 189/07, nv., juris).

► *Betriebsausgaben:* Da Stpfl. mit Einnahmenüberschussrechnung nur die Wareneinkäufe, die BE und den Eigenverbrauch aufzuzeichnen haben, sind sie nicht verpflichtet, ihre BA (außer den Wareneinkäufen) aufzuzeichnen (BFH v. 2.3.1982 – VIII R 225/80, BStBl. II 1984, 504 mwN; v. 18.5.1988 – X B 185/87, BFH/NV 1988, 731). Insoweit genügt die Sammlung geordneter Belege (BFH v. 15.4.1999 – IV R 68/98, BStBl. II 1999, 481). Aus Einzelvorschriften können sich indes auch Aufzeichnungspflichten für BA ergeben.

So bei der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6c Abs. 2 Satz 2 (s. § 6c Anm. 42) oder der Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 6 aF (BFH v. 13.12.2005 – XI R 52/04, BStBl. II 2006, 462; weitergehend BFH v. 7.11.2007 – X R 16/07, BFH/NV 2008, 217). Ebenso bei der Wahl der Einnahmenüberschussrechnung nach § 13a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 (BFH v. 18.3.1993 – IV R 3/92, BStBl. II 1993, 549). Zur Aufzeichnung von BA bei der Einnahmenüberschussrechnung ausführlich SEGBRECHT/GUNSENHEIMER, Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 12. Aufl. 2009, Rn. 130 ff. mwN.

Amtlicher Vordruck „EÜR“: Ungeachtet fehlender Aufzeichnungspflichten aus Abs. 3 ist der StErklärung seit 2004 eine Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beizufügen, wenn der Gewinn nach Abs. 3 ermittelt wird (§ 60 Abs. 4 EStDV). Für jeden Betrieb ist eine separate Einnahmenüberschussrechnung abzugeben (BMF v. 5.9.2008 – IV A 4 - S 1451/07/10009, 2008/0487379, BStBl. I 2008, 862 „Anleitung“). Die Pflicht zur Abgabe der Anlage EÜR ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden. Nach Auffassung des BFH ist § 60 Abs. 4 EStDV eine wirksame Rechtsgrundlage (BFH v. 16.11.2011 – X R 18/09, BStBl. II 2012, 129; aA noch WEILBACH, DB 2005, 578). Weder durch § 60 Abs. 4 EStDV noch durch die Anlage EÜR wird eine neue Form der Gewinnermittlung eingeführt (BFH v. 16.11.2011 – X R 18/09, BStBl. II 2012, 129). Die in § 60 Abs. 4 EStDV enthaltene Pflicht zur Befügung einer Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck

ist verhältnismäßig; sie ist insbes. zur Erreichung der verfolgten Zwecke (Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens) geeignet (BFH v. 16.11.2011 – X R 18/09, BStBl. II 2012, 129). Die Nichtabgabe des amtlichen Vordrucks berechtigt dann zwar zur Festsetzung eines Zwangsgelds, das bisher unzulässig war (BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV 93, 346), nicht jedoch zu einer anderweitigen Schätzung der Einkünfte, wenn der Stpfl. Einnahmen und Ausgaben aufgezeichnet hat (glA KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 27 Rn. 5 mwN).

Von der zwangsgeldbewehrten Verpflichtung zur Vorlage des Vordrucks sind Betriebe ausgenommen, deren BE unter der Grenze von 17 500 € liegen und die der StErklärung anstelle des Vordrucks eine formlose Gewinnermittlung beifügen können (BMF v. 5.9.2008 – IV A 4 - S 1451/07/10009, 2008/0487379, BStBl. I 2008, 862). Die Abgabepflicht trifft auch Körperschaften, die von der Buchführung befreit sind. Steuerbegünstigte Körperschaften brauchen den Vordruck allerdings nur dann abzugeben, wenn die Einnahmen einschließlich der USt aus stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben die Besteuerungsgrenze von insgesamt 35 000 € im Jahr übersteigen. Für Gesellschaften und Gemeinschaften gilt, dass die Ermittlungen der SonderBE und -BA sowie die Ergänzungsberechnungen für die einzelnen Beteiligten gesondert einzureichen sind. Der amtliche Vordruck „dient dem Ziel, die Einnahmenüberschussrechnung ... zu standardisieren“ und dadurch „einen Beitrag zur Steuervereinfachung“ zu leisten (BTDrucks. 15/537, 9). Nach der Gesetzesbegründung soll der Vordruck dem Stpfl. nicht nur die Erfüllung seiner Erklärungs- und Auskunftspflichten erleichtern, sondern auch Nachfragen der Finanzbehörde vermeiden.

Elektronische Übermittlung des Vordrucks „EÜR“: Zwar wird die Einnahmenüberschussrechnung nicht von § 5b erfasst. Für nach dem 31.12.2010 beginnende Wj. (§ 84 Abs. 3d EStDV) „ist die Einnahmenüberschussrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln“ (§ 60 Abs. 4 Satz 1 EStDV idF des Steuerbürokratieabbaugesetzes v. 20.12.2008, BGBl. I 2008, 2859; BStBl. I 2009, 124). Antragsbedingt kann in Härtefällen auf die elektronische Übermittlung verzichtet werden (§ 60 Abs. 4 Satz 2 EStDV).

c) Nachweispflichten und Sanktionen bei Verletzung der Aufzeichnungspflichten

524

Werden die strechtl. Aufzeichnungspflichten beachtet (s. Anm. 522 f.), so lassen sich die BE und BA idR feststellen und vom Stpfl. nachweisen, es sei denn, der Stpfl. ist von diesen Pflichten befreit (BFH v. 15.4.1999 – IV R 68/98, BStBl. II 1999, 481; zu weiteren Ausnahmen von der Aufzeichnungspflicht HARTMANN, StBp. 1992, 139). Diese Pflichten kann die FinVerw. mit Zwangsmaßnahmen durchsetzen; ihre Verletzung berechtigt ebenso zur Gewinnschätzung wie fehlende Aufzeichnungen eines von den Aufzeichnungspflichten befreiten Stpfl. (BFH v. 31.7.2009 – VIII B 28/09, BFH/NV 2009, 1967). Führt der Stpfl. allerdings Aufzeichnungen, zu denen er gesetzlich nicht verpflichtet ist, so sind die Aufzeichnungen dann nicht gem. § 146 Abs. 6 AO „für die Besteuerung von Bedeutung“, wenn sie der Besteuerung nicht zugrunde zu legen sind (BFH v. 24.6.2009 – VIII R 80/06, BStBl. II 2010, 452).

Sammlung von Belegen aufgrund allgemeiner Mitwirkungspflicht: Unabhängig von der Pflicht zur Führung bestimmter Aufzeichnungen über BE und BA ergibt sich eine Verpflichtung zur Belegsammlung aus der allgemeinen Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 1 AO) des Stpfl. Dieser trägt im Übrigen die objektive Beweislast (Feststellungslast) für die Tatsachen, die den Abzug der BA dem Grunde und der Höhe nach begründen (BFH v. 17.7.1980 – IV R 140/77,

BStBl. II 1981, 14). Zur Mitwirkungspflicht des Stpfl. bei Ermittlung der BA s. auch Anm. 735 mwN.

Zwangsmittel bei Verletzung von Aufzeichnungspflichten: Zur Durchsetzung von Verwaltungsakten, die zur Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung auffordern, sind die Zwangsmittel nach § 328 Abs. 1 AO zulässig. So können insbes. die Aufzeichnungspflichten wie auch sonst die Buchführungspflicht mittels Festsetzung von Zwangsgeld durchgesetzt werden (KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 328 AO Rn. 11). Die Abgabe der Anlage „EÜR“ soll ebenfalls durch Zwangsgeldfestsetzung (nicht unter 100 €) erreicht werden (zB OFD Münster v. 7.4.2006 – ESt. 010/2006, StEK EStG § 4 Übersch. Nr. 69; DStR 2006, 758). Allerdings sollen Zwangsmittel zur Erstellung einer Gewinnermittlung nach Abs. 3 nach der Rspr. unzulässig sein, wenn dem Stpfl. ein Wahlrecht zwischen der Gewinnermittlung nach Abs. 1 oder Abs. 3 zusteht (BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346). Diese Rspr. ist inzwischen wohl überholt (s. Anm. 523).

Schätzung bei Verletzung von Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten: Die Verletzung dieser Pflichten führt ebenso zur Gewinnschätzung gem. § 162 AO wie eine Verletzung der Mitwirkungs- und Nachweispflichten (s. HARTMANN, StBp. 1992, 139).

Zur Schätzung als einziger Sanktion für die Weigerung, eine Einnahmenüberschussrechnung vorzulegen, s. BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346; bei einem Verstoß gegen § 143 AO s. BFH v. 2.3.1982 – VIII R 225/80, BStBl. II 1984, 504; bei Unvermögen, eine geordnete Belegsammlung vorzulegen, s. BFH v. 15.4.1999 – IV R 68/98, BStBl. II 1999, 481. Die Schätzungsbefugnis besteht auch im Aussetzungsverfahren (FG Düss. v. 23.8.2010 – 17 V 972/10 A (E,G,U,F), nv., juris, rkr., betr. Bordellbetrieb).

Vorrangig ist eine Teil- oder Zuschätzung der BE vorzunehmen, ansonsten aber auch eine Vollschätzung des Gewinns zulässig (BFH v. 15.4.1999 – IV R 68/98, BStBl. II 1999, 481, betr. Richtsatzschätzung bei Landwirt, der die Einnahmenüberschussrechnung gewählt hatte). Hat der Stpfl. zulässigerweise die Einnahmenüberschussrechnung gewählt, so ist die Gewinnschätzung in dieser Gewinnermittlungsart durchzuführen (BFH v. 2.3.1982 – VIII R 225/80, BStBl. II 1984, 504). Insofern ist die Gewinnschätzung akzessorisch zu der Gewinnermittlungsart, die für den betreffenden Stpfl. zulässig ist (KANZLER, FR 1998, 233 [238], mwN zur Rspr.).

Zum Geltungsbereich der Gewinnermittlungsarten bei Schätzung ausführlich: Vor §§ 4–7 Anm. 11–17 und zu den einzelnen Schätzungsverfahren: KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 28 Rn. 10–23 mwN. Zur Schätzung von BA s. Anm. 735 mwN.

Verzögerungsgeld bei Nichtvorlage angeforderter Unterlagen (§ 146 Abs. 2b AO): Kommt der Stpfl. während einer Außenprüfung einer Aufforderung zur Vorlage von Aufzeichnungen oder Kontobelegen und dergleichen nicht nach, so kann ein Verzögerungsgeld von 2 500 bis 250 000 € festgesetzt werden. Die mit dem JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794) eingeführte neue Sanktion gilt auch für Gewinnermittlung nach Abs. 3 (Hess. FG v. 19.3.2010 – 12 V 396/10, nv., juris, rkr.).

525–529 Einstweilen frei.

II. Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung (Abs. 3 Satz 1)

1. Grundsätze der Einnahmenüberschussrechnung

a) Grundstrukturen der Gewinnermittlung durch Überschussrechnung

aa) Vereinfachte Erfolgsrechnung nach dem Zu- und Abflussprinzip

530

Abs. 3 Satz 1 definiert den Gewinn als den Überschuss der BE über die BA. Die Vorschrift enthält aber gegenüber Abs. 1 keinen neuen und selbständigen Gewinnbegriff (s. auch Anm. 506). Die Einnahmenüberschussrechnung ist nur eine eigenständige Ermittlungsart neben dem Bestandsvergleich und diesem gleichwertig. Weder aus der Rechtsentwicklung der Gewinnermittlungsarten noch aus der sonstigen Behandlung der unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten durch die Rspr. lässt sich ein Regel-/Ausnahme-Verhältnis zwischen Bestandsvergleich und Einnahmenüberschussrechnung herleiten (KANZLER, FR 1998, 233; glA ANDERS, Überschussrechnung, 2007, 148 f.; EISGRUBER, Zahlungsmittelrechnung, 2004, 75 ff.; s. aber Anm. 549). Die Einnahmenüberschussrechnung ist eine vereinfachte Gewinnermittlungsart ohne Bestandsvergleich (glA BFH v. 8.9.1988 – IV R 66/87, BStBl. II 1989, 32; KALB-ARNOLD, Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, 1969, 25 ff.). Inventur, Bestandskonten und Aufzeichnungen von Geldeinlagen und Geldentnahmen sind daher ebenso wenig erforderlich wie die Erfassung von Aufwand und Ertrag. Der Einnahmenüberschussrechnung liegt vielmehr das Prinzip der Kassenrechnung zugrunde, während die Auslegung des Abs. 3 durch den Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit beherrscht wird. Beide Grundsätze erfahren allerdings Abweichungen.

Kassen- oder Erfolgsrechnung: Der für die Einnahmenüberschussrechnung wesentliche Vereinfachungseffekt wird durch die sog. Kassenrechnung erreicht, die lediglich den Unterschiedsbetrag der Einnahmen und Ausgaben festhält. Die Kassenrechnung ist vorrangig eine Geldrechnung, dh., sie betrifft nur Geldzugänge und -abgänge. Forderungen, Verbindlichkeiten und Sachbezüge werden grds. erst dann berücksichtigt, wenn sich der Zu- und Abfluss nicht in der Vereinnahmung und Verausgabung von Geld niederschlägt (LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88, 453). Als Geldrechnung ist die Einnahmenüberschussrechnung eine Ist-Rechnung.

► *Keine reine Geldrechnung:* Die Einnahmenüberschussrechnung ist keine reine Geldrechnung, so dass der Begriff irreführend ist. Das ergibt sich schon daraus, dass sie nicht auf Zu- und Abgänge von Zahlungsmitteln beschränkt ist. Zu berücksichtigen sind sowohl Sacheinlagen und Sachentnahmen als auch Veränderungen im Vermögensbestand, zB Tauschgeschäfte oder Verluste des AV (GROH, FR 1986, 393; s. Anm. 576 und 581). Es ist daher korrekter, nicht von einer reinen Geldrechnung mit Ausnahmen, sondern von einer Erfolgsrechnung zu sprechen (GROH, FR 1986, 393; SAAM, SteuStud. 1990, 86).

Im Übrigen trägt die unterschiedliche Begrifflichkeit kaum etwas zum Verständnis der Einnahmenüberschussrechnung bei. So werden etwa von EISGRUBER (Zahlungsmittelrechnung, 2004, 16f.) allein zwölf Bezeichnungen für diese Gewinnermittlungsart angeführt und dieses Dutzend von ihm dann noch um den Begriff der Zahlungsmittelrechnung erweitert (s. auch EISGRUBER, DStJG 34 (2011), 185 [188 f.]). Diese Bezeichnungen sind uE für die konkrete Auslegung der Bestimmungen des Abs. 3 wenig förderlich.

► *Grundlage der Kassenrechnung* ist das Zu- und Abflussprinzip nach § 11, so dass diese Vorschrift auch die Einnahmenüberschussrechnung erfasst (LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88, 451).

Das Zu- und Abflussprinzip des § 11 regelt den Zeitpunkt der Vereinnahmung und Verausgabung nicht nur für die private, sondern auch für die betriebliche Überschussrechnung.

Ob Einnahmen oder Ausgaben vorliegen, bestimmt sich für den Bereich der Gewinneinkünfte nach den in Abs. 3 verwendeten Begriffen „BE“ und „BA“ (s. § 11 Anm. 3); BE und BA sind danach grds. bei der Ermittlung des Gewinns des Jahres zu berücksichtigen, in dem sie zugeflossen oder abgeflossen sind. Zum Zu- und Abflussprinzip im Einzelnen s. § 11 Anm. 15 ff., 105 ff.

Ausnahmen vom Zu- und Abflussprinzip sind für die Einnahmenüberschussrechnung nicht nur in § 11 selbst vorgesehen (s. § 11 Abs. 1 Satz 2 und 3 sowie Abs. 2 Sätze 2–4 zu regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben sowie Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit Nutzungsüberlassungen); periodisierende Elemente ergeben sich auch aus Abs. 3 Sätze 3 und 4, weil dies der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit gebietet und die strenge Verwirklichung einer Cash-Flow-Besteuerung offenkundig zu einer uneinheitlichen Besteuerung mit unerwünschten Progressionseffekten führen würde (s. auch Anm. 619 ff., 628 ff.). Schließlich hielt es der Gesetzgeber für geboten, Ausnahmen vom Zu- und Abflussprinzip zur Missbrauchsabwehr (Goldfinger) in § 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c zu regeln (s. Anm. 516 und 571). Solche Durchbrechungen des Zu- und Abflussprinzips widersprechen allerdings dem Vereinfachungsgedanken der Einnahmenüberschussrechnung (s. nur HERZIG, Gutachten, 2004, 356 ff.) Als weitere Ausnahmen sind insoweit anzuführen:

- Durchlaufende Posten werden nicht erfasst (Abs. 3 Satz 2).
- Geldeinlagen und -entnahmen sind weder BE noch BA (zB betriebliche Darlehensaufnahmen und Darlehensgewährungen: BFH v. 8.10.1969 – I R 94/67, BStBl. II 1970, 44; H 4.5 Abs. 2 „Darlehen“ EStH).
- Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben sind gem. § 11 Abs. 1 Satz 2 und § 11 Abs. 2 Satz 2 nicht nach dem Zu- und Abflusszeitpunkt, sondern dem KJ, der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zuzuordnen (s. § 11 Anm. 75 ff., 123 ff.).
- Billigkeitsverteilung größerer Einnahmen durch Verwaltungsanweisungen insbes. bei den Einkünften aus LuF (s. etwa die Aufstellung bei KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 27 Rn. 85; s. auch KANZLER, FR 2013, 664).

531 bb) Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit

Der Totalgewinngedanke wird von der Rspr. sowohl in Verbindung mit der Gewinnerzielung (zur Feststellung der Gewinnerzielungsabsicht) als auch in Bezug auf die Gewinnermittlung herangezogen (zum Zusammenhang beider Aspekte: KANZLER, FR 2001, 918 [919 f.]). Auf der Ebene der Gewinnermittlung dient der Totalgewinngedanke sowohl als Argument für einen über den Bilanzensammenhang bewirkten Vorrang des richtigen Gesamtgewinns gegenüber dem Periodengewinn beim Bestandsvergleich, als auch zur Rechtfertigung für eine Angleichung der unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten, vor allem der Einnahmenüberschussrechnung an den Bestandsvergleich (nach DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999, 66 ff. „Totalgewinnrichtigkeit“ und „Totalgewinnlichkeit“; glA ANDERS, Überschussrechnung, 2007, 133 mwN).

Der Grundsatz der Totalgewinnlichkeit findet sowohl beim Wechsel der Gewinnermittlungsart (abl. hier Vor §§ 4–7 Anm. 41 mwN zur aA in Rspr. und Schrifttum) als auch bei der laufenden Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung Anwendung. Bei der laufenden Gewinnermittlung wird das Verhältnis des BV-Vergleichs zur Einnahmenüberschussrechnung des Abs. 3 durch diesen von der Rspr. geschaffenen Grundsatz geprägt, nach dem beide Gewinnermittlungsarten ungeachtet unterschiedlicher Realisationszeitpunkte zum selben Gesamtgewinn aller Gewinnermittlungsperioden führen sollen (grundlegend: Vor §§ 4–7 Anm. 29 mwN). Die vor allem fiskalisch gebotene Zerlegung der Gesamtrechnung in mehrere Periodenrechnungen kann bei den einzelnen Gewinnermittlungsarten zur unterschiedlichen zeitlichen Zurechnung von BE und BA führen, die den Jahresgewinn oder -verlust beeinflussen, dadurch zu periodenwirksamen Gewinnverlagerungen führen und so unerwünschte Progressionseffekte auslösen (KANZLER, FR 1998, 233 [242]). Gleichwohl schließt das Prinzip der Gesamtgewinnlichkeit unterschiedliche Periodengewinne in einzelnen Jahren gerade nicht aus, weil es auf dem Gedanken der Identität des von der Eröffnung bis zur Beendigung des Betriebs erzielten Totalgewinns beruht (s. nur BFH v. 10.6.2008 – VIII R 101/04, BFH/NV 2008, 1824, mwN). Daraus folgt, dass der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit nur die Identität des nach verschiedenen Methoden ermittelten Gewinns als Bemessungsgrundlage für Ertragsteuern verlangt, jedoch nicht eine Gleichheit der gesamten stl. Belastung (BFH v. 17.8.2010 – VIII R 42/07, BStBl. II 2010, 1041; v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BFH/NV 2013, 650). Die Vorstellung von der Gesamtgewinnlichkeit für die Dauer des Betriebs wird jedoch überdehnt, wenn der Verzicht auf eine Realteilungsbilanz bei Fortführung der Buchwerte einer Mitunternehmerschaft in den Einzelpraxen der Berufsträger unter Hinweis auf dieses Prinzip gerechtfertigt wird (so aber BFH v. 11.4.2013 – III R 32/12, BFH/NV 2013, 1679, zu Rn. 37; krit. dazu KANZLER, FR 2013, 664).

Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit und Auslegung: Insbesondere bei der Auslegung und Lückenausfüllung ist der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit so zu berücksichtigen, dass bei der Einnahmenüberschussrechnung dasselbe Gesamtergebnis erreicht wird wie bei der bilanziellen Gewinnermittlung (BFH v. 8.9.1988 – IV R 66/87, BStBl. II 1989, 32). Abs. 3 unterliegt in besonderem Maße der Rechtsfortbildung, denn die Einnahmenüberschussrechnung ist nur lückenhaft geregelt. So fehlen insbes. eine Definition der BE, eine Regelung zu Entnahmen und Einlagen sowie Vorschriften zum Wechsel der Gewinnermittlungsart. Der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit erfordert daher zumindest eine einheitliche Auslegung der Grundbegriffe der Gewinnermittlung, wie dies mit dem Begriff des gewillkürten BV geschehen ist (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985).

Einschränkungen des Zu- und Abflussprinzips durch den Grundsatz der Gesamt- oder Totalgewinnlichkeit: Der Grundsatz zielt auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung ab (LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88, 449). Er kommt deshalb über die gesetzlichen Einschränkungen (Abs. 3 Sätze 3 und 4) hinaus korrigierend zur Anwendung, wenn ansonsten das strenge Zu- und Abflussprinzip zu einem abweichenden Gewinnbegriff führte, ohne sich auf die Technik der Gewinnermittlung zu beschränken. Dem Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit ist regelmäßiger Vorrang vor dem Zu- und Abflussprinzip zu geben. Das zwingt etwa zum Wechsel der Gewinnermittlungsart bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe (s. Anm. 591) und zur Berücksichtigung von Sachentnahmen und Sacheinlagen bei der Einnah-

menüberschussrechnung ebenso wie bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 (BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526).

Zur Berücksichtigung der infolge einer Wertsicherungsklausel nachträglich eingetretenen Erhöhung einer Rente s. BFH v. 23.2.1984 – IV R 128/81, BStBl. II 1984, 526.

Zur Bildung gewillkürten BV bei der Einnahmenüberschussrechnung s. Anm. 537.

Zum Grundsatz der Gesamt- oder Totalgewinnlichkeit grundlegend s. Vor §§ 4–7 Anm. 29.

Stellungnahme: Mit der These von der Gleichheit des Totalgewinns sind die Folgen, die sich aus den unterschiedlichen Realisationszeitpunkten der Gewinnermittlungsarten nach Abs. 1 und 3 ergeben, weitgehend beseitigt worden (KANZLER, FR 1998, 233). Im Übrigen hat die Gleichbehandlung der Einnahmenüberschussrechnung mit dem Bestandsvergleich dazu geführt, dass sie unsystematisch geworden ist und der Vereinfachungszweck zumindest zT vereitelt wird (s. nur KRUSE, FS Ritter, 1997, 413 [423]; HERZIG, Gutachten, 2004, 357, mwN; skeptisch auch WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 58; dagegen eher positiv SEILER in KSM, § 4 Rn. D 30 ff.). Der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit ist uE aus dem allgemeinen Gleichheitssatz abzuleiten. Er hat deshalb weder einen Wert an sich, noch kann er „normativ geltender Rechtssatz“ sein (DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999, 163) und kommt mithin nur im Rahmen der Auslegung und Rechtsfortbildung, die eine Lücke voraussetzt, zur Anwendung (KRUSE, FS Ritter, 1997, 413 [415]). Als ergänzende Hilfsbegründung eines auf andere Weise hergeleiteten Ergebnisses akzeptabel kann die Berufung auf diesen Grundsatz eine Gesetzesanwendung allerdings nicht ersetzen.

Der BFH hat sich in der Vergangenheit häufig auf den Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit berufen, ohne die anerkannten Grundsätze der Auslegung und Rechtsfortbildung heranzuziehen, sondern die unbewiesene und uE falsche These von der Einnahmenüberschussrechnung als vereinfachter Form des Bestandsvergleichs genügen lassen (KANZLER, FR 1998, 233) und damit das Prinzip unzulässig zu Lasten des Wortlauts verselbständigt. Wenn die Rspr. bisher den Totalgewinngedanken angeführt hatte, so war dies in aller Regel nicht Ausdruck dogmatischer Überzeugung, sondern diente eher als Hilferwägung der Begründung des gefundenen, auch erwünschten Ergebnisses, meist in dem Bewusstsein, dass es eine Totalgewinnlichkeit letztlich doch nicht geben kann. Gegen den Totalgewinngedanken als verselbständigte Tatbestandsvoraussetzung und für eine eigenständige Gewinnermittlungsart durch Einnahmenüberschussrechnung s. auch DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999, 163; EISGRUBER, Zahlungsmittelrechnung, 2004, 75 ff.; ANDERS, Überschussrechnung, 2007, 149. Zum Bezug des Totalgewinngedankens auf das Leistungsfähigkeitsprinzip s. BAUER, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, 2011, 394 ff.

532–534 Einstweilen frei.

b) Besonderheiten der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung

535 aa) Überblick zu den Besonderheiten der Einnahmenüberschussrechnung

Besonderheiten der Einnahmenüberschussrechnung gegenüber dem BV-Vergleich nach Abs. 1 ergeben sich aus der grundsätzlichen und nachteiligen Nichtberücksichtigung von Bestandsänderungen (s. Anm. 536), der eingeschränkten Möglichkeit, StVergünstigungen in Anspruch zu nehmen (s. Anm. 538) und der vorteilhaften Möglichkeiten einer Korrektur der Gewinnermittlung, die nicht der Änderungsbeschränkung des Abs. 2 Satz 2 (Bilanzänderung) unterliegt (s. Anm. 359 mwN). Daher können Gewinnermittlungswahlrechte auch noch nach

Einreichung der Einnahmenüberschussrechnung ausgeübt werden, ohne von einer anderweitigen Gewinnberichtigung abhängig und auf deren Umfang beschränkt zu sein, wie dies Abs. 2 Satz 2 für den BV-Vergleich vorsieht (KANZLER, FR 1999, 833). Die nachträgliche Ausübung eines Gewinnermittlungswahlrechts bei Einnahmenüberschussrechnung ist nur durch den Eintritt der formellen Bestandskraft der StFestsetzung beschränkt (BFH v. 30.8.2001 – IV R 30/99, BStBl. II 2002, 49, betr. Gewinnübertragung nach § 6c).

bb) Nichtberücksichtigung von Bestandsänderungen

536

Tragendes Prinzip der Gewinnermittlung nach Abs. 3 ist die Außerachtlassung von Bestandsveränderungen. Inventur, Bestandskonten und Aufzeichnungen von Geldeinlagen und Geldentnahmen sind nicht erforderlich. Damit hängen weitere Besonderheiten zusammen: Zwar galt die Bewertungsfreiheit nach § 6 Abs. 2 aF auch für die Einnahmenüberschussrechnung (BFH v. 27.1.1994 – IV R 101/92, BStBl. II 1994, 638; s. auch R 6.13 Abs. 3 EStR 2005), jedoch sind etwa Teilwertabschreibungen oder Rückstellungen nach wie vor unzulässig. Zur Anwendung der an die Stelle der Bewertungsfreiheit von gWG getretenen Sofortabschreibung und des Sammelpostens für gWG s. Anm. 620.

Die Unzulässigkeit von Teilwertabschreibungen ergibt sich nach hM aus § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2. Sofern es sich nicht um die Berücksichtigung von Totalverlusten handelt, sind Teilwertabschreibungen danach nur bei einer Gewinnermittlung möglich, die vom Wert des BV ausgeht. Eine entsprechende Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 scheidet nach Ansicht des BFH aus, weil dies dem Vereinfachungsgedanken des § 4 Abs. 3 widersprechen würde.

BFH v. 24.11.1955 – IV 231/53 U, BStBl. III 1956, 38; v. 24.11.1959 – I 47/58 U, BStBl. III 1960, 188; v. 20.2.1964 – IV 388/60, StRK EStG (bis 1974) § 4 R. 701; v. 8.10.1987 – IV R 56/85, BStBl. II 1988, 440, sowie beiläufig (nicht entscheidungserheblich) BFH v. 21.6.2006 – XI R 49/05, BStBl. II 2006, 712; v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301; FG Thür. v. 10.2.2011 – IV 640/06, EFG 2012, 678, nrkr., Az. BFH IV R 37/11, betr. Holzeinschlag; Schl.-Holst. FG v. 26.7.2011 – 2 K 123/10, EFG 2013, 916, nrkr., Az. BFH III R 13/13, betr. Teilwertabschreibung auf GmbH-Beteiligung; SEGBRECHT/GUNSENHEIMER, Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 13. Aufl. 2013, Rn. 21 und 690 ff. mwN; ANDERS, Überschussrechnung, 2007, 78 ff.; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 159; MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 457 und 463; STEINHAUFF in B/B, § 4 Rn. 1640; SEILER in KSM, § 4 Rn. D 34; KORN in KORN, § 4 Rn. 552; aA SÖHN, StuW 1991, 270 [277]; KANZLER, FR 2005, 1250; KANZLER, FR 2007, 698; NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1524; BAUER, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, 2011, 412 ff.; GROH (FR 1986, 393) fordert, dies zu überdenken und zieht die Parallele zur GuV. Zum Stand der Diskussion s. auch HERZIG, Gutachten, 2004, 389 ff. mwN, der die Teilwertabschreibung im Übrigen nicht generell, aber doch für Finanzanlagen zulassen will (Gutachten, 2004, 391).

Totalverluste können allerdings berücksichtigt werden.

BFH v. 2.9.1971 – IV 342/65, BStBl. II 1972, 334; v. 23.11.1978 – IV R 146/75, BStBl. II 1979, 109; FG Köln v. 17.5.1994 – 10 K 239/84, EFG 1994, 1083, rkr.; die angeblich aA der Rspr. wird von KRUSE (FS Ritter, 1997, 413 [422 ff.]), zu Unrecht kritisiert. Nach dem EStG 1934 konnten bei der dort geregelten Einnahmenüberschussrechnung „wirtschaftlich ins Gewicht fallende Schwankungen im Betriebsvermögen, die in einem Wirtschaftsjahr ausnahmsweise auftreten, durch Zuschläge oder Abschläge berücksichtigt werden“ (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG 1934). Danach war zwar eine Anwendung der Bewertungsvorschriften nicht vorgesehen, eine Teilwertabschreibung konnte jedoch nach finanzamtlichem Ermessen durch einen Abschlag berücksichtigt

werden (so BLÜMICH, 4. Aufl. 1940, § 4 Anm. 15d; s. auch KANZLER, FR 1998, 233 [235 f.]).

Stellungnahme: Der Gleichheitsgrundsatz gebietet uE eine entsprechende Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 auf WG des AV (aA HERZIG, Gutachten, 2004, 389 f., der uE zu Unrecht auf die Bewertungsschwierigkeiten hinweist, die auch beim Bestandsvergleich bestehen, und der den Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit nicht verletzt sieht, weil der Ausgleich bei Veräußerung oder Entnahme des WG – dann aber zu anderen StSätzen – erfolgt). Die Einnahmenüberschussrechnung wird von der hM als eine vereinfachte Form der Gewinnermittlung gesehen (s. Anm. 504); der Ansatz des niedrigeren Teilwerts ist aber wesensmäßig nicht an eine Bilanzierung gebunden, wenn ohnehin schon Verzeichnisse für abnutzbare (s. § 7 Anm. 295 und § 7a Anm. 130 ff.) und nicht abnutzbare Anlagegüter (Abs. 3 Satz 5) zu führen sind. Der Vereinfachungszweck der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung ist uE keine sachliche Rechtfertigung für die gleichheitswidrige Versagung von Teilwertminderungen, denn die von der Rspr. aufgestellten Teilwertvermutungen kommen dem Vereinfachungsgedanken gerade entgegen. Das Argument, Abs. 3 Satz 3 verweise nur auf § 7, nicht aber auf § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 (so zuletzt ANDERS, Überschussrechnung, 2007, 79 ff., mwN) überzeugt nicht, weil diese Verweisungsnorm unvollständig ist; richtigerweise hätte wie nach Abs. 3 Satz 4 angeordnet werden müssen, dass die um AfA geminderten AHK im Zeitpunkt des Zuflusses eines Veräußerungserlöses oder einer Entnahme zu berücksichtigen sind. Erst dann wäre eine Verweisung auf § 7 sinnvoll. Für die nicht abnutzbaren Anlagegüter läuft diese Verweisung ohnehin leer.

Auch das Gebot einer folgerichtigen Gesetzesanwendung rechtfertigt die Anerkennung von Teilwertabschreibungen bei Einnahmenüberschussrechnung. Wenn nämlich das Gesetz die AHK nicht abnutzbarer WG des AV in Abkehr vom Abflussprinzip erst im Zeitpunkt der Gewinnrealisierung berücksichtigt und damit gewissermaßen eine Aktivierung ohne Bilanzierung vorsieht, dann sind diese AHK während der betrieblichen Nutzungsdauer konsequenterweise auch wie bilanzierte WG zu bewerten.

Die Anwendung des § 6 Abs. 1 Satz 2 würde zudem der Widerspruch vermeiden, dass Teilwert auch für Entnahmen und Einlagen bei der Einnahmenüberschussrechnung heranzuziehen und ein Totalverlust zu berücksichtigen ist (so BAUER, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, 2011, 415).

Rückstellungen sind ohne Bilanzierung nicht denkbar. Für Schadensersatz- und Garantieverpflichtungen oder Prozessrisiken und Pensionsverpflichtungen können daher keine Rückstellungen in der Einnahmenüberschussrechnung gebildet werden (FG Sachs.-Anh. v. 29.11.2012 – 6 K 594/11, nv., juris, rkr.).

Nach HERZIG (Gutachten, 2004, 414) sollte die Einbeziehung langfristig kumulierender Rückstellungen in die Einnahmenüberschussrechnung in Betracht gezogen werden. Im Übrigen lehnt er die Aufnahme von Drohverlustrückstellungen in seinem Reformvorschlag für die Einnahmenüberschussrechnung ab (HERZIG, Gutachten, 2004, 416 f.).

Rechnungsabgrenzungsposten sind nicht zu bilden (BFH v. 19.6.2007 – VIII R 100/04, BStBl. II 2007, 930). Es gilt das Zu- und Abflussprinzip. Die Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben in das Wj. ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit ist nur unter dem Ausnahmegerichtspunkt der wiederkehrenden Einnahmen (§ 11 Abs. 1 Satz 2) und Ausgaben (§ 11 Abs. 2 Satz 2) zulässig (s. Anm. 530), die somit an die Stelle der RAP treten. Dies ergibt sich nicht zuletzt aus § 11 Abs. 1 Satz 5 und Abs. 2 Satz 6 (s. § 11 Anm. 93 und 130).

Steuerfreie Rücklagen (Sonderposten mit Rücklageanteil) sind ohne Bilanzierung undenkbar. Gleichwohl haben Gesetzgebung und FinVerw. zT Rücklageregungen auf die Einnahmenüberschussrechnung übertragen, wobei die Bildung der Rücklage als Abzug und ihre gewinnerhöhende Auflösung als Einnahme vorgesehen sind (s. etwa § 6c, § 7g Abs. 6 aF bis VZ 2008 und R 6.6 Abs. 5 EStR). Ein einheitlicher Plan liegt diesen Rücklagesurrogaten nicht zugrunde (s. KANZLER, FR 1998, 233 [243 f.]); s. auch Anm. 538.

cc) Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung 537

Schrifttum: KANZLER, Die Willkür von Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung, FR 2004, 93; KANZLER, Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung, NWB Fach 3, 12711; DRÜEN, Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung, FR 2004, 94; PAUS, Gewillkürtes Betriebsvermögen bei der Einnahme-Überschussrechnung – Rechtsdogmatische Einordnung und Vorteile, Inf. 2004, 141; ZAISCH, Konsequenzen aus der Rechtsprechung des BFH zum gewillkürten Betriebsvermögen bei der Einnahmenüberschussrechnung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, 55. GodStFachtg. 2004, 63.

Zu älterem Schrifttum s. BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985 (986).

Nach früherer Rspr. des BFH und nach Auffassung der FinVerw. konnten Stpfl. mit Einnahmenüberschussrechnung kein gewillkürtes BV bilden (zuletzt: BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101; R 13 Abs. 16 EStR 2003), dieses aber beim Wechsel der Gewinnermittlungsart oder nach einer Nutzungsänderung als sog. geduldetes BV beibehalten (§ 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 aF bis VZ 2005).

Bildung gewillkürten Betriebsvermögens bei Einnahmenüberschussrechnung zulässig: Nach geänderter Rspr. des BFH steht die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung der Bildung gewillkürten BV nicht entgegen; allerdings ist die Zuordnung eines WG zum gewillkürten BV in unmissverständlicher Weise durch entsprechende, zeitnah erstellte Aufzeichnungen auszuweisen (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985, mit Anm. KANZLER, FR 2004, 93; s. auch BFH v. 16.6.2004 – XI R 17/03, BFH/NV 2005, 173; v. 8.2.2011 – VIII R 18/09, BFH/NV 2011, 1874, betr. Wertpapiere eines Freiberuflers). Die geänderte Rspr. beruht auf einer verfassungskonformen Auslegung des BV-Begriffs, der sich bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 und 3 nicht unterscheidet.

Zum gewillkürten BV allgemein s. Anm. 50 ff. und zur Entwicklung der Rspr. zum gewillkürten BV Anm. 30. Zum geduldeten BV, dh. gewillkürtem BV, das beim Wechsel zur Einnahmenüberschussrechnung oder zur Durchschnittssatzgewinnermittlung beibehalten werden konnte, s. Anm. 119 „Geduldetes Betriebsvermögen“.

Anforderungen an den Nachweis der Bildung gewillkürten Betriebsvermögens: Nach Auffassung der FinVerw. haben die Aufzeichnungen zeitnah, spätestens bis zum Ende des VZ zu erfolgen. Bei späterer Aufzeichnung, zB nach Ablauf des VZ bei Aufstellung der Einnahmenüberschussrechnung, ist die Zuordnung zum gewillkürten BV erst zum Zeitpunkt des Eingangs der Einnahmenüberschussrechnung beim zuständigen FA anzuerkennen, es sei denn, der Stpfl. kann auf andere Art und Weise einen früheren Zuordnungszeitpunkt nachweisen (BMF v. 17.11.2004 – IV B 2 - S 2134-2/04, BStBl. I 2004, 1064, mit weiteren Nachweisregelungen).

Gesetzesänderungen infolge geänderter Rechtsprechung zum gewillkürten Betriebsvermögen: Als Folge der geänderten Rspr., die in BFH v. 2.10.

2003 (IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985) zu einer vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Begünstigung durch die 1 %-Regelung bei der Nutzungsentnahme eines betrieblichen Pkw. führte, wurde die Pauschalierung der Privatentnahme durch § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 idF des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006 (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353) auf Fahrzeuge des notwendigen BV beschränkt. Im Übrigen wurden durch dasselbe Gesetz die Regelungen zum Verzicht auf Zwangsentnahme beim Wechsel der Gewinnermittlungsart und bei Nutzungsänderung eines WG (Abs. 1 Sätze 3 und 4 aF) angepasst und jeweils die Angabe „nach Abs. 3“ gestrichen (Abs. 1 Sätze 5 und 6). Danach ist nur noch beim Wechsel zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen und einer Nutzungsänderung bei dieser Gewinnermittlungsart von einer Zwangsentnahme abzugehen (s. Anm. 250 ff.).

538 dd) Anwendung von Steuervergünstigungen Bilanzierender

Überschussrechner können nicht alle StVergünstigungen in Anspruch nehmen, die bilanzierenden Stpfl. zustehen. Einige der StVergünstigungen sind sogar nur der Gewinnermittlung nach § 5 vorbehalten und bleiben damit auch den Stpfl. mit BV-Vergleich nach Abs. 1 versagt. Allerdings übertragen Gesetzgeber und FinVerw. zT StVergünstigungen Bilanzierender, wie stfreie Rücklagen oder Sonderabschreibungen, auf die Einnahmenüberschussrechnung. In Einzelfällen, wie der Reinvestitionsvergünstigung des § 6c, war diese Übertragung auch nur eingeschränkt vorgesehen (KANZLER, FR 1998, 233 [244]).

Steuervergünstigungen, die in vollem Umfang oder eingeschränkt auf die Einnahmenüberschussrechnung Anwendung finden, sind:

- ▶ *Bildung eines Ausgleichspostens* bei Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 3 (Entstrickungstatbestand) gem. § 4g Abs. 4.
- ▶ *Sofortabschreibung und Sammelposten für geringwertige Wirtschaftsgüter* sind aufgrund ausdrücklicher Verweisung in Abs. 3 Satz 3 anwendbar.
- ▶ *Reinvestitionsvergünstigung des § 6c*: Die Übertragung stiller Reserven auf ein Ersatz-WG war nach § 6c aF bei der Einnahmenüberschussrechnung gegenüber dem Vermögensvergleich (§ 6b) stark eingeschränkt (s. im Einzelnen KANZLER, FS Beisse, 1997, 251 [258]). Mit dem StEntlG 1999 v. 19.12.1998 (BGBl. I 1998, 3779; BStBl. I 1999, 81) entfielen jedoch die Begünstigungen für Anlagen im Grund und Boden sowie für abnutzbare bewegliche WG mit einer Nutzungsdauer von mindestens 25 Jahren, so dass die Gewinnübertragungstatbestände des § 6c seit dem VZ 1999 denen des § 6b entsprachen (s. § 6c Anm. 2 aE).
- ▶ *Sonderabschreibungen* nach § 7c ff. sind aufgrund der Verweisung auf § 7 in Abs. 3 Satz 3 ebenfalls anwendbar.
- ▶ *Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe* (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c). Zur Ansparrücklage nach § 7g aF s. BFH v. 29.3.2011 – VIII R 28/08, BFH/NV 2011, 1572.
- ▶ *Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung* nach R 6.6 Abs. 5 EStR.

Steuervergünstigungen, die bei Einnahmenüberschussrechnung nicht in Betracht kommen, sind zT schon Stpfl. mit Bestandsvergleich nach Abs. 1 versagt (s. § 5 Anm. 16); im Übrigen handelt es sich um Vergünstigungen, die Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 vorbehalten sind. Nicht anwendbar auf die Einnahmenüberschussrechnung sind danach folgende StVergünstigungen:

- ▶ *Tonnagebesteuerung* nach § 5a (s. § 5a Anm. 31).

- ▶ *Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns* gem. § 34a (§ 34a Abs. 2).
- ▶ *Bewertungsfreiheit für bestimmte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Kohlen- und Erzbergbau* (§ 81 EStDV);
- ▶ *Bewertungsfreiheit für Handelsschiffe*, für Schiffe, die der Seefischerei dienen, und für Luftfahrzeuge (§ 82f EStDV);
- ▶ *Sanierungsbedingter Billigkeitserlass* nach BMF v. 27.3.2003 (IV A 6 - S 2140-8/03, BStBl. I 2003, 240).

Das BMF definiert den Sanierungsgewinn als Erhöhung des BV, die dadurch entsteht, dass Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden. Solche Gewinne fallen aber bei der Einnahmenüberschussrechnung nicht an. Nichts anderes galt für den streifen Sanierungsgewinn nach § 3 Nr. 66 bis zum 31.12.1997 (s. § 3 Nr. 66 Anm. 70 abgelegt im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Einstweilen frei.

539–541

c) Unvollkommene Regelung der Einnahmenüberschussrechnung

542

Abs. 3 enthält nur eine unvollkommene Regelung der Einnahmenüberschussrechnung. Die Vorschrift enthält keine Verweisung auf § 11 und bestimmt weder, wie die Gewinnermittlung im Einzelnen vorzunehmen ist, noch welche Geschäftsvorfälle im laufenden Wj. zu erfassen oder ob Einlagen und Entnahmen zu berücksichtigen sind (s. aber nun § 6 Abs. 7 Nr. 2 und Anm. 516). Der Begriff der BE ist nicht definiert und es fehlt – sieht man von Abs. 3 Sätze 3 und 4 ab – auch an Regelungen zum BV (GROH, FR 1986, 393) oder zum Wechsel der Gewinnermittlungsart (s. Vor §§ 4–7 Anm. 41).

Deshalb sind Rspr. und FinVerw. zu Auslegung und Lückenfüllung gehalten. Dabei lassen sie sich vom Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit leiten, was im Ergebnis zu einer starken Annäherung der Einnahmenüberschussrechnung an den BV-Vergleich geführt hat. Dies gilt neben der Gewinnangleichung beim Wechsel der Gewinnermittlungsart vor allem für die Berücksichtigung von Wertveränderungen im Vermögensbereich. Zu berücksichtigen sind danach ua. endgültige Darlehensverluste, Geldverluste im betrieblichen Bereich, Sachentnahmen und Sacheinlagen, Zufluss von WG, die nicht in Geld bestehen, BE durch den Wegfall einer betrieblichen Leibrentenverpflichtung und BA durch den Verlust einer Beteiligung im BV.

2. Tatbestandsvoraussetzungen für die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung

a) Abs. 3 als Gewinnermittlungsvorschrift

543

Steuerpflichtige, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen (s. Anm. 544) und die auch tatsächlich keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen (s. Anm. 548), können anstelle des BV-Vergleichs als Gewinn den Überschuss der BE über die BA ansetzen.

Als Gewinnermittlungsvorschrift kommt Abs. 3 nur für Stpfl. mit Gewinneinkünften in Betracht (s. Anm. 512). Zu den Gewinneinkünften zählen die Einkünfte aus LuF, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1). Von Bedeutung ist die Einnahmenüberschussrechnung in erster Linie für Freiberufler, für die keine Buchführungspflicht besteht, und Kleingewer-

betreibende. Im Dreistufensystem land- und forstwirtschaftlicher Gewinnermittlung, bei dem die Voraussetzungen der Buchführungspflicht und der Durchschnittssatzgewinnermittlung nicht aufeinander abgestimmt sind, kann ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb zwar nicht mehr der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen unterliegen, gleichwohl aber noch nicht buchführungspflichtig sein (s. Vor §§ 4–7 Anm. 30); für diesen Zwischenbereich ist die Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 vorgesehen, die aber nach der Rspr. nicht erzwungen werden kann (BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346). Zur Anwendung der Einnahmenüberschussrechnung auf die (privaten) nachträglichen Einkünfte aus einer Gewinneinkunftsart s. Vor §§ 4–7 Anm. 8.

Eine Verpflichtung, die Einnahmenüberschussrechnung zu wählen, besteht nicht (BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346). Da Abs. 3 eine Kann-Vorschrift ist, besteht für die Einnahmenüberschussrechnung ein Wahlrecht. Soweit die Stpfl. nicht zum Bestandsvergleich verpflichtet sind, können sie zwischen diesem und der Einnahmenüberschussrechnung wählen. Zur Frage, ob eine Verpflichtung zur Ausübung des Wahlrechts besteht, s. Anm. 549.

Verluste als Ergebnis der Einnahmenüberschussrechnung werden in Abs. 3 Satz 1 ebenso wenig erwähnt wie bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach Abs. 1. Die Einnahmenüberschussrechnung kann aber auch zu einem Verlust führen (s. Anm. 556).

544 b) Keine Verpflichtung zur Buchführung und zur Erstellung von Abschlüssen

Abs. 3 Satz 1 setzt zunächst voraus, dass der Stpfl. nicht zur Buchführung und zur Erstellung von Abschlüssen verpflichtet ist; im Übrigen muss der Stpfl. auch tatsächlich weder Bücher geführt noch Abschlüsse gemacht haben (s. Anm. 548). Damit knüpft die Vorschrift an die abgabenrechtl. Bestimmungen über die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten in §§ 140 ff. AO an. Maßgebend ist insoweit insbes. § 141 AO, der sich wiederum auf die handelsrechtl. Begrifflichkeit von Büchern und Abschlüssen bezieht (DRÜEN in TIPKE/KRUSE, Vor § 140 AO Rn. 9). Zum Inhalt der Buchführungspflicht s. im Einzelnen die Kommentierungen zu § 141 AO.

Die Verpflichtung zur Buchführung und zur Erstellung von Abschlüssen kann sich aus außerstl. und aus stl. Vorschriften ergeben. § 140 AO erklärt alle nach außerstl. Vorschriften bestehenden Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten zu stl. Pflichten. Allerdings handelt es sich dabei nicht um auf Verwaltungsvorschriften beruhende Pflichten, da § 140 von „anderen Gesetzen“ spricht. Die wichtigste außerstl. Buchführungspflicht ist die in § 238 HGB geregelte handelsrechtl. Buchführungspflicht. Die Buchführungspflicht nach StRecht ergibt sich aus § 141 AO. Beide Regelungen sind die gesetzlichen Vorschriften iSd. Abs. 3, die eine generelle Buchführungs- und Abschlusspflicht normieren.

Branchenspezifische Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sind keine der Anwendbarkeit des Abs. 3 entgegenstehenden Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten (s. zu den einzelnen Pflichten DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rn. 12 ff.). In diesen Fällen handelt es sich nicht um eine generelle Buchführungs- und Abschlusspflicht, wie sie Abs. 3 voraussetzt.

Zu den Buchführungs- und Abschlusspflichten bei den einzelnen betrieblichen Einkunftsarten und den tatbestandlichen Voraussetzungen der unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten grundlegend Vor §§ 4–7 Anm. 4 ff. Ausführlich zur Buchführungspflicht bei den Einkünften aus LuF im Übrigen auch KANZLER in LEINGÄRTNER,

Besteuerung der Landwirte, Kap. 21 Rn. 54 ff. Zur Buchführungspflicht Gewerbetreibender s. § 5 Anm. 27 ff. und zur fehlenden Buchführungs- und Abschlusspflicht für selbständig Tätige (insbes. Freiberufler) s. § 18 Anm. 31.

c) Steuerpflichtige, die weder Bücher führen noch Abschlüsse machen 545

Kumulativ zur fehlenden Buchführungs- und Abschlusspflicht (s. Anm. 544) fordert Abs. 3 Satz 1 ferner, dass der Stpfl. auch freiwillig keine Bücher führt und keine Abschlüsse macht. Führt der Stpfl. daher ohne gesetzliche Verpflichtung freiwillig Bücher und macht Abschlüsse, so ist der Gewinn nach Abs. 1 zu ermitteln. In diesen Fällen soll die Buchführung wegen ihrer größeren Genauigkeit Grundlage der Gewinnermittlung sein (BFH v. 24.11.1959 – I 47/58 U, BStBl. III 1960, 188). Die Einrichtung einer Buchführung allein reicht nicht aus, wenn der Stpfl. etwa von der Erstellung eines Abschlusses absieht (BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659). Die freiwillige Buchführung und Erstellung eines Abschlusses sind für die Rspr. bereits Grundlage der Wahlrechtsausübung (s. Anm. 551). Danach übt der Nichtbuchführungspflichtige sein Wahlrecht dadurch aus, dass er entweder Bücher führt und Abschlüsse macht oder dies unterlässt, um stattdessen die Einnahmen und Ausgaben aufzuzeichnen. Zwischen diesen Alternativen sind die Fälle fehlerhafter Buchführung oder Aufzeichnungen und mangelnden Bewusstseins der Ausübung des Gewinnermittlungswahlrechts einzuordnen.

Einstweilen frei.

546–548

3. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 1: Gewinnermittlungswahlrecht und Ansetzen des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben

Schrifttum: KANZLER, Neuere Rechtsprechung zur Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, FR 1993, 761; TIEDTKE, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht, Herne, 2. Aufl. 1995; PICKERT, Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung oder durch Betriebsvermögensvergleich – Die Wahl der Gewinnermittlungsmethode unter dem Aspekt der Steuerplanung, DB 1995, 1581; GLUTH, Der Einfluss von Wahlrechten auf die Entstehung des Steueranspruchs, Frankfurt 1997; KANZLER, Rechtzeitige Ausübung eines außerbilanziellen Gewinnermittlungswahlrechts, FR 2002, 579; APITZ, Erstmalige Ausübung des Wahlrechts zur Einnahmeüberschussrechnung, sj. 2009, Nr. 4, 30. Siehe auch das Schrifttum vor Anm. 500.

a) Grundlagen des Gewinnermittlungswahlrechts

549

Dem Stpfl., der die persönlichen Voraussetzungen für die Einnahmenüberschussrechnung erfüllt, räumt Abs. 3 das Wahlrecht ein, den Gewinn anstelle des Bestandsvergleichs auch durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln. Wie und zu welchem Zeitpunkt das Wahlrecht nach Abs. 3 Satz 1 auszuüben ist, ist anders als in § 13a Abs. 2 gesetzlich nicht geregelt (zum Gewinnermittlungswahlrecht nach § 13a Abs. 2 s. § 13a Anm. 30 ff.; zum Gewinnermittlungswahlrecht nach § 10 Abs. 3 Satz 2 AStG s. Anm. 512).

Steuersystematische Bedeutung des Gewinnermittlungswahlrechts: Nach Rspr. und überwiegender Meinung im Schrifttum ist Gegenstand des Gewinnermittlungswahlrechts die Gewinnermittlung nach Abs. 1 als Regel und die Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 als Ausnahme.

Grundlegend BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659, mit umfangreichen Nachweisen zur hM im Schrifttum; aA Vor §§ 4–7 Anm. 13; KANZLER, FR 1998, 233 [245]; DRÜEN, DSStR 1999, 1589 [1594]; ANDERS, Überschussrechnung, 2007, 138 ff.; s. auch Anm. 506.

Gleichwohl sollen BV-Vergleich und Einnahmenüberschussrechnung „grundsätzlich gleichwertige Gewinnermittlungsmethoden“ sein (BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659). Als praktische Konsequenz des Regel-Ausnahmeverhältnisses von BV-Vergleich und Einnahmenüberschussrechnung ist im Fall des nicht oder fehlerhaft ausgeübten Gewinnermittlungswahlrechts eine Schätzung nach den Grundsätzen des BV-Vergleichs durchzuführen. Damit aber erweist sich das Bekenntnis des BFH v. 19.3.2009 (IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659) zur Gleichwertigkeit der beiden Gewinnermittlungsmethoden als gegenstandslos (im Einzelnen dazu Vor §§ 4–7 Anm. 13).

Gewinnermittlungswahlrecht vor und nach Betriebseröffnung: Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 vor (s. Anm. 543 ff.), dann steht dem Stpfl. das Gewinnermittlungswahlrecht nicht nur bei Betriebseröffnung, sondern jederzeit auch danach zu. Es kann daher nicht nur bei Änderung des Wj., Wegfall der Buchführungspflicht oder der Tatbestandsvoraussetzungen der Durchschnittssatzgewinnermittlung, sowie einer Umstrukturierung des Betriebs, wie Gesellschaftsgründungen oder Umwandlungsvorgängen (BFH v. 9.11.2000 – IV R 18/00, BStBl. II 2001, 102), sondern auch ohne erkennbaren Anlass oder wirtschaftlichen Grund ausgeübt werden. In solchen Fällen des Wechsels der Gewinnermittlungsart sind Zu- und Abrechnungen vorzunehmen (s. Vor §§ 4–7 Anm. 40 ff.).

Eine Bindung an die getroffene Wahl besteht für die Folgejahre – anders als bei dem Wahlrecht auf anderweitige Gewinnermittlung nach § 13a Abs. 2 – grds. nicht (s. Vor §§ 4–7 Anm. 45). Allerdings kann ein Stpfl., der freiwillig von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich übergegangen ist und eine Verteilung des Übergangsgewinns auf drei Jahre beantragt hat, ohne besonderen wirtschaftlichen Grund nicht zwei Jahre nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart erneut zur Einnahmenüberschussrechnung übergehen (BFH v. 9.11.2000 – IV R 18/00, BStBl. II 2001, 102, mwN zur älteren Rspr. und zum Schrifttum). Eine Bindung besteht allerdings an die für ein Wj. einmal wirksam getroffene Wahl der Einnahmenüberschussrechnung (BFH v. 19.10.2005 – XI R 4/04, BStBl. II 2006, 509; v. 9.12.2003 – IV B 68/02, BFH/NV 2004, 633), so dass ein Stpfl., der seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt hat, nicht allein deshalb, weil seine Einkünfte im Nachhinein nicht mehr als freiberuflich, sondern als gewerblich eingestuft werden, durch einen Wechsel zum Bestandsvergleich eine Gewerbesteuerückstellung bilden kann (BFH v. 8.10.2008 – VIII R 74/05, BStBl. II 2009, 238). Zu den zeitlichen Bezügen des Wahlrechts s. Anm. 550.

550 b) Ausübung des Gewinnermittlungswahlrechts

Das Wahlrecht kann nur vom Stpfl. ausgeübt werden (BFH v. 30.9.1980 – VIII R 201/78, BStBl. II 1981, 301), der dazu nicht gezwungen werden kann (BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346, betr. Zwangsgeldfestsetzung; aA KANZLER, FR 1993, 761 [762], mit dem Vorschlag, das Wahlrecht im Wege der Auslegung in eine Wahlpflicht umzuinterpretieren). Das einmal vom Stpfl. ausgeübte Wahlrecht ist auch für andere Anwendungsbereiche einer Feststellung von Einkünften bindend (BFH v. 20.12.2012 – III R 33/12, BFHE 240, 107, betr. Kindergeldfestsetzung).

Bewusste Wahlrechtsausübung: Als strechtl. Willenserklärung setzt die Ausübung des Wahlrechts denknottwendig den Willen und damit das Bewusstsein voraus, eine Wahl zu treffen. Das ist nicht der Fall, wenn der Stpfl. bestreitet, gewerblich tätig zu sein, oder irrtümlich davon ausgeht, keinen Gewerbebetrieb zu unterhalten und Überschusseinkünfte zu erzielen, wie dies typischerweise beim nachträglich erkannten gewerblichen Grundstückshandel gegeben ist (BFH v. 1.10.1996 – VIII R 40/94, BFH/NV 1997, 403; v. 9.2.1999 – VIII R 49/97, BFH/NV 1999, 1195). In diesen Fällen ist der Gewinn durch BV-Vergleich zu ermitteln oder in Anlehnung daran zu schätzen (BFH v. 11.12.1987 – III R 204/84, BFH/NV 1988, 296). Zu den tatbestandlichen Voraussetzungen des Wahlrechts gehört dagegen nicht die Kenntnis aller stl. Folgen der einmal getroffenen Wahl (BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659, mwN; v. 29.8.1985 – IV R 111/83, BFH/NV 1986, 158).

Das Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich ist erst dann wirksam ausgeübt, wenn der Stpfl. eine Eröffnungsbilanz aufstellt, eine kaufmännische Buchführung einrichtet und aufgrund von Bestandsaufnahmen einen Abschluss macht (BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659, mwN zur Rspr.). Handelt es sich um einen Wechsel der Gewinnermittlungsart, so ist diese Anfangsbilanz eine sog. Übergangsbilanz, in der die Werte des BV und die Schulden erstmals zu erfassen sind (BFH v. 8.9.2005 – IV B 107/04, BFH/NV 2006, 276). Maßgeblich ist die tatsächliche Handhabung der Gewinnermittlung (BFH v. 9.11.2000 – IV R 18/00, BStBl. II 2001, 102, unter 2.a der Gründe; v. 8.10.2008 – VIII R 74/05, BStBl. II 2009, 238). Der Stpfl. hat daher den BV-Vergleich so weit durchzuführen, dass man von dieser Gewinnermittlungsart ausgehen kann (BFH v. 24.11.1959 – I 47/58 U, BStBl. III 1960, 188). Hat er auf diese Maßnahmen verzichtet, aber auch seine BE und BA nicht aufgezeichnet, so ist der Gewinn durch BV-Vergleich zu ermitteln (BFH v. 12.10.1994 – X R 192/93, BFH/NV 1995, 587, mwN) oder nach den Grundsätzen des BV-Vergleichs zu schätzen (aA Vor §§ 4–7 Anm. 13: Schätzung nach der für den jeweiligen Betrieb üblichen Gewinnermittlungsart). Hat der Stpfl. sowohl Bücher geführt als auch seine BE und BA aufgezeichnet, so hindern geringe Buchführungsmängel den BV-Vergleich nicht, während die Einnahmenüberschussrechnung bei schwerwiegenden Mängeln maßgebend sein soll (BFH v. 19.1.1967 – IV 12/63, BStBl. III 1967, 288; v. 15.4.1999 – IV R 68/98, BStBl. II 1999, 481; s. auch BFH v. 2.3.1982 – VIII R 225/80, BStBl. II 1984, 504).

Das Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung übt der Stpfl. unter Verzicht auf Eröffnungsbilanz und Buchführung durch Aufzeichnung der BE und BA aus (BFH v. 2.3.1978 – IV R 45/73, BStBl. II 1978, 431; v. 9.2.1999 – VIII R 49/97, BFH/NV 1999, 1195). An die Dokumentation der Wahl zugunsten der Einnahmenüberschussrechnung sind dabei keine hohen Anforderungen zu stellen. Schon das Erstellen und Sammeln der Einnahmen- und Ausgabenbelege reicht aus; denn diese Belege können bei Erfüllung nur geringer zusätzlicher Voraussetzungen (insbes. bei vollständiger und zeitlich fortlaufender Ablage, verbunden mit einer regelmäßigen Summenziehung) die Funktion von Grundaufzeichnungen übernehmen (BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659, mwN). Die Ausübung der Wahl zur Einnahmenüberschussrechnung ist nach außen kenntlich zu machen (Nds. FG v. 3.8.2011 – 10 K 200/09, nv., juris, rkr.; hat der Stpfl. sein Gewinnermittlungswahlrecht zugunsten der Einnahmenüberschussrechnung ausgeübt, so ist sein (Hilfs-)Begehren auf eine „Rücklage nach § 6b EStG“ als Antrag auf einen Ab-

zug nach § 6c Abs. 1 auszulegen (BFH v. 30.1.2013 – III R 72/11, BStBl. II 2013, 684).

Trifft der Steuerpflichtige bewusst oder unbewusst keine Wahl, so gilt nach Rspr. und hM die Grundform der Gewinnermittlung, der BV-Vergleich (s. Anm. 549); nach aA ist eine Schätzung nach der für den jeweiligen Betrieb üblichen Gewinnermittlungsart durchzuführen (s. Vor §§ 4–7 Anm. 13), so dass der Gewinn eines Freiberuflers in Anlehnung an die Einnahmenüberschussrechnung zu schätzen wäre.

Zeitliche Bezüge des Wahlrechts: Da das Gesetz keine Frist für die Ausübung des Gewinnermittlungswahlrechts vorsieht, wird das Wahlrecht formal durch die Bestandskraft der StFestsetzung und materiell-rechtl. durch die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 begrenzt. Das Recht zur Wahl einer Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung entfällt daher erst mit der Erstellung eines Abschlusses nach Beendigung des Wj. und nicht bereits mit der Einrichtung einer Buchführung oder der Aufstellung einer Eröffnungsbilanz vor Beginn des Wj. (Änderung der Rspr. im Anschluss an die hier in der Voraufgabe vertretene Auffassung: BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659, mit Zustimmung des abweichenden Senats; aA noch BFH v. 2.3.2006 – IV R 32/04, BFH/NV 2006, 1457). Denkbar wäre auch ein noch späterer Zeitpunkt für die erstmalige Ausübung oder eine Änderung bzw. ein Widerruf der Wahl. Der BFH ließ es allerdings wiederholt dahingestellt sein, ob die durch Einsatz der EDV bewirkte Angleichung der laufenden Buchführung bei beiden Gewinnermittlungsarten auch noch eine Ausübung des Wahlrechts im Rechtsbehelfs- und Klageverfahren rechtfertigen könnte (BFH v. 9.11.2000 – IV R 18/00, BStBl. II 2001, 102; v. 9.12.2003 – IV B 68/02, BFH/NV 2004, 633; gegen eine solche nachträgliche Wahlrechtsausübung: Schl.-Holst. FG v. 26.7.2011 – 2 K 123/10, EFG 2013, 916, nrkr., Az. BFH III R 13/3). Legt der Stpfl. zumindest eine kursorische Einnahmenüberschussrechnung vor, so kann er das Wahlrecht bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG ausüben (BFH v. 20.3.2013 – X R 15/11, juris). Die einmal getroffene Wahl gilt bis zum ausdrücklichen Widerruf dann auch für die folgenden Wj. Der Stpfl. muss daher die Entscheidung, den Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln, nicht jährlich wiederholen (BFH v. 24.9.2008 – X R 58/06, BStBl. II 2009, 368). Zur Bindung an die einmal getroffene Wahl s. auch Anm. 549.

551 c) Steuerpflichtiger kann als Gewinn den Überschuss der Betriebs-einnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen

Die Gewinnermittlung nach Abs. 3 erfordert, dass die zur Wahl berechtigten Stpfl. als Gewinn den Überschuss der BE über die BA „ansetzen“. Die Frage nach der Wahl der Gewinnermittlungsart darf zwar nicht mit der Frage nach der Ordnungsmäßigkeit der Gewinnermittlung verwechselt werden. Soll dieses „Ansetzen“ aber nicht nur ein „Schätzen“ sein, so müssen die Stpfl. für die Wahl der Einnahmenüberschussrechnung gewisse Mindestanforderungen wie das Sammeln bzw. Erstellen von Einnahmen- und Ausgabenbelegen erfüllen (BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659). Vor allem gewerblich tätige Stpfl. sind daher nach § 22 UStG regelmäßig verpflichtet, bestimmte Aufzeichnungen über vereinbarte bzw. vereinnahmte Entgelte für ausgeführte oder noch nicht ausgeführte Leistungen und über Entgelte für (stpfl.) Leistungen, die an sie für ihr Unternehmen ausgeführt worden sind, zu führen, denn § 22 UStG wirkt auch für die ESt (BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659,

mwN; zu den Aufzeichnungspflichten für die Gewinnermittlung nach Abs. 3 s. auch Anm. 522 mwN).

Einstweilen frei.

552–556

d) Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben als Gewinn

557

Sofern der Stpfl. dazu berechtigt ist, kann er als Gewinn den Überschuss der BE über die BA ansetzen.

Der Überschuss „als Gewinn“: Aus der Formulierung „als Gewinn“ wird deutlich, dass Abs. 3 keinen eigenen Gewinnbegriff vorsieht.

► *Geltung des allgemeinen Gewinnbegriffs:* Für die Einnahmenüberschussrechnung gilt vielmehr auch der allgemeine Gewinnbegriff des Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 530; zur Bedeutung des Gewinns s. § 2 Anm. 527). Zur Selbständigkeit der Gewinnermittlungsmethoden und zum Grundsatz der Gesamtgewinnleichheit s. Anm. 531.

► *Der Begriff des Überschusses:* Gewinn iSd. Abs. 3 ist der Überschuss der BE über die BA; der Gewinn soll daher im Idealfall eines positiven Ergebnisses durch Abzug der BA von den BE ermittelt werden. Die Einnahmenüberschussrechnung kann aber auch zu einem Verlust führen (s. Anm. 543). Korrekter hätte das Gesetz daher den Gewinn als das Ergebnis eines Vergleichs der BE und der BA bezeichnen müssen. Im Übrigen sind die Entnahmen dem Unterschiedsbetrag zu- und die Einlagen von dem Unterschiedsbetrag abzusetzen, wenn sie als Ausgaben bzw. Einnahmen behandelt wurden (s. Anm. 584).

Der Begriff des Überschusses findet sich auch in § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 als Ergebnis der privaten Einkunftsarten, das durch Gegenüberstellung der Einnahmen und WK ohne Berücksichtigung von Wertveränderungen im Vermögen zu ermitteln ist.

Ermittlung des Überschusses und Ermittlungszeitraum: Die Summe der BE ist der Summe der geltend gemachten BA gegenüberzustellen (zur geordneten Zusammenstellung der BE und BA aufgrund einer Belegsammlung s. Anm. 524). Gewinnermittlungszeitraum für den Gewinn nach Abs. 3 ist das Wj. nach § 4a (s. § 4a Anm. 20 ff.).

e) Betriebseinnahmen bei der Einnahmenüberschussrechnung

aa) Betriebseinnahmen als Vermögenszufluss

558

Der Begriff der BE findet sich ausdrücklich nur in Abs. 3, obwohl er auch für den BV-Vergleich von Bedeutung ist (s. Anm. 21 mwN).

Der Begriff der Betriebseinnahmen ist im Gesetz nicht definiert. Diese Gesetzeslücke ist im Wege einer Gesamtanalogie zu § 4 Abs. 4 und § 8 Abs. 1 zu schließen (s. Anm. 21 mwN). Spiegelbildlich zum BA-Begriff folgt daraus ohne Weiteres auch die Anwendung des Veranlassungsprinzips (s. Anm. 562).

Die Bedeutung des Begriffs der BE ergibt sich für die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung unmittelbar aus dem Gesetz. Denn nach Abs. 3 ist der Gewinn als Überschuss der BE über die BA zu ermitteln (s. Anm. 557).

Obwohl für die Gewinnermittlung nach Abs. 1 in dessen Satz 8 nur auf die Vorschriften über die BA verwiesen ist, gilt der Begriff der BE auch hier entsprechend (BFH v. 8.11.2007 – IV R 24/05, BStBl. II 2008, 356; s. Anm. 21 mwN). Soweit nämlich nicht das Realisationsprinzip gilt, vermehren BE das BV und erhöhen damit den Gewinn. Abweichungen zwischen beiden Gewinnermittlungsmethoden bestehen allerdings hin-

sichtlich des Zeitpunkts, in dem sich BE auswirken. Bei der Einnahmenüberschussrechnung kommt es auf den tatsächlichen Zufluss nach § 11 Abs. 1 an (BFH v. 16.2.1995 – IV R 29/94, BStBl. II 1995, 635); beim Bestandsvergleich sind sie in dem Wj. anzusetzen, dem sie nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung als Ertrag zuzurechnen sind. BE und Ertrag sind insofern identisch, als sie nur die betrieblich veranlassten Zugänge von Vermögenswerten erfassen. Daraus folgt, dass nur erfolgswirksame Zuflüsse oder Vermögensmehrungen BE sein können (BFH v. 10.8.1972 – IV R 219/67, BStBl. II 1972, 902; v. 17.4.1986 – IV R 115/84, BStBl. II 1986, 607).

Einnahme als Vermögenszufluss: Das EStG enthält keinen gemeinsamen Oberbegriff für Erträge, BE und Einnahmen. Einnahmen werden im EStG neben Abs. 3 in verschiedenen Vorschriften genannt (§ 1 Abs. 3, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 8, § 11, § 50a Abs. 4). Lediglich § 8 Abs. 1 definiert die Einnahmen als Güter in Geld oder Geldeswert. Nach der neueren Rspr. des BFH besteht zwischen den Begriffen BE und Einnahmen iSd. § 8 Abs. 1 eine weitgehende Übereinstimmung (s. § 8 Anm. 5 mwN). Unter Einnahmen iSd. Abs. 3 sind daher Zuflüsse von Gütern in Geld oder Geldeswert vor Abzug von Ausgaben zu verstehen (BFH v. 19.6.1991 – I R 37/90, BStBl. II 1991, 914, unter Hinweis auf BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995, zum Begriff der BE).

Bedeutung des Zuflusses: Für den Ansatz von BE bei der Einnahmenüberschussrechnung kommt es nach § 11 Abs. 1 auf den Zufluss an. Beim BV-Vergleich bleiben nach § 11 Abs. 1 Satz 5 die Vorschriften des § 4 Abs. 1 und § 5 unberührt. Dem Zufluss kommt wie bei § 8 Abs. 1 eine zweifache Bedeutung zu. Er ist Element des Einnahmebegriffs und der Vereinnahmung. § 8 Abs. 1 definiert die Einnahmen als Güter, die zufließen, trifft aber keine Aussage über die zeitliche Erfassung der Zuflüsse; diese ist in § 11 geregelt (s. § 8 Anm. 16). Die beiden, nicht aufeinander abgestimmten, Vorschriften (s. § 11 Anm. 18) sind für Abs. 3 zu beachten.

Der Zufluss von Einnahmen setzt neben einer objektiven Bereicherung beim Stpfl. (s. § 11 Anm. 27) die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht voraus. Einnahmen sind deshalb in dem Zeitpunkt zugeflossen, in dem der Stpfl. die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die betreffenden WG erlangt.

Zum Zufluss bei Gutschriften s. BFH v. 12.11.1997 – XI R 30/97, BStBl. II 1998, 252. Der Zufluss wird durch tatsächliche Zahlung oder einen vergleichbaren wirtschaftlichen Vorgang bewirkt (s. § 11 Anm. 33). Die Verfügungsmacht muss endgültig erlangt sein, allerdings ist das „Behalten dürfen“ des Zuflusses nicht Merkmal des Zuflusses (BFH v. 13.10.1989 – III R 30-31/85, BStBl. II 1990, 287). Der Stpfl. erlangt die Verfügungsmacht auch, wenn der Geld- oder Sachwert an einen Dritten für Rechnung des Stpfl. geleistet wird (BFH v. 1.10.1993 – III R 32/92, BStBl. II 1994, 179). Zur Unbeschlichkeit von Form und Ort des Zuflusses und von Verfügungsbeschränkungen s. im Übrigen § 11 Anm. 33, 34, zu den Formen des Zuflusses s. § 11 Anm. 45 ff.

Wahlrecht bei Erfassung von Entgelten für langfristige Nutzungsüberlassungen (§ 11 Abs. 1 Satz 3): Nach § 11 Abs. 1 Satz 3 kann der Stpfl. seit dem VZ 2004 vorausgezählte Einnahmen aus einer Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren auch auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilen. Im Gegensatz zu den entsprechenden BA steht dem Stpfl. bei den BE ein Wahlrecht auf Sofortversteuerung oder Verteilung der BE zu (s. § 11 Anm. 87; zu Ausnahmen vom Zu- und Abflussprinzip s. auch Anm. 530).

Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Stpfl. kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kj. zugeflossen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören, sind nach § 11 Abs. 1 Satz 2 im Wj. ihrer Zugehörigkeit zu erfassen (s. § 11 Anm. 75 ff.).

Kein Einnahmezuffluss ist bei der Aufnahme von Darlehen unter Berücksichtigung der Rückzahlungsverpflichtung anzunehmen, obwohl dem Stpfl. hier Geld zufließt, über das er tatsächlich verfügen kann (H 4.5 Abs. 2 „Darlehen“ EStH). Die Durchbrechung des Zuflussprinzips ist uE unter dem Gesichtspunkt der Vereinfachung gerechtfertigt (s. § 8 Anm. 35 mwN). Entsprechendes gilt kraft ausdrücklicher Regelung in Abs. 3 Satz 2 für durchlaufende Posten (s. Anm. 610) und für Forderungen, die als Einnahmen erst erfasst werden, wenn ihr Wert zugeflossen ist, also idR bei Bezahlung (BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526; s. § 8 Anm. 25). Die Umwandlung einer Forderung in ein Darlehen führt erst bei Rückzahlung des Darlehens zum Zufluss einer BE. Keine Einnahmen mangels Zuflusses sind auch bloße Wertänderungen eines WG (BFH v. 17.9.1969 – I 189/65, BStBl. II 970, 107).

Einstweilen frei.

559

bb) Einnahmen als Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen
(Abs. 3 iVm. § 8 Abs. 1)

560

Nach dem auch auf die Einnahmenüberschussrechnung anwendbaren § 8 Abs. 1 sind Einnahmen alle Leistungen, die in Geld oder Geldeswert bestehen.

Einnahmen in Geld: Abs. 3 erfasst in erster Linie den Zufluss von Geld, auch wenn es sich um eine Fremdwährung handelt, die der Umrechnung bedarf. Zu Gütern, die in Geld bestehen, s. § 8 Anm. 22. Einnahmen sind danach insbes. alle Entgelte für den Verkauf von WG des Betriebs sowie für alle Dienstleistungen, auf die der Betrieb gerichtet ist.

Güter in Geldeswert sind Sacheinnahmen und Nutzungsvorteile, also Sachbezüge iSd. § 8 Abs. 2 Satz 1, die einen wirtschaftlichen, in Geld umrechenbaren Wert haben (s. § 8 Anm. 23 ff.). Da der Einnahmebegriff in Abs. 3 und § 8 Abs. 1 weitgehend deckungsgleich ist (s. § 8 Anm. 5), sind auch Zugänge in Geldeswert Einnahmen iSd. Abs. 3. Nach stRSpr. des BFH finden deshalb auch im betrieblichen Bereich für nicht in Geld bestehende Zugänge wie Sachleistungen und Nutzungsvorteile die zu § 8 entwickelten Grundsätze Anwendung (BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36, mwN betr. Zahnarztgold). Die geldwerten Güter müssen Gegenstand einer objektiven Bereicherung sein (s. § 8 Anm. 25) und sind idR Leistungen aus einem entgeltlichen Vertrag.

Beispiele für Sachleistungen und Nutzungsvorteile: BFH v. 3.12.1987 – IV R 41/85, BStBl. II 1988, 266, betr. Pkw-Überlassung; v. 20.4.1989 – IV R 106/87, BStBl. II 1989, 641, betr. Erwerb einer Reise; v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36, betr. Erwerb von Goldabfällen durch einen Zahnarzt. Die Bewertung der geldwerten Güter bestimmt sich nach § 8 Abs. 2 (s. § 8 Anm. 23).

Problem der Einnahme von Sachwerten bei einer Geldverkehrsrechnung:

Mit der Berücksichtigung des Zuflusses von Waren und Vorteilen, die nicht in Geld bestehen, gleicht sich die Einnahmenüberschussrechnung an den BV-Vergleich an. Die Behandlung der Sachwerte als Einnahmen hat zur Folge, dass der Abgang oder die Verwertung der Sache im Betrieb als BA zu behandeln ist, denn die Erfassung beim Zufluss und bei der Verwertung würde zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung führen. Der IV. Senat des BFH behilft sich daher damit, die erworbene Sache gleichzeitig als BA zu berücksichtigen und behandelt so den Zufluss der Sachbezüge insgesamt als erfolgsneutral (BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36, betr. Zahnarztgold).

Der Vorgang wird so behandelt, als hätte der Stpfl. zunächst Geld vereinnahmt und mit diesem Ware erworben. Im Ergebnis wird deshalb die Sachzuwendung erst wirksam, wenn der Stpfl. die Sache veräußert oder entnimmt. Zum selben Ergebnis gelang-

te man, würde man die Sachzuwendung nicht als BE behandeln. Eine stl. Auswirkung ergibt sich auch dann erst beim Verkauf oder der Entnahme der Sache durch den Stpfl. (TIEDTKE, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 1995, 429).

Zu den Einnahmen gehören danach alle Entgelte aus dem Verkauf von Waren und Dienstleistungen. Einnahme ist auch der unentgeltliche Erwerb eines WG aus betrieblichen Gründen. Dies gilt für WG des AV und UV in gleicher Weise. Die Einnahme ist dabei mit dem gemeinen Wert des WG zu erfassen.

Rückerstattete Ausgaben sind Einnahmen, nicht negative Ausgaben, und zwar auch, wenn die Rückzahlung in ein späteres Wj. fällt oder wenn Ausgaben von einem Dritten ersetzt werden. Die Rückerstattung von Ausgaben führt nur dann nicht zu Einnahmen, wenn zugleich mit dem Abfluss der Ausgaben ein Rückforderungsanspruch entsteht; dann liegt lediglich eine Vermögensumschichtung vor. Zurückgezahlte Einnahmen sind BA (BFH v. 13.12.1963 – VI 22/61 S, BStBl. III 1964, 184; s. auch § 8 Anm. 33).

Keine Einnahmen sind ersparte Aufwendungen. Es fehlt am Zufluss einer Bereicherung. Etwas Anderes gilt, wenn ein Dritter Aufwendungen zugunsten des Stpfl. macht oder er ihm etwas zuwendet und dieser dadurch eigene Aufwendungen erspart (s. § 8 Anm. 27).

Ebenfalls keine Einnahmen sind:

- durchlaufende Posten iSd. Abs. 3 Satz 2 (s. Anm. 610 ff. und § 8 Anm. 35).
- fiktive Einnahmen: Das EStG unterwirft tatsächlich erzielte, nicht dagegen bloß erzielbare Einnahmen der Besteuerung (BFH v. 29.11.1966 – I 216/64, BStBl. III 1967, 392 [395]); niemand ist verpflichtet, aus seinem Vermögen Nutzungen zu ziehen (BFH v. 8.11.1960 – I 131/59 S, BStBl. III 1960, 513; v. 9.3.1962 – I 203/61 S, BStBl. III 1962, 338).
- Verzicht auf Einnahmen zB durch Erlass oder Begleichung einer Schuld des Steuerpflichtigen durch einen Dritten: Es fehlt an einem Zufluss. Sieht etwa ein Stpfl. aus betrieblichen Gründen davon ab, eine entstandene Honorarforderung einzuziehen oder erlässt er sie aus betrieblichen Gründen dem Schuldner, so bleibt dies ohne Gewinnauswirkung, denn eine BE in Höhe der Honorarforderung ist nicht zugeflossen und eine Ausgabe in dieser Höhe nicht geleistet. Der Verzicht auf eine Honorarforderung aus privaten Gründen ist ebenso wie ein privat veranlasster Forderungserlass als Entnahme der Forderung zu werten und dem Überschuss hinzuzurechnen (BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526).

Dagegen führt der Wegfall einer Verbindlichkeit (etwa durch Erlass der Kaufpreisschuld) für die Anschaffung eines abnutzbaren WG, für dessen AK AfA berücksichtigt worden sind, zu einer gewinnerhöhenden BE durch Korrektur des ursprünglich angesetzten Aufwands. Dies gebietet der Grundsatz der Gesamtgewinnleichheit. Danach müssen auch bei der Einnahmenüberschussrechnung sowohl der Wertverzehr der AK durch die AfA als auch Beträge wie der Wegfall der für die Anschaffung eingegangenen Verbindlichkeiten nach den Grundsätzen der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich gewinnwirksam berücksichtigt werden (BFH v. 31.8.1972 – IV R 93/67, BStBl. II 1973, 51).

561 Einstweilen frei.

562 cc) Betriebliche Veranlassung der Einnahmen

Schrifttum: DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, Köln 1987; WÜLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, Köln 1987; FÖRSTER, Betriebliche Verlosungen – mit dem Fiskus als Teilhaber?, DStR 2009, 249.

BE sind alle durch den Betrieb veranlassten Zugänge in Geld oder Geldeswert. Der Begriff der betrieblichen Veranlassung wird von der Rspr. im gleichen Sinn verwendet wie bei den BA nach Abs. 4 (BFH v. 20.4.1989 – IV R 106/87, BStBl. II 1989, 641, mwN; v. 1.3.1993 – III R 3/92, BStBl. II 1994, 179). Ausführlich zur betrieblichen Veranlassung im Zusammenhang mit BA s. Anm. 790 ff.

Der Veranlassungszusammenhang zwischen Einnahmen und Betrieb erfordert einen objektiven wirtschaftlichen oder sachlichen Zusammenhang (BFH v. 8.11.2007 – IV R 24/05, BStBl. II 2008, 356, betr. Klärschlammtransporte). Grundsätzlich genügt dazu ein mittelbarer Kausalzusammenhang. Dabei kommt es weder darauf an, dass die Zugänge in Geld oder Geldeswert im Betrieb erwirtschaftet worden sind (BFH v. 17.9.1987 – III R 225/83, BStBl. II 1988, 324), noch darauf, dass die für eine betriebliche Leistung erlangte Gegenleistung in den betrieblichen oder in den privaten Bereich des Stpfl. gelangt, denn eine BE setzt nicht voraus, dass die erlangte Leistung BV wird (BFH v. 2.10.1986 – IV R 173/84, BFH/NV 1987, 495). Betrieblich veranlasst sind auch Einnahmen aus Nebengeschäften und Nebentätigkeiten oder Hilfsgeschäften, wie Einnahmen aus der Veräußerung von Anlagegütern. Betrieblich veranlasst sind laufende, vorbereitende oder abwickelnde, einmalige oder außerordentliche Einnahmen (SEGEBRECHT/GUNSENHEIMER, Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 13. Aufl. 2013, Rn. 284).

Vorab entstandene und nachträgliche BE sind Sonderfälle betrieblicher Veranlassung, die den Komplementärbegriffen der vorab entstandenen oder vorweggenommenen und nachträglichen BA entsprechen (s. Anm. 817 ff. und 820 ff.).

► *Vorweggenommene Betriebseinnahmen* sind nach der Rspr. des BFH Einnahmen, die einem im Aufbau befindlichen Betrieb zufließen und die als betrieblich veranlasste Einnahmen auch dann zu erfassen sind, wenn der Betrieb nicht aufgenommen wird, sei es, dass die Vorbereitungshandlungen eingestellt werden oder die vorhandenen WG veräußert werden.

BFH v. 1.2.1989 – VIII R 33/85, BStBl. II 1989, 458; BFH v. 7.11.1991 – IV R 50/90, BStBl. II 1992, 380, beide betr. Veräußerung eines im Aufbau begriffenen Betriebs bzw. Teilbetriebs. Denkbar ist auch der vorzeitige Rückfluss vorweggenommener BA, der wie der Rückfluss anderer BA als BE zu behandeln wäre (s. nur WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 13 f., mwN in Fn. 29).

Der Begriff der vorweggenommenen BE ist vor dem Hintergrund des vom BFH vertretenen Betriebsbegriffs uE noch entbehrlicher als der der vorab entstandenen BA. Wird der Beginn des Betriebs bereits mit der ersten Vorbereitungshandlung angenommen (s. Vor §§ 4–7 Anm. 95 und § 4 Anm. 817), so werden vor diesem Zeitpunkt kaum Einnahmen aus betrieblicher Veranlassung anfallen. Die beiden zitierten Urteile des BFH (BFH v. 1.2.1989 – VIII R 33/85, BStBl. II 1989, 458; v. 7.11.1991 – IV R 50/90, BStBl. II 1992, 380) betreffen daher auch Fälle, in denen der im Aufbau befindliche Betrieb vor Aufnahme seiner werbenden Tätigkeit aufgegeben oder veräußert wurde und die tarifbegünstigte Besteuerung der zuvor erlangten Einnahmen im Streit war. Vorweggenommene BE sind daher in einer Einnahmenüberschussrechnung zu erfassen, weil der im Aufbau begriffene Betrieb noch nicht buchführungspflichtig ist.

► *Nachträgliche Betriebseinnahmen* sind Einnahmen, die nach Beendigung der betrieblichen Tätigkeit aus betrieblicher Veranlassung anfallen und die als nachträgliche betriebliche Einkünfte iSd. § 24 Nr. 2 uU auch beim Rechtsnachfolger erfasst werden (im Einzelnen s. § 24 Anm. 75 ff. mwN). Nachträgliche BE der

Erben können sogar dann vorliegen, wenn überhaupt kein Anspruch auf die Zahlung bestand, sofern sie nur durch die Berufstätigkeit des Erblassers veranlasst waren (BFH v. 14.4.1966 – IV R 335/65, BStBl. III 1966, 458; v. 27.11.1992 – IV B 109/91, BFH/NV 1993, 293).

Zur Beendigung des Betriebs mit der letzten Abwicklungshandlung s. Vor §§ 4–7 Anm. 95; zur Gewinnermittlungsart für nachträgliche Einkünfte s. Anm. 551 und ausführl. Vor §§ 4–7 Anm. 8 mwN; s. ferner § 24 Anm. 88.

Betriebliche Veranlassung ohne Korrespondenzprinzip: Für die betriebliche Veranlassung beim Empfänger ist es idR unerheblich, ob die Einnahmen beim Geber BA sind, es sei denn, die Frage der Abziehbarkeit hänge von den Beziehungen zwischen Geber und Empfänger ab. So sind Zahlungen aufgrund eines Arbeitsverhältnisses beim ArbG stets BA und beim ArbN stets Arbeitslohn (BFH v. 10.5.1960 – I 205/59 U, BStBl. III 1960, 335). Zahlungen aufgrund privater, zB verwandtschaftlicher Beziehungen sind beim Geber und beim Empfänger gleichermaßen nicht betrieblich veranlasst. Der Umstand, dass der Geber den Vorfall als Geschäftsvorfall behandelt, kann in diesen Fällen jedoch Beweisanzeichen für eine betriebliche Veranlassung auch beim Empfänger sein (BFH v. 21.11.1963 – IV 345/61 S, BStBl. III 1964, 183, zum Jubiläumsgeschenk an einen Kunden).

Betriebliche Veranlassung bei gesetz- oder sittenwidrigem Handeln und bei unwirksamen Rechtsgeschäften: Der Verstoß gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten steht der betrieblichen Veranlassung von Einnahmen (zB Schmiergeldern) nicht entgegen (§ 40 AO). Gerade die Verbotswidrigkeit einer Handlung kann den betrieblichen Charakter von Einnahmen begründen, wenn nämlich nur bei verbotswidriger Ausübung des Berufs ein Zusammenhang mit dem Betrieb möglich ist (BFH v. 24.10.1969 – IV R 139/68, BStBl. II 1970, 411, zu Wettgewinnen eines Trabertrainers). Betrieblich veranlasst können auch die Einnahmen aus einem unwirksamen Rechtsgeschäft sein (§ 41 AO).

563 dd) Abgrenzung der Betriebseinnahmen von nicht betrieblichen Einnahmen

Betriebseinnahmen iSd. Abs. 3 fallen nur im Rahmen der Gewinnermittlungseinkünfte des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 an. Betriebliche Einnahmen sind daher nach den einkunftsspezifischen Unterscheidungsmerkmalen den Einkünften aus LuF, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit zugeordnet. Im Übrigen sind die BE auch von den Einnahmen abzugrenzen, die mit einer der vier privaten Einkunftsarten oder überhaupt nicht mit einer Einkunftsart zusammenhängen.

Abgrenzung zu Einnahmen der Überschusseinkünfte: Einkünfte aus Kapitalvermögen, VuV und sonstige Einkünften nach § 22 Nr. 1, 2, 3 sind gegenüber den Gewinneinkünften subsidiär (§ 20 Abs. 8, § 21 Abs. 3, § 22 Nr. 1 und 3, § 23 Abs. 2). Dies gilt ohne ausdrückliche Gesetzesvorschrift auch für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (arg. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). Sind solche Einnahmen betrieblich veranlasst, so handelt es sich um BE, auch wenn sie ihrer Natur nach zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, VuV oder den sonstigen Einkünften gehören; entsprechend sind Tätigkeitsvergütungen eines Mitunternehmers Teil seines Gewinns aus Gewerbebetrieb. Maßgebend für die Zuordnung der Einnahmen sind die objektiven Umstände und nicht der Wille des Stpfl.; notfalls ist zu schätzen (so BFH v. 4.11.1965 – IV 32/64 U, BStBl. III 1966, 89, zur Abgrenzung zwischen BA und WK).

Einnahmen, die mit keiner Einkunftsart zusammenhängen, sind ebenfalls nicht betrieblich veranlasst. Dazu gehören Einnahmen aus der Veräußerung von Gegenständen des PV und des Erwerbs eines WG aus privaten Gründen (zB Schenkung oder Erbfall). Maßgebend ist insoweit, ob das WG zum BV oder zum PV erworben wurde.

Vermutung einer betrieblichen Veranlassung bei berufstypischen Geschäften: Ist zweifelhaft, ob eine Einnahme betrieblich oder privat veranlasst ist, geht der BFH bei typischen branchenüblichen Geschäften eines Betriebs von der (widerlegbaren) Vermutung einer betrieblichen Veranlassung aus.

Siehe etwa BFH v. 18.3.1982 – IV R 183/78, BStBl. II 1982, 587, betr. Wertpapiere eines Bankiers; v. 7.5.2008 – X R 49/04, BStBl. II 2008, 711, mwN betr. Errichtung und Verkauf eines Einkaufsmarkts durch Makler.

Feststellungslast des Finanzamts für betriebliche Veranlassung neutraler Geschäfte und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen: Zweifelsfälle betrieblicher Veranlassung von Einnahmen ergeben sich oft bei Schätzungen. Die Feststellungslast des FA wird hier durch die Mitwirkungspflicht des Stpfl. beschränkt (zB BFH v. 15.2.1989 – X R 16/86, BStBl. II 1989, 462). Ergibt sich, dass der Stpfl. die Veranlassung dafür gibt, dass BE auf einem privaten Konto (auch des Ehegatten) eingehen, so liegt es in seinem Risiko- und Verantwortungsbereich, die Herkunft dort eingehender Mittelzuflüsse zu erläutern (BFH v. 28.1.2009 – X R 20/05, BFH/NV 2009, 912).

Gemischte Einnahmen, also solche, die teils den betrieblichen und im Übrigen den privaten Bereich betreffen, sind notfalls im Schätzungswege aufzuteilen (BFH v. 6.7.1965 – I 343/62, StRK EStG [bis 1974] § 15 R. 617). Auf eine Schätzung kann allerdings verzichtet werden, wenn die Einnahmen ausschließlich oder ganz überwiegend betrieblich oder privat veranlasst sind; uE ist insoweit die 10 %-Grenze maßgebend, die ua. auch für das Aufteilungs- und Abzugsverbot gilt.

Einstweilen frei.

564

ee) Sonderbetriebseinnahmen bei der Einnahmenüberschussrechnung

565

Schrifttum: BERTL, Die steuerliche Ergänzungsrechnung – Ergänzungsbilanz sowie Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben, in JACOBS/KOFLER (Hrsg.), Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen in Österreich, Festschrift für Karl Vodrazka, Wien 1991, 87; MÜLLER, Steuerliche Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, Diss., Frankfurt 1992; RAUPACH, Konsolidierte oder strukturierte Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft oder additive Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Mitunternehmer mit oder ohne korrespondierende Bilanzierung?, DStZ 1992, 692; SCHÖN, Zum Stande der Lehre vom Sonderbetriebsvermögen, DStR 1993, 186; ROSE, Bilanzrecht und Sonderbetriebsvermögen, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 1091; LÜDEMANN, Verluste bei beschränkter Haftung, Diss., Augsburg 1998; HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht – Zivilrechtliche Einordnung und einkommensteuerliche Folgen, München 1999; SCHAUMBURG, Die Personengesellschaft im internationalen Steuerrecht, Stbg 1999, 97 und 156; THEISEN, Verstoß gegen den einheitlichen Gewinnbegriff beim Saldierungsverbot nach § 15a EStG von Sonderbetriebseinnahmen, DStR 1999, 20; KROPPE, Betriebsausgaben/Sonderbetriebseinnahmen bei Leistungen aus Schwestergesellschaften, JbFfStR 2002/2003, 704; GSCHWENDTNER, Sondervergütungen und sonstige Sonderbetriebseinnahmen bei mittelbaren Leistungsbeziehungen in der Rechtsprechung des BFH, DStR 2005, 771; NEUFANG, Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter und Gesellschaft einer Personengesellschaft, StBp. 2009, 100.

Siehe auch das Schrifttum zu Vor §§ 4–7 Anm. 91.

Die von der Rspr. entwickelte Lehre vom Sonderbetrieb des Mitunternehmers (s. Vor §§ 4–7 Anm. 91 mwN) ermöglicht nicht nur eine eigenständige Gewinnermittlung für den Bereich des SonderBV (s. Vor §§ 4–7 Anm. 6) und eröffnet dem jeweiligen Mitunternehmer eigenständige Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen, sondern vermittelt auch die betriebliche Veranlassung von BE und BA, die als SonderBE und SonderBA bezeichnet werden. Zu SonderBA s. Anm. 837.

Sonderbetriebseinnahmen sind alle Erträge, die ihre Veranlassung in der Beteiligung des Stpfl. an der (gewerblich tätigen) PersGes. haben (vgl. BFH v. 15.10.1975 – I R 16/73, BStBl. II 1976, 188; v. 5.12.1979 – I R 184/76, BStBl. II 1980, 119; v. 24.1.1985 – IV R 123/82, BFH/NV 1986, 15; v. 9.11.1988 – I R 191/84, BStBl. II 1989, 343). Dazu zählen vor allem die in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 genannten Sondervergütungen (BFH v. 6.11.2008 – IV R 79/06, BFH/NV 2009, 730), die auch bei Zwischenschaltung einer Schwester-KapGes. zu erfassen sind (s. etwa BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182, mwN). Voraussetzung für ihre Hinzurechnung als SonderBE beim Gesellschafter ist, dass sie als BA den Gewinn der Gesellschaft gemindert haben (vgl. zB BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691, unter C.II.3. mwN; v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219). Dazu zählen auch Leistungen der PersGes. für den Mitunternehmer, die einem Dritten zufließen, wie ArbG-Anteile zur Sozialversicherung als Sondervergütung eines Mitunternehmers (BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942). Zu den SonderBE gehören schließlich alle anderen mit der Mitunternehmerstellung zusammenhängenden persönlichen Einnahmen des Gesellschafters. Dies sind insbes. die Erträge des SonderBV I, soweit diese nicht bereits als Sondervergütungen erfasst sind, die Erträge des SonderBV II und andere Leistungen, die ein Gesellschafter in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Tätigkeit für die Gesellschaft von Dritten erhält (zB Schmiergelder, veruntreute Gelder, Provisionen oder sog. Incentives).

Zum Beispiel BFH v. 11.7.1985 – IV R 61/83, BStBl. II 1985, 577, betr. Einnahmen, die ein Mitglied der Sozietät im eigenen Namen, aber mit Unterstützung des von der Sozietät angestellten Personals erzielt; BFH v. 22.6.2006 – IV R 56/04, BStBl. II 2006, 838, mwN zur Rspr. betr. BE, die ein Gesellschafter ohne Wissen der anderen abzweigt; FG Rhld.-Pf. v. 2.3.1982 – 2 K 51/80, EFG 1982, 609, rkr., betr. Wert einer Mexikoreise, die ein Autohändler durch Preisausschreiben des Autoherstellers gewonnen hat; FG Berlin v. 12.5.1982 – VI 183/81, EFG 1983, 12, rkr., betr. Entschädigung für Tätigkeit in Standesorganisation; Sächs. FG v. 16.3.2009 – 8 V 179/07, juris, rkr., betr. Existenzgründerzuschüsse für Rechtsanwalt. Zur Einbeziehung der SonderBE in den Gewerbeertrag: BFH v. 3.4.2008 – IV R 54/04, BStBl. II 2008, 742, mwN.

Keine Sonderbetriebseinnahmen sind Vergütungen, die ein Mitunternehmer von dritter Seite für eine Tätigkeit erhält, die zwar im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der gewerblichen Betätigung der PersGes. steht, die aber ihrer Art nach Gegenstand seines unabhängigen von dem Betrieb der PersGes. ausgeübten gewerblichen Einzelunternehmens ist (BFH v. 9.2.1978 – IV R 85/77, BStBl. II 1979, 111). Bei mehrstöckigen PersGes. sind Vergütungen, die ein Gesellschafter der Obergesellschaft für unmittelbare Leistungen an die Untergesellschaft von dieser erhält, bei der Obergesellschaft weder Sondervergütungen iSv. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 noch sonstige SonderBE, wohl aber Sondervergütungen bei der Untergesellschaft (s. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2).

Die Erfassung von SonderBE und -BA richtet sich nach der Gewinnermittlungsart, der auch die PersGes. unterliegt, idR daher nach allgemeinen bilanzstrechtl. Grundsätzen, ausnahmsweise auch nach dem Zuflussprinzip, soweit die Einnahmenüberschussrechnung anzuwenden ist (grundlegend BFH v. 11.12.

1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553 [556]; s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 5 f. mwN).

Verfahrensrechtlich dürfen SonderBE bei der EStVeranlagung des Mitunternehmers nur berücksichtigt werden, wenn sie im Feststellungsverfahren für die PersGes. erfasst sind; dies gilt auch für Unterbeteiligungen ungeachtet eines etwa bestehenden Geheimhaltungsinteresses (BFH v. 9.11.1988 – I R 191/84, BStBl. II 1989, 343, mwN). SonderBE gehören nicht zu den Gewinnen, die dem Kommanditisten nach § 15a Abs. 2 aus seiner Beteiligung an der KG zuzurechnen sind (zum sog. Saldierungsverbot BFH v. 13.10.1998 – VIII R 78/97, BStBl. II 1999, 163; v. 23.2.1999 – VIII R 29/98, BStBl. II 1999, 592, jeweils mwN zum älteren Schrifttum; glA LÜDEMANN, Verluste bei beschränkter Haftung, 1998, 146 ff.; krit. etwa THEISEN, DSStR 1999, 20).

Einstweilen frei.

566–569

ff) Wichtige Fälle bei Betriebseinnahmen in ABC-Forum

570

Abfindung ist weder ein zivilrechtl. noch ein strechtl. Begriff. Gemeinhin versteht man darunter eine einmalige Geldleistung zur Abgeltung von Rechtsansprüchen. Abfindungen kommen als Ablösebeträge, Abstandszahlungen, Ausgleichszahlungen, Entschädigungen oder Schadensersatzleistungen vor. Die Abfindung führt idR zu einer laufenden BE, wenn der Stpfl. sie im Rahmen seiner Einkünfte aus LuF, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit erhält.

So ist die Abfindung zur Aufhebung betrieblicher Verbindlichkeiten aufgrund eines laufenden Vertragsverhältnisses BE des Empfängers. Sie kann zum stbegünstigten Veräußerungsgewinn iSd. §§ 14, 16, 18 Abs. 3, 34 gehören oder auch eine stbegünstigte Entschädigung für entgehende Einnahmen iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. a, § 34 sein.

► *Beispiele* für Abfindungsleistungen als betrieblich veranlasste Einnahmen:

- Abfindung eines Pensionsanspruchs anlässlich einer Betriebsaufgabe ist SonderBE des Gesellschafters (BFH v. 20.1.2005 – IV R 22/03, BStBl. II 2005, 559);
- Verzicht auf die Nutzung der Praxisräume durch einen Freiberufler gegen Abfindung (BFH v. 8.10.1964 – 365/62 U, BStBl. III 1965, 12);
- vertraglich vereinbarte Zahlungen einer Stadt an den Inhaber eines gewerblichen Betriebs zur Abgeltung der mit der Räumung des Grundstücks und der vorzeitigen Aufgabe der Mietrechte zusammenhängenden Ansprüche (sog. Räumungsentschädigungen: BFH v. 27.2.1969 – V 102/65, BStBl. II 1969, 386; v. 27.2.1969 – V 144/65, BStBl. II 1969, 387; v. 7.8.1969 – V 177/65, BStBl. II 1969, 696, sämtl. zur USt);
- Verzicht auf betriebliches Vorkaufsrecht beim Land- und Forstwirt (BFH v. 3.6.1976 – IV R 236/71, BStBl. II 1977, 62).

Wegen weiterer Einzelheiten s. „Entschädigungen“.

Abschlagszahlungen: Siehe „Vorschüsse“.

Abtretung: Verfügt der Stpfl. über eine Forderung durch Abtretung (§ 398 BGB), steht die Abtretung einer Bezahlung gleich. Der Wert der Forderung ist dem Stpfl. zu diesem Zeitpunkt zugeflossen. Gleiches gilt, wenn dem Stpfl. eine Forderung an Zahlungs Statt übertragen worden ist (BFH v. 22.4.1966 – VI 137/65, BStBl. III 1966, 394).

Altgold: Siehe „Zahngold“.

Anzahlungen, Abschlagszahlungen oder Nachzahlungen sind wie Vorschüsse beim Empfänger BE im Zeitpunkt des Zuflusses zu erfassen.

Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung als Sondervergütung eines Mitunternehmers sind BE, unabhängig davon, ob sie dem Mitunternehmer zufließen (BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942).

Arbeitskraft: Eine BE ist nicht anzunehmen, wenn ein Stpfl. von vornherein auf ein Entgelt für eine Leistung, die allein auf dem Einsatz seiner Arbeitskraft beruht, verzichtet.

Ärzte (Zufluss von Honorareinnahmen): Einnahmen von Privatpatienten, die der Arzt durch eine Privatärztliche Verrechnungsstelle einziehen lässt, fließen ihm bereits mit dem Eingang bei dieser Stelle zu (BFH v. 20.2.1964 – IV 4/61 U, BStBl. III 1964, 329).

Die Honorare für eine kassenärztliche Tätigkeit fließen dem Arzt nicht schon mit der Zahlung der Krankenkasse an die Kassenärztliche Vereinigung zu, sondern grds. erst mit der Überweisung seines Anteils durch die Kassenärztliche Vereinigung (BFH v. 20.2.1964 – IV 4/61 U, BStBl. III 1964, 329). Die Zahlungen der Kassenärztlichen Vereinigung sind beim Arzt regelmäßig wiederkehrende Einnahmen iSd. § 11 Abs. 1 Satz 2. Abschlagszahlungen, die jeweils für Dezember des Vorjahres Anfang Januar des Folgejahres dem Arzt zufließen, sind deshalb dem vorangegangenen Kj. zuzurechnen (BFH v. 24.7.1986 – IV R 309/84, BStBl. II 1987, 16).

Auflösung steuerfreier Rücklagen: Siehe „Stille Reserven“.

Ausgleichsansprüche eines Handelsvertreters nach § 89b HGB entstehen mit Beendigung des Vertragsverhältnisses (BFH v. 26.3.1969 – I R 141/66, BStBl. II 1969, 485). Die Ausgleichszahlungen erhöhen den laufenden Gewinn auch dann, wenn die Beendigung des Vertragsverhältnisses mit der Betriebsaufgabe (BFH v. 14.10.1980 – VIII R 184/78, BStBl. II 1981, 97; v. 24.11.1982 – I R 60/79, BStBl. II 1983, 243) oder wenn der Anspruch auf Ausgleichszahlung durch den Tod des Handelsvertreters entstanden ist und der Erbe den Betrieb aufgibt (BFH v. 9.2.1983 – I R 94/79, BStBl. II 1983, 271).

Ausgleichszahlungen an einen Kommissionsagenten in entsprechender Anwendung des § 89b HGB gehören ebenso zum laufenden Gewinn (BFH v. 19.2.1987 – IV R 72/83, BStBl. II 1987, 570) wie Ausgleichszahlungen an Versicherungsvertreter bei wesentlicher Einschränkung seines Arbeitsgebiets (BFH v. 29.3.2006 – X R 55/04, BFH/NV 2006, 1641, zur Tarifiermäßigung analog § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 iVm. § 24 Nr. 1 Buchst. c).

Auslagenersatz ist als durchlaufender Posten (s. Anm. 611) keine BE.

Betriebliche Veräußerungs- oder Versorgungsrenten: Siehe Anm. 596.

Bürgschaftsverluste bei GmbH-Beteiligung im Betriebsvermögen: Erwirbt ein Bürge infolge der Zahlungen auf die Bürgschaft die auf ihn übergehende Hauptforderung und eine inhaltsgleiche Regressforderung gegen seine GmbH, so kann er bei Gewinnermittlung nach Abs. 3 eine entsprechende BA abziehen, sobald und soweit seine durch die Bürgschaftszahlungen ausgelösten (Regress-)Forderungen wegen deren Insolvenz bzw. der Vollbeendigung der GmbH nicht (mehr) realisierbar (werthaltig) sind (BFH v. 31.5.2005 – X R 36/02, BStBl. II 2005, 707).

Darlehensgeschäfte bleiben im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung grds. unberücksichtigt. Darlehenszuflüsse sind keine BE; die Tilgung von Darlehen führt nicht zu BA (BFH v. 8.10.1969 – I R 94/67, BStBl. II 1970, 44; FG Düss. v. 26.2.2010 – 13 K 3950/06, EFG 2011, 313, rkr.; H 4.5 Abs. 2 „Darlehen“ EStH).

Dentalgold: Siehe „Zahngold“.

Dienstbarkeit: Die Einräumung einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit kann der Veräußerung eines Anteils am Grund und Boden gleichstehen, wenn sich der Berechtigte jeglicher Herrschaftsgewalt über den betroffenen Grundstücksanteil entäußert (BFH v. 18.8.1977 – VIII R 7/74, BStBl. II 1977, 796). Entspricht dagegen die Dienstbarkeit einer nur teilweisen Nutzungsüberlassung, ist das dafür gezahlte Entgelt BE (BFH v. 10.8.1978 – IV R 181/77, BStBl. II 1979, 103; v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643).

Druckbeihilfen, die ein Stpfl. im Rahmen eines Betriebs für die erstmalige Veröffentlichung wissenschaftlicher Forschungen erhält, sind BE (BMF v. 31.3.1983 – IV B 2 - S 2143 - 3/83, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 29; OFD Frankfurt v. 23.3.1995 – S 2143 A-40-St II 20, FR 1995, 482).

Durchlaufende Posten sind keine BE (Abs. 3 Satz 2; s. Anm. 611 ff.).

Ehrenamt: Bezüge und Aufwandsentschädigungen, die für eine ehrenamtliche Tätigkeit insbes. in Berufs- und Standesorganisationen gewährt werden, sind BE, wenn das Ehrenamt mit Rücksicht auf den Beruf oder Betrieb des Stpfl. angenommen wurde (§ 24 Nr. 1 Buchst. a).

Siehe § 24 Anm. 35. Zur Aufwandsentschädigung eines ehrenamtlich tätigen Präsidenten einer Berufskammer s. BFH v. 26.2.1988 – III R 241/84, BStBl. II 1988, 615. Die im Zusammenhang mit diesen BE stehenden Aufwendungen sind BA. Zur StFreiheit der Aufwandsentschädigung s. Erläuterungen zu § 3 Nr. 26; zu Einnahmen aus Nebentätigkeiten s. „Nebentätigkeit“.

Eigenprovisionen, die der Inhaber einer Versicherungsagentur für den Abschluss von Versicherungsverträgen erhält, die ihn selbst (oder seine Ehefrau) betreffen, sind BE (BFH v. 27.5.1998 – X R 17/95, BStBl. II 1998, 618; v. 27.5.1998 – X R 92/95, BFH/NV 1998, 1476; s. auch BFH v. 27.5.1998 – X R 94/96, BStBl. II 1998, 619, betr. sonstige Einkünfte).

Einlagen sind keine BE; bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 werden sie im Ergebnis wie BA behandelt (s. Anm. 584).

Eiserne Verpachtung: Der Verzicht des Verpächters auf den Anspruch auf Substanzerhaltung ist bei ihm als Zufluss in der Einnahmenüberschussrechnung zu behandeln; dies gilt auch, wenn der Pächter den Verpachtungsbetrieb vor Ablauf der Pachtzeit im Wege vorweggenommener Erbfolge übernimmt (BFH v. 24.6.1999 – IV R 73/97, BStBl. II 2000, 309, mwN, mit Anm. KANZLER, FR 2000, 94; MK, DStR 1999, 2067; s. auch „Pachterneuerungsverpflichtung“).

Entnahmen werden bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 wie BE behandelt (s. Anm. 584).

Entschädigungen (s. auch „Abfindungen“, „Schadensersatz“), die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werden (§ 24 Nr. 1 Buchst. a), sind bei betrieblicher Veranlassung BE. Eine Entschädigung, die für eine nichtbetriebliche oder stfreie Einnahme gezahlt wird, ist keine BE (BFH v. 16.8.1978 – I R 73/76, BStBl. II 1979, 120).

- ▶ *Beispiele* für Entschädigungsleistungen als betrieblich veranlasste Einnahmen:
 - Leistungen, die für die Inanspruchnahme von land- und forstwirtschaftlichem Grundbesitz für den Bau und den Betrieb von Erdöl-, Erdgas-, Hochspannungs- und Wasserleitungen, die Errichtung von Pump- und Trafostationen sowie für Naturschutzzwecke gewährt werden, sind BE (OFD Hannover v. 12.1.1994, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 72);

- Nutzungsvergütungen und Entschädigungen für entgehende Nutzungsmöglichkeiten und Vermögensschäden im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme von Grundstücken durch die sowjetischen Streitkräfte sind beim zum BV gehörenden Grundstück BE (OFD Erfurt v. 12.6.1996, FR 1996, 504);
- Entschädigung an Architekten wegen Projektaufgabe (BFH v. 27.7.1978 – IV R 149/77, BStBl. II 1979, 66; v. 27.7.1978 – IV R 153/77, BStBl. II 1979, 69);
- Ersatz des Ertragsausfalls in der Landwirtschaft und für andere konkrete Schäden im landwirtschaftlichen BV (BFH v. 14.10.1982 – IV R 19/79, BStBl. II 1983, 203);
- Entschädigung für den Verlust der Rechte aus § 87 Abs. 2 HGB (BFH v. 19.7.1966 – I 235/63, BStBl. III 1966, 624);
- Eine Ausgleichszahlung für die Verpflichtung, für gewisse Zeit und unter bestimmten Voraussetzungen in einer Branche oder in einem Gebiet beruflich nicht tätig zu werden oder betriebliche Erzeugnisse herzustellen (Wettbewerbsverbot), ist eine BE, wenn die Verpflichtung im Rahmen des Betriebs eingegangen worden ist (BFH v. 12.6.1996 – XI R 43/94, BStBl. II 1966, 516);
- Entschädigungen für Wirtschaftserschwernisse in der Landwirtschaft (s. dazu BMF v. 5.3.1992 – IV C 4 - S 2149-5/92, BStBl. I 1992, 187; v. 9.2.1993, BStBl. I 1993, 241; FinMin. Nds. v. 29.6.1993 – S 2132a-20-31 1, FR 1993, 520);
- Schadensersatz, den ein Steuerberater oder Haftpflichtversicherer wegen einer vom Berater zu vertretenden zu hohen EStFestsetzung leistet, ist beim Mandanten keine BE (BFH v. 18.6.1998 – IV R 61/97, BStBl. II 1998, 621), jedoch BE bei einer GmbH, weil diese keine außerbetriebliche Sphäre hat (BFH v. 20.11.2007 – I R 54/05, BFH/NV 2008, 617).

Erbbaurecht: Gehört das Grundstück zum BV des Erbbaupflichteten, ist der Erbbauzins BE. In der Übernahme von Erschließungskosten durch den Erbbauberechtigten liegt ein zusätzliches Entgelt für die Nutzung des Grundstücks (BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398). Der Stpfl., der den Gewinn nach Abs. 3 ermittelt, konnte das Entgelt bis zum VZ 2003 auf die Dauer von zehn Jahren verteilen (OFD Münster v. 10.5.1984 – S 2253-43-St 16-31, FR 1984, 309). Seit dem VZ 2004 steht dem Stpfl. auch das Wahlrecht nach § 11 Abs. 1 Satz 3 zu. Danach kann er Einmalzahlungen des Erbbauzins als vorausgezählte Einnahmen aus einer Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren anstelle der Sofortversteuerung auch gleichmäßig auf die Dauer des Erbbaurechts verteilen (s. Anm. 558, 571).

Erbschaft: Der Erwerb aufgrund Erbfalls ist ein unentgeltlicher Erwerb im privaten Vermögensbereich (BFH v. 14.4.1992 – VIII R 6/87, BStBl. II 1993, 275); demgemäß führt der Erbfall beim Erben nicht zu BE. Eine für den Gewerbebetrieb eines Stpfl. (Altenheim) bestimmte Erbschaft ist allerdings als BE zu versteuern (BFH v. 14.3.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650).

Erlas einer Honorarforderung aus privaten Gründen ist als Entnahme zu werten (BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526; s. auch Anm. 560).

Erschwerenausgleich nach Art. 36a BayNatSchG ist regelmäßig BE (FinMin. Bayern v. 9.2.1987 – 31a - S 2230 - 79 - 71 619/86, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 45).

Ersparte Betriebsausgaben sind mangels Zuflusses keine BE (s. Anm. 560). Ist die Ersparnis dagegen Folge einer Zuwendung von dritter Seite, so besteht die Einnahme im Wert des zugewendeten Vermögensvorteils (BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995).

Erstattung von Betriebsausgaben: Dem Stpfl. zurückgezahlte oder von einem Dritten ersetzte BA sind BE. Zurückgezahlte Einnahmen sind BA (BFH v. 13.12.1963 – VI 22/61 S, BStBl. III 1964, 184).

Erziehungsgelder sind BE, wenn die Unterbringung der Kinder dem Erwerbszweck der Pflegeeltern (sog. Kostkinder) dient. Erwerbsmäßig wird die Pflege betrieben, wenn das Erziehungs- bzw. Pflegegeld die wesentliche Erwerbsgrundlage darstellt. Das ist bei einer Betreuung von bis zu fünf Personen nicht der Fall (BMF v. 7.2.1990 – IV B 1 - S 2121-5/90, BStBl. I 1990, 109; s. auch Erläuterungen zu § 3 Nr. 11).

Fiktive Einnahmen sind mangels Zuflusses keine BE (s. Anm. 560).

Förderbeiträge zur Bereitstellung von Arbeits- und Ausbildungsplätzen für Schwerbehinderte sind BE (BMF v. 24.4.1979, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 20).

Fördermittel für Ausbildungsverhältnisse im Beitrittsgebiet gehören nicht zu den stfreien Einnahmen iSd. § 3 Nr. 11 (FinMin. Meckl.-Vorp. v. 2.7.1991 – IV-310 - S 2000 - 11/91, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 51). Staatliche Zuschüsse zum Ausbildungsprogramm Ost sind BE (FinMin. Sachs.-Anh. v. 25.3.1992 – 42 - S 2121-11, FR 1992, 423); s. auch „Zuschüsse“.

Forderungen sind mangels Zuflusses keine BE (s. Anm. 559). Der Erwerb von Forderungen führt zu nichtabnutzbarem AV und dem Ansatz der AK gem. Abs. 3 Satz 4 erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme als BA (FG Ba.-Württ. v. 25.10.2011 – 5 K 3460/08, nv., juris, rkr.).

GAP-Reform: Die Erfüllung der Zahlungsansprüche aufgrund der Neuregelung des Rechts über Beihilfen in der Landwirtschaft durch die EU im Rahmen der Reform der Gemeinsamen Agrarpolitik (sog. GAP-Reform) führt bei der Einnahmenüberschussrechnung ebenso zu BE wie deren Veräußerung als immaterielle WG (BMF v. 25.6.2008 – IV C 6 - S 2134/07/10001, 2007/0438789, BStBl. I 2008, 682 – Tz. 41; ausführl. KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 27 Rn. 21, auch zum BA-Abzug Rn. 50).

GEMA: Die an die GEMA gezahlten Vergütungen fließen dem Künstler erst bei Auszahlung an ihn zu (BFH v. 27.6.1963 – IV 111/59 U, BStBl. III 1963, 534).

Geschenke: Unentgeltliche Zuwendungen sind BE, wenn sie betrieblich veranlasst sind (s. „Zuwendungen“).

Grund und Boden: Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von zum AV gehörendem Grund und Boden sind auch bei der Einnahmenüberschussrechnung zu erfassen. Veräußerungserlöse bzw. Entnahmewerte sind BE. Die AK können erst im Wj. der Veräußerung oder Entnahme als BA abgesetzt werden (Abs. 3 Satz 4).

Hilfsgeschäfte: Erlöse aus der Veräußerung von Anlagegütern sind stets betrieblich veranlasst und führen deshalb zu BE (s. BFH v. 8.11.2007 – IV R 35/06, BStBl. II 2008, 359, mwN betr. Hilfsgeschäft im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, und Anm. KANZLER, FR 2008, 633).

Honorare werden nach tatsächlichem Zu- und Abfluss besteuert, auch wenn sie im Folgejahr zurückzuzahlen sind (BFH v. 27.5.1964 – I 372/60, HFR 1964,

452). Auch vorschussweise geleistete Honorare sind ungeachtet einer Rückzahlungsverpflichtung zugeflossen (BFH v. 29.4.1982 – IV R 95/79, BStBl. II 1982, 593). Zunächst vereinnahmte Gebühren führen bei Weiterleitung in späteren Jahren zu BA (BFH v. 22.11.1962 – IV 179/59 U, BStBl. III 1963, 132, zu Honorarzahlung an Rechtsanwalt); s. auch „Erlass“, „Ärzte“.

Incentive-Reisen führen als Maßnahmen zur Steigerung des Leistungswillens zu BE bzw. zu Arbeitslohn (BFH v. 6.10.2004 – X R 36/03, BFH/NV 2005, 682). Incentive-Reisen vermitteln dem stpfl. Geschäftspartner einen geldwerten Vorteil (BFH v. 20.4.1989 – IV R 106/87, BStBl. II 1989, 641; v. 26.9.1995 – VIII R 35/93, BStBl. II 1996, 273, mwN; BMF v. 14.10.1996, BStBl. I 1996, 1192, auch zu Fragen der Verwendung der erhaltenen Reiseleistungen und BA). Ein geldwerter Vorteil ist jedoch bei aufgedrängter Bereicherung zu verneinen (BFH v. 26.9.1995 – VIII R 35/93, BStBl. II 1996, 273, zu II.1. c ee) oder wenn es sich um eine Zuwendung im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Zuwendenden handelt (BFH v. 6.10.2004 – X R 36/03, BFH/NV 2005, 682, der die lsl. Grundsätze auch auf Gewerbetreibende anwendet). Ein eigenbetriebliches Interesse scheidet aus, wenn der Stpfl. auch belohnt werden soll, und es verliert mit steigendem Wert der Zuwendung an Gewicht (BFH v. 6.10.2004 – X R 36/03, BFH/NV 2005, 682, zu II.2.a aa).

Die BE sind in entsprechender Anwendung des § 8 Abs. 2 mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts anzusetzen (BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995; v. 26.9.1995 – VIII R 35/93, BStBl. II 1996, 273; BMF v. 14.10.1996, BStBl. I 1996, 1192).

Investitionszulagen nach dem InvZulG sind keine stbaren Einnahmen und daher keine BE. Entsprechendes galt für die Zulagen nach den inzwischen aufgehobenen BerlinFG und ZonenrandFG (BFH v. 16.8.1978 – I R 73/76, BStBl. II 1979, 120). Die Investitionszulagen mindern nicht die AHK. Rückzahlungszinsen zu einer zurückgeforderten Investitionszulage sind BA; eine spätere Erstattung der Rückzahlungszinsen führt zu BE (BFH v. 1.9.2008 – IV B 131/07, BFH/NV 2009, 133). Zu Investitionszuschüssen s. „Zuschüsse“.

Investitionszuschuss: Siehe Zuschuss.

Kippgebühren, die ein Land- und Forstwirt von denjenigen erhält, die in seiner Kiesgrube ihren Erdaushub abladen und sie damit auffüllen, sind BE und auch gem. § 13a Abs. 6 Nr. 3 als Zuschlag zu erfassen, wenn die Grundstücke noch zum land- und forstwirtschaftlichen BV gehören (s. auch BFH v. 23.5.1985 – IV R 27/82, BFH/NV 1986, 85).

Leasing: Ist der Leasinggegenstand dem Leasinggeber zuzurechnen, sind die Leasingraten beim Leasinggeber BE, beim Leasingnehmer BA (zu Sonderzahlungen als BA s. BFH v. 5.5.1994 – VI R 100/93, BStBl. II 1994, 643, betr. WK). Ist dagegen der Leasinggegenstand beim Leasingnehmer zu erfassen, ist er idR nach Abs. 3 Sätze 3 und 4 zu behandeln. Der Leasinggeber erwirbt in diesem Fall eine Kaufpreisforderung, die er als Überschussrechner bei Zufluss als BE zu erfassen hat.

Lebensversicherungen: Versicherungsleistungen aus Lebensversicherungen sind BE, wenn die versicherte Person weder Einzelunternehmer noch Mitunternehmer der bezugsberechtigten PersGes. ist (OFD Kiel v. 20.8.1985 – S 2221 A-St 11/112, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 40; OFD München v. 27.3.1987 – S 2221 B-98 St 21, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 44).

Liebhabelei: Gewinne aus einer als Liebhabelei betriebenen Tätigkeit sind keine BE, sondern Einnahmen des privaten Bereichs.

Lohnkostenzuschüsse nach den Richtlinien zur Gewährung von besonderen arbeitsmarktpolitischen Beschäftigungshilfen sind stpfl. BE (FinMin. Nds. v. 9.6.1975, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 17; FinMin. Rhld.-Pf. v. 30.5.1975 – S 2143 A/4 02, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 18).

Los- bzw. Lotteriegewinne: Der Gewinn aus Losen, die selbständige Vertriebsmitarbeiter für die Erzielung bestimmter Umsätze erhalten, ist betrieblich veranlasst (BFH v. 2.9.2008 – X R 25/07, BStBl. II 2010, 550). Wird das Entgelt für Lose jedoch unmittelbar von einer Provision einbehalten, so ist der Erwerb der Lose bereits Teil der Einkommensverwendung und ein etwaiger Gewinn keine BE (BFH v. 2.9.2008 – X R 8/06, BStBl. II 2010, 548).

Milchaufgabevergütung ist BE im Wj. des Zuflusses; die Möglichkeit einer Zehn-Jahresverteilung (BMF v. 15.1.1988 – IV B 2 - S 2132-14/87, BStBl. I 1988, 46) wurde stillschweigend aufgegeben (BMF v. 15.4.1991 – IV B 2 - S 2132-10/91, BStBl. I 1991, 497, zu 1.a bb).

Miles and More: Die Prämienverteilung aus den Vielfliegerprogrammen der Luftverkehrsgesellschaften ist seit VZ 1997 nach § 3 Nr. 38 teilweise stfrei (s. Erläuterungen zu § 3 Nr. 38).

Nachträgliche Betriebseinnahmen sind nach § 24 Nr. 2 zu erfassen (s. Anm. 562)

Nachzahlungen: Siehe „Anzahlungen“.

Nebentätigkeit: Einnahmen aus Nebentätigkeiten sind BE, wenn sie betrieblich veranlasst sind. Zu den betrieblich veranlassten Nebentätigkeiten kann etwa die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied (FG Münster v. 3.7.1968 – VII 15 – 17/66 G, VII 15/66 G, VII 16/66 G, VII 17/66 G, EFG 1969, 76, rkr.) oder die Mitwirkung an Prüfungen und die Erstellung von Gutachten gehören. Zu den Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit s. Erläuterungen zu § 3 Nr. 26; zu den Einnahmen aus berufsbezogenen Ehrenämtern s. „Ehrenamt“.

Negative Betriebseinnahmen: Zurückgezahlte BE sind im Abflusszeitpunkt als BA abziehbar (s. Anm. 560).

Nutzungen sind bei betrieblicher Veranlassung wie andere geldwerte Zuwendungen (zB Sachen, Leistungen) BE (s. Anm. 560).

Option ist das Recht, bei Eintritt einer Bedingung, die auch vom Willen eines Beteiligten abhängen kann (Voluntativbedingung), eine schuldrechtl. Rechtsposition (Miete, Kauf, Nutzungsrecht) zu erwerben; insofern ist die Option Anwartschaftsrecht im weiteren Sinne. Der Optionsvertrag ist idR ein Vorvertrag. Einnahmen aus Optionsgeschäften können betrieblich veranlasst sein und zu BE führen. Kann dagegen der im Optionsrecht verkörperte Vorteil nur durch Ausübung der Option erlangt werden, ist erst zu diesem Zeitpunkt ein Zufluss gegeben (s. § 8 Anm. 180 „Optionsrecht“).

Pachterneuerungsverpflichtung: Im Fall der Ersatzbeschaffung ist der Erlös für das ausgeschiedene WG als BE des Pächters zu behandeln (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505); s. auch „Eiserne Verpachtung“.

Pensionsgeschäfte sind anzunehmen, wenn ein Pensionsgeber ein ihm gehörendes WG (zB Wertpapier) auf Zeit gegen Entgelt an einen Pensionsnehmer überträgt (BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272). Dem bürgerlich-rechtl. Inhaber der Wertpapiere (Pensionsinhaber), dem die Wertpapiere im Wege eines echten Pensionsgeschäfts entgeltlich übertragen wurden, sind die Erträge der Wertpapiere bei betrieblicher Veranlassung als BE zuzurechnen. Etwas anderes gilt, wenn das Pensionsgeschäft ausschließlich Sicherungszwecken dient

(BFH v. 23.11.1983 – I R 147/78, BStBl. II 1984, 217; s. auch § 5 Anm. 1552 f.; BMF v. 28.6.1984 – IV B 2 - S 2170-44/84, BStBl. I 1984, 394; BORDEWIN, FR 1984, 255; L. SCHMIDT, FR 1984, 152).

Preisgelder sind BE, wenn sie mit einer bestimmten Gegenleistung im Zusammenhang stehen (s. im Einzelnen BMF v. 5.9.1996 – IV B 1 - S 2121-34/96, BStBl. I 1996, 1150). Wird die betreffende Gegenleistung im Rahmen eines Gewerbebetriebs oder eines Berufs erbracht, so zählt der Preis, mit dem sie honoriert wird, zu den gewerblichen oder beruflichen Einkünften (BFH v. 1.10.1964 – IV 183/62 U, BStBl. III 1964, 629).

► *Beispiele* für Preise als betrieblich oder beruflich veranlasste Einnahmen:

- Preis für einen Kunstgewerbegegenstand auf einer Ausstellung (BFH v. 1.10.1964 – IV 183/62 U, BStBl. III 1964, 629);
- Preis bei einem Ideenwettbewerb für Architekten (BFH v. 16.1.1975 – IV R 75/74, BStBl. II 1975, 558; FG Münster v. 16.9.2009 – 10 K 4647/07 F, EFG 2010, 27, rkr.);
- Geldpreise mit Zuschusscharakter, die betrieblich verwendet werden müssen (BFH v. 14.3.1989 – I R 83/85, BStBl. II 1989, 651);
- Preis bei einer Schönheitskonkurrenz (FG Rhld.-Pf. v. 19.7.1995 – 1 K 2199/93, EFG 1996, 52, rkr.).

► *Keine Betriebseinnahmen* sind Preise, mit denen das Lebenswerk oder Gesamt-schaffen des Empfängers gewürdigt, die Persönlichkeit des Preisträgers geehrt und eine Grundhaltung ausgezeichnet oder eine Vorbildfunktion herausgestellt werden soll (BMF v. 5.9.1996 – IV B 1 - S 2121-34/96, BStBl. I 1996, 1150). Es fehlt in diesen Fällen an einer betrieblichen Veranlassung (zB Goethe- und Büchnerpreis oder Nobelpreis; BFH v. 9.5.1985 – IV R 184/82, BStBl. II 1985, 427, betr. Theodor-Wolff-Preis für Journalisten).

► *Preise bei Preisanschriften und Verlosungen* können BE sein, wenn die Verlosung von besonderen Teilnahmevoraussetzungen abhängt, die der Stpfl. beeinflussen kann (zB BFH v. 15.12.1977 – VI R 150/75, BStBl. II 1978, 239, und v. 25.11.1993 – VI R 45/93, BStBl. II 1994, 254, zu vom ArbG veranstalteten Verlosungen; FG Rhld.-Pf. v. 2.3.1982 – 2 K 51/80, EFG 1982, 609, rkr., zur Preisverleihung durch den Hersteller für einen besonderen Verkaufserfolg; s. auch „Incentive-Reisen“ und „Los- bzw. Lotteriegewinne“).

► *Steuernfrei* sind Preise aus öffentlichen Mitteln, die für Kulturfilm gewährt werden (§ 3 Nr. 11). Die StFreiheit gilt aber nicht für Spielfilme (OFD Frankfurt v. 29.3.1984 – S 2342 A - 32 - St II 20, StEK EStG § 3 Nr. 353).

Preisnachlass: Zu den BE eines Immobilienmaklers gehört grds. auch ein Preisnachlass, den der Makler für ein von ihm selbst erworbenes Grundstück vom Verkäufer erhält (Hess. FG v. 25.11.1998 – 1 K 2765/97, EFG 1999, 374, rkr.).

Produktionsaufgaberente nach § 6 FELEG (bis VZ 2008) ist BE. Der Grundbetrag ist bis zum Höchstbetrag nach § 3 Nr. 27 stfrei (OFD Chemnitz v. 17.12.1996 – S 2230-26/1-St 31, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 85; s. auch Erläuterungen zu § 3 Nr. 27).

Provisionen: Bereits verdiente und fällige Provisionen sind einem Versicherungsvertreter auch dann mit der Gutschrift in den Büchern des Versicherungsunternehmens iSd. § 11 Abs. 1 Satz 1 zugeflossen, wenn die Provisionen auf einem Kautionskonto zur Sicherung von Gegenforderungen des Versicherungsunternehmens gutgeschrieben werden (BFH v. 24.3.1993 – X R 55/91, BStBl. II

1993, 499; in Abgrenzung dazu BFH v. 12.11.1997 – XI R 30/97, BStBl. II 1998, 252, betr. Gutschrift auf Stornoreservekonto; s. „Stornoreservekonto“; s. ferner „Eigenprovisionen“.

Provisionsvorschüsse sind im Jahr des Zuflusses BE. Entsprechendes gilt auch für sonstige Vorleistungen. Provisionsvorschüsse sind auch dann zugeflossen, wenn im Zeitpunkt der Veranlagung bereits feststeht, dass sie teilweise zurückzuzahlen sind (BFH v. 13.10.1989 – III R 30-31/85, BStBl. II 1990, 287).

Reinvestitionsvergünstigung: Wird der im Wege einer BA gem. § 6c Abs. 1 Satz 2 neutralisierte Gewinn mangels Reinvestition nicht übertragen, so ist eine BE einschließlich des Zinszuschlags nach § 6b Abs. 7 zu erfassen (s. § 6c Anm. 25; s. auch BFH v. 17.9.1987 – IV R 8/86, BStBl. II 1988, 55, betr. Erfassung der BE als Sondergewinn nach § 13a Abs. 8 Nr. 4 aF; s. auch KANZLER, FS Beisse, 1997, 251 [263 f.]).

Reisen: Siehe „Incentive-Reisen“.

Rückgewähr von Betriebseinnahmen: Siehe „Erstattung von Betriebsausgaben“.

Rücklagen: Zur Auflösung stfreier Rücklagen s. „Stille Reserven“.

Rückzahlungszinsen zu Investitionszulagen: Siehe „Investitionszulagen“.

Sacheinnahmen, Sachbezüge: Siehe Anm. 560.

Sachgeschenke, die ein Gastwirt wegen der Bierabnahme von einer Brauerei erhält, sind betrieblich veranlasst und deshalb BE, auch wenn die Brauerei ihre Aufwendungen nicht gewinnmindernd geltend macht (BFH v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210; s. auch „Preise“).

Sanierungsmaßnahmen können nur in Form von Zuschüssen bei der Einnahmenüberschussrechnung zu BE führen und sanierungsbedingte Billigkeitsmaßnahmen (Stundung oder Erlass) rechtfertigen (BMF v. 22.3.2003 – IV A 6 - S 2140-8/03, BStBl. I 2003, 240). Ein sanierungsbedingter Schuldenerlass, der nur beim BV-Vergleich gewinnerhöhend wirkt, war nach § 3 Nr. 66 aF bis 31.12.1997 stbefreit (s. Anm. 118).

Schadensersatzleistungen wegen Zerstörung, Beschädigung oder Diebstahls eines WG führen bei betrieblicher Veranlassung zu BE. Entschädigungen für die Verletzung persönlicher Rechtsgüter sind keine BE.

So gehört das für einen betrieblich erlittenen Unfall erhaltene Schmerzensgeld nach § 847 BGB nicht zu den BE (BFH v. 29.10.1959 – IV 235/58 U, BStBl. III 1960, 87).

Gleiches gilt für den Schadensersatz wegen Verletzung des Persönlichkeitsrechts (BFH v. 29.10.1963 – VI 290/62 U, BStBl. III 1964, 12); ebenso ist Schadensersatz, den ein Steuerberater oder ein Haftpflichtversicherer wegen einer vom Berater zu vertretenden zu hohen EStFestsetzung leistet, beim Mandanten keine BE, weil auch die Entrichtung der ESt nicht zu einer BA führt (BFH v. 18.6.1998 – IV R 61/97, BStBl. II 1998, 621); s. auch „Abfindung“ und „Entschädigung“.

Schmiergelder sind bei betrieblicher Veranlassung BE (s. Anm. 562 und 565).

Sonderbetriebseinnahmen: Siehe Anm. 565 mwN.

Sozialversicherungsbeiträge: Siehe „Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung“.

Spielgewinne/Wettgewinne bei Glücksspielen sind nicht stbar und damit auch keine BE (BFH v. 16.9.1970 – I R 133/68, BStBl. II 1970, 685, zu Lotteinnahmen; § 2 Anm. 80 „Spielgewinne“ mwN). Die Ausnutzung beruflicher Kenntnisse oder Fähigkeiten allein begründet keine betriebliche Veranlassung (BFH v. 24.10.1969 – IV R 139/68, BStBl. II 1970, 411, zu Rennwettgewinnen).

eines Trabrennfahrers). Allerdings können Einnahmen aus spekulativen Warentermingeschäften zu BE führen, wenn diese Geschäfte gewerblich betrieben werden (BFH v. 6.12.1983 – VIII R 172/83, BStBl. II 1984, 132). Siehe auch „Los- bzw. Lotteriegewinne“.

Steuerfreie Einnahmen: BE sind nicht stpfl., soweit sie nach § 3 stbefreit sind (s. § 3 Allg. Anm. 10).

Steuern: Die Erstattung von Betriebssteuern führt zu BE. Die Erstattung nicht abziehbarer Steuern ist dagegen nicht betrieblich veranlasst. Zur USt s. im Einzelnen „Umsatzsteuer“.

Stille Reserven, die aufzulösen sind, weil sie nicht übertragen werden, sind BE (s. „Reinvestitionsvergünstigung“ sowie Anm. 516 und 538).

Stornoreservekonto: Einem Versicherungsvertreter mit Gewinnermittlung nach Abs. 3 sind Beträge, die ihm vom Versicherungsunternehmen auf einem Stornoreservekonto gutgeschrieben werden, nicht zugeflossen, wenn die Beträge im Zeitpunkt der Gutschrift nicht fällig waren und das Guthaben nicht verzinst wird (BFH v. 11.12.1997 – XI R 30/97, BStBl. II 1998, 252, in Abgrenzung zu BFH v. 24.3.1993 – X R 55/91, BStBl. II 1993, 499).

Tausch: Der mit einem Tauschvorgang verbundene Zu- und Abgang von Sachgütern ist als BE und BA zu erfassen. In der Hingabe eines WG ist grds. eine BA und im Empfang des eingetauschten WG eine BE zu sehen. Dabei fällt eine BE unabhängig davon an, ob der Gegenwert in das BV oder PV des Stpfl. gelangt. Der Wert der erworbenen WG ist grds. als BE mit dem Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das WG zu erfassen (BFH v. 17.11.2011 – IV R 2/09, BFH/NV 2012, 1309). Für die Frage des Abzugs als BA ist allerdings entscheidend, wie der erlangte Sachwert verwendet wird. Ein Abzug als BA ist nur möglich, wenn die Gegenleistung in das BV gelangt (BFH v. 17.4.1986 – IV R 115/84, BStBl. II 1986, 606; s. im Einzelnen Anm. 581).

Teilzahlungen: Siehe „Vorschüsse“.

Trinkgeldeinnahmen, zB der Taxifahrer gehören zu den stpfl. BE (FinSen. Berlin v. 15.7.1963 – 31a-S 2230-79, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 1). Die StBefreiung nach § 3 Nr. 51 begünstigt nur ArbN (s. Erläuterungen zu § 3 Nr. 51).

Umsatzsteuer: Die vereinnahmten UStBeträge (für den Umsatz geschuldete USt und vom FA erstattete UStBeträge) sind bei Zufluss BE ungeachtet dessen, ob der Stpfl. zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, seine Umsätze nach den allgemeinen urechtl. Vorschriften versteuert oder ob die USt nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben wird (H 9b „Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 ...“ EStH). Eine UStErstattung führt bei einem Empfänger, der seinen Gewinn nach Abs. 3 ermittelt, auch dann zu BE, wenn sich die Vorsteuer im Vorjahr nicht einkommensmindernd ausgewirkt hat (BFH v. 26.3.1991 – IV B 148/90, BFH/NV 1991, 614).

Die vereinnahmte und verausgabte USt gehört nicht zu den durchlaufenden Posten iSd. Abs. 3 Satz 2 (BFH v. 29.6.1982 – VIII R 6/79, BStBl. II 1982, 755), weil sie vom Unternehmer im eigenen Namen und für eigene Rechnung vereinnahmt und verausgabt wird (BFH v. 19.2.1975 – I R 154/73, BStBl. II 1975, 441; v. 29.5.2006 – IV S 6/06 [PKH], BFH/NV 2006, 1827, mwN).

Eine für das vorangegangene Kj. geschuldete und zu Beginn des Folgejahres entrichtete UStVorauszahlung ist als regelmäßig wiederkehrende Ausgabe im vorangegangenen VZ abziehbar; liegen die in § 11 Abs. 1 Satz 2 genannten Voraussetzungen vor, ist auch eine UStErstattung dem vorangegangenen Kj. zuzuordnen (BFH v. 1.8.2007 – XI R

48/05, BStBl. II 2008, 282, mit Zustimmung des abweichenden IV. Senats, s. BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291).

Zu den BE gehören auch die unentgeltlichen Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG (früher: Eigenverbrauch) und die dafür geschuldete USt. Als Zeitpunkt für die Behandlung der Einnahme kommt der Zeitpunkt der Entnahme bzw. der Verausgabung für Zwecke des Abs. 5 in Betracht (s. BFH v. 25.4.1990 – X R 135/87, BStBl. II 1990, 742).

Zur Erfassung der USt auf unentgeltliche Wertabgaben (Eigenverbrauch) als fiktive BE bei Anwendung der Vereinfachungsregelung s. OFD Münster v. 2.8.1974 – S 2227-35-St 11-31, StEK EStG § 4 Nr. 9. Zur USt. als BA s. Anm. 577.

Unentgeltliche Zuwendungen aus privaten Gründen sind Vorgänge in der Vermögenssphäre, keine BE. Der unentgeltliche Erwerb eines WG aus betrieblichen Gründen führt dagegen zu einer BE, die mit dem gemeinen Wert zu erfassen ist; s. auch „Geschenke“ und „Erlass“.

Untergang einer betrieblichen Forderung: Der Untergang einer betrieblichen Forderung gem. § 114a ZVG führt jedenfalls dann zu einer BE, wenn das in der Zwangsversteigerung ersteigerte Grundstück BV wird. Dem Stpfl. fließt in der Form des ersteigerten Grundstücks ein Sachwert als Einnahme bei den gewerblichen Einkünften zu. Diese Einnahme ist mit den AK (= Bargebot für das ersteigerte Grundstück sowie untergegangene Forderung) zu bewerten (BFH v. 11.2.1987 – I R 124/83, BFH/NV 1987, 497).

Veräußerungen abnutzbarer und nicht abnutzbarer Anlagegüter führen einschließlich vereinnahmter UStBeträge bei Zufluss des Entgelts zu BE (R 4.5 Abs. 3 EStR). Das Entgelt aus der Veräußerung ist im Zeitpunkt des Zuflusses als BE zu erfassen. Soll der Veräußerungserlös erst im Zeitpunkt der Veräußerung erfasst werden, muss der Stpfl. zum BV-Vergleich übergehen (BFH v. 16.2.1995 – IV R 29/94, BStBl. II 1995, 635).

► *Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens* ist neben den Veräußerungskosten der noch nicht abgesetzte Teil der AHK als BA abzuziehen. Bei der Veräußerung nicht abnutzbarer Anlagegüter und der in Abs. 3 Satz 4 aufgeführten WG des UV sind die AK erst im Zeitpunkt der Veräußerung abzusetzen (Abs. 3 Satz 4).

► *Bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens* ist das Entgelt ebenfalls im Zeitpunkt des Zuflusses als BE zu erfassen.

► *Bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe* ist der Veräußerungsgewinn zu versteuern (§ 16 Abs. 1–3, § 14, § 18 Abs. 3) und zur Ermittlung zum BV-Vergleich überzugehen (s. Vor §§ 4–7 Anm. 46).

Verdeckte Gewinnausschüttungen führen zu BE, wenn die Beteiligung an der KapGes. zum BV gehört.

Versicherungsleistungen sind BE, wenn und soweit die Versicherungsprämien BA sind (BFH v. 8.4.1964 – VI 343/62 S, BStBl. III 1964, 271; v. 5.8.1965 – IV 42/65 S, BStBl. III 1965, 650). Maßgeblich ist, ob der Versicherungsvertrag zum BV oder zum PV gehört und ob durch den Versicherungsabschluss berufliche oder private Risiken abgedeckt werden (BFH v. 21.5.1987 – IV R 80/85, BStBl. II 1987, 710; v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 656; v. 23.4.2013 – VIII R 4/10, BStBl. II 2013, 615, mwN). Von der Absicherung beruflicher Risiken ist vor allem auszugehen, wenn mit der Versicherung Schäden an WG des BV ersetzt werden sollen. Versicherungen über Risiken, die in der Person des Betriebsinhabers begründet sind, führen demgegenüber nur dann zum BA-Abzug, wenn durch die Ausübung des Berufs ein erhöhtes Risiko geschaffen wird

und der Abschluss des Versicherungsvertrags entscheidend der Abdeckung dieses Risikos dient (BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101). Deckt eine Versicherung sowohl betrieblich/berufliche als auch private, also unterschiedliche Risiken ab, so sind die Versicherungsleistungen je nach ihrer Veranlassung BE oder nicht stbare Privateinnahmen, während die Beiträge zT als BA, im Übrigen als SA abziehbar sind; das Aufteilungs- und Abzugsverbot (§ 12 Nr. 1) gilt insoweit nicht (BFH v. 20.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168, betr. Praxisausfallversicherung).

► *Betriebsunterbrechungsversicherung*: Da die Prämienzahlungen laufende BA sind, führt die Zahlung aufgrund der Versicherung zu einer BE (s. nur BFH v. 29.4.1982 – IV R 177/78, BStBl. II 1982, 591; v. 9.12.1982 – IV R 54/80, BStBl. II 1983, 371, jeweils mwN).

► *Haftpflichtversicherungsprämien* sind BA, wenn bei der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit mit Haftpflichtansprüchen zu rechnen ist (RFH v. 12.7.1933, RStBl. 1933, 115, zu einem Rechtsanwalt). Dementsprechend sind die Leistungen aus einer solchen Haftpflichtversicherung BE. Allerdings kann die Leistung an den Geschädigten als BA behandelt werden.

► *Insassenversicherung*: Wird die Kfz-Insassenversicherung im Rahmen eines Betriebs abgeschlossen, sind die Aufwendungen in jedem Fall BA. Die Versicherungssumme ist BE, wenn der Versicherungsnehmer auf einer Betriebsfahrt einen Unfall erleidet (BFH v. 18.11.1971 – IV R 132/66, BStBl. II 1972, 277); ereignet sich der Unfall auf einer Privatfahrt, so ist die Leistung keine BE (BFH v. 15.12.1977 – IV R 78/74, BStBl. II 1978, 212).

► *Krankenversicherung/Krankentagegeldversicherung/Krankenhaustagegeldversicherung*: Die Prämienzahlungen sind ebenso wenig BA wie die Krankheitskosten selbst. Eine Ausnahme besteht, wenn sich die Versicherung ausschließlich auf typische Berufskrankheiten beschränkt (BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80 U, BStBl. II 1983, 101).

Die Leistungen aus einer Kranken-, Krankentagegeld- und Krankenhaustagegeldversicherung sind nach § 3 Nr. 1 Buchst. a stfrei. Dies gilt auch, wenn sich die Versicherung auf typische Berufskrankheiten beschränkt (s. § 3 Nr. 1 Anm. 6).

► *Lebensversicherungen* auf das Leben des Unternehmers oder eines Mitunternehmers des Betriebs oder eines nahen Angehörigen gehören wegen des privaten, außerbetrieblichen Charakters des versicherten Risikos zum notwendigen PV. Dies gilt auch für eine Risikolebensversicherung (BFH v. 23.4.2013 – VIII R 4/10, BStBl. II 2013, 615) und eine Versicherung auf den Todesfall, selbst wenn die Versicherung der Absicherung eines Bankkredits dient. Die Prämienzahlungen sind deshalb keine BA, sondern Entnahmen (BFH v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657), die Versicherungsleistungen keine BE (BFH v. 10.4.1990 – VIII R 63/88, BStBl. II 1990, 1017) und bei Zufluss in das BV Einlagen (BFH v. 26.8.1993 – IV R 35/92, BFH/NV 1994, 306).

Dagegen sind Leistungen aus Versicherungen zugunsten Dritter, insbes. ArbN, BE, es sei denn, der Dritte hat einen eigenen Anspruch gegen die Versicherung.

► *Praxisausfallversicherung*: Eine Versicherung, durch die bei krankheitsbedingter Arbeitsunfähigkeit des Stpfl. die fortlaufenden Kosten seines Betriebs ersetzt werden, gehört zur Lebensführung. Die Beiträge sind daher keine BA, die Versicherungsleistung ist nicht stbar (BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168; v. 18.8.2009 – X R 21/07, BFH/NV 2010, 192). Wird neben dem privaten Krankheitsrisiko zugleich das betriebliche Risiko der Quarantäne, also

der ordnungsbehördlich verfügten Praxisschließung, versichert, so sind die dadurch veranlassten Versicherungsleistungen BE und die auf dieses Risiko entfallenden Versicherungsbeiträge BA, ohne dass dem § 12 Nr. 1 entgegensteht (BFH v. 20.5.2009 – VIII R 6/07, BFH/NV 2009, 1519).

► *Rechtsschutzversicherung*: Leistungen aus einer Rechtsschutzversicherung können BE sein, wenn die Inanspruchnahme der Versicherung auf einem betrieblichen Vorgang beruht, die ersetzten Kosten also BA sind.

► *Sachversicherungen*: Leistungen aus Sachversicherungen, die sich auf WG des BV erstrecken, erhöhen als BE den Gewinn des Betriebs. Zu den Sachversicherungen zählen vor allem Versicherungen gegen Brandschäden (BFH v. 3.10.1985 – IV R 16/83, BFH/NV 1986, 208), Diebstahl, Unwetter und Sachbeschädigung. Auch Versicherungen von Wertpapieren gegen Kursverluste gehören dazu.

Die Leistung der Kaskoversicherung wegen Diebstahls eines zum BV gehörenden Pkw. ist zumindest im Umfang der betrieblichen Nutzung auch dann BE, wenn der Diebstahl während des Parkens vor der Wohnung des Betriebsinhabers und vor einer geplanten Privatfahrt begangen wurde; ob ein Anteil in Höhe des privaten Nutzungsanteils als Privateinnahme anzusehen ist, bleibt offen (BFH v. 20.11.2003 – IV R 31/02, BStBl. II 2006, 7). Nach BFH v. 13.5.2009 (VIII R 57/07, HFR 2010, 245) ist die Versicherungsleistung nicht nach Maßgabe des Verhältnisses zwischen betrieblicher und privater Nutzung des gestohlenen Kfz. in BE einerseits und Privateinnahmen andererseits aufzuteilen.

► *Unfallversicherung*: Prämien zu einer allgemeinen Unfallversicherung des Unternehmers sind grds. keine BA, da sie nur private Risiken abdeckt (BFH v. 8.4.1964 – VI 343/62 S, BStBl. III 1964, 271). Beiträge sind allerdings BA, wenn der Versicherungsvertrag der Absicherung eines erhöhten beruflichen Risikos dient (BFH v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657). Die Versicherungsleistungen sind dann BE (BFH v. 8.4.1964 – VI 343/62 S, BStBl. III 1964, 271).

▷ *Unfallversicherungen zugunsten anderer Personen* wie ArbN oder Geschäftspartner aus betrieblichen Gründen führen zu BE, wenn Versicherungsleistungen erbracht werden und sofern kein Zufluss beim Dritten anzunehmen ist. Zur StBefreiung von Versicherungsleistungen aus einer gesetzlichen Unfallversicherung s. § 3 Nr. 1 Buchst. a.

▷ *Gemischte Veranlassung einer Unfallversicherung (Abdeckung von Berufs- und Privatrisiko)*: Die Rspr. hat die Einbeziehung in den betrieblichen Bereich bei Unfallversicherungen auch dann zugelassen, wenn ausschließlich oder ganz überwiegend ein erhöhtes betriebliches Unfallrisiko abgedeckt werden sollte. Deckt die Unfallversicherung in erheblichem Umfang auch Risiken im Privatbereich ab, soll für die Beiträge § 12 Nr. 1 gelten (BFH v. 13.4.1976 – VI R 87/73, BStBl. II 1976, 599; s. aber BFH v. 20.5.2009 – VIII R 6/07, BFH/NV 2009, 1519). Für den Bereich der BE ist uE darauf abzustellen, ob die Versicherungsleistung wegen eines Berufsunfalls gezahlt wurde (Veranlassungsgrundsatz).

Veruntreuungen eines Gesellschafters führen zu SonderBE bei ihm, wenn er der Gesellschaft zustehende Zahlungen auf das eigene Konto umleitet (BFH v. 22.6.2006 – IV R 56/04, BStBl. II 2006, 838, mwN), nicht aber unberechtigte Entnahmen aus dem Vermögen der PersGes. (BFH v. 14.12.2000 – IV R 16/00, BStBl. II 2001, 238; s. auch Anm. 565).

Verzicht auf Entgelt führt nicht zu BE, da es an einem Zufluss fehlt. Verzichtet der Stpfl. nachträglich aus privaten Gründen auf einen zunächst vereinbarten Zahlungsanspruch, liegt eine Entnahme vor (BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526). Zum Verzicht des Verpächters auf seinen Substanzerhal-

tungsanspruch bei eiserner Verpachtung s. „Eiserne Verpachtung“ und zum Verzicht im Einzelnen s. Anm. 560.

Vorauszahlungen: Siehe „Vorschüsse“.

Vorleistungen Dritter bewirken bei Gewinnermittlung nach Abs. 3 bereits beim Zufluss eine Gewinnerhöhung (BFH v. 29.4.1982 – IV R 95/79, BStBl. II 1982, 593). Zu Vorleistungen s. auch BFH v. 25.4.1985 – IV S 10/84, BFH/NV 1986, 665.

Vorschüsse, Teilzahlungen oder Abschlagszahlungen sind bereits im Zeitpunkt des Zuflusses BE.

BFH v. 29.4.1982 – IV R 95/79, BStBl. II 1982, 593; v. 25.4.1985 – IV R 10/84, BFH/NV 1986, 665; v. 13.10.1989 – III R 30–31/85, BStBl. II 1990, 287 mwN; s. auch „Honorare“ und „Provisionsvorschüsse“. Das gilt selbst dann, wenn bereits im Zeitpunkt der Vereinnahmung feststeht, dass sie teilweise zurückzahlen sind (BFH v. 29.4.1982 – IV R 95/79, BStBl. II 1982, 593, in Abkehr von BFH v. 27.6.1963 – IV 111/59 U, BStBl. III 1963, 534), nicht jedoch für Vorschüsse, die zur Erlangung von abnutzbaren Anlagegütern geleistet werden. Dies folgt aus Abs. 3 Satz 3, der zwingend vorschreibt, dass auch bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 die Vorschriften über die AfA zu berücksichtigen sind.

Keine BE, sondern durchlaufende Posten sind Vorschüsse, die der Stpfl. lediglich zur Weiterleitung an Dritte erhält (zB Gerichtskostenvorschüsse eines Rechtsanwalts).

Vorweggenommene Betriebseinnahmen sind Erträge eines im Aufbau befindlichen Betriebs (s. Anm. 563).

Wettgewinne: Siehe „Spielgewinne/Wettgewinne“.

Zahngold: Bei Golderwerb durch Zahnärzte ist zwischen Feingold (Feingoldband, Barrengold), Dentalgold (Zahngold) und Altgold (von Patienten erworbene Zahngoldreste) zu unterscheiden. Der Erwerb von Feingold ist im Gegensatz zum Dental- und Altgold nicht betrieblich veranlasst und daher keine BE. Die Entgegennahme von Altgold führt zu BE in Höhe des gemeinen Werts, gleich, ob die Zahngoldabfälle dem Zahnarzt unentgeltlich oder als zusätzliches Entgelt für die Behandlung überlassen wurden. Den BE stehen entsprechende BA gegenüber, wenn die Abfälle für betriebliche Zwecke verbraucht oder veräußert werden sollen (BFH v. 17.4.1986 – IV R 115/84, BStBl. II 1986, 607; v. 18.9.1986 – IV R 41/86, BFH/NV 1987, 761; v. 18.9.1986 – IV R 50/86, BStBl. II 1986, 907). Die erlangten Goldabfälle bleiben bis zu einer eindeutigen Entnahmehandlung oder Veräußerung an eine Scheideanstalt BV. Liefert der Zahnarzt die Goldabfälle an eine Scheideanstalt im Tausch gegen Feingold, so führt dies erneut zu einer BE ohne Ansatz von AK (BA), weil Feingold in der Zahnprothetik nicht zum Einsatz kommt (BFH v. 17.4.1986 – IV R 115/84, BStBl. II 1986, 607). Ein Ansatz als BA kommt dagegen in Betracht, wenn Altgold gegen Zahngold eingetauscht oder ausnahmsweise das erworbene Feingold im Betrieb verwendet wird (s. GROH, FR 1986, 393; RENZ, DStR 1986, 822, jeweils mwN).

Zinsen: Guthabenzinsen aus betrieblich veranlassten Einzahlungen sind ebenso BE wie Zinsen aus betrieblich gewährten Darlehen. BE sind auch Erstattungs-zinsen nach §§ 233a, 236 AO und nach Bescheiderteilung erstattete Nachforderungszinsen, soweit sie sich auf Betriebssteuern beziehen (DZIADKOWSKI, DB 1988, 2069; WAGNER, FR 1989, 390).

Zulagen, Zuschüsse: Ein Zuschuss ist nach R 6.5 Abs. 1 EStR ein Vermögensvorteil, den ein Zuschussgeber zur Förderung eines – zumindest auch – in seinem Interesse liegenden Zwecks dem Zuschussempfänger zuwendet. Fehlt

ein Eigeninteresse des Leistenden, liegt kein Zuschuss vor. Ein Zuschuss wird idR auch nicht gegeben sein, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang mit einer Leistung des Zuschussempfängers feststellbar ist (s. auch BFH v. 29.4.1982 – IV R 177/78, BStBl. II 1982, 591; NIELAND, DStZ 1986, 183 [216, 246]; GROH, DB 1988, 2417).

Nach der Rspr. des III. und IV. Senats des BFH führen öffentliche Investitionszuschüsse bei Bilanzierung ebenso wie bei Einnahmenüberschussrechnung grds. zu einer Minderung der AHK der geförderten WG (s. nur BFH v. 29.11.2007 – IV R 81/05, BStBl. II 2008, 561, mwN, mit Anm. KANZLER, FR 2008, 918). Nach aA ist ein Investitionszuschuss grds. als Erhöhung des BV (BE) im Zeitpunkt der Zuschussgewährung zu erfassen, die Sofortversteuerung aber durch Ausübung eines Wahlrechts auf Minderung der AHK zu vermeiden (BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488; v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28).

Zwangsversteigerungsverfahren: Zu den AK beim Erwerb eines betrieblichen Grundstücks im Zwangsversteigerungsverfahren gehören das Gebot und die Kosten. Die in dem Gebot enthaltenen Zinsen sind mit dem Zuschlag als BE zugeflossen (BFH v. 18.5.1995 – IV R 43/93, BFH/NV 1996, 26).

f) Betriebsausgaben bei der Einnahmenüberschussrechnung

aa) Bedeutung der Betriebsausgaben für die Einnahmenüberschussrechnung

571

Steuerpflichtige, die die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 erfüllen, können als Gewinn den Überschuss der BE über die BA ansetzen.

Begriff der Betriebsausgaben nach Abs. 4 anwendbar: Betriebsausgaben sind die durch den Betrieb veranlassten Aufwendungen, also Ausgaben in Geld oder Geldeswert (s. Anm. 751). Für die Einnahmenüberschussrechnung gilt daher auch der allgemeine BA-Begriff des Abs. 4. Die BA sind daher von privaten Ausgaben, aber auch von den WK zu unterscheiden. Wie beim BV-Vergleich sind die Vorschriften über nicht abzehbare BA zu berücksichtigen (s. Anm. 1100 ff.). Ob die BA im laufenden Betrieb oder vor der Aufnahme (vorweggenommene BA) oder nach Einstellung der betrieblichen Tätigkeit (nachträgliche BA) anfallen, ist grds. unbeachtlich. BA, die sich in einem Kj. stl. nicht ausgewirkt haben oder vergessen wurden, können nicht in einem späteren Kj., dem Jahr der ersten „offenen“ Veranlagung, berücksichtigt werden, mindern jedoch einen später anfallenden Gewinn aus der Veräußerung oder der Entnahme des WG (BFH v. 28.8.1968 – I B 7/68, BStBl. II 1968, 819; v. 30.6.2005 – IV R 20/04, BStBl. II 2005, 758; aA FG Köln v. 13.9.2012 – 10 K 3185/11, EFG 2013, 588, nrkr., Az. BFH III R 54/12). Auch eine Verteilung größerer BA ist grds. nicht möglich.

Soweit zum Abzug der BA keine Besonderheiten für die Einnahmenüberschussrechnung bestehen, wird auf die umfassenden Erläuterungen zu Abs. 4 und Abs. 4a verwiesen. Dies gilt vor allem für den Abzug betrieblicher Steuern (s. Anm. 980 ff.) und den Abzug von Schuldzinsen, für den Abs. 4a eine Sonderregelung enthält, die nach Abs. 4a Satz 6 auf die Einnahmenüberschussrechnung sinngemäß anzuwenden ist (s. Anm. 1030 ff., insbes. Anm. 1082).

Erfassung nach dem Abflussprinzip: BA sind bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 im Zeitpunkt des Abflusses zu berücksichtigen (§ 11 Abs. 2). Das gilt auch bei einem späteren Rückzahlung der Aufwendungen, zB durch eine Schadensersatzleistung, die als Einnahme im Zeitpunkt der Erstattung zu erfassen ist (s. § 11 Anm. 116).

Gegenüber der Gewinnermittlung nach Abs. 1 kommt es bei der Einnahmenüberschussrechnung, vom AV abgesehen, auf den Abfluss liquider Mittel an, während beim BV-Vergleich der periodengerecht erfasste Aufwand maßgeblich ist. Für die Überschussermittlung kommen tatsächlich geleistete BA, nicht am Schluss des VZ vorhandene, später zu erfüllende Verbindlichkeiten in Betracht (BFH v. 2.2.1966 – I 372/62, BStBl. III 1966, 294).

Zwangsverteilung von Entgelten für langfristige Nutzungsüberlassungen (§ 11 Abs. 2 Satz 3): Vorauszahlungen für Nutzungsüberlassungen von mehr als fünf Jahren unterliegen einer Ausnahme vom Abzugsverbot. Während der Stpfl. entsprechende Einnahmen auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilen kann, im Übrigen aber eine Sofortversteuerung möglich ist (Wahlrecht nach § 11 Abs. 1 Satz 3; s. Anm. 558), muss er solche vorausgezahlte Ausgaben auf den Nutzungszeitraum gleichmäßig verteilen (§ 11 Abs. 2 Satz 3). Die auch und gerade auf die Einnahmenüberschussrechnung anwendbare Vorschrift (BTDrucks. 15/4050, 53) erfasst vor allem Erbbauzinsen und möglicherweise auch ein Damnum bzw. Disagio (s. § 11 Anm. 124 mwN).

Regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die der Stpfl. kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kj. leistet, zu denen sie wirtschaftlich gehören nach, sind nach § 11 Abs. 2 Satz 2 im Wj. ihrer Zugehörigkeit abzusetzen (s. § 11 Anm. 75 ff. und 123).

So ist auch eine für das vorangegangene Kj. geschuldete und zu Beginn des Folgejahres entrichtete UStVorauszahlung als regelmäßig wiederkehrende Ausgabe im vorangegangenen VZ abziehbar; der öffentlich-rechtl. Charakter der USt steht ihrer Berücksichtigung als wiederkehrende Ausgabe nicht entgegen (BFH v. 1.8.2007 – XI R 48/05, BStBl. II 2008, 282, mit Zustimmung des abweichenden IV. Senats, s. BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291).

Besonderheiten gelten vor allem hinsichtlich der Verteilung von AHK abnutzbarer Anlagegüter (s. Anm. 619 ff.), des Abzugs der AHK nicht abnutzbarer Anlagegüter und bestimmter WG des UV (s. Anm. 628 ff.), des Verlusts von WG (s. Anm. 576), der Abziehbarkeit von Steuern (s. Anm. 577) und des Tauschs von WG (s. Anm. 581).

Zum Abzug von Rentenzahlungen beim Erwerb eines Betriebs oder von WG s. Anm. 597. Zu beachten ist auch, dass eine Ausgabe für Rechnung eines Dritten (durchlaufender Posten) bei der Überschussermittlung unberücksichtigt bleibt (Abs. 3 Satz 2; s. Anm. 611). Zu den BA im Einzelnen s. die Erläuterungen zu Abs. 4 Anm. 700 ff.

Beim Abzug von AHK ist grds. zwischen AV und UV zu unterscheiden. WG des AV werden bei der Einnahmenüberschussrechnung dem BV-Vergleich nach Abs. 1 weitgehend gleichgestellt, denn die AHK sind ebenfalls nicht sofort als BA zu berücksichtigen (BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960). Die AHK abnutzbarer Anlagegüter werden nur in Höhe der AfA berücksichtigt, während die AHK nicht abnutzbarer Anlagegüter, ebenso wie bestimmte WG des UV, erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme abziehbar sind.

Für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (Vorratsvermögen) gilt grds. das Abflussprinzip, so dass die AHK dieser WG im Zeitpunkt der Zahlung in vollem Umfang zum BA-Abzug führen.

► *Ausnahme für bestimmte Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens in Abs. 3 Satz 4:* Allerdings sind einige WG des UV vom Abflussprinzip ausgenommen. Nach Abs. 3 Satz 4 werden die AHK von Anteilen an KapGes., Wertpapiere und vergleichbare, nicht verbrieft Forderungen und Rechte, ferner Grund und Boden sowie Gebäude des UV ebenso behandelt wie die nicht abnutzbaren Anlagegüter und

sind erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme zu berücksichtigen (s. Anm. 628 ff.).

► *Ausnahme für Umlaufvermögen bei Berechnung des Progressionsvorbehalts:* Die Rechtsfolge des Sofortabzugs von AK für UV wurde für das sog. Goldfinger-Modell ausgenutzt. Danach führte der An- und Verkauf erheblicher Mengen Edelmetalls über Produktenbörsen durch eine GmbH bei dem an der GmbH atypisch still Beteiligten mit Einnahmenüberschussrechnung zu gewerblichen Einkünften aufgrund einer händlertypischen Tätigkeit. Der atypisch still Beteiligte kann die durch die Ankäufe für ihn entstandenen AK als BA im Rahmen des sog. negativen Progressionsvorbehaltes geltend machen (FG Nürnberg v. 28.2.2013 – 6 K 875/11, EFG 2013, 1018, nrkr., Az. BFH I R 24/13; FG Ba.-Württ. v. 18.11.2012 – 5 V 3277/12, EFG 2013, 448, rkr., betr. AdV; s. auch Hess. FG v. 15.11.2012 – 11 K 3175/09, EFG 2013, 503, nrkr., Az. BFH I R 3/13, betr. Anwendung des § 4 Abs. 3 Satz 4. Die Besteuerung der Einnahmen aus dem Verkauf der Ware führte dann zu einem Gewinn in Höhe der Einnahmen, der sich bei Stpfl., die ohnehin dem Spitzensteuersatz unterliegen, nicht progressionsverschärfend auswirkte.

Nach Auffassung einiger FG war in diesen Fällen ein Gestaltungsmissbrauch anzunehmen (FG München v. 5.5.2009 – 7 V 355/09, nv., juris, rkr.; FG Münster v. 24.7.2009 – 14 K 1278/07 F, nv., juris, rkr.; FG Münster v. 24.7.2009 – 14 K 1099/08 F, juris, rkr.), während nach aA kein Wahlrecht zur Gewinnermittlung nach Abs. 3 bestand (FG Münster v. 30.9.2010 – 10 V 1749/10 F, nv., juris, rkr.; für ein Wahlrecht in solchen Fällen: Hess. FG v. 15.11.2012 – 11 K 3175/09, EFG 2013, 503, nrkr., Az. BFH I R 3/13).

Zur Abwehr dieses Goldfinger-Modells sieht die Neufassung des § 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 vor, dass AHK für WG des UV erst im Zeitpunkt des Zuflusses des entsprechenden Veräußerungspreises zu berücksichtigen sind (s. auch Anm. 501 „AmtshilfeRLUMsG“).

Aufwendungen für Anlagegüter sind nicht sofort abziehbar. In Durchbrechung des Abflussprinzips sind die Aufwendungen für abnutzbare Anlagegüter auf die Nutzungsdauer des WG zu verteilen (Abs. 3 Satz 3). Allerdings kann nach Abs. 3 Satz 3 auch der Sofortabzug für gWG nach § 6 Abs. 2 und der Abzug über den Sammelposten nach § 6 Abs. 2a in Anspruch genommen werden (s. Anm. 624 „geringwertige Wirtschaftsgüter“).

AHK für nicht abnutzbare Anlagegüter sind nach Abs. 3 Satz 4 erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme zu berücksichtigen (s. Anm. 628 ff.).

Teilwertabschreibungen sind nach hM bei der Überschussermittlung nicht möglich, weil die Wertminderung keine BA ist und Wertveränderungen des BV außer Betracht bleiben (s. Anm. 536 auch zur Kritik an der hM).

Einstweilen frei.

572–575

bb) Verlust von Wirtschaftsgütern als Betriebsausgabe bei Einnahmenüberschussrechnung

576

Verluste von WG des BV sind auch bei der Einnahmenüberschussrechnung bei betrieblicher Veranlassung als BA abziehbar. Für den Abzug ist es unerheblich, ob dem Stpfl. ein Regressanspruch zusteht. Eine Schadensersatzleistung ist im Jahr der Zahlung als BE zu erfassen (s. aber zu WK: BFH v. 22.11.1968 – VI R 182/67, BStBl. II 1969, 160). Ein privat veranlasster Verlust ist als Entnahme zu

berücksichtigen, soweit die AHK ganz oder teilweise schon gewinnmindernd berücksichtigt worden sind.

Verlust von Umlaufvermögen: Der Abzug von Verlusten kommt nicht in Betracht, soweit bereits die Ausgaben für die Anschaffung oder Herstellung des WG als BA berücksichtigt worden sind. Bei dieser Gewinnminderung bleibt es, da eine BE wegen Veräußerung oder Entnahme nicht möglich ist. Das gilt insbes. für Wertverluste von Waren. Die Bezahlung der Waren hat den Überschuss bereits in voller Höhe als BA gemindert. Entsprechendes gilt beim Verlust von gWG, soweit die AK schon BA waren. Auch der Verlust von Forderungen aus Warenlieferungen und Leistungen ist keine BA, weil die Entstehung der Forderung noch nicht zu einer BE geführt hat.

Verlust von Anlagegütern: Beim Verlust abnutzbarer Anlagegüter sind noch nicht abgesetzte AHK im Wege der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Satz 5 als BA zu behandeln (BFH v. 22.9.1960 – IV 335/58 U, BStBl. III 1961, 499; s. Anm. 624).

► *Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter:* Auch wenn Abs. 3 Satz 4 bei nicht abnutzbaren WG des AV die Absetzung nur im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme gestattet, können auch im Fall eines Verlusts die AHK als BA abgesetzt werden (s. Anm. 632). Aus dem Zweck der Regelung, übermäßige Gewinnschwankungen zugunsten des Stpfl. durch Saldierung der AHK mit dem Veräußerungserlös oder Entnahmewert zu verhindern, folgt nur, dass der Abzug der AHK zwar verschoben, aber zulässig bleiben soll. Die Vorschrift enthält insoweit eine Regelungslücke (BFH v. 23.11.1978 – IV R 146/75, BStBl. II 1979, 109).

Geldverluste führen zu BA, wenn das schadensstiftende Ereignis dem betrieblichen Bereich entstammt. Deshalb rechnen Verluste aus Gelddiebstählen durch Betriebsangehörige selbst dann zu BA, wenn davon das PV des Betriebsinhabers betroffen ist (BFH v. 28.11.1991 – XI R 35/89, BStBl. II 1992, 343). Davon abgesehen kann der Verlust von Geld (etwa durch Einbruch) zu BA führen, wenn das Geld zum BV des Stpfl. gehört. Die betriebliche Veranlassung ist in diesem Fall durch die Zweckbestimmung des WG Geld hergestellt, mag sich der Verlust (zB Einbruch) wie ein sonstiges schadensstiftendes Ereignis auch als ein neutraler, nicht dem Betrieb zuzurechnender Vorgang darstellen. Allerdings lässt sich der betriebliche Zusammenhang oft nicht ohne Weiteres feststellen. Der BFH hat deshalb verlangt, dass der betriebliche Zusammenhang durch eine geschlossene Kassenführung und eine klare Trennung zwischen betrieblichen und privaten Geldzugängen dargetan wird; nur unter diesen Voraussetzungen soll im Fall der Überschussermittlung ein durch Diebstahl verursachter Geldverlust zu BA führen (BFH v. 25.1.1962 – IV 221/60 S, BStBl. III 1962, 366).

Diese Auffassung ist uE in ihrer Allgemeinheit zu streng; es kommt vielmehr auf die Umstände des Einzelfalls an. Von Bedeutung kann auch die Aufbewahrung des Geldes im betrieblichen Bereich oder die Bereitstellung eines abgezählten Betrags zur Begleichung einer betrieblichen Verbindlichkeit sein (BFH v. 28.11.1991 – XI R 35/89, BStBl. II 1992, 343). Hat das FG festgestellt, dass das im PV verwahrte Bargeld auf das betriebliche Konto des Stpfl. einbezahlt werden sollte, so lässt sich hierdurch der betriebliche Zusammenhang belegen (BFH v. 12.12.2001 – X R 65/98, nv., juris).

Der Verlust einer betrieblich veranlassten Geldforderung ist in dem Zeitpunkt zu berücksichtigen, in dem der Verlust feststeht (BFH v. 2.9.1971 – IV 342/65, BStBl. II 1972, 334; v. 15.3.1984 – IV R 223/81, nv., juris).

Zu Beteiligungsverlusten s. Anm. 1011, Darlehensverlusten Anm. 1012, Bürgschaftsverlusten Anm. 1014, Kursverlusten und Verlusten aus Risikogeschäften Anm. 1015 und zu Verlusten durch Diebstahl, Unterschlagung oder Beschädigung Anm. 870 ff.

Einstweilen frei.

577–580

cc) Betriebsausgabe beim Tausch von Wirtschaftsgütern

581

Wirtschaftlich betrachtet besteht das Tauschgeschäft aus einer Veräußerung und einer Anschaffung; es kommt daher idR zu einer Gewinnrealisierung (BTDrucks. 14/265, 174; BFH v. 16.12.1958 – I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30: Tauschgutachten). Nach den Grundsätzen der Einnahmenüberschussrechnung sind alle betrieblich veranlassten Zugänge an Geld oder Geldeswert, die dem Stpfl. im Rahmen seines Betriebs zufließen, zu erfassen. Deshalb sind auch Tauschvorgänge bei der Ermittlung der BE und BA grds. zu berücksichtigen.

Wert des Erworbenen Betriebseinnahme: Beim Tausch von WG ist der Wert der erworbenen WG grds. als BE mit dem Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das WG zu erfassen (BFH v. 17.11.2011 – IV R 2/09, BFH/NV 2012, 1309), sofern das hingeebene WG dem betrieblichen Bereich zuzuordnen war. Auf die Verwendung kommt es dabei nicht an. Der Zugang ist im Hinblick auf die Aufgabe von Betriebsgegenständen in jedem Fall betrieblich veranlasst (BFH v. 17.4.1986 – IV R 115/84, BStBl. II 1986, 607).

Der Betriebsausgabenabzug für das eingetauschte Wirtschaftsgut hängt von der Verwendung des erlangten Sachwerts ab. Setzt ihn der Stpfl. für private Zwecke ein, bleibt es beim isolierten Ansatz der BE. Soll beim Erwerb von WG des UV der Sachwert für betriebliche Zwecke eingesetzt und hierfür verbraucht oder veräußert werden, ist dem schon im Zeitpunkt des Tauschs durch den Ansatz einer BA in gleicher Höhe Rechnung zu tragen. Besonderheiten gelten für WG des AV und bestimmte WG des UV wegen der Sondervorschriften des Abs. 3 Sätze 3 und 4 (aA SEILER in KSM, § 4 Rn. D 113, der diese Sondervorschriften nur für „monetäre“ Erwerbsvorgänge gelten lässt).

Bewertung der Tauschvorgänge: Der Wert der als BE bzw. BA anzusetzenden Sacheinnahmen bzw. Sachausgaben richtet sich nach dem gemeinen Wert (§ 9 BewG). Dabei ist für die Sacheinnahme der gemeine Wert der erhaltenen Leistung und für die Sachausgabe der gemeine Wert der hingeebenen Leistung von Bedeutung. Sofern sich ausnahmsweise Leistung und Gegenleistung wertmäßig nicht entsprechen, ist der genaue Wert des jeweiligen Gegenstands maßgeblich (zT aA EISGRUBER, Zahlungsmittelrechnung, 2004, 153 f.). Der gemeine Wert des hingeebenen WG repräsentiert die AK für das erworbene (BFH v. 14.12.1982 – VIII R 53/81, BStBl. II 1983, 303).

Beispiele für Tauschvorgänge nach Abs. 3: Die denkbaren Tauschvorgänge sind wie folgt zu beurteilen (s. auch SEGBRECHT/GUNSENHEIMER, Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 13. Aufl. 2013, Rn. 663):

- ▶ *Ware gegen Ware:* Bei Gleichwertigkeit der Waren ergibt sich keine Gewinnauswirkung. Die Entgegennahme der Ware führt zu einer BE; in gleicher Höhe war andererseits eine BA anzunehmen. Wird unter Zuzahlung getauscht, ist der Zuzahlungsbetrag als (gewinnmindernde) BA zu buchen.
- ▶ *Ware gegen abnutzbares Anlagegut:* Der Zugang des Anlageguts bildet in Höhe seines gemeinen Werts eine BE; im Zweifel kann dieser Wert mit dem Wert der Ware gleichgesetzt werden. Der gemeine Wert der Ware bildet eine BA, die auf die Nutzungsdauer zu verteilen ist (Abs. 3 Satz 3). Gleiches gilt bei Hingabe einer Leistung gegen ein abnutzbares Anlagegut.

- ▶ *Ware gegen ein nicht abnutzbares Anlagegut:* Der Zugang des nicht abnutzbaren Anlageguts bildet eine BE in Höhe seines gemeinen Werts. Der gemeine Wert der Ware wird als AK des Anlageguts in das nach Abs. 3 Satz 5 zu führende Verzeichnis aufgenommen und bei Veräußerung oder Entnahme des Anlageguts vom Veräußerungserlös oder Entnahmewert abgesetzt.
- ▶ *Abnutzbares Anlagegut gegen ein anderes Wirtschaftsgut:* Der Restbuchwert bildet eine BA, weil der noch nicht verrechnete Teil der bereits früher verausgabten AHK nunmehr abgesetzt werden muss. Im Übrigen gilt Folgendes:
 - ▷ *Bei der Hingabe eines abnutzbaren Anlageguts gegen Ware* ist uE der gemeine Wert des Anlageguts eine BA als AK der Ware; der Zugang der Ware bildet in Höhe ihres gemeinen Werts eine BE als Entgelt für das Anlagegut; im Zweifel gleichen sich BE und BA aus, so dass sich nur die Rest-AfA auswirkt. Entsprechendes gilt bei Hingabe eines abnutzbaren Anlageguts gegen ein anderes abnutzbares Anlagegut (RFH v. 12.12.1935, StuW 1936 Nr. 78).
 - ▷ *Bei Hingabe eines abnutzbaren Anlageguts gegen ein nicht abnutzbares Anlagegut* bildet der Restbuchwert des abnutzbaren Guts eine BA und der gemeine Wert des nicht abnutzbaren Guts eine BE; der gemeine Wert des hingegebenen abnutzbaren Anlageguts ist zu verzeichnen und bei Veräußerung oder Entnahme des nicht abnutzbaren Anlageguts als BA abzusetzen.
 - ▷ *Bei Hingabe eines nicht abnutzbaren Anlageguts gegen ein anderes Wirtschaftsgut* gleichen sich ebenfalls BE (gemeiner Wert des erworbenen WG) und BA (gemeiner Wert des hingegebenen WG) im Zweifel aus. Die AHK des nicht abnutzbaren WG sind nunmehr abzusetzen (Abs. 3 Satz 4). Von den AK des erworbenen WG sind, wenn es abnutzbar ist, die künftigen AfA zu berechnen. Ist auch das erworbene Anlagegut nicht abnutzbar, so gilt Entsprechendes wie bei Hingabe von Ware gegen ein nicht abnutzbares Anlagegut.

582–583 Einstweilen frei.

g) Entnahmen und Einlagen bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3

584 aa) Rechtsgrundlage und Bedeutung von Entnahmen und Einlagen für die Einnahmenüberschussrechnung

Bei der Einnahmenüberschussrechnung sind wie beim BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 Entnahmen und Einlagen zu berücksichtigen (§ 6 Abs. 7 Nr. 2).

Rechtsgrundlage der Berücksichtigung von Entnahmen und Einlagen ist seit dem VZ 2013 § 6 Abs. 7 Nr. 2 (s. Anm. 501 „AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013“ und 516). Bis dahin ließ sich allenfalls Abs. 3 Satz 4 ein Hinweis auf die Entnahmenvorschriften entnehmen. Dennoch waren auch bei der Einnahmenüberschussrechnung Entnahmen und Einlagen zur richtigen Ermittlung des Überschusses zu berücksichtigen, soweit, wie beim Geld, keine Besonderheiten bestehen. Die Neuregelung des § 6 Abs. 7 Nr. 2 wurde daher zu Recht als klarstellend bezeichnet (BRDrucks. 139/19, 122).

StRSpr.: BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526; v. 31.10.1978 – VIII R 196/77, BStBl. II 1979, 401; v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244; v. 18.9.1986 – IV R 50/86, BStBl. II 1986, 907; v. 25.4.1990 – X R 135/87, BStBl. II 1990, 742; v. 14.11.2007 – XI R 37/06, BFH/NV 2008, 365 mwN; glA KANZLER, FR 1998, 233 (243); SEILER in KSM, § 4 Rn. D 119.

Die Notwendigkeit der Einbeziehung von Entnahmen und Einlagen in die Überschussermittlung ergibt sich aus dem Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit (s. Anm. 531). Danach muss über die Gesamtheit der Jahre hinweg die Ge-

winnermittlung nach Abs. 3 letztlich zu demselben Ergebnis führen wie die Gewinnermittlung nach Abs. 1. Da für die Gewinnermittlung nach Abs. 1 Entnahmen und Einlagen wesentlich sind, konnte für die Einnahmenüberschussrechnung nichts anderes gelten. Der Zweck der Entnahmen- und Einlagenregelung, außerbetriebliche Vorgänge aus der Gewinnermittlung zu eliminieren (s. Anm. 136), ist auch für die Einnahmenüberschussrechnung von Bedeutung.

Technik der Berücksichtigung: Entnahmen und Einlagen werden in der Weise berücksichtigt, dass der Überschuss der BE über die BA um den Wert der Entnahmen erhöht und um den Wert der Einlagen vermindert wird. Im Ergebnis werden deshalb Entnahmen wie BE und Einlagen wie BA behandelt; die Rspr. spricht von „fiktiven“ BE und BA (BFH v. 18.9.1986 – IV R 50/86, BStBl. II 1986, 907; v. 25.4.1990 – X R 135/87, BStBl. II 1990, 742).

Stellungnahme: Die gesetzliche Regelung zur Anwendung der Entnahme- und Einlagevorschriften war überfällig. Sie dient der Rechtssicherheit und -klarheit, denn die Existenz ausdrücklicher Verweisungen in Abs. 3 und die langjährige Untätigkeit des Gesetzgebers, eine Regelung zu den Entnahmen und Einlagen für die Einnahmenüberschussrechnung zu treffen, hätten auch den Schluss auf eine bewusste Unterlassung im Hinblick auf den Vereinfachungszweck der Gewinnermittlung nahelegen können.

Obwohl die StReformkommissionen in der Vergangenheit wiederholt eine entsprechende Regelung gefordert hatten (EStKomm. 1964, Schriftenreihe des BMF Heft 7, 95 und StRefKomm., 1971, 509), ist der Gesetzgeber diesen Vorschlägen lange nicht gefolgt. Auch nach § 10 Abs. 3 des Entwurfs eines StReformG 1999 (BTDrucks. 13/7917) sollte es bei der bisherigen Regelung bleiben. Der Reformvorschlag der Stiftung Marktwirtschaft regelt die Entnahmen und Einlagen bei Einnahmenüberschussrechnung in §§ 41, 42 StGEG ausdrücklich (s. Anm. 502).

Geldentnahmen und Geldeinlagen sind nicht entnahme- und einlagefähig, weil sie für die Einnahmenüberschussrechnung ohne Bedeutung sind (BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526; offengelassen in BFH v. 21.8.2012 – VIII R 32/09, BStBl. II 2013, 16). Die Höhe der BE oder BA wird von solchen außerbetrieblich veranlassten Vorgängen nicht berührt (glA etwa SEGBRECHT/GUNSENHEIMER, Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 13. Aufl. 2013, Rn. 599; SEILER in KSM, § 4 Rn. D 121; krit. dazu, im Ergebnis aber glA WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 192). Allerdings sind diese Vorgänge für den Schuldzinsenabzug nach Abs. 4a von Bedeutung und daher nach Abs. 4a Satz 6 Halbs. 2 ab 1.1.2000 gesondert aufzuzeichnen (s. Anm. 1084). Zu Darlehensforderungen s. Anm. 559.

Bewertung der Entnahmen und Einlagen: Über den Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 hinaus sind diese Bewertungsvorschriften nach § 6 Abs. 7 Nr. 2 nun auch bei der Überschussermittlung anzuwenden (zur Neuregelung des § 6 Abs. 7 s. Anm. 501 „AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013“ und Anm. 516). Entnahmen sind daher entsprechend § 6 Abs. 1 Nr. 4 mit dem Teilwert und Einlagen entsprechend § 6 Abs. 1 Nr. 5 mit dem Teilwert, höchstens mit den AHK anzusetzen (so BFH v. 31.10.1978 – VIII R 196/77, BStBl. II 1979, 401; v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244 zur Rechtslage vor Inkrafttreten des § 6 Abs. 7 Nr. 2; s. auch § 6 Anm. 1190 ff.). Auch schon vor Inkrafttreten des § 6 Abs. 7 Nr. 2 erklärte sich die Anwendung der Bewertungsvorschriften in erster Linie aus dem Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit (BFH v. 22.5.1969 – IV 31/65, BStBl. II 1969, 584), denn beim Ansatz des Buchwerts hätten stille Reserven der Besteuerung entgehen können, so dass der bei der Einnahmenüberschussrechnung ermittelte Gesamtgewinn nicht mehr dem nach Abs. 1 ermittel-

ten Totalgewinn entsprochen hätte. Im Übrigen wurden stille Reserven auch bei einer Veräußerung erfasst. Entsprechendes hatte dann auch bei einer Entnahme zu erfolgen. Zu Einzelheiten der Bewertung s. § 6 Anm. 1197 ff., 1215 ff.

Zur Entnahme bei Nutzungsänderung s. Anm. 73 und 119 jeweils „Nutzungsänderung“. Eine bloße Nutzungsänderung ist auch bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung keine Entnahme (BFH v. 21.8.2012 – VIII R 11/11, BStBl. II 2013, 117, betr. Pkw.).

585 **bb) Entnahme und Einlage von Wirtschaftsgütern des Anlage- und Umlaufvermögens**

Für die Entnahme und Einlage der WG des AV und UV gelten bei der Einnahmenüberschussrechnung unterschiedliche Grundsätze.

Entnahme und Einlage abnutzbarer Anlagegüter: Bei der Entnahme ist die fiktive Einnahme (s. Anm. 584) im Jahr der Entnahme zu berücksichtigen. Der Einnahmeerhöhung um den Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4) steht der Restbuchwert des abnutzbaren Anlageguts gegenüber (s. Abs. 3 Satz 3). Lediglich die Differenz zwischen dem Teilwert des entnommenen WG und seinem fiktiven Buchwert, dh. seinen AHK abzüglich AfA, erhöht also den Überschuss iSd. Abs. 3 Satz 1. Die auf die Entnahme entfallende USt auf unentgeltliche Wertabgaben (früher: Eigenverbrauch) darf den Überschuss nicht mindern (§ 12 Nr. 3). Zur Bewertung mit dem Buchwert s. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4. Bei der Entnahme von gWG ist eine Einnahmeerhöhung in Höhe des Teilwerts anzunehmen; der Sammelposten nach § 6 Abs. 2a ist nicht zu vermindern.

Die Einlage abnutzbarer Anlagegüter erfolgt gewinnneutral zum Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5; zu Einzelheiten s. § 6 Anm. 1215 ff.). Gewinnmindernd ist der Abzug nur im Wege der jährlichen AfA auf den Entnahmewert des WG zu berücksichtigen (R 7.3 Abs. 6 und R 7.4 Abs. 10 EStR). Scheidet das eingebrachte WG vor der vollen Abschreibung wieder aus dem Betrieb aus, ist sein Restbuchwert im Jahr der Veräußerung oder Entnahme gewinnmindernd zu erfassen.

Die Einlage von gWG erfolgt zum Teilwert. Sind bei der Einlage innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung oder Herstellung die AHK während der Zugehörigkeit des WG zum PV nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 in voller Höhe abgesetzt worden, beträgt der Einlagewert 0 DM/€ (BFH v. 27.1.1994 – IV R 101/92, BStBl. II 1994, 638). Auch bei der Einlage von gWG kann die Sofortabschreibung und die Poolabschreibung nach § 6 Abs. 2 und 2a in Anspruch genommen werden (§ 6 Abs. 2 Satz 1 und § 6 Abs. 2a Satz 1; s. auch BFH v. 19.1.1984 – IV R 224/80, BStBl. II 1984, 312, zu § 6 Abs. 2 aF).

Entnahme und Einlage nicht abnutzbarer Anlagegüter: Bei der Entnahme ist die fiktive Einnahme der Differenzbetrag zwischen dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4) und den AK des entnommenen WG. Nach Abs. 3 Satz 4 sind die AK von nicht abnutzbaren WG des AV als BA erst im Jahr der Entnahme abziehbar. Die auf die Entnahme entfallende USt auf unentgeltliche Wertabgaben (Eigenverbrauch) darf den Gewinn nicht mindern (§ 12 Nr. 3). Zur Bewertung mit dem Buchwert s. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5.

Die Einlage erfolgt entsprechend § 6 Abs. 1 Nr. 5 zum Teilwert. Der Wert ist in das nach Abs. 3 Satz 5 zu führende Verzeichnis aufzunehmen (s. Anm. 640).

Die Einlage darf erst im Jahr der Veräußerung oder Entnahme gewinnmindernd berücksichtigt werden (Abs. 3 Satz 4).

Entnahme und Einlage von Umlaufvermögen: Die Aufwendungen für die Anschaffung von WG des UV (insbes. Waren) haben im Zeitpunkt der Anschaf-

fung den Gewinn als BA gemindert. Bei der Entnahme sind deshalb Umlaufgüter entsprechend § 6 Abs. 1 Nr. 4 mit dem Teilwert anzusetzen und gewinnerhöhend zu berücksichtigen (jetzt ab VZ 2013 § 6 Abs. 7 Nr. 2 s. bereits BFH v. 22.5.1969 – IV 31/65, BStBl. II 1969, 584; zu Ausnahmen s. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2). Die auf die Entnahme entfallende USt auf unentgeltliche Wertabgaben darf den Gewinn nicht mindern (§ 12 Nr. 3).

Die Einlage von WG des UV ist in Höhe des Teilwerts (§ 6 Abs. 1 Nr. 5) gewinnmindernd zu erfassen.

cc) Entnahme und Einlage von Forderungen sowie von Nutzungen und Leistungen 586

Der Einnahmenüberschuss muss auch bei der Entnahme und Einlage von Forderungen sowie Nutzungen und Leistungen berichtigt werden.

Forderungen sind grds. auch bei der Einnahmenüberschussrechnung entnahme- und einlagefähig. Deshalb ist auch die Entnahme einer Forderung dem Überschuss der BE über die BA hinzuzurechnen. Erlässt etwa ein Stpfl. einem Schuldner aus privaten Gründen eine Honorarforderung oder sieht er davon ab, eine entstandene Honorarforderung einzuziehen, so ist der Überschuss um den Wert der entnommenen Honorarforderung zu erhöhen (BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526). Die Bewertung richtet sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 4. Die Einlage einer privaten Forderung mindert den Überschuss der BE über die BA. Die Bewertung entspricht § 6 Abs. 1 Nr. 5.

Entnahme und Einlage von Darlehensforderungen berühren dagegen die Überschussermittlung nicht, da auch die betrieblich veranlasste Gewährung eines Darlehens und die entsprechende Rückzahlung nicht zu BA bzw. BE führt (s. Anm. 559).

Nutzungen und Leistungen sind bei der Einnahmenüberschussrechnung entnahme- und einlagefähig. Dabei ergeben sich gegenüber der Gewinnermittlung nach Abs. 1 keine Besonderheiten. Nutzungs- und Leistungsentnahmen (zB Einsatz von ArbN oder WG des BV für private Zwecke) sind dem Einnahmenüberschuss hinzuzurechnen (zur Bewertung s. § 6 Anm. 1201). Zum selben Ergebnis kommt, wer die anteilig auf die Privatnutzung entfallenden Aufwendungen nicht als BA abzieht. Nutzungs- und Leistungseinlagen sind vom Einnahmenüberschuss abzuziehen, soweit sie zu einer Verminderung der BA oder einer Erhöhung der BE geführt haben.

Einstweilen frei.

587–589

h) Betriebsvermögen bei Gewinnermittlung nach Abs. 3 590

Obwohl das BV für die eigentliche Gewinnermittlung nach Abs. 3 ohne Bedeutung ist, gibt es auch bei der Einnahmenüberschussrechnung ein BV. Nur die AHK von WG des BV mindern den nach Abs. 3 ermittelten Gewinn; Entnahmen und Einlagen aus dem BV sind zu berücksichtigen (s. Anm. 586). Nachdem der BFH auch für die Einnahmenüberschussrechnung die Bildung gewillkürten BV zugelassen hat (s. Anm. 537), gilt die Dreiteilung der Vermögensarten in notwendiges und gewillkürtes BV sowie PV auch für diese Gewinnermittlungsart (s. Anm. 30).

Zum Begriff des BV s. Anm. 46 ff., zur Begründung von BV s. Anm. 34, zur Behandlung gemischtgenutzter WG s. Anm. 32, zum Ausscheiden des WG aus dem BV s. Anm. 35 und zur Zurechnung von WG zum BV s. Anm. 36. Zum notwendigen BV s. Anm. 46 f., zum notwendigen PV s. Anm. 48 f. und zum gewillkürten BV s. Anm. 50 ff.

Eröffnung und Erwerb eines Betriebs mit Einnahmenüberschussrechnung: Hat der Stpfl. das Wahlrecht ausgeübt und sich für die Gewinnermittlung nach Abs. 3 entschieden, so hat er bei Eröffnung eines Betriebs zwar keine Eröffnungsbilanz aufzustellen, gleichwohl aber bestimmte Aufzeichnungen zu machen und nach § 6 Abs. 1 Nr. 6 die Vorschriften über die Einlage von einzelnen WG (§ 6 Abs. 1 Nr. 5) entsprechend anzuwenden. Diese Regelung gilt auch für die Einnahmenüberschussrechnung. Bei Betriebseröffnung sind danach die einzelnen WG wie Einlagen zu bewerten. Eröffnung eines Betriebs iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 6 bedeutet die Begründung von BV eines bis dahin nicht bestehenden Betriebs im Rahmen der in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 genannten Einkunftsarten (s. § 6 Anm. 1236).

Beim entgeltlichen Erwerb eines Betriebs sind auch bei der Einnahmenüberschussrechnung die WG mit dem Teilwert, höchstens mit den AHK anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 7). Zur Bewertung s. im Einzelnen § 6 Anm. 1240. Die Anschaffungskosten eines Gesellschafters für den Erwerb seiner mitunternehmerischen Beteiligung oder bei Einbringung gegen Zuzahlung in das PV sind in einer stl. Ergänzungsrechnung nach Maßgabe der Grundsätze über die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen zu erfassen, wenn sie in der Einnahmenüberschussrechnung der Gesamthand nicht berücksichtigt werden können (BFH v. 24.6.2009 – VIII R 13/07, BStBl. II 2009, 993; Nds. FG v. 22.5.2013 – 4 K 185/12, nv., juris, rkr.).

Beim unentgeltlichen Erwerb eines Betriebs muss der Erwerber die Buchwerte des übernommenen Betriebs oder Teilbetriebs fortführen (§ 6 Abs. 3 Satz 1; § 6 Anm. 1340 ff.). Diese Regelung gilt auch bei der Einnahmenüberschussrechnung. Beim Rechtsvorgänger müssen keine stillen Reserven aufgedeckt werden; der Nachfolger führt sie vielmehr fort und hat sie im Fall der Realisierung zu versteuern. Der Rechtsnachfolger kann die Gewinnermittlung nach Abs. 3 ohne Korrektur fortsetzen.

Bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe ist nach § 16 Abs. 2 Satz 2 von Gesetzes wegen ein Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zum BV-Vergleich erforderlich (s. Vor §§ 4–7 Anm. 46 mwN). Allerdings ist bei der Betriebsaufgabe durch Realteilung einer Mitunternehmerschaft ohne Spitzenausgleich kein Übergang zum Bestandsvergleich geboten, wenn die Einnahmenüberschussrechnung von den Realteilern in den übernommenen Betrieben fortgeführt wird (BFH v. 11.4.2013 – III R 32/12, BFH/NV 2013, 1679).

Zur Einbringung eines Betriebs mit Einnahmenüberschussrechnung in eine PersGes. oder KapGes. und zur Verpachtung eines solchen Betriebs s. Vor §§ 4–7 Anm. 46 mwN; zum Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer PersGes. mit Einnahmenüberschussrechnung oder zur Realteilung eines solchen Betriebs s. Vor §§ 4–7 Anm. 46 aE; zur Behandlung von Übergangsgewinnen in solchen Fällen, insbes. zur Möglichkeit und Versagung einer Verteilung des Gewinns auf mehrere Jahre s. Vor §§ 4–7 Anm. 65 ff., insbes. Anm. 68.

Bei Einstellung des Betriebs kann die Einnahmenüberschussrechnung auch im Zeitpunkt der Einstellung beibehalten werden. § 16 Abs. 2 Satz 2 verlangt einen Übergang zum Bestandsvergleich nicht schon bei der Betriebseinstellung, sondern erst bei Veräußerung oder Aufgabe (BFH v. 10.7.1973 – VIII R 34/71, BStBl. II 1973, 786).

i) Einnahmenüberschussrechnung bei Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge**aa) Bedeutung der Besteuerung wiederkehrender Bezüge für die Einnahmenüberschussrechnung**

596

Bei der Einnahmenüberschussrechnung sind auch betrieblich veranlasste Renten und andere laufende Bezüge zu berücksichtigen.

Die Unterscheidung laufender Bezüge von anderen Bezügen ist nur für die Vorschriften von Bedeutung, die an den Rentenbegriff anknüpfen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1, § 10 Abs. 1 Nr. 1a und § 22 Nr. 1). Für die Gewinnermittlung, auch die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung, kommt es auf die Unterscheidung grds. nicht an. Allerdings ist bei umsatz- oder gewinnabhängigen wiederkehrenden Bezügen eine Sofortversteuerung aus tatsächlichen Gründen ausgeschlossen (so H 16 Abs. 11 EStH; glA etwa REISS in KSM, § 16 Rn. B 171 mwN).

Zur Einteilung nach der Laufzeit s. § 16 Anm. 307. Die Unterscheidung zwischen Kaufpreistraten und Veräußerungszeitrenten ist allein bedeutsam für das von der Rspr. und der FinVerw. eingeräumte Wahlrecht zwischen Sofort- und Zuflussbesteuerung (vgl. BFH v. 19.5.1992 – VIII R 37/90, BFH/NV 1993, 87, mwN).

Wahlrecht auf Sofort- oder Zuflussversteuerung: Bei einer Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge kann der Veräußerer entscheiden, ob er den Veräußerungsgewinn nach dem Barwert der Leistungen sofort und tarifbegünstigt versteuert (§§ 14, 16 oder 18 Abs. 3 iVm. § 34 Abs. 1, 2) oder die wiederkehrenden Bezüge nach §§ 13, 15, 18 iVm. § 24 Nr. 2 bei Zufluss der Besteuerung unterwirft (stRSpr., s. nur BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532, unter II.2.a; v. 14.1.2004 – X R 37/02, BStBl. II 2004, 493, unter II.1.b bb, jeweils mwN; R 16 Abs. 11 EStR; s. auch § 24 Anm. 81). Nur bei Wahl der Zuflussbesteuerung ist die Einnahmenüberschussrechnung von Bedeutung. Sie ist nach Rspr., FinVerw. und hM im Schrifttum die maßgebliche Gewinnermittlungsgart für nachträgliche betriebliche Einkünfte (s. § 24 Anm. 88 mwN; zu Recht aA DÖRSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1986, 156 ff., der für ein Wahlrecht zwischen BV-Vergleich und Einnahmenüberschussrechnung eintritt).

bb) Einnahmenüberschussrechnung bei betrieblichen Veräußerungs- und Versorgungsrenten

597

Unterschieden wird die betriebliche Veräußerungsrente von der betrieblichen Versorgungsrente. Das Wahlrecht zwischen Sofort- und Zuflussbesteuerung gibt es nur bei der betrieblichen Veräußerungsrente. Bei der Versorgungsrente entsteht mangels Betriebsveräußerung auch kein entsprechender Veräußerungsgewinn.

Besteuerung der betrieblichen Veräußerungsrente auf Lebenszeit beim Berechtigten: Auch wenn der Empfänger seinen Gewinn nach Abs. 3 ermittelt, steht ihm das Wahlrecht zwischen Sofort- und Zuflussbesteuerung zu (s. Anm. 596 aE).

Bei sofortiger Versteuerung gelten die gleichen Grundsätze wie in den Fällen, in denen der Gewinn nach Abs. 1 bzw. § 5 ermittelt wird (s. § 16 Anm. 309; JANSEN/MYSSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 14. Aufl. 2009, Rn. 634 ff.). Ein Übergang zum Bestandsvergleich ist daher geboten (Vor §§ 4–7 Anm. 46; R 4.6 Abs. 1 EStR). Der Veräußerungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen Barwert der Rentenverpflichtung und Buchwert des Kapitalkontos

wird tarifbegünstigt versteuert; die laufenden Rentenzahlungen sind mit dem Ertragsanteil nach § 22 zu besteuern.

Bei Zuflussbesteuerung tritt eine StPflcht erst ein, wenn die Zahlungen die Buchwerte der WG des übertragenden BV und die Veräußerungskosten übersteigen. Zur Ermittlung der Einkünfte sind die AK des veräußerten Grund und Bodens nach Abs. 3 Satz 4 im VZ der Veräußerung in vollem Umfang als BA abzusetzen. Gleiches gilt für den noch nicht abgesetzten Teil der abnutzbaren WG (Abs. 3 Sätze 3 und 4). Wurden früher noch die Zahlungen in vollem Umfang mit dem Wert des BV verrechnet (R 139 Abs. 11 Satz 7 EStR 2001), so sieht die FinVerw. für Veräußerungen nach dem 1.1.2004 nur noch eine Verrechnung mit dem Tilgungsanteil vor; der Zinsanteil ist jeweils im Jahr des Zuflusses zu versteuern (BMF v. 3.8.2004 – IV A 6 - S 2244-16/04, BStBl. I 2004, 1187; R 16 Abs. 11 EStR; s. auch § 16 Anm. 409 und JANSEN/MYSSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 14. Aufl. 2009, Rn. 639 ff.).

Bei Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter des fortbestehenden Betriebs gegen Rente sind die Rentenzahlungen im Jahr des Zuflusses BE. In jedem Wj. ist ein Teilbetrag der AHK in Höhe der Kaufpreis- oder Rentenzahlungen als BA abzusetzen (R 4.5 Abs. 5 Satz 1 EStR); bei der Veräußerung abnutzbarer WG kann der Stpfl. entsprechend verfahren (R 4.5 Abs. 5 Satz 2 EStR).

Der zur Zahlung einer betrieblichen Veräußerungsrente Verpflichtete mit Gewinnermittlung nach Abs. 3 kann die Aufwendungen für den Erwerb einzelner WG im Zeitpunkt der Zahlung als BA abziehen (§ 11 Abs. 2). Dies gilt aber nicht für WG des AV und UV, bei denen die AK nach Abs. 3 Sätze 3 und 4 zu berücksichtigen sind (s. Anm. 619 ff. und 628 ff.). Diese Grundsätze sind beim Erwerb eines Betriebs gegen eine betriebliche Veräußerungsrente in gleicher Weise zu beachten.

Der Verpflichtete muss die erworbenen WG des AV mit den AK bewerten, die aus dem versicherungsmathematischen Barwert der Rente zuzüglich weiterer Erwerbskosten zu ermitteln und die zugleich die AfA-Bemessungsgrundlage sind. Nur der in den Rentenzahlungen enthaltene Zinsanteil darf den Gewinn mindern (BFH v. 23.5.1991 – IV R 48/90, BStBl. II 1991, 796, auch zur Ermittlungstechnik durch sog. Schattenbilanz). Dieser Zinsanteil ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen den Rentenzahlungen einerseits und dem jährlichen Rückgang des Barwerts der Leibrentenverpflichtung andererseits (R 4.5 Abs. 4 Satz 3 EStR); zur Vereinfachungsregelung s. R 4.5 Abs. 4 Satz 4 EStR. Der Tilgungsanteil ist dagegen nur nach Abs. 3 Sätze 3 und 4 abziehbar. Im Fall der Erhöhung der Rente aufgrund einer Wertsicherungsklausel kann der Verpflichtete den Erhöhungsbetrag der betrieblichen Veräußerungsrente im Jahr der Zahlung als BA sofort abziehen (BFH v. 23.5.1991 – IV R 48/90, BStBl. II 1991, 796; BORDEWIN, FR 1992, 236). Dagegen ist der Teil der Rente, der sich auf WG des UV bezieht, mit Ausnahme der in Abs. 3 Satz 4 aufgeführten WG, im Jahr der Leistung in vollem Umfang, also auch in Höhe des Tilgungsanteils, BA (R 4.5 Abs. 4 Satz 6 EStR).

Fällt bei dem Stpfl. mit Gewinnermittlung nach Abs. 3 die Verpflichtung aus einer wertgesicherten Veräußerungsrente (zB wegen Todes des Rentenberechtigten) weg, ist die Rentenverpflichtung in Höhe des Barwerts im Zeitpunkt des Wegfalls gewinnerhöhend aufzulösen (BFH v. 31.8.1972 – IV R 93/67, BStBl. II 1973, 51; v. 23.5.1991 – IV R 48/90, BStBl. II 1991, 796; H 16 Abs. 4 EStH; aA WEBER-GRELLET, DStZ 1992, 120). Dabei sind der Ermittlung des Rentenbarwerts die ursprünglich vereinbarten Rentenzahlungen (ohne Berücksichtigung der Erhöhung aufgrund der Wertsicherungsklausel) zugrunde zu legen. Der Barwert ist nicht um die geleisteten Rentenzahlungen zu kürzen. Diese in R 4.5 Abs. 4 Satz 5 EStR vorgesehene Möglichkeit ist nur dann anwendbar, wenn der

Stpfl. in den Vorjahren von der von der FinVerw. zugelassenen Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, die tatsächlichen Zinszahlungen zunächst gegen den Rentenbarwert zu verrechnen, also erfolgsneutral zu behandeln (sog. buchhalterische Methode nach R 4.5 Abs. 4 Satz 4 EStR).

Die betriebliche Veräußerungsrente auf Zeit unterscheidet sich von der auf Lebenszeit nur durch die Zeitdauer der Rente. Hinsichtlich der Gewinnverwirklichung gelten deshalb die für Leibrenten maßgebenden Grundsätze. Es besteht deshalb auch hier das Wahlrecht zwischen der sofortigen und der nachträglichen Versteuerung des Veräußerungsgewinns (s. Anm. 596; JANSEN/MYSSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 14. Aufl. 2009, Rn. 836 mwN).

Die betriebliche Versorgungsrente führt

► *Beim Berechtigten* zu nachträglichen betrieblichen Einkünften beim Zufluss der Rentenzahlungen (§§ 13, 15 oder 18 iVm. § 24 Nr. 2). BA sind im Jahr der Veräußerung (§ 11 Abs. 2) von den Renteneinnahmen abzuziehen. Ein Wahlrecht auf Sofortversteuerung besteht nicht (s.o.). Der vorzeitige Wegfall der Versorgungsrente führt nicht zu einem estl. beachtlichen Verlust, weil die betriebliche Versorgungsrente nicht Gegenleistung für den übertragenen Betrieb ist (JANSEN/MYSSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 14. Aufl. 2009, Rn. 978).

► *Beim Verpflichteten* sind die Leistungen aufgrund der betrieblichen Versorgungsrente in voller Höhe BA (BFH v. 7.7.1992 – VIII R 36/90, BStBl. II 1993, 26; v. 27.4.1977 – I R 12/74, BStBl. II 1977, 603). Der Wegfall der Rentenverpflichtung infolge Todes des Rentenberechtigten führt beim Verpflichteten nicht zu einem Gewinn.

► *Die Abkürzung der Versorgungsleistungen auf eine bestimmte Höchstdauer* hat auf die stl. Behandlung der Rente beim Berechtigten und Verpflichteten keine Auswirkungen (JANSEN/MYSSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 14. Aufl. 2009, Rn. 1016).

cc) Betriebsveräußerung gegen Kaufpreistraten

598

Die Betriebsveräußerung gegen Kaufpreistraten führt beim Veräußerer zur tarifmäßigen Versteuerung des gesamten Veräußerungsgewinns im Veräußerungszeitpunkt. Auf den Zufluss der Raten kommt es nicht an. Es besteht auch kein Grund, das Wahlrecht auf Zuflussbesteuerung auf solche Fälle auszudehnen, in denen der Kaufpreis in Form von Zahlungen geleistet wird, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken, ohne damit die Versorgung des Veräußerers zu bezwecken (BFH v. 29.3.2007 – XI B 56/06, BFH/NV 2007, 1306). Der Stpfl. mit Einnahmenüberschussrechnung muss zum BV-Vergleich übergehen.

Zur Abgrenzung der Kaufpreistraten von der Veräußerungsrente s. JANSEN/MYSSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 14. Aufl. 2009, Rn. 828 und 851 ff. und zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei Verzinsung bzw. Unverzinslichkeit s. JANSEN/MYSSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 14. Aufl. 2009, Rn. 854 ff.

Der Zinsanteil der laufenden Raten ist bei betrieblicher Veranlassung im Zeitpunkt des Zuflusses als BE zu erfassen. Die aufgrund einer Wertsicherungsklausel geleisteten Mehrbeträge sind laufende nachträgliche (nicht tarifbegünstigte) BE (vgl. JANSEN/MYSSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 14. Aufl. 2009, Rn. 853).

Für den Erwerber des Betriebs gelten die Grundsätze der betrieblichen Veräußerungsrente entsprechend (s. Anm. 597). Die Erhöhungen von Kaufpreistraten

aufgrund einer Wertsicherungsklausel sind als BA zu berücksichtigen (JANSEN/MYSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 14. Aufl. 2009, Rn. 861).

599 **dd) Einnahmenüberschussrechnung bei anderen laufenden Bezügen**

Als andere laufende Bezüge, die keine Renten sind, kommen insbes. gewinn- und umsatzabhängige Bezüge aufgrund einer Veräußerung, wiederkehrende Leistungen aufgrund einer zum Schadensersatz verpflichtenden Handlung und betriebliche Unfallrenten in Betracht.

Gewinn- und umsatzabhängige Bezüge werden entweder aufgrund einer Veräußerung oder aus Versorgungsgründen geleistet. Bei Veräußerungsbezügen steht dem Berechtigten das Besteuerungswahlrecht wie bei Lebenszeitrenten zu (s. Anm. 596 f.). Aus Versorgungsgründen gezahlte andere laufende Bezüge werden wie die betriebliche Versorgungsrente behandelt. Der Verpflichtete setzt die Leistungen als BA vom Gewinn ab, während der Berechtigte nachträgliche Einkünfte nach §§ 13, 15 oder 18 iVm. § 24 Nr. 2 erzielt (JANSEN/MYSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 14. Aufl. 2009, Rn. 878 ff.).

Schadensersatzleistungen als laufende Bezüge können betrieblich oder privat veranlasst und Renten oder andere wiederkehrende Bezüge sein. Der Ersatz entgangener Gewinne in Form laufender Bezüge führt zu betrieblichen Einnahmen (JANSEN/MYSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 14. Aufl. 2009, Rn. 1062 mwN), die bei Einnahmenüberschussrechnung im Zuflussjahr zu erfassen sind. Die Behandlung beim Verpflichteten hängt davon ab, ob der zum Schadensersatz führende Vorgang dem betrieblichen oder privaten Bereich des Verpflichteten zuzurechnen ist. Gehört der Schadensersatz zu den BA des Verpflichteten, so sind die Zahlungen im Jahr des Abflusses nach § 11 Abs. 2 abziehbar (JANSEN/MYSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 14. Aufl. 2009, Rn. 1068 ff.).

Von betrieblichen Unfallrenten ist etwa auszugehen, wenn der entsprechende Unfallversicherungsvertrag zur Abdeckung von Betriebsunfällen abgeschlossen worden ist. Prämienzahlungen für eine solche Unfallversicherung sind BA. Rentenzahlungen aus dieser Versicherung sind im Jahr des Zuflusses beim Berechtigten als BE zu erfassen. Die Leistungen der gesetzlichen Unfallversicherung sind nach § 3 Nr. 1 Buchst. a stfrei (s. § 3 Nr. 1 Anm. 11).

600–609 Einstweilen frei.

III. Durchlaufende Posten (Abs. 3 Satz 2)

610 1. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Regelung

Nach Abs. 3 Satz 2 scheiden bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung durchlaufende Posten aus.

Rechtsentwicklung der Vorschrift: Die Regelung ist durch das StÄndG v. 14.5.1965 in Abs. 3 eingefügt worden. Sie galt erstmals für durchlaufende Posten, die im Wj. 1965 oder 1965/66 vereinnahmt worden waren (§ 52 Abs. 2 EStG 1965). Ausschlaggebend für die Einführung war die Entscheidung des BFH v. 29.3.1961 (IV 427/60 U, BStBl. III 1961, 500) zur stl. Behandlung von Gerichtskostenvorschüssen bei einem Rechtsanwalt (BTDrucks. IV/3189, 5). Der BFH hatte in dieser Entscheidung die Auffassung vertreten, dass Gerichts-

kostenvorschüsse eines Rechtsanwalts bei diesem BE seien; er hatte sich dabei zu Unrecht auf die Rspr. zur StPfl. zur StPfl. von Honorarvorschüssen berufen (BFH v. 2.9.1954 – IV 159/53 U, BStBl. III 1954, 314). Abs. 3 Satz 2 ist § 10 Abs. 1 Satz 6 UStG vergleichbar.

Bedeutung der Vorschrift: Durchlaufende Posten sind Geld oder geldwerte Güter, die der Stpfl. mit der Verpflichtung erhält, sie einem Dritten zu übertragen. Sie gelangen wirtschaftlich nicht in das BV des Stpfl. und bilden deshalb keine BE, ihre Weiterleitung ist keine BA. Sie beeinflussen das Betriebsergebnis nicht und sind deshalb bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nicht zu erfassen (BFH v. 18.12.1975 – IV R 12/72, BStBl. II 1976, 370). Allerdings stellt die Legaldefinition der Vorschrift ungenau auf BE und BA ab. Durchlaufende Posten sind ohnehin nicht bei der Einnahmenüberschussrechnung als BE und BA zu erfassen, denn bei BE und BA iSd. Einnahmenüberschussrechnung muss es sich um endgültige Geldzugänge und Geldabgänge handeln (BFH v. 19.2.1975 – I R 154/73, BStBl. II 1975, 441). Nicht gewinnrelevante Zugänge und Abgänge in Geld oder Geldeswert scheiden bei der Einnahmenüberschussrechnung ohnehin aus. Soweit in Abs. 3 Satz 2 dennoch von BE und BA die Rede ist, kommt der Vorschrift allenfalls klarstellende Bedeutung zu.

Entsprechendes gilt für die nach § 3 Nr. 50 normierte StFreiheit von durchlaufenden Geldern (s. § 3 Nr. 50 Anm. 2). Im Übrigen sind durchlaufende Posten schon keine Einnahmen, denn Geld oder geldwerte Güter rechnen nur dann zu den Einnahmen des Stpfl., wenn sie ihm zufließen. Zwar erfordert Zufluss in erster Linie Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Am Zufluss fehlt es uE jedoch auch, wenn dem Stpfl. von vornherein die Verfügungsberechtigung fehlt. Das ist bei durchlaufenden Posten der Fall.

Abs. 3 Satz 2 findet beim Bestandsvergleich keine Anwendung (BFH v. 13.8.1997 – I R 85/96, BStBl. II 1998, 161). Die Gewinnneutralität entsprechender Vorgänge wird durch den Ansatz gleich hoher Wertzugänge und Wertabgänge sichergestellt (BFH v. 4.12.1996 – I R 99/94, BStBl. II 1996, 404; v. 13.8.1997 – I R 85/96, BStBl. II 1998, 161). Sind durchlaufende Posten durch den Umstand der Verknüpfung von Einnahmen und Ausgaben zu einem einheitlichen Vorgang gekennzeichnet, so stehen auch im Fall der Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 iVm. § 5 Abs. 1 die ausgewiesenen Passiva in einem untrennbaren Zurechnungszusammenhang zu den Aktiva (BFH v. 15.5.2008 – IV R 25/07, BStBl. II 2008, 715, betr. Einziehung fremder Gelder aufgrund einer Inkassovollmacht).

Bei der USt gehören durchlaufende Posten nicht zum Entgelt (§ 10 Abs. 1 Satz 6 UStG).

2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2 (Durchlaufende Posten)

a) Begriff des durchlaufenden Postens

Nach Abs. 3 Satz 2 sind Einnahmen und Ausgaben, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, bei der Einnahmenüberschussrechnung auszuscheiden. Diese Einnahmen und Ausgaben werden in einem Klammerzusatz als durchlaufende Posten bezeichnet. Die Begriffsbestimmung für nicht zu berücksichtigende durchlaufende Posten ist damit relativ eng (BFH v. 19.2.1975 – I R 154/73, BStBl. II 1975, 441). Es reicht nicht aus, wenn zwischen einer Einnahme und einer Ausgabe eine gewisse Verknüpfung besteht.

611

Der Begriff des durchlaufenden Postens umfasst sinngemäß die Einnahme und die entsprechende Ausgabe, dh. der Vorgang der Einnahme stellt für sich allein noch keinen durchlaufenden Posten dar. Es macht allerdings keinen Unterschied, ob die Einnahme vor der Ausgabe erfolgt, was die Regel ist, oder ob die Einnahme nachträglich eine zuvor im Namen und für Rechnung eines anderen vorgenommene Auslage ersetzen soll (sog. Auslagenersatz). In beiden Fällen erfüllt erst der einheitliche Vorgang der Einnahme und Ausgabe den Begriff des durchlaufenden Postens (BFH v. 18.12.1975 – IV R 12/72, BStBl. II 1976, 370).

In fremdem Namen und für fremde Rechnung muss der Stpfl. handeln (s. Anm. 612). Dabei müssen beide Geldbewegungen, also Vereinnahmung und Verausgabung, in fremdem Namen und für fremde Rechnung geschehen. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Handelt ein Stpfl. zwar für Rechnung eines Dritten, jedoch im eigenen Namen, handelt es sich nicht um einen durchlaufenden Posten. Die Voraussetzung, dass der Stpfl. den Betrag im fremden Namen vereinnahmt und weitergeleitet haben muss, dient allerdings nur der Rechtsklarheit. Für die Frage der stl. Zurechnung der Einnahmen und Ausgaben ist maßgeblich, ob der Stpfl. auf Rechnung eines anderen wirtschaftet. Es müssen zwischen dem Zahlungsverpflichteten und dem Zahlungsberechtigten unmittelbare, nach außen erkennbare Rechtsbeziehungen bestehen (BFH v. 24.2.1966 – V 135/63, BStBl. III 1966, 263). Die Verpflichtung zur Weiterleitung muss im Zeitpunkt der Vereinnahmung und Verausgabung dem Grunde und der Höhe nach bestehen.

612 b) Im Namen und für Rechnung eines Dritten

Der Stpfl. muss im Namen eines anderen tätig werden. Wie bei der rechtsgeschäftlichen Vertretung nach § 164 BGB setzt das ein erkennbares Handeln in fremdem Namen voraus. Eine ausdrückliche Erklärung, im fremden Namen zu handeln, ist entbehrlich, sofern sich der Wille aus den Umständen ergibt. Voraussetzung ist ein eigenverantwortliches Handeln in fremdem Namen. Nicht darunter fällt ein Handeln im eigenen Namen, wenn auch im Interesse des Dritten.

Für Rechnung eines Dritten erfolgen Einnahmen bzw. Ausgaben, wenn sie wirtschaftlich nicht das Vermögen des Stpfl., sondern das eines Dritten betreffen. Geld und geldwerte Güter, die der Stpfl. mit der Verpflichtung erhält, sie an einen Dritten weiterzuleiten, gelangen nicht in das Vermögen des Stpfl. und rechnen deshalb nicht zu seinen BE. Die sich aus dem Innenverhältnis zwischen dem Stpfl. und dem Dritten ergebende Pflicht, das Geld oder das geldwerte Gut weiterzuleiten, steht zudem als rechtl. Zuflusshindernis einer Vermögensmehrung iSd. § 11 entgegen.

Insbesondere bei Rechtsanwälten spielt die Vereinnahmung und Verausgabung für Rechnung eines Dritten eine Rolle. Ausgaben eines Rechtsanwalts für die von seinen Mandanten geschuldeten Gerichtskosten, Zeugen- und Sachverständigengebühren und die Zahlungen seiner Mandanten an ihn zur Bestreitung bzw. zum Ausgleich solcher Ausgaben sind grds. durchlaufende Posten (BFH v. 4.10.1984 – IV R 180/82, BFH/NV 1986, 215).

Ein durchlaufender Posten ist nicht anzunehmen bei Auslagen in Erfüllung einer eigenen Verbindlichkeit, auch wenn der Stpfl. sie auf einen Dritten abwälzen kann. So sind die Telefon- und Portokosten, die ein Rechtsanwalt von seinem Mandanten erhält, kein durchlaufender Posten. Es handelt sich um BE und BA, denn der Rechtsanwalt ist gegenüber der Telefongesellschaft eine eigene Verpflichtung eingegangen.

Ebenfalls liegt kein durchlaufender Posten vor, wenn die Möglichkeit besteht, dass der zugeflossene Betrag ganz oder teilweise nicht weitergeleitet werden muss, zB weil es ihm an der entsprechenden Bestimmung fehlt (BFH v. 19.2.1975 – I R 154/73, BStBl. II 1975, 441; FG Rhld.-Pf. v. 25.6.1997 – 1 K 2878/96, EFG 1997, 1350, rkr., zu vereinnahmten UStBeträgen) oder weil aus anderen Gründen noch nicht zweifelsfrei feststeht, dass er an eine andere Person weitergegeben werden muss (BFH v. 22.11.1962 – IV 179/59 U, BStBl. III 1963, 132). Im eigenen Namen und für eigene Rechnung vereinnahmte Beträge werden auch nicht deshalb durchlaufende Posten, weil sie zurückgezahlt werden müssen. Ein durchlaufender Posten liegt auch dann nicht vor, wenn der Stpfl. seinen Anspruch auf Einnahmen zivilrechtl. einem Dritten überträgt; in diesem Fall sind ihm die Einnahmen in bei Zufluss an den Dritten zuzurechnen (Nds. FG v. 15.7.2009 – 4 K 92/09, EFG 2010, 1021, rkr., best. BFH v. 6.11.2009 – VIII B 187/09, BFH/NV 2010, 1409).

Verausgabung ohne Vereinnahmung: Hat ein Stpfl. Gelder in fremdem Namen und für fremde Rechnung verausgabt, ohne dass er entsprechende Gelder vereinnahmt, so kann er in dem Wj., in dem er nicht mehr mit einer Erstattung der verausgabten Gelder rechnen kann, eine BA in Höhe des nicht erstatteten Betrags absetzen. Soweit der nicht erstattete Betrag in einem späteren Wj. erstattet wird, ist er als BE zu erfassen (R 4.5 Abs. 2 Sätze 3 und 4 EStR). Entsprechendes gilt für den umgekehrten Fall.

Gewinnneutrale Vereinnahmung und Verausgabung erforderlich: Der Begriff des durchlaufenden Postens setzt die gewinnneutrale Vereinnahmung und Verausgabung voraus (BFH v. 18.12.1975 – IV R 12/72, BStBl. II 1976, 370). Deshalb kann ein Stpfl., der eine vorweggenommene Zahlung entgegen Abs. 3 Satz 2 als BA behandelt hat, nicht im Folgejahr unter Hinweis auf diese Vorschrift von der Besteuerung der entsprechenden Einnahme absehen. Auch im umgekehrten Fall ist der Stpfl. an die einmal getroffene stl. Behandlung gebunden. Hat er in einem Jahr einen empfangenen Betrag zu Recht als durchlaufenden Posten behandelt, kann er im Folgejahr bei Weiterleitung den Betrag nicht als BA abziehen. Hat er dagegen einen durchlaufenden Posten zunächst fälschlich als BE erfasst, kann er bei Weiterleitung im Folgejahr eine BA in Anspruch nehmen.

c) Vereinnahmte und verausgabte Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben

613

Durchlaufende Posten sind BE und BA, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden. Die Formulierung Vereinnahmung und Verausgabung deutet daraufhin, dass auch für durchlaufende Posten die für BE und BA geltenden Grundsätze des Zuflusses und Abflusses gelten sollen. Ob ein Zu- oder Abfluss vorliegt, ist vorrangig nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden. Zufluss (von Einnahmen) erfordert Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Einnahmen sind deshalb in dem Zeitpunkt zugeflossen, in dem der Stpfl. die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die geldwerten Güter erlangt (s. Anm. 559; zum Zufluss bei einem rechtl. Zuflusshindernis s. § 11 Anm. 30). Ausgaben sind in dem Zeitpunkt abgeflossen, in dem der Stpfl. sich der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die geldwerten Güter begibt (BFH v. 6.3.1997 – IV R 47/95, BStBl. II 1997, 509). An der für einen durchlaufenden Posten erforderlichen Verklammerung von „Vereinnahmung und Verausgabung für einen anderen“ fehlt es, wenn ein Rechtsanwalt mit Einnahmenüberschussrechnung Mandantengelder veruntreut, indem er sie

bei Fälligkeit abredewidrig und wissentlich nicht an seinen Mandanten weiterleitet; es ist daher gewinnerhöhend eine BE zu erfassen (BFH v. 17.10.2012 – VIII S 16/12, BFH/NV 2013, 32) und bei späterer Auszahlung eine BA anzusetzen (FG Saarl. v. 29.2.2012 – 1 K 1342/09, EFG 2012, 1328, nrkr., Az. BFH VIII R 19/12).

614 d) Rechtsfolge des Satzes 2: Durchlaufende Posten scheiden bei der Überschussrechnung aus

Beim Ansatz des Gewinns durch Überschuss der BE über die BA scheiden durchlaufende Posten aus. Das bedeutet, dass Einnahmen und Ausgaben, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nicht zu erfassen sind. Sie sind weder als BE noch als BA andererseits zu berücksichtigen. Sie haben deshalb keinerlei Gewinnauswirkung.

615 3. Einzelfälle durchlaufender Posten

Agenturgeschäfte eines Tankstellenpächters, der im Namen und für Rechnung einer Mineralölfirma handelt, berühren die Einnahmenüberschussrechnung nicht. Es handelt sich um durchlaufende Posten (BFH v. 15.4.1974 – I R 255/71, BStBl. II 1974, 518).

Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung bei Hausgewerbetreibenden: Zahlt der Auftraggeber eines Hausgewerbetreibenden, der seinen Gewinn nach Abs. 3 ermittelt, diesem die ArbG-Anteile zur Sozialversicherung und führt dieser sie an den Sozialversicherungsträger ab, dann ist ein durchlaufender Posten anzunehmen. Voraussetzung ist, dass Vereinnahmung und Abführung der ArbG-Anteile im Namen des Auftraggebers erfolgen; anderenfalls sind die Zahlungen der Auftraggeber beim Hausgewerbetreibenden BE und die Zahlungen an den Versicherungsträger BA (BFH v. 20.7.1982 – VIII R 143/77, BStBl. II 1983, 196).

Behandlungsgelder: Das durch ein Krankenhaus von einem Privatpatienten im Namen und für Rechnung des behandelnden selbständigen Krankenhausarztes erhobene Behandlungsentgelt ist durchlaufender Posten (RFH v. 27.10.1939, RStBl. 1940, 176).

Betriebsunterbrechungsversicherung: Die Leistung des Versicherers ist beim Versicherungsnehmer auch dann eine BE und kein durchlaufender Posten, wenn sie der Abwendung eines Betriebsunterbrechungsschadens dient und zur Erreichung dieses Zwecks vom Versicherungsnehmer abredgemäß zur Errichtung eines Gebäudes verwendet wird (BFH v. 18.7.1968 – I 224/65, BStBl. II 1968, 737).

Deponiegebühren, die vom Anlieferer an den Betreiber der Deponie entrichtet und dem Abfallerzeuger weiterberechnet werden, sind durchlaufender Posten, wenn der Abfallerzeuger Schuldner der Deponiegebühren ist (FinMin. NRW v. 30.6.1986 – S 7200-101-VC 4, StEK UStG 1980 § 10 Abs. 1, 2 Nr. 51; aA FG Münster v. 16.1.1985 – V-I 3615/80 U, EFG 1985, 372, rkr.; OFD Berlin v. 24.8.1982 – St 432-S 7200-4/82, StEK UStG 1980 § 10 Abs. 1, 2 Nr. 25).

Gebühren: Die von Kopfschlächtern verauslagten Schlachthofgebühren sind durchlaufender Posten, wenn nach der Gebührenordnung des Schlachthofs der Ladenfleischer Gebührensschuldner ist (BFH v. 28.2.1957 – V 153/56 U, BStBl. III 1957, 179).

Zu den von Fleischbeschauern an die Staatskasse zu zahlenden Gebühren s. RFH v. 17.3.1935, RStBl. I 1935, 1115; BFH v. 19.11.1970 – V R 160/66, StRK UStG 1951 § 5 Abs. 3 R 61.

Inkassotätigkeit eines Versicherungsmaklers, der für Rechnung der Versicherungsgesellschaften Versicherungsbeiträge vereinnahmt: Er hat diese als durchlaufende Posten zu behandeln (BFH v. 15.5.2008 – IV R 25/07, BStBl. II 2008, 715).

Kataster- und Verwaltungsgebühren sind bei öffentlich bestellten Vermessungsingenieuren durchlaufender Posten (OFD Koblenz v. 10.7.1980 – S 7200 A-St 512, StEK UStG 1980 § 10 Abs. 1, 2 Nr. 8; aA BFH v. 20.12.1962 – V 72/60, HFR 1963, 184).

Lotto- und Spieleinsätze: Die von einem Lottovermittler vereinnahmten und an die Lottogesellschaft weitergeleiteten Spieleinsätze sind durchlaufende Posten (FG Düss. v. 19.1.1983 – VIII (XI) 54/77 E, EFG 1983, 546, rkr.).

Portokosten, die von Werbeagenturen, Lettershops, Konsolidierern usw. verauslagt werden, sind idR durchlaufende Posten bei den Agenturen (OFD Frankfurt v. 31.10.2012 – S 7200 A-180-St 111, StEK UStG 1980 § 10 Abs. 1, 2 Nr. 329).

Provisionen, die eine KG für die Vermittlung des Eintritts von Kommanditisten schuldet, sind BA der KG. Etwas anderes gilt nur, wenn die KG die Provisionen mit Wissen und Willen der Anleger als durchlaufenden Posten jeweils aus dem eingehenden Eigenkapital für ihre Rechnung zu entrichten hatte (BFH v. 23.10.1986 – IV R 452/84, BStBl. II 1988, 128).

Prozesskostenvorschüsse: Vom Mandanten geschuldete und vom Rechtsanwalt verauslagte Gerichtskosten sowie Zeugen- und Sachverständigengebühren stellen idR durchlaufende Posten iSd. Abs. 3 Satz 2 dar. Etwas anderes gilt nur, wenn der Rechtsanwalt die Gebühren ohne Abrechnung mit dem Mandanten auf eigene Rechnung aufwendet (BFH v. 11.12.1996 – IV B 54/96, BFH/NV 1997, 290). Die strechtl. Qualifizierung von Vorschüssen an einen Rechtsanwalt als durchlaufende Posten ist nicht verfassungswidrig (BVerfG v. 21.12.1996 – 2 BvR 2152/96, StEd. 1997, 94).

Rabatte, die ein Berufsverband auf Leistungen seiner Mitglieder erhält, um sie an dieselben weiterzuleiten, sind keine durchlaufende Posten (BFH v. 13.8.1997 – I R 85/96, BStBl. II 1998, 161).

Spenden, die im Kaufpreis eines Buches enthalten sind, sind bei allen im Vertrieb eingeschalteten Unternehmern und beim Verlag bei entsprechender Kennzeichnung ein durchlaufender Posten (OFD Saarbrücken v. 21.4.1986 – S 7200-115-St 241, StEK 21.4.1986).

TÜV-Gebühren: Von einer Fahrschule verauslagte und dem Fahrschüler in Rechnung gestellte TÜV-Gebühren für die Fahrprüfung sind durchlaufende Posten (FG Düss. v. 15.2.1989 – 6 K 216/81, EFG 1989, 373, rkr.; OFD Düss. v. 15.4.1981 – S 7200-78-St 242, StEK UStG 1980 § 10 Abs. 1, 2 Nr. 18).

Umsatzsteuer: Die USt ist kein durchlaufender Posten (BFH v. 19.2.1975 – I R 154/73, BStBl. II 1975, 441). Hinsichtlich der geschuldeten UStBeträge fehlt es an unmittelbaren Rechtsbeziehungen zwischen dem Empfänger der ustpfl. Leistung und dem Steuergläubiger. Der Unternehmer vereinnahmt und verauslagt die USt im eigenen Namen und für eigene Rechnung (BFH v. 8.5.1991 – I R 14/90, BFH/NV 1992, 291; v. 29.5.2006 – IV S 6/06 [PKH], BFH/NV 2006, 1827). Siehe auch Anm. 570 „Umsatzsteuer“.

Veruntreute Mandantengelder führen bei einem Rechtsanwalt zu einer gewinnerhöhenden Einnahme (BFH v. 17.10.2012 – VIII S 16/12, BFH/NV 2013, 32) und eine spätere Rückzahlung zu einer BA (FG Saarl. v. 29.2.2012 – 1 K 1342/09, EFG 2012, 1328, nrkr., Az. BFH VIII R 19/12).

616–618 Einstweilen frei.

IV. Befolgung der Vorschriften über die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2), die Bildung eines Sammelpostens (§ 6 Abs. 2a) und über die Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung (Abs. 3 Satz 3)

619 1. Bedeutung und Umfang der Verweisung für die Einnahmenüberschussrechnung

Nach Abs. 3 Satz 3 sind die Vorschriften über die Bewertungsfreiheit für gWG (§ 6 Abs. 2), die Bildung eines Sammelpostens (§ 6 Abs. 2a) und über die AfA oder Substanzverringerung zu befolgen. Hinsichtlich der AfA ist eine entsprechende Verweisung auch für den BV-Vergleich vorgesehen (Abs. 1 Satz 8).

Aufwandsverteilung als Ausnahme vom Abflussprinzip und Anpassung an Bilanzierung: Durch Abs. 3 Satz 3 erfährt der Grundsatz, dass BA im Jahr der Zahlung entsprechend § 11 Abs. 2 gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (Abflussprinzip), eine wesentliche Einschränkung. AHK für abnutzbare Anlagegüter sind nicht im Zeitpunkt ihrer Verausgabung, sondern verteilt über die Nutzungsdauer als BA anzusetzen. Damit wird die Einnahmenüberschussrechnung auch insoweit zugleich der Bilanzierung angeglichen, als die Absetzungen den Ansatz der AHK voraussetzen (BFH v. 29.11.2007 – IV R 81/05, BStBl. II 2008, 561; KANZLER, FR 2008, 918). Nach hM sind Teilwertabschreibungen jedoch ausgeschlossen (s. Anm. 536), denn anders als Abs. 1 Satz 8 verweist Abs. 3 Satz 3 nicht auf die Vorschriften über die Bewertung. Auch die Bildung und Abschreibung eines Sammelpostens nach § 6 Abs. 2a ist eine Ausnahme vom Abflussprinzip, während der zwangsweise Abzug der Aufwendungen für gWG (WG mit AHK bis 150 €) diesem Prinzip entspricht.

Die Verweisung auf die durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 geänderten Regelungen des § 6 Abs. 2 (gWG) und des § 6 Abs. 2a (Sammelposten) wurde durch das JStG 2008 v. 20.12.2007 in die bisherige Verweisungsregelung auf die AfA-Vorschriften einbezogen (s. Anm. 501).

Zum Begriff des abnutzbaren Anlageguts s. § 6 Anm. 253 ff.

Voller Abzug für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens und kurzlebige Anlagegüter: Die Einschränkung des Abs. 3 Satz 3 gilt nicht für UV. Die AHK solcher WG sind nach § 11 Abs. 2 im Jahr der Zahlung in vollem Umfang als BA abziehbar (s. auch Anm. 572 und § 7 Anm. 118). Bei den in Abs. 3 Satz 4 genannten WG des UV sind die AHK aber erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme zu berücksichtigen (s. Anm. 628 ff.). Zur Abgrenzung des UV vom AV s. § 6 Anm. 255 ff.

AHK von WG des AV, deren Nutzungsdauer zwölf Monate nicht übersteigt, sind ebenso wie beim Bestandsvergleich im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe abziehbar (BFH v. 26.8.1993 – IV R 127/91, BStBl. II 1994, 232; s. auch H 44 „Nutzungsdauer“ EStH 1997). Dies ergibt sich unmittelbar aus § 7.

2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 3: Befolgung der Vorschriften über die Sofortabschreibung und den Sammelposten für geringwertige Wirtschaftsgüter sowie die Absetzungen

Die Vorschriften über die die Sofortabschreibung und den Sammelposten für gWG, sowie die AfA oder AfS sind zu befolgen. Während auf § 6 Abs. 2 und Abs. 2a ausdrücklich verwiesen wird, ergibt sich aus Abs. 3 Satz 3 nicht, um welche Vorschriften der Absetzungen es sich im Einzelnen handelt. Insoweit kommen alle strechtl. Vorschriften über die AfA und AfS in Betracht. Dazu zählen insbes. die zu erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen ergangenen Vorschriften. Soweit allerdings Vorschriften über die AfA und AfS die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich fordern, können sie bei der Einnahmenüberschussrechnung nicht in Anspruch genommen werden (s. Anm. 538).

Die Vorschriften über die Bewertungsfreiheit (§ 6 Abs. 2) sind zu befolgen. Da § 6 Abs. 2 eine Sofortabschreibung für Anlagegüter mit AHK bis 150 € zwingend vorsieht, passt die Bezeichnung „Bewertungsfreiheit“ im Sinne eines Wahlrechts (s. § 7a Anm. 23) nicht mehr. Mit der Verwendung des Begriffs der Bewertungsfreiheit in Abs. 3 Satz 3 soll dem Stpfl. mit Einnahmenüberschussrechnung aber nicht ein Wahlrecht eingeräumt werden; es bleibt vielmehr bei der zwingenden Rechtsfolge des Sofortabzugs in § 6 Abs. 2 Satz 1 (s. § 6 Anm. 1278).

Ein solches Wahlrecht gab es nach § 6 Abs. 2 EStG aF für vor dem 1.1.2008 angeschaffte oder hergestellte und einer selbständigen Nutzung fähige gWG mit AHK bis zu 410 €. Dieses Wahlrecht gestanden Rspr. und FinVerw. auch Stpfl. mit Einnahmenüberschussrechnung zu, obwohl es keine entsprechende Verweisung in Abs. 3 gab (BFH v. 27.1.1994 – IV R 101/92, BStBl. II 1994, 638; R 4.5 Abs. 3 und R 6.13 Abs. 3 EStR 2005). Zu den Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des § 6 Abs. 2 s. § 6 Anm. 1259 ff.

Die Vorschriften über die Bildung eines Sammelpostens (§ 6 Abs. 2a) sind zu befolgen. Für abnutzbare bewegliche und einer selbständigen Nutzung fähige WG des AV, deren AHK 150 €, aber nicht 1000 € übersteigen, ist ein Sammelposten zu bilden (§ 6 Abs. 2a Satz 1), der im Wj. der Bildung und den folgenden vier Wj. mit jeweils einem Fünftel gewinnmindernd aufzulösen ist (sog. Poolabschreibung gem. § 6 Abs. 2a Satz 2). Dieser Sammelposten ist auch dann nicht zu vermindern, wenn eines dieser WG aus dem BV ausscheidet. Zu Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Poolabschreibung nach § 6 Abs. 2a s. § 6 Anm. 1301 ff.

Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringere- rung sind auch erhöhte Absetzungen und sog. Sonderabschreibungen, da Abs. 3 Satz 3 nicht nur auf § 7 verweist. Für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen gilt § 7a (s. § 7a Anm. 20 ff.). Absetzungen für Substanzverringere- (AfS) sind nach § 7 Abs. 6 Absetzungen bei Betrieben, die einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen (Bergbauunternehmen und Steinbrüche) und denen anstelle der Absetzung für die Substanz aufgewendeter AHK in gleichen Jahresbeträgen eine Absetzung nach Maßgabe des Substanzverzehrs gestattet ist (s. § 7 Anm. 520 ff.).

- ▶ *Absetzungen* für Abnutzung nach § 7 sind die
 - lineare AfA nach § 7 Abs. 1 Sätze 1–3;
 - AfA nach der Leistung nach § 7 Abs. 1 Satz 6;
 - AfaA nach § 7 Abs. 1 Satz 7 und Abs. 4 Satz 3;

- degressive AfA nach § 7 Abs. 2 für bewegliche WG des AV, die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 angeschafft wurden;
 - lineare AfA bei Gebäuden nach § 7 Abs. 4 Sätze 1 und 2;
 - degressive AfA bei Gebäuden nach § 7 Abs. 5;
 - AfS nach § 7 Abs. 6.
- *Erhöhte Absetzungen* iSd. § 7a sind solche Absetzungen, die anstelle der AfA nach § 7 vorgenommen werden können (§ 7a Abs. 3).
- *Sonderabschreibungen* iSd. § 7a sind Absetzungen, die neben den AfA nach § 7 zulässig sind (§ 7a Abs. 4).

Zu den erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen im Einzelnen s. § 7a Anm. 6.

Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 3 ist die Befolgung der Vorschriften über die Behandlung der gWG und der AfA oder AfS. „Befolgen“ bedeutet nichts anderes als „anwenden“ der Regelung, auf die verwiesen wird. Da es sich um Rechtsgrundverweisungen handelt, müssen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 2 und 2a erfüllt sein. Auch die Ermittlung der AfA und AfS bestimmt sich in vollem Umfang nach den entsprechenden Absetzungsvorschriften, insbes. nach § 7 (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [834], zur einheitlichen Geltung der Absetzungsvorschriften im Bereich der Gewinn- und Überschusseinkünfte). Dies gilt ua. für die Absetzungsmethode und die Ermittlung der AHK als AfA-Bemessungsgrundlage (s. § 7 Anm. 130 und § 6 Anm. 284).

621–627 Einstweilen frei.

V. Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und bestimmte Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (Abs. 3 Sätze 4 und 5)

Schrifttum: WEBER-GRELLET, Betrieblicher oder privater Erwerb durch Ersteigerung eines Grundstücks, DStZ 1988, 104; SÖHN, Anschaffungskosten/Herstellungskosten und Betriebsausgabenbegriff, StuW 1991, 270; KANZLER, Die Umsetzung verfassungsgerichtlicher Entscheidungen durch den Steuergesetzgeber, StuW 1996, 215; BRANDENBURG, Aktuelle Änderungen des Einkommensteuergesetzes bei den Gewinneinkünften, Der Konzern 2006, 594; MERKER, Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung sowie Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen verabschiedet, StuB 2006, 264, SteuStud. 2006, 223.

1. Berücksichtigung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme als Betriebsausgabe (Satz 4)

628 a) Rechtsentwicklung und Bedeutung der Regelung

Während das Gesetz bei abnutzbaren Anlagegütern eine Verteilung der AHK auf die Nutzungsdauer nach den Absetzungsvorschriften vorsieht (s. Anm. 619 ff.), sind die AHK für nicht abnutzbare WG des AV und bestimmte WG des UV erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme als BA zu berücksichtigen. Abs. 3 Satz 4 wird durch Satz 5 ergänzt, der die Führung bestimmter Verzeichnisse der nicht abnutzbaren Anlagegüter fordert (s. Anm. 639 f.).

Rechtsentwicklung der Vorschrift: Die Entstehung des Abs. 3 Satz 4 hängt mit der gesetzlichen Neuregelung der Bodengewinnbesteuerung durch das 2. StÄndG 1971 v. 10.8.1971 (BGBl. I 1971, 1266; BStBl. I 1971, 373) zusammen. Die Neuregelung beinhaltet vor allem die Streichung des Abs. 1 Satz 5 aF, wonach der Wert des zum AV gehörenden Grund und Bodens außer Ansatz blieb. Die Streichung des Abs. 1 Satz 5 aF war erforderlich geworden, nachdem das BVerfG diese Bestimmung für verfassungswidrig erklärt hatte (BVerfG v. 11.5.1970 – 1 BvL 17/67, BStBl. II 1970, 579; zur Entscheidung des BVerfG und ihrer Rechtswirkung s. im Einzelnen etwa KANZLER, StuW 1996, 221). Mit Wirkung ab 5.5.2006 wurde die Vorschrift durch das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006 (s. Anm. 501) um bestimmte WG des UV erweitert, um Steuersparmodelle zu vereiteln (BTDrucks. 16/634, 13).

Eine dem Abs. 3 Satz 4 entsprechende Regelung wurde durch Amtshilfe-RLUMsG v. 26.6.2013 (s. Anm. 501) auch in § 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. c zur Berechnung des Progressionsvorbehalts bei Einnahmenüberschussrechnung getroffen (s. Anm. 516, 571).

Steuersystematische Bedeutung des Satzes 4 (Ausnahme vom Abflussprinzip und Angleichung an Bilanzierung): Wie Abs. 3 Satz 3 (s. Anm. 619) schränkt Satz 4 das Abflussprinzip nach § 11 Abs. 2 ein und bewirkt zugleich eine weitgehende Anpassung an den BV-Vergleich, bei dem die AHK zu aktivieren sind und der Buchwert ebenfalls erst bei Gewinnrealisierung zu berücksichtigen ist (s. nur § 6b Abs. 2). Ohne die Einschränkung entstanden im Jahr der Anschaffung BA, im Jahr der Veräußerung BE. Die Vorschrift gilt sowohl für den Grund und Boden als auch für andere nicht abnutzbare WG des AV, wie etwa immaterielle Anlagegüter (BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301, betr. Internetadresse oder Domain) und für die in Satz 4 im Einzelnen aufgeführten WG des UV (s. Anm. 629).

Die Regelung betrifft zudem selbst hergestellte Anlagegüter, so dass auch die HK erst im Jahr des Ausscheidens als BA erfasst werden. Darüber hinaus findet Abs. 3 Satz 4 auch auf nicht abnutzbare Anlagegüter Anwendung, die aufgrund der Verpflichtung zur Leistung wiederkehrender Bezüge (s. Anm. 596) oder im Wege des Tauschs (s. Anm. 581) erworben worden sind.

Wirtschaftliche Bedeutung für den Steuerpflichtigen: Ein Sofortabzug der AHK als Konsequenz der Streichung des Abs. 1 Satz 5 aF bei der Einnahmenüberschussrechnung hätte den Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit verletzt (s. Anm. 506 f. und 531). Einem Sofortabzug stand aber auch die Erwägung entgegen, dass die nicht abnutzbaren Anlagegüter vielfach im Zusammenhang mit der Aufnahme des Betriebs erworben werden. Gerade diese Stpfl. verfügen in den Anlaufjahren nicht über so hohe Gewinne, dass sich die Ausgaben stl. voll auswirken könnten. Daher hat der Gesetzgeber generell den Abzug der AHK für nicht abnutzbare WG des AV auf den Zeitpunkt der Veräußerung bzw. Entnahme verschoben (BTDrucks. VI/1901, 11). Entsprechendes hatte bereits die EStKomm. 1964 unter Hinweis darauf, dass auch die AK für abnutzbare WG des AV nicht sofort im Jahr der Anschaffung abgezogen werden können, vorgeschlagen (BMF-Schriftenreihe, Heft 7, 96 ff.).

Bis zur Neuregelung des Abs. 3 durch Einfügung des Satzes 4 waren die AHK anderer nicht abnutzbarer Anlagegüter als Grund und Boden nach FinVerw. im Jahr des Abflusses gem. § 11 Abs. 2 als BA abziehbar (Abschn. 17 Abs. 1 EStR 1969). Der BFH hatte diese Auffassung nicht geteilt (BFH v. 18.2.1982 – IV R 85/79, BStBl. II 1982, 397, mwN). Nach seiner Ansicht konnten auch schon vor der Neuregelung Aufwendungen für nicht abnutzbare WG des AV nicht im Zeitpunkt ihrer Verausgabung als

BA abgesetzt werden. Die Ergänzung des Abs. 3 durch Satz 4 hatte deshalb für den BFH lediglich klarstellende Bedeutung.

Zum Reformvorschlag eines Sofortabzugs in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre s. Anm. 502.

b) Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 4

629 aa) Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Abs. 3 Satz 4 erfasst AHK für nicht abnutzbare WG des AV.

Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Maßgeblich ist die handelsrechtl. Begriffsbestimmung der AK und HK gem. § 255 Abs. 1 und 2 HGB. Zu den Begriffen der AK und HK s. im Einzelnen § 6 Anm. 271 ff., 454 ff.; § 7 Anm. 130 ff.

Einlagen: Abs. 3 Satz 4 trifft für den Fall, dass ein nicht abnutzbares WG des AV in den Betrieb eingelegt wird, keine ausdrückliche Regelung. Die Vorschrift ist uE für Einlagen in gleicher Weise anzuwenden, denn Einlagen sind wie BA zu behandeln (s. Anm. 584 ff.). Hinsichtlich des Werts gelten die Bewertungsregeln des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 entsprechend (s. § 6 Anm. 5). Die fiktiven AK sind daher idR mit dem Teilwert anzusetzen. AHK sind unter den in § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a und b genannten Voraussetzungen maßgebend. Auch diese Kosten dürfen erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme des betreffenden WG als BA berücksichtigt werden.

Der bei der Einlage anzusetzende Wert ist in das nach Abs. 3 Satz 5 zu führende Verzeichnis aufzunehmen.

Unentgeltlicher Erwerb: Über den Wortlaut der Vorschrift hinaus kommt Abs. 3 Satz 4 auch beim unentgeltlichen Erwerb eines nicht abnutzbaren WG des AV aus betrieblichen Gründen in Betracht.

Der unentgeltliche Erwerb eines WG in das BV führt zu AK, die mit dem gemeinen Wert des WG im Zeitpunkt der Zuwendung nach § 6 Abs. 4 zu erfassen sind (s. im Einzelnen § 6 Anm. 1430 ff.; auch zur alten Rechtslage nach § 7 Abs. 2 EStDV). Die AK sind im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme des WG als BA abzusetzen. Darüber hinaus ist das WG mit diesem Wert in das nach Abs. 3 Satz 5 zu führende Verzeichnis aufzunehmen, um die nochmalige Gewinnverwirklichung bei der Veräußerung oder Entnahme zu vermeiden.

Unter Anlagevermögen iSd. EStG ist im Anschluss an die handelsrechtl. Begriffsbestimmung (§ 247 Abs. 2 HGB) die Summe der WG zu verstehen, die dazu bestimmt sind, dem Betrieb durch Gebrauch zu dienen. Das AV ist vom UV abzugrenzen (s. zum Begriff des AV im Einzelnen s. § 6 Anm. 253 ff.).

Der Begriff des nicht abnutzbaren Anlageguts ergibt sich durch Gegenüberstellung zu dem des abnutzbaren. Abnutzbar ist ein WG, wenn seine Nutzung durch den Stpfl. zur Erzielung von Einkünften aufgrund technischer, wirtschaftlicher oder rechtl. Gründe zeitlich begrenzt ist (§ 253 Abs. 2 HGB), wenn also die Nutzungsmöglichkeit ab einem bestimmten Zeitpunkt erschöpft ist (s. § 6 Anm. 258 und 765). Nicht abnutzbare WG des AV sind insbes. Grund und Boden (s. § 6 Anm. 780), Beteiligungen (s. § 6 Anm. 790 ff.) und Forderungen (s. § 6 Anm. 905 ff.).

Zur Nichtberücksichtigung des Grund und Bodens vor Einführung der Bodengewinnbesteuerung 1971 s. Anm. 628 und § 55 Anm. 3 ff.

bb) Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens 630

Nach 3 Satz 4 EStG sind auch die AHK bestimmter WG des UV ebenso wie die AHK nicht abnutzbarer Anlagegüter (s. Anm. 629) erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme zu berücksichtigen.

Zeitlicher Geltungsbereich: Die Regelung gilt nur für WG des UV, die nach dem 5.5.2006 (§ 52 Abs. 10 Satz 3) veräußert worden sind (BFH v. 17.11.2011 – IV R 2/09, BFH/NV 2012, 1309; FG Berlin-Brandenb. v. 23.5.2013 – 13 K 13374/09, EFG 2013, 1415, rkr.); s. auch Anm. 631.

Zur Rechtsentwicklung s. Anm. 501 und zur Bedeutung der Vorschrift als Missbrauchsverhinderungsregelung s. Anm. 628.

Die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, für die Satz 4 einen Aufschub des BA-Abzugs vorsieht, sind im Einzelnen:

- Anteile an KapGes.,
- Wertpapiere und vergleichbare, nicht verbriefte Forderungen und Rechte,
- Grund und Boden sowie
- Gebäude.

Anteile an Kapitalgesellschaften, die im AV gehalten wurden, fielen bisher schon unter den BA-Aufschub des Satzes 4. Nunmehr sind auch Anteile an KapGes., die dem UV zuzuordnen sind, vom Sofortabzug der AHK ausgenommen. Zum Begriff der Beteiligung an KapGes. s. § 6 Anm. 790 und zum Begriff des UV s. § 6 Anm. 255 ff.

Wertpapiere und vergleichbare, nicht verbriefte Forderungen und Rechte fallen ebenfalls unter die Regelung des Satzes 4, sofern sie zum UV gehören. Zum Begriff der Wertpapiere s. § 23 Anm. 150. Mit dem Begriff der mit Wertpapieren vergleichbaren, nicht verbrieften Forderungen und Rechte werden insbes. Kapitalanlagen erfasst, die nicht durch eine Urkunde verbrieft sind, wie Derivate oder Finanzinnovationen aller Art sowie Anteile an geschlossenen Immobilienfonds, die Wertpapiere halten.

Grund und Boden, der zum UV gehört, betrifft die Fälle des gewerblichen Grundstückshandels. Zum Begriff des Grund und Bodens s. § 6 Anm. 780.

Gebäude des UV sind ebenfalls die Objekte des gewerblichen Grundstückshandels. Zum Begriff des Gebäudes s. § 7 Anm. 320 ff.; zum Begriff des UV s. § 6 Anm. 255 ff.

cc) Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 4: Betriebsausgabenabzug im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme 631

Die AHK nicht abnutzbarer WG des AV (s. Anm. 629) und der genannten WG des UV (s. Anm. 630) sind erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme als BA zu berücksichtigen.

Berücksichtigung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Veräußerungsfall: Abweichend von Abs. 3 Satz 4 aF, der den BA-Abzug im Veräußerungszeitpunkt vorsah, sind die AHK dieser WG des AV und UV nunmehr erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses zu berücksichtigen.

Während diese Regelung für die bisher schon von Satz 4 erfassten nicht abnutzbaren Anlagegüter auch gilt, wenn diese vor dem 5.5.2006 (Tag der Verkündung des Gesetzes v. 28.4.2006; s. Anm. 501) angeschafft, hergestellt oder in das BV eingelegt worden sind (§ 52 Abs. 10 Satz 3), sind nur die WG des UV vom So-

fortabzug der AHK ausgeschlossen, die nach dem 5.5.2006 angeschafft, hergestellt oder in das BV eingelegt worden sind (§ 52 Abs. 10 Satz 2).

Übersteigen die AHK den Veräußerungserlös, so entsteht ein Verlust. Bei Zahlung von Kaufpreiserlösen sind die AHK mit den jeweiligen Raten zu verrechnen, so dass die Entstehung eines Verlusts mit der ersten Rate ausgeschlossen ist. Das Merkmal „im Zeitpunkt des Zuflusses“ ist uE im Fall der Ratenzahlung auf die jeweiligen Raten zu beziehen, so dass auch der BA-Abzug der AHK mit den Einzelraten korrelieren muss.

Zufluss des Veräußerungserlöses ist bei der idR vorgenommenen Überweisung anzunehmen, wenn die Gutschrift auf dem Konto des Stpfl. erfolgt. Zu den verschiedenen Formen des Zuflusses und der Bestimmung von Zuflusszeitpunkten s. § 11 Anm. 45 ff.

Berücksichtigung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Entnahme: Bei der Entnahme besteht die bisherige Regelung fort. Die AHK sind daher im Zeitpunkt der Entnahme als BA abzusetzen. Das ist der Augenblick ihrer tatsächlichen Durchführung, dh. der Entnahmehandlung. Danach wird die stl. Auswirkung sowohl der Anschaffung als auch der Entnahme nicht abnutzbarer WG des AV und der in Satz 4 bezeichneten WG des UV voll in das Jahr der Entnahme verlagert.

632–639 Einstweilen frei.

640 2. Verzeichnisse für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens iSd. Abs. 3 Satz 4 (Abs. 3 Satz 5)

Abs. 3 Satz 5 verlangt für „die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens im Sinne des Satzes 4“ die laufende Führung besonderer Verzeichnisse.

Bedeutung des Verzeichnisses: Die Vorschrift steht in sachlichem Zusammenhang mit Abs. 3 Satz 4, denn die Verweisung auf Satz 4 bezieht sich auch auf die WG des AV, also auf die bis zur Änderung durch das Gesetz v. 28.4.2006 (s. Anm. 501) so bezeichneten, nicht abnutzbaren WG des AV. Die Verzeichnisse sollen sicherstellen, dass im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme die tatsächlichen AHK abgezogen werden können. Ohne Führung eines solchen Verzeichnisses könnte im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme die Ermittlung des zutreffenden Gewinns erschwert werden (BTD Drucks. VI/1901, 11). Die Vorschrift dient also dem buchmäßigen Nachweis. Sie ist vom Wortlaut her § 7a Abs. 8 vergleichbar (s. BFH v. 9.8.1984 – IV R 151/81, BStBl. II 1985, 47, zu § 7a Abs. 8, damals noch Abs. 9), hat aber im Gegensatz zu § 7a Abs. 8 nur deklaratorische Bedeutung, während die Führung des Verzeichnisses nach § 7a Abs. 8 materiell-rechtl. Anspruchsvoraussetzung für den Abzug erhöhter Absetzungen und Sonderabschreibungen ist (s. § 7a Anm. 140).

Ein Verzeichnis für die abnutzbaren Anlagegüter schreibt das Gesetz nicht vor; auch dies hätte nur deklaratorische Bedeutung. Da nämlich Abs. 3 Satz 3 – ebenfalls in Abweichung vom Zu- und Abflussprinzip – die Vorschriften über die AfA oder Substanzverringerung für anwendbar erklärt, wird damit zugleich der Ansatz der AHK vorausgesetzt (BFH v. 29.11.2007 – IV R 81/05, BStBl. II 2008, 561).

Die besonderen, laufend zu führenden Verzeichnisse müssen den Tag der Anschaffung oder Herstellung sowie die AHK oder den an ihre Stelle getretenen

Wert der einzelnen nicht abnutzbaren WG des AV und der in Satz 4 bezeichneten WG des UV ausweisen.

► *Tag der Anschaffung* ist der der Lieferung (s. § 9a EStDV zum Jahr der Anschaffung). Lieferung ist die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (s. § 6 Anm. 264 und 275).

Bei Grundstücksflächen, die mit Ablauf des 30.6.1970 zum AV eines nicht buchführenden Stpfl. gehörten, reicht es aus, wenn in dem Verzeichnis statt des Tages der Anschaffung vermerkt ist, dass die Grundstücksflächen bereits mit Ablauf des 30.6.1970 zum AV des Stpfl. gehörten (BMF v. 29.2.1972 – F/IV B 2 - S 2000-5/72, BStBl. I 1972, 102, zur Neuregelung der Bodengewinnbesteuerung). Entsprechendes gilt uE auch für andere vor dem 1.1.1971 angeschaffte nicht abnutzbare WG des AV.

► *Tag der Herstellung* ist der der Fertigstellung (§ 9a EStDV zum Jahr der Herstellung). Fertigstellung ist erfolgt, wenn das WG bestimmungsgemäß genutzt werden kann (s. § 6 Anm. 266).

► *Tag der Einlage*: Abs. 3 Satz 5 kommt auch im Fall der Einlage eines nicht abnutzbaren WG des AV zur Anwendung, auch wenn das in der Vorschrift nicht ausdrücklich erwähnt ist. Tag der Einlage ist der, an dem das WG tatsächlich betrieblichen Zwecken gewidmet wird.

► *Zu Anschaffungskosten und Herstellungskosten* s. Anm. 629.

► *Ein „an deren Stelle getretener Wert“* ist ein fiktiver Wertansatz, der insbes. bei der Einlage (s. § 6 Abs. 1 Nr. 5; § 6 Anm. 1208 ff.) und beim unentgeltlichen Erwerb aus betrieblichem Anlass in Betracht kommt. Fiktiver Wertansatz ist auch der nach § 55 maßgebende Wert bei dem vor dem 1.7.1970 angeschafften Grund und Boden (s. BMF v. 29.2.1972 – F/IV B 2 - S 2000-5/72, BStBl. I 1972, 102; § 55 Anm. 1 ff.).

Die Aufzählung der aufzuzeichnenden Daten ist abschließend. Dennoch ist es zweckmäßig, insbes. auch den Abgang der WG durch Veräußerung, Entnahme oder Untergang zu vermerken.

Aufnahme in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse: Für die Führung des Verzeichnisses ist keine besondere Form vorgeschrieben. Die Speicherung auf Datenträgern oder Mikrofilmen ist daher zulässig (s. § 7a Anm. 138 zu § 7a Abs. 8 Satz 1). Entgegen dem Wortlaut braucht der einzelne Stpfl. für die in Betracht kommenden WG (in der Hauptsache Grund und Boden) uE nur ein einziges Verzeichnis zu führen. Ein Verzeichnis dient der zutreffenden Ermittlung der AHK aller WG für den Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme.

Ein „besonderes“ Verzeichnis ist uE ein Verzeichnis, das speziell und gesondert für nicht abnutzbare WG des AV geführt wird (s. § 7a Anm. 139 zu § 7a Abs. 8).

Laufende Führung erfordert nur eine Aufzeichnung der in Frage kommenden Vorgänge in ihrer zeitlichen Reihenfolge. Daraus ergibt sich nicht zwingend, dass die Vorgänge auch zeitnah aufgezeichnet werden müssen. Aufzeichnungen können deshalb auch laufend vorgenommen werden, wenn sie nicht in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit dem Entstehen der aufzuzeichnenden Vorgänge, sondern erst später vorgenommen werden (BFH v. 9.8.1984 – IV R 151/81, BStBl. II 1985, 47, zu § 7a Abs. 9 aF, jetzt Abs. 8; s. § 7a Anm. 138). Allerdings dient eine zeitnahe Erfassung der Beweiserleichterung.

Rechtsfolgen unterlassener Aufzeichnung: Dem Abzug der AHK im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme steht es nicht entgegen, wenn die Aufzeichnungen nach Abs. 3 Satz 5 unterblieben oder verloren gegangen sind. Die Führung des Verzeichnisses nach dieser Vorschrift ist keine Voraussetzung für die Absetzung der AHK (zu § 7a Abs. 8 s. § 7a Anm. 140). Abs. 3 Satz 5 dient

lediglich der Beweiserleichterung. Die Berücksichtigung der AHK ist keine StVergünstigung, die von besonderen Buchführungsvoraussetzungen abhängt. Soweit im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme keine Aufzeichnungen vorhanden sind, kommt eine Schätzung der AHK in Betracht.

641–699 Einstweilen frei.

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Betriebsausgaben**

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

Schrifttum: OFFERHAUS, Zur steuerrechtlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlassten und durch die Lebensführung veranlassten Aufwendungen, BB 1979, 617; TIPKE, Zur Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, StuW 1979, 193; VON BORNHAUPT, Der Begriff der Werbungskosten unter besonderer Berücksichtigung seines Verhältnisses zum Betriebsausgabenbegriff, DStJG 3 (1980), 149; RÖNITZ, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den privaten Ausgaben als Problem der Sachverhaltsermittlung – unter besonderer Berücksichtigung der Lebenserfahrung und der typisierenden Betrachtungsweise, DStJG 3 (1980), 297; RUPPE, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, DStJG 3 (1980), 103; SÖHN, Betriebsausgaben, Privatausgaben, gemischte Aufwendungen, DStJG 3 (1980), 13; STRECK, Erfahrungen mit der Rechtsanwendungspraxis der Finanzämter (einschließlich Außenprüfungsstellen) bei der Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, DStJG 3 (1980), 273; WASSERMAYER, Das Erfordernis objektiver und subjektiver Tatbestandsmerkmale in der ertragsteuerlichen Rechtsprechung des BFH – Ein Beitrag zu der im Ertragsteuerrecht maßgeblichen „Kausalitäts“-lehre, StuW 1982, 352; KRÖNER, Differenzierende Betrachtungen zum Betriebsausgaben- und Werbungskostenbegriff, StuW 1985, 115; DRENECK, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben und Werbungskosten von den Lebenshaltungskosten, DB 1987, 2483; LEMPENAU, Betriebsausgaben und Gewinnermittlung, DB 1987, 113; SÖHN, Anschaffungskosten/Herstellungskosten und Betriebsausgabenbegriff, StuW 1991, 270; DRENECK, Einkommensteuerreform und objektives Nettoprinzip, FR 2006, 1; SEITZ, Die persönliche Zurechnung von Erwerbsaufwendungen, FR 2006, 201; JACHMANN, Objektives Nettoprinzip als tragendes Element im Gesamtsystem des Steuerrechts und Grenze für die Steuerpolitik, DStR 2009 Beihefter zu Heft 34, 129; WERNSMANN, Einkommensteuer und objektives Nettoprinzip, DStR 2009 Beihefter zu Heft 34, 101.

Siehe auch Schrifttum vor Anm. 735, 765, 820 und 832.

700 **1. Rechtsentwicklung**

PrEStG v. 24.6.1891 (PrGS 1891, 175): Eine Legaldefinition des Begriffs der BA fehlt. Zu den abziehbaren Ausgaben gehören nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 auch die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Einkommens verwendeten Ausgaben sowie nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 die regelmäßigen jährlichen AfA von Gebäuden, Maschinen, Betriebsgerätschaften usw., soweit sie nicht bereits unter den BA verrechnet worden sind.

PrEStG v. 19.6.1906 (PrGS 1906, 259): § 8 Abs. 1 Satz 1 führt erstmals durch einen Klammerzusatz den Begriff der WK ein als Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Ertrags. § 8 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 erwähnt die

BA im gleichen Sinn wie die Vorgängerregelung des § 9 Abs. 1 Nr. 5 Pr. EStG 1891 (s.o.), ohne sie zu definieren.

EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. 1920, 359): § 13 Abs. 1 Nr. 1 übernimmt die Definition der WK des § 8 Abs. 1 Nr. 1 PrEStG v. 19.6.1906. Der Begriff der BA findet sich in § 32 Abs. 1 Satz 2 und § 33 Abs. 1 Satz 2. Danach ist bei den Einkünften aus Grundbesitz (LuF) und aus Gewerbebetrieb der Betriebs- bzw. Geschäftsgewinn „durch Vergleich der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben“ unter Berücksichtigung des Ergebnisses des BV-Vergleichs zu ermitteln. Eine Legaldefinition der BA enthält das Gesetz nicht. Die BA sind aber als Unterfall der WK konzipiert (s. §§ 32, 33 und 13 Abs. 1 Nr. 1).

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Das Gesetz spricht nicht mehr von BA, sondern nur noch von Ausgaben und als deren Unterfall von WK (s. § 7 Abs. 2 Nr. 2, § 12 Abs. 1 Satz 1, § 13 Satz 2, § 15 Abs. 1 Nr. 1, § 16 Abs. 1). Die Rspr. verwendet den Begriff der BA gleichwohl weiter und definiert sie als durch den Betrieb veranlasste Aufwendungen (RFH v. 24.6.1925, RFHE 16, 334 [338]; v. 9.2.1927, RFHE 20, 208 [210]).

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. I 1934, RStBl. 1934, 1261) verwendet den Begriff der BA bei den Gewinneinkünften und definiert diese in § 4 Abs. 3 als die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Bei den Überschusseinkünften spricht das Gesetz von WK als den Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 Satz 1).

EStG 1938 v. 6.2.1938 (RGBl. I 1938, 121; RStBl. 1938, 113): Die Regelung des § 4 Abs. 3 EStG 1934 wird wortgleich in Abs. 4 übernommen.

Einstweilen frei.

701–702

2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit

703

Abs. 4 bestimmt, welche Aufwendungen BA sind.

Die Vorschrift dient der Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips, das ein Ausfluss des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist (HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 72 und § 8 Rn. 70 ff.; ausführl. § 2 Anm. 503 und Einf. ESt Anm. 540 ff.; RUPPE, DSTJG 3 [1980], 103 [105 ff.]). Abs. 4 legt fest, welche Aufwendungen bei den Gewinneinkünften im Einzelnen abziehbar sind.

Abs. 4 hat ferner die Aufgabe, die Aufwendungen der Berufssphäre von den Aufwendungen der Privatsphäre abzugrenzen. Aufwendungen der Privatsphäre sind im EStRecht idR nicht abziehbar, weil sie dem grds. stl. unbeachtlichen Bereich der Einkommensverwendung zuzuordnen sind (vgl. zur Unterscheidung BVerfG v. 11.10.1977 – 1 BvR 343/73 ua., BStBl. II 1978, 174 [180]). Dies stellt § 12 klar (s. Anm. 717). Welche Aufwendungen der stl. beachtlichen Berufssphäre zuzuordnen sind und welche der grds. stl. unbeachtlichen Privatsphäre, folgt für die Gewinneinkünfte aus Abs. 4.

Abs. 4 trifft auch eine Zuordnung der Betriebsausgaben zu den Einkünften der jeweiligen Einkunftsarten. Die Regelung ist nämlich so zu verstehen, dass die BA nur bei denjenigen Einkünften einer bestimmten Einkunftsart abziehbar sind, die aus einem Betrieb herrühren, der gleichzeitig auch die Aufwendungen veranlasst hat (s. Anm. 844).

Abs. 4 hat keine Bedeutung für das subjektive Nettoprinzip (s. § 2 Anm. 503), weil er nicht die Aufwendungen der privaten Lebensführung betrifft (s.o.).

Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen gegen Abs. 4 nicht. Die Regelung ist grds. mit dem Gleichheitsgebot des Art. 3 I GG vereinbar. Lediglich Einzelfragen zum BA-Abzug waren bislang Gegenstand verfassungsrechtl. Streitigkeiten.

Vgl. BVerfG v. 7.1.1988 – 1 BvR 1187/87, HFR 1989, 215, betr. Bürgschaftsleistungen eines Freiberuflers; v. 13.6.1988 – 1 BvR 68/88, HFR 1989, 316, betr. über betriebliches Girokonto entrichtete Schuldzinsen für ein eigengenutztes Einfamilienhaus; v. 21.7.1988 – 1 BvR 1189/87, HFR 1989, 108, betr. Kinderbetreuungskosten; v. 9.10.1991 – 1 BvR 1406/89, HFR 1992, 500, betr. Fremdvergleich bei einer Pensionszusage an einen Ehegatten; v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34, betr. Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten.

Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG ergibt sich auch nicht daraus, dass § 9 Abs. 1 Satz 1 den Begriff der WK enger ausgestaltet als Abs. 4 denjenigen der BA. Dies würde allenfalls zu einem Verstoß des § 9 Abs. 1 Satz 1 gegen Art. 3 Abs. 1 GG führen (vgl. zum Verhältnis von Abs. 4 zu § 9 Abs. 1 Satz 1 auch Anm. 717 und § 9 Anm. 23 zur Gleichbehandlung von BA und WK in Rspr. und Schrifttum).

704–706 Einstweilen frei.

3. Geltungsbereich

707 a) Sachlicher Geltungsbereich

Abs. 4 findet nur für die Ermittlung der Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 Anwendung. Dies folgt bereits aus der Stellung der Vorschrift unter dem Kapitel „3. Gewinn“. Für die Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 gilt § 9.

Für die Gewinnermittlung nach Abs. 3 ist Abs. 4 unmittelbar anzuwenden. Dies folgt aus dem Wortlaut des Abs. 3, wonach der Gewinn in den dortigen Fällen durch den Überschuss der BE über die BA zu ermitteln ist (s. auch Anm. 846).

Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gem. §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 ist Abs. 4 ebenfalls anzuwenden. Dies ergibt sich für die von buchführungspflichtigen und freiwillig buchführenden Land- und Forstwirten sowie selbständig Tätigen nach § 4 Abs. 1 durchzuführende Gewinnermittlung aus Abs. 1 Satz 8 und für die von buchführungspflichtigen und freiwillig buchführenden Gewerbetreibenden nach § 5 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 1 durchzuführende Gewinnermittlung aus § 5 Abs. 6. Die BA erscheinen bei der Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 nicht unmittelbar in der Bilanz, sondern als Aufwandspositionen in der GuV.

Im Körperschaftsteuerrecht findet Abs. 4 über die Verweisung des § 8 Abs. 1 KStG unmittelbare Anwendung. Das KStG enthält insoweit keine Sonderregelung. § 9 KStG trifft lediglich eine Regelung hinsichtlich einzelner abziehbarer Aufwendungen, ohne aber die generelle Norm des Abs. 4 einzuschränken oder zu erweitern. Zudem sieht § 10 KStG in Ergänzung zu § 4 Abs. 5 weitere nicht-abziehbare Aufwendungen vor (vgl. insgesamt auch § 8 KStG Anm. 6).

708–709 Einstweilen frei.

b) Persönlicher Geltungsbereich

Bei unbeschränkter Steuerpflicht iSd. § 1 Abs. 1 und Abs. 2 mit Gewinneinkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 ist § 4 Abs. 4 in vollem Umfang anzuwenden (zur unbeschränkten StPflcht nach § 1 Abs. 2 s. § 1 Anm. 180). Werden Personen nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt stpfl. behandelt, so findet § 4 Abs. 4 insoweit Anwendung, als sich die BA auf inländ. Einkünfte iSd. § 49 beziehen (vgl. § 1 Anm. 255 ff., Anm. 297). Die Aufwendungen müssen also durch einen Betrieb veranlasst sein, der beim Stpfl. zu inländ. Einkünften iSd. § 49 führt. Für die von § 1a Abs. 1 und 2 erfassten Personen findet § 4 Abs. 4 keine umfassende Anwendung, weil der BA-Abzug in § 1a nicht erwähnt ist. Sofern die Personen inländ. Einkünfte iSd. § 49 haben, sind sie beschränkt stpfl.

Bei beschränkter Steuerpflicht iSd. § 1 Abs. 4 gilt § 4 Abs. 4 nur eingeschränkt. Beschränkt Stpfl. dürfen gem. § 50 Abs. 1 Satz 1 BA nur insoweit abziehen, als sie mit inländ. Einkünften in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Das ist der Fall, wenn die Aufwendungen von einer Tätigkeit oder Leistung veranlasst werden, die der Erzielung inländ. Einkünfte dient (s. ausführl. § 50 Anm. 35 ff.). Das gilt auch in den Fällen der erweiterten beschränkten StPflcht gem. § 2 AStG (vgl. Vor §§ 1, 1a Anm. 8).

► *Wechselt der Steuerpflichtige zwischen verschiedenen Formen der Steuerpflicht* (s. ausführl. Vor §§ 1, 1a Anm. 50), so kommt es für den Abzug vorab entstandener oder nachträglicher BA (s. ausführl. Anm. 816 ff.) darauf an, welchen Einkünften sie zuzuordnen sind. Hängen die BA mit Einkünften zusammen, die der Stpfl. während der Zeit der beschränkten StPflcht erzielt, so greift die Abzugsbeschränkung des § 50 Abs. 1 Satz 1 ein (s.o.), und zwar selbst dann, wenn die BA (noch oder schon) zu einer Zeit anfallen, zu der der Stpfl. unbeschränkt stpfl. ist. Betreffen die Aufwendungen allerdings Einkünfte, die nicht unter den Katalog des § 49 Abs. 1 fallen und für die dementsprechend keine beschränkte StPflcht bestand, so sind die Aufwendungen nach § 3c nicht als BA abziehbar (grundlegend BFH v. 20.7.1973 – VI R 198/69, BStBl. II 1973, 732; s. auch § 3c Anm. 31 ff.).

Einstweilen frei.

711–716

4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

717

Entnahmen (Abs. 1 Satz 2) sind im Unterschied zu BA nicht betrieblich, sondern außerbetrieblich (im Regelfall privat) veranlasst (vgl. BFH v. 4.2.1987 – I R 58/86, BStBl. II 1988, 215 [219]); str. ist allerdings, ob alle Wertabgänge eines Betriebs zwingend entweder den BA oder den Entnahmen zuzuordnen sind (so MONTAG, Stuw 1979, 35) oder ob es daneben „Grauzonen“ gibt, also Sachverhalte, die sich weder den BA noch den Entnahmen zuordnen lassen (so SPEICH, FR 1963, 223; vgl. zum Streitstand auch RUPPE, DStJG 3 [1980], 103 [116 ff.]). Das hängt davon ab, ob man die beiden Begriffe eng interpretiert oder weit (s. ausführl. Anm. 751 ff.).

Abs. 5 und 6 enthalten für bestimmte Aufwendungen Abzugsverbote und gehen Abs. 4 als Spezialvorschriften vor. Abs. 5 betrifft dabei Aufwendungen, die grds. den Tatbestand des Abs. 4 erfüllen und damit BA sind (ausführl. Anm. 1128; s. auch KIRCHHOFF, DStJG 3 [1980], 201, der von einem systematischen Widerspruch spricht). Abs. 6 verneint demgegenüber für die Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke die BA-Eigenschaft (s. Anm. 2000 ff.).

§ 3c geht Abs. 4 als Spezialvorschrift vor. Ebenso wie in den Fällen des Abs. 5 (s.o.) erfüllen die erfassten Aufwendungen zwar grds. die Voraussetzungen des Abs. 4 und sind damit BA. Sie sind aber wegen der Sondervorschrift des § 3c nicht abziehbar (vgl. auch Anm. 831).

§ 8 Abs. 1 enthält eine Legaldefinition der Einnahmen und dient nach der – uE abzulehnenden (s. Anm. 751) – in Rspr. und Schrifttum überwiegend vertretenen Auffassung als Grundlage für die Definition des ua. in Abs. 4 enthaltenen Begriffs der Aufwendungen.

So zB BFH v. 27.2.1985 – I R 20/82, BStBl. II 1985, 458 (459); v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108 (109); v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 (836); OPPERHAUS, BB 1979, 617; vgl. auch WANNER, StuW 1987, 302 (306); zum Begriff der Aufwendungen iSd. § 9 Abs. 1 s. auch § 9 Anm. 65.

§ 9 Abs. 1 Satz 1 (**Werbungskosten**) hat – ebenso wie § 4 Abs. 4 – das Ziel, das objektive Nettoprinzip zu verwirklichen und nur die Reineinkünfte, dh. solche nach Abzug von Aufwendungen, der ESt zu unterwerfen. Gleichwohl ist § 9 Abs. 1 Satz 1 nach seinem Wortlaut enger ausgestaltet als § 4 Abs. 4, bei dem es nicht auf die Zweckbestimmung der Aufwendungen ankommt. Dessen ungeachtet gehen Rspr. und hM inzwischen davon aus, dass der Begriff der WK über den Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 hinaus an den (weiteren) Begriff der BA iSd. § 4 Abs. 4 anzugleichen ist. WK sind somit alle durch die jeweilige Einkunftsart, dh. die berufliche Tätigkeit oder sonstige erwerbsbezogene Leistung des Stpfl. veranlassten Aufwendungen (ausführl. § 9 Anm. 115 ff.). Allerdings wendet die Rspr. die Deckungsgleichheit der Begriffe BA und WK nicht in allen Fällen konsequent an. So versagt BFH v. 8.11.1984 (IV R 186/82, BStBl. II 1985, 286) bei Geschenken leitender Angestellter oder Beamter an Mitarbeiter den WK-Abzug mit der Begründung, dass solche Geschenke die Höhe der Einkünfte nicht beeinflussen würden. Damit kehrt der BFH zum Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 und den unterschiedlichen Definitionen der BA und WK zurück (mit dieser Kritik auch HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2013, § 8 Rn. 230).

§ 10 (**Sonderausgaben**) und § 33 (**außergewöhnliche Belastungen**) betreffen die Einkunftsverwendung (s. § 10 Anm. 8 und § 2 Anm. 59). Dadurch unterscheiden sie sich von den BA, die die Einkommenserzielung betreffen (s. Anm. 703). § 10 Abs. 1 und § 33 Abs. 2 Satz 2 stellen daher klar, dass Aufwendungen nur dann SA oder agB sein können, wenn sie weder BA noch WK sind, was damit vorrangig zu prüfen ist (vgl. im Einzelnen § 10 Anm. 45 und § 33 Anm. 202).

§ 12 (**nicht abziehbare Ausgaben**) legt fest, dass die dort aufgezählten Aufwendungen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen, soweit in § 10 Abs. 1 Nr. 1, 2 bis 4, 7 und 9, §§ 10a, 10b und §§ 33–33b nichts anderes bestimmt ist. Der Zweck des § 12 besteht darin, die Privatsphäre von der Erwerbssphäre abzugrenzen. Da die in der Norm genannten Aufwendungen – im Unterschied zu BA – nicht die Einkommenserzielung, sondern die stl. unbeachtliche Einkommensverwendung betreffen, gehören sie zur Privatsphäre des Stpfl. und dürfen folglich bei der Besteuerung nicht in Abzug gebracht werden (vgl. § 12 Anm. 3; vgl. auch KIRCHHOFF, DStJG 3 [1980], 201 [217], nach dessen Auffassung Berufsausgabe und Privatausgabe nicht alternativ zueinander stehen, sondern im Verhältnis der Spezialität). Dabei ist allerdings zu beachten, dass die eigentliche Abgrenzung zwischen der privaten und der beruflichen Sphäre bereits durch Abs. 4 getroffen wird, indem er für BA verlangt, dass sie durch den Betrieb veranlasst sind. Privat

veranlasste Aufwendungen sind damit vom BA-Abzug ausgeschlossen (s. Anm. 703). Dies stellt § 12 lediglich nochmals klar. Die Norm hat insoweit nur deklaratorische Wirkung.

GLA DRESECK, DB 1987, 2483; vgl. auch § 12 Anm. 3 und Anm. 76; SÖHN, DStJG 3 (1980), 13 (42); zum bislang auf § 12 Nr. 1 Satz 2 gestützten Abzugsverbot bei gemischten Aufwendungen s. Anm. 832 sowie zur Bedeutung des § 12 Nr. 2 beim BA-Abzug im Zusammenhang mit schenkweise begründeten Rechtspositionen zugunsten naher Angehöriger vgl. WEBER-GRELLET, DStR 1993, 1010.

Einstweilen frei.

718–729

5. Zurechnung der Betriebsausgaben (Abzugsberechtigung)

730

Probleme können beim Abzug von BA dann auftreten, wenn nicht der Stpfl. die Aufwendungen trägt, sondern ein Dritter. Es stellt sich die Frage, ob der Stpfl. hinsichtlich dieser „Drittaufwendungen“ gleichwohl abzugsberechtigt ist. Diese Frage, die sich in vergleichbarer Weise auch bei anderen Aufwendungen, wie zB bei von Dritten getragenen agB oder SA stellt, beantwortet sich danach, wem die Aufwendungen zuzurechnen sind (s. ausführl. § 2 Anm. 139 und § 9 Anm. 43). Zur sachlichen Zuordnung von BA s. Anm. 785.

Einstweilen frei.

731–734

6. Verfahrensfragen

a) Ermittlung der Betriebsausgaben

735

Die Ermittlung der BA obliegt der FinBeh. und dem Stpfl. gleichermaßen.

Der Amtsermittlungsgrundsatz des § 88 Abs. 1 Satz 1 AO gilt auch für BA. Daher hat die FinBeh. die BA dem Grunde und der Höhe nach zu ermitteln. Einschränkungen dieses Grundsatzes können sich aus Spezialvorschriften ergeben, die zB Typisierungen im Rahmen einer Pauschalierung vorsehen oder zwingende Nachweispflichten beinhalten, wie etwa Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 oder Abs. 7.

Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen (§ 90 Abs. 1 AO) ergänzt den Amtsermittlungsgrundsatz. Das hat idR zur Folge, dass der Stpfl. die BA dem Grunde und der Höhe nach bezeichnen und nachweisen muss. Da es sich bei BA um steuermindernde Tatsachen handelt, trägt er nämlich die Darlegungslast für das Vorliegen von BA (vgl. für das finanzgerichtliche Verfahren: STAPPERFEND in GRÄBER, FGO, 7. Aufl. 2010, § 96 FGO Rn. 51). Er kann sich dabei aller Beweismittel bedienen, die ihm zur Verfügung stehen (vgl. die nicht abschließende Aufzählung in § 92 AO). Kann er bis zum Abschluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) die BA dem Grunde und/oder der Höhe nach nicht belegen und lassen sich diese auch nicht gem. § 88 Abs. 1 Satz 1 AO von Amts wegen ermitteln, so geht dies zu seinen Lasten.

Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht oder lassen sich Betriebsausgaben dem Grunde oder der Höhe nach nicht ermitteln, so ist wie folgt zu verfahren:

► *Dem Grunde und der Höhe nach offensichtliche Betriebsausgaben*, die ohne weitere Ermittlungen feststellbar sind, muss die FinBeh. aufgrund des Amtsermittlungs-

grundsatzes berücksichtigen, weil die Mitwirkungspflicht nur dann eingreift, wenn tatsächlich ein Ermittlungsbedarf besteht (vgl. BFH v. 24.6.1997 – VIII R 9/96, BStBl. II 1998, 51, zur Unzulässigkeit einer Schätzung, wenn die Besteuerungsgrundlagen anderweitig ermittelt werden können).

► *Dem Grunde nach ungewisse Betriebsausgaben* kann die FinBeh. unberücksichtigt lassen. Selbst wenn die Pflicht zur Ermittlung des Sachverhalts von Amts wegen nicht endet, wenn der Stpfl. seiner Mitwirkungspflicht nicht nachkommt (SEER in TIPKE/KRUSE, § 90 AO Rn. 14), so geht sie dennoch nicht so weit, dass die FinBeh. zugunsten des Stpfl. Ermittlungen anstellen muss, wenn nicht einmal der Stpfl. als zunächst maßgeblicher Wissensträger darlegt oder darlegen kann, dass die Aufwendungen dem Grunde nach BA sind. Die FinBeh. kann ihre Ermittlungen umso mehr einschränken, je mehr der Stpfl. seine Mitwirkungspflichten verletzt (BFH v. 15.2.1989 – X R 16/86, BStBl. II 1989, 462 [464]; v. 19.12.2007 – X B 34/07 BFH/NV 2008, 597; v. 25.8.2009 – I R 88, 89/07, BFH/NV 2009, 2047; v. 9.7.2012 – III B 66/11, BFH/NV 2012, 1631 – Rn. 13; v. 19.11.2012 – VII B 126/12, BFH/NV 2013, 504 – Rn. 12 mwN).

► *Eine Schätzung von Betriebsausgaben* ist nicht möglich, wenn die BA dem Grunde nach ungewiss sind. Dies folgt aus den allgemeinen Regelungen der Feststellungslast im Besteuerungsverfahren (s.o.). Steht hingegen dem Grunde nach fest, dass BA entstanden sind, ist jedoch ihre Höhe ungewiss, so darf die FinBeh. diese BA nicht unberücksichtigt lassen, sondern muss sie gem. § 162 Abs. 1 AO schätzen (stRspr., grundlegend BFH v. 24.6.1997 – VIII R 9/96, BStBl. II 1998, 51 [53]; v. 26.11.2008 – X R 20/07, BStBl. II 2009, 388; H 4.7 EStH 2012; vgl. ferner Anm. 832 zur Schätzung bei gemischten Aufwendungen; s. auch BFH v. 16.5.2013 – X B 131/12, BFH/NV 2013, 1260 – Rn. 27 zu im FA verloren gegangenen Belegen). Das gilt auch, wenn der Stpfl. zur Höhe der BA keine Angaben macht oder diese nicht belegen kann, denn § 162 Abs. 2 Satz 1 AO schreibt ausdrücklich vor, dass insbes. dann zu schätzen ist, wenn der Stpfl. über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides statt verweigert oder seine Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO (s.u.) verletzt. Für die Schätzung der BA gelten die allgemeinen Grundsätze, die bei jeder Schätzung zu berücksichtigen sind. Diese ist insbes. so vorzunehmen, dass sie der tatsächlichen Höhe der BA möglichst nahe kommt (BFH v. 11.3.1999 – V R 78/98, BFHE 188, 160, mwN).

Amtsbekannte Betriebsausgaben sind uE auch gegen den Willen des Stpfl. anzusetzen. Dieser kann hierauf nicht verzichten, weil der Abzug von BA der Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips als Grundlage der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit dient (s. Anm. 703 und § 2 Anm. 503; vgl. zum parallelen Problem beim Verzicht auf WK § 9 Anm. 57 mwN; s. auch BFH v. 4.6.2008 – I R 84/07, BStBl. II 2009, 187, zum Verzicht auf Sonder-AfA).

Erweiterte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten: Beziehen sich die BA auf Auslandssachverhalte oder handelt es sich um im Ausland getätigte Aufwendungen, so hat der Stpfl. eine erweiterte Mitwirkungspflicht. Nach § 90 Abs. 2 AO hat er in diesen Fällen den Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen. Er muss alle für ihn bestehenden rechtl. und tatsächlichen Möglichkeiten ausschöpfen und kann sich nicht darauf berufen, dass er den Sachverhalt nicht aufklären oder Beweismittel beschaffen kann, wenn er sich nach Lage des Falls bei der Gestaltung seiner Verhältnisse die Möglichkeit dazu hätte beschaffen oder einräumen lassen können. Diese erweiterte Mitwirkungspflicht beseitigt zwar nicht den Amtsermittlungsgrundsatz (BFH v. 6.11.1987 – III R 241/83, BStBl. II 1988, 438 [439]; v. 27.6.2001 – I R 46/00,

BFH/NV 2002, 1), schränkt ihn allerdings sehr ein. Die FinBeh. darf sich darauf beschränken, offensichtliche und dem Grunde und der Höhe nach unstreitige BA zu berücksichtigen. Alles, was darüber hinausgeht, hat der Stpfl. im Rahmen des § 90 Abs. 2 AO beizubringen und nachzuweisen. Kommt er dem nicht nach, so ist dies frei zu würdigen, wobei diese Würdigung im Regelfall gegen ihn ausfallen wird.

BFH v. 24.4.1998 – X B 155/97, BFH/NV 1998, 1331: Verletzung der erhöhten Mitwirkungspflicht kann Versagung des BA-Abzugs nach sich ziehen; v. 19.12.2007 – X B 34/07, BFH/NV 2008, 597: Gericht darf zum Nachteil des Stpfl. von einem Sachverhalt ausgehen, für den eine gewisse Wahrscheinlichkeit spricht; s. aber auch BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861: Verletzung der Pflicht zur Beschaffung von Beweismitteln kann nur dann zu nachteiligen Rechtsfolgen führen, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass mit Hilfe der Beweismittel eine weitere Sachverhaltsaufklärung möglich gewesen wäre; wie hier SEER in TIPKE/KRUSE, § 90 AO Rn. 14.

Einstweilen frei.

736

b) Benennung des Empfängers nach § 160 AO

737

Gemäß § 160 Abs. 1 Satz 1 AO sind ua. BA stl. regelmäßig nicht zu berücksichtigen, wenn der Stpfl. dem Verlangen der FinBeh. nicht nachkommt, die Empfänger genau zu benennen.

Der Zweck des § 160 Abs. 1 AO besteht darin, Steuerausfälle zu verhindern. Die Vorschrift will sicherstellen, dass nicht nur die steuermindernden Aufwendungen berücksichtigt werden, sondern auch die korrespondierenden steuererhöhenden oder steuerbegründenden Einnahmen beim Geschäftspartner, denn die BA des Stpfl. stellen bei dem Empfänger regelmäßig stabile und stpfl. BE dar. Insbesondere bei gesetzwidrigen Transaktionen hat der Empfänger aber oftmals ein Interesse daran, unbekannt zu bleiben (vgl. weiter SEER in TIPKE/KRUSE, § 160 AO Rn. 1 ff.).

Das Benennungsverlangen steht im Ermessen der Finanzbehörde (erste Stufe). Das Verlangen ist grds. dann ermessensgerecht, wenn der Verdacht oder aufgrund allgemeiner Erfahrungen die Vermutung begründet ist, der Empfänger könnte die Einnahme zu Unrecht nicht versteuert haben (BFH v. 9.8.1989 – I R 66/86, BStBl. II 1989, 995 [996]; v. 24.6.1997 – VIII R 9/96, BStBl. II 1998, 51 [53]; v. 17.10.2001 – I R 19/01 BFH/NV 2002, 609; v. 13.7.2011 – X B 187/10, BFH/NV 2011, 1899; ausführl. SEER in TIPKE/KRUSE, § 160 AO Rn. 14 ff.). Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit erfordert dabei ferner, dass es für den Stpfl. im Zeitpunkt der entsprechenden Zahlung zumutbar war, sich nach den Gepflogenheiten eines ordnungsmäßigen Geschäftsverkehrs der Identität seines jeweiligen Geschäftspartners zu vergewissern (BFH v. 10.3.1999 – XI R 10/98, BFH/NV 1999, 434; v. 31.10.2002 – IV B 126/01, BFH/NV 2003, 291; v. 13.7.2011 – X B 187/10, BFH/NV 2011, 1899). Ob er den Namen des Empfängers tatsächlich kennt, ist ohne Bedeutung (SEER in TIPKE/KRUSE, § 160 AO Rn. 19). Ermessensfehlerhaft ist das Verlangen aber, wenn die Benennung nicht notwendig ist, weil der Empfänger zB schon bekannt ist, wenn sie unzumutbar ist, weil der Stpfl. zB von dem Empfänger bedroht wird, oder wenn sonstige Gründe vorliegen, die die Benennung als nicht erfüllbar erscheinen lassen und dem Stpfl. nicht vorgeworfen werden können, etwa weil er selbst Opfer einer Täuschung geworden ist (BFH v. 24.6.1997 – VIII R 9/96, BStBl. II 1998, 51 [53]) oder er mit Gewalt daran gehindert wurde, die Identität des Empfängers festzustellen (ausführl. SEER in TIPKE/KRUSE, § 160 AO Rn. 15 ff.).

Der Steuerpflichtige muss den Empfänger der Betriebsausgabe benennen. Das ist idR derjenige, dem der Stpfl. den in den BA enthaltenen wirtschaftlichen Wert übertragen hat (BFH v. 24.6.1997 – VIII R 9/96, BStBl. II 1998, 51 [53]; v. 17.10.2001 – I R 19/01, BFH/NV 2002, 609; v. 17.11.2010 – I B 143/10, BFH/NV 2011, 198). Der Stpfl. muss sich ggf. Gewissheit über die Person des wahren Empfängers verschaffen (BFH v. 25.11.1986 – VIII R 350/82, BStBl. II 1987, 286). Die Angaben des Stpfl. müssen so genau sein, dass der Empfänger ohne Schwierigkeiten bestimmt und ermittelt werden kann. Dazu gehört grds. die Angabe des vollen Namens und der Adresse (BFH v. 25.8.1986 – IV B 76/86, BStBl. II 1987, 481 [482]; v. 6.4.1993 – XI B 94/92, BFH/NV 1993, 633). Stellt sich heraus, dass Name und/oder Anschrift des Empfängers falsch sind oder dass der Empfänger tatsächlich nicht existiert, so geht dies zu Lasten des Stpfl., der aber die Gelegenheit haben muss, den wahren Empfänger ausfindig zu machen (SEER in TIPKE/KRUSE, § 160 AO Rn. 24).

Rechtsfolge: Benennt der Stpfl. den Empfänger nicht, so ist die BA stl. regelmäßig nicht zu berücksichtigen. Wie sich bereits aus dem Wort „regelmäßig“ ergibt, steht diese Entscheidung im Ermessen der FinBeh. (zweite Stufe, BFH v. 24.6.1997 – VIII R 9/96, BStBl. II 1998, 51 [53]). In Ausnahmefällen ist trotz der fehlenden Empfängerbenennung eine Berücksichtigung der BA möglich, so zB wenn feststeht, dass bei dem (nicht benannten) Empfänger mit Sicherheit keine Steuer anfallen wird (in diesem Fall dürfte die Benennung schon gar nicht verlangt werden) oder diese geringer ist als der Nachteil, der dem Stpfl. durch die Nichtberücksichtigung der BA entstehen würde. Im letzteren Fall wäre die BA anteilig anzuerkennen, weil § 160 AO nur den Nachteil verhindern will, der durch die Nichtversteuerung auf der Empfängerseite entsteht, und keinen darüber hinausgehenden Strafcharakter hat (s.o.). Ermittelt die FinBeh. den Empfänger, wozu sie zwar nicht verpflichtet, aber berechtigt ist (vgl. § 160 Abs. 1 Satz 2 AO, danach bleibt der Amtsermittlungsgrundsatz unberührt), so ist die BA auch dann zu berücksichtigen, wenn der Stpfl. einem Benennungsverlangen nicht nachgekommen ist. Dies ergibt sich daraus, dass § 160 AO keinen Strafcharakter hat (vgl. insgesamt SEER in TIPKE/KRUSE, § 160 AO Rn. 34).

738 c) Abzug der Betriebsausgaben

Betriebsausgaben sind in dem Veranlagungszeitraum abzuziehen, in dem sie entstanden sind. Dies folgt aus dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung, wonach die Geschäftsvorfälle im Zeitablauf erfasst und jeweils abschnittsweise zugeordnet werden (ausführl. Einf. ESt Anm. 33 und 738). Außerhalb dieses VZ können BA nicht abgezogen werden (s. aber zur Nachholung unterlassener AfA § 7 Anm. 95 ff., 414 und 491). Das gilt auch für solche Aufwendungen, die vor Aufnahme einer werbenden Tätigkeit oder nach deren Beendigung anfallen (ausführl. zu sog. vorab entstandenen und nachträglichen BA Anm. 817 ff. sowie zum Ausgleich eines evtl. entstehenden Verlusts § 2 Anm. 560).

Betriebsausgaben sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie entstanden sind. Übt der Stpfl. mehrere Tätigkeiten aus, so dass er Einkünfte aus mehreren Einkunftsarten hat, so ist ggf. zu ermitteln, durch welchen „Betrieb“ idS. Abs. 4 die Aufwendungen veranlasst sind (zum Betriebsbegriff vgl. Vor §§ 4–7 Anm. 84 ff.). Steht dies fest, so kommt dem Stpfl. kein Wahlrecht dergestalt zu, dass er die BA bei einer anderen Einkunftsart geltend machen kann (zur Zuordnung von Aufwendungen zu mehreren Einkunftsarten s. Anm. 844; zum Abzug bei der Gewinnermittlung der jeweiligen Betriebe ein und derselben Einkunftsart s. Anm. 785).

d) Aufzeichnungspflichten für Betriebsausgaben

739

Das EStG sieht keine allgemeinen Aufzeichnungspflicht für BA vor. Allerdings verlangt Abs. 7 für die nicht oder nur eingeschränkt abziehbaren Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7 eine einzelne und getrennte Aufzeichnung. Darüber hinaus hat der Stpfl. bei den nur eingeschränkt abziehbaren Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass zum Nachweis der Höhe und der betrieblichen Veranlassung gem. Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 bestimmte Angaben zu machen. Abgesehen von diesen Ausnahmenvorschriften gelten die allgemeinen Aufzeichnungspflichten der §§ 140 ff. AO, soweit der Stpfl. die dortigen Voraussetzungen erfüllt.

Einstweilen frei.

740–749

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4**1. Betriebsausgaben als Aufwendungen****a) Aufwendungen als Ausgaben**

750

BA setzen Aufwendungen voraus. Eine gesetzliche Definition dieses Begriffs enthält das EStG nicht, obwohl es ihn auch an anderen Stellen verwendet (s. zB §§ 9 Abs. 1 Satz 1, 10 Abs. 1, 12 Nr. 1 Satz 2 und 33 Abs. 1).

Umkehrschluss aus § 8 Abs. 1: Nach einer im Schrifttum vertretenen Ansicht sollen Aufwendungen alle beim Stpfl. abfließenden Güter sein, die in Geld oder Geldeswert bestehen.

Vgl. LOSCHELDER in SCHMIDT XXXII. § 9 Rn. 2; VON BORNHAUPT, DStJG 3 (1980), 149 (154); VON BORNHAUPT, FR 1981, 497 (499); OFFERHAUS, BB 1979, 617; WANNER, StuW 1987, 302 (306); vgl. auch § 9 Anm. 65.

Abgeleitet wird dies aus einem Umkehrschluss zu § 8 Abs. 1, wonach Einnahmen alle Güter sind, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Stpfl. im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 zufließen.

Zur Anwendbarkeit der Norm im Rahmen der Gewinneinkünfte: BFH v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210; v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526 (527); v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108 (109).

Dieser Umkehrschluss hat zur Folge, dass die Begriffe Aufwendungen und Ausgaben inhaltsgleich sind. Denn wenn es für den Begriff der Aufwendungen auf einen Abfluss beim Stpfl. in Geld oder Geldeswert ankommen soll, liegt bei diesem zugleich eine Ausgabe vor.

Die Rechtsprechung zum Begriff der Aufwendungen ist uneinheitlich. Einerseits definiert der BFH die Aufwendungen in Übereinstimmung mit der im Schrifttum vertretenen Auffassung als die beim Stpfl. abfließenden Güter in Geld oder Geldeswert (so BFH v. 27.2.1985 – I R 20/82, BStBl. II 1985, 458 [459]; v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108 [109]; v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [836]). Andererseits führt er aber auch aus, dass das EStG den Begriff Aufwendungen als Oberbegriff für Ausgaben und Aufwand verwende und ihn im Sinne aller Wertabflüsse verstehe, die nicht Entnahmen seien, so dass die AfA aus diesem Grund unter den Begriff der Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 zu fassen sei (BFH v. 20.8.1986 – I R 80/83, BStBl. II 1986, 904 [905]; v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108 [110]). Ob der BFH diesen weiten Aufwendungsbezug jedoch generell, also auch bei Abs. 4 anwenden will oder ob er diesen nur auf Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 bezieht und damit

einen Unterschied zwischen dem Aufwendungs begriff des Abs. 4 und demjenigen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 annehmen will, bleibt unklar.

b) Stellungnahme

751 aa) Aufwendungen als alle betrieblich veranlassten Abgänge

Der Begriff der Aufwendungen umfasst uE nicht nur die durch den Betrieb veranlassten Ausgaben, sondern auch den durch den Betrieb veranlassten Aufwand als erfolgswirksamen Wertverzehr (ausführl. zur Definition Anm. 753).

Wie hier BFH v. 20.8.1986 – I R 80/83, BStBl. II 1986, 904 (905); v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108 (110); WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 552; SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 22 ff.; BODE in KIRCHHOF XII. § 4 Rn. 168: alle Wertabflüsse, die keine Entnahmen sind; MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 533; NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1619; KRÖNER, StuW 1985, 115 (116); RUPPE, DSjG 3 (1980), 103 (117 f.); SÖHN, StuW 1991, 270 (272); wohl auch HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 471 ff.; s. auch § 7 Anm. 9.

Kein Umkehrschluss aus § 8 Abs. 1 möglich: Die Definition eines Begriffs aus dem Umkehrschluss der Definition eines anderen Begriffs ist nur dann möglich, wenn es sich bei diesen beiden Begriffen um Gegensatzbegriffe handelt. Dies ist hinsichtlich der Begriffe Einnahmen (iSd. § 8 Abs. 1) und Aufwendungen (iSd. Abs. 4) nicht der Fall, weil der Gegensatzbegriff zum Begriff der Einnahmen der Begriff der Ausgaben ist (aA MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 533: Gegensatz zu Einnahmen sind WK). Im Rahmen des Abs. 4 gilt es aber, den dort verwendeten Begriff der Aufwendungen zu definieren und nicht denjenigen der Ausgaben, wenngleich dieser als Wortteil im Begriff der Betriebsausgaben vorhanden ist.

Bestätigung der weiten Fassung des Begriffs der Aufwendungen durch Abs. 5 Satz 1 Nr. 3, 6b und 7: Dass der Begriff der Aufwendungen nicht nur die tatsächlichen Ausgaben, sondern darüber hinaus auch den betrieblichen Aufwand umfasst, bestätigt sich anhand des Katalogs der nichtabziehbaren BA des Abs. 5 Satz 1. Der Einleitungssatz des Abs. 5 Satz 1 besagt, dass die im Folgenden aufgezählten BA den Gewinn nicht mindern dürfen. Aus dieser Formulierung lässt sich ersehen, dass es sich bei den in Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–12 aufgezählten Aufwendungen um BA handelt (ausführl. Anm. 1128). Diese Aufwendungen betreffen aber nicht nur Ausgaben als tatsächliche Abflüsse in Geld oder Geldeswert, sondern auch betrieblichen Aufwand, zB in Form von AfA bei Gasthäusern (Abs. 5 Satz 1 Nr. 3), häuslichen Arbeitszimmern (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b) oder unangemessenen Aufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 7).

Beseitigung der bei der rechtlichen Einordnung der AfA bestehenden Unklarheiten durch die weite Fassung des Begriffs der Aufwendungen: Fasst man unter den Begriff der Aufwendungen auch den betrieblichen Aufwand, so hat dies zur Folge, dass auch die AfA als betrieblich veranlasster Wertabgang BA ist. Dadurch können die Unklarheiten, die bislang bei der rechtl. Einordnung der AfA als Wertabgang ohne Zahlung bestehen, beseitigt werden.

► *Der Rechtscharakter der AfA ist streitig* (vgl. ausführl. zum Rechtscharakter der AfA § 7 Anm. 9; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7 Rn. 1, jeweils mwN).

▷ *Nach der Aufwandsverteilungstheorie* sind AHK begrifflich auch dann bereits BA oder WK, wenn sie für WG verausgabt werden, deren Verwendung oder Nutzung durch den Stpfl. sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt. Sie können in diesem Fall gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 lediglich noch nicht in voller Höhe abgezogen werden, sondern müssen periodengerecht verteilt werden.

▷ *Nach der Wertverzehrthese* sind die AHK für ein mehrjährig genutztes abnutzbares WG noch keine BA oder WK. Aus dem Einsatz des WG resultiert nach dieser Ansicht vielmehr ein Wertverzehr, der als BA oder WK zu berücksichtigen ist.

► *Lösung durch weiten Aufwandsbegriff:* Der Meinungsstreit um die richtige rechtliche Einordnung der AfA wird obsolet, wenn man – wie hier vertreten – von einem weiten Aufwandsbegriff des Abs. 4 ausgeht, denn in diesem Fall sind sowohl die AHK BA in Form von Ausgaben, die aber dem in § 7 Abs. 1 ausgesprochenen Abzugsverbot unterliegen, als auch die einzelnen AfA-Beträge in Form des betrieblichen Aufwands (verneinend für die AHK wegen der Regelung in § 7: WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 552). Dieses Ergebnis ist insbes. dann von Bedeutung, wenn die Anschaffung eines WG privat veranlasst war, das WG aber später betrieblich genutzt wird.

Beispiel: Der Stpfl. schafft im Jahr 01 aus privaten Gründen einen Computer an, dessen AK er auf fünf Jahre abschreibt. Im Jahr 03 fasst der Stpfl. den Entschluss, den Computer fortan betrieblich zu nutzen.

Fasst man unter den Begriff der Aufwendungen iSd. Abs. 4 nur tatsächliche Ausgaben, so sind weder die AK für den Computer BA, weil sie nicht durch den Betrieb veranlasst waren, noch die AfA, weil diese keine tatsächlichen Ausgaben darstellt. Zu einer einkunftsmindernden Berücksichtigung der AfA gelangt man in diesem Fall nur dann, wenn man diese neben den BA als betrieblich veranlassten Geschäftsvorfall zum Abzug zulässt (mit dieser Lösung für die Praxis HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 474). Dies ist dogmatisch jedoch bedenklich, weil es keine gesetzliche Grundlage für einen solchen einkunftsmindernden Abzug gibt, denn aus § 7 folgt nicht, dass – und insbes. unter welchen Voraussetzungen – AfA einkunftsmindernd zu berücksichtigen ist. Die Norm regelt lediglich, in welchen Fällen AfA anzusetzen ist und wie sie bemessen wird. Auch § 4 Abs. 1 Satz 9 (für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1) und § 4 Abs. 3 Satz 3 (für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3) stellen uE keine Rechtsgrundlage dafür dar, AfA neben den BA einkunftsmindernd zu berücksichtigen. Die Normen besagen – bezogen auf die jeweilige Art der Gewinnermittlung – nur, dass die Vorschriften über die AfA zu berücksichtigen sind. Dies betrifft einerseits aber nur die Fälle, in denen grds. AfA anzusetzen ist und andererseits die Bemessung der AfA. Fasst man den Begriff der Aufwendungen indes weit, so fällt auch der durch den Betrieb veranlasste Wertverzehr als betrieblicher Aufwand hierunter, mit der Folge, dass dieser Wertverzehr auch dann als BA zu berücksichtigen ist, wenn die AHK ursprünglich privat veranlasst waren.

bb) Ausgaben als Unterfall der Aufwendungen

752

Abfluss von Gütern in Geld oder Geldeswert: Betrieblich veranlasste Wertabgänge sind ua. die durch den Betrieb entstehenden Ausgaben, die im Umkehrschluss aus § 8 Abs. 1 (s. Anm. 751) alle Güter erfassen, die in Geld oder Geldeswert bestehen und beim Stpfl. abfließen. Das Merkmal des Abflusses ist § 11 Abs. 2 entlehnt und erfordert, dass sich der Stpfl. der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Güter begibt und dadurch objektiv ein Abfluss der Güter bei ihm eintritt. Der Abfluss der Güter muss auf einem Handeln des Stpfl. beruhen; er muss alles Erforderliche getan haben, um den Leistungserfolg herbeizuführen.

Vgl. BFH v. 30.10.1980 – IV R 97/78, BStBl. II 1981, 305 (306); ausführl. auch § 8 Anm. 22 ff. und § 11 Anm. 113 ff.; s. SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 33: kein Abfluss von Gütern, wenn der Stpfl. lediglich seine eigene Arbeitskraft einsetzt, Zahlungen an sich

selbst leistet, die unentgeltliche Hilfe Dritter in Anspruch nimmt, Ausgaben erspart oder auf Einnahmen verzichtet.

Eine Vermögensminderung muss bei dem Steuerpflichtigen nicht eintreten (glA SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 41). Ausgaben – und damit auch Aufwendungen – liegen auch dann begrifflich vor, wenn bei dem Stpfl. Güter in Geld oder Geldeswert abfließen, er dafür aber – wie im Fall der AHK – gleichwertige andere Güter erhält, so dass sein Vermögen insgesamt nicht gemindert ist. Die Gegenauffassung (s. KNOBBE-KEUK, DB 1985, 144 [147]; KNOBBE-KEUK, DStZ 1984, 335 [339 Fn. 29]; VON BORNHAUPT, DStJG 3 [1980], 149 [155 f.]; VON BORNHAUPT, FR 1981, 497 [499]) vermischt uE zwei Stufen der Gewinnermittlung miteinander. Auf der ersten Stufe ist zunächst festzustellen, ob betrieblich veranlasste Aufwendungen – zB in Form einer Ausgabe – vorliegen. Hierfür ist es unerheblich, ob sich das Vermögen des Stpfl. gemindert hat. Auf der zweiten Stufe ist dann festzustellen, ob die Aufwendungen als BA erfolgswirksam sind, dh. den Gewinn des Stpfl. mindern. In diesem Zusammenhang kommt es (erst) auf eine Vermögensminderung an, weil die Aufwendungen nur im Fall einer solchen Vermögensminderung erfolgswirksam sind (ebenso SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 42; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 552). Abgesehen davon spricht auch Abs. 3 Satz 4 von den AHK als BA.

753 cc) Betrieblicher Aufwand als Unterfall der Aufwendungen

Zu den betrieblich veranlassten Wertabgängen gehört auch der durch den Betrieb veranlasste Aufwand. Der Begriff des Aufwands ist – entgegen der verbreiteten Verwendung im allgemeinen Sprachgebrauch – nicht die Singularform des Begriffs der Aufwendungen, sondern stellt – ebenso wie die Ausgaben – einen Unterfall der Aufwendungen dar (s. Anm. 751 und OFFERHAUS, BB 1979, 617). Er entstammt dem betrieblichen Rechnungswesen, so dass auf die dort verwendeten Definitionen zurückzugreifen ist.

Aufwand ist jeglicher erfolgswirksamer Verzehr von Gütern und Leistungen, der keine Entnahme ist (glA SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 40). Dieser Verzehr kann entweder in einem Abfluss von Gütern oder in einem Wertverzehr bestehen, wie zB im Fall der AfA oder der Teilwertabschreibung. Dies hat zur Folge, dass nach der hier vertretenen Auffassung die AfA oder Teilwertabschreibung bei betrieblicher Veranlassung eine BA ist (s. auch Anm. 751).

Erforderlich ist, dass eine Minderung des Vermögens des Steuerpflichtigen eintritt. Dies folgt bereits aus der Definition des Begriffs als Verzehr von Gütern und Leistungen. Insoweit unterscheidet sich der Aufwand von der Ausgabe (s. auch Anm. 752 f.).

754–764 Einstweilen frei.

765 c) Behandlung von Rückflüssen und kompensierenden Leistungen

Schrifttum: WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, Diss. Bochum 1986/87, Köln 1987.

Führt der Steuerpflichtige Betriebseinnahmen an den ursprünglich Leistenden zurück (zB erhaltene Zahlungen), so ist str., wie dies stl. zu behandeln ist.

► *Die Rechtsprechung* geht davon aus, dass im VZ des Rückflusses beim Stpfl. negative Einnahmen vorliegen.

Vgl. FG München v. 23.5.1996 – 15 K 3975/90, EFG 1997, 59, rkr., sowie zur vergleichbaren Problematik bei den Überschusseinkünften: BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198, mwN zum Stand der Rspr.; s. auch BFH v. 17.9.2009 – VI R 17/08, BStBl. II 2010, 299, betr. Rückabwicklung eines Mitarbeiteraktienprogramms; v. 12.11.2009 – VI R 20/07 BFH/NV 2010, 719, zu Gewinnausschüttungen einer Versorgungskasse an den ArbG; zur Rechtsprechungsänderung hinsichtlich der Behandlung der Rückgewähr offener oder verdeckter Gewinnausschüttungen als Einlage statt als negative Einnahmen s. BFH v. 29.8.2000 – VIII R 7/99, BStBl. II 2001, 173; v. 14.7.2009 – VIII R 10/07, BFH/NV 2009, 84, mwN.

► *Die überwiegende Ansicht im Schrifttum* nimmt demgegenüber in diesen Fällen eine BA an (vgl. SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 348; HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 475).

► *Stellungnahme:* Es spricht uE mehr dafür, den Rückfluss als BA zu behandeln, denn er erfüllt als Abfluss von Gütern in Geld oder Geldeswert die Merkmale des Begriffs der Aufwendungen iSd. Abs. 4 (s. Anm. 752). Folglich bedarf es keiner Konstruktion des Begriffs der negativen Einnahmen, den das EStG nicht kennt (glA WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 31 f.). Letztendlich kann der Meinungsstreit für den Bereich der Gewinneinkünfte jedoch dahinstehen, weil er hier nur von theoretischer Bedeutung ist, da sowohl die negativen Einnahmen als auch die BA zu einer Gewinnminderung führen (vgl. aber zum Rückfluss von Einnahmen bei den Überschusseinkunftsarten § 9 Anm. 85 ff.). Einigkeit besteht zwischen Rspr. und Schrifttum darüber, dass durch den Rückfluss der Charakter der BE im VZ des Zuflusses nicht berührt wird.

Vgl. die obigen Nachweise und grds. auch SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 351, der hiervon aber eine Ausnahme macht, wenn mit dem Zufluss eine rechtl. zwingende und ohne Weiteres durchsetzbare Verpflichtung zur Rückzahlung entsteht, der der Stpfl. im selben Jahr nachkommt. In diesem Fall liege weder eine Vermögensmehrung noch eine Vermögensminderung vor; der Vorgang sei erfolgsneutral. Vgl. dazu sowie zur Behandlung von Darlehen, durchlaufenden Posten und fiktiven Einnahmen § 8 Anm. 35 sowie § 11 Anm. 28.

Fließen betrieblich veranlasste Aufwendungen (Betriebsausgaben) später an den Steuerpflichtigen zurück, so steht dies der Annahme einer BA im Zeitpunkt des Abflusses nicht entgegen (SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 334). Der Begriff der BA stellt nämlich lediglich auf den betrieblich veranlassten Wertabgang ab und nicht darauf, ob der Stpfl. die Aufwendungen eventuell später zurückerhält und dadurch bei dem Stpfl. letztendlich keine Vermögensminderung eintritt (vgl. Anm. 752; glA SOMMER, DStR 1986, 14 [17]; aA TRZASKALIK, StuW 1985, 222 [226]; wohl auch von BORNHAUPT, DStJG 3 [1980], 149 [157]). Unerheblich ist auch, ob zum Zeitpunkt des Abflusses bereits feststeht, dass der Stpfl. die Aufwendungen zurückerhalten wird. Der Begriff der Aufwendungen setzt weder voraus, dass der Wertabgang dauerhaft erfolgt, noch dass beim Stpfl. eine Vermögensminderung eintritt (SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 334).

Der Rückfluss der Aufwendungen ist eine BE, und zwar im VZ des Rückflusses (s. § 8 Anm. 33 mwN). Das gilt uE abweichend von der hM aber nicht, wenn solche Aufwendungen zurückfließen, die der Stpfl. nicht gewinnmindernd geltend machen durfte, etwa weil sie unter Abs. 5 fallen oder weil der Stpfl. trotz der Aufforderung nach § 160 AO die Empfänger nicht benannt hatte (s. Anm. 737). Denn wenn das Gesetz diese Aufwendungen bei der Gewinnermittlung nicht berücksichtigt, so kann auch der als *actus contrarius* anzusehende Rückfluss nicht als Einnahme behandelt werden, und zwar unabhängig davon,

warum die Aufwendungen nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden dürfen.

glA WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 44 ff., mit einer umfassenden Aufbereitung des Problems; aA für nichtabziehbare Aufwendungen iSd. § 160 AO: BFH v. 28.5.1968 – IV R 65/67, BStBl. II 1968, 581; für eine Schadensersatzforderung gegen einen Steuerberater BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; für zurückgezahlte Zuwendungen an eine Unterstützungskasse BFH v. 29.8.1996 – VIII R 24/95, BFH/NV 1997, 289; für die Erstattung von nicht-abziehbaren BA iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 BFH v. 18.6.2003 – I B 164, 165/02, BFH/NV 2003, 1555; SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 339; NACKE in LBP, § 4 Rn. 1620; vgl. auch § 9 Anm. 87.

Gleiches muss gelten, wenn die FinBeh. Aufwendungen zu Unrecht nicht als BA berücksichtigt hat. Der Rückfluss dieser Aufwendungen ist als *actus contrarius* und unter Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben nicht als BE zu erfassen (glA. NACKE in LBP, § 4 Rn. 1620; aA unter Hinweis auf die Pflicht des Stpfl., die falsche Behandlung anzufechten SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 339).

Erhält der Steuerpflichtige einen Zuschuss oder eine Ersatz- oder Erstattungsleistung für von ihm geleistete Aufwendungen, so sind die kompensierenden Leistungen und die Aufwendungen getrennt voneinander zu beurteilen. Die Zuschüsse, Ersatz- oder Erstattungsleistungen sind im Jahr des Zuflusses BE, während die Aufwendungen bei betrieblicher Veranlassung im Jahr des Abflusses BA darstellen (glA WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 98 f.). Fallen die kompensierenden Leistungen und die Aufwendungen in denselben VZ, sind die Vorgänge letztendlich gewinnneutral.

► *Ist der Zuschuss oder die Ersatz- oder Erstattungsleistung steuerfrei*, so kommt hinsichtlich der getätigten Aufwendungen kein BA-Abzug in Betracht (vgl. FG Bremen v. 18.1.1974 – I 17/73, EFG 1974, 142, rkr., betr. Kostenerstattung nach dem AFG; § 9 Anm. 90 mwN). Dies folgt zum einen schon aus der Regelung des § 3c Abs. 1, wonach Ausgaben, die mit stfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als BA abgezogen werden dürfen. Zum anderen soll der Stpfl. auch nicht doppelt begünstigt werden, nämlich einerseits durch die stfreie kompensierende Leistung und andererseits dadurch, dass er trotz dieser kompensierenden Leistungen die Aufwendungen als BA geltend machen kann. Erhält der Stpfl. den Zuschuss oder die Ersatz- oder Erstattungsleistung erst in einem späteren VZ, so ist zu prüfen, ob die Veranlagung des VZ, in dem die Aufwendungen als BA berücksichtigt worden waren, noch änderbar ist. Ist dies nicht der Fall, so darf die Neutralisierung dieser BA in einem späteren VZ, insbes. im VZ des Zuflusses der kompensierenden Leistung, nicht mehr nachgeholt werden, denn ansonsten könnten die Grundsätze des Bestandsschutzes auf diesem Wege umgangen werden.

► *Zuschüsse, Ersatz- oder Erstattungsleistung zu nichtabziehbaren Betriebsausgaben* (etwa nach Abs. 5 oder § 160 AO) sind als BE zu berücksichtigen. Anderenfalls würde der Sinn des Abzugsverbots negiert. Es besteht ein qualitativer Unterschied zum Rückfluss von Aufwendungen, die vom BA-Abzug ausgeschlossen waren (s. oben; wie hier auch WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 102 f.).

► *Verzichtet der Steuerpflichtige auf die Geltendmachung von Zuschüssen, Ersatz- oder Erstattungsleistungen*, so hat dies auf die Geltendmachung der zugrunde liegenden Aufwendungen als BA keinen Einfluss. Maßgeblich ist allein die betriebliche

Veranlassung der Aufwendungen. Der Stpfl. ist nicht verpflichtet, die Höhe der Aufwendungen möglichst gering zu halten.

Vgl. § 9 Anm. 92 mwN; vgl. auch VON BORNHAUPT, DStJG 3 (1980), 149 (159), mit dem Hinweis darauf, dass im Falle des privat veranlassten Verzichts auf die Durchsetzung betrieblicher Erstattungs- oder Ersatzansprüche eine gewinnerhöhende Entnahme vorliegt.

Restschuldbefreiung: Nach §§ 286 ff. InsO kann eine natürliche Person unter den dortigen engen Voraussetzungen von ihren bestehenden Schulden befreit werden. Davon können auch solche Schulden betroffen sein, die der Stpfl. im Fall der Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1, bei der es nicht auf einen Mittelabfluss ankommt, als Verbindlichkeiten angesetzt und die folglich in der Vergangenheit seinen Gewinn bereits gemindert hatten. Die Restschuldbefreiung führt uE in diesen Fällen zu einer Erhöhung des BV. Es gelten dieselben Grundsätze wie beim Rückfluss früherer Aufwendungen (s.o.; im Ergebnis glA KROSCHEL/WELLSCH, DStR 1998, 1661).

Einstweilen frei.

766–775

d) Fiktive Aufwendungen und pauschale Betriebsausgaben

776

Grundsatz: Der Stpfl. kann nur solche Aufwendungen als BA abziehen, die tatsächlich angefallen sind. Ein Abzug sog. fiktiver Aufwendungen, zB für kalkulatorisch zu berücksichtigende Eigenleistungen, die Inanspruchnahme der unentgeltlichen Hilfe eines Dritten, die Ersparnis von Ausgaben oder den Verzicht auf Einnahmen, kommt daher nicht in Betracht (zur vergleichbaren Problematik bei den WK s. § 9 Anm. 100 mwN).

Eine Ausnahme gilt für die Pauschalierung von Betriebsausgaben. Diese sieht das EStG zwar im Unterschied zu den WK (s. § 9a) nicht vor, gleichwohl lässt die FinVerw. für einzelne Berufsgruppen und bestimmte Aufwendungsarten pauschale Abzüge zu.

Siehe BMF v. 21.1.1994 – IV B 4 - S 2246-5/94, BStBl. I 1994, 112: bei hauptberuflicher selbständiger schriftstellerischer oder journalistischer Tätigkeit: 30 % der BE aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch 2454,20 € jährlich; bei wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Nebentätigkeit, einschließlich Vortrags- oder nebenberuflicher Lehr- und Prüfungstätigkeit, soweit es sich nicht um eine solche iSd. § 3 Nr. 26 handelt: 25 % der BE aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch einmalig 613,55 € jährlich; vgl. zu Aufwendungen für Geschäftsreisen und wegen doppelter Haushaltsführung auch R 4.12 Abs. 2 und Abs. 3 EStH 2012 unter Verweis auf die in den LStR enthaltenen Pauschbeträge. Vgl. insgesamt auch die Ermächtigung zum Erlass einer RechtsVO über die Höhe von besonderen BA-Pauschbeträgen für bestimmte Gruppen von Betrieben in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c.

Eine weitere Ausnahme gilt bei der Bildung einer Rücklage nach § 6c Abs. 1 Satz 2. § 6c ermöglicht es Stpfl., die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 oder – bei Einkünften aus LuF – nach Durchschnittssätzen ermitteln, stille Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter zu übertragen. Dazu verweist die Vorschrift im Wesentlichen auf die für bilanzierende Stpfl. geltende Norm des § 6b. Sofern die Übertragung der stillen Reserven nach § 6b Abs. 3 durch die Bildung einer Rücklage zulässig ist, ist diese Rücklage bei den vom Regelungsbereich des § 6c erfassten Stpfl., die mangels Bilanz keine Rücklage bilden können, als (fiktive) BA zu behandeln (§ 6c Abs. 1 Satz 2).

Eine weitere Ausnahme besteht hinsichtlich der Behandlung von Einlagen bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3. Mangels einer ausdrücklichen

gesetzlichen Regelung werden Einlagen als (fiktive) BA behandelt (ausführl. Anm. 584).

§ 8b Abs. 5 Satz 1 KStG sieht ebenfalls eine Pauschalierung von Betriebsausgaben vor. Danach werden bei der Ermittlung der Bezüge eines KStSubjekts aus einer Beteiligung an einer anderen Körperschaft oder Personenvereinigung 5 % der Bezüge als nicht abziehbare BA behandelt (ausführl. § 8b KStG Anm. 125 ff.).

777–779 Einstweilen frei.

780 e) Bewertung der Aufwendungen

Abflüsse in Geld in inländ. Währung (Bargeld, Schecks usw.) sind mit dem Nominalbetrag anzusetzen. Ausländ. Währungen sind ggf. in Euro umzurechnen, und zwar grds. zu dem zum Abflusszeitpunkt geltenden Tageskurs, wobei uE keine Bedenken dagegen bestehen, aus Vereinfachungsgründen einen durchschnittlichen Monatskurs zu wählen.

Abflüsse in Geldeswert sind in Anlehnung an § 8 Abs. 2 Satz 1 mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen, und zwar bezogen auf den Stichtag des Abflusses (s. ausführl. § 8 Anm. 60 ff.). Dieser Bewertungsgrundsatz des § 8 Abs. 2 Abs. 1 stimmt (weitgehend) mit den für den Teilwert iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 und den gemeinen Wert iSd. § 9 Abs. 2 BewG geltenden Bewertungsgrundsätzen überein. Etwaige gleichwohl verbleibende Bewertungsunterschiede zwischen den Begriffen bewegen sich regelmäßig in einem Bereich, der einer jeden Schätzung als Unschärfe anhaftet (GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 82).

Aufwand ist nach den vorstehend beschriebenen Grundsätzen zu bewerten, sofern er den Abfluss von Gütern betrifft (vgl. Anm. 753). Umfasst er darüber hinaus auch den betrieblichen Wertverzehr, so ist dieser zu ermitteln. Es gelten die Bewertungsgrundsätze, die für die AfA und die Teilwertabschreibung anzuwenden sind (ausführl. § 7 Anm. 130 ff.; § 6 Anm. 554 ff., 604 ff.).

781–784 Einstweilen frei.

785 2. Begriff des Betriebs

Die Aufwendungen müssen durch den Betrieb veranlasst sein. Was unter dem Begriff des Betriebs zu verstehen ist, definiert Abs. 4 nicht (zum Begriff des Betriebs allgemein s. Vor §§ 4–7 Anm. 84 ff.).

Der Betrieb ist die betriebliche Erwerbstätigkeit iSd. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 (s. Vor §§ 4–7 Anm. 86; glA SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 56), denn nur wenn die Aufwendungen durch eine solche (stbare) betriebliche Erwerbstätigkeit veranlasst sind, können sie den zu ermittelnden Gewinn mindern. Eine betriebliche Erwerbstätigkeit liegt vor, wenn der Stpfl. eine selbständige nachhaltige Betätigung mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternimmt und sich diese Betätigung als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Diese Merkmale entstammen der Definition des § 15 Abs. 2 Satz 1 für den Gewerbebetrieb, gelten aber auch für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb iSd. § 13 oder ein Betrieb, aus dem der Stpfl. Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd. § 18 erzielt.

Durch den jeweiligen Betrieb des Stpfl. müssen die Aufwendungen veranlasst sein. Führt der Stpfl. mehrere Betriebe ein und derselben Einkunftsart, so ist die konkrete Veranlassung festzustellen und ggf. eine Aufteilung von BA vorzunehmen (s. etwa BFH v. 14.4.1988 – IV R 40/86, BStBl. II 1988, 774; s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 90 mwN). Dies gilt etwa auch für die Zuordnung von Aufwendungen im Rahmen einer Betriebsstättengewinnermittlung (s. etwa BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140; v. 18.9.1996 – I R 69/95, BFH/NV 1997, 408). Zum Abzug bei Betrieben unterschiedlicher Einkunftsarten s. Anm. 844.

Die Aufwendungen müssen nicht durch steuerbare Einnahmen veranlasst sein oder mit diesen in Zusammenhang stehen (aA TIPKE, StUW 1985, 279 [283]; BIERGANS, FR 1984, 297). Nach Abs. 4 kommt es nämlich (nur) auf die Veranlassung durch den Betrieb und damit durch die stbare, betriebliche Erwerbstätigkeit an (wie hier SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 56; MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 536; zur de lege ferenda erwägenswerten Beschränkung des Abzugs von Aufwendungen auf sog. Erwerbsaufwendungen s. KIRCHHOF, 57. DJT, Gutachten F, F 39 ff.).

Einstweilen frei.

786–789

3. Veranlassung der Aufwendungen durch den Betrieb

Schrifttum: KRÖGER, Zum Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, StUW 1978, 289; HOFSTETTER, Zur Frage der Anwendbarkeit der juristischen Kausalitätstheorien auf § 4 Abs. 4 EStG, DStZ 1991, 658; PRINZ, Grundfragen und Anwendungsbereiche des Veranlassungsprinzips im Ertragsteuerrecht, StUW 1996, 267.

Siehe auch Schrifttum vor Anm. 700.

a) Veranlassung als objektiver und subjektiver Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Betrieb

aa) Kausale und finale Veranlassungstheorie als Ausgangspunkt

790

Die Aufwendungen müssen durch den Betrieb veranlasst sein. Was das Gesetz mit dem Wort „veranlasst“ meint, ist str.

Nach der kausalen Veranlassungstheorie ist der Begriff der Veranlassung mit demjenigen der Verursachung gleichzusetzen. Selbst wenn Abs. 4 von der betrieblichen Veranlassung spreche, fehle jeglicher Anhaltspunkt dafür, dass der Gesetzgeber bewusst zwischen „veranlassen“ und „verursachen“ habe differenzieren wollen, zumal die Formulierung des Abs. 4 wohl auf eine Entscheidung des RFH v. 9.2.1927 (RFHE 20, 208 [210]) zurückgehe, der die Begriffe zuvor synonym verwandt habe. Dem stehe auch der Zweck des Abs. 4 nicht entgegen, das objektive Nettoprinzip zu verwirklichen. Dieser Zweck bestimme den Inhalt des Veranlassungszusammenhangs, der ein Verursachungszusammenhang sei. Folglich komme es maßgeblich darauf an, welche Ursache die Veranlassung indiziere. Solange die Aufwendungen nicht durch den Stpfl. privat mitveranlasst worden seien, beurteile sich dies nach der sog. Äquivalenz- oder Bedingungstheorie. Danach seien Aufwendungen durch den Betrieb veranlasst, wenn diese ohne den Betrieb nicht angefallen wären (conditio sine qua non). Seien die Aufwendungen hingegen sowohl privat als auch betrieblich verursacht, müsse auf eine besondere Kausalitätstheorie zurückgegriffen werden, die die betriebliche Veranlassung je nach dem Gewicht der privaten (Mit-)Veranlassung beurteile.

Stellvertretend SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 65 ff.; SÖHN, DSStJG 3 (1980), 13 (19 ff., 73); vgl. auch die ausführliche Darstellung bei WANNER, StuW 1987, 302 (314 ff.).

Nach der finalen Veranlassungstheorie sind die Begriffe „veranlassen“ und „verursachen“ nicht gleichzusetzen. Der in Abs. 4 verwendete Begriff der Veranlassung sei weiter als der Begriff der Verursachung. Während es bei der Veranlassung (nur) auf das auslösende Moment, also den äußeren Anstoß für die Aufwendung ankomme, sei für die Verursachung der Aufwendungen der Grund maßgeblich, warum diese anfielen. Darüber hinaus setzte der Begriff der Veranlassung zwingend ein subjektives Moment voraus, weil nur der Mensch etwas veranlassen könne. Daraus ergebe sich eine Zweckbestimmung, eine Finalität für die Aufwendungen dergestalt, dass die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen aus der Sicht des Stpfl. bestehen müsse. Für den Begriff der Verursachung komme es hingegen auf eine solche subjektive Zweckbestimmung nicht an.

HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 28; VON BORNHAUPT, DSStJG 3 (1980), 149 (180); KRÖGER, StuW 1978, 289 (291); OFFERHAUS, BB 1979, 617 (620); WASSERMAYER, DSStJG 3 (1980), 402 (404 und 408 f.); WASSERMAYER, StuW 1982, 352 (358 f.); vgl. auch HOFSTETTER, DSStZ 1991, 658 (660) mit einer Überprüfung der juristischen Kausalitätstheorien und PRINZ, FR 1986, 397 (406), zum WK-Begriff; vgl. auch die ausführliche Darstellung dieser Theorie bei WANNER, StuW 1987, 302 (311 ff.).

791 bb) Auffassungen in Rechtsprechung und Schrifttum

Die Rechtsprechung hat sich keiner der dargestellten Theorien ausdrücklich angeschlossen, folgt letztlich aber der finalen Veranlassungstheorie. Sie stellt darauf ab, ob die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind. Je nach der Fallgestaltung soll das subjektive Element entfallen können, so zB bei unfreiwilligen Aufwendungen und Zwangsaufwendungen.

StRSpr., vgl. stellvertretend BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160 (163); v. 27.11.1989 – GrS 1/88, BStBl. II 1990, 160 (163); v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817 (823); v. 23.1.1991 – X R 37/86, BStBl. II 1991, 398; v. 17.12.1996 – VIII B 71/96, BStBl. II 1997, 290 (292); v. 26.11.1997 – X R 146/94, BFH/NV 1998, 961; v. 17.6.1999 – III R 37/98, BStBl. II 1999, 600; v. 22.1.2003 – X R 60/99, BFH/NV 2003, 900; BFH v. 18.7.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762; v. 6.3.2008 – IV R 72/05, BFH/NV 2008, 1311; v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11; v. 21.9.2009 – GrS 1/06 BStBl. II 2010, 672 – Rn. 93; vgl. auch BFH v. 8.12.1997 – GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193 (197); v. 28.2.2013 – IV R 4/11, BFH/NV 2013, 1081, Rn. 11; v. 7.5.2013 – VIII R 51/10, BFH/NV 2013, 1685, Rn. 19.

Der GrS des BFH hat dies in seinem Beschluss v. 4.7.1990 (GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817 [823]) dahingehend konkretisiert, dass die Aufwendungen zu einer Einkunftsart in einem stl. anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen müssen. Ob ein solcher Zusammenhang bestehe, richte sich zum einen nach der – wertenden – Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen „auslösenden Moments“ und zum anderen nach der Zuweisung dieses maßgeblichen Bestimmungsgrunds zur estl. relevanten Erwerbssphäre. Das bedeutet, dass Aufwendungen dann betrieblich veranlasst sind, wenn das auslösende Moment aus der Sicht des Stpfl. im betrieblichen Bereich liegt (mit dieser Interpretation auch HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 28).

Das überwiegende Schrifttum hat sich der Auffassung des BFH angeschlossen.

WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 556; HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 28; NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1625; VON BORNHAUPT, DSStJG 3 (1980), 149 (180); VON BORNHAUPT, FR 1982, 313 (318); OFFERHAUS, BB 1979, 617 (621); RUPPE, DSStJG 3 (1980), 103 (127);

SÖHN, DSStJG 3 (1980), 13 (28); SÖHN, FR 1980, 301 (302); SÖHN, StuW 1983, 193 (194); HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 231.

Die abweichende Auffassung geht davon aus, dass es beim Veranlassungszusammenhang ausschließlich auf die subjektive Absicht des Stpfl. ankomme, mit den Aufwendungen einer erwerbsbezogenen Leistung zu dienen. Auf objektive Kriterien soll es nur im verfahrensrechtl. Bereich der Beweiserhebung und -würdigung ankommen.

WASSERMEYER, DSStJG 3 (1980), 402; WASSERMEYER, StuW 1981, 245 (250); WASSERMEYER, StuW 1982, 352 (358 ff.); TIPKE, StuW 1979, 193 (199); vgl. auch PRINZ, FR 1986, 397 (405), zu WK: nur subjektiv-wirtschaftliche Kriterien von Bedeutung.

Einstweilen frei.

792

cc) Stellungnahme

793

Die Frage der betrieblichen Veranlassung von Aufwendungen beurteilt sich uE in Anlehnung an die finale Veranlassungstheorie und die Rspr. des BFH danach, ob die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv diesem zu dienen bestimmt sind.

GLA WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 556; CREZELIUS in KIRCHHOF XII, § 4 Rn. 161; NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1625; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 231; RUPPE, DSStJG 3 (1980), 103 (126 ff., 128), der allerdings eine subjektive Komponente des BA-Begriffs verneint.

Der Theorienstreit ist nur in wenigen Fällen praktisch bedeutsam. Die dargestellten Auffassungen unterscheiden sich im Wesentlichen nur in zwei Punkten, nämlich zum einen, ob die betriebliche Veranlassung ein subjektives Moment, also eine Zweckbestimmung der Aufwendungen voraussetzt (so die finale Veranlassungstheorie), und zum anderen, ob es in objektiver Hinsicht zwingend auf eine Verursachung iSd. bestehenden Kausalitätstheorien ankommt (so die kausale Veranlassungstheorie). Beide Voraussetzungen sind in der Praxis regelmäßig erfüllt.

Bei gemischten Aufwendungen kann es allerdings zu Unterschieden kommen, nämlich wenn sowohl betriebliche als auch private Gründe für die Anschaffung eines WG (zB Mobiltelefon) ausschlaggebend sind. Folgt man der kausalen Veranlassungstheorie, so sind die Aufwendungen für die Anschaffung grds. nicht einmal anteilig BA, weil sie auch ohne den Betrieb angefallen wären (conditio-sine-qua-non-Formel, s. Anm. 790). Zur Vermeidung dieses misslichen Ergebnisses greifen die Vertreter der kausalen Veranlassungstheorie in diesen Fällen auf eine besondere Kausalitätstheorie zurück, die die betriebliche Veranlassung je nach Gewicht der privaten (Mit-)Veranlassung beurteilt (s. Anm. 790). Diese Vorgehensweise ist inkonsequent und ergebnisorientiert (krit. auch RUPPE, DSStJG 3 [1980], 103 [130]).

Objektiver und subjektiver Zusammenhang maßgebend: Abzustellen ist daher darauf, ob die Aufwendungen objektiv und subjektiv mit einer Einkunftsart in einem strechtl. anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817 [823]). Ausgangspunkt ist dabei der Wortlaut des Abs. 4, der von „veranlasst“ und nicht von „verursacht“ spricht. Der Begriff der Veranlassung ist weiter als der Begriff der Verursachung. Während es bei der Verursachung auf eine naturgesetzliche Notwendigkeit der betrieblichen Tätigkeit für die Aufwendungen ankommt, stellt die Veranlassung auf ein menschliches Verhalten ab. Dies entspricht dem allgemeinen Sprachgebrauch, der eine Veranlassung stets mit einem menschlichen Han-

deln verbindet (vgl. ausführl. zum Begriff der Veranlassung WASSERMAYER, StuW 1982, 352 [358]).

Beispiel (nach RAUPACH, DStJG 3 [1980], 401): Der Fenstersturz von Prag war der Anlass für den 30-jährigen Krieg, nicht aber seine Ursache im Sinne einer wesentlichen Bedingung.

Daraus folgt, dass der Begriff der Veranlassung zunächst ein subjektives Element beinhaltet. Der Betrieb muss auch aus der Sicht des Stpfl. auslösendes Moment für die Aufwendungen sein. Hinzutreten muss der objektive Zusammenhang der Aufwendungen mit dem Betrieb, dh., der Betrieb muss auch aus objektiver Sicht zumindest ua. ausschlaggebend für die Aufwendungen sein.

Vgl. BFH v. 17.6.1999 – III R 37/98, BStBl. II 1999, 600; v. 16.5.2001 – X R 16/98, BFH/NV 2001, 1262: Prozesskosten zur Anfechtung eines Testaments auch dann keine BA, wenn zum Nachlass ein Gewerbebetrieb gehört; krit. KANZLER, FR 1999, 1119; aA SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 77.

Diesem Merkmal kommt die Aufgabe eines Korrektivs zu, denn die subjektiven Vorstellungen und Absichten des Stpfl. dürfen nicht allein über die Abgrenzung von betrieblichen Ausgaben zu privaten Ausgaben entscheiden. Es muss vielmehr eine Objektivierung der Vorstellungen des Stpfl. eintreten.

Siehe WASSERMAYER, DStJG 3 (1980), 402 (408), mit der Abgrenzung zum Begriff „Zweck“, der rein subjektiv geprägt ist; s. auch SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 77, der unter Bezugnahme auf das objektive Nettoprinzip darauf hinweist, dass eine betriebliche Absicht aus einer privaten Aufwendung keine betriebliche machen kann und umgekehrt.

Das ist weniger, als man nach der kausalen Veranlassungstheorie für eine Verursachung der Aufwendungen durch den Betrieb verlangen würde, denn es kommt nicht darauf an, dass die betriebliche Tätigkeit entsprechend der naturgesetzlichen Notwendigkeit nicht hinweggedacht werden kann, ohne dass der Erfolg entfielen (*conditio sine qua non*), sondern darauf, dass die betriebliche Tätigkeit (ua.) ausschlaggebend war für die Aufwendungen. Deutlich wird dies wiederum am Beispiel der gemischten Aufwendungen. Darf der Stpfl. diese bei einer konsequenten Anwendung der kausalen Veranlassungstheorie nicht als BA abziehen (s.o.), so ist ihm dies nach der hier vertretenen Auffassung zumindest anteilig möglich, weil die betriebliche Nutzung des aus betrieblichen und privaten Gründen angeschafften WG sowohl objektiv als auch aus seiner (subjektiven) Sicht zumindest ua. auslösendes Moment für die Anschaffung war (s. auch Anm. 832 zu gemischten Aufwendungen).

Sind die Aufwendungen auf höhere Gewalt oder einer Einwirkung Dritter zurückzuführen, wie zB bei Zerstörung eines WG durch Blitzschlag oder Diebstahl, so kann das für die betriebliche Veranlassung erforderliche subjektive Element insofern problematisch sein, als die Aufwendungen uU nicht auf einem Entschluss des Stpfl. beruhen. Das gilt zwar nicht für die Aufwendungen zur Ersatzbeschaffung, die der Stpfl. willentlich vornimmt, so dass ein objektiver und subjektiver Zusammenhang zum Betrieb besteht. An einer solchen willentlichen Betätigung fehlt es aber hinsichtlich der Aufwendungen, die durch den unmittelbaren Wertabgang der betrieblich genutzten WG infolge der Zerstörung oder des Diebstahls entstehen (vgl. zum Begriff der Aufwendungen, der nach der hier vertretenen Auffassung alle betrieblich veranlassten Abgänge umfasst, Anm. 753). Das stellt uE aber das Erfordernis eines subjektiven Zusammenhangs zwischen den Aufwendungen und dem Betrieb nicht in Frage. Die Vorstellung des Stpfl., dass die Aufwendungen mit dem Betrieb zusammenhängen, muss sich in diesen Fällen nämlich nicht auf die konkrete Aufwendung in Form des Wertabgangs beziehen. Es reicht vielmehr aus, dass der Stpfl. das jeweilige

WG für seine betriebliche Tätigkeit nutzt und er damit seinen Betrieb fördern will. Durch diese „Widmung“, die der Stpfl. in Bezug auf dieses WG vornimmt, konkretisiert sich das für den Begriff der Veranlassung erforderliche subjektive Element. Das hat zur Folge, dass alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der betrieblichen Nutzung dieser WG anfallen, auch nach der (generellen) Vorstellung des Stpfl. mit eben dieser betrieblichen Nutzung zusammenhängen und den Betrieb fördern sollen. Zur Beschädigung eines ausschließlich privat genutzten WG durch höhere Gewalt oder Einwirkung Dritter s. Anm. 813.

Vergebliche, ungewöhnliche, unwirtschaftliche und unsinnige Aufwendungen sind ebenfalls BA, wenn sie objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind.

So auch die stRspr., vgl. BFH v. 4.3.1986 – VIII R 188/84, BStBl. II 1986, 373 (374); v. 8.10.1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853 (854); v. 7.6.1988 – VIII R 76/85, BStBl. II 1989, 97 (98); v. 23.11.1988 – X R 17/86, BStBl. II 1989, 405 (406); v. 29.10.1991 – VIII R 148/85, BStBl. II 1992, 647 (648); v. 29.3.2000 – X R 99/95, BFH/NV 2000, 1188.

Denn es kommt nicht darauf an, ob die getätigten Aufwendungen auch zu dem beabsichtigten Erfolg (zB einer Steigerung der Einnahmen) führen oder ob es auch aus rein objektiver Sicht sinnvoll war, diese Aufwendungen zu tätigen. Die Unüblichkeit, Unzweckmäßigkeit oder fehlende Notwendigkeit der Aufwendungen sind uE auch nicht zwingend ein Anzeichen für deren private Veranlassung, mit der Folge, dass eine finanzbehördliche Prüfung angezeigt ist (so aber SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 81). Es ist im Wirtschaftsleben nicht selten, dass sich die Erwartungen oder Einschätzungen eines Unternehmers nicht bestätigen und dies zu vergeblichen oder – aus der Sicht Dritter – auch unwirtschaftlichen oder unsinnigen Aufwendungen führt. Dies allein sagt aber noch nichts über eine private Veranlassung dieser Aufwendungen aus. Hierfür müssen andere Anzeichen vorliegen. Vgl. zu vorab entstandenen vergeblichen BA auch Anm. 819.

Gesetzes- und sittenwidrige Aufwendungen können ebenfalls BA sein. Insoweit greift die Regelung des § 40 AO ein. Das Abzugsverbot in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 ist zu beachten.

Einstweilen frei.

794–812

b) Unmittelbarer und mittelbarer Zusammenhang

813

Die Aufwendungen müssen nicht unmittelbar durch den Betrieb veranlasst sein. Ein nur mittelbarer Zusammenhang reicht aus, sofern dieser nicht allzu lose und entfernt ist.

Vgl. zum identischen Problem bei den WK: BFH v. 1.10.1982 – VI R 192/79, BStBl. II 1983, 17 (18), betr. Darlehenszinsen infolge der Neuanschaffung eines bei einer Berufsfahrt zerstörten Pkw.; v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771, betr. Verlust einer Geldbörse anlässlich einer betrieblichen Vortragsreise; v. 11.7.1986 – VI R 39/83, BStBl. II 1986, 866, betr. Erhöhung der Beiträge zur Haftpflicht- und Kaskoversicherung infolge eines Unfalls auf der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Vgl. zu den BA auch BFH v. 4.3.1986 – VIII R 188/84, BStBl. II 1986, 373 (375), wonach der allgemeine Zusammenhang mit dem Betrieb durch Schaffen günstiger Rahmenbedingungen ausreicht.

Maßgeblich ist auch hier, dass die betriebliche Tätigkeit letztendlich (zumindest mittelbar) auslösendes Moment für das Entstehen der Aufwendungen war (HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 488 verneinend für Kindergartenkosten als BA; s. auch BFH v. 31.7.1997 – III R 31/90, BFH/NV 1998, 439).

Wird ein ausschließlich privat genutztes Wirtschaftsgut durch höhere Gewalt oder Einwirkung Dritter beschädigt oder zerstört, so kann ein mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb dann vorliegen, wenn die Gründe für die Einwirkung der Berufssphäre entstammen.

BFH v. 19.3.1982 – VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442, betr. einen vermutlich durch einen Verfahrensgegner verübten Brandanschlag auf den privaten Pkw. eines Rechtsanwalts; v. 12.7.1989 – X R 35/86, BStBl. II 1989, 967, betr. Unfallkosten infolge eines Unfalls auf der Fahrt zum Steuerberater; v. 25.5.1992 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44, betr. Diebstahl eines privaten Pkw. anlässlich einer Dienstreise.

Eine unmittelbare Veranlassung des Schadens wird hier regelmäßig zu verneinen sein, weil die entstehenden Aufwendungen (Wertverlust des privaten WG oder Wiederbeschaffungskosten) nicht direkt durch die berufliche Tätigkeit des Stpfl. entstehen, sondern erst durch die höhere Gewalt oder durch die Tat des Dritten (so im Einzelnen auch BFH v. 19.3.1982 – VI R 25/, BStBl. II 1982, 442). Das ändert aber nichts daran, dass die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen.

Auch der subjektive Zusammenhang ist in diesen Fällen zu bejahen. Der Stpfl. will mit den Aufwendungen zwar nicht seinen Betrieb fördern, sondern lediglich sein privat genutztes WG reparieren oder ersetzen. Ausreichend ist uE aber, dass die anfallenden und objektiv mit dem Betrieb zusammenhängenden Aufwendungen auch aus der Sicht des Stpfl. durch seine betriebliche Tätigkeit veranlasst sind (aA wohl die Rspr., wonach in diesen Fällen das subjektive Element entfallen kann, vgl. die Nachweise in Anm. 791).

Liegen die Gründe für den Verlust oder die Zerstörung des Wirtschaftsguts nicht in der Berufssphäre, so sind die entstehenden Aufwendungen keine BA. Es fehlt an dem erforderlichen Veranlassungszusammenhang (BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771 [772], betr. den Diebstahl einer Geldbörse anlässlich einer beruflich veranlassten Vortragsreise; v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762, mit Anm. WENDT, FR 2008, 29, betr. Diebstahl eines betrieblichen Pkw. währen privater Umwegfahrt; FG Ba.-Württ. v. 16.12.2009 – 1 K 3933/09, EFG 2011, 789, rkr.; s. aber auch BFH v. 1.12.2005 – IV R 26/04, BStBl. II 2006, 182, mit Anm. BERGKEMPER, FR 2006, 377: kein Abzug von erheblichen, privat mitveranlassten unfallbedingten Schadensersatzleistungen als BA, s. auch Anm. 832).

814 c) Wirtschaftlicher und rechtlicher Zusammenhang

Die Aufwendungen müssen in wirtschaftlicher Hinsicht mit dem Betrieb zusammenhängen (stRspr., vgl. zB BFH v. 6.5.1976 – IV R 79/73, BStBl. II 1976, 560; v. 1.6.1978 – IV R 36/73, BStBl. II 1978, 499 [500]; v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; v. 14.4.2011 – IV R 15/09, BStBl. II 2011, 706; v. 28.2.2013 – IV R 4/11, BFH/NV 2012, 1081; v. 7.5.2013 – VIII R 51/10, BFH/NV 2013, 1685). Dies entspricht der im StRecht vorherrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Auf den rechtl. Zusammenhang kommt es nicht an. Er ist weder allein ausschlaggebend noch ausreichend. Folglich sind die Zinsen für ein ausschließlich privat veranlassenes Darlehen auch dann nicht als BA anzusehen, wenn dieses grundpfandrechtl. auf einem zum BV gehörenden Grundstück abgesichert wird. Hier besteht zwar ein rechtl. Zusammenhang zwischen dem grundpfandrechtl. abgesicherten Darlehen und dem zum BV gehörenden Grundstück, es fehlt aber am maßgebenden wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den Zinsen und dem Betrieb des Stpfl.

d) Zeitlicher Zusammenhang**aa) Grundsatz**

815

Die Qualifizierung von Aufwendungen als BA erfordert keinen besonderen zeitlichen Zusammenhang zwischen ihnen und der betrieblichen Tätigkeit des Stpfl. Es kommt ausschließlich darauf an, dass die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind (vgl. BFH v. 8.2.1983 – VIII R 130/79, BStBl. II 1983, 554 [555]; v. 4.6.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1991, 761 [762]; v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, wonach der wirtschaftliche Zusammenhang maßgeblich sein soll; ausführl. zum objektiven und subjektiven Zusammenhang Anm. 791 ff.). Wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, sind die Aufwendungen BA, und zwar unabhängig davon, ob sie im VZ der Einkünfteerzielung angefallen sind oder in einem VZ vor der geplanten Einkünfteerzielung oder erst nach Beendigung der Einkünfteerzielung.

bb) Vorab entstandene Betriebsausgaben: Begriff und Behandlung

816

Von vorab entstandenen, vorweggenommenen oder vorausgezählten BA spricht man, wenn Aufwendungen anfallen, bevor der Stpfl. die betriebliche Tätigkeit aufnimmt (s. zum tätigkeitsbezogenen Betriebsbegriff Anm. 785 und Vor §§ 4–7 Anm. 86). Diese Aufwendungen sollen dann als BA abziehbar sein, wenn sie mit der späteren betrieblichen Tätigkeit bereits in einem objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und auch aus der subjektiven Sicht des Stpfl. diese Tätigkeit fördern sollen (s. Anm. 791 ff.).

Der Begriff der vorab entstandenen Betriebsausgaben ist für das Einkommensteuerrecht überflüssig. Nach der Rspr. des BFH beginnt der Betrieb im EStRecht – anders als im GewStRecht (s. Vor §§ 4–7 Anm. 85) – nämlich nicht erst mit der Aufnahme der werbenden Tätigkeit, sondern bereits mit der ersten Vorbereitungshandlung, die auch in einer bloßen Information über die künftige Betätigung zu erblicken sein kann (s. die Nachweise Vor §§ 4–7 Anm. 95). Da zuvor keine Aufwendungen anfallen werden, sind alle Aufwendungen bereits durch den Betrieb veranlasst und damit BA.

Einnahmeerzielung unerheblich: Dass der Stpfl. zu dem Zeitpunkt, zu dem die Aufwendungen anfallen, noch keine Einnahmen aus der beruflichen Tätigkeit erzielt hat, steht der Anerkennung der Aufwendungen als BA nicht entgegen, denn Abs. 4 stellt ausdrücklich auf die Veranlassung durch den Betrieb ab und nicht auf einen Zusammenhang mit erzielten Einnahmen (s. Anm. 785; glA SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 260).

cc) Vorab entstandene Betriebsausgaben: Planung einer Tätigkeit und objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang

817

Ob die Aufwendungen tatsächlich in einem objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang mit der geplanten betrieblichen Tätigkeit des Stpfl. stehen und auch aus dessen Sicht diese Tätigkeit fördern sollen, ist eine Entscheidung des Einzelfalls.

Der Steuerpflichtige muss den endgültigen und ernsthaften Entschluss gefasst haben, eine auf Gewinnerzielung ausgerichtete Tätigkeit iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 aufzunehmen (BFH v. 10.3.1981 – VIII R 195/77, BStBl. II 1981, 470; v. 15.12.1981 – VIII R 107/79, BStBl. II 1982, 495 [496]; v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819 [821]; v. 13.2.2003 – IV R 44/01, BStBl. II 2003, 1252). Aus Gründen der Rechtsklarheit und der eindeutigen Abgrenzung

zu privat veranlassten Aufwendungen muss sich der Entschluss anhand objektiver Umstände feststellen lassen (BFH v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819 [821]; vgl. auch BFH v. 10.3.1981 – VIII R 195/77, BStBl. II 1981, 470; v. 4.6.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1993, 761 [762]; v. 14.7.1992 – VIII R 49/90, BFH/NV 1993, 16 [17], jeweils zu vorab entstandenen WK).

Bestehen rechtliche oder tatsächliche Hindernisse bei der Aufnahme derwerbenden Tätigkeit, so kommt es darauf an, ob der Stpfl. ernsthaft mit der Beseitigung dieser Hindernisse rechnen konnte.

Vgl. BFH v. 4.6.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1991, 761 (762), betr. Finanzierungskosten als WK, wenn der Stpfl. beim Erwerb des Grundstücks damit rechnen konnte, dass er dieses in überschaubarer Zeit werde bebauen dürfen.

Ist das nicht der Fall, so ist im Zweifel die Ernsthaftigkeit des Entschlusses zur Aufnahme einer betrieblichen Tätigkeit zu verneinen (vgl. BFH v. 30.11.1977 – I R 115/74, BStBl. II 1978, 193), denn selbst wenn der Stpfl. nach seiner Vorstellung davon ausgeht, die Hindernisse beseitigen zu können, sich dabei aber irrealen Illusionen hingibt, liegt insgesamt kein endgültiger und ernsthafter Entschluss zur Aufnahme einer werbenden Tätigkeit vor, weil sich dieser an der Realität zu orientieren hat.

Die Aufwendungen müssen im Hinblick auf den getroffenen ernsthaften Entschluss des Steuerpflichtigen anfallen. Ist dies nicht der Fall, weil sich der Stpfl. zB erst nach Abschluss der die Aufwendungen auslösenden Verträge oder gar erst nach Tätigen der Aufwendungen entschließt, diese Aufwendungen einer zukünftigen betrieblichen Tätigkeit zuzuordnen, so fehlt es an der Veranlassung der Aufwendungen durch die künftige betriebliche Tätigkeit.

Die Aufwendungen müssen in einem objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang mit der geplanten Tätigkeit stehen.

BFH v. 30.11.1977 – I R 115/74, BStBl. II 1978, 193; v. 16.12.1988 – III R 116/86, BStBl. II 1989, 380 (381); v. 14.6.1988 – VIII R 252/82, BStBl. II 1988, 992 (994); v. 18.4.1990 – III R 5/88, BFH/NV 1991, 25; v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819 (821); Nds. FG v. 3.11.2011 – 11 K 467/09, EFG 2012, 305, rkr., betr. Kosten für ein Erststudium; aA WASSERMEYER, FR 1981, 245 (250 f.).

► *Sie müssen klar erkennbar auf die zukünftige betriebliche Tätigkeit ausgerichtet sein* (vgl. BFH v. 15.12.1981 – VIII R 107/79, BStBl. II 1982, 495, zum vergleichbaren Problem bei den WK, wonach die Aufwendungen gerade nicht auf die Beendigung oder Verhinderung der ursprünglich geplanten Erwerbstätigkeit ausgerichtet sein dürfen). Es reicht nicht aus, wenn nur eine gewisse Aussicht besteht, in Zukunft eine betriebliche Tätigkeit aufzunehmen (verneinend zur bloßen Aussicht, später das Unternehmen des Vaters zu übernehmen: BFH v. 18.4.1990 – III R 5/88, BFH/NV 1991, 25).

► *Der BFH verlangte bislang*, dass sich die Aufwendungen auf eine konkrete Einkunftsart beziehen.

StRspr., vgl. BFH v. 18.4.1990 – III R 5/88, BFH/NV 1991, 25; v. 4.6.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1991, 761 (762); v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819 (821); v. 21.9.1995 – IV R 117/94, BFH/NV 1996, 461 (462); s. auch FG Rhld.-Pf. v. 3.6.2013 – 5 K 1261/12, nv., juris, rkr.: keine Berücksichtigung von Aufwendungen als vorweggenommene BA, wenn der Stpfl. sie bislang als vorweggenommene WK angesetzt hatte.

Hieran sollte es zB fehlen, wenn die Vorbereitung in einem so frühen Stadium stecken bleibt, dass noch nicht feststeht, welche Einkünfte der Stpfl. erzielen wird oder wenn der Stpfl. Aufwendungen „ins Blaue hinein“ tätigt (vgl. BFH v. 3.11.1961 – VI 196/60 U, BStBl. III 1962, 123; v. 13.11.1973 – VIII R 157/70,

BStBl. II 1974, 161 [162], zu WK). Ob der BFH daran noch festhält, ist unklar (HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4 Rn. 484; Rspr. ist überholt).

► *Rechtsprechungsänderung absehbar?* Im Urteil v. 10.6.2008 (VIII R 76/05, BStBl. II 2008, 937) hat der BFH nunmehr ausdrücklich betont, dass Aufwendungen, die durch Einnahmen aus unterschiedlichen Einkunftsarten veranlasst sind, ggf. im Wege einer Schätzung aufzuteilen und anteilig bei den einzelnen Einkunftsarten als BA/WK abzuziehen sind. Auf einen konkreten Bezug zu einer bestimmten Einkunftsart stellt der BFH dabei nicht ab.

► *Stellungnahme:* Für die vorweggenommenen BA kann uE nichts anderes gelten. Unabhängig davon überspannt die bisherige Rspr. die Anforderungen an den BA-Abzug. Die vorab entstandenen Aufwendungen müssen zwar auf eine künftige konkrete Tätigkeit des Stpfl. abzielen, sie müssen sich aber nicht auf eine konkrete betriebliche Einkunftsart beziehen (glA KRUSE, FR 1981, 473 [475 ff.]). Dies folgt bereits aus dem Wortlaut des Abs. 4, der nur verlangt, dass die Aufwendungen durch den Betrieb veranlasst sein müssen. Unter dem Begriff des Betriebs ist eine betriebliche Erwerbstätigkeit zu verstehen (vgl. Anm. 785), nicht aber eine konkrete Einkunftsart (glA SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 260). Darüber hinaus würde man die Anforderungen an den Stpfl. zu hoch ansetzen, wenn man von diesem verlangte, bereits bei Aufnahme der Vorbereitungshandlungen konkrete Vorstellungen darüber zu haben, wie seine künftige Tätigkeit stl. einzuordnen ist, zumal die Abgrenzung der Gewinneinkunftsarten zueinander nicht immer ganz einfach ist. Aus diesen Gründen liegen auch dann vorab entstandene BA vor, wenn sich die Aufwendungen auf eine künftige stbare und stpfl. betriebliche Tätigkeit des Stpfl. richten, die Einkunftsart aber noch ungewiss ist. Dies gilt wegen der erforderlichen Gleichbehandlung auch, wenn noch nicht feststeht, ob es sich bei dieser Einkunftsart um eine Gewinn- (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3) oder eine Überschusseinkunftsart (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7) handelt. Im letzteren Fall sind die Aufwendungen vorab entstandene WK (glA KRUSE, FR 1981, 473 [477]; vgl. zu vorab entstandenen WK § 9 Anm. 162 ff.).

► *Ein bestimmter zeitlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Aufnahme der werbenden Tätigkeit ist nicht erforderlich.* Die eigentliche Tätigkeit muss nicht innerhalb einer gewissen Frist aufgenommen werden (vgl. BFH v. 8.2.1983 – VIII R 130/79, BStBl. II 1983, 554, zu vorab entstandenen WK). Allerdings wird man in der Praxis davon ausgehen müssen, dass die Aufnahme der Tätigkeit umso unwahrscheinlicher wird, je mehr Zeit seit dem Tätigen der Aufwendungen verstreicht (vgl. MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 551). In diesem Fall sind die Aufwendungen aber möglicherweise als vorab entstandene vergebliche BA abziehbar (s. Anm. 819).

dd) Beispiele aus der Rechtsprechung für vorab entstandene Betriebsausgaben

818

Ausbildungskosten für einen zweiten Beruf (BFH v. 13.2.2003 – IV R 44/01, BStBl. II 2003, 698; s. auch Anm. 910 ff.).

Abstandszahlungen an einen Pächter zur vorzeitigen Räumung eines Gebäudes (BFH v. 2.3.1979 – GrS 1/69, BStBl. II 1979, 382).

Beratungskosten und Aufwendungen für sonstige vorbereitende Maßnahmen zur Gründung einer auf den Betrieb eines gewerblichen Unternehmens ausgerichteten PersGes. (BFH v. 21.9.1995 – IV R 117/94, BFH/NV 1996, 461 [462]).

Einlagen für die Begründung einer dann nicht zustande kommenden Mitunternehmenschaft, sofern es sich nicht um aktivierungspflichtige AK der Beteiligung handelt (BFH v. 2.7.1998 – IV R 90/96, BFH/NV 1999, 754).

Fahrt-, Übernachtungs- und Mehrverpflegungsaufwendungen für die Beschäftigung von Hotels, wenn sich der Stpfl. ernsthaft entschlossen hat, Einkünfte durch den Betrieb eines Hotels zu erzielen (BFH v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819 [821]).

Finanzierungskosten für ein zum BV gehörendes Grundstück, wenn der Stpfl. beim Erwerb ernsthaft damit rechnen konnte, dass er dies innerhalb einer überschaubaren Zeit werde bebauen dürfen (BFH v. 4.6.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1991, 761 [762]).

Schuldzinsen, die der Übernehmer eines im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs übernimmt, und zwar selbst dann, wenn das Darlehen bei dem Übergeber privat veranlasst war, der Übernehmer die Verbindlichkeiten aber übernehmen muss, um überhaupt Einkünfte erzielen zu können (BFH v. 8.11.1990 – IV R 73/87, BStBl. II 1991, 450).

Studienkosten für ein Erststudium (Nds. FG v. 3.11.2011 – 11 K 467/09, EFG 2012, 305, rkr., mwN).

Unternehmensrückgabekosten nach dem VermG (BMF v. 25.7.1994, DStR 1994, 1195).

819 ee) Vorab entstandene vergebliche Betriebsausgaben

Kommt es entgegen der Planung des Stpfl. nicht zur Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit und damit zu Einnahmen, so können die Aufwendungen, die zur Vorbereitung dieser geplanten betrieblichen Tätigkeit angefallen sind, gleichwohl BA sein.

Einhellige Meinung, vgl. statt vieler BFH v. 29.11.1983 – VIII R 160/82, BStBl. II 1984, 307 (308); v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819 (821); v. 21.9.1995 – IV R 117/94, BFH/NV 1996, 461 (462).

Man spricht in diesen Zusammenhang von vorab entstandenen vergeblichen oder auch vorab entstandenen fehlgeschlagenen BA (s. aber Anm. 816). Voraussetzung für deren Anerkennung ist – wie bei den vorab entstandenen BA allgemein –, dass der Stpfl. den ernsthaften endgültigen Entschluss gefasst hatte, eine auf Gewinnerzielung ausgerichtete betriebliche Tätigkeit auszuüben und dass die fraglichen Aufwendungen auch in objektiver Hinsicht klar erkennbar auf die zukünftige Tätigkeit (s. Anm. 817) ausgerichtet waren. Ob dies der Fall war, ist eine Entscheidung des Einzelfalls, die aber schon deshalb oftmals schwierig zu treffen sein wird, weil es gerade nicht zur Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit gekommen ist und aufgrund dessen die vorstehenden Voraussetzungen nicht so einfach nachprüfbar sind. Zweifel gehen zu Lasten des Stpfl. Er trägt die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen der für ihn günstigen steuermindernden BA.

BFH v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819 (821), mwN; vgl. auch BFH v. 9.4.1996 – X B 296/95, BFH/NV 1996, 739, betr. an einen Berater übergebene und von diesem unterschlagene Gelder für die Anschaffung von Anteilen an einem Wertpapier- und Devisenfonds, sofern sich der betriebliche Bezug entweder aus der Herkunft der Gelder oder der künftigen betrieblichen Verwendung ergibt.

Vgl. zu Aufwendungen, die zwar nach der Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit anfallen, aber gleichwohl nicht zum gewünschten Erfolg führen, auch Anm. 793 aE und zum Abzug vorab entstandener BA Anm. 817.

ff) Nachträgliche Betriebsausgaben: Begriff und Abgrenzung

820

Schrifttum: KREILE/SÖFFING, Zum Schuldzinsenabzug im Einkommensteuerrecht, DStZ 1977, 259; HERDEN, Zinszahlungen als (nachträgliche) Betriebsausgaben und Werbungskosten, DStZ 1981, 463; WISMETH, Die Besteuerung der Einkünfte nach Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs, DB 1983, 521; DÖRSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, Diss., Köln 1987; PFALZGRAF/MEYER, Schuldzinsenabzug als nachträgliche Betriebsausgaben eines veräußerten bzw. aufgegebenen Betriebs, StBp. 1996, 5; PFALZGRAF/MEYER, Schuldzinsenabzug bei Personengesellschaften nach Liquidation oder Auseinandersetzung, DStR 1996, 1425.

Aufwendungen können selbst dann iSd. Abs. 4 durch den Betrieb veranlasst sein, wenn der Stpfl. die betriebliche Tätigkeit bereits beendet hat, weil er zB seinen Betrieb eingestellt oder veräußert hat (vgl. BFH v. 10.10.1994 – I B 80/94, BFH/NV 1995, 586 [587]). Diese Aufwendungen (zB für Gewährleistungsarbeiten) sind als BA abziehbar, obwohl sie nicht mehr auf die Erzielung von Einnahmen ausgerichtet sind, denn nach Abs. 4 ist ausschließlich die Veranlassung durch den Betrieb maßgebend (s. zum vergleichbaren Problem bei den vorab entstandenen BA Anm. 817).

Auf den in Rspr. und Schrifttum verbreiteten Begriff der nachträglichen BA ist dabei uE erst dann zurückzugreifen, wenn die Aufwendungen nach der letzten betrieblichen Abwicklungs-, Einstellungs- oder Veräußerungshandlung anfallen (vgl. Dörsch, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1987, 32), denn nach dem vom BFH vertretenen Betriebsbegriff endet der Betrieb erst mit dieser letzten Abwicklungs-, Einstellungs- oder Veräußerungshandlung (vgl. die Nachweise Vor §§ 4–7 Anm. 95). Folglich sind die bis dahin anfallenden und mit dem Betrieb im Zusammenhang stehenden Aufwendungen ohne Weiteres BA iSd. Abs. 4.

Abzugsgrenzen sind die durch die ehemalige betriebliche Tätigkeit veranlassten Aufwendungen von solchen Aufwendungen, die durch die Abwicklung oder Veräußerung des Betriebs veranlasst sind (zB Maklerkosten für die Veräußerung eines zum BV gehörenden Grundstücks). Sie mindern nicht den laufenden Gewinn, sondern den nach § 16 Abs. 2 und 3 zu ermittelnden Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn.

Vgl. BFH v. 12.11.1997 – XI R 98/96, BStBl. II 1998, 144 (145), mit Anm. W.-G., DStR 1998, 285, und mit Anm. WENDT, FR 1998, 194; v. 28.7.1999 – X R 63/95, BFH/NV 2000, 40; LG Sachsen-Anhalt v. 29.11.2012 – 6 K 594/11, juris, rkr., betr. Übertragung einer Einzelpraxis in eine Gemeinschaftspraxis; s. auch § 16 Anm. 420; missverständlich BFH v. 7.4.1992 – VIII R 34/91, BFH/NV 1992, 797 (799), wonach BA auch diejenigen Aufwendungen sind, die die Beendigung des Betriebs bezwecken und damit der Beseitigung der Erwerbsquelle dienen. Die dortigen Anwalts- und Gerichtskosten waren indes nicht durch die Aufgabe, sondern durch die ehemalige betriebliche Tätigkeit veranlasst. Vgl. auch KIRCHHOFF, 57. DJT, Gutachten F, F 43 ff., der sich de lege ferenda gegen eine Berücksichtigung von Ereignissen ausspricht, die unabhängig von Erwerbshandlungen das Vermögen mindern, was auch für den Erwerbserfolg aufwand gelten soll.

821 **gg) Bedeutung von zurückbehaltenen und ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgütern für nachträgliche Betriebsausgaben**

Der Hauptanwendungsfall der nachträglichen BA wird in Rspr. und Schrifttum darin gesehen, dass der Stpfl. bei der Betriebsaufgabe oder -veräußerung (unwesentliche) Teile des BV zurückbehält (s. auch § 16 Anm. 128 und 154). In diesen Fällen ist uE zu unterscheiden:

Kann der Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht verwerten und nutzt er diese auch nicht privat, so sind die in Bezug auf diese WG anfallenden Aufwendungen (zB laufende Aufwendungen oder Schuldzinsen) jedenfalls solange als (nachträgliche) BA abziehbar, wie sich der Stpfl. ernsthaft um eine Verwertung bemüht (gegen die Annahme einer „Zwangsentnahme“ auch SÖHN in KSM, § Rn. E 271). Das folgt bereits daraus, dass der Gewinn aus der nachträglichen Veräußerung des WG zum Veräußerungsgewinn iSd. § 16 Abs. 2 gehört (s. § 16 Anm. 128). Erweisen sich WG als unveräußerbar, so steht es dem BA-Abzug für die weiterhin anfallenden Aufwendungen uE nicht entgegen, wenn der Stpfl. seine Veräußerungsbemühungen zunächst nicht aktiv weiterverfolgt, die Veräußerungsabsicht aber auch nach objektiven Umständen fortbesteht. Voraussetzung ist aber zusätzlich, dass er das WG nicht privat nutzt.

Überführt der Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen und nutzt er sie fortan privat, so sind die mit diesen WG zusammenhängenden und gleichsam ins PV übernommenen Schulden nicht als nachträgliche BA abziehbar, und zwar unabhängig davon, ob der Stpfl. die Schulden zur Finanzierung allgemein betrieblicher Zwecke oder bestimmter, nun nicht mehr im BV vorhandener WG aufgenommen hatte. Die Schulden waren zwar ursprünglich durch den Betrieb veranlasst. Diese betriebliche Veranlassung entfällt jedoch mit der Entnahme der WG aus dem BV und der Überführung in das PV. Die Schulden stehen nicht mehr in einem objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit des Stpfl. (vgl. BFH v. 28.3.2007 – X R 15/04, BStBl. II 2007, 642, unter II.1. c dd mwN).

Überführt der Stpfl. WG ins PV und nutzt er sie fortan im Rahmen einer anderen Einkunftsart, so stehen die durch die ursprünglich betrieblichen Verbindlichkeiten verursachten Schuldzinsen nun in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dieser neuen Einkunftsart und können bei dieser ggf. als BA/WK stl. geltend gemacht werden (BFH v. 28.3.2007, BStBl. II 2007, 642, unter II.1. c dd mwN).

Behält der Steuerpflichtige eine Forderung zurück, die später ausfällt, so liegen uE auch dann BA vor, wenn er die Forderung in sein PV überführt hatte (vgl. zum Streitstand WACKER in SCHMIDT XXXII. § 16 Rn. 125). Die Anknüpfung des Forderungsausfalls an die ehemalige betriebliche Tätigkeit wird nicht durch die Überführung der Forderung ins PV überlagert, denn der Ausfall ist letztendlich nichts anderes als die Negation der ehemaligen betrieblichen Entstehung der Forderung. Diese Negation ist uE in jedem Fall als nachträgliche BA beachtlich (vgl. auch BFH v. 28.7.1994 – IV R 53/91, BStBl. II 1995, 112; v. 14.12.1994 – X R 128/92, BStBl. II 1995, 465; v. 6.3.1997 – IV R 47/95, BStBl. II 1997, 509; aA SÖHN in KSM, § Rn. E 290). Zur Behandlung von Schuldzinsen, die nach der Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs anfallen, s. Anm. 822.

hh) Einzelfälle nachträglicher Betriebsausgaben

Bürgerschaftsaufwendungen eines wesentlich beteiligten GmbH-Gesellschafters, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sind keine nachträglichen BA, sondern nachträgliche AK der Beteiligung iSd. § 17 Abs. 2 (BFH v. 27.11.1995 – VIII B 16/95, BFH/NV 1996, 406 [407]).

Erschließungskosten für die erstmalige Erschließung sind keine nachträglichen BA, sondern nachträgliche AK des Grund und Bodens (BFH v. 12.11.1997 – XI R 98/96, BStBl. II 1998, 144). Etwas anderes gilt für Erschließungskosten infolge einer Ersetzung oder Modernisierung der Erschließungseinrichtungen. Diese sind als nachträgliche BA abziehbar (BFH v. 18.1.1995 – XI R 60/94, BFH/NV 1995, 770).

Rentenzahlungen: Siehe BFH v. 22.9.1999 – XI R 46/98, BStBl. II 2000, 105.

Schuldzinsen, die durch den früheren Betrieb veranlasst wurden, sind grds. auch nach Einstellung der werbenden Tätigkeit oder Übergang zur Liebhaberei (BFH v. 15.5.2002 – X R 3/99; krit. WEBER-GRELLET, FR 2002, 1228) als nachträgliche BA abziehbar, soweit die ihnen zugrunde liegenden Verbindlichkeiten während des Bestehens und nicht erst anlässlich der Veräußerung des Betriebs begründet wurden. Dies gilt nach der Rspr. des BFH aber nur, wenn der Stpfl. die Schuld bis zur Beendigung des Betriebs trotz Verwertung des Aktivvermögens nicht tilgen konnte. Tilgt er den aufgenommenen Kredit nach Aufgabe des Betriebs nicht, obwohl ihm aufgrund des Veräußerungserlöses oder der Veräußerung von Aktivvermögen ausreichende Mittel zur Verfügung gestanden hätten, so soll ein Abzug der Schuldzinsen als nachträgliche BA nicht in Betracht kommen, weil diese nicht mehr betrieblich veranlasst sind.

BFH v. 30.10.1990 – IX R 20/89, BFH/NV 1991, 303; v. 13.2.1996 – VIII R 18/92, BStBl. II 1996, 291 (293); v. 12.11.1997 – XI R 98/96, BStBl. II 1998, 144; v. 10.3.1999 – XI R 26/98, BFH/NV 2000, 11; v. 22.1.2003 – X R 60/99, BFH/NV 2003, 900, zu SonderBA; v. 28.3.2007 – X R 15/04, BStBl. II 2007, 507; Nds. FG v. 27.2.2007 – 8 K 35/02, EFG 2007, 1231, rkr.; FG Münster v. 22.12.2009 – 1 K 5391/06 F, EFG 2010, 649, rkr.; Nds. FG v. 16.3.2010 – 12 K 10235/07, EFG 2010, 1302, rkr.; FG Münster v. 10.1.2013 – 5 K 4513/09 E, EFG 2013, 1014, nrkr., Az. BFH I R 26/13 betr. Darlehen zur Eigenkapitalerhöhung im Vorfeld eines Börsengangs; OFD Frankfurt am Main v. 19.4.2000 – S 2144 A - 80 - St II 20, FR 2000, 788.

Das gilt nach der Rspr. allerdings nicht, wenn ein Verwertungshindernis bestand, das seinen Grund in der ursprünglich betrieblichen Sphäre hatte. In diesem Fall bleibt die nicht tilgbare frühere Betriebsschuld bis zum Wegfall des Verwertungshindernisses betrieblich veranlasst und damit BA (BFH v. 28.3.2007 – X R 15/04, BStBl. II 2007, 642; s. auch BFH v. 22.9.1999 – XI R 46/98 BStBl. II 2000, 120: Zinsanteil von Rentenzahlungen als nachträgliche BA, wenn der Rentenberechtigte einer möglichen Ablösung nicht zugestimmt hatte). Problematisch ist es uE dabei allerdings, dass das Verwertungshindernis nach der Rspr. seinen Grund in der ursprünglich betrieblichen Sphäre haben muss. Daran dürfte es fehlen, wenn der Stpfl. trotz intensiver Bemühungen keinen Käufer für die verbliebenen WG findet, was uE aber dem Abzug der weiter anfallenden Aufwendungen als (nachträgliche) BA nicht entgegenstehen kann (s. auch Anm. 821). Siehe ausführlich zur Behandlung von Schuldzinsen und zur Umschuldung auch Anm. 1030 ff. und § 24 Anm. 85 mwN zur stRspr.).

ii) Betriebsausgaben bei Unterbrechung der Einkünfteerzielung

Unterbricht der Stpfl. seine auf die Einkünfteerzielung ausgerichtete Tätigkeit, so sind die während dieser Unterbrechung anfallenden Aufwendungen dann

BA, wenn sie durch die bisherige oder durch die zukünftige betriebliche Tätigkeit veranlasst sind. Das ist idR unproblematisch, wenn der Stpfl. die Absicht hat, die betriebliche Tätigkeit nur vorübergehend zu unterbrechen (zB für die Dauer einer einjährigen Weltreise). Schwieriger sind allerdings diejenigen Fälle, in denen der Stpfl. seine betriebliche Tätigkeit zunächst endgültig einstellen will, diese dann aber später wieder aufnimmt. Es ist genau zu prüfen, ob die während der Zeit der Unterbrechung anfallenden Aufwendungen tatsächlich durch die vergangenen oder zukünftigen betrieblichen Vorgänge veranlasst sind. Das gilt auch, wenn der Stpfl. seine betriebliche Tätigkeit einstellt und zeitgleich oder später eine andere betriebliche Tätigkeit aufnimmt. Nachträgliche BA liegen nur vor, wenn die Aufwendungen durch die ehemalige betriebliche Tätigkeit veranlasst sind. Sind sie durch die zukünftige (neue) betriebliche Tätigkeit veranlasst, handelt es sich uU um vorab entstandene BA (ausführl. Anm. 817 ff.).

824–830 Einstweilen frei.

831 e) Örtlicher Zusammenhang der Betriebsausgaben mit dem Betrieb

Abs. 4 setzt für die Anerkennung von Aufwendungen als BA nicht voraus, dass diese mit dem Betrieb in einem bestimmten örtlichen Zusammenhang stehen. Folglich sind grds. alle betrieblich veranlassten Aufwendungen BA, und zwar unabhängig davon, wo sie anfallen (vgl. BFH v. 9.4.1997 – I R 20/96, IStR 1997, 464, mit Anm. FW betr. Mietaufwendungen des ArbG für im Ausland belegene Ferienwohnungen, die unentgeltlich an ArbN überlassen werden). Siehe aber zum Abzugsverbot für BA, die mit (zB ausländ.) stfreien Einkünften in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, § 3c; zum BA-Abzug bei beschränkter StPfl. s. § 50 Abs. 1 Satz 1.

832 f) Abgrenzungsprobleme bei gemischten Aufwendungen

Schrifttum: SCHEICH, Abzugsfähigkeit von gemischt veranlassten Reiseaufwendungen, DStR 1997, 905; WEBER, Die Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre nach dem Veranlassungsprinzip, StuW 2009, 184; ALBERT, Auswirkungen des Beschlusses des Großen BFH-Senats zum Aufteilungs- und Abzugsverbot, FR 2010, 220; LEISNER-EGENSPERGER, Die Abgrenzung von privater Lebensführung und berufsbedingten Aufwendungen (§ 12 Nr. 1 EStG), DStZ 2010, 185; PEZZER, Das Aufteilungsverbot ist aufgegeben; wie geht es weiter?, DStR 2010, 93; RENNER, Deutschland: Abschied vom steuerlichen Aufteilungsverbot, ÖStZ 2010, 123; SPINDLER, Der BFH verabschiedet sich vom allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbot, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang, Köln 2010, 589; SCHWENKE, Neuausrichtung der Rechtsprechung zur Abzugsfähigkeit sogenannter gemischter Aufwendungen, FR 2011, 795; SÖHN, Aufteilbarkeit gemischt veranlasster Aufwendungen, in MELINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler, Köln 2011, 795; STECK, Das „neue“ Aufteilungs- und Abzugsverbot bei Aufwendungen mit teilweise privater und teilweise beruflicher Veranlassung, DStZ 2011, 191.

Siehe im Übrigen Schrifttum vor Anm. 700; s. auch das Schrifttum zu § 12 vor Anm. 25.

Begriff: Von gemischten Aufwendungen spricht man, wenn diese nicht ausschließlich betrieblich oder ausschließlich privat veranlasst sind, sondern bei der Entstehung der Aufwendungen sowohl betriebliche als auch private Gesichtspunkte von Bedeutung waren (s. zur Abgrenzung BFH v. 5.2.2010 – IV B 57/09, BFH/NV 2010, 880; v. 9.3.2010 – VIII R 32/07, BFH/NV 2010, 1330, betr. Auslandsreisen mit unmittelbarem betrieblichem Anlass). Da Abs. 4 auf

die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen abstellt, ist nur der betriebliche veranlasste Anteil der Aufwendungen als BA abziehbar.

Lassen sich die angefallenen Aufwendungen anteilig klar auf eine ausschließlich betriebliche und auf eine ausschließlich private Veranlassung zurückführen, so lässt sich der als BA abziehbare Anteil der Aufwendungen idR unproblematisch ermitteln.

▶ *Setzen sich die Aufwendungen aus Einzelbeträgen zusammen*, wie zB bei der Gesamtrechnung über Telefongespräche, die zT aus betrieblichem und zT aus privatem Anlass geführt wurden, oder bei Aufwendungen für eine Fortbildungsveranstaltung, die der Stpfl. während einer privat veranlassten Reise unternommen hat, so ist eine Aufteilung – von eventuellen Beweisschwierigkeiten abgesehen (s. Anm. 735) – ohne Schwierigkeiten möglich (SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 97, spricht von zusammengefassten Aufwendungen, die keine gemischten Aufwendungen im eigentlichen Sinne seien).

▶ *Lassen sich Gesamtaufwendungen nach dem Verhältnis der betrieblichen und der privaten Nutzung eindeutig und leicht aufteilen*, so ist die Ermittlung des als BA abziehbaren Anteils ebenfalls unproblematisch. Dazu gehört zB die Grundgebühr eines betrieblich und privat genutzten Telefonanschlusses. Der betrieblich veranlasste und damit als BA anzuerkennende Anteil ist nach dem Verhältnis zwischen betrieblicher und privater Nutzung zu bemessen.

Zur Aufteilung der Telefongrundgebühr nach dem Verhältnis der privaten und betrieblichen Gespräche: BFH v. 21.11.1980 – VI R 202/79, BStBl. II 1981, 131; v. 21.8.1990 – IX R 83/85, BFH/NV 1991, 95, jeweils zu WK; zur Aufteilung von Schuldzinsen für ein aus privaten und betrieblichen Gründen aufgenommenes Darlehen nach dem Verhältnis der privat und der betrieblich veranlassten Zahlungen: BFH v. 1.2.2001 – IV R 80/99, BFH/NV 2001, 902; zur Aufteilung der Aufwendungen für eine Praxisausfallversicherung mit Quarantäneschutz nach dem Verhältnis der Prämien mit und ohne betrieblichen Versicherungsteil: BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168; s. auch SÖHN, DStJG 3 (1980), 13 (60); vgl. aber auch Anm. 793 zur Problematik anteilig betrieblich veranlasster Aufwendungen bei strikter Befolgung der kausalen Veranlassungstheorie.

▶ *Der betrieblich veranlasste Teil darf allerdings nicht von untergeordneter Bedeutung sein* (grundlegend BFH v. 19.10.1970 – GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17; s. ferner BFH v. 27.11.1978 – GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213 [218]; v. 13.3.1986 – IV R 118/84, BFH/NV 1986, 466; v. 26.7.1989 – X R 7/87, BFH/NV 1990, 441 [442]), denn anderenfalls ist regelmäßig davon auszugehen, dass die für eine betriebliche Veranlassung sprechenden Gründe beim Anfall der fraglichen Aufwendungen keine Rolle gespielt haben und damit insgesamt nur eine private Veranlassung vorliegt (vgl. aber auch SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 106, der das Merkmal lediglich aus Praktikabilitätsgründen für tolerabel hält).

Lassen sich die angefallenen Aufwendungen nicht eindeutig und leicht nachprüfbar voneinander abgrenzen und kann auch aus dem Anteil der betrieblichen Nutzung nicht auf den betrieblich veranlassten Teil der für dieses WG anfallenden Aufwendungen geschlossen werden, so ist auch nach der neueren Rspr. des BFH der betriebliche Anteil unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände des Einzelfalls zu schätzen, sofern nach Ausschöpfung der im Einzelfall angezeigten Ermittlungsmaßnahmen und der gebotenen Mitwirkung des Stpfl. keine Zweifel daran bestehen, dass ein abgrenzbarer Teil der Aufwendungen beruflich veranlasst ist.

BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, mit Anm. BERGKEMPER, DB 2010, 147, und HEUERMANN, StBp. 2010, 86, betr. Reisekosten bei gemischt beruflich und privat veranlassten Reisen; s. auch BFH v. 24.2.2011 – VI R 12/10, BStBl. II 2011, 796,

betr. Sprachkurs im Ausland; BFH v. 24.8.2012 – III B 21/12, BFH/NV 2012, 1973, gegen einen generellen Rechtssatz einer hälftigen Aufteilung; BFH v. 7.5.2013 – VIII R 51/10, BFH/NV 2013, 1685, abl. für Reisekosten eines nebenberuflichen Lehrbuchautors; FG Meckl.-Vorp. v. 25.5.2011 – 3 K 469/09, juris, nrkr., Az. BFH X R 40/11, abl. für Mehraufwendungen eines Berufssportlers für Ernährung; FG Münster v. 30.9.2010 – 5 K 3976/08 E, EFG 2011, 228, rkr., abl. für Zeitungsabonnement eines Redakteurs; FG Köln v. 16.6.2011 – 10 K 3761/08, EFG 2011, 1782, rkr., abl. für Mitgliedschaft im Golfclub; FG Düss. v. 1.2.2012 – 7 K 87/11 E, EFG 2012, 1830, nrkr., Az. BFH VIII R 10/12, abl. für Teil-BA-Abzug bei auch betrieblich genutzter Wohnung; Hess. FG v. 20.1.2011 – 11 K 2735/08, EFG 2011, 1158, rkr.; FG München v. 2.8.2012 – 15 K 770/12, EFG 2012, 2279, nrkr., Az. BFH X R 32/12, betr. Dachsanierung vor Installation einer Fotovoltaikanlage.

Damit hat der BFH die frühere Rspr. aufgegeben, wonach bei nicht aufteilbaren gemischten Aufwendungen ein aus § 12 Nr. 1 Satz 2 abgeleitetes Aufteilungs- und Abzugsverbot eingreifen sollte.

Siehe ausführl. § 12 Anm. 55 mwN. Vgl. zur früheren Rspr. BFH v. 8.2.1971 – VI R 76/68, BStBl. II 1971, 368, betr. Konzertbesuche einer Musiklehrerin; v. 6.7.1989 – IV R 91–92/87, BStBl. II 1990, 49, mit Anm. RÖSSLER, FR 1990, 247, betr. Aufwendungen für bürgerliche Kleidung und Kosmetika; v. 21.5.1992 – IV R 70/91, BStBl. II 1992, 1015, betr. Aufwendungen eines Publizisten für Bücher allgemeinbildenden Inhalts; v. 1.12.2005 – IV R 26/04, BStBl. II 2006, 182, mit Anm. BERGKEMPER, FR 2006, 377, betr. erhebliche, privat mitveranlasste unfallbedingte Schadensersatzleistungen; Nds. FG v. 27.3.1997 – XIV 521/95, EFG 1998, 352, rkr. mit Anm. BC, EFG-Beil. 1998, 17, betr. Diebstahl von Bargeld eines Gewerbetreibenden aus dessen Privaträumen.

833–834 Einstweilen frei.

835 g) Bedeutung des Verschuldens des Steuerpflichtigen

Ein Verschulden des Stpfl. wirkt sich wegen der Wertneutralität des Prinzips der objektiven Leistungsfähigkeit (s. Anm. 703) grds. nicht auf die betriebliche Veranlassung von Aufwendungen aus. Sie sind daher auch dann BA, wenn sie auf ein strafbares, ordnungswidriges oder unmoralisches Verhalten des Stpfl. zurückzuführen sind.

Vgl. BFH v. 28.11.1977 – GrS 2-3/77, BStBl. II 1978, 105 (108), und v. 25.3.1988 – VI R 207/84, BStBl. II 1988, 706, beide betr. Unfallaufwendungen infolge eines leichtfertigen Verstoßes gegen die Verkehrsvorschriften; v. 19.2.1982 – VI R 31/78, BStBl. II 1982, 467, betr. Strafverteidigungskosten als WK; v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160 (163 ff.), und v. 21.11.1983 – GrS 3/82, BStBl. II 1984, 166, betr. Geldbußen und Geldstrafen. Es gelten aber die – deswegen erforderlichen – Abzugsverbote nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 und § 12 Nr. 4.

Der BA-Abzug ist allerdings dann zu versagen, wenn ein schuldhaftes Fehlverhalten des Stpfl. die betriebliche Veranlassung überlagert. Dies ist zB der Fall, wenn der Stpfl. infolge seines übermäßigen Alkoholkonsums auf einer betrieblich veranlassten Fahrt einen Unfall verursacht, und zwar unabhängig davon, ob die vorausgegangene Feier beruflicher oder privater Natur war (vgl. BFH v. 6.4.1984 – VI R 103/79, BStBl. II 1984, 434; v. 27.3.1992 – VI R 145/89, BStBl. II 1992, 837 [839], zu WK; s. auch Anm. 871 und 1000). Der Entschluss, trotz des übermäßigen Alkoholkonsums noch ein Fahrzeug zu führen, ist in diesen Fällen stets als privat veranlasst einzustufen und überlagert die betriebliche Veranlassung.

836–843 Einstweilen frei.

4. Zuordnung von Aufwendungen zu mehreren Einkunftsarten

844

Aus der Formulierung des Abs. 4 lässt sich ableiten, dass die BA nur bei denjenigen Einkünften einer bestimmten Einkunftsart abziehbar sind, die aus einem Betrieb herrühren, der die Aufwendungen veranlasst hat (s. Anm. 703). Es ist aber denkbar, dass Aufwendungen durch unterschiedliche betriebliche Tätigkeiten veranlasst sind, zB wenn der Stpfl. ein WG anschafft, das er sowohl für seine Einkünfte aus § 18 als auch aus § 21 nutzt. In diesen Fällen müssen die Aufwendungen aufgeteilt und die jeweiligen Anteile den betreffenden Einkunftsarten zugeordnet werden. Dabei wird man sich regelmäßig am Umfang der Nutzung des WG für die jeweilige Einkunftsart orientieren können. Ist die Nutzung des WG im Rahmen einer Einkunftsart von absolut untergeordneter Bedeutung, so können die Aufwendungen auch derjenigen Einkunftsart zugeordnet werden, zu der sie vorwiegend gehören (vgl. insgesamt BFH v. 23.1.1991 – X R 37/86, BStBl. II 1991, 398 [399]; v. 15.3.1994 – X R 58/91, BStBl. II 1994, 516 [518]; v. 18.5.2005 – VIII R 43/03, BFH/NV 2005, 2174; v. 10.6.2008 – VIII R 76/05, BStBl. II 2008, 937, mwN). Die Zuordnung von Aufwendungen zu einer Einkunftsart kann sich auch im Laufe der Zeit verändern, so dass ein Zuordnungswechsel eintreten kann (vgl. BFH v. 23.1.1991 – X R 37/86, BStBl. II 1991, 398 [400], zu Schuldzinsen als WK).

5. Angemessenheit von Betriebsausgaben

845

Ob die Aufwendungen angemessen sind, spielt für den Begriff der BA keine Rolle. Abs. 4 stellt nur auf die Veranlassung durch den Betrieb ab. Als Korrektiv sieht Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 ein Abzugsverbot für solche Aufwendungen vor, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, soweit diese Aufwendungen nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind (s. ausführl. Anm. 1600 ff.).

III. Rechtsfolge: Abziehbarkeit der Aufwendungen als Betriebsausgaben

846

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 4 vor – sind die Aufwendungen also durch den Betrieb veranlasst –, so handelt es sich um BA. Sofern kein gesetzlich normiertes Abzugsverbot eingreift (zu Abs. 5 s. Anm. 1100 ff.), müssen die Aufwendungen erfolgswirksam, dh. gewinnmindernd berücksichtigt werden. Das ergibt sich aus dem objektiven Nettoprinzip (s. Anm. 703). Dabei kommt es nicht darauf an, wie die Aufwendungen – im Fall von Ausgaben – beim Empfänger behandelt werden und ob sie dort BE sind. Bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich erscheinen die BA nicht unmittelbar in der Bilanz, sondern als Aufwandsposition in der GuV. Sie sind in dem Wj. zu erfassen, dem sie nach den GoB und den diesen ggf. vorgehenden stl. Vorschriften zuzuordnen sind. Maßgebend ist die Entstehung der Aufwendungen. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 sind die BA gem. § 11 Abs. 2 in dem Wj. zu erfassen, in dem sie sich als Wertabgang auswirken (vgl. Anm. 571 ff.).

Einstweilen frei.

847–849

Wichtige Anwendungsfälle des Abs. 4

I. Angehörige

Schrifttum: BRUSCHKE, Darlehensverträge zwischen nahen Angehörigen, DStZ 1992, 475; FRIEDRICH, Die steuerrechtliche Behandlung von Rechtsverhältnissen unter Angehörigen, DB 1995, 1048; PEZZER, Steuerliche Gestaltungen und ihre Grenzen bei Vermietung und Verpachtung unter nahen Angehörigen, DStR 1995, 1853 und 1898; BILSDORFER, Die Üblichkeit als Kriterium zur steuerlichen Anerkennung einer Direktversicherung und einer Pensionszusage im Rahmen eines Ehegattenarbeitsvertrages, BB 1996, 2381; BORDEWIN, Besonderheiten der Ertragsbesteuerung bei Familienpersonengesellschaften, DB 1996, 1359; KANZLER, Anerkennung eines Ehegattenarbeitsverhältnisses auch bei Lohnzahlungen auf ein Oder-Konto; RUPPEL, Der Angehörigenvertrag im Zwielicht von zivilrechtlich und steuerrechtlich-wirtschaftlicher Betrachtung, BB 1996, 458; FISCHER, Fremdvergleich und Üblichkeit, DStZ 1997, 357; GOSCH, Der BFH und der Fremdvergleich, DStZ 1997, 1; HOFFMANN, Die BFH-Rechtsprechung zu Verträgen mit Nahestehenden auf dem Prüfstand des Bundesverfassungsgerichts, DStR 1997, 649; SPINDLER, Neuere Tendenzen in der steuerrechtlichen Beurteilung von Mietverträgen unter nahen Angehörigen, DB 1997, 643; BILSDORFER, Die nichteheliche Lebensgemeinschaft im Steuerrecht, FR 1998, 673; KOTTKE, Steuerrechtliche Anerkennungskriterien für wechselseitige Ehegattenarbeitsverhältnisse und Unterarbeitsverträge mit Familienangehörigen, DStR 1998, 1706; SEEGER, Verträge zwischen nahestehenden Personen – Grundsätzliche Überlegungen und Voraussetzungen ihrer steuerlichen Anerkennung, DStR 1998, 1339; FUHRMANN, Mietverträge zwischen nahen Angehörigen, BeSt. 2001, 6; HOFFMANN, Pensionszusage auch an nichteheliche Lebensgefährtin des Gesellschafter-Geschäftsführers, DStR 2001, 392; WASSERMAYER, Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, DB 2001, 2465; RÄTKE, Anwendbarkeit und Rechtsfolgen des Fremdvergleichs in der Rechtsprechung des BFH, StuB 2002, 174; SCHOOR, Steuerorientierte Gestaltungen bei Arbeitsverhältnissen mit Angehörigen, StuB 2002, 526; WÄLZHOLZ, Die Besteuerung von Lebenspartnerschaften und deren Auswirkung auf die Besteuerung von Ehegatten, DStR 2002, 33; FISCHER, Erwerb einer Eigentumswohnung durch Ehefrau und Vermietung an Ehemann im Rahmen doppelter Haushaltführung muss nicht zum Gestaltungsmissbrauch führen, FR 2003, 777; THÜRMER, Wohnungsvermietung an ein unterhaltsberechtigtes Kind, DB 2003, 1012; SCHOOR, Mietverträge zwischen nahen Angehörigen, StBp. 2004, 292; HEUERMANN, Zu den Folgen eines gescheiterten Fremdvergleichs, StBp. 2005, 207; HEUERMANN, Simulation im Steuer- und Zivilrecht, DB 2007, 416; TIEDTKE/MÖLLMANN, Zivilrechtliche Wirksamkeit als Voraussetzung der steuerrechtlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, DStR 2007, 1940; DRÜEN, Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung, StuW 2008, 154; MICHEL, Anwendungsbereich des § 42 AO bei einer Anteilsveräußerung vor Liquidation der Kapitalgesellschaft, FR 2008, 448; SCHUHMAN, Der „neue“ § 42 AO 1977, StBp. 2008, 232; ZIPPTEL/PFEFFER, Verträge unter nahen Angehörigen, BB 2010, 343.

Verwaltungsanweisungen: R 4.8 EStH 2010; BMF v. 23.12.2010, BStBl. I 2011, 37.

1. Überblick

850

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind ertragsteuerlich nur anzuerkennen, wenn die Vereinbarungen zivilrechtl. wirksam, klar und eindeutig sind, ihre Gestaltung dem zwischen Fremden Üblichen entspricht und sie auch tatsächlich durchgeführt werden (BFH v. 7.5.1996 – IX R 69/94, BStBl. II 1997, 196; v. 17.2.1998 – IX R 30/96, BStBl. II 1998, 349; v. 7.6.2006 – IX R 4/04, BStBl. II 2007, 294; v. 24.8.2006 – IX R 40/05, BFH/NV 2006, 2236). Diese Anforderungen beruhen auf der Überlegung, dass es innerhalb eines Familien-

verbundes typischerweise an einem Interessensgegensatz fehlt und zivilrechtl. Gestaltungsmöglichkeiten stl. missbraucht werden können (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34; BFH v. 19.8.2008 – IX R 78/07, BStBl. II 2009, 299).

Verfassungsrechtlich sind diese Anforderungen nicht zu beanstanden. Es liegt insbes. kein Verstoß gegen Art 3 Abs. 1, 6 Abs. 1 GG vor (BVerfG v. 20.11.1984 – 1 BvR 1406/84, HFR 1985, 283; v. 27.3.1985 – 1 BvR 1415/84, HFR 1987, 92; v. 7.11.1990 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1991, 160; v. 16.7.1991 – 2 BvR 47/90, HFR 1992, 23; v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34; v. 27.11.2002 – 2 BvR 483/00, HFR 2003, 171).

851 2. Persönlicher Anwendungsbereich/Definition des Begriffs „nahe Angehörige“

Der Begriff der „nahen Angehörigen“ ist im Gesetz nicht definiert und auch durch die Rspr. nicht klar abgegrenzt. Er ist nicht deckungsgleich mit dem Personenkreis des § 15 AO.

Uneingeschränkt anwendbar sind die Grundsätze zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen auf folgende natürliche Personen:

- ▶ *Ebegatten* (BFH v. 25.7.1995 – VIII R 38/93, BStBl. II 1996, 153; v. 4.9.1997 – IV B 110/96, BFH/NV 1998, 202);
- ▶ *Eltern und Kinder* (BFH v. 11.12.1985 – I R 164/82, BStBl. II 1986, 469; v. 21.8.1985 – I R 73/82, BStBl. II 1986, 250; v. 23.2.1988 – IX R 157/84, BStBl. II 1988, 604; v. 14.6.1988 – IX B 157/87, BFH/NV 1990, 97; v. 31.10.1990 – VIII R 293/84, BFH/NV 1990, 759; v. 23.9.1998 – XI R 1/98, BFH/NV 1999, 760; v. 25.1.2000 – VIII R 50/97, BStBl. II 2000, 393). Das gilt grds. auch für Vereinbarungen zwischen Eltern und erwachsenen Kindern (BFH v. 31.10.1989 – VIII R 293/84, BFH/NV 1990, 759; v. 11.4.1997 – III B 142/96, BFH/NV 1997, 667; v. 18.1.2001 – IV R 58/99, BStBl. II 2001, 393) sowie für Verträge zwischen Eltern und Kindern und deren Lebensgefährten (BFH v. 25.7.2000 – IX R 9/97, HFR 2001, 337);
- ▶ *Geschwister und Verschwägerte* (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 280/82, BStBl. II 1991, 391; v. 21.11.2000 – IX R 73/97, BFH/NV 2001, 594; v. 28.6.2002 – IX R 68/99; BStBl. II 2002, 699; v. 27.7.2004 – IX R 73/01, BFH/NV 2005, 192);
- ▶ *Großeltern und Enkel* (BFH v. 14.4.1983 – IV R 198/80, BStBl. II 1983, 555; v. 18.12.1990 – VIII R 290/82, BStBl. II 1991, 391; v. 7.6.2006 – IX R 4/04, BStBl. II 2007, 294);
- ▶ *Schwiegerkinder und Schwiegereltern* (BFH v. 11.9.1986 – IV R 82/85, BStBl. II 1987, 111; v. 5.2.1988 – III R 234/84, BFH/NV 1988, 628; v. 10.2.1988 – VIII R 72/84, BFH/NV 1989, 291);
- ▶ *Partner nichtehelicher Lebensgemeinschaften* (BFH v. 12.1.2005 – IX B 115/04, BFH/NV 2005, 703; v. 26.9.2007 – IX B 115/07, BFH/NV 2007, 2235);
- ▶ *Lebenspartnerschaften nach den Lebenspartnerschaftsgesetz v. 16.2.2001* (BGBl. I 2001, 266 idF v. 21.12.2007, BGBl. I 2007, 3189) dürften aufgrund der nach dem Gesetz begründeten Unterhaltsverpflichtungen, der gesetzlichen Erb- und Pflichtteilsrechte und der Güterstände ebenfalls erfasst werden (glA WÄLZHOlz, DStR 2002, 333; KANZLER, FR 2000, 859; MESSNER, DStR 2010, 1875 [1879]; s. auch BVerfG v. 7.7.2009 – 1 BvR 1164/07, BVerfGE 124, 199; WENZEL, DStR 2009, 2403 [2407]; STEPPUTAT, FR 2010, 831).

Nicht oder nur eingeschränkt anwendbar sind die Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen bei folgenden Personen:

- ▶ *Verlobte* (BFH v. 22.4.1998 – X R 163/94, BFH/NV 1999, 24);
- ▶ *Geschiedene Ehegatten* (BFH v. 8.2.1995 – X S 7/94, BFH/NV 1995, 782; v. 20.11.2002 – X B 6/02; BFH/NV 2003, 318; aA BFH v. 16.1.1996 – IX R 13/92, BStBl. II 1996, 914);
- ▶ *Getrennt lebende Ehegatten* (BFH v. 1.12.2004 – X R 4/03, BFH/NV 2005, 549; offen gelassen: BFH v. 30.6.1999 – IX R 83/95, BFH/NV 2000, 118; v. 31.5.2001 – IX R 78/98, BFH/NV 2001, 1333).

Bei Verträgen zwischen Personengesellschaften und den Angehörigen eines beherrschenden Gesellschafters muss – ebenso wie bei unmittelbar zwischen nahen Angehörigen abgeschlossenen Verträgen – sichergestellt werden, dass die vertraglichen Beziehungen tatsächlich im betrieblichen und nicht im privaten Bereich wurzeln.

BFH v. 12.4.1979 – IV R 14/76, BStBl. II 1979, 622; v. 24.3.1983 – IV R 240/80, BStBl. II 1983, 663; v. 24.3.1983 – IV R 76/80, BStBl. II 1983, 770; v. 14.4.1983 – IV R 198/80, BStBl. II 1983, 555; v. 15.12.1988 – IV R 29/86, BStBl. II 1989, 500; v. 20.12.1990 – IV R 17/89, BStBl. II 1991, 18; v. 25.7.1995 – VIII R 38/93, BStBl. II 1995, 153; v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642; v. 20.4.1999 – VIII R 81/94, BFH/NV 1999, 1457; v. 18.4.2000 – VIII R 74/96, BFH/NV 2001, 152; v. 15.6.2000 – XI B 123/99, BFH/NV 2000, 1467; v. 18.1.2001 – IV R 58/99, BStBl. II 2001, 393; v. 18.12.2001 – VIII R 68/99, BStBl. II 2002, 353; v. 31.5.2001 – IV R 53/00, BFH/NV 2001, 1547; v. 22.1.2002 – VIII R 46/00, BStBl. II 2002, 685.

Beherrscht ein naher Angehöriger die PersGes. nicht allein, reicht eine gemeinsame Beherrschung durch mehrere Familienangehörige dann aus, wenn sie einen Gegenstand von gemeinsamem Interesse in gemeinsamer Abstimmung regeln (BFH v. 14.4.1983 – IV R 198/80, BStBl. II 1983, 555; v. 20.10.1983 – IV R 116/83, BStBl. II 1984, 298; v. 15.12.1988 – IV R 29/86, BStBl. II 1989, 500; v. 20.4.1999 – VIII R 81/94, BFH/NV 1999, 1457; v. 13.7.1999 – VIII R 29/97, BFH/NV 2000, 176; v. 18.12.2001 – VIII R 69/98, BStBl. II 2002, 353).

Schwester-Personengesellschaften, bei denen jeweils dieselben Gesellschafter beteiligt sind, werden ebenfalls wie nahe Angehörige behandelt (BFH v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299; v. 17.8.2007 – VIII B 36/06, BFH/NV 2007, 2293).

Auf Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Personen sowie auf Vereinbarungen zwischen Konzerngesellschaften finden die Grundsätze des Fremdvergleichs ebenfalls Anwendung. Hierbei kann es sich um eine vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG handeln (vgl. § 8 KStG Anm. 100 ff.). Ob der dem Gesellschafter oder der nahestehenden Person gewährte Vermögensvorteil durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, bestimmt sich nach dem Maßstab des Handelns eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers (BFH v. 25.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573; v. 3.11.1998 – I B 67/98, BFH/NV 1999, 672; v. 17.10.2001 – I R 103/00, BFH/NV 2002, 134; v. 13.12.2006 – VIII R 31/05, BStBl. II 2007, 393). Der Fremdvergleich ist auch bei Vermögensverschiebungen, die die nahen Angehörigen nur mittelbar – über ihre Beteiligung an der KapGes. – berühren, vorzunehmen (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 68/96, BFH/NV 2000, 1278; v. 6.12.2005 – VIII R 70/04, BFH/NV 2006, 722; v. 19.6.2007 – VIII R 54/05, BStBl. II 2007, 830).

3. Voraussetzungen der steuerrechtlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen

852 a) Betriebliche Veranlassung der Aufwendungen

Betrieblich veranlasst – und damit BA – sind Aufwendungen nach der Rspr., wenn sie objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind (BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160; ausf. Anm. 790 ff.). Das erfordert, dass die Aufwendungen im Zusammenhang mit einer konkreten Gewinnerzielungsabsicht angefallen sind und eine mögliche private Mitveranlassung unbedeutend ist (BFH v. 23.11.1993 – IV R 37/93, BStBl. II 1994, 350; v. 20.11.1997 – X R 146/94, BFH/NV 1998, 961).

Die betriebliche Veranlassung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass es sich bei den Vertragsbeteiligten um Angehörige oder nahestehende Personen handelt. Es steht diesen auch frei, ihre Rechtsverhältnisse untereinander stl. möglichst günstig zu gestalten (stRspr., vgl. BFH v. 17.12.2003 – IX R 91/00, BFH/NV 2004, 1272; v. 17.12.2003 – IX R 105/00, BFH/NV 2004, 1273; v. 29.8.2007 – IX R 17/07, BStBl. II 2008, 502). Die Rspr. stellt jedoch wegen der Möglichkeit der Steuerumgehung strenge Anforderungen an derartige Leistungsbeziehungen (BFH v. 21.8.1985 – I R 73/82, BStBl. II 1986, 250; s. ausf. Anm. 853 ff.). Sie steigen mit dem Grad der Berührung der privaten Lebenssphäre und der Unüblichkeit. Der Stpfl. trägt die objektive Darlegungs- und Feststellungslast dafür, dass Minderungen des BV tatsächlich betrieblich veranlasst und deshalb BA sind.

BFH v. 24.6.1976 – IV R 101/75, BStBl. II 1976, 562; v. 7.7.1983 – VII R 48/80, BStBl. II 1983, 760; v. 31.5.1989 – III R 154/86, BFHE 157, 172; abl. bei Darlehen minderjähriger Kinder an einen Einzelunternehmer aus zuvor geschenkten Mitteln: BFH v. 10.4.1984 – VIII R 134/81, BStBl. II 1984, 705; aA betr. Gesellschaftervertrag mit Beteiligung aus geschenkten Mitteln: Nds. FG v. 29.9.2011 – 10 K 269/08, EFG 2012, 46, nrkr., Az. BFH IV R 52/11; ebenso betr. Schenkungen des eine PersGes. beherrschenden Gesellschafters an eine nahestehende Person und Abschluss eines Darlehensvertrags mit der Gesellschaft: BFH v. 18.4.2000 – VIII R 74/96, BFH/NV 2001, 152; v. 22.1.2002 – VIII R 46/00, BStBl. II 2002, 685; v. 1.3.2005 – VIII R 5/03, BFH/NV 2005, 1523.

Dabei bilden die besonderen Anforderungen der Rspr. Beweisanzeichen (Indizien) bei der im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu treffenden Entscheidung, ob die streitigen Aufwendungen in einem sachlichen Zusammenhang mit dem Erzielen von Einkünften stehen oder dem nicht stbaren privaten Bereich (§ 12) zugehörig sind (BFH v. 29.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573; v. 28.6.2002 – IX R 68/99, BStBl. II 2002, 699; v. 3.3.2004 – X R 14/01, BStBl. II 2004, 826; v. 2.3.2011 – IX B 144/10, BFH/NV 2011, 1367; TIETKE/MÖLLMANN, BB 2009, 1737; s. auch Anm. 853 aE).

853 b) Zivilrechtliche Wirksamkeit und Form der Verträge

Voraussetzung für die stl. Anerkennung eines Vertrags zwischen nahen Angehörigen ist zunächst, dass dieser ernsthaft vereinbart wurde (BFH v. 10.11.1998 – IX B 144/10, BStBl. II 1998, 573; v. 19.10.1999 – IX R 39/99, BStBl. II 2000, 224; RÄTKE, StuB 2002, 174).

Für die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung spricht die Einhaltung der bürgerlich-rechtlichen Form (BFH v. 23.6.1976 – I R 140/75, BStBl. II 1977, 78; v. 4.12.1991 – X R 9/84, BFH/NV 1992, 306). Daher ist ggf. die Beurkundung, die Bestellung eines Ergänzungspflegers (§§ 181, 1629 Abs. 2, 1795, 1909 BGB) oder – insbes. bei Beteiligung Minderjähriger – eine vormundschaftsgerichtliche

Genehmigung (§§ 1643, 1821, 1822 BGB) erforderlich (BFH v. 5.3.1981 – IV R 150/76, BStBl. II 1981, 435; v. 25.11.1986 – IX R 51/82, BFH/NV 1987, 159; v. 18.10.1989 – I R 203/84 BStBl. II 1990, 68; v. 23.4.1992 – IV R 46/91, BStBl. II 1992, 1024; v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186; v. 19.12.2007 – VIII R 13/05, BStBl. II 2008, 568).

► *Schriftform* ist nur teilweise gesetzlich vorgeschrieben (bei Arbeitsverträgen: NachweisG v. 20.7.1995, BGBl. I 1995, 946; BFH v. 21.1.1999 – IV R 15/98, BFH/NV 1999, 919). Zu Beweis Zwecken und aus Gründen der Klarheit ist sie aber in jedem Fall angeraten, da die Feststellungslast für den Inhalt und die Durchführung der Verträge beim Stpfl. liegt (BFH v. 31.10.1989 – VIII R 293/84, BFH/NV 1990, 759; FG Bremen v. 3.9.1983 – 1 89248 K 1, EFG 1994, 888, rkr.).

► *Mündliche Abreden* müssen zu Beginn des Vertragsverhältnisses klar und eindeutig getroffen und danach tatsächlich durchgeführt werden (BFH v. 21.8.1985 – I R 73/82, BStBl. II 1986, 250; v. 2.6.1992 – IX R 270/87, BFH/NV 1992, 806). Bloße betriebliche Üblichkeit und entsprechende Handhabung genügen nicht (BFH v. 23.9.1998 – XI R 1/98, BFH/NV 1999, 760). Es kann aber – insbes. bei Dauerschuldverhältnissen – aufgrund „dauernder Übung“ auf das Vorliegen einer im Voraus getroffenen Vereinbarung geschlossen werden (BFH v. 24.1.1990 – I R 157/86, BStBl. II 1990, 645; v. 9.7.2007 – I B 123/06, BFH/NV 2007, 2148).

► *Ein Verstoß gegen das Selbstkontrahierungsverbot* ist unschädlich, wenn das Rechtsgeschäft dem minderjährigen Kind lediglich einen rechtl. Vorteil bringt (BFH v. 31.10.1989 – IX R 216/84, BStBl. II 1992, 506).

Entspricht der Vertrag nicht der bürgerlich-rechtlichen Form, so ist dies nach der Rspr. des BFH (nur) ein Indiz dafür, dass die Vertragsparteien den abgeschlossenen Vertrag nicht ernsthaft vereinbart haben. Eine Automatik der Nichtanerkennung ergibt sich daraus nicht. Das Indiz ist vielmehr im Rahmen der erforderlichen Gesamtbetrachtung zu werten (BFH v. 13.7.1999 – VIII R 29/97, BStBl. II 2000, 386; v. 7.6.2006 – IX R 4/04, BStBl. II 2007, 294; v. 22.7.2007 – IX R 45/06, BStBl. II 2011, 20; v. 19.8.2008 – IX R 78/07, BStBl. II 2009, 299; v. 12.5.2009 – IX R 46/08, BStBl. II 2011, 24; v. 12.5.2009 – IX R 46/08, BStBl. II 2011, 24; BMF v. 23.12.2010, BStBl. I 2011, 37 – Tz. 9; TRIEDTKE/MÖLLMANN, BB 2009, 1737). Die Indizwirkung gegen den vertraglichen Bindungswillen wird allerdings verstärkt, wenn den Vertragspartnern die Nichtbeachtung der Formvorschriften insbes. bei klarer Zivilrechtslage angelastet werden kann, selbst wenn diese weder vorsätzlich noch fahrlässig gehandelt haben (BFH v. 23.4.2009 – IV R 24/08, BFH/NV 2009, 1427; v. 11.5.2010 – IX R 19/09, BStBl. II 2010, 823). Siehe auch Anm. 855 aE.

c) Tatsächliche Durchführung des Vereinbarten

854

Der Vertrag muss tatsächlich durchgeführt werden. Das erfordert eine tatsächliche Vermögensverschiebung (BFH v. 27.11.1989 – GrS 1/88, BStBl. II 1990, 160; v. 5.2.1997 – X R 145/94, BFH/NV 1997, 347; v. 31.5.2001 – IV R 53/00, BFH/NV 2001, 1549; v. 14.3.2012 – IX R 37/11, BStBl. II 2012, 487 betr. Treuhandvertrag). Daran fehlt es grds. bei wechselseitigen Arbeitsverträgen (BFH v. 12.10.1988 – X R 2/86, BStBl. II 1989, 354; v. 10.10.1997 – X B 59/97, BFH/NV 1998, 448). Bei Dauerschuldverhältnissen sind laufende Zahlungen erforderlich (BFH v. 11.10.1989 – I R 161/85, BFH/NV 1990, 364). Unregelmäßige Zahlungen sind unschädlich, wenn auch gegenüber Fremden aufgrund

bestehender Liquiditätsschwierigkeiten nur unregelmäßige Zahlungen erfolgen (BFH v. 29.6.1996 – X R 155/94, BFH/NV 1997, 182). Der Stpfl. trägt die Darlegungs- und Feststellungslast (BFH v. 11.5.2010 – IX R 19/09, BStBl. II 2010, 823; bloße Schilderung des Geschehensablaufs reicht nicht aus). Zu Scheingeschäften oder dem Missbrauch rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten in derartigen Fällen s. Anm. 857.

855 d) Fremdvergleich

Das Vereinbarte muss einem sog. Fremdvergleich standhalten, dh. nach Inhalt und Durchführung dem entsprechen, was fremde Dritte bei der Gestaltung eines entsprechenden Rechtsverhältnisses vereinbaren würden (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 290/82, BStBl. II 1991, 391). Da bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen kein natürlicher Interessengegensatz besteht, wie er im Verhältnis zu fremden Dritten üblich ist, stellt der Fremdvergleich eine sachgerechte Ermittlungshilfe zum Nachweis des notwendigen objektiven Zusammenhangs der Aufwendungen mit der Erwerbssphäre dar. Nur eine solche, auf äußerlich erkennbare Beweiszeichen/Indizien gestützte Beurteilung vermag sicherzustellen, dass die Vertragsbeziehungen tatsächlich im betrieblichen und nicht in Wirklichkeit im privaten Bereich (§ 12 Nr. 1 und 2) wurzeln (BFH v. 27.11.1989 – GrS 1/88, BStBl. II 1990, 160; v. 18.12.1990 – VIII R 290/82, BStBl. II 1991, 391; v. 20.10.1997 – IX R 38/97 BStBl. II 1998, 106; v. 18.4.2000 – VIII R 74/96, BFH/NV 2001, 152; v. 25.1.2000 – VIII R 50/97, BStBl. II 2000, 393; v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299).

Vorzunehmende Gesamtbetrachtung: Die einzelnen Kriterien, die im Rahmen dieser Prüfung von Bedeutung sein können, dürfen indes nicht zu Tatbestandsmerkmalen verselbständigt werden, die schon jeweils für sich genommen die stl. Anerkennung des Vertragsverhältnisses ausschließen; sie können vielmehr nur als Indizien im Rahmen einer Gesamtwürdigung betrachtet werden (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996; BFH v. 13.7.1999 – VIII R 29/97, BStBl. II 2000, 386; v. 7.6.2006 – IX R 4/04, BStBl. II 2007, 294; v. 22.7.2007 – IX R 45/06, BStBl. II 2011, 20; v. 19.8.2008 – IX R 78/07, BStBl. II 2009, 299; v. 12.5.2009 – IX R 46/08, BStBl. II 2011, 24; v. 12.5.2009 – IX R 46/08, BStBl. II 2011, 24; BMF v. 23.12.2010, BStBl. I 2011, 37 – Tz. 9; TIEDTKE/MÖLLMANN, BB 2009, 1737). Maßgebend für die Beurteilung ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten. Dabei kann einzelnen dieser Beweiszeichen je nach Lage des Falls im Rahmen der Gesamtbetrachtung eine unterschiedliche Bedeutung zukommen. Dementsprechend schließt nicht jede Abweichung vom Üblichen notwendigerweise die stl. Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus (BFH v. 7.5.1996 – IX R 69/94, BStBl. II 1997, 196; v. 17.2.1998 – IX R 30/96, BStBl. II 1998, 349; v. 14.5.2003 – X R 14/99, BFH/NV 2003, 1847). Je mehr die Umstände auf eine private Veranlassung hindeuten, desto strengere Anforderungen sind an den Fremdvergleich zu stellen (BFH v. 18.11.1998 – VII B 27/98, BFH/NV 1999, 613). Die Umstände des Einzelfalls sind im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung unter dem Gesichtspunkt zu würdigen, ob sie den Rückschluss auf eine ernstliche Vereinbarung zulassen.

BFH v. 7.5.1996 – IX R 69/94, BStBl. II 1997, 196; v. 26.6.1996 – X R 155/94, BFH/NV 1997, 182; v. 28.1.1997 – IX R 23/94, BStBl. II 1997, 655; v. 17.9.1997 – VI R 54/96, BFH/NV 1998, 164; v. 29.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573; v. 17.2.1998 – IX R 30/96, BStBl. II 1998, 349; v. 10.11.1998 – VIII R 28/97, BFH/NV 1999, 616; v. 13.7.1999 – VIII R 29/97 BStBl. II 2000, 386; v. 18.4.2000 – VIII R 74/96, BFH/NV 2001, 152; v. 10.8.2000 – IX B 67/00, BFH/NV 2001, 159; v. 9.10.2001 – VIII R 5/01, BFH/NV 2002, 334.

Dabei spielt eine entscheidende Rolle, ob die Vertragschancen und -risiken insgesamt in nicht fremdüblicher Weise verteilt wurden (BFH v. 25.1.2000 – VIII R 50/97, BStBl. II 2000, 393). Mehrere zeitlich und sachlich zusammenhängende Verträge sind nicht isoliert, sondern in ihrer Gesamtheit zu würdigen (BFH v. 13.12.1995 – X R 261/93, BStBl. II 1996, 180).

Die konkret verwendeten Vertragsbedingungen müssen dem unter fremden Dritten Üblichen entsprechen (BFH v. 31.5.1989 – III R 154/86, BFHE 157, 172). Die langfristige Kapitalanlage ohne Bestellung von Sicherheiten ist bei Darlehensverträgen zwischen Fremden ebenso unüblich wie die langfristige Unkündbarkeit (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 290/82, BStBl. II 1991, 391; v. 19.10.2000 – IV R 73/99, BStBl. II 2001, 335). Sind ansonsten ehrenamtliche Tätigkeiten Gegenstand eines Unterarbeitsverhältnisses, spricht dies gegen eine stl. Anerkennung (BFH v. 22.11.1996 – VI R 20/94, BStBl. II 1997, 187). Gelegentliche und geringfügige Hilfeleistungen eignen sich nicht als Inhalt eines mit einem Dritten zu begründenden Vertragsverhältnisses.

BFH v. 27.10.1978 – VI R 166, 173, 174/76, BStBl. II 1979, 80; v. 22.12.1987 – IX R 149/84, BFH/NV 1988, 497; v. 17.3.1988 – IV R 188/85, BStBl. II 1988, 632; v. 23.6.1988 – IV R 129/86, BFH/NV 1989, 219; v. 25.1.1989 – X R 168/87, BStBl. II 1989, 453; v. 9.12.1993 – IV R 14/92, BStBl. II 1994, 298; v. 22.11.1996 – VI R 20/94, BStBl. II 1997, 187; großzügig BFH v. 21.1.1999 – IV R 15/98, BFH/NV 1999, 919.

Gehaltserhöhungen für den ArbN-Ehegatten müssen den allgemeinen Tarifbedingungen entsprechen (BFH v. 10.10.1997 – X B 59/97, BFH/NV 1998, 448). Bei VorausZ sind Abreden über die Verrechnung erforderlich (BFH v. 17.9.1997 – IV R 54/96, BFH/NV 1998, 164). Vgl. im Übrigen Anm. 858 ff. (einzelne Leistungsbeziehungen).

Die Hauptvertragspflichten müssen klar und eindeutig vereinbart sein. So sind bei Mietverträgen insbes. die Mietsache und die Höhe der zu entrichtenden Miete konkret zu benennen (vgl. BFH v. 7.5.1996 – IX R 69/94, BStBl. II 1997, 196; v. 20.10.1997 – IX R 38/97, BStBl. II 1998, 106; v. 17.2.1998 – IX R 30/96, BStBl. II 1998, 349; v. 19.10.1999 – IX R 39/99, BStBl. II 2000, 224) sowie beim Arbeitsvertrag Art und Umfang der Tätigkeit sowie die Höhe des Arbeitsentgelts (BFH v. 23.9.1998 – XI R 1/98, BFH/NV 1999, 760). Für die Auslegung ursprünglich unklarer Vereinbarungen kann die spätere tatsächliche Übung der Parteien herangezogen werden. Weist ein mit Fremden geschlossener Vertrag gleichartige Mängel auf, so verliert das zwischen fremden Dritten übliche Vertragsgebaren für die Indizwirkung an Gewicht (BFH v. 28.6.2002 – IX R 68/99, BStBl. II 2002, 699).

Die Vereinbarungen müssen bereits zu Beginn des Vertragsverhältnisses getroffen worden sein. Dies ist zwischen fremden Dritten ebenfalls üblich (BFH v. 21.8.1985 – I R 73/82, BStBl. II 1986, 250; v. 25.4.1989 – VIII R 207/84, BFH/NV 1989, 495; v. 23.9.1998 – XI R 1/98, BFH/NV 1999, 760). Rückwirkende Vereinbarungen sind stl. nicht anzuerkennen (BFH v. 22.4.1980 – VIII R 149/75, BStBl. II 1980, 441; v. 29.11.1988 – VIII R 83/82, BStBl. II 1989, 281; v. 10.10.2000 – IX R 11/97, BFH/NV 2001, 586; v. 24.8.2006 – IX R 40/05, BFH/NV 2006, 2236; v. 12.5.2009 – IX R 46/08, BStBl. II 2011, 24). Sie wirken allenfalls für die Zukunft.

Leistung und Gegenleistung müssen im Wesentlichen ausgewogen sein. Die Gegenleistung muss dem entsprechen, was ein fremder Dritter bei vergleichbarer Leistung erhalten hätte (BFH v. 19.1.1998 – X R 57/93, BFHE 185, 230 = FR 1998, 560; v. 25.7.2000 – VIII R 35/99, BStBl. II 2001, 698; v. 10.3.

1988 – IV R 214/85, BStBl. II 1988, 877 – ggf. nur ein teilentgeltliches Rechtsgeschäft; vgl. Anm. 859).

Rechtsfolge: Spricht die Gesamtbetrachtung der Umstände des Einzelfalls für die Ernstlichkeit der getroffenen Vereinbarung, so ist das Vertragsverhältnis selbst dann stl. anzuerkennen, wenn es teilweise von dem zwischen Fremden Üblichen abweicht (BFH v. 7.5.1996 – IX R 96/94, BStBl. II 1997, 196; v. 15.4.1999 – IV R 60/98, BStBl. II 1999, 524; v. 25.1.2000 – VIII R 50/97, BStBl. II 2000, 393). Dies entspricht der Rspr. des BVerfG, wonach die stl. Nichtanerkennung eines zivilrechtl. wirksamen Vertrags dann willkürlich und damit verfassungswidrig ist, wenn bei der gebotenen Gesamtwürdigung ein Indizmerkmal mit ausschlaggebender Bedeutung zulasten des Stpfl. herangezogen worden ist, obwohl der Sachverhalt nicht beweisbedürftig war, sondern schon aus anderen Quellen mit hinreichender Sicherheit festgestellt werden konnte (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34; v. 15.8.1996 – 2 BvR 3027/95, BB 1996, 2470; s. zur Indizwirkung auch Anm. 853 aE).

856 Einstweilen frei.

857 e) Scheingeschäfte und Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten

Selbst bei Erfüllung sämtlicher Voraussetzungen für die stl. Anerkennung eines Vertrags zwischen nahestehenden Personen kann diese letztendlich noch daran scheitern, dass nach den Gesamtumständen des Falls und den zugrunde liegenden Beweggründen ein Scheingeschäft oder ein Missbrauch rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten anzunehmen ist (BFH v. 14.1.1992 – IX R 33/89, BStBl. II 1992, 549; v. 22.4.1998 – X R 163/94, BFH/NV 1999, 24; v. 21.1.1999 – IV R 15/98, BFH/NV 1999, 919).

Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sind nach § 41 Abs. 2 Satz 1 AO für die Besteuerung unerheblich. Ein Scheingeschäft kann nach der Rspr. zB vorliegen, wenn von vornherein keine wirtschaftliche Belastung des Grundstückskäufers durch die sich aus dem Kaufpreis ergebenden Verpflichtungen gewollt war (BFH v. 26.11.1996 – IX R 51/94, BFH/NV 1997, 404), ein Zahlungsempfänger die ihm zugeflossenen Beträge in Verwirklichung eines gemeinsamen Gesamtplans alsbald dem Schuldner wieder zuwendet (BFH v. 5.12.1990 – I R 5/88, BStBl. II 1991, 308; v. 28.1.1997 – IX R 23/94, BStBl. II 1997, 655), die Kündigung eines Darlehens erst nach Ablauf der statistischen Lebenserwartung des Darlehensgebers möglich ist (BFH v. 3.12.1991 – IX R 142/90, BStBl. II 1992, 392) oder die Kaufpreisforderung aus einem Grundstückskaufvertrag bei gleichzeitiger Vermietung an die Verkäuferin gestundet wird (BFH v. 26.11.1996 – IX R 51/94, BFH/NV 1997, 404).

Ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten liegt nach § 42 Abs. 2 Satz 1 AO vor, wenn eine unangemessene rechtl. Gestaltung gewählt wird, die beim Stpfl. oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Das gilt nach § 42 Abs. 2 Satz 2 AO allerdings nicht, wenn der Stpfl. für die gewählte Gestaltung außerstl. Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind. Diese Regelung ist auch für die Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen von Bedeutung (zur früheren Rechtslage s. BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272; v. 17.12.2003 – IX R 91/00, BFH/NV 2004, 1272; v. 17.12.2003 – IX R 105/00, BFH/NV 2004, 1273). Auch Angehörige dürfen ihre Rechtsverhältnisse untereinander stl. möglichst

günstig gestalten, so dass das Motiv, Steuern zu sparen, eine stl. Gestaltung noch nicht unangemessen iSd. § 42 AO macht (BFH v. 1.4.2009 – IX R 35/08, BStBl. II 2009, 663, mwN, m. Anm. SCHALLMOSER, DStR 2009, 1685).

► *Unangemessen ist eine rechtliche Gestaltung im Allgemeinen*, wenn verständige Personen sie in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts nicht wählen würden. Dabei kommt es nach wie vor auf den jeweiligen Einzelfall an und der Stpfl. kann die begründete Annahme eines Missbrauchs wegen der ungewöhnlichen Gestaltung durch den Nachweis außerstl. Gründe entkräften. Beachtliche außerstl. Gründe liegen aber jedenfalls dann nicht vor, wenn der Grund für die gewählte Gestaltung in erster Linie in der Steuerersparnis liegt (MICHEL, FR 2008, 448; krit. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 42 AO Rn. 20 ff.). Ein zwischen Fremden nicht üblicher Entstehungsgrund der vertraglichen Vereinbarung (zB Schenkung der erforderlichen Geldbeträge) steht der stl. Anerkennung des Vertragsverhältnisses jedoch nicht zwingend entgegen (vgl. zu § 42 AO aF: BFH v. 20.3.1987 – III R 197/83, BStBl. II 1988, 603; v. 18.12.1990 – VIII R 220/82, BStBl. II 1991, 391; v. 18.12.1990 – VIII R 138/85, BStBl. II 1991, 581). Erfolgen Schenkung und Mittelrückfluss aber gleichzeitig oder sind sie wirtschaftlich voneinander abhängig, liegt ein Missbrauch nahe (BFH v. 28.1.1993 – IV R 109/91, BFH/NV 1993, 590; v. 17.1.1994 – III R 30/92, BFH/NV 1995, 197; v. 15.4.1999 – IV R 60/98, BStBl. II 1999, 524).

► *Ein Gestaltungsmissbrauch ist auch gegeben*,

- wenn Einkünfte auf andere Personen verlagert werden, um auf diese Weise stl. Vorteile – wie zB den Abzug als BA und damit die Verminderung des stl. Gewinns – zu erreichen (BFH v. 27.8.1997 – I R 8/97, BStBl. II 1998, 163; v. 8.7.1998 – I R 112/97, BStBl. II 1999, 123);
- bei Darlehensgewährung durch ein minderjähriges Kind aus von den Eltern geschenkten Geldern, soweit Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass hierfür ein Gesamtplan vorliegt (BFH v. 26.3.1996 – IX R 51/92, BStBl. II 1996, 443; aA betr. Gesellschaftervertrag mit Beteiligung aus geschenkten Mitteln: Nds. FG v. 29.9.2011 – 10 K 269/08, EFG 2012, 46, nrkr., Az. BFH IV R 52/11);
- bei der Einschaltung eines minderjährigen vermögenslosen Kindes als Käufer eines WG, welches anschließend zurückvermietet wird (BFH v. 17.1.1991 – IV R 132/85, BStBl. II 1991, 607);
- wenn der Kaufpreis unter Angehörigen mit einem Darlehen verrechnet wird, dessen Rückzahlung bis zu einem Zeitpunkt gestundet wird, den der Darlehensgeber/Veräußerer voraussichtlich nicht erleben wird (BFH v. 3.12.1991 – IX R 142/90, BStBl. II 1992, 397);
- bei wechselseitiger Übernahme von Darlehensverbindlichkeiten ohne tatsächliche und wirtschaftliche Veränderung der jeweiligen Position der Beteiligten, zB kreuzweiser Übernahme grundstücksbezogener Darlehensverbindlichkeiten (BFH v. 17.12.2003 – IX R 56/03, BStBl. II 2004, 648; v. 29.8.2007 – IX R 17/07, BStBl. II 2008, 502).

► *Keinen Gestaltungsmissbrauch hat die Rechtsprechung zu § 42 AO aF* angenommen bei Mietzinszahlung durch ein unterhaltsberechtigtes Kind aus dem Barunterhalt (BFH v. 28.1.1997 – IX R 27/95, BStBl. II 1997, 599; v. 9.9.1997 – IX R 43/96, BFH/NV 1998, 316; v. 19.10.1999 – IX R 30/98, BStBl. II 2000, 223; v. 19.10.1999 – IX R 39/99, BStBl. II 2000, 224; v. 17.12.2002 – IX R 58/00, BFH/NV 2003, 750; v. 17.12.2002 – IX R 35/99, BFH/NV 2003, 611; v. 17.12.2002 – IX R 18/00, BFH/NV 2003, 749; v. 17.12.2002 – IX R 26/01, BFH/NV 2003, 876), bei Verzicht auf ein unentgeltliches Wohnrecht und Abschluss eines Miet-

vertrags (BFH v. 17.12.2003 – IX R 60/98, BStBl. II 2004, 646; v. 27.7.1999 – IX R 64/96, BStBl. II 1999, 826), bei Vermietung einer Wohnung an den anderen Ehegatten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung (BFH v. 11.3.2003 – IX R 55/01, BStBl. II 2003, 627; FISCHER, FR 2003, 777) sowie bei der Vermietung an die Eltern und unentgeltlicher Nutzung des Hauses der Eltern (BFH v. 14.1.2003 – IX R 5/00, BStBl. II 2003, 509).

4. Einzelne Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen

858 a) Arbeitsverträge

Es steht dem Stpfl. grds. frei, einen Angehörigen unentgeltlich, gegen Gewährung lediglich von Unterhalt oder auf arbeitsvertraglicher Grundlage im Betrieb zu beschäftigen (vgl. BFH v. 19.8.1971 – IV R 121/86, BStBl. II 1972, 172; v. 28.6.1997 – III R 81/96, BFH/NV 1998, 293). Daher ist bei zwischen nahen Angehörigen abgeschlossenen Arbeits- und Ausbildungsverträgen an Hand äußerlich erkennbarer Merkmale festzustellen, ob die vereinbarten Vermögensverschiebungen der privaten oder der betrieblichen Sphäre zuzuordnen sind (vgl. BFH v. 10.3.1988 – IV R 214/85, BStBl. II 1988, 877; v. 11.4.1997 – III B 142/96, BFH/NV 1997, 667; v. 29.10.1997 – X R 129/94, BStBl. II 1998, 149; R 4.8 EStH 2010). Der Stpfl. hat insoweit die Darlegungs- und Feststellungslast. Das gilt insbes. für den Umfang der abgeleiteten Arbeitszeit (FG Nürnberg v. 3.4.2008 – VI 140/2006, EFG 2008, 1013, rkr.: Aufteilung von Zahlungen in Lohnkosten als BA und Unterhaltskosten als Privatausgaben nur bei leicht nachprüfbarer Trennung möglich).

Grundsatz: Lohnzahlungen an einen im Betrieb des Stpfl. mitarbeitenden Ehegatten oder Angehörigen sind BA, wenn diese aufgrund eines Arbeitsvertrags beschäftigt werden, die vertraglich geschuldete Arbeitsleistung erbringen und der Stpfl. seinerseits alle ArbGPflichten, insbes. die der Lohnzahlung erfüllt (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34; v. 31.10.1989 – VIII R 293/84, BFH/NV 1990, 759; R 4.8 EStH 2010). Weicht der Vertragsinhalt oder die Vertragsdurchführung geringfügig vom Üblichen ab, so muss dies allein nicht stets zur stl. Nichtanerkennung des Arbeitsverhältnisses führen (BFH v. 7.5.1996 – IX R 69/94, BStBl. II 1997, 196; v. 17.9.1997 – IV R 54/96, BFH/NV 1998, 164; v. 26.8.2004 – IV R 68/02, BFH/NV 2005, 553).

Inhaltliche Anforderungen an den Arbeitsvertrag: Es müssen insbes. die zeitliche Dauer der Arbeitsleistung und das für diese Arbeitsleistung geschuldete Entgelt (BFH v. 8.10.1986 – I R 209/82, BFH/NV 1988, 434; v. 10.3.1988 – IV R 214/85, BStBl. II 1988, 877) zu Beginn des Arbeitsverhältnisses oder bei Änderungen für die Zukunft vereinbart werden (BFH v. 29.11.1988 – VIII R 83/82, BStBl. II 1989, 281). Die Arbeitsleistung muss jedenfalls bestimmbar sein (BFH v. 22.6.1988 – IV R 129/86, BFH/NV 1989, 219; v. 25.6.1989 – X R 168/87, BStBl. II 1989, 453). Vereinbarungen über geringfügige Hilfeleistungen mit Kindern sind keine Arbeitsverträge (BFH v. 23.6.1988 – IV R 129/86, BFH/NV 1989, 219; v. 25.1.1989 – X R 168/87, BStBl. II 1989, 453; v. 9.12.1993 – IV R 14/92, BStBl. II 1994, 298; v. 13.7.1994 – I B 133/93, BFH/NV 1994, 861; s. auch § 19 Anm. 20).

Eine Schriftform ist nicht erforderlich; der Vertrag kann mündlich oder stillschweigend vereinbart, ergänzt oder geändert werden (BFH v. 20.4.1999 – VIII R 81/94, BFH/NV 1999, 1457). Auch das NachwG (Gesetz zur Anpassung arbeitsrechtl. Bestimmungen an das EG-Recht v. 20.7.1995, BGBl. I 1995, 946) fordert lediglich die schriftliche Fixierung der wesentlichen Bedingungen des Ar-

beitsvertrags, es regelt jedoch weder abw. von § 611 BGB den Mindestinhalt eines Arbeitsvertrags noch Formerfordernisse, deren Nichtbeachtung den Vertrag unwirksam machen (BFH v. 21.1.1999 – IV R 15/98, BFH/NV 1999, 919). Die schriftliche Niederlegung ist jedoch angesichts des leichteren Nachweises zu empfehlen (BFH v. 30.6.1989 – III R 130/86, BFH/NV 1990, 224; v. 31.10.1989 – VIII R 293/84, BFH/NV 1990, 759).

Der Arbeitsvertrag muss tatsächlich durchgeführt werden. Die Abführung der Beiträge zur Berufsgenossenschaft und anderer Sozialversicherungsabgaben sind ein Indiz hierfür (BFH v. 28.7.1983 – IV R 103/82, BStBl. II 1984, 60; v. 26.5.1996 – X R 155/94, BFH/NV 1997, 182; v. 21.1.1999 – IV R 15/98, BFH/NV 1999, 919), ebenso die Versteuerung der Lohnzahlungen (BFH v. 6.10.1961 – IV 244/61 II, BStBl. III 1961, 549). Zur zulässigen Umwandlung eines Teils des Lohns in einen Direktversicherungsschutz s. BFH v. 10.6.2008 – VIII R 68/06, BStBl. II 2008, 973.

► *Stellt der Arbeitgeber-Ehegatte die Ehefrau aus privaten Gründen von der Arbeitspflicht frei*, wird der Vertrag nicht entsprechend seinem Inhalt tatsächlich durchgeführt (BFH v. 10.10.1997 – X B 59/97, BFH/NV 1998, 448; v. 1.12.2004 – X R 4/03, BFH/NV 2005, 549).

► *Der Angehörige als Arbeitnehmer muss frei über seinen Lohn verfügen können.* Gleichwohl kann einem Ehegattenarbeitsverhältnis nicht allein deshalb die stl. Anerkennung versagt werden, weil die Zahlung des Gehalts auf ein Konto erfolgt, über welches der ArbG-Ehegatte ebenfalls allein verfügungsberechtigt ist (sog. Oder-Konto). Das gilt jedenfalls dann, wenn die tatsächlich geleistete Arbeit und ihre Entlohnung ansonsten außer Frage stehen (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34). Maßgeblich ist der Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Gehalt (BFH v. 27.11.1989 – GrS 1/88, BStBl. II 1990, 160; v. 25.7.1991 – IX R 30, 31/89, BStBl. II 1991, 843; v. 5.2.1997 – X R 145/94, BFH/NV 1997, 347).

► *Verzichtet ein Arbeitnehmer-Ehegatte ganz auf sein Gehalt*, ist von einer im vollen Umfang privat veranlassenden Mitarbeit auszugehen (BFH v. 26.10.1982 – VII R 50/80; BStBl. II 1983, 20; v. 7.2.1990 – X R 63-65/87, BFH/NV 1991, 80; v. 10.12.1992 – IV R 118/90, BStBl. II 1994, 381).

► *Üblichkeit der Hauptleistungspflichten:* Die Arbeitsvergütungen müssen dem Grunde und der Höhe nach betrieblich veranlasst und angemessen sein, dh. dem entsprechen, was ein fremder Dritter im Fall vergleichbarer Qualifikation, Kenntnisse und gleichem Einsatz insgesamt als Gegenleistung erhalten würde (BFH v. 30.3.1983 – I R 209/81, BStBl. II 1983, 664; v. 8.10.1986 – I R 220/82, BStBl. II 1987, 205; v. 10.3.1988 – IV R 214/85, BStBl. II 1988, 877). Der Anerkennung eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses steht eine unüblich niedrige Entlohnung nicht entgegen, sofern hieraus nicht auf einen mangelnden rechtsgeschäftlichen Bindungswillen zu schließen ist (BFH v. 28.7.1983 – IV R 103/82, BStBl. II 1984, 60).

► *Aufwendungen für die Fortbildung von im Betrieb mitarbeitenden Angehörigen* (zB Besuch der Meisterfachschule durch den Sohn) sind BA, wenn die hierzu getroffenen Vereinbarungen klar und eindeutig sind und nach Inhalt und Durchführung dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen, insbes. auch Bindungsfristen und Rückzahlungsklauseln enthalten (BFH v. 14.12.1990 – III R 92/88, BStBl. II 1991, 305). Dazu gehört bei einem Studium mit ergänzender praktischer Ausbildung im elterlichen Betrieb, dass zumindest eine durchschnittliche wöchentliche oder monatliche Mindestarbeitszeit vereinbart wird (BFH v.

11.12.1997 – IV R 42/97, BFH/NV 1998, 952; FG Sachs.-Anh. v. 2.12.2005 – 1 K 141/02, nv., juris). Dagegen sind Aufwendungen für den Meisterlehrgang eines nicht im Betrieb mitarbeitenden Kindes nicht allein deshalb BA, weil sie eine spätere Unternehmensnachfolge vorbereiten sollen (BFH v. 29.10.1997 – X R 129/94, BStBl. II 1998, 149; s. auch FG Münster v. 20.4.2010 – 15 K 2184/07 F, EFG 2011, 863, nrkr., Az. BFH VIII R 49/10, betr. Aufwendungen für Ausbildung des Sohnes zum Kieferorthopäden).

858a b) Miet- und Pachtverträge

Miet- und Pachtverhältnisse zwischen nahen Angehörigen spielen bei den Gewinneinkünften keine so zentrale Rolle wie bei den Überschusseinkünften und dort insbes. bei den Einkünften aus VuV (vgl. § 21 Anm. 72 und 74).

Für eine steuerrechtliche Anerkennung gelten die allgemeinen Grundsätze. Nutzungsüberlassungen im Rahmen der familiären Hausgemeinschaft sind der nicht stbaren Privatsphäre zuzuordnen (BFH v. 14.9.1999 – IX R 88/95, BStBl. II 1999, 776; v. 16.1.2003 – IX B 172/02, BStBl. II 2003, 301; v. 15.2.2005 – IX R 16/04, BFH/NV 2005, 1008; v. 7.12.2006 – IX B 17/06, BFH/NV 2007, 444; v. 4.7.2007 – IX B 50/07, BFH/NV 2007, 1875, zur schädlichen Mitnutzung durch den Vermieter; FG Nürnberg v. 4.5.2006 – IV 311/2003, nv., juris, betr. gemeinsame Nutzung bei Bestehen einer Lebensgemeinschaft). Keine Kriterien des Fremdvergleichs sind Unterhaltsleistungen, eine verbilligte Miete und die fehlende Schriftform des Mietvertrags (BFH v. 31.7.2007 – IX R 8/07, BFH/NV 2008, 350).

Bestimmung der Hauptleistungspflichten: Es müssen zumindest das Überlassen einer bestimmten Mietsache zur Nutzung und die Höhe der zu entrichtenden Miete (§ 535 BGB) klar und eindeutig vereinbart worden sein und entsprechend der Vereinbarung durchgeführt werden (BFH v. 20.10.1997 – IX R 38/97, BStBl. II 1998, 106; v. 18.2.1998 – IX R 30/96, BStBl. II 1998, 349; v. 19.10.1999 – IX R 39/99, BStBl. II 2000, 224; v. 26.6.2001 – IX R 68/97, BFH/NV 2001, 1551; v. 19.8.2008 – IX R 78/07, BStBl. II 2009, 299). Daran fehlt es, wenn man dem Mietvertrag zwischen nahen Angehörigen nicht entnehmen kann, ob eine Warmmiete oder eine Kaltmiete vereinbart wurde (BFH v. 28.7.2004 – IX B 50/04, BFH/NV 2004, 1531). Für die Auslegung ursprünglich unklarer Vereinbarungen kann die spätere tatsächliche Übung der Parteien herangezogen werden (BFH v. 25.10.1995 – I R 9/95, BStBl. II 1997, 703; v. 28.6.2002 – IX R 68/99, BStBl. II 2002, 699). Weist auch ein mit Fremden geschlossener Mietvertrag gleichartige Mängel auf, so verliert das zwischen Fremden Übliche für die Indizienwürdigung an Gewicht (BFH v. 28.6.2002 – IX R 68/99, BStBl. II 2002, 699). Eine fehlende Nebenkostenvereinbarung ist im Zusammenhang mit sämtlichen weiteren Umständen zu würdigen, die für oder gegen die private Veranlassung des Vertragsverhältnisses sprechen. Die Ermäßigung der Miete ist in diesem Zusammenhang unerheblich (BFH v. 25.7.2000 – IX R 6/97, BFH/NV 2001, 305).

Zur Durchführung des Vertrags gehört insbes. die regelmäßige Zahlung der geschuldeten Vergütung. Der Ausweis von Verbindlichkeiten in der Bilanz genügt nicht. Ein Darlehensvertrag kann grds. nur dann an die Stelle der Zahlung treten, wenn er seinerseits nach Inhalt und Durchführung einem Fremdvergleich standhält (BFH v. 5.2.1988 – III R 234/84, BFH/NV 1988, 628; v. 5.2.1988 – III R 216/84, BFH/NV 1988, 553; s. auch BFH v. 19.8.2008 – IX R 78/07, BStBl. II 2009, 299, zur Tilgung eines gesamtschuldnerischen Darlehens durch den Mieter-Ehegatten). Wird die Miete auf ein Konto überwiesen, über das der

Mieter eine Vollmacht besitzt, ist dieser Umstand im Rahmen des Fremdvergleichs zu würdigen (BFH v. 22.4.2002 – IX B 186/01, BFH/NV 2002, 1155). Die Miete muss tatsächlich endgültig aus dem Vermögen des Mieters in das des Vermieters gelangen (BFH v. 28.1.1997 – IX R 23/94, BStBl. II 1997, 655).

Fremdüblichkeit: Eine verbilligte Miete oder Unterstützungszahlungen des Vermieters (vgl. BFH v. 19.10.1999 – IX R 39/99, BStBl. II 2000, 224) sind nicht in den Fremdvergleich einzubeziehen (BFH v. 22.7.2003 – IX R 59/02, BStBl. II 2003, 806; v. 27.7.2004 – IX R 73/01, BFH/NV 2005, 1929), ebenso wenig die fehlende Schriftform, da diese schon für die zivilrechtl. Wirksamkeit unerheblich ist (BFH v. 19.10.1999 – IX R 80/97, BFH/NV 2000, 429; v. 10.5.2006 – IX R 35/05, BFH/NV 2006, 1648; v. 31.7.2007 – IX R 8/07, BFH/NV 2008, 350).

Vgl. im Übrigen § 21 Anm. 200 ff.

c) Darlehensverträge

858b

Ein Darlehensvertrag kann auch mündlich wirksam geschlossen werden (BFH v. 19.12.2007 – VIII R 13/05, BFH/NV 2008, 669; v. 29.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573; v. 10.8.1988 – IX R 220/84, BStBl. II 1989, 137; BMF v. 23.12.2010, BStBl. I 2011, 37 – Tz. 2).

Klare Regelungen zu Hauptleistungspflichten: Als Indizien für die Fremdüblichkeit des Darlehensvertrags werden insbes. die Vereinbarungen zur Laufzeit und zur Rückzahlbarkeit, zur Höhe, zum Zahlungszeitpunkt und zur regelmäßigen Entrichtung der Zinsen sowie zur ausreichenden Besicherung herangezogen (BFH v. 7.11.1990 – X R 126/87, BStBl. II 1991, 291; v. 12.2.1992 – X R 121/88, BStBl. II 1992, 468; v. 16.12.1998 – X R 139/95, BFH/NV 1999, 780; v. 15.4.1999 – IV R 60/98, BStBl. II 1999, 524; v. 25.1.2000 – VIII R 50/97, BStBl. II 2000, 393; v. 9.10.2001 – VIII R 5/01, BFH/NV 2002, 334; BMF v. 23.12.2010, BStBl. I 2011, 37 – Tz. 4f.). Ist der Rückzahlungszeitpunkt nicht vertraglich bestimmt, gelten insoweit die gesetzlichen Regelungen (§ 488 Abs. 3 Sätze 1 und 2 BGB). Eine Rückzahlungsvereinbarung ist nur dann nicht erforderlich, wenn sich unabhängig hiervon aus den Gesamtumständen des Falls eindeutig und zweifelsfrei ergibt, dass das Darlehen ernstlich vereinbart und auch so durchgeführt wurde, insbes. die Zinsen tatsächlich vertragsgemäß fortlaufend gezahlt wurden (BFH v. 4.6.1991 – IX R 150/85, BStBl. II 1991, 838).

Die Vereinbarung von verkehrsüblichen Sicherheiten ist bei langfristigen Darlehen mit einer Laufzeit von mindestens vier Jahren erforderlich (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 290/82, BStBl. II 1991, 391; v. 16.12.1998 – X R 139/95, BFH/NV 1999, 780; v. 28.1.1993 – IV R 109/91, BFH/NV 1993, 590; v. 29.6.1993 – IX R 44/89, BFH/NV 1994, 460; v. 25.1.2000 – VIII R 50/97, BStBl. II 2000, 393; v. 19.10.2000 – IV R 73/99, BStBl. II 2001, 335; BMF v. 23.12.2010, BStBl. I 2011, 37 – Tz. 6). Das Fehlen einer Vereinbarung über zu gewährende Sicherheiten hindert aber weder die Annahme einer Darlehensschuld (BFH v. 19.12.2007 – VIII R 13/05, BFH/NV 2008, 669) noch kommt ihr bei ansonsten fremdüblichen Konditionen für sich allein genommen eine entscheidungserhebliche Bedeutung zu; sie ist vielmehr in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen (BFH v. 19.8.2008 – IX R 23/07, BFH/NV 2009, 12). Die Abtretung künftiger Gewinnansprüche stellt jedoch wegen der Ungewissheit, ob und in welcher Höhe Gewinnanteile entstehen, keine verkehrsübliche Sicherheit dar (BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642; v. 25.1.2000 – VIII R 50/97, BStBl. II 2000, 393). Ob die Besicherung fremdüblich ist, beurteilt sich danach, ob ein

fremder Gläubiger unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen eine Sicherheit gefordert hätte (BFH v. 23.4.2009 – IV R 24/08, BFH/NV 2009, 1427, mwN).

Fehlt es an der regelmäßigen Auszahlung der vereinbarten Zinsen, ist ein fehlender Leistungsaustausch indiziert (BFH v. 4.6.1991 – IX R 150/85, BStBl. II 1991, 838; v. 12.2.1992 – X R 121/88, BStBl. II 1992, 468). Ein Abfluss von Darlehenszinsen iSd. § 11 Abs. 2 kann auch dadurch bewirkt werden, dass die fälligen Darlehenszinsen der Darlehensschuld hinzugerechnet werden (BFH v. 7.12.1999 – VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825).

Rechtsgeschäft unter Volljährigen oder mit Minderjährigen: Neben dem Anlass der Darlehensgewährung und der Verwendung des Darlehens ist auch von Bedeutung, ob es sich um ein Rechtsgeschäft unter volljährigen, voneinander insbes. wirtschaftlich unabhängigen Verwandten oder um eine Vereinbarung mit minderjährigen Kindern handelt (BFH v. 8.12.1990 – VIII R 1/88, BStBl. II 1991, 911; v. 4.6.1991 – IX R 150/98, BStBl. II 1991, 838; v. 4.3.1993 – X R 70/91, BFH/NV 1994, 156; v. 19.2.2002 – IX R 32/98, BStBl. II 2002, 674). Bei einem unter volljährigen und wirtschaftlich voneinander unabhängigen Angehörigen gewährten Darlehen kann es grds. unschädlich sein, wenn es im Einzelnen unter anderen Bedingungen als unter Fremden überlassen wird, soweit es sich nicht um eine verschleierte Schenkung oder um einen Missbrauch rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten handelt.

BFH v. 10.4.1984 – VIII R 134/81, BStBl. II 1984, 705; v. 10.8.1988 – IX R 220/84, BStBl. II 1989, 137; v. 4.6.1991 – IX R 150/85, BStBl. II 1991, 838; zB Rückgewährung geschenkter Beträge als Darlehen; BFH v. 12.2.1992 – X R 121/88, BStBl. II 1992, 468; v. 2.6.1992 – IX R 270/87, BFH/NV 1992, 806; v. 28.1.1993 – IV R 109/91, BFH/NV 1993, 590; v. 4.3.1993 – X R 70/91, BFH/NV 1994, 156; v. 17.6.1994 – III R 30/92, BFH/NV 1995, 197; v. 16.12.1998 – X R 139/95, BFH/NV 1999, 780; v. 15.4.1999 – IV R 60/98, BFH/NV 1999, 1408; v. 25.1.2000 – VIII R 50/97, BStBl. II 2000, 393; BMF v. 23.12.2010, BStBl. I 2011, 37 – Tz. 8; aA PAUS, DSStZ 1999, 952; GROH, DSStR 2000, 754; auf einem Gesamtplan beruhende sachliche Verknüpfung: BFH v. 22.1.2002 – VIII R 46/00, BFH/NV 2002, 844; v. 18.1.2001 – IV R 58/99, BStBl. II 2001, 393.

Rückgewähr geschenkter Beträge als Darlehen: Unabhängig von einzelnen Vertragsmodalitäten kann es an der betrieblichen Veranlassung von Darlehenszinsen dann fehlen, wenn der Betriebsinhaber oder der beherrschende Gesellschafter einer PersGes. seinen Kindern Geldbeträge unentgeltlich zuwendet, die diese sogleich wieder als Darlehen zur Verfügung zu stellen haben (BFH v. 28.1.1993 – IV R 105/91, BFH/NV 1993, 590; v. 4.3.1993 – X R 70/91, BFH/NV 1994, 156; v. 17.6.1994 – III R 30/92, BFH/NV 1995, 197; v. 15.4.1999 – IV R 60/98, BFH/NV 1999, 1408; BMF v. 23.12.2010, BStBl. I 2011, 37 – Tz. 10 ff.; s. aber auch BFH v. 19.12.2007 – VIII R 13/05, BStBl. II 2008, 568: keine Anwendung dieser Rspr. auf die unentgeltliche Abtretung der einem beherrschenden Gesellschafter gegen die GmbH zustehenden Darlehensforderungen an seine minderjährigen, ebenfalls an der GmbH beteiligten Kinder). Die Vermögensbereiche stehen sich aber von vornherein selbständig gegenüber, wenn der Gläubiger das Darlehen allein aus seinen Mitteln gewährt (BFH v. 4.6.1991 – IX R 150/85, BStBl. II 1991, 838). So können Zinsen für die Nutzung von Darlehensbeträgen, die den Kindern von einem nicht an der PersGes. beteiligten Elternteil geschenkt werden, als BA absetzbar sein, soweit die Beträge tatsächlich aus dem Vermögen dieses Elternteils stammen (BFH v. 15.4.1999 – IV R 60/98, BStBl. II 1999, 524).

d) Pensionszusagen

858c

Die Zusage einer Pension an einen Ehegatten ist im Grundsatz nur dann betrieblich veranlasst, wenn sie mit hoher Wahrscheinlichkeit auch einem fremden ArbN in einer vergleichbaren Position erteilt worden wäre.

BFH v. 20.3.1980 – IV R 53/77, BStBl. II 1980, 450; v. 10.11.1982 – I R 135/80, BStBl. II 1983, 173; v. 28.7.1983 – IV R 103/82, BStBl. II 1984, 60; v. 8.10.1986 – I R 220/82, BStBl. II 1987, 205; v. 16.5.1990 – X R 72/87, BStBl. II 1990, 1044; v. 25.7.1995 – VIII R 38/93, BStBl. II 1996, 153; v. 7.8.1997 – X B 247/96, BFH/NV 1998, 440; v. 18.12.2001 – VIII R 69/98, BStBl. II 2002, 353; ebenso bei Tantiemezusagen, BFH v. 8.1.2007 – IX B 60/06, BFH/NV 2007, 707.

Die Pensionszusage ist angemessen, wenn sie idR zusammen mit der zu erwartenden Sozialversicherungsrente 75 % des letzten stl. anzuerkennenden Arbeitslohns des ArbN-Ehegatten nicht übersteigt (BFH v. 28.10.1982 – VIII R 50/80, BStBl. II 1983, 209; v. 23.2.1984 – IV R 148/81, BStBl. II 1984, 551: keine Anerkennung bei vollständigem Verzicht auf laufendes Gehalt; BFH v. 16.5.1995 – XI R 87/93, BStBl. II 1995, 876; v. 22.11.1995 – I R 37/95, BFH/NV 1996, 596; v. 15.9.2004 – I R 62/03, BStBl. II 2005, 176).

Vgl. im Übrigen § 4b Anm. 109 und § 6a Anm. 25.

e) Sonstige Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen

858d

Anteilsveräußerungen iSv. § 17: Die Grundsätze über die Wirksamkeit von Verträgen zwischen nahen Angehörigen finden uneingeschränkt Anwendung (BFH v. 6.10.2009 – IX R 4/09, BFH/NV 2010, 623).

Vermögensübertragungen: Kaufverträge sind bei der Besteuerung nicht zu berücksichtigen, wenn die Gestaltung oder tatsächliche Durchführung nicht dem zwischen Fremden Üblichen entspricht (aber keine Einbeziehung der Vereinbarungen im Darlehensvertrag zur Finanzierung der Anschaffung; BFH v. 15.10.2002 – IX R 46/01, BStBl. II 2003, 34; aA FG Ba.-Württ. v. 22.11.2005 – 8 K 75/03, EFG 2006, 404, rkr.). Können Eltern nicht ernstlich damit rechnen, den vereinbarten Kaufpreis von der Tochter zu erhalten, da eine Zahlung nur für den Fall der Grundstücksveräußerung oder des Vermögensverfalls der Tochter vorgesehen ist, handelt es sich um einen aufschiebend bedingten Erwerb, der erst nach Eintritt der Bedingung zur AK führt, und nicht um eine Kaufpreisstundung (BFH v. 9.11.1991 – XI R 2/90, BFH/NV 1992, 297). Die aus dem Erwerb eines Bodenschatzes herrührenden AK können auch von einem nahen Angehörigen in Form von AfS berücksichtigt werden. Der Kaufvertrag entspricht jedoch nicht dem erforderlichen Drittvergleich, wenn die Zahlungen des erwerbenden Angehörigen nur zwei Dritteln des vereinbarten (unter dem Verkehrswert liegenden) Kaufpreises ausmachen und die vereinbarten Verzugszinsen nicht gezahlt worden sind (BFH v. 18.1.1990 – IV R 50/88, BFH/NV 1990, 693).

Unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern an Familien-Kapitalgesellschaft: Ein Abzug der Aufwendungen als BA kommt in Betracht, sofern die Beteiligung zum BV des Gesellschafters gehört. Soweit der Nutzungsbeitrag der Beteiligungsquote des Gesellschafters entspricht, ist eine private Mitveranlassung zu verneinen; geht er über die Beteiligungsquote hinaus, ist im Rahmen des Fremdvergleichs zu prüfen, ob auch ein fremder Dritter einen die Beteiligungsquote übersteigenden Beitrag geleistet hätte (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 68/96, BFH/NV 2000, 1278).

859 5. Rechtsfolgen der steuerrechtlichen Nichtanerkennung der Verträge zwischen nahen Angehörigen

Führt eine Gesamtwürdigung des zwischen nahen Angehörigen abgeschlossenen Vertrags dazu, dass dieser stl. nicht anzuerkennen ist, so sind die im Zusammenhang mit diesem Vertrag entstandenen Aufwendungen keine BA, sondern dem ertragstl. nicht relevanten Bereich der privaten Vermögensverwendung (§ 12 Nr. 2) zuzuordnen (BFH v. 15.4.1999 – IV R 60/98, BStBl. II 1999, 524). Die Gesamtwürdigung ist fehlerhaft, wenn aus einem dabei berücksichtigten Indiz die falschen Schlüsse gezogen werden (BFH v. 12.5.2009 – IX R 46/08, BStBl. II 2011, 24; s. zur Indizwirkung auch Anm. 853 aE).

Einheitliche Prüfung und Rechtsfolge für den gesamten Vertrag als Grundsatz: Aus einheitlichen Arbeitsverträgen können einzelne Tätigkeiten nicht ausgegliedert und die Verträge im Hinblick auf diese Tätigkeiten teilweise stl. anerkannt werden (BFH v. 12.10.1988 – X R 2/86, BStBl. II 1989, 354; v. 9.12.1993 – IV R 14/92, BStBl. II 1994, 298). Bestehen bereits Unklarheiten hinsichtlich vertraglicher Hauptpflichten sowie der tatsächlichen Durchführung, ist das Vertragsverhältnis der Besteuerung insgesamt nicht zugrunde zu legen (BFH v. 28.3.1995 – IX R 14/93, BFH/NV 1995, 564; v. 13.7.1999 – VIII R 29/97, BFH/NV 2000, 176; SPINDLER, DB 1997, 643). Kann das Anschaffungsgeschäft im Ganzen keine Anerkennung finden, ist auch die Berücksichtigung von Teil-AK ausgeschlossen (BFH v. 18.1.1990 – IV R 50/88, BFH/NV 1990, 693).

Nichtanerkennung einzelner Vertragsbestandteile als Ausnahme: Einem vom Üblichen abweichenden Vertragsbestandteil kann die stl. Anerkennung nur dann allein versagt werden, wenn er eine abgrenzbare Regelung betrifft und nicht für das gesamte Vertragswerk prägend ist: zB Nießbrauchentgeltvorauszahlung (BFH v. 17.9.1997 – IV R 54/96, BFH/NV 1998, 164); unübliche zusätzliche Direktversicherung oder Versorgungszusage (BFH v. 28.7.1983 – IV R 103/82, BStBl. II 1984, 60; v. 21.8.1984 – VIII R 106/81, BStBl. II 1985, 124; v. 10.3.1993 – I R 118/91, BStBl. II 1993, 604; v. 10.12.1992 – IV R 118/90, BStBl. II 1994, 381; v. 13.7.1999 – VIII R 29/97, BFH/NV 2000, 176).

Der Höhe nach unübliche Entgelte sind aufzuteilen. Nur der angemessene Betrag ist als BA abziehbar. Der überschüssige Betrag ist eine Zuwendung iSv. § 12 (BFH v. 10.11.1999 – X R 10/99, BFH/NV 2000, 645; v. 31.8.1994 – X R 44/93, BStBl. II 1996, 676; RÄTKE, StuB 2002, 174). Begnügt sich der ArbN-Ehegatte mit unangemessen niedrigen Aktivbezügen, so hat das zur Folge, dass die Dienstleistung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil zu zerlegen ist. Betrieblich veranlasst ist nur der entgeltliche Teil der Leistung (BFH v. 28.7.1983 – IV R 103/82, BStBl. II 1984, 60; v. 10.12.1992 – IV R 118/90, BStBl. II 1994, 381; v. 25.7.1995 – VIII R 38/93, BStBl. II 1996, 153).

Zu den Anlauf- und Gründungskosten gehören diejenigen Aufwendungen, die vor der Aufnahme der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit zur Inangangsetzung oder Erweiterung des Betriebs anfallen (HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 4 Rn. 520 „Anlaufkosten“).

Vorweggenommene Betriebsausgaben: Anlauf- und Gründungskosten sollen nach überwiegender Auffassung als vorweggenommene oder vorausgezahlte BA abziehbar sein, wenn sie mit der späteren betrieblichen Tätigkeit bereits in

einem objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und auch aus der subjektiven Sicht des Stpfl. diese Tätigkeit fördern sollen (s. ausf. Anm. 816). Der Begriff der vorab entstandenen BA ist uE für das EStRecht überflüssig, weil der Betrieb iSd. Abs. 4 nach der Rspr. des BFH – anders als im GewStRecht – nicht erst mit der Aufnahme der werbenden Tätigkeit beginnt, sondern bereits mit der ersten Vorbereitungshandlung, die auch in einer bloßen Information über die künftige Betätigung zu sehen sein kann (s. Anm. 816 und Vor §§ 4–7 Anm. 95). Folglich unterliegt die Qualifikation der Anlauf- und Gründungskosten als BA den allgemeinen Anforderungen des Abs. 4 (s. im Einzelnen Anm. 816 ff.).

Nimmt der Steuerpflichtige keine betriebliche Tätigkeit auf, und kommt es damit nicht zur Erzielung von Einnahmen, so sind die Aufwendungen, die zur Vorbereitung der geplanten betrieblichen Tätigkeit angefallen sind, gleichwohl BA (s. Anm. 819). Dabei ist aber zu beachten, dass im Zusammenhang mit der Aufnahme einer betrieblichen Tätigkeit entstehende Verluste idR nur solange stl. berücksichtigt werden, wie sie innerhalb einer angemessenen Anlaufzeit anfallen, und zwar unter Einbeziehung der Zeit vor der Aufnahme der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit. Nach Ablauf der Anlaufzeit spricht viel dafür, dass der Stpfl. die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausübt, so dass die Verluste dem stl. unbeachtlichen Bereich der Liebhaberei zuzuordnen sind (s. aber BFH v. 2.8.1994 – VIII R 55/93, BFH/NV 1995, 866; v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202; dauernde Verluste reichen dafür allein nicht aus; s. auch § 15 Anm. 1045 und § 2 Anm. 345 ff.). Wie lange diese Anlaufzeit insgesamt zu bemessen ist, richtet sich zum einen nach der Branche, der die (geplante) betriebliche Tätigkeit zuzuordnen ist und zum anderen nach den betriebsspezifischen Besonderheiten. Folglich ist die Anlaufzeit für einen Bäckereibetrieb kürzer als etwa für die Aufnahme einer Lkw-Produktion (s. auch BFH v. 17.2.1993 – I R 3/92, BStBl. II 1993, 457).

III. Beiträge

861

Beiträge sind BA, wenn zwischen dem Betrieb des Stpfl. und dem Zweck des Trägers, an den der Beitrag gezahlt wird, ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.

Beitragszahlungen an Berufsverbände sind deshalb idR BA, und zwar auch dann, wenn der Verband allg. politische Rahmenziele verfolgt (HEINICKE in SCHMIDT XXXI, § 4 Rn. 520 „Beiträge“). Ein Berufsverband ist ein Zusammenschluss natürlicher oder juristischer Personen zur Wahrnehmung allg., aus der beruflichen oder unternehmerischen Tätigkeit erwachsender ideeller und wirtschaftlicher Interessen eines Berufsstands oder Wirtschaftszweigs. Berufsverbände sind daher alle Interessenvertretungen, die mit der Erzielung von Einnahmen aus einer beliebigen Erwerbstätigkeit in Zusammenhang stehen (BFH v. 27.4.1990 – VI R 35/86, BFH/NV 1990, 701, betr. Marketingclub). Daher sind uE auch Beiträge für den Verband „Wirtschaftsjunioren Deutschland“ BA (aA BFH v. 1.7.1994 – VI R 50/93, BFH/NV 1995, 22).

► *Stimmt die Geschäftsführung eines Berufsverbandes mit seinen satzungsmäßigen Zielen nicht überein*, so ist der BA-Abzug dann ausgeschlossen, wenn der Stpfl. dies wusste oder ernsthaft für möglich gehalten und in Kauf genommen hat (zum Wirtschaftsrat der CDU: BFH v. 7.6.1988 – VIII R 76/85, BStBl. II 1989, 97; v.

21.9.1989 – IV R 28/89, BFH/NV 1990, 360; s. auch BFH v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33, betr. WK sowie OFD Kiel, DStR 1990, 118; s. auch unten zu politischen Parteien, Gewerkschaften und ähnlichen Vereinigungen).

► *Enthalten die Beiträge Entgelte für bestimmte Leistungen des Vereins*, so kommt insoweit ein BA-Abzug nur dann in Betracht, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dieser Leistung und dem Betrieb des Stpfl. besteht (vgl. dazu BFH v. 28.6.1989 – I R 86/85, BStBl. II 1990, 550, betr. Reisevermittlung). In Kammerbeiträgen enthaltene Beiträge für ein Versorgungswerk sind hingegen SA (HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 4 Rn. 520 „Beiträge“).

Beitragszahlungen an Freizeitvereine, zB Sportvereine, Golf- oder Serviceclubs (Lions, Rotary usw.) sind wegen ihres privaten Charakters selbst dann keine BA, wenn die Mitgliedschaft dem Betrieb des Stpfl. förderlich ist (vgl. FG Hamb. v. 6.12.2001 – VI 155/99, EFG 2002, 708, rkr.; FG Köln v. 16.6.2011 – 10 K 3761/08, EFG 2011, 1782, rkr.; ähnlich auch BFH v. 29.12.2008 – X B 123/08, BFH/NV 2009, 752, betr. Veranstaltung eines Golfturniers; BFH v. 15.5.1992 – VI R 106/88, BStBl. II 1993, 840, betr. Erstattung von Beiträgen für die Mitgliedschaft in privaten Vereinen als Arbeitslohn).

Beitragszahlungen an politische Parteien, Gewerkschaften und ähnliche Vereinigungen sind wegen des fehlenden unmittelbaren Zusammenhangs ihres Zwecks mit der betrieblichen Betätigung des Stpfl. keine BA (FG Ba.-Württ. v. 30.6.1994 – 3 K 114/89, EFG 1994, 1036, rkr.; OFD Frankfurt am Main, DB 1995, 1310, betr. Bund der Steuerzahler; OFD Frankfurt am Main, DStR 1996, 1606, betr. Gewerkschaften). Zum Wirtschaftsrat der CDU s.o.

862

IV. Bekleidung

Aufwendungen für Bekleidung gehören grds. zu den nicht abzehbaren Kosten der privaten Lebensführung iSv. § 12 Nr. 1, weil es dem persönlichen Bedürfnis des Menschen entspricht, sich zu bekleiden (ausf. § 12 Anm. 39). Ein BA-Abzug ist deshalb idR ausgeschlossen. Etwas anderes gilt nur, wenn es sich um Aufwendungen für typische Berufskleidung handelt, also um Bekleidung, die nach Aussehen und Beschaffenheit objektiv nahezu ausschließlich für die berufliche Verwendung bestimmt und wegen der Eigenart des Berufs notwendig ist (s. dazu und zu Beispielen § 9 Anm. 551). Das ist nicht der Fall bei sog. „bürgerlicher Kleidung“, also solcher Kleidung, die der Stpfl. ihrer Art nach auch im bürgerlichen Leben und in der Freizeit tragen kann, selbst wenn er sie im konkreten Einzelfall nur während seiner Arbeitszeit trägt (s. § 12 Anm. 39 und § 9 Anm. 952, jeweils mwN). Da die Grundsätze für die steuermindernde Berücksichtigung von Aufwendungen für Bekleidung hinsichtlich des BA-Abzugs und des WK-Abzugs identisch sind, kann hinsichtlich der weiteren Einzelheiten und hinsichtlich des Umfangs des Abzugs auf § 9 Anm. 551 ff. verwiesen werden.

863

V. Beratungs- und Prozesskosten

Grundsatz: Beratungs- und Prozesskosten teilen grds. die estl. Qualifikation des Gegenstands der Beratung oder des Prozesses. Ausschlaggebend ist, ob der Anknüpfungspunkt für die Bestimmung dieses Gegenstands der Beratung oder des Prozesses betrieblich veranlasst ist (BFH v. 13.4.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038, mwN; v. 9.2.2012 – VI R 23/10, DStR 2012, 1267, jew. zu WK, s. auch § 9 Anm. 750 „Prozesskosten“ sowie zu privat veranlassten Kosten § 12

Anm. 136 „Rechtsverfolgungskosten“). Die Beratungs- und Prozesskosten können zivilrechtl., strafrechtl., verwaltungsrechtl. und auch stl. Streitigkeiten betreffen. Sind Beratungs- und Prozesskosten keine BA oder WK, so kommt uU eine Berücksichtigung als agB in Betracht (BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXI. § 33 Rn. 35 „Prozesskosten“). Zum bis einschließlich VZ 2005 möglichen Abzug von Steuerberatungskosten als SA s. § 10 Abs. 1 Nr. 6 aF.

Zivilprozess: Nach der Rspr. ergeben sich folgende Fallgruppen:

► *Erbfall:* Kosten für eine Erbfolgeberatung und für die Errichtung eines Testaments sind privat veranlasst und auch dann keine BA, wenn der Nachlass hauptsächlich aus einem Gewerbebetrieb oder einem Mitunternehmeranteil besteht (zum Testament: Nds. FG v. 19.7.2000 – 12 K 153/96, EFG 2000, 1372, rkr.; aA zur vorweggenommenen Erbfolgegestaltung Götz, DStR 2006, 545; krit. auch GRUBE, FR 2007, 533). Gleiches gilt für Prozesskosten zur Erlangung der Erbenstellung, selbst wenn zum Nachlass ein Gewerbebetrieb gehört (BFH v. 17.6.1999 – III R 37/98, BStBl. II 1999, 600; v. 16.5.2001 – X R 16/98, BFH/NV 2001, 1262, betr. Abwehr erbrechtl. Ansprüche; aA KANZLER, FR 1999, 1119; DUSOWSKI, DStZ 2000, 584). Die Vergütung für einen nach Erbfall ausschließlich zur Vermögenssorge bestellten Betreuer ist hingegen bei den mit dem verwalteten Vermögen erzielten Einkünften als BA (oder WK) zu berücksichtigen (BFH v. 14.9.1999 – III R 39/97, BStBl. II 2000, 69). Das gilt nach FG München v. 11.11.1997 (13 K 3271/90, EFG 1998, 548, rkr.) indes nicht für die Gebühren eines Nachlasskonkursverwalters. Siehe im Übrigen zu Erbfall, Erbauseinandersetzung und vorweggenommener Erbfolge Anm. 880 ff.

► *Erwerb/Verlegung des Betriebs:* Kosten einer Beratung sind BA (HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 4 Rn. 520 „Rechtsverfolgungskosten“).

► *Gesellschaftsrechtliche Auseinandersetzungen:* Beratungs- und Prozesskosten sind in folgenden Fällen BA: Streitigkeiten im Rahmen einer Mitunternehmerschaft (BFH v. 20.3.1956 – I 178/55, BStBl. III 1956, 179); Abwehr von Ansprüchen, die ein Dritter gegen eine PersGes. wegen privat veranlasster Schulden eines Gesellschafters erhebt (SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 1200 „Prozesskosten“); Zivilprozess eines Nießbrauchers am Gewinnbezugsrecht eines OHG-Anteils gegen den Gesellschafter der OHG (BFH v. 7.2.1973 – I R 215/72, BStBl. II 1973, 493; Sonder-BA). Prozesskosten, die durch rein erbrechtl. Streitigkeiten entstehen, sind hingegen keine BA, selbst wenn Gegenstand der Erbschaft ein Gewerbebetrieb oder der Anteil an einem solchen ist (BFH v. 31.7.1985 – VIII R 345/82, BStBl. II 1986, 139). Zu Steuerberatungs- und Steuerprozesskosten s.u.

► *Haftung von Steuerberatern:* Diesbezügliche Beratungs- und Prozesskosten sind keine BA (FG Hamb. v. 2.4.2008 – 1 V 44/08, EFG 2008, 1268, rkr.).

► *Honorarstreitigkeiten:* Kosten für einen Prozess, in dem um die Honoraransprüche eines früheren Prozessbevollmächtigten gestritten wird, sind dann BA, wenn der erste Prozess, für den der Prozessbevollmächtigte das Honorar berechnet hatte, selbst zu abziehbareren Aufwendungen geführt hat (BFH v. 6.12.1983 – VIII R 102/79, BStBl. II 1984, 314).

► *Mietvertrag:* Prozesskosten zur Auflösung des Mietverhältnisses sind BA, wenn die Verlegung des Lebensmittelpunkts ausschließlich betrieblich veranlasst ist (BFH v. 1.12.1993 – I R 61/93, BStBl. II 1994, 323).

► *Schadensersatz:* Bei einer Schädigung des BV oder einem Eingriff in das BV sind Beratungs- und Prozesskosten dann BA, wenn sie die Durchsetzung von Ansprüchen wegen Schadensersatz, Enteignung oder enteignendem oder enteig-

nungsgleichem Eingriff sowie Amtspflichtverletzung betreffen (BFH v. 27.5.1964 – IV 352/62 U, BStBl. III 1964, 478; s. dazu auch SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 1200 „Prozesskosten“). Umgekehrt sind auch Kosten zur Abwehr von betrieblichen Schadensersatzansprüchen BA (BFH v. 24.6.1970 – I R 6/68, BStBl. II 1970, 802, betr. Verletzung fremder Patentrechte). Siehe auch „Unfall“.

► *Testamentsvollstreckungskosten* sind BA, soweit der Testamentsvollstrecker ein zu einem Nachlass gehörendes Handelsgeschäft oder einen zum Nachlass gehörenden Anteil an einer PersGes. zum Zweck der Betriebsfortführung oder des Verkaufs verwaltet (BFH v. 1.6.1978 – IV R 36/73, BStBl. II 1978, 499; v. 22.1.1980 – VIII R 47/77, BStBl. II 1980, 351, zu WK).

► *Unfall*: Beratungs- und Prozesskosten, die im Zusammenhang mit Unfällen entstehen, können ebenfalls BA sein (zu Unfallkosten als BA allg. s. Anm. 1000). Das dem Unfall zugrundeliegende Verhalten muss jedoch objektiv durch die betriebliche Tätigkeit veranlasst sein. Das ist bei einem Pkw.-Unfall gegeben, wenn er sich auf einer betrieblichen Fahrt ereignet (vgl. BFH v. 1.12.2005 – IV R 26/04, BStBl. II 2006, 182). Dabei schließt ein schuldhaftes, auch strafrechtl. relevantes Verhalten die betriebliche Veranlassung nicht aus. Allerdings muss sich das Verhalten immer innerhalb der „beruflichen Zielvorstellungen“ des Stpfl. halten (s. dazu grundlegend BFH v. 28.11.1977 – GrS 2-3/77, BStBl. II 1978, 105). Das ist nicht der Fall bei Unfällen infolge alkoholbedingter Fahruntüchtigkeit (ausf. Anm. 1000).

Strafverteidigung und Strafprozesskosten: Aufwendungen für ein Strafverfahren und Strafprozesskosten sind auch bei vorsätzlichen Delikten BA, wenn das im Straf- oder Ordnungswidrigkeitsverfahren verfolgte Verhalten in Ausübung der betrieblichen Tätigkeit erfolgt (BFH v. 12.6.2002 – XI R 35/01, BFH/NV 2002, 1441; v. 17.8.2011 – VI R 75/10, DStR 2011, 2235, zu WK); das Abzugsverbot des Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 greift nicht ein (s. Anm. 1700 ff.). Der Ausgang des Verfahrens ist ohne Bedeutung (BFH v. 19.2.1982 – VI R 31/78, BStBl. II 1982, 467). Nach der Rspr. ergeben sich folgende Fallgruppen:

► *Betriebsunglück*: Strafverteidigungskosten sind BA, wenn das Betriebsunglück Folge einer betrieblichen Tätigkeit ist (BFH v. 19.2.1982 – VI R 31/78, BStBl. II 1982, 467, zu WK).

► *Betrug*: Eine berufliche Veranlassung hat die Rspr. in folgenden Fällen bejaht: Abrechnungsbetrug durch Arzt (FG Münster v. 4.8.1993 – 11 K 3632/90 F, EFG 1994, 88, rkr.); Subventionsbetrug (BFH v. 22.7.1986 – VIII R 93/85, BStBl. II 1986, 845); Beihilfe eines freiberuflichen Bausachverständigen zum Betrug durch überhöhte Wertschätzungen für zu beleihende Grundstücke (BFH v. 14.4.1986 – IV R 260/84, BStBl. II 1986, 518).

► *Steuerhinterziehung*: Keine betriebliche Veranlassung bei privater Vereinnahmung betrieblicher Mittel oder Nutzung dieser für private Zwecke (BFH v. 20.9.1989 – X R 43/86, BStBl. II 1990, 20). Zu Selbstanzeige und strafbefreiender Erklärung s.u. zu Steuerberatungskosten.

► *Tötungsdelikte*: Kein BA-Abzug, wenn die Tat nicht in Ausübung der beruflichen Tätigkeit begangen wird (BFH v. 12.6.2002 – XI R 35/01, BFH/NV 2002, 1441, betr. Mord, Diebstahl und Unterschlagung durch eine selbständige Altenpflegerin).

► *Wettbewerbsverstöße*: In der Regel betrieblich veranlasst (BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160).

Verwaltungsverfahren und Verwaltungsprozess: Kosten für ein Verwaltungsverfahren oder für einen Verwaltungsprozess stellen dann BA dar, wenn

die Kosten zur Abwehr von behördlichen Entscheidungen aufgewendet werden, die die betriebliche Tätigkeit des Stpfl. zB durch Auflagen, Produktionsbeschränkungen oder Verbote beeinträchtigen können, oder wenn der betrieblichen Tätigkeit dienende begünstigende behördliche Maßnahmen abgelehnt werden, wie zB Subventionen oder Genehmigungen (vgl. SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 1200 „Prozesskosten“).

Steuerberatung und Steuerprozess: Kosten für die Steuerberatung und für einen Steuerprozess sind BA, soweit sie im Zusammenhang mit der Gewinnermittlung entstehen (BFH v. 18.11.1965 – IV 151/64 U, BStBl. III 1966, 190; BMF v. 21.12.2007, BStBl. I 2008, 256 – Tz. 3; HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 4 Rn. 520 „Rechtsverfolgungskosten“). Das ist der Fall bei Beratungs- und Prozesskosten, die im Hinblick auf Betriebssteuern anfallen, wie zB USt., GewSt., KfzSt. für betriebliche Kfz., GrESt. für Betriebsgrundstücke sowie LSt. für die im Betrieb beschäftigten ArbN.

Siehe BFH v. 24.11.1983 – IV R 22/81, BStBl. II 1984, 301: Kosten zur Feststellung des Einheitswerts des BV sind BA, wenn die Feststellung der Ermittlung der betrieblich veranlassenen GewKapSt. dient; BFH v. 6.4.1995 – VIII R 10/94, BFH/NV 1996, 22: Kosten für die Erstellung der Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung des Gewinns sowie zur Feststellung des Einheitswerts des BV sind keine BA, wenn feststeht, dass das Gewerkekapital zu dem entsprechenden Zeitpunkt 0 € beträgt.

Dabei kann es sich auch um Kosten für Unfälle handeln, die sich auf dem Weg zum Steuerberater oder auf dem Weg zum FA zu einem Beratungsgespräch ereignen.

BFH v. 12.7.1989 – X R 35/86, BStBl. II 1989, 967; FG München v. 5.12.1991 – 10 K 3764/90, EFG 1992, 257, rkr.; allg. zu als BA abziehbaren Unfallkosten s. Anm. 1000.

Keine betriebliche Veranlassung besteht bei Beratungs- und Prozesskosten für Personensteuern, zB ErbSt. und KiSt. fallen Beratungs- und Prozesskosten in Bezug auf die ESt. an, so liegen nur insoweit BA vor, als sie die Gewinnermittlung und die Gewinnverteilung im Rahmen einer Einkunftsart iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 1 betreffen.

BFH v. 22.5.1987 – III R 220/83, BStBl. II 1987, 711; v. 1.8.2005 – IV B 45/04, BFH/NV 2005, 2186: gilt auch bei einheitlicher und gesonderter Gewinnfeststellung; BFH v. 13.4.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038, mwN betr. WK; zust. HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 4 Rn. 520 „Rechtsverfolgungskosten“; s. auch BFH v. 13.1.1966 – IV 389/61, BStBl. III 1966, 196: Kosten, die durch einen Steuerstreit über das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses zwischen Ehegatten im Gewinnfeststellungsverfahren entstanden sind, sind BA; BFH v. 28.10.1998 – XI B 34/98, BFH/NV 1999, 610: Kosten für die Erklärung zur Feststellung des gewerblichen Gewinns sind keine BA, weil die Feststellung ausschließlich der EStFestsetzung dient.

Die Aufwendungen für die Erstellung der EStErklärung sind hingegen keine BA, selbst wenn die StErklärungspflicht ausschließlich auf dem Vorhandensein von Einkünften aus Gewerbebetrieb beruht (BFH v. 18.5.2011 – X B 124/10, BFH/NV 2011, 1838). Zur Aufteilung von Steuerberatungskosten, die für Steuern entstehen, die sowohl betrieblich als auch privat veranlasst sind, s. BMF v. 21.12.2007, BStBl. I 2008, 256 – Tz. 6 f.

Ist die Frage der betrieblichen Veranlassung von Aufwendungen streitig, so sind die anfallenden Beratungs- und Prozesskosten nur dann BA, wenn sich die betriebliche Veranlassung tatsächlich herausstellt (BFH v. 13.4.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038, mwN). In diesem Fall kommt es ausnahmsweise auf den Ausgang des Verfahrens an.

Bei Steuerberatungskosten, die im Zusammenhang mit einer Selbstanzeige stehen, differenziert die FinVerw.: Betreffen die Aufwendungen die einer Selbstanzeige nach § 371 AO zugrundeliegende Gewinnermittlung, so ist ein BA-Abzug möglich (OFD Münster v. 14.9.2006, DB 2006, 2091). Betreffen sie hingegen eine strafbefreiende Erklärung iSd. StraBEG, so kommt ein BA-Abzug nicht in Betracht (OFD Frankfurt am Main v. 10.10.2005, DB 2005, 2495; OFD Münster v. 14.9.2006, DB 2006, 2091; krit. RANDT/SCHAUF, DStR 2006, 537; DERLIEN/SCHENCKING, DStR 2006, 553).

Rechtsfolgen:

► *Abziehbarkeit der Betriebsausgaben:* Die betriebliche Veranlassung von Beratungs-, Vertretungs- und Prozesskosten führt grds. zu ihrer sofortigen Abziehbarkeit als BA. Sind die Prozesskosten jedoch im Zusammenhang mit der Erlangung oder der Verteidigung eines aktivierungspflichtigen WG des BV entstanden, so sind sie als nachträgliche AK zu aktivieren (BFH v. 25.1.1957 – VI 52/55 II, BStBl. III 1957, 75, mwN; s. auch BFH v. 6.12.1983 – VIII R 102/79, BStBl. II 1984, 314).

► *Rückstellungen für drohende Prozesskosten:* Siehe ausf. § 5 Anm. 514 „Prozesskosten“.

864–867 Einstweilen frei.

868

VI. Bildungsaufwendungen

Bildungsaufwendungen sind BA, wenn sie durch einen bereits bestehenden oder durch einen zukünftigen Betrieb veranlasst sind.

Der Begriff der Bildungsaufwendungen erfasst Aufwendungen für die Berufsausbildung, eine Weiterbildung oder Umschulung, ein Studium, eine Promotion, Studienreisen, Sprachlehrgänge etc. (s. ausf. § 9 Anm. 246).

Die frühere Rechtsprechung des BFH ließ zum Abzug nur solche Aufwendungen zu, die der der Stpfl. tätig, um in dem von ihm bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden, sowie Ausgaben, die ein Stpfl. macht, um sich in dem von ihm ausgeübten Beruf fortzubilden, damit er ohne Wechsel der Berufs- oder Erwerbsart besser vorwärtskommen kann (sog. Fortbildungskosten, s. BFH v. 7.11.1980 – VI R 50/79, BStBl. II 1981, 216; v. 28.9.1984 – VI R 44/83, BStBl. II 1985, 94). Aufwendungen für eine Schul- oder Berufsausbildung ordnete der BFH demgegenüber den Kosten der allg. Lebensführung iSv. § 12 Nr. 1 zu, so dass nur im Fall der Berufsausbildung oder der Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf ein Abzug als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 in Betracht kam (s. BFH v. 9.3.1979 – VI R 141/77, BStBl. II 1979, 337; v. 28.9.1984 – VI R 44/83, BStBl. II 1985, 94).

Die neuere Rechtsprechung des BFH unterscheidet nicht mehr zwischen Fortbildungs- und Ausbildungskosten, sondern spricht nur noch von Bildungsaufwendungen, zu denen auch die Aufwendungen für ein erstmaliges Hochschulstudium gehören können (BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403; v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BStBl. 2010, 816). Damit ist ein BA-Abzug derartiger Bildungsaufwendungen grds. immer dann möglich, wenn die Aufwendungen iSv. Abs. 4 durch den Betrieb veranlasst sind.

Seit dem 1.1.2004 schränkt § 12 Nr. 5 den Betriebsausgabenabzug allerdings ein. Danach dürfen Aufwendungen des Stpfl. für seine erstmalige Berufs-

ausbildung und für ein Erststudium grds. stl. nicht in Abzug gebracht werden, wenn diese nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden. Es verbleibt lediglich der Abzug als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 7. Diese Einschränkung gilt aber nur, wenn es sich bei den fraglichen Aufwendungen um eigene Bildungsaufwendungen des Stpfl. handelt. Übernimmt dieser entsprechende Kosten für einen ArbN, so sind die Aufwendungen für den Stpfl. stets BA, und zwar auch dann, wenn es sich um Kosten für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium handelt (HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 4 Rn. 520 „Fortbildungskosten“). Das gilt nur dann nicht, wenn nicht das Arbeitsverhältnis der eigentliche Anlass für die Übernahme der Aufwendungen ist, sondern ein privater Grund (s. allg. Anm. 850 ff. „Angehörige“).

Zu Einzelheiten des Abzugs vom Bildungsaufwendungen s. § 9 Anm. 241 ff. Die dortigen Ausführungen gelten für den BA-Abzug entsprechend.

Einstweilen frei.

869

VII. Diebstahl, Unterschlagung und Beschädigung von Wirtschaftsgütern

1. Grundsatz

870

Ob die einem WG zugrunde liegenden Aufwendungen bei einem Verlust dieses WG als BA angesehen werden können, hängt davon ab, ob das verlustauslösende Ereignis betrieblich veranlasst ist oder nicht (BFH v. 22.10.1991 – VIII R 64/86, BFH/NV 1992, 449, mwN; v. 3.6.1993 – VIII R 26/92, BFH/NV 1994, 366; zu Kfz-Unfällen s. Anm. 1000). Dabei spielt die Zugehörigkeit des WG zum BV oder zum PV nur eine untergeordnete Rolle (HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 4 Rn. 520 „Verlust“; SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 761).

2. Verlust ausschließlich betrieblich genutzter Wirtschaftsgüter

871

Da der Verlust ausschließlich betrieblich genutzter WG zwangsläufig während der betrieblichen Nutzung des WG eintritt, liegt idR eine betriebliche Veranlassung vor, so dass damit zusammenhängende Aufwendungen BA sind (s. aber BFH v. 1.12.2005 – IV R 26/04, BStBl. II 2006, 182: keine BA, wenn Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit zu lose und entfernt ist). Das gilt insbes., wenn der Verlust des WG auf dem (schuldhaften oder schuldlosen) Verhalten von ArbN oder sonstigen Mitarbeitern des Stpfl. beruht (auch Diebstahl oder Unterschlagung), selbst wenn es sich dabei um den Ehegatten oder einen nahen Angehörigen des Stpfl. handelt (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491 zu WK; SÖHN in KSM, § 4 E Rn. 759). Gleiches gilt, wenn der Verlust durch fremde Dritte oder durch höhere Gewalt (Blitzschlag, Brand, Überschwemmung usw.) eintritt (BFH v. 28.11.1991 – XI R 35/89, BStBl. II 1992, 343; v. 25.5.1992 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44). Ist der Verlust auf das Verhalten des Stpfl. selbst zurückzuführen, liegt ebenfalls idR eine betriebliche Veranlassung vor, selbst wenn der Stpfl. schuldhaft gehandelt oder sich sogar strafbar gemacht hat. Etwas anderes gilt nur, wenn das Verhalten außerhalb der „beruflichen Zielvorstellungen des Stpfl.“ liegt (grundlegend BFH v. 28.11.1977 – GrS 2-3/77, BStBl. II 1978, 105; dies generell annehmend bei Vorsatztaten: HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 4 Rn. 520 „Verlust“). In diesen Fällen überlagert die private die betriebliche Veranlassung, zB wenn das Verhalten auf

übermäßigen Alkoholkonsum zurückzuführen ist (s. Anm. 1000 zu Kfz-Unfällen), wenn der Stpfl. im Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit eine Unterschlagung begeht (BFH v. 14.7.1966 – IV 344/62, BStBl. III 1966, 590) oder wenn er Schäden verursacht, um die Auszahlung von Versicherungsleistungen zu erreichen (FG München v. 30.9.1998 – 1 K 774/96, EFG 1999, 108, rkr.; FG Münster v. 20.4.1998 – 1 K 4807/96 E, U, EFG 1999, 615, rkr.).

872 3. Verlust betrieblich und privat genutzter Wirtschaftsgüter

Von Bedeutung ist, ob der Verlust während der betrieblichen oder während der privaten Nutzung auftritt.

Tritt der Verlust während der betrieblichen Nutzung ein, finden die in Anm. 871 dargelegten Grundsätze Anwendung. Das gilt auch, wenn das WG zum PV gehört, zum Zeitpunkt des Verlustes oder der Beschädigung aber betrieblich genutzt wird.

BFH v. 11.3.2008 – X B 259/07, BFH/NV 2008, 958; zB bei Ausstellung privater WG in den Geschäftsräumen; abl. aber FG München v. 7.7.1999 – 1 K 3088/98, EFG 1999, 1216, rkr., betr. Diebstahl von Schmuck auf der Dienstreise einer Schauspielerin zu einer ausländischen Produktionsstätte; s. auch SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 831. Zu Unfallkosten s. Anm. 1000. Zur Rechtsfolge s. Anm. 875.

Tritt der Verlust während der privaten Nutzung ein, überlagert die private Veranlassung die betriebliche auch dann, wenn das WG eigentlich zum BV gehört. Die aus dem Verlust entstandenen Aufwendungen sind keine BA, sondern PA (SÖHN in KSM, § 4 Rn. 763).

BFH v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762, betr. Diebstahl eines betrieblichen Kfz. anlässlich privat veranlassten Weihnachtsmarktbesuchs, krit. HEINICKE in SCHMIDT XXXI, § 4 Rn. 520 „Verlust“, uE problematisch in der Abgrenzung zu BFH v. 20.11.2003 – IV R 31/02, BStBl. II 2006, 7. Keine BA auch beim Diebstahl von Schmuck, den ein Juwelier privat trägt.

Tritt der Verlust während einer gemischten Nutzung ein, so sind die Aufwendungen uE nach der Aufgabe der Rspr. zum Aufteilungsverbot (vgl. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; sowie § 12 Anm. 60 ff.) aufzuteilen. Das gilt zB dann, wenn der Stpfl. eine betriebliche Fracht auf seiner Urlaubsreise mitnimmt, um sie vor Antritt des eigentlichen Urlaubs noch auszuliefern. Die Beschädigung oder der Verlust der Fracht ist BA, wenn sie zum BV gehört (s.u.). Hinsichtlich der Beschädigung oder des Verlustes des Kfz. kommt uE zumindest ein anteiliger BA-Abzug in Betracht.

AA wohl HEINICKE in SCHMIDT XXXI, § 4 Rn. 520 „Verlust“ betr. Unfall mit Kfz. auf einer (auch) Privatfahrt oder einem privaten Umweg; s. auch BFH v. 1.12.2005 – IV R 26/04, BStBl. II 2006, 182; kein BA-Abzug, wenn Stpfl. bei einem betrieblichen Flug private Fluggäste mitnimmt, die zu Schaden kommen.

Wird das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Verlusts weder betrieblich noch privat genutzt, so hat die Rspr. bislang nur dann BA bejaht, wenn das WG zum BV gehört.

BFH v. 9.11.1979 – VI R 156/77, BStBl. II 1980, 71; v. 20.11.2003 – IV R 31/02, BStBl. II 2006, 7, betr. Diebstahl eines betrieblichen Pkw. vor der Wohnung des Betriebsinhabers und vor einer geplanten Privatfahrt; uE problematisch in der Abgrenzung zu BFH v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762, s.o.

Gehört es zum PV, so sollen BA ausnahmsweise nur dann zu bejahen sein, wenn der Verlust durch einen fremden Dritten verursacht wird und dies ausschließlich aus betrieblichen Gründen geschieht, zB wenn ein Konkurrent des Stpfl. dessen Kfz. beschädigt, damit dieser einen wichtigen geschäftlichen Termin nicht wahrnehmen kann (BFH v. 19.3.1982 – VI R 25/80, BStBl. II 1982,

442, zu WK). Die ansonsten eingreifende generelle Versagung des BA-Abzugs beim Verlust von WG des PV ist uE nach der Aufgabe der Rspr. zum Aufteilungsverbot (vgl. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, sowie § 12 Anm. 60 ff.) nicht mehr haltbar, so dass – in Übereinstimmung mit der früher schon in der Literatur vertretenen Auffassung (s. dazu SÖHN in KSM, § 4 Rn. 762 mwN) – eine Aufteilung des Verlusts entsprechend den tatsächlichen betrieblichen und privaten Nutzungsanteilen vorzunehmen ist (krit. zur Rspr. auch HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 4 Rn. 520 „Verlust“ im Hinblick auf die Ungleichbehandlung mit laufenden Aufwendungen).

Ist der Zeitpunkt des Verlusts zufällig und unabhängig von der Nutzung, so sind die entstehenden Aufwendungen abw. von den oben dargestellten Grundsätzen dann BA, wenn die Ursache des Verlustes der betrieblichen Nutzung zugeordnet werden kann. Dies ist zB der Fall, wenn der Motor eines Fahrzeugs durch langjährige betriebliche Nutzung verschlissen oder durch unsachgemäße Handhabung bei der betrieblichen Nutzung beschädigt ist, dieser Schaden aber erst anlässlich einer privaten Nutzung des Fahrzeugs zutage tritt. Ist eine solche eindeutige Zuordnung nicht möglich, so ist eine Aufteilung der Schadensaufwendungen entsprechend dem betrieblichen und privaten Nutzungsanteil sachgerecht (SÖHN in KSM, § 4 Rn. 769).

4. Diebstahl, Unterschlagung und Veruntreuung von Geld

873

Der Verlust von Geld ist nur dann Betriebsausgabe, wenn es sich um Betriebsvermögen handelt (FG Düss. v. 16.2.2001 – 12 K 1549/96 E, DSStRE 2001, 618, rkr.). Dies ist insbes. bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 oftmals nicht ohne Weiteres festzustellen, zumal insbes. ein Bargeldbestand sowohl für betriebliche als auch für private Zwecke verwendet werden kann. Daher muss der Stpfl. nach außen hin erkennbar zum Ausdruck bringen, dass der Geldbetrag dem Betrieb zuzuordnen ist.

FG Düss. v. 16.2.2001 – 12 K 1549/96 E, DSStRE 2001, 618, rkr.; zum Nachweis durch eine geschlossene Kassenführung und eine klare Trennung zwischen betrieblichen und privaten Geldzugängen: BFH v. 25.1.1962 – IV 221/60 S, BStBl. III 1962, 366; zur Berücksichtigung weiterer Anhaltspunkte, wie etwa der geplanten Einzahlung auf ein betriebliches Konto: BFH v. 12.12.2001 – X R 65/98, BB 2003, 38.

Zudem muss das schadensstiftende Ereignis dem betrieblichen Bereich entstammen, dh., dass zwischen dem Verlust und der betrieblichen Tätigkeit ein „objektiver, wirtschaftlicher oder tatsächlicher Zusammenhang“ besteht (BFH v. 6.5.1976 – IV R 79/73, BStBl. II 1076, 560; v. 28.11.1991 – XI R 35/89, BStBl. II 1992, 343). Das ist idR der Fall, wenn Betriebsangehörige Geld stehlen oder unterschlagen (BFH v. 22.10.1991 – VIII R 64/86, BFH/NV 1992, 449). Erfolgen Diebstahl oder Unterschlagung durch Ehegatten oder sonstige nahe Angehörige, die zugleich ArbN des Stpfl. sind, liegt eine BA nur dann vor, wenn einwandfrei feststeht, dass das auslösende Moment für die in Frage stehende Wertabgabe ausschließlich im betrieblichen Bereich liegt (BFH v. 16.11.2005 – X R 48/03, BFH/NV 2006, 534). Das ist nach der Rspr. nur der Fall, wenn auch ein fremder ArbN eine vergleichbare Zugriffsmöglichkeit gehabt hätte, weil anderenfalls davon auszugehen ist, dass die Zugriffsmöglichkeit nicht auf der Stellung als ArbN, sondern als Angehöriger beruht hat (BFH v. 25.10.1989 – X R 69/88, BFH/NV 1990, 553). Zur Veruntreuung durch einen Mitgesellschafter s. BFH v. 8.6.2000 – IV R 39/99, BStBl. II 2000, 670.

874 **5. Verlust fremder Wirtschaftsgütern**

Tritt der Verlust bei einem fremden WG ein, sind Aufwendungen, die der Stpfl. als Schadensersatz zu leisten hat, BA, wenn die Ursache für die Schadensersatzverpflichtung in der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Stpfl. liegt und keine überlagernde private Mitveranlassung des Schadens durch den Stpfl. vorliegt.

875 **6. Rechtsfolgen****Gewinnermittlung nach Abs. 1:**

► *Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens* sind betrieblich veranlasste Verluste, Zerstörungen oder Beschädigungen durch eine AfaA nach § 7 Abs. 1 Satz 7 oder Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 zu berücksichtigen (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; zur AfaA als BA s. Anm. 751). Bei Beschädigung sind eventuelle Reparaturaufwendungen als BA sofort abzugsfähig.

► *Bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens* kommt bei betrieblich veranlassten Verlusten, Zerstörungen oder Beschädigungen eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 in Betracht.

► *Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens* ist im Falle von betrieblich veranlasstem Verlust, Zerstörung oder Beschädigung eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 vorzunehmen. Eventuelle Reparaturaufwendungen sind als BA sofort abzugsfähig.

► *Gehört das Wirtschaftsgut zum Privatvermögen* und liegt gleichwohl ein durch den Betrieb veranlasster Verlust vor (s. Anm. 872), so bemisst sich der BA-Abzug nach dem fiktiv zu ermittelnden Restbuchwert (BFH v. 24.11.1994 – IV R 25/94, BStBl. II 1995, 318).

► *Gibt das zum Betriebsvermögen gehörende Wirtschaftsgut bei privater Nutzung* verlustig (s. Anm. 872), so ist darin keine die stillen Reserven aufdeckende Sachentnahme zu erblicken (ausführl. Anm. 185 „Verlust“).

► *Die gezahlten Versicherungsleistungen* sind BE (BFH v. 13.5.2009 – VIII R 57/07, DStRE 2010, 331).

Gewinnermittlung nach Abs. 3:

► *Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens* sind betrieblich veranlasste Verluste, Zerstörungen oder Beschädigungen durch eine AfaA nach § 7 Abs. 1 Satz 7 zu berücksichtigen (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; zur AfaA als BA s. Anm. 751). Eventuelle Reparaturaufwendungen sind als BA sofort abzugsfähig.

► *Bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens* hat der BFH zwar anerkannt, dass eine gewinnmindernde Berücksichtigung von betrieblich veranlassten Verlusten, Zerstörungen oder Beschädigungen erfolgen muss, ohne aber den konkreten Weg hierfür vorzugeben (BFH v. 23.11.1978 – IV R 146/76, BStBl. II 1979, 109; für eine Berücksichtigung auch SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 795; GROH, FR 1986, 393 [396]; OFFERHAUS, BB 1977, 1493 [1497]). Ebenso wie bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 ist uE eine Teilwertabschreibung iSv. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 vorzunehmen (glA SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 795; GROH, FR 1986, 393 [396]).

► *Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens* ist im Falle von betrieblich veranlasstem Verlust, Zerstörung oder Beschädigung ein BA-Abzug nicht vorzunehmen, wenn bereits die AHK zu BA geführt haben (HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 4

Rn. 390; SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 808). Etwas anderes gilt nur für die von Abs. 3 Satz 4 erfassten WG (s. Anm. 630; glA HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 4 Rn. 390). Teilwertabschreibungen sind bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 nach hM nicht möglich (s. Anm. 536). Reparaturkosten können als BA abgezogen werden.

- ▶ *Zu Wirtschaftsgütern des Privatvermögens* s.o.
- ▶ *Zu Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens*, die bei privater Nutzung verlustig gehen s.o.
- ▶ *Die gezahlten Versicherungsleistungen* sind BE (BFH v. 13.5.2009 – VIII R 57/07, DStRE 2010, 331).

Einstweilen frei.

876–879

VIII. Erbfall, Erbauseinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge 880

Schrifttum: WOLFF-DIEPENBROCK, Überlegungen zum Abzug von Schuldzinsen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten, DB 1989, 1434; GROH, Betriebsschulden aus Privatvorgängen?, DB 1992, 444; PAUS, Sind Pflichtteilszahlungen privat veranlaßt? – Anmerkung zu dem BFH-Urteil vom 2. März 1993 VIII R 47/90, DStZ 1993, 624; SCHMIDT, Einkommensteuerrechtliche Wertung verzinslicher Pflichtteils-, Erbersatz- und Zugewinnausgleichsschulden, FR 1993, 683; MÄRKLE, Neue einkommensteuerliche Probleme nach Erbfall und Erbauseinandersetzung, DStR 1994, 769; ESSER, Ertragsteuerliche Folgen des unentgeltlichen Unternehmensübergangs: insbesondere im Falle von Erbauseinandersetzungen bei Gesellschaftsanteilen, DStZ 1997, 439; MEYER, Schuldzinsenabzug und Erbauseinandersetzung, FR 1997, 8; STEPHAN, Einkommensteuerliche Behandlung von wiederkehrenden Leistungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Privat- oder Betriebsvermögen, DB 1997, Beil. Nr. 4, 1; DÄINGHAUS/REICHEL, Erbauseinandersetzung in einkommensteuerrechtlicher Sicht, DStZ 1998, 34; GRUBE, Erbschaftsprozeß und Einkommensteuer, DStZ 1999, 313; DUSOWSKI, Zur einkommensteuerlichen Qualifikation von Ausgaben im Zusammenhang mit einem Erbschaftsstreit, DStZ 2000, 584; GRUBE, Zum einkommensteuerlichen Abzug der Kosten von Erbauseinandersetzung und Nachlassverwaltung, insbes. bei Testamentsvollstreckung, DB 2003, 2300; RÖHRING/DOEGE, Ausgewählte Aspekte der ertragsteuerlichen Behandlung der Erbengemeinschaft und Erbauseinandersetzung, DStR 2006, 969; GRUBE, Beurkundungskosten bei der Einkommensteuer, FR 2007, 533.

Verwaltungsanweisung: BMF v. 14.3.2006 und v. 30.3.2006, BStBl. I 2006, 253.

Der Erbfall ist ein privater Vorgang, der als solcher auch dann nicht zu estl. Einkünften führt, wenn ein Betrieb vererbt wird (zB BFH v. 14.4.1992 – VIII R 6/87, BStBl. II 1993, 275; v. 2.3.1993 – VIII R 47/90, BStBl. II 1994, 619, jeweils mwN). Die Kosten eines Erbfalls stellen folglich keine BA (oder WK) dar.

BFH v. 17.6.1999 – III R 37/98, BStBl. II 1999, 600; v. 16.5.2001 – X R 16/98, BFH/NV 2001, 1262, betr. Prozesskosten des Erben zur Durchsetzung seiner Erbenstellung; Nds. FG v. 19.7.2000 – 12 K 153/96, EFG 2000, 1372, rkr., betr. Testamentskosten des Erblassers; FG Nürnberg v. 17.3.2011 – 4 K 582/2009, EFG 2011, 1688, NZB, Az. BFH IV B 95/11: auch bei vorweggenommener Erbfolge; aA GRUBE, DStZ 1999, 313 ff.; DUSOWSKI, DStZ 2000, 584, zum Erbschaftsstreit; GRUBE, DB 2003, 2300, zu Testamentsvollstreckungskosten? GRUBE, FR 2007, 533 zu Beurkundungskosten; krit. auch KANZLER, FR 1999, 1119; s. auch Anm. 863.

Erbfallschulden:

► *Nach herrschender Meinung* sind Erbfallschulden, zB in der Form von Vermächtnis- oder Pflichtteilschulden sowie Darlehensschulden zur Tilgung der Erbfallschulden ebenfalls keine BA, weil sie auf dem privaten, außerbetrieblichen Erbfall beruhen.

BFH v. 9.8.1983 – VIII R 35/80, BStBl. II 1984, 27, betr. Zahlung von ErbSt.; v. 9.8.1983 – VIII R 35/80, BStBl. II 1984, 27, zu WK betr. Zinsen für ein Darlehen zur Begleichung der ErbSt.; v. 2.3.1993 – VIII R 47/90, BStBl. II 1994, 619; v. 27.7.1993 – VIII R 72/90, BStBl. II 1994, 625; v. 25.11.1993 – IV R 66/93, BStBl. II 1994, 623; v. 2.3.1995 – IV R 62/93, BStBl. II 1995, 413; BMF v. 8.11.1994, BStBl. I, 603; HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 4 Rn. 520 „Erbfall“; WOLFF-DIEPENBROCK, DB 1989, 1434 (1438); GROH, DB 1992, 444 (445 ff.); MÄRKLE, DStR 1994, 769 (776); DÄINGHAUS/REICHEL, DStZ 1998, 34 (42).

Dies geht auf die Rspr. des GrS des BFH zurück, wonach die betriebliche Veranlassung von Finanzierungskosten zur Ablösung von Verbindlichkeiten nur dann zu bejahen ist, wenn die zugrundeliegenden Verbindlichkeiten ihrerseits betrieblich veranlasst sind (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817).

► *Die in der Literatur vertretene Gegenauffassung* bejaht hingegen die betriebliche Veranlassung der im Zusammenhang mit dem Erbfall entstehenden Leistungsverpflichtungen.

SCHMIDT, FR 1993, 683 ff.; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 819; PAUS, DStZ 1993, 624 ff.; ESSER, DStZ 1997, 439 (446).

Auslösendes Moment der Entstehung von Erbfallschulden sei die Existenz eines Nachlasses, der Betriebs- oder Erwerbsvermögen umfasse (SCHMIDT, FR 1993, 683 [685 f.]). Da der Erwerb der Einkunftsquelle mit der Belastung durch Erbfallschulden verbunden sei, könnten sowohl die Erbfallschulden als auch die zu ihrer Finanzierung getätigten Aufwendungen als BA abgezogen werden (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 819).

► *Stellungnahme:* Der hM ist uE zu folgen. Erbfallschulden beruhen darauf, dass der Nachlass auf verschiedene Personen verteilt wird. Sie knüpfen damit unmittelbar an den privat veranlassten Erbfall an und können folglich selbst dann nicht als BA abgezogen werden, wenn zum Erbe ein Betrieb gehört.

Leistungsverpflichtungen im Rahmen der Erbauseinandersetzung: Eine Erbauseinandersetzung ist – anders als der Erbfall selbst – nicht zwingend der privaten, außerbetrieblichen Sphäre zuzuordnen, sondern folgt denselben Grundsätzen, die auch allg. für die Auseinandersetzung von Gemeinschaftsvermögen gelten.

BFH v. 14.9.1999 – III R 39/97, BStBl. II 2000, 69, betr. Aufwendungen für einen Ergänzungspfleger zum Zwecke der Erbauseinandersetzung; BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837, betr. Abfindungszahlungen und Aufwendungen für den Erwerb eines Erbteils als AK; zust. WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 438 „Erbfall“; HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 4 Rn. 520 „Erbfall“; zu Testamentvollstreckungskosten s. GRUBE, DB 2003, 2300.

Dementsprechend sind Finanzierungskosten für Leistungsverpflichtungen im Rahmen einer einen Betrieb betreffenden Erbauseinandersetzung als BA abziehbar, weil sie in unmittelbarem Zusammenhang mit künftigen Einkünften stehen.

BFH v. 19.5.1983 – IV R 138/79, BStBl. II 1983, 380; v. 26.6.1991 – XI R 5/85, BFH/NV 1992, 24, betr. Finanzierungskosten für Ausgleichszahlungen eines Erben; zur Umwandlung einer privaten Nachlassschuld in eine Betriebsschuld, wenn der einen Betrieb übernehmende Erbe die Nachlassschuld übernimmt, um dadurch Ausgleichszahlungen an Miterben zu vermeiden s. BMF v. 11.1.1993, BStBl. I 1993, 62 – Tz. 36, 37; zust. HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 4 Rn. 520 „Erbfall“; MEYER, FR 1997, 8 f.

Zu Leistungsverpflichtungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge s. § 16 Anm. 90 ff. und Anm. 64.

Einstweilen frei.

881–889

IX. Erhaltungsaufwendungen

890

Aufwendungen, die der Stpfl. für die Erhaltung eines betrieblich genutzten WG leistet, sind BA. Abzugsgrenzen sind die Erhaltungsaufwendungen von den HK für ein WG. Siehe dazu ausf. und zur Behandlung von HK und Erhaltungsaufwendungen § 6 Anm. 470 ff.

Einstweilen frei.

891–894

X. Fachliteratur

895

Aufwendungen für Fachliteratur sind BA, wenn ihre Anschaffung durch den Betrieb des Stpfl. veranlasst ist. Insoweit wendet die Rspr. für den BA-Abzug und den WK-Abzug dieselben Maßstäbe an, so dass grds. auf die Ausführungen zu § 9 verwiesen werden kann.

Fachliteratur zeichnet sich dadurch aus, dass sich ihr sachlicher Inhalt auf ein spezielles Fachgebiet beschränkt. Für die betriebliche Veranlassung der Anschaffung muss weiter hinzukommen, dass das behandelte Fachgebiet für die betriebliche Tätigkeit des Stpfl. von Bedeutung ist (s. § 9 Anm. 559 mwN).

Bücher mit einem allgemeinbildenden Inhalt gehören nicht zur Fachliteratur, weil sie nicht nur im Rahmen einer konkreten betrieblichen Tätigkeit gelesen und verwendet werden, sondern auch von anderen Personen (s. § 9 Anm. 559 mwN).

Zeitungen und Zeitschriften sind nur dann als Fachliteratur anzuerkennen mit der Folge des BA-Abzugs, wenn sie sich inhaltlich auf ein spezielles Fachgebiet beschränken und dieses Fachgebiet für die betriebliche Tätigkeit des Stpfl. von Bedeutung ist. Das ist idR nicht der Fall bei Tageszeitungen, Illustrierten und sonstigen Wochenzeitschriften, selbst wenn eine gewisse Erwerbsnähe besteht (s. § 9 Anm. 580 „Zeitungen und Zeitschriften“ zugleich unter Hinweis auf eine mögliche Aufteilung der Aufwendungen in Privatausgaben und WK/BA). Etwas anderes gilt ausnahmsweise nur, wenn der Stpfl. derartige Presseerzeugnisse ausschließlich für seine Kunden vorhält und zB im Wartezimmer auslegt, um für die Kunden Wartezeiten zu überbrücken. Liest der Stpfl. die Tageszeitungen, Illustrierten und Wochenzeitschriften selbst und hält er sie erst anschließend für seine Kunden bereit, so kommt uU eine Aufteilung der Aufwendungen in Privatausgaben und BA in Betracht (s. auch § 9 Anm. 580 „Zeitungen und Zeitschriften“).

Einstweilen frei.

896–899

XI. Finanzierungskosten

900

Begriff: Finanzierungskosten sind das Entgelt für die Nutzung von Kreditmitteln sowie die Kosten für die Beschaffung und die Bereitstellung der Kreditmittel (SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 555). Die Entgelte für die Nutzung von Kreditmit-

eln, also die Schuldzinsen, sind dabei nicht im engen zivilrechtl. Sinne zu verstehen. Dem strechtl. Begriff der Schuldzinsen ist vielmehr ein weiter wirtschaftlicher Begriff der Schuldzinsen zugrunde zu legen. Danach sind Schuldzinsen die einmaligen oder laufenden Leistungen, die ein Schuldner an den Gläubiger für die Überlassung eines bestimmten Kapitals zur Nutzung zu entrichten hat (BFH v. 6.7.1973 – VI R 379/70, BStBl. II 1973, 868; v. 18.10.1974 – VI R 175/72, BStBl. II 1975, 502; v. 8.10.1985 – VIII R 284/83, BStBl. II 1986, 481). Zu den Finanzierungskosten zählen daher neben einem Damnum (Disagio) auch Abschluss- und Beratungsgebühren, Bereitstellungs-, Vermittlungs- und Kreditgebühren, Provisionen für die Bereitstellung oder Vermittlung von Krediten, Bereitstellungsinsen, Verwaltungsgebühren sowie Gerichts-, Grundbuch- und Notarkosten (BFH v. 1.10.2003 – IX R 72/99, BStBl. II 2003, 399, betr. Notargebühren zur Besicherung eines Darlehens). Dagegen fallen Aufwendungen für eine „Finanzierungsgarantie“, die nicht der eigenen Finanzierung, sondern der eines Dritten dienen soll, auch dann nicht unter die abziehbaren Finanzierungskosten, wenn dadurch die Durchführung eines gemeinsamen Projekts gesichert werden soll (BFH v. 12.11.1985 – IX R 70/84, BStBl. II 1986, 337). Außerdem rechnet die Rspr. eine Vorfälligkeitsentschädigung für die vorzeitige Ablösung eines betrieblichen Kredits im Rahmen der Betriebsveräußerung zu den Veräußerungskosten, so dass die Kosten nicht unter dem Gesichtspunkt der Finanzierungskosten als BA abziehbar sind (BFH v. 25.1.2000 – VIII R 55/97, BStBl. II 2000, 458; v. 6.12.2005 – VIII R 34/04, BStBl. II 2006, 265: Veräußerungskosten).

Finanzierungskosten sind Betriebsausgaben, wenn die zugrundeliegende Verbindlichkeit betrieblich veranlasst ist und damit zum BV gehört (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817, unter C.II.2.a). Ob das der Fall ist, richtet sich danach, ob mit den Kreditmitteln betrieblich veranlasste Aufwendungen getätigt werden (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817, unter C.II.3.a). Die Absicht des Stpfl. ist dabei ohne Bedeutung; allein entscheidend ist, ob die aufgenommenen Darlehen tatsächlich für betriebliche Zwecke verwendet werden (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817, unter C.II.2.a; v. 8.11.1990 – IV R 127/86, BStBl. II 1991, 505; v. 22.1.1991 – VIII R 310/84, BFH/NV, 594; v. 14.7.1992 – VIII R 49/90, BFH/NV 1993, 16; v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193). Ändert sich die Einordnung der den Finanzierungskosten zugrundeliegenden Verbindlichkeit, so hat dies auch Einfluss auf die Behandlung der Finanzierungskosten. Das ist zB der Fall, wenn ein mit einem Darlehen finanziertes WG dem BV entnommen oder vom PV ins BV eingelegt wird (dazu auch BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817, unter C.II.3.b; SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 564 mwN). Eine spätere Änderung der Art der Finanzierung von betrieblichen Aufwendungen ist allerdings ausgeschlossen. So sind Finanzierungskosten nicht als BA abziehbar, die dadurch entstehen, dass die Aufwendungen für ein angeschafftes WG zunächst durch Eigenkapital abgedeckt werden, der Stpfl. sich aber nachträglich für eine Fremdfinanzierung durch Darlehensaufnahme entscheidet (s. BFH v. 26.6.1991 – XI R 22/88, BFH/NV 1992, 25; SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 562 mwN).

Finanzierungskosten sind keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten der mit dem Kredit finanzierten WG (vgl. BFH v. 7.11.1989 – IX R 190/85, BStBl. II 1990, 460, zu WK) oder der mit dem Nennwert zu bilanzierenden Darlehen (BFH v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380). Ausnahmen können sich bei HK nach § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB nur ergeben, wenn die Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines WG verwendet wird,

während der Herstellungszeit des WG anfallen. In diesem Fall hat der Stpfl. ein Wahlrecht, ob er die Finanzierungskosten in der StBil. als Teil der HK einstellt oder nicht (s. R 6.3 Abs. 4 EStR 2008).

Werden Darlehen teilweise für betriebliche und teilweise für private Zwecke verwendet, sind die anfallenden Finanzierungskosten entsprechend aufzuteilen und nur die auf die betrieblichen Zwecke entfallenden Finanzierungskosten als BA abziehbar (BFH v. 15.3.1991 – III R 66/88, BFH/NV 1992, 226; v. 7.11.1991 – IV R 57/90, BStBl. II 1992, 141).

Bei einem Untergang oder einer Veräußerung des WG bleiben die weiteren Finanzierungskosten BA, wenn die Erlöse für die Veräußerung des WG oder die Ersatzleistungen für das untergegangene WG nicht entnommen werden. Wird eine Darlehensverbindlichkeit umgewidmet, zB nach Wegfall des ursprünglichen Darlehenszwecks, bleiben die Finanzierungskosten BA, wenn auch der neue Zweck des Darlehens betrieblich veranlasst ist (vgl. BFH v. 1.10.1996 – VIII R 68/94, BStBl. II 1997, 454; v. 19.8.1998 – X R 96/95, BStBl. II 1999, 353).

Zu Einschränkungen des Betriebsausgabenabzugs nach Abs. 4a s. Anm. 1030 ff.

Zur Behandlung von gemischten Kontokorrentkonten und Mehrkontenmodellen s. Anm. 115 ff.

Einstweilen frei.

901–929

XII. Kraftfahrzeugkosten

Schrifttum: DOHRMANN, PKW im Betriebs-/Unternehmensvermögen ein Vorteil?, StBp. 1990, 225; KÜHN, Besteuerung privat genutzter Betriebs-Kraftfahrzeuge – Steuergestaltungsmöglichkeiten durch den Einsatz von Leasingverträgen, BuW 1997, 367; JUNGE, Private Pkw-Nutzung als vGA – Anwendung der 1 v.H.-Regelung, DStR 1998, 833; LIST, Kontroverse Diskussion um die Anwendung der 1 %-Listenpreisregelung bei Weiterverrechnung von Kraftfahrzeugkosten, DStR 2000, 2077; LANGER, Vorsteuerabzug und private Nutzung bei gemischt genutzten Fahrzeugen, DB 2004, 1803; URBAN, Die Behandlung von Unfallkosten bei der Besteuerung des privaten Nutzungswerts von Kraftfahrzeugen, DStZ 2004, 741.

1. Allgemeines

930

Kraftfahrzeugkosten sind betrieblich veranlasst und damit BA, wenn der Stpfl. das Fahrzeug zu betrieblichen Zwecken nutzt (zu KfzKosten als WK s. § 9 Anm. 297). Das ist zB der Fall, wenn er das Kfz. einsetzt für Geschäftsreisen, Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder Familienheimfahrten. Eine Zugehörigkeit des Kfz. zum BV des Stpfl. (s. Anm. 28 ff.) ist nicht erforderlich. Unternimmt der Stpfl. betriebliche Fahrten mit einem zu seinem PV gehörenden Kfz., so sind die hierauf entfallenden Kosten einschl. AfA als BA abziehbar (R 4.7 Abs. 1 Satz 2 EStH 2010). Es handelt sich um eine Nutzungseinlage in Höhe des für die betrieblichen Fahrten verursachten Aufwands (vgl. auch BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; Vor §§ 4–7 Anm. 104). Eine Schätzung ist zulässig; nach R 4.12 Abs. 2 EStH 2010 sind in solchen Fällen die Regelungen der LStR sinngemäß anzuwenden. Gleiches gilt für die betriebliche Nutzung von gemieteten oder geleasten Kfz., da es nur auf die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen ankommt und nicht darauf, ob der Stpfl. zivilrechtl. oder wirtschaftlicher Eigentümer des Kfz. ist (s.

aber BFH v. 31.5.1972 – IV R 31/69, BStBl. II 1972, 699: Stpfl. kann für einen von seiner Ehefrau unentgeltlich überlassenen und betrieblich genutzten Pkw. keine AfA ansetzen, weil nicht er, sondern die Ehefrau den Wertverzehr getragen hat).

Die Fahrzeugstellung an Arbeitnehmer ist ebenfalls idR betrieblich veranlasst, so dass die Aufwendungen für die überlassenen Fahrzeuge insgesamt BA des Stpfl. sind. Das gilt unabhängig davon, ob die ArbN das Kfz. auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, für Familienheimfahrten oder für privat veranlasste Fahrten nutzen. Für den ArbG ist das Zurverfügungstellen des Kfz. an seine ArbN als solches eine betriebliche Veranlassung.

Zur Erfassung des geldwerten Vorteils bei ArbN s. § 8 Anm. 720, 751 f.; BFH v. 6.11.2001 – VI R 54/00, DB 2002, 459, wonach der ArbG, der dem ArbN alle für dessen eigenen Pkw. anfallenden Kosten erstattet, Barlohn zuwendet und keinen geldwerten Vorteil gewährt. Zum Leasing eines dem ArbN unentgeltlich überlassenen Kfz. durch den ArbN auf Kosten des ArbG s. BFH v. 6.11.2001 – VI R 62/96, BStBl. II 2002, 370, betr. Campingfahrzeug.

Zu den Kraftfahrzeugkosten gehören grds. alle Aufwendungen, die für das einzelne Kfz. anfallen. Dazu gehören sowohl die verbrauchsabhängigen variablen Kosten als auch die Fixkosten (zB für KfzSteuer, Versicherungen, Maut, Hauptuntersuchung, Beiträge für Automobilclubs) sowie die AfA.

Siehe zB BFH v. 12.1.1994 – IV B 13/93, BFH/NV 1994, 777, mwN; v. 26.1.1994 – X R 1/92, BStBl. II 1994, 353; v. 24.2.2000 – III R 59/98, BStBl. II 2000, 273.

Ist der Stpfl. vorsteuerabzugsberechtigt, so darf er den Teil der USt., den er als VorSt. geltend machen kann, nicht in die Gesamtkosten einbeziehen, auch nicht in die Bemessungsgrundlage für die AfA. Darüber hinaus sind die KfzKosten um Erstattungen zu mindern, die der Stpfl. im Zusammenhang mit dem Kfz. erhält und die unabhängig von der Art der durchgeführten Fahrt und unabhängig von der gefahrenen Strecke sind (zB Erstattungen von KfzVersicherungsbeiträgen oder für die Abnahme einer bestimmten Treibstoffmenge, dazu BFH v. 26.1.1994 – X R 1/92, BStBl. II 1994, 353). Keine Erstattungen idS sind uE KfzKosten, die von Dritten erstattet werden, etwa vom Auftraggeber nach einer durchgeführten Geschäftsreise. Da dieser Auslagersatz einer konkreten Nutzung des Kfz. zugeordnet werden kann, handelt es sich um laufende BE (aA List, DStR 2000, 2077; zu Unfallkosten vgl. Anm. 1000). Hierzu krit. URBAN, DStZ 2004, 741.

Ermittlung und Ansatz der Kraftfahrzeugkosten:

► *Gebört das Kraftfahrzeug zum Betriebsvermögen*, so kann der Stpfl. die KfzKosten insgesamt ermitteln; es bedarf keiner gesonderten Ermittlung und Aufzeichnung für jedes einzelne Kfz. Das gilt allerdings nicht, wenn der Stpfl. die private Nutzung des Kfz. nach der sog. Fahrtenbuchmethode des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 ermitteln (s. § 6 Anm. 1203p ff.) oder wenn er als ArbG im Rahmen einer Fahrzeugstellung Kfz. an seine ArbN überlässt und diese nach § 8 Abs. 2 Satz 4 von der Fahrtenbuchmethode Gebrauch machen (s. § 8 Anm. 70 ff.). In diesen Fällen müssen die Gesamtkosten aufgeteilt und getrennt dem jeweiligen Kfz. zugeordnet werden (s. § 6 Anm. 1203r aE). Das betrifft zB Beiträge zur KfzVersicherung (Haftpflicht, Kasko, Auto-Insassen-Unfallversicherung, Verkehrs-Rechtsschutzversicherung) bei Versicherung des gesamten Fuhrparks eines Unternehmens gegen einen Pauschalbeitrag, Tankkosten beim Betanken des Kfz. an betriebseigenen Zapfsäulen (Nachweis durch Tankbeleg mit der Angabe der entnommenen Menge möglich), Kosten für Reparaturen des Kfz. in einer

betriebseigenen Reparaturwerkstatt oder Kosten für Wagenwäschen, die in betriebseigenen Waschstraßen durchgeführt werden (krit. SEIFERT, Inf. 1996, 493).

► *Gehört das Kraftfahrzeug zum Privatvermögen*, so kann der Stpfl. im Falle einer betrieblichen Nutzung einen pauschalen Kilometersatz ansetzen, den das BMF festlegt und mit dem grds. sämtliche betrieblichen Fahrtkosten einschl. evtl. Verschleißschäden abgegolten sind.

Siehe R 4.12 Abs. 2 EStH 2010 iVm. R 38 Abs. 1 Satz 5 LStH 2007 und H 38 „Pauschale Kilometersätze“ LStH 2007: Kraftwagen: 0,30 € je Fahrtkilometer, Motorrad oder -roller 0,13 € je Fahrtkilometer. Zu Unfallkosten s. Anm. 1000. Zum Ausschluss des pauschalen Ansatzes, wenn dieser im Einzelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen würden s. BFH v. 25.10.1985 – VI R 15/81, BStBl. II 1986, 200; v. 26.7.1991 – VI R 114/88, BStBl. II 1992, 105, betr. eine Jahresfahrleistung von mehr als 40000 km.

Statt eines pauschalen Kilometersatzes kann der Stpfl. auch den Teilbetrag der jährlichen Gesamtkosten des Kfz. ansetzen, der dem Anteil der zu berücksichtigenden Fahrten an der Jahresfahrleistung entspricht (individueller, fahrzeugspezifischer Kilometersatz, s. R 23 Abs. 2 EStR 2003 iVm. R 38 Abs. 1 Satz 3 LStR 2002). Ermittelt der Stpfl. den Kilometersatz auf der Grundlage der für zwölf Monate anfallenden Gesamtkosten, so darf er diesen solange beibehalten, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern (zB durch Ablauf des AfA-Zeitraums oder bei Eintritt veränderter Leasingzahlungen).

Abzugsbeschränkungen sehen Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 bezüglich der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (s. Anm. 1400 ff.) und Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 bezüglich unangemessen hoher Aufwendungen vor (s. Anm. 1600 ff.).

2. ABC der Kraftfahrzeugkosten

931

Absetzung für Abnutzung ist grds. als KfzKosten abziehbar. Zu den als BMG zu berücksichtigenden AK gehören auch Vermittlungskosten, Vertragskosten, Kosten der Begutachtung des Kaufobjekts, Nebenkosten wie zB die Gebühr für den KfzBrief und Überführungskosten (Frachtkosten, Rollgelder, Transportversicherungskosten, Einfuhrzölle, jeweils soweit der Stpfl. diese Kosten auch tatsächlich getragen hat), Aufwendungen für eine Panzerung und andere Sicherheitssysteme, für eine Diebstahlsicherung und für eine Anhängerkupplung sowie Aufwendungen für Sonderausstattungen wie zB Sonderlackierung, Schiebedach, Klimaanlage, Ersatzreifen oder Reserve-/Notrad, Autoradio (BFH v. 24.10.1972 – VIII R 201/71, BStBl. II 1973, 78, s. auch § 6 Anm. 1203g), Navigationssystem, Autotelefon einschl. weiterer Empfangs- oder Wiedergabegeräte, sofern sie fest eingebaut sind (vgl. auch § 6 Anm. 271 ff. und § 7 Anm. 130 ff.). Zur USt. als AK s. § 9b Anm. 12, 34, 39, 42. Von den AK abzuziehen sind Kaufpreisminderungen sowie Rabatte, Skonti uÄ (BFH v. 3.12.1970 – IV R 216/67, BStBl. II 1971, 323; v. 27.2.1991 – I R 176/84, BStBl. II 1991, 456), und zwar unabhängig davon, wer diese gewährt hat (BFH v. 22.4.1988 – III R 54/83, BStBl. II 1988, 901). Zur Höhe der AfA s. die Erl. zu § 7; zur Teilwertabschreibung vgl. § 6 Anm. 556 ff. und § 7 Anm. 365.

Autofahren und Autozüge: Aufwendungen hierfür gehören nicht zu den KfzKosten. Sie können dem jeweiligen Anlass des Transports konkret zugerechnet werden.

Finanzierungskosten sind weder als Teil des Kaufpreises AK, noch gehören sie zu den laufenden Kosten, die für das Kfz. anfallen. Siehe ausf. Anm. 900 ff.

Geldbußen und vergleichbare geldliche Sanktionen, die bei betrieblicher Benutzung eines Kfz. verhängt worden sind, sind uE keine Kfz.-Kosten, weil sie nicht an den Betrieb des Fahrzeugs anknüpfen, sondern an das Fehlverhalten des Fahrers. Zum Abzugsverbot nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 s. Anm. 1700 ff.

Leasingzahlungen: Laufende Leasingraten sind BA, wenn das Kfz. zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird und dem Leasinggeber zuzuordnen ist (vgl. § 5 Anm. 1165, 1168, 1180). Für die Sonderzahlung ist bei Gewinnermittlung nach Abs. 1 oder § 5 ein aktiver RAP zu bilden (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1), der über die Dauer des Leasingvertrags raterlich aufzulösen ist.

Vgl. § 5 Anm. 1180, 1182; vgl. auch BFH v. 5.5.1994 – VI R 100/93, BStBl. II 1994, 643: Leasingsonderzahlung gehört nicht zu den AK für ein obligatorisches Nutzungsrecht des Leasingnehmers an dem Kfz.; vgl. insgesamt auch Schl.-Holst. FG v. 3.11.1999 – V 88/99, EFG 2000, 165, rkr.

Bei Gewinnermittlung nach Abs. 3 ist die Sonderzahlung – ebenso wie die laufende Leasingrate – im Zeitpunkt des Abflusses beim Leasingnehmer als BA zu erfassen, weil die Bildung von RAP nicht vorgesehen ist.

Damit werden BA vorverlagert, was mit Blick auf die Ermittlung der Höhe der Nutzungsentnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 (Fahrtenbuchmethode) im Jahr der Sonderzahlung ungünstig und in den folgenden Jahren günstig ist. Auf die Ermittlung der Nutzungsentnahme nach der sog. Listenpreismethode iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 hat das keinen Einfluss.

Maut, die für die Benutzung bestimmter Straßen, Brücken oder Tunnel zu bezahlen ist, gehört zu den KfzKosten. Sie kann in Einzelfällen bestimmten Fahrten zugeordnet werden.

Reparaturaufwendungen, die in Bezug auf betrieblich genutzte Kfz. anfallen, gehören grds. zu den abziehbaren KfzKosten. Das gilt nur dann nicht, wenn bei dem Kfz. bereits ein (nahezu) tatsächlicher Vollverschleiß eingetreten ist. Die Aufwendungen dienen in diesem Fall nicht mehr der Erhaltung des Kfz. und gehören damit zu den die AfA-Bemessungsgrundlage erhöhenden (nachträglichen) HK (zB Umrüstung eines Oldtimers auf neuere Verkehrstechnik).

Die Aufwendungen für den Einbau eines Austauschmotors in einen Lkw. innerhalb der buchmäßig vorgesehenen Nutzungszeit stellen idR laufenden Erhaltungsaufwand dar. Eine dadurch eingetretene Verlängerung der ND des Lkw. reicht für die Aktivierung nicht aus (BFH v. 3.12.1958 – I 173/58 U, BStBl. III 1959, 95; v. 30.5.1974 – IV R 56/72, BStBl. II 1974, 520). Siehe dazu auch OFD Düss., ESt.-Kartei NW § 7 EStG A Nr. 52.

Werden für die betriebliche Nutzung des Kfz. nicht die individuellen KfzKosten angesetzt, sondern Pauschbeträge (s. Anm. 930), sind die Reparaturaufwendungen mit dem Pauschbetrag abgegolten. Etwas anderes kann in besonders gelagerten Einzelfällen nur gelten, wenn der Schaden unvorhersehbar und damit für den Stpfl. unabwendbar war, ohne dass es dabei auf den Grad des Verschuldens ankäme (abl. für Motorschaden infolge falschen Schaltens: BFH v. 17.10.1973 – VI R 26/73, BStBl. II 1974, 186; v. 16.3.1990 – VI R 57/87, BFH/NV 1990, 572; v. 24.4.1992 – VI R 137/89, BFH/NV 1993, 291). Eine Typisierung außergewöhnlicher KfzAufwendungen ist nicht möglich (BFH v. 29.1.1992 – VI R 133/79, BStBl. II 1982, 325); s. auch Anm. 1000.

Umsatzsteuer: vgl. § 9b Anm. 12 ff.

Vignette: Aufwendungen hierfür sind KfzKosten (zB in Österreich oder in der Schweiz). Eine Aufteilung auf bestimmte Fahrten ist allerdings nahezu ausgeschlossen, weil es sich hier um eine allg. Autobahnbenutzungsgebühr handelt; s. auch „Maut“.

XIII. Krankheitskosten

Krankheitskosten sind grds. private Aufwendungen, weil die Krankheitsursache idR vorrangig in der privaten menschlichen Existenz begründet liegt. Folglich sind Aufwendungen des Stpfl. für die Wiederherstellung seiner Gesundheit, für den Ausgleich von Behinderungen oder Einschränkungen sowie für eine Gesundheitsvorsorge idR nicht als BA abziehbar, und zwar auch dann nicht, wenn eine betriebliche oder berufliche Tätigkeit die Erkrankung beeinflusst, beschleunigt oder verschlimmert hat (s. § 12 Anm. 44 mwN; vgl. auch FG Hamb. v. 11.1.1977 – I 61/74, EFG 1977, 525, rkr., betr. Vorsorgeuntersuchungen; BFH v. 17.7.1992 – VI R 96/88, BFH/NV 1993, 19, betr. Kuraufenthalt).

Krankheitskosten können ausnahmsweise Betriebsausgaben sein, wenn sie eine typische Berufskrankheit betreffen oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und der Erwerbstätigkeit eindeutig feststeht, wie zB bei Betriebs- oder Berufsunfällen (BFH v. 23.10.1992 – VI R 31/92, BStBl. II 1993, 193; v. 22.4.2003 – VI B 275/00, BFH/NV 2003, 1052; v. 20.7.2005 – VI R 50/03, BFH/NV 2005, 2185; zu WK s. § 9 Anm. 750 „Krankheitskosten“).

► *Eine Berufskrankheit* liegt vor, wenn sich mit der Erkrankung des Betroffenen ein „regelmäßiges Berufsrisiko“ realisiert, welches darin besteht, dass für alle Angehörigen des jeweiligen Berufs die Gefahr einer entsprechenden Erkrankung typisch ist.

Bejahend: BFH v. 14.1.1954 – IV 303/53 U, BStBl. III 1954, 86, betr. Asbestose; RFH v. 27.8.1930, StuW II 1930 Nr. 1194, betr. Bleivergiftung; BFH v. 26.3.1965 – VI 150/64 U, BStBl. III 1965, 358, betr. Infektionskrankheiten bei Krankenhauspersonal; BFH v. 6.6.1957 – IV 158/56 U, BStBl. III, 286, betr. Tuberkulose eines Lungenfacharztes; FG Hamb. v. 18.10.1955 – I 284/55, EFG 1956, 45, rkr., betr. Tuberkulose eines Pathologiemitarbeiters; Hess. FG v. 16.10.2000 – 5 K 187/98, EFG 2001, 683, rkr., betr. Krankheit eines Hochleistungssportlers.

Verneinend: BFH v. 4.10.1968 – IV R 59/68, BStBl. II 1969, 179, betr. Herzinfarkt eines Rechtsanwalts; FG Berlin v. 10.6.1991 – VIII 506/88, EFG 1992, 322, rkr., betr. Gelenkarthrose eines Sportlehrers; BFH v. 22.4.2003 – VI B 275/00, BFH/NV 2003, 1052, betr. Hörgerät; BFH v. 20.7.2005 – VI R 50/03, BFH/NV 2005, 2185, betr. Aufwendungen für Brille, die nur am Arbeitsplatz bei Bildschirmarbeit getragen wird.

Ob es sich bei einer Erkrankung um eine Berufskrankheit handelt, muss durch Sachverständige (Ärzte, Gesundheitsämter, Berufsgenossenschaft uÄ) festgestellt werden (BFH v. 26.3.1965 – VI 150/64 U, BStBl. III 1965, 358). Liegt eine Berufskrankheit vor, so sind alle damit zusammenhängenden Aufwendungen BA.

RFH v. 13.11.1935, RStBl. 1936, 202; BFH v. 17.7.1992 VI R 96/88, BFH/NV 1993, 19, betr. Aufwendungen für die Vorbeugung, Früherkennung, Verhütung oder Feststellung des Nichtvorliegens einer typischen Berufskrankheit; BFH v. 23.10.1992 – VI R 31/92, BStBl. II 1993, 193, betr. Aufwendungen zur Wiederherstellung des Gesundheitszustands und zur Behebung von Gesundheitsschäden; BFH v. 17.7.1992 – VI R 96/88, BFH/NV 1993, 19, betr. Aufwendungen für Rehabilitationen oder Kuren; FG Münster v. 25.6.1969 – VI 707/67 E, DStZ/E 1969, 431, rkr., betr. Aufwendungen zur Erhaltung des Gesundheitszustands.

► *Ein Betriebs- oder Berufsunfall* setzt eine äußere Einwirkung voraus, die mit einer betrieblich veranlassten Tätigkeit zusammenhängt. Dabei ist nicht erforderlich, dass das Gesundheitsrisiko der entsprechenden Tätigkeit berufstypisch (Unfall eines Fußballers oder Rennfahrers), wahrscheinlich (Verkehrsunfall eines Be-

rufskraftfahrers) oder seltene Ausnahme ist. Ist die Erkrankung auf einen Betriebs- oder Berufsunfall zurückzuführen, so sind alle damit zusammenhängenden Krankheitskosten als BA abziehbar.

Krankheitskosten, die der Steuerpflichtige für Arbeitnehmer übernimmt (zB Krankheitskosten, Kosten für Vorsorgeuntersuchungen) sind BA, wenn die Übernahme betrieblich und nicht privat veranlasst ist. Das kann auch der Fall sein, wenn der Stpfl. die Arbeitskraft seiner ArbN erhalten will (zB durch die Übernahme der Aufwendungen für Kuren und Erholungsaufenthalte).

Übernimmt der Steuerpflichtige Krankheitskosten Dritter im Wege des Schadensersatzes, so liegen BA vor, wenn die schädigende Handlung betrieblich veranlasst war.

941–949 Einstweilen frei.

950

XIV. Reisekosten

Reisekosten sind BA, wenn sie durch den Betrieb veranlasst sind.

Den Begriff „Reisekosten“ definiert das EStG nicht, obwohl es ihn sowohl in § 3 Nr. 16 als auch in Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 verwendet. Da Reisekosten bei den WK eine zentrale Rolle spielen, enthält die LStR umfassende Regelungen hierzu, die das stl. Reisekostenrecht maßgebend prägen, zumal R 4.12 Abs. 2 EStH 2010 für den BA-Abzug von Reisekosten auf die Regelungen der LStR verweist. Damit entspricht die FinVerw. der Forderung nach einer einheitlichen Definition des Begriffs der Reisekosten (s. auch § 3 Nr. 16 Anm. 3 und § 9 Anm. 285). Wegen dieser Einheitlichkeit des Begriffs gelten die Ausführungen zu § 9 Anm. 285 ff. für den BA-Abzug entsprechend.

Reisekosten fallen an, wenn der Stpfl. außerhalb seiner regelmäßigen Arbeitsstätte und außerhalb seiner Wohnung tätig wird (sog. Auswärtstätigkeit, so die neuere Rspr. des BFH, s. § 9 Anm. 286 f.), wobei gerade bei den Gewinneinkunftsarten auch die Wohnung die regelmäßige Arbeitsstätte sein kann, so zB wenn der Stpfl. seine Tätigkeit von einem häuslichen Arbeitszimmer aus betreibt (s. zum Wohnungsbegriff § 9 Anm. 290, zum Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte § 9 Anm. 288 und zu weiteren Einzelfällen, wie zB einer Einsatzwechseltätigkeit oder einer Fahrtätigkeit – zB bei selbständig tätigen Markthändlern, Reisegewerbetreibenden, Seelotsen, Taxi- oder Berufskraftfahrern – § 9 Anm. 289).

Reisekosten müssen durch den Betrieb veranlasst sein. Nur in diesem Fall liegen in vollem Umfang BA vor (s. auch § 9 Anm. 291: so gut wie ausschließlich durch die betriebliche Tätigkeit veranlasst). Ist dies nicht der Fall, weil der Stpfl. im Zusammenhang mit einer betrieblichen Reise auch private Zwecke verfolgt, so sind die Reisekosten nach der neueren Rspr. des BFH aufzuteilen (vgl. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, sowie § 12 Anm. 60 ff.).

Als Betriebsausgaben abziehbar sind sämtliche Aufwendungen, die durch die Auswärtstätigkeit veranlasst sind. Dazu zählen Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen sowie Übernachtungs- und Reisenebenkosten (zu Einzelheiten s. § 9 Anm. 296 ff.).

951–954 Einstweilen frei.

XV. Reklame- und Werbekosten

Werbe- und Reklamekosten sind BA, wenn sie durch den Betrieb veranlasst sind. Erfasst werden alle Aufwendungen für Maßnahmen zur planmäßigen Beeinflussung Dritter, um sie als Abnehmer von Lieferungen oder Leistungen zu gewinnen. Dazu gehören insbes. Aufwendungen für Anzeigen in Zeitungen und Zeitschriften, Fernseh-, Rundfunk- und Kinospots, Werbebriefe- und Postwurfsendungen, Plakatwerbung und Werbeveranstaltungen (SÖHN in KSM, § 4 Rn. 1200 „Reklamekosten“; zur Abgrenzung zum Sponsoring s. Anm. 967 aE).

Die Rechtsprechung bejaht Betriebsausgaben in folgenden Fällen:

- ▶ *Brunnenerrichtung auf öffentlichem Platz*, sofern eine Inschrift oder Tafel auf den Sponsor hinweist (BFH v. 30.4.1987 – V R 154/78, BStBl. II 1987, 688; s. aber auch unten zu „Plastik auf einem öffentlichen Platz“).
- ▶ *Rallyteam*, sofern Werbeflächen am Fahrzeug zur Verfügung gestellt werden und sich das Team zu werbewirksamen Auftritten verpflichtet (Hess. FG v. 23.11.1998 – 4 K 1309/97, EFG 1999, 496, rkr.).
- ▶ *Rennpreis* (BFH v. 29.6.1987 – VI 38/86, nv., juris).
- ▶ *Rennwagen*: BFH v. 29.9.1981 – VIII R 44/77, nv.: Aufwendungen für Werbeaufschriften mit Firmenbezeichnung und die Ausstellung des Rennwagens sind BA, nicht aber die Kosten für Unterhalt und Betrieb.
- ▶ *Werbeartikel* als Zugaben iSd. Zugabenverordnung (BFH v. 28.11.1986 – III B 54/85, BStBl. II 1987, 296 [297]; v. 4.2.1987 – I R 132/83, BFH/NV 1988, 352; keine Geschenke iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1).

Die Rechtsprechung verneint Betriebsausgaben in folgenden Fällen:

- ▶ *Plastik auf öffentlichem Platz*, selbst wenn eine Tafel auf den Errichter hinweist (BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; uE Widerspruch zu BFH v. 30.4.1987 – V R 154/78, BStBl. II 1987, 688, betr. Errichtung eines Brunnens auf einem öffentlichen Platz, s. dazu oben).
- ▶ *Kunstaustellungen* im Treppenhaus und in den Fluren eines Architektur- und Ingenieurbüros, weil keine Förderung der beruflichen Tätigkeit feststellbar ist (FG Bremen v. 16.10.1987 – I 123/83 K, EFG 1988, 107, rkr.).
- ▶ *Reitstall*: Verluste aus dem Betrieb eines Rennstalls oder eines Gestüts eines Gesellschafters sind trotz der Werbewirkung für Getränke der Gesellschaft keine (Sonder-)BA (FG Hamb. v. 13.12.1991 – I 203/88, EFG 1992, 657, rkr.).

Werbe- oder Reklameaufwendungen sind grds. als Betriebsausgaben sofort abziehbar und gehören gem. § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB als Vertriebskosten nicht zu den AHK eines WG (zB bei Werbeaufdruck auf einem Fahrzeug; s. auch § 5 Anm. 329 und 390). Auch größere Reklame- oder Werbefeldzüge, deren Wirkung in zukünftige Wj. hineinreicht, sind weder als immaterielle WG noch als aktive RAP zu aktivieren (s. näher § 5 Anm. 350 und 1760 „Werbung“ sowie Anm. 331; s. auch LÜDENBACH, StuB 2010, 317). Lediglich Werbemittel, zB der Außenwerbung dienende Schilder, Tafeln oder Beleuchtungsanlagen, können als materielle WG zu aktivieren sein (s. § 5 Anm. 1760 „Werbung“; zur Aktivierung von Werbeaufwendungen als Umlaufvermögen s. § 5 Anm. 291; BOORBERG, DB 2001, 497, sowie insgesamt SCHREIBER in BLÜMICH, § 5 Rn. 740 „Werbung“; SÖHN in KSM, § 4 Rn. 1200 „Reklamekosten“).

Einstweilen frei.

956–959

XVI. Schadensersatzleistungen

Schadensersatzleistungen sind BA, wenn die Entstehung des Schadens selbst betrieblich veranlasst ist.

Eine betriebliche Veranlassung liegt vor, wenn der Schaden auf einer zum Ersatz verpflichtenden Handlung des Betriebsinhabers beruht. Dafür reicht es nicht aus, dass die Handlung in irgendeinem Zusammenhang mit der betrieblichen Betätigung des Inhabers steht. Das die Schadensersatzpflicht auslösende Ereignis muss vielmehr im Wesentlichen unmittelbare Folge der betrieblichen Betätigung sein (BFH v. 19.3.1987 – IV R 140/84, BFH/NV 1987, 577). Das ist zB der Fall bei einer fehlerhaften Beratung durch einen RA oder Steuerberater, einer durch einen Handwerksbetrieb unsachgemäß ausgeführten Reparatur sowie einem Kunstfehler eines Arztes (BFH v. 17.4.1980 – IV R 207/75, BStBl. II 1980, 639; aber kein BA-Abzug für die Behandlung von genetischen Strahlenschäden, die bei den Kindern eines Röntgenarztes auftreten).

Bei privater Mitveranlassung des schädigenden Ereignisses kommt eine Aufteilung der Aufwendungen in Betracht. Das ist zB der Fall, wenn sich ein Unfall bei einer betrieblich und privat veranlassten Fahrt ereignet (s. Anm. 1000 sowie zur Rspr. vor Aufgabe des Aufteilungsverbots BFH v. 1.12.2005 – IV R 26/04, BStBl. II 2006, 182; werden aufgrund einer privaten Mitveranlassung einer Reise erhebliche Unfallkosten ausgelöst, die nicht mehr von untergeordneter Bedeutung sind, so führt dies zu einem Abzugsverbot).

Ob der Steuerpflichtige schuldhaft gehandelt hat und ob das schädigende Ereignis für ihn vermeidbar war, ist nur für die zivilrechtl. Frage von Bedeutung, ob er zum Schadensersatz verpflichtet ist. Auf die Qualifikation des geleiteten Schadensersatzes als BA wirkt sich dies grds. nicht aus, und zwar auch dann nicht, wenn sich der Stpfl. durch seine Handlung strafbar gemacht hat. Der Stpfl. muss die den Schadensersatz auslösende Tat allerdings in Ausübung der betrieblichen Tätigkeit begangen haben (BFH v. 9.12.2003 – VI R 35/96, BStBl. II 2004, 641; FG Rhld.-Pf. v. 27.6.2008 – 4 K 1928/07, EFG 2009, 31, rkr.; s. aber auch BFH v. 18.9.1987 – VI R 121/84, BFH/NV 1988, 353). Der BA-Abzug ist allerdings ausgeschlossen, wenn sich das Verhalten des Stpfl. nicht mehr innerhalb der „beruflichen Zielvorstellungen“ bewegt (s. Anm. 1000 mwN).

961–966 Einstweilen frei.

XVII. Sponsoringaufwendungen

Schrifttum: BOOCHS/GANTEFÜHRER, Mäzenatentum und Sponsoring aus der Sicht des Steuerrechts, DB 1989, 2095; BREUNINGER/RÜCKERT, Gegenstand und Besteuerung des Sozio-Sponsoring, DB 1993, 503; BÜRGER, Sponsoring (Social-Sponsoring) – Ein neues Finanzierungsinstrument auch für steuerbegünstigte Dienstleistungsunternehmen im sozialen Bereich, BB 1993, 1850; BREUNINGER/PRINZ, Neues zum Sozio-Sponsoring aus steuerlicher Sicht, DStR 1994, 1401; STOBBE, Spende oder Sponsoring – Merkmale für die steuerliche Einordnung, DStZ 1994, 583; ANSORGE, Die steuerliche Behandlung des Sozio-Sponsoring im gemeinnützigen Verein, BB 1995, 2505; BRUHN/MEHLINGER, Rechtliche Gestaltung des Sponsoring – Vertragsrecht – Steuerrecht – Medienrecht – Wettbewerbsrecht, Bd. I: Allgemeiner Teil, München, 2. Aufl. 1995; HEUER, Kulturfinanzierung durch Sponsoring – steuerliche Konsequenzen beim Sponsor und Gesponserten, DStR 1996, 1789; SPIEGEL, Wohin mit den Sponsoring-Einnahmen? – Anmerkung zum Beschluss des FG Mecklenburg-Vorpommern vom 30.5.1997, DStZ 1997, 1800; HEUER, Der neue

BMF-Erlass zur ertragsteuerlichen Behandlung des Sponsorings: Die steuerlichen Konsequenzen beim Sponsor und Gesponserten, DStR 1998, 18; SCHAUHOFF, Große Aufregung um das Sponsoring, DB 1998, 494; THIEL, Sponsoring im Steuerrecht, DB 1998, 842; WEIAND, Das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 9.7.1997 zur ertragsteuerlichen Behandlung des Sponsorings, BB 1998, 344; KROME, Ertragsteuerliche Behandlung des Sponsorings – Hinweise für die Praxis, DB 1999, 2030; BOOCHS, Sponsoring in der Praxis – Zivilrecht – Steuerrecht – Musterfälle, Neuwied 2000; RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsorings, München 2000; HEY, Hochschulsponsorings – öffentlich-rechtliche und steuerrechtliche Aspekte, WissR 2001, 1; MOHL/TILLMANN, Steuerrechtliche Folgen des Sponsorings im kommunalen Bereich, KStZ 2001, 126; RAUPACH, Zivilrechtliche und steuerliche Fragen des Sponsorings, Non Profit Law Yearbook 2001, 2002; KÖTZ/RAWERT/SCHMIDT/WALZ, Non Profit Law Yearbook 2001, Köln 2002; BALL/DIECKMANN, Share-Sponsoring ein innovatives Finanzierungskonzept für steuerbegünstigte Körperschaften aus aktienrechtlicher Sicht, DStR 2002, 1450 und 1602; HEY, Parteien-sponsoring im Steuerrecht – lassen sich die Abzugsgrenzen zu § 10b Abs. 3 EStG umgehen?, DB 2005, 1403; KASPER, Sponsoring im Steuerrecht, DStZ 2005, 397; SCHOLZ/GARTHOFF, Sponsoring von Sportvereinen jetzt steuerpflichtig?, BB 2008, 1148.

1. Begriff des Sponsorings

967

Unter Sponsoring versteht man die Gewährung von Geld oder geldwerten Vorteilen durch Unternehmen zur Förderung von Personen, Gruppen oder Organisationen in sportlichen, kulturellen, kirchlichen, wissenschaftlichen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen, mit der auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit verfolgt werden.

BMF v. 18.2.1998, BStBl. I 1998, 212, „Sponsoring-Erlass“; BRUHN/MEHLINGER, Rechtliche Gestaltung des Sponsorings, 2. Aufl. 1995, 4; BREUNINGER/RÜCKERT, DB 1993, 503; RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsorings, 2000, 7; BÜRGER, BB 1993, 1850; BREUNINGER/PRINZ, DStR 1994, 1401; WEIAND, BB 1998, 344 (345 f.); BOOCHS, Sponsoring in der Praxis, 2000, 127 ff.; vgl. BOOCHS/GANTEFÜHRER, DB 1989, 2095 (2098); RAUPACH in KÖTZ/RAWERT/SCHMIDT/WALZ, Non Profit Law Yearbook 2001, 2002, 169 (170 ff.); HEY, DB 2005, 1403; KASPER, DStZ 2005, 397.

Ziel des Sponsors ist es, durch die – nach außen hin dokumentierte – sachliche, finanzielle oder organisatorische Unterstützung von Personen oder Institutionen einerseits einen höheren Bekanntheitsgrad für das Unternehmen zu erreichen und andererseits die Sympathie des Verbrauchers zu wecken, um dadurch das Image des Unternehmens zu steigern (zum Zweck der Kontaktpflege mit den Zielgruppen des Unternehmens und der Verbesserung der Motivation der eigenen Mitarbeiter s. BREUNINGER/RÜCKERT, DB 1993, 503 [504]; STOBBE, DStZ 1994, 583).

Von der klassischen Form der Absatzwerbung unterscheidet sich das Sponsoring dadurch, dass es nicht unmittelbar auf den Abs. bestimmter Produkte gerichtet ist, sondern der Abs. der Produkte eines Unternehmens mittelbar durch ein positives Unternehmensimage beeinflusst werden soll. Dies beruht auf der Erkenntnis, dass Kunden den Entschluss zum Erwerb eines Produkts immer häufiger nicht mehr allein vom Produkt selbst und seinem Preis abhängig machen, sondern vom Image des Unternehmens (RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsorings, 2000, 1 ff. und 15 ff. mwN; BÜRGER, BB 1993, 1850 [1851]; BREUNINGER/PRINZ, DStR 1994, 1401 [1402]; ANSORGE, BB 1995, 2505 f.; SCHAUHOFF, DB 1998, 494; HEUER, DStR 1998, 18; WEIAND, BB 1998, 344 [347]). Zu Überschneidungen zwischen der klassischen Absatzwerbung und dem Sponsoring kann es allerdings dann kommen, wenn sich der Gesponserte als Werbeträger zur Verfügung stellt (vgl. BREUNINGER/RÜCKERT, DB 1993, 503 [504]; s. Anm. 950).

Beim Sportsponsoring als der ältesten und nach dem Aufkommen wichtigsten Form des Sponsoring stellt der Sponsor (ggf. auf der Grundlage von Ausrüstungs- und Lizenzverträgen) einem Sportler oder einem Sportverein Geld oder Sachmittel zur Verfügung, um im Gegenzug den Sportler, die Sportsstätte oder eine konkrete Sportveranstaltung für Werbezwecke zu nutzen, etwa in Form von Banden- oder Trikotwerbung (RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 9, mwN). Dadurch weist das Sportsponsoring große Ähnlichkeiten mit der klassischen Absatzwerbung auf.

Beim Kultursponsoring fördert der Sponsor Personen, Gruppen, Organisationen oder Veranstaltungen in künstlerischen Bereichen, insbes. der bildenden und darstellenden Künste, der Ton- und Dichtkunst, der Literatur und der audiovisuellen Medien (RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 10, mwN). Eine besondere Form des Kultursponsorings ist das Sendungssponsoring, bei dem sich ein Sponsor an der Finanzierung von Fernseh- oder Hörfunkprogrammen beteiligt, um seinen Namen, sein Warenzeichen, sein Erscheinungsbild, seine Tätigkeit oder seine Leistungen in der Öffentlichkeit im Zusammenhang mit der Sendung zu präsentieren (s. auch RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 6, mwN).

Das Soziosponsoring zeichnet sich dadurch aus, dass der Sponsor nichtkommerzielle Gruppen, Organisationen oder gemeinnützige Körperschaften unterstützt, die soziale Aufgaben wahrnehmen. Durch die nach außen bekanntgemachte Förderung will der Sponsor das gesellschaftliche Engagement des Unternehmens dokumentieren, um so das Image des Unternehmens in der Öffentlichkeit zu verbessern (RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 10, mwN).

Das Umweltsponsoring, das auch als eine spezielle Form des Soziosponsorings angesehen werden kann, ist durch die Unterstützung ökologischer Tätigkeiten insbes. beim Arten-, Natur- und Umweltschutz gekennzeichnet. Das Umweltsponsoring kann auch in Form der aktiven Mitarbeit des Sponsors beim Gesponserten oder durch die Überlassung von Rechten des Sponsors erfolgen (RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 10, mwN).

968–972 Einstweilen frei.

973 2. Sponsoringaufwendungen als Betriebsausgaben oder Spenden

Sponsoringaufwendungen können entweder als BA oder als Spenden iSv. § 10 Abs. 1 angesehen werden. Die Einordnung hängt dabei davon ab, ob man beim Sponsoring den Werbezweck (dann ggf. BA) oder den Förderzweck (dann ggf. Spende) in den Vordergrund stellt. Wegen des nur eingeschränkt möglichen Abzugs von Spenden (s. § 10b) wird dem Stpfl. idR daran gelegen sein, die Aufwendungen als BA zu deklarieren (zu weiteren Vorteilen s. THIEL, DB 1998, 842 [843]; HEUER, DStR 1996, 1789 [1790]; KASPER, DStZ 2005, 397 [399]). Ferner sind bestimmte Formen der Förderung, wie zB die Nutzungsüberlassung oder die Zurverfügungstellung von Dienstleistungen nach § 10b Abs. 3 Satz 1 nicht in Form einer Spende möglich (s. § 10b Anm. 122; WEIAND, BB 1998, 344 [346]). Neben diesen Aspekten ist bei der Abgrenzung zwischen BA und Spenden ebenfalls zu berücksichtigen, dass das Sponsoring zT (auch) auf einer privaten Motivation des Sponsors beruhen kann.

Sponsoringaufwendungen sind Betriebsausgaben, wenn sie nach der Motivation des Sponsors durch die Erhöhung des Ansehens seines Unternehmens der Sicherung und der Verbesserung des Erwerbsklimas und der Absatzposition

dienen und damit günstige Rahmenbedingungen für den Betrieb schaffen sollen. Sie sind in diesem Fall zumindest mittelbar durch den Betrieb veranlasst.

Vgl. BFH v. 3.2.1993 – I R 37/91, BStBl. II 1993, 441; RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 31 ff.; BREUNINGER/PRINZ, DStR 1994, 1401 (1403 f.); STOBBE, DStZ 1994, 583 (585). Vgl. auch BMF v. 18.2.1998, BStBl. I 1998, 212, „Sponsoring-Erlass“, wonach Sponsoringaufwendungen dann BA sind, wenn der Sponsor entsprechende wirtschaftliche Vorteile für sein Unternehmen erstrebt oder er für die Produkte seines Unternehmens werben will.

Einer thematischen Verbindung zwischen der geförderten Veranstaltung und dem Gegenstand des Unternehmens des Sponsors bedarf es nicht (Hess. FG v. 23.11.1998 – 4 K 1309/97, EFG 1999, 496, rkr.).

► *Die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen* ist dabei dann einer genaueren Prüfung zu unterziehen, wenn die Aufwendungen die Höchstbeträge für den Spendenabzug überschreiten oder wenn Umstände für eine private (Mit-)Veranlassung der Aufwendungen sprechen, zB wenn ein Einzelunternehmer einen Sportclub sponsert, in dem er selbst aktiv ist (vgl. RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 87), wenn in der Öffentlichkeit nicht auf das Produkt oder das Unternehmen des Sponsors aufmerksam gemacht wird, sondern nur auf seine Person oder wenn die Sponsoringaufwendungen im Verhältnis zum Ertrag des Unternehmens hoch sind (Hess. FG v. 23.11.1998 – 4 K 1309/97, EFG 1999, 496, rkr., uE nicht zwingend).

► *Ob der Gesponserte eine Gegenleistung erbringt* in Form einer aktiven oder passiven, unmittelbaren oder mittelbaren Absatzwerbung für den Sponsor, ist uE für die Einordnung der Aufwendungen als BA unerheblich.

AA Hess. FG v. 23.11.1998 – 4 K 1309/97, EFG 1999, 496, rkr.: stl. Abzugsfähigkeit nur insoweit, als dem Sponsoring eine angemessene Gegenleistung des Gesponserten gegenübersteht; BRUHN/MEHLINGER, Rechtliche Gestaltung des Sponsoring, Bd. I, 2. Aufl. 1995, 96; BOOCHS/GANTEFÜHRER, DB 1989, 2095 (2097); WEIAND, BB 1998, 344 (345); BOOCHS, Sponsoring in der Praxis, 2000, 127; BALL/DIECKMANN, DStR 2002, 1602; s. auch RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 65 mit den Beispielen, dass der Gesponserte aktiv durch öffentlichkeitswirksames Benutzen einer Ausrüstung oder eines sonstigen Produkts des Sponsors oder durch Verwendung von Schriftzug oder Emblemen des Sponsors für diesen als Werbeträger dient, er passiv die Verwendung seines eigenen Namens oder Bildes in der Werbung des Sponsors duldet oder das Image des Sponsors gesteigert wird durch Sponsorhinweise, die Teilnahme an Interviews, Pressekonferenzen oder Autogrammstunden oder passiv zB durch die Gestaltung der Einbindung der Sponsorenschaft in die Öffentlichkeitsarbeit des Unternehmens.

Zwar mag eine Förderung ohne konkrete Gegenleistung im Regelfall für eine nur mäzenatische Unterstützung sprechen, die lediglich zum Spendenabzug führt (WEIAND, BB 1998, 344 [345]). Dies kann uE jedoch nur ein Indiz bei der Abgrenzung zwischen BA und Spenden sein. Allein entscheidend für die Bejahung von BA ist, ob der geförderte Zweck selbst dem Unternehmen dient und die Förderung darauf angelegt ist, durch Publimachen einer Förderung imagefördernd zu wirken und damit mittelbar oder unmittelbar absatzsteigernd zu wirken (glA RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 58; RAUPACH in KÖTZ/RAWERT/SCHMIDT/WALZ, Non Profit Law Yearbook 2001, 2002, 169 [172 f.]; BREUNINGER/RÜCKERT, DB 1993, 503 [507]; BREUNINGER/PRINZ, DStR 1994, 1401 [1407]; HEY, DB 2005, 1403 [1404], die aber beim Partiensponsoring eine Gegenleistung für den BA-Abzug fordert [1406]; wohl auch KASPER, DStZ 2005, 397 [399]). Zur Behandlung einer erhaltenen Gegenleistung s. Anm. 975.

- *Erhält der Sponsor für gesponserte Veranstaltungen VIP-Karten oder kann er VIP-Logen nutzen*, so steht dies dem BA-Abzug uE ebenfalls nicht entgegen, wenn der Sponsor mit dem Sponsoring die vorstehend geschilderten Zwecke verfolgt.
- ▷ *Die Finanzverwaltung lässt demgegenüber einen BA-Abzug für das Sponsoring nicht zu*, wenn der Sponsor die Eintrittskarten an Dritte überlässt oder diese in die zur Verfügung gestellten VIP-Logen einlädt, um gesellschaftlichen Konventionen zu entsprechen (BMF v. 22.8.2005, BStBl. I 2005, 845 – Tz. 11, zB bei persönlichen Jubiläen). Bei der Einladung von Geschäftsfreunden und ArbN unterscheidet das BMF hinsichtlich des BA-Abzugs zwischen den Aufwendungen für Werbeleistungen und eine besondere Raumnutzung der VIP-Logen einerseits (beides idR BA) sowie den Aufwendungen für VIP-Maßnahmen, bei denen wiederum zwischen Geschenken (etwa der Karten) und der Bewirtung (in den VIP-Logen) differenziert werden soll, und zwar unter Anwendung der Abzugsbeschränkungen nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 (BMF v. 22.8.2005, BStBl. I 2005, 845 – Tz. 3 ff., mit einer aus Vereinfachungsgründen zuzulassenden pauschalen Aufteilung des Gesamtbetrages für VIP-Logen in Sportstätten in Rn. 14: 40 % Werbung, 30 % Bewirtung und 30 % Geschenke; s. zu Nachweis, Aufzeichnungspflichten, Aufteilung und Anwendung auf andere Veranstaltungen auch BMF v. 11.7.2006, BStBl. I 2006, 447; zu Hospitality-Leistungen im Rahmen der Fußball-WM 2006 s. BMF v. 30.3.2006, BStBl. I 2006, 307; MÖHLENKAMP, DSrR 2006, 981; vgl. insgesamt auch MANN/BIERSTEDT, BB 2006, 1366).
- ▷ *Stellungnahme*: Dem ist uE nicht zu folgen. Die Auffassung der FinVerw. trennt nicht hinreichend genau zwischen der Ausgabenseite und der Einnahmenseite. Dient der durch das Sponsoring geförderte Zweck dem Unternehmen des Stpfl., indem zB durch das Publimachen der Förderung eine Imagesteigerung bewirkt werden soll, die sich mittelbar oder unmittelbar absatzsteigernd auswirkt, so sind die Aufwendungen hierfür BA, weil sie – unabhängig davon, ob der Stpfl. eine Gegenleistung erhält oder nicht – durch den Betrieb veranlasst sind. Das gilt auch, wenn der Sponsor erhaltene Eintrittskarten für eine gesponserte Veranstaltung an private Freunde weitergibt oder diese in VIP-Logen einlädt, zumal der Sponsoringbetrag idR den Preis für die Eintrittskarten oder VIP-Logen übersteigen wird. Eine Korrektur der durch den BA-Abzug eintretenden Gewinnminderung ist in diesen Fällen vielmehr durch eine Entnahme zu erreichen, weil der Sponsor die erhaltenen Karten für die Veranstaltung und/oder die VIP-Logen für betriebsfremde Zwecke iSv. Abs. 1 Satz 2 verwendet. Die Entnahme ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 mit dem Teilwert anzusetzen. Lädt der Sponsor Geschäftsfreunde ein, so ist idR (s. FG Bremen v. 7.3.2000 – 200088 K 3, EFG 2000, 724, rkr., zu einer von einem Sponsoring unabhängigen Anmietung einer VIP-Loge) von einer betrieblichen Veranlassung auszugehen. Allerdings greifen insoweit die Abzugsbeschränkungen nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 ein (s. Anm. 975). Das bedeutet, dass die Aufwendungen für die den Geschäftsfreunden überlassenen Karten nur im Rahmen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und die Aufwendungen für die Bewirtung in der VIP-Loge nur im Rahmen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 abziehbar sind. Die Höhe dieser Aufwendungen ist ggf. zu schätzen.

Sponsoringaufwendungen sind Spenden, wenn der Zuwendende sie nach seiner Motivation um der Sache willen und ohne die Erwartung eines bestimmten eigenen Vorteils gibt (BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; v. 25.11.1987 – I R 126/85, BStBl. II 1988, 220). Das ist der Fall, wenn eine rein altruistische mäzenatische Förderung vorliegt, die bewusst auf eine Gegenleistung

und auf ein Publikmachen der freigebigen Förderung verzichtet (vgl. RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 88). Etwas anderes kann ausnahmsweise nur dann gelten, wenn der geförderte Zweck selbst im betrieblichen Interesse liegt, zB wenn ein gewerbliches Unternehmen Zuwendungen an eine gemeinnützige Forschungsgesellschaft macht, weil es sich aus den Forschungsergebnissen betriebliche Vorteile verspricht.

Einzelfälle:

- ▶ *Betriebsausgaben bejahend:*
- ▷ *Brunnenerichtung auf öffentlichem Platz*, sofern eine Inschrift oder Tafel auf den Sponsor hinweist und dadurch Ruf und Ansehen des Unternehmens gefördert werden (FG Köln v. 18.3.1987 – 6 K 124/86, nv., juris, rkr.).
- ▷ *Ralleyteam* als Werbeträger für eine Versicherungsagentur, sofern Werbeflächen am Motorrad zur Verfügung gestellt werden und sich das Team zu werbewirksamem Auftreten bei Veranstaltungen verpflichtet (Hess. FG v. 23.11.1998 – 4 K 1309/97, EFG 1999, 496, rkr.).
- ▶ *Betriebsausgaben verneinend:*
- ▷ *Plastik auf öffentlichem Platz*, errichtet durch eine Sparkasse, auf die eine angebrachte Tafel hinweist (BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237, unter Hinweis auf die Zugänglichkeit für die Allgemeinheit; uE Widerspruch zu BFH v. 30.4.1987 – V R 154/78, BStBl. II 1987, 688, s.o.; krit. auch RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 106 f.; THIEL, DB 1998, 842 [844]).
- ▷ *Kunstaustellungen* im Treppenhaus und in den Fluren eines Architektur- und Ingenieurbüros (FG Bremen v. 16.10.1987 – I 123/83 K, EFG 1988, 107, rkr.: keine objektiven Berührungspunkte zwischen Tätigkeit des Büros und dem Betrieb einer Kunstgalerie; uE wegen der Imageförderung nicht haltbar, es sei denn, die Förderung beruht auf privaten Motiven; glA BOOCHS/GANTEFÜHRER, DB 1989, 2095 [2097]; RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 107 f.).

Einstweilen frei.

974

3. Rechtsfolgen

975

Beim Sponsor sind die betrieblich veranlassten Sponsoringaufwendungen sofort abziehbare BA. Sponsoringaufwendungen begründen weder immaterielle WG noch ist idR ein aktiver RAP anzusetzen (s. ausf. zur parallelen Problematik bei Werbeaufwendungen Anm. 950 aE). Abzugsbeschränkungen greifen regelmäßig nicht ein.

- ▶ *Für Geschenke* sieht Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 zwar eine Abzugsbeschränkung vor. Geschenke sind unentgeltliche Zuwendungen, die nicht als Gegenleistung für eine bestimmte Leistung des Empfängers gedacht sind und nicht in einem unmittelbaren zeitlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer solchen Leistung stehen. (s. Anm. 1158). Diese Voraussetzungen liegen bezogen auf Sponsoringaufwendungen nicht vor, wenn der Gesponserte zu einer Gegenleistung verpflichtet ist (s. Anm. 967; RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 58 f.; BREUNINGER/PRINZ, DStR 1994, 1401 [1405 ff.]). Ist das nicht der Fall, so findet Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 nach dem Sinn und Zweck der Regelung ebenfalls idR keine Anwendung. Diese soll verhindern, dass sich in Geschäftsverbindung stehende Personen durch betrieblich veranlasste Zuwendungen im Hinblick auf ihre private Lebensführung auf Kosten der Allgemein-

heit bereichern (s. Anm. 1151). Beim Sponsoring ohne vereinbarte Gegenleistung fehlt es jedoch regelmäßig an einer Geschäftsverbindung zwischen Sponsor und Gesponsertem. Darüber hinaus führen die Zuwendungen idR nicht zu einer Bereicherung des Gesponserten, weil dieser durch die Unterstützung des Sponsors erst in die Lage versetzt wird, seine Aktivitäten umzusetzen, für die er ohne das Sponsoring nicht die Mittel hätte; eine Aufwendersparnis tritt damit bei ihm nicht ein (iE glA HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 4 Rn. 520 „Sponsoring“; RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 75 ff. [801]; THIEL, DB 1998, 842 [844]; s. auch BFH v. 25.11.1987 – I R 126/85, BStBl. II 1988, 220). Zum Erhalt von Eintrittskarten für gesponserte Veranstaltungen und VIP-Logen s. Anm. 973.

► *Zur Bewirtung von Geschäftsfreunden in VIP-Logen* s. Anm. 973.

► *Nach der Verkehrsanschauung unangemessene Aufwendungen* sind nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 ebenfalls nicht als BA abziehbar. Voraussetzung ist jedoch, dass die Aufwendungen die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen betreffen. Das ist nach der Rspr. des BFH dann der Fall, wenn die Aufwendungen durch die persönlichen Motive des Stpfl. mitveranlasst sind, ohne dass deshalb die betriebliche Veranlassung zu verneinen ist und ohne dass es einer teilweisen privaten Nutzung bedarf (s. Anm. 1621 zugleich mit einer Kritik an dieser Rspr.). Daran wird es bei Sponsoringaufwendungen oftmals fehlen, wenn zwischen dem Sponsor und dem Gesponserten keine persönlichen Beziehungen bestehen (RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 99; BREUNING/PRINZ, DStR 1994, 1401 [1407]). Bestehen dagegen persönliche Beziehungen zwischen dem Sponsor und dem Gesponserten oder betrifft das Sponsoring aus sonstigen Gründen die private Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen (s. Anm. 1621), so liegen wegen der privaten Veranlassung idR schon keine BA vor.

► *Erbringt der Gesponserte eine Gegenleistung*, zB in Form einer aktiven oder passiven, unmittelbaren oder mittelbaren Absatzwerbung für den Sponsor, so muss der Sponsor deren Sachwert (§ 8 Abs. 2) nicht versteuern, denn insofern ist die Situation nicht anders als bei sonstigen Reklamemaßnahmen, für die der Stpfl. Aufwendungen tätigt. Die Aufwendungen sind BA, die Gegenleistung erfolgt im Rahmen des Austauschvertrags und ist keine BE. Zum Erhalt von Eintrittskarten für gesponserte Veranstaltungen und VIP-Logen s. Anm. 973.

Beim Gesponserten hängt die Einordnung der Sponsoringzuwendungen nicht von der Behandlung beim Sponsor ab (BMF v. 18.2.1998, BStBl. I 1998, 212, „Sponsoring-Erlass“; RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 159; SPIEGEL, DStZ 1997, 1800 f.), sondern von seiner Rechtspersönlichkeit (KASPER, DStZ 2005, 397 [400]).

► *Ist der Gesponserte eine gemeinnützige Körperschaft*, so ist danach zu unterscheiden, ob die Zuwendungen dem ideellen Bereich der Körperschaft (dann stfreie Spende), dem Bereich der Vermögensverwaltung (dann stfreie Einnahmen aus Vermögensverwaltung), einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder einem Zweckbetrieb (in diesen beiden Fällen stpfl. Einnahmen) zugeordnet werden können (s. näher RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 161 ff.; RAUPACH in KÖTZ/RAWERT/SCHMIDT/WALZ, Non Profit Law Yearbook 2001, 2002, 169 [183 ff.]). Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb kann dabei bereits vorliegen, wenn die gemeinnützige Körperschaft dem Sponsor das Recht einräumt, in einem von ihr herausgegebenen Publikationsorgan Werbeanzeigen zu schalten, einschlägige sponsorbezogene Themen darzustellen und bei Vereinsveranstaltungen die Vereinsmitglieder über diese Themen zu informieren

und dafür zu werben (BFH v. 7.11.2007 – I R 42/06, BStBl. II 2008, 949; s. ferner Bay. FinMin. v. 11.2.2000, DStR 2000, 594; HEY, DB 2005, 1403; SCHOLZ/GARTHOFF, BB 2008, 1148). Hilfreich kann die Einschaltung von Verwertungsgesellschaften sein, die zu einer klaren Abgrenzung der verschiedenen Bereiche der Körperschaft führen (s. näher RAUPACH in KÖTZ/RAWERT/SCHMIDT/WALZ, Non Profit Law Yearbook 2001, 2002, 169 [186 f.]).

► *Ist der Gesponserte eine nichtgemeinnützige Körperschaft*, stellen die Sponsoringzuwendungen BE dar (vgl. RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 220).

► *Ist der Gesponserte eine natürliche Person*, können die Sponsoringzuwendungen je nach Fallkonstellation Einnahmen aus Vermögensverwaltung, Einkünfte aus Gewerbebetrieb (s. auch oben zur gemeinnützigen Körperschaft), aus selbständiger Arbeit, aus nichtselbständiger Arbeit, aus VuV oder sonstige Einkünfte sein (s. näher RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 205 ff.). Zur Berücksichtigung eines geldwerten Vorteils bei der Einladung in eine VIP-Loge s. BMF v. 22.8.2005, BStBl. I 2005, 845 – Tz. 7, 10; Anm. 973.

Einstweilen frei.

976–979

XVIII. Steuern

980

Schrifttum: FATOUROS, Grunderwerbsteuer bei Umwandlungen als sofort abziehbare Betriebsausgabe, DStR 2003, 772; FATOUROS, Aktivierung von Grunderwerbsteuer in Verschmelzungsfällen – Anmerkung zum Urteil des BFH v. 17. September 2003, DStZ 2004, 129; JESTÄDT, Säumniszuschläge für Grunderwerbsteuer als Anschaffungskosten oder Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, DStR 1992, 1011; BECKER, Transfergerechtigkeit und Verfassung, Tübingen 2001.

Abgrenzung zwischen Betriebssteuern und privaten Steuern: Steuern sind betrieblich veranlasst und damit BA, wenn sie an eine bestimmte betriebliche Tätigkeit, an bestimmte Teile des BV oder an die betriebliche Tätigkeit an sich anknüpfen (sog. Betriebssteuern, so auch HEINICKE in SCHMIDT XXXI, § 4 Rn. 520 „Steuern“, WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 940 „Steuern“; SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 1200 „Steuern“). Privatsteuern sind dagegen keine BA.

Beispiele für Betriebssteuern:

► *Feuerschutzsteuer*, soweit sie auf betriebliche Versicherungen entfällt (s. Anm. 1022).

► *Grunderwerbsteuer*, die für den Erwerb betrieblicher Grundstücke anfällt. Sie ist nicht sofort abziehbar, sondern gehört zu den AHK und ist mit diesen zu aktivieren.

BFH v. 15.10.1997 – I R 22/96, BStBl. II 1998, 168; v. 17.9.2003 – I R 97/02, BFH/NV 2004, 137 (137 f.) mwN; s. auch BFH v. 12.6.1978 – GrtS 1/77, BStBl. II 1978, 620 (625); v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101 (102 ff.).

Dies gilt auch für die bei Umwandlungen anfallende GrESt. (BFH v. 17.9.2003 – I R 97/02, BFH/NV 2004, 137 [138]; v. 15.10.1997 – I R 22/96, BStBl. II 1998, 168; aA FATOUROS, DStR 2003, 772 ff.; FATOUROS, DStZ 2004, 129 ff.), nicht aber dann, wenn die GrESt. in Folge einer Sacheinlage von Gesellschaftsanteilen aufgrund von Anteilsvereinigungen entsteht (BFH v. 20.4.1022 – I R 2/10, BStBl. II 2011, 761; v. 14.3.2011 – I R 40/10, BFH/NV 2011, 1556).

► *Grundsteuer* für betriebliche Grundstücke.

- ▶ *Hundesteuer* für einen zur Sicherung des Betriebsgeländes eingesetzten Wachhund.
- ▶ *Kraftfahrzeugsteuer*, die für betriebliche Fahrzeuge anfällt.
- ▶ *Lohnsteuer*, die der ArbG für seine ArbN abführt.
- ▶ *Steueramnestiebetrag* nach § 10 StaBEG, sofern er auf Betriebssteuern entfällt (s. FG Münster v. 20.7.2010 – 11 K 852/07 E, EFG 2011, 66, rkr.: aber kein Abzug der Steuerberatungskosten).
- ▶ *Umsatzsteuer*, die auf Waren und Dienstleistungen entfällt, die der betrieblichen Tätigkeit dienen (vgl. BFH v. 24.11.1983 – IV R 22/81, BStBl. II 1984, 301 [302 ff.]). Dies gilt auch für die Gewinnermittlung nach Abs. 3. Die USt. stellt keinen durchlaufenden Posten dar, weil der Unternehmer sie im eigenen Namen und für eigene Rechnung vereinnahmt (BFH v. 19.2.1975 – I R 154/73, BStBl. II 1975, 441; FG Hamb. v. 17.11.1989 – VI 75/88, EFG 1990, 624, rkr.; s. auch Anm. 615 „Umsatzsteuer“). Keine BA ist die USt., die auf entnommene Waren und Dienstleistungen entfällt (s. § 12 Nr. 3 und HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 4 Rn. 520 „Steuern“; WACKER in BLÜMICH, § 4 Rn. 940 „Steuern“).
- ▷ *Die Umsatzsteuer kann zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten gehören* und mit diesen zu aktivieren sein. Es gelten die allg. Grundsätze (s. § 6 Anm. 271 ff. und 454 ff.). Zu den AHK gehört nach § 9b Abs. 1 nicht die auf dieses WG entfallende abziehbare VorSt. (s. § 9b Anm. 1 ff., 24 ff.). Zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG s. § 9b Abs. 2 (s. § 9b Anm. 47 ff.).
- ▷ *Die Umsatzsteuer ist als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen*, soweit die als Aufwand berücksichtigte USt. auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen entfällt (s. § 5 Anm. 1992 ff.).
- ▶ *Versicherungsteuer*, soweit sie auf betriebliche Versicherungen entfällt (s. Anm. 1022).
- ▶ *Zölle und Verbrauchsteuern*, soweit sie auf betriebliche WG entfallen. Sie können jedoch nach den allg. Grundsätzen (s. § 6 Anm. 271 ff. und 454 ff.) zu den AHK des abgabenbelasteten WG gehören und mit diesen zu aktivieren sein. Siehe dazu § 5 Anm. 1985 und zum Ansatz als aktiver RAP § 5 Anm. 1983.

Beispiele für Privatsteuern:

- ▶ *Einkommensteuer*, und zwar auch, wenn sie für betriebliche Gewinne erhoben wird.

BFH v. 22.1.1992 – X R 155/90, BFH/NV 1992, 458; s. auch BFH v. 24.5.1984 – IV R 221/83, BStBl. II 1984, 706 (708); BFH v. 21.2.1991 – IV R 46/86, BStBl. II 1991, 514 (515); HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 4 Rn. 520 „Steuern“; WIED in BLÜMICH § 4 Rn. 330 „Steuern“.

Dies stellt § 12 Nr. 3 klar. Die Erhebungsform der ESt. ist ohne Bedeutung. Folglich ist auch die KapErtrSt. keine BA. Gleiches gilt für den Solidaritätszuschlag und die KiSt. (s. insgesamt § 12 Anm. 128).

- ▶ *Erbschaft- und Schenkungsteuer*, weil diese wesentlich von den persönlichen Verhältnissen des Stpfl. abhängt (BFH v. 9.8.1983 – VIII R 35/80, BStBl. II 1984, 27; vgl. auch BFH v. 7.12.1990 – X R 72/89, BStBl. II 1991, 350 [352 ff.]). Das gilt auch, wenn sie aus der Übertragung eines Betriebs resultiert.
- ▶ *Gewerbesteuer* aufgrund der ausdrücklichen Regelung in Abs. 5b.
- ▶ *Kirchensteuer*: s. „Einkommensteuer“.
- ▶ *Körperschaftsteuer* wegen der Regelung in § 10 Nr. 2 KStG (BFH v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220; v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686;

krit. dazu BECKER, Transfergerechtigkeit und Verfassung, 2001, 135 f., der eine Vergleichbarkeit zu ESt. bejaht).

► *Solidaritätszuschlag* s. „Einkommensteuer“.

► *Umsatzsteuer* bei Entnahme und Eigenverbrauch, s. § 12 Nr. 3, ansonsten s.o.

Steuerliche Nebenleistungen iSv. § 3 Abs. 4 AO werden so behandelt wie die Steuer, auf die sie entfallen. Dies stellen § 12 Nr. 3 Halbs. 2 und § 10 Nr. 2 Halbs. 2 KStG nochmals klar.

HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 4 Rn. 520 „Steuern“; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 940 „Steuern“; SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 1200 „steuerliche Nebenleistungen“; zu Zinsen auf hinterzogene Steuern s. aber Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a, Anm. 1750 ff. Zur Anwendung von § 12 Nr. 3 und § 10 Nr. 2 KStG auf Nachzahlungszinsen iSv. § 233a AO s. BFH v. 2.9.2008 – VIII R 2/07, BStBl. II 2010, 25; v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; v. 15.6.2010 – VIII R 33/07, BStBl. II 2011, 503; v. 21.10.2010 – IV R 6/08, BFH/NV 2011, 430; s. aber auch HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 4 Rn. 520 „Steuern“, der wegen der durch das JStG 2010 eingeführten Neuregelung in § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3, wonach Erstattungszinsen iSv. § 233a Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen sind, eine RsprÄnderung zu § 12 Nr. 3 für möglich hält

► *Betriebsausgaben* sind folglich Säumniszuschläge zur GrESt., die allerdings als AK des erworbenen Betriebsgrundstücks zu aktivieren sind (BFH v. 14.1.1992 – IX R 226/87, BStBl. II 1992, 464; aA JESTÄDT, DStR 1992, 1011, mit der zu weit gehenden Differenzierung, dass der in den Säumniszuschlägen enthaltene Zinsanteil als sofort abziehbare BA zu behandeln sei).

► *Keine Betriebsausgaben* sind Stundungs- und Aussetzungszinsen zur ESt. (BFH v. 26.11.1991 – IV R 122/90, BStBl. II 1992, 342; v. 22.1.1992 – X R 155/90, BFH/NV 1992, 458; aA betr. Stundungszinsen zur KSt. BFH v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116; zweifelnd SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 1200 „steuerliche Nebenleistungen“, s. dazu auch BFH v. 26.11.1991 – IV R 122/90, BStBl. II 1992, 342). Zu Zuschlägen nach § 162 Abs. 4 s. Abs. 5 Nr. 12.

Einstweilen frei.

981–989

XIX. Umzugskosten

990

Das Bewohnen einer Wohnung am Lebensmittelpunkt des Stpfl. und seiner Familie ist dem privaten Lebensbereich zuzurechnen. Daher sind Aufwendungen für einen Umzug in eine solche Wohnung grds. stlich nicht abziehbare Kosten der allgemeinen Lebensführung (§ 12 Nr. 1 Satz 2). Etwas anderes gilt nur, wenn der Umzug beruflich veranlasst ist. Das ist nach der Rspr. des BFH der Fall, wenn die berufliche Tätigkeit des Stpfl. den entscheidenden Grund für den Umzug darstellt und demgegenüber Umstände der allgemeinen Lebensführung nur eine ganz untergeordnete Rolle spielen (BFH v. 22.11.1991 – VI R 77/89, BStBl. II 1992, 494). Dementsprechend wird eine überwiegend berufliche Veranlassung insbes. angenommen, wenn die Verlegung des Lebensmittelpunkts durch einen Arbeitsplatzwechsel veranlasst ist oder zu einer wesentlichen Erleichterung für den Stpfl. führt. Da die Grundsätze und die Abgrenzungsüberlegungen, die zu einer stmindernden Berücksichtigung von Umzugskosten führen, nach der stRspr. des BFH für selbständig und unselbständig Tätige gleichermaßen gelten (s. BFH v. 1.12.1993 – I R 61/93, BStBl. II 1994, 323; v. 28.4.1988 – IV R 42/86, BStBl. II 1988, 777), kann hinsichtlich der Einzelheiten auf die Erläuterungen in § 9 Anm. 310 ff. verwiesen werden.

Einstweilen frei.

991–999

XX. Unfallkosten

Schrifttum: TIEDTKE, Unfallkosten als Betriebsausgaben und Werbungskosten, FR 1978, 493; RAUPACH in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre im Einkommensteuerrecht, DStJG 3 (1980), 419; RUPPE in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre im Einkommensteuerrecht, DStJG 3 (1980), 103; WASSERMEYER in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre im Einkommensteuerrecht, DStJG 3 (1980), 408; GORSKI, Zur Abzugsfähigkeit gemischter Aufwendungen (§ 12 Nr 1 EStG), DStZ 1981, 111; SCHLARB, Unfallbedingte Wertminderung des Kfz als Werbungskosten, DStR 1984, 322; RICHTER, Die Bedeutung der beruflichen Zielvorstellung des Arbeitnehmers bei einem Autounfall, DStR 1986, 24; SEITRICH, Zur steuerlichen Berücksichtigung eines merkantilen Minderwerts, BB 1990, 1748; KÜFFNER, Steuerliche Behandlung von Ersatzleistungen aus einer Kaskoversicherung bei Zerstörung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, DStR 1999, 485; SCHEIDEL, Betriebliche Sachversicherung und Schadensfall, DStR 2000, 1890; JÜPTNER, Nutzungsentnahme und Veranlassung, DStZ 2001, 811; BEISER, Entnahmen und Einlagen - Eine systematische Betrachtung zur Trennung von Aufwand und Nutzen, DB 2003, 15; ISMER/BEISER, Privater Unfall mit einem Betriebs-Pkw, DB 2003, 2197; WASSERMEYER, Zur Bewertung von Nutzungsentnahmen und Leistungsentnahmen, DB 2003, 2616; GSCHWENDTNER, Nutzungsentnahme durch einen privat veranlassten Verkehrsunfall, DStR 2004, 1638; URBAN, Die Behandlung von Unfallkosten bei der Besteuerung des privaten Nutzungswerts von Kraftfahrzeugen, DStZ 2004, 741; URBAN, Der Kraftfahrzeugunfall als Unfall des Einkommensteuerrechts, FR 2007, 873.

Aufwendungen, die durch Unfälle entstehen, sind BA, wenn es sich bei den Unfällen um Berufs- oder Betriebsunfälle handelt (BFH v. 11.10.1984 – IV R 48/81, BStBl. II 1985, 10; v. 31.1.1992 – VI R 57/88, BStBl. II 1992, 401; SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 627; zu WK s. § 9 Anm. 750 „Unfallkosten“; zu durch Berufsunfälle verursachten Krankheitskosten s. auch Anm. 940). Ist dies der Fall, so kommt es weder darauf an, wer den Unfall verursacht hat und ob dies schuldhaft – ggf. unter Verstoß gegen Vorschriften des Straf- oder Ordnungswidrigkeitenrechts – geschah, noch, bei wem der zu ersetzende Schaden eingetreten ist und ob es sich um einen Personen- oder Vermögensschaden handelt. Allerdings muss sich das Verhalten innerhalb der „beruflichen Zielvorstellungen“ bewegen (grundlegend BFH v. 28.11.1977 – GrS 2-3/77, BStBl. II 1978, 105). Dies ist nicht mehr der Fall, wenn zB der Stpfl. einen Brand im Betrieb legt, um die Versicherungssumme zu erhalten (SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 621; s. auch Anm. 793). In der Praxis bilden die KfzUnfallkosten den Hauptanwendungsbereich für den BA-Abzug von Unfallkosten.

Ereignet sich der Unfall bei einer Betriebsfahrt, so ist er selbst regelmäßig betrieblich veranlasst (BFH v. 1.12.2005 – IV R 26/04, BStBl. II 2006, 182). Das gilt unabhängig davon, ob ein betriebliches oder ein privates oder ein gemietetes, geliehenes oder geleastes Fahrzeug verwendet wird. Es kommt auch nicht darauf an, wer den Wagen zum Unfallzeitpunkt gefahren hat (SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 635). Die entstehenden Aufwendungen sind BA. Betrieblich veranlasst sind insbes. Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie zwischen verschiedenen Betriebsstätten, Fahrten im Zusammenhang mit Geschäftsreisen und aus Anlass eines betrieblich bedingten Umzugs sowie Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung (SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 627).

► *Ereignet sich der Unfall auf einem Umweg oder anlässlich einer Unterbrechung* (zB am parkenden Fahrzeug), so steht dies dem BA-Abzug dann entgegen, wenn der Umweg/die Unterbrechung privat veranlasst ist. Ansonsten muss der Stpfl. nicht die kürzeste oder schnellste Strecke wählen.

Zum Umweg: BFH v. 14.11.1986 – VI R 79/83, BStBl. II 1987, 275; v. 11.2.1993 – VI R 82/92, BStBl. II 1993, 518, betr. Abholen eines Arbeitskollegen; v. 22.3.1990 – IV R 353/84, BFH/NV 1991, 512, betr. allg. privatem Umweg; s. aber auch BFH v. 11.10.1984 – IV R 48/81, BStBl. II 1985, 10: Umweg zum Auftanken unschädlich.

Zur Unterbrechung: SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 634: Weiterfahrt nach Unterbrechung ist wieder betrieblich veranlasst.

► *Unfälle vor dem eigentlichen Fabrtantritt und nach dem eigentlichen Fabrtende* können auch betrieblich veranlasst sein, wenn sie sich anlässlich der konkreten Vor- und Nachbereitung des Fahrzeugs zu einer Betriebsfahrt ereignen (zB Auftanken oder Überprüfen des Fahrzeugs sowie Beseitigung von Schäden, die sich bei der Betriebsfahrt ereignet haben; SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 631 f.; abl. aber für Unfälle, die anlässlich einer allg. Überprüfung der Verkehrssicherheit des Fahrzeugs eintreten: BFH v. 23.6.1978 – VI R 133/76, BStBl. II 1978, 457; krit. dazu SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 631).

► *Die Vermeidbarkeit des Unfalls und das Verschulden des Steuerpflichtigen* sowie ein evtl. Verstoß gegen Vorschriften des Straf- oder Ordnungswidrigkeitenrechts schließen eine betriebliche Veranlassung nicht aus, sofern sich das Verhalten des Stpfl. innerhalb seiner „beruflichen Zielvorstellungen“ bewegt (grundlegend BFH v. 28.11.1977 – GrS 2-3/77, BStBl. II 1978, 105; FG Hamb. v. 21.11.2000 – II 296/98, EFG 2001, 559, rkr.; s. auch Anm. 835). Dies ist selbst dann noch der Fall, wenn der Stpfl. zu schnell, auf gesperrten Wegen oder ohne Führerschein fährt sowie ansonsten gegen Straßenverkehrs- oder Strafvorschriften verstößt, um rechtzeitig im Betrieb oder bei einem Kunden zu sein (SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 629). Verursacht der Stpfl. den Unfall durch Aufheben einer heruntergefallenen Zigarette oder durch einen Schwächeanfall in Folge einer Erkältung oder einer Übermüdung, so liegt darin zwar eine private Mitveranlassung für den Unfall, die die Rspr. aber als unwesentlich ansieht (BFH v. 28.11.1977 – GrS 2-3/77, BStBl. II 1978, 105; v. 10.3.1978 – VI R 239/74, BStBl. II 1978, 380). Unfälle in Folge alkoholbedingter Fahruntüchtigkeit sieht die Rspr. dagegen regelmäßig als wesentlich privat veranlasst an, so dass die damit zusammenhängenden Aufwendungen keine BA, sondern Privatausgaben sind (BFH v. 6.4.1984 – VI R 103/79, BStBl. II 1984, 434; s. auch BFH v. 28.11.1977 – GrS 2-3/77, BStBl. II 1978, 105; zust. GORSKI, DStZ 1981, 111 [119]; SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 638, mwN aus der Lit.; aA wegen des nicht bestehenden Unterschieds zu anderen schuldhaft verursachten Unfällen: WASSERMEYER, DStJG 3 [1980], 408 f.; TIEDTKE, FR 1978, 493 [499]; RICHTER, DStR 1986, 24 [25 f.]).

Ereignet sich der Unfall bei einer Privatfahrt mit einem zum Betriebsvermögen gehörenden Fahrzeug, so ist uE zu differenzieren:

► *Wird die private Nutzung nach der 1 %-Regelung versteuert* (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 iVm. § 8 Abs. 2 Satz 2), so sind gleichwohl diejenigen Aufwendungen als BA abziehbar, die für das der Nutzungswertbesteuerung unterliegende Fahrzeug entstanden sind. Das sind insbes. die Reparaturkosten für das betriebliche Kfz., nicht aber Aufwendungen für Personenschäden, Schäden an anderen Fahrzeugen, Prozess- und Gutachterkosten: insoweit liegen Privatausgaben vor (URBAN, DStZ 2004, 741 [748]; FG Köln v. 8.12.2004 – 14 K 2612/03, EFG 2005, 589, rkr., zu ausschließlich das betriebliche Kfz. betreffenden Aufwendungen). Soweit der BFH v. 24.5.2007 (VI R 73/05, BFH/NV 2007, 1586) ausgeführt hat, dass durch die 1 %-Regelung Unfallkosten nicht abgegolten würden, weil Aufwendungen iSd. § 8 Abs. 2 Satz 4 nur solche Kosten seien, die unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Fahrzeugs zu dienen bestimmt seien und im Zusammenhang mit seiner Nutzung typischerweise anfielen, führt dies uE zu kei-

ner anderen Beurteilung. Der entschiedene Fall betrifft nicht den Abzug von Unfallkosten als BA, sondern die Frage, ob bei einem ArbN Arbeitslohn vorliegt, wenn der ArbG darauf verzichtet, gegenüber dem ArbN einen Schadensersatzanspruch wegen eines schuldhaft verursachten Unfalls auf einer Privatfahrt mit einem betrieblichen Pkw. geltend zu machen. Das beurteilt sich uE nach anderen Kriterien als der BA-Abzug für die Reparatur eines zum BV gehörenden Kfz., dessen privater Nutzungsanteil versteuert wird (s. auch WASSERMEYER, DB 2003, 2616 [2621], der wegen der Zugehörigkeit zum BV einen uneingeschränkten BA-Abzug fordert). Dafür spricht auch, dass sich der BFH in der zitierten Entsch. mit der hM in der Lit. (so ausdrückl. BFH v. 23.1.2001 – VIII R 48/98, BStBl. II 2001, 395 [401]), die den BA-Abzug bejaht, nicht auseinander gesetzt hat (krit. dazu auch URBAN, FR 2007, 873).

Vorstehendes gilt uE auch, wenn der Stpfl. einem Dritten die private Nutzung des nach der 1 %-Methode berücksichtigten betrieblichen Kfz. erlaubt und dieser einen Unfall verursacht (vgl. BFH v. 23.11.1961 – IV 344/58 U, BStBl. III 1962, 123). Dagegen ist ein Unfall, der sich bei einer von einem ArbN des Stpfl. eigenmächtig durchgeführten Privatfahrt ereignet, BA, weil der Stpfl. selbst keine private Veranlassung für den Unfall gibt (SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 652).

► *Wird die private Nutzung nicht versteuert*, so sind die Aufwendungen für den Unfall Privatausgaben, weil der Unfall durch die private Nutzung des betrieblichen Fahrzeugs wesentlich mitveranlasst wurde (BFH v. 14.11.1986 – VI R 79/83, BStBl. II 1987, 275; URBAN, DSStZ 2004, 741 [753]; RUPPE, DSStJG 3 [1980], 103 [139]; SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 645 ff.; krit. RAUPACH, DSStJG 3 [1980], 419: Zugehörigkeit eines Kfz. zum BV ist nicht für die stl. Behandlung eines Unfallschadens entscheidend).

Zur Behandlung von Versicherungsleistungen für einen zum BV gehörenden und auf einer Privatfahrt beschädigten oder zerstörten Pkw. s. BFH v. 23.1.2001 – VIII R 48/98, BStBl. II 2001, 395; KÜFFNER, DSStR 1999, 485; SCHEIDEL, DSStR 2000, 1890; JÜPTNER, DSStZ 2001, 811; BEISER, DB 2003, 15; ISMER/BEISER, DB 2003, 2197; WASSERMEYER, DB 2003, 2616; GSCHEWENDTNER, DSStR 2004, 1638; URBAN, DSStZ 2004, 741.

Ereignet sich der Unfall bei einer betrieblich und privat veranlassenen Fahrt, so sind die entstehenden Aufwendungen aufzuteilen (vgl. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; sowie § 12 Anm. 60 ff.; so bereits SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 655; s. zur Rspr. vor Aufgabe des Aufteilungsverbots auch BFH v. 1.12.2005 – IV R 26/04, BStBl. II 2006, 182: Werden aufgrund einer privaten Mitveranlassung einer Reise erhebliche Unfallkosten ausgelöst, die nicht mehr von untergeordneter Bedeutung sind, so führt dies zu einem Abzugsverbot).

Für Beschädigungen an abgestellten gemischt genutzten Fahrzeugen ist ebenfalls eine Aufteilung vorzunehmen (vgl. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; sowie § 12 Anm. 60 ff.; SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 658).

Die Unfallkosten sind nicht durch Pausch- oder Höchstbeträge abgegolten, etwa für Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, Geschäftsreisen oder bei doppelter Haushaltsführung. Sie können zusätzlich geltend gemacht werden (anders für durch den Unfall ausgelöste erhöhte Zahlungen an Haftpflicht- oder Kaskoversicherungen: BFH v. 11.7.1986 – VI R 39/83, BStBl. II 1986, 866).

Zu den Unfallkosten gehören alle Aufwendungen, die zum Ausgleich des Personen- und/oder Vermögensschadens anfallen. Das sind zB Behandlungskosten, Krankenhauskosten, Reparaturkosten für eigenes und gegnerisches Kfz., Kosten zur Beseitigung anderer Sachschäden (BFH v. 10.3.1978 – VI R 239/74,

BStBl. II 1978, 381, betr. eine bei dem Unfall beschädigte Garage). Außerdem zählen die durch den Unfall entstehenden sonstigen Unfallneben- und Unfallfolgekosten, wie Abschlepp-, Lager-, Gerichts-, Gutachten- und Anwaltskosten, Aufwendungen für Taxi, Mietwagen, Telefon, Post sowie Schadensersatzleistungen an Dritte ebenso zu den BA wie Zahlungen zur Deckung eines wegen der Unfallkosten aufgenommenen Darlehens oder zur Erhaltung eines Schadensfreiheitsrabatts.

Ein merkantiler Minderwert, der darauf beruht, dass trotz technisch einwandfreier Reparatur der Verkehrswert des reparierten Unfallfahrzeugs unter dem Wert eines entsprechenden unfallfreien Fahrzeugs liegt, berechtigt nach der Rspr. weder zu einer Absetzung für eine außergewöhnliche technische Abnutzung noch zu einer solchen wegen einer außergewöhnlichen wirtschaftlichen Abnutzung, weil weder eine Substanzeinbuße noch – jedenfalls bei einwandfreier Reparatur – eine Einschränkung der Nutzungsmöglichkeit vorliegt (BFH v. 31.1.1992 – VI R 67/88, BStBl. II 1992, 401; aA SCHLARB, DStR 1984, 322; zum Meinungsstand auch SEITRICH, BB 1990, 1748). Es kommt uE aber eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 in Betracht (aA SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 658). Siehe auch § 9 Anm. 750 „Unfallkosten“.

Einstweilen frei.

1001–1019

XXI. Versicherungsbeiträge

Schrifttum: FELIX, Freiwillige Beiträge nach § 545 RVO als Betriebsausgaben, DStR 1986, 557; KOEWIUS, Die ertragssteuerliche Behandlung von Beiträgen zu Rechtsschutzversicherungen, FR 1986, 584; KOTTKE, Versicherungsprämien und Versicherungsleistungen, DStZ 1987, 605; SCHMITZ, Die gesetzliche Unfallversicherung im Einkommensteuerrecht – Ein Überblick mit besonderer Blickrichtung auf die gewerblichen Berufsgenossenschaften, FR 1990, 478; WUNDERLICH, Steuerliche Behandlung von Lösegeldzahlungen und Prämien zu einer Entführungsversicherung, DStR 1996, 2003; KÜFFNER, Steuerliche Behandlung von Ersatzleistungen aus einer Kaskoversicherung bei Zerstörung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, DStR 1999, 485; SCHEIDEL, Betriebliche Sachversicherung und Schadensfall, DStR 2000, 1890; KÜPPERS/DEITMEIER/KOCH, D&O-Versicherung: Steuerliche Implikationen für versicherte Personen?, DStR 2002, 199; O. LANGE, Praxisfragen der D&O-Versicherung, DStR 2002, 1626 (Teil 1) und 1674 (Teil 2); BEISER, Entnahmen und Einlagen – Eine systematische Betrachtung zur Trennung von Aufwand und Nutzen, DB 2003, 15; O. LANGE, D&O-Versicherung: Innenhaftung und Selbstbehalt, DB 2003, 1833; WASSERMAYER, Zur Bewertung von Nutzungsentnahmen und Leistungsentnahmen, DB 2003, 2616; DREHER, Die Rechtsnatur der D&O-Versicherung, DB 2005, 1669; GRAF VON WESTPHALEN, D&O-Versicherungen und Direktanspruch der Gesellschaft gegenüber der Versicherung?, DB 2005, 431; KORT, Voraussetzungen der Zulässigkeit einer D&O-Versicherung von Organmitgliedern, DStR 2006, 799; ALVERMANN/POTSCH, Ertragsteuerliche Behandlung von „Praxis-Ausfallversicherungen“, FR 2008, 119; BEISER, Betriebsunterbrechungs- und Berufsunfähigkeitsversicherung aus ertragsteuerrechtlicher Sicht, DB 2009, 2237; FRANZ, Der gesetzliche Selbstbehalt in der D&O-Versicherung nach dem VorstAG – Wie weit geht das Einschussloch in der Schutzweste der Manager?, DB 2009, 2764; ALVERMANN/POTSCH, Leistungen von Praxisausfallversicherung nicht steuerbar, DStR 2010, 91; HARZENETTER, Der Selbstbehalt in der D&O-Versicherung nach dem VorstAG und der Neufassung des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK), DStR 2010, 653.

1. Allgemeine Grundsätze

Beiträge oder Prämien für Versicherungen sind BA, wenn das versicherte Risiko ein betriebliches Risiko ist (statt vieler BFH v. 3.3.2011 – IV R 45/08, BStBl. II 2011, 552, mwN; v. 15.11.2011 – VIII R 34/09, BFH/NV 2012, 722; HEINICKE

1020

in SCHMIDT XXXI. § 4 Rn. 266; SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 670; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 192; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 396). Diese Frage ist unabhängig davon zu beurteilen, wie die Versicherungsleistung im Schadensfall verwendet wird und ob eine Versicherungsleistung als BE anzusehen wäre.

BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168, mwN; HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 4 Rn. 266. Zur Frage, ob Versicherungsleistungen im Schadensfall als Betriebs- oder Privateinnahmen behandelt werden müssen s. Anm. 570 „Versicherungsleistungen“. Zum WK-Abzug von Versicherungsbeiträgen s. § 9 Anm. 750 „Versicherungsbeiträge“.

1021 2. Beiträge für Personenversicherungen

Grundsatz: Personenversicherungen decken im Gegensatz zu Sachversicherungen ein personenbezogenes Risiko ab. Die Beiträge hierzu sind dann BA, wenn der Stpfl. die Versicherung ausschließlich „im betrieblichen Interesse“ zugunsten seiner ArbN oder sonstiger Mitarbeiter abschließt. Versichert er demgegenüber sich selbst oder seine Angehörigen, so sind die Beiträge grds. Privatausgaben, es sei denn, es wird ein spezielles berufliches oder betriebliches Risiko versichert (BFH v. 10.11.1988 – IV R 15/86, BFH/NV 1989, 499, betr. betriebliche Unfallgefahr; v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657). Beiträge für Gruppenversicherungen, mit denen sowohl der Stpfl. als auch seine Mitarbeiter versichert sind, sind nach den versicherten Personen aufzuteilen (s. auch BFH v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385; v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385; im Zweifel hälftige Aufteilung).

Einzelfälle:

► *Arbeitslosenversicherung:* Beiträge, die der ArbG für seine ArbN abführt, sind BA.

► *D&O-Versicherung* (Directors-and-Officers-Versicherung) ist eine Vermögensschadenhaftpflichtversicherung, die ein Unternehmen für seine Organe und leitenden Angestellten abschließt. Nach FinMin. Nds. v. 25.1.2002 (FR 2002, 358) sind die Beiträge BA, wenn erstens die Versicherung hauptsächlich der Absicherung des Unternehmens oder des Unternehmenswerts gegen Schadensersatzforderungen Dritter dient, die ihren Grund in Tun oder Unterlassen der versicherten Personen für das Unternehmen haben und zweitens der Versicherungsanspruch dem Unternehmen zusteht (s. dazu auch KÜPPERS/DEITMEIER/KOCH, DStR 2002, 199; O. LANGE, DStR 2002, 1626 und 1674; O. LANGE, DB 2003, 1833; KORT, DStR 2006, 799; FRANZ, DB 2009, 2764; HARZENETTER, DStR 2010, 653). Letzteres ist uE keine Voraussetzung für den BA-Abzug der Beiträge, zumal nach der zivilrechtlichen Rspr. bei D&O-Versicherungen im Schadensfall kein unmittelbarer Zahlungs- und Freistellungsanspruch der Gesellschaft als Versicherungsnehmerin gegen die Versicherung besteht (LG Marburg v. 3.6.2004 – 4 O 2/03, DB 2005, 437; OLG München v. 15.3.2005 – 25 U 3940/04, DB 2005, 1675; dazu GRAF VON WESTPHALEN, DB 2005, 431; DREHER, DB 2005, 1669).

► *Entführungsversicherung/Lösegeldversicherung:* Versicherungsbeiträge sind BA, wenn der Stpfl. die Versicherung für den Schutz von ArbN und sonstigen Mitarbeitern abschließt (SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 714). Das gilt wegen der privaten Veranlassung aber nicht für Versicherungen, die das für den Stpfl. oder seine Familienangehörigen bestehende Entführungsrisiko absichern, und zwar auch dann nicht, wenn sie von einer PersGes. für ihre Gesellschafter abgeschlossen werden (KOTKE, DStZ 1987, 605 [607]; WOLFF-DIEPENBROCK in LBP, §§ 4, 5 Rn. 2121; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 397; s. auch BFH v. 22.2.2001 – I B

132/00, BFH/NV 2001, 1048, mwN: Lösegeldzahlungen bei Entführung des Stpfl. sind keine BA; krit. WUNDERLICH, DStR 1996, 2003 [2004]).

► *Haftpflichtversicherung für Personen:* s. „D&O-Versicherung“.

► *Kranken- und Pflegeversicherung:* Beiträge, die der Stpfl. als ArbG zur gesetzlichen, freiwilligen oder privaten Kranken- und/oder Pflegeversicherung seiner ArbN zahlt, sind BA, und zwar auch dann, wenn ArbN der Ehegatte oder Angehöriger des Stpfl. ist (zur Anerkennung von Arbeitsverhältnissen mit Angehörigen s. Anm. 850 ff.). Beiträge für die Absicherung des eigenen Krankheits- oder Pflegerisikos des Stpfl. und seiner Familie sowie für Krankentagegeld- und für Krankenhaustagegeldversicherungen sind hingegen grds. Privatausgaben, und zwar selbst dann, wenn Letztere im Krankheitsfall dazu dienen, den Betrieb aufrecht zu erhalten (SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 699; zu Praxisausfallversicherungen s.u.). Etwas anderes gilt nur, wenn eine spezielle Kranken-, Krankentagegeld- oder Krankenhaustagegeldversicherung das betriebliche Risiko einer Berufskrankheit oder der Folgen eines Betriebs- oder Berufsunfalls abgesichert. Die Versicherungsbeiträge hierfür sind BA (SÖHN in KMS, § 4 Rn. E 700). Bei sowohl berufliche als auch private Risiken abdeckenden Versicherungen ist der Beitrag aufzuteilen (SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 701; s. auch BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168; v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385; im Zweifel hälftige Aufteilung).

► *Lebensversicherung:* Wird die Versicherung im betrieblichen Interesse zugunsten von ArbN oder sonstigen Mitarbeitern des Stpfl. abgeschlossen, so sind die Beiträge BA, und zwar auch wenn ArbN der Ehegatte oder ein Familienangehöriger des Stpfl. ist (BFH v. 24.11.1982 – I R 42/80, BStBl. II 1983, 405; v. 24.11.1982 – I R 85/82, BStBl. II 1983, 406; OFD Düss. v. 7.5.2003, DStR 2003, 1299; SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 705; WOLFF-DIEPENBROCK in LBP, §§ 4, 5 Rn. 2115; zur Anerkennung von Arbeitsverhältnissen mit Angehörigen s. Anm. 850 ff.). Ansonsten decken Lebensversicherungen, die der Stpfl. für sich selbst oder für seine Angehörigen abschließt, kein betriebliches Risiko ab, so dass die Beiträge keine BA sind (BFH v. 21.5.1987 – IV R 80/85, BStBl. II 1987, 710; v. 10.4.1990 – VIII R 63/88, BStBl. II 1990, 1017). Dies gilt grds. auch, wenn die Versicherung einen betrieblichen Kredit absichert (BFH v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657; v. 13.3.1991 – VIII R 70/89, BFH/NV 1991, 736; v. 6.2.1992 – IV R 30/91, BStBl. II 1992, 653; v. 11.12.2006 – VIII B 5/06, BFH/NV 2007, 689, betr. PersGes.), selbst wenn der Versicherungsabschluss Voraussetzung für die Gewährung dieses Kredits war (BFH v. 29.10.1985 – IX R 61/82, BStBl. II 1986, 260), oder wenn die Versicherungssumme für sonstige betriebliche Zwecke verwendet werden soll, zB für die Abfindung der Hinterbliebenen eines Gesellschafters. BA können in diesen Fällen ausnahmsweise nur dann vorliegen, wenn der Zweck der Vertragsgestaltung darin besteht, Mittel für die Tilgung betrieblicher Kredite anzusparen und das für Lebensversicherungen charakteristische Element der Absicherung des Todesfallrisikos bestimmter Personen demgegenüber in den Hintergrund tritt (BFH v. 2.2.2011 – IV R 45/08, BStBl. II 2011, 552). Das kann der Fall sein, wenn mit einer langen Vertragslaufzeit und geringen Prämien Personen niedrigen Lebensalters versichert werden, die für den Bestand und die Fortführung des Unternehmens zunächst nicht von Bedeutung sind und deren Versterben in absehbarer Zeit nicht zu erwarten ist oder wenn der Versicherungsvertrag die Möglichkeit vorsieht, die versicherte Person auszutauschen (BFH v. 2.2.2011 – IV R 45/08, BStBl. II 2011, 552). Zu Direktversicherungen s. § 4b.

- ▶ *Praxisausfallversicherung*, durch die im Falle einer krankheitsbedingten Arbeitsunfähigkeit des Stpfl. die fortlaufenden Kosten seines Betriebs ersetzt werden, gehören zur privaten Lebensführung. Die Beiträge sind keine BA. Wird neben dem privaten Risiko der Erkrankung zugleich ein betriebliche Risiko versichert (zB Quarantäne als ordnungsbehördlich verfügte Schließung, Feuer, Sturm, Hagel), so kommt insoweit – nach Aufteilung der Beiträge – ein BA-Abzug in Betracht (BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168; v. 18.8.2009 – X R 21/07, BFH/NV 2010, 192; v. 24.8.2011 – VIII R 36/09, nv., juris; FG Ba.-Württ. v. 5.11.2008 – 7 K 116/05, EFG 2009, 648, rkr., betr. Betriebskostenversicherung; s. insgesamt auch ALVERMANN/POTSCH, FR 2008, 119; ALVERMANN/POTSCH, FR 2009, 1132; ALVERMANN/POTSCH, DStR 2010, 91; für einen generellen BA-Abzug: BEISER, DB 2009, 2237; wohl auch HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 193, betr. Betriebsunterbrechungsversicherung).
- ▶ *Rentenversicherung*: Die Ausführungen zur Krankenversicherung gelten entsprechend.
- ▶ *Rückdeckungsversicherung*, die der Absicherung der einem ArbN erteilten Pensionszusage dient: Die Beiträge sind BA, es sei denn, die Pensionszusage wird einem GesGf. erteilt (BFH v. 28.6.2001 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724).
- ▶ *Unfallversicherung*: Beiträge zu gesetzlichen oder privaten Unfallversicherungen, die der ArbG für seine ArbN und Mitarbeiter zahlt, sind BA, selbst wenn auch private Unfälle versichert sind und wenn der ArbN der Ehegatte oder ein Familienangehöriger ist (SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 736; zur Anerkennung von Arbeitsverhältnissen mit Angehörigen s. Anm. 850 ff.). Beiträge für eine private Unfallversicherung des Stpfl. oder seiner Familie sind hingegen Privatausgaben, es sei denn, der Stpfl. schließt die Versicherung wegen besonders hoher betrieblicher Unfallgefahren ab (BFH v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657, mwN; s. zur freiwilligen Unfallversicherung auch BMF v. 28.10.2009, BStBl. I 2009, 1275; OFD Magdeburg v. 9.7.2004, DStR 2004, 1607). Die Beiträge sind ggf. in einen privaten und einen betrieblich veranlassten Teil aufzuteilen (s. auch BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168; v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385; im Zweifel hälftige Aufteilung; s. auch BMF v. 28.10.2009, BStBl. I 2009, 1275 – Tz. 1.3). Leistet der Stpfl. für sich oder Familienangehörige freiwillige Beiträge an die Berufsgenossenschaft, so sollen diese ebenfalls BA sein, weil die Berufsgenossenschaft eine einheitliche berufsbezogene Einrichtung sei (FELIX, DStR 1986, 557, mwN). Dem ist uE nicht zu folgen, weil das allg. Unfallrisiko des Stpfl. nicht dadurch zu einem betrieblich veranlassten wird, dass der Stpfl. unfallversicherungspflichtige ArbN beschäftigt (SCHMITZ, FR 1990, 780 ff.; SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 734). Daher müssen dieselben Grundsätze gelten wie für eine private Unfallversicherung des Stpfl.
- ▶ *Beiträge für eine Kfz-Insassenunfallversicherung* sind dann in vollem Umfang BA, wenn das versicherte Kfz. grds. ausschließlich betrieblich genutzt wird. Es kommt in diesem Fall nicht darauf an, wer das Kfz. zum Unfallzeitpunkt gefahren hat und zu welchem Zweck es zu dieser Zeit genutzt wurde (SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 742; WASSERMAYER, DB 2003, 2616 [2621]). Wird das Kfz. teils betrieblich und teils privat genutzt, sind die Beiträge für die Kfz-Insassenunfallversicherung in Höhe des betrieblichen Nutzungsanteils BA.

1022 3. Beiträge für Sach- und Schadensversicherungen

Grundsatz: Sachversicherungen schützen gegen Sach- und Vermögensschäden oder daraus resultierende weitere finanzielle Belastungen. Gehört der versicherte

Gegenstand zum BV, so sind die Versicherungsbeiträge grds. BA (WACKER in BLÜMICH, § 4 Rn. 165). Ausschlaggebend ist aber letztlich, ob das versicherte Risiko ein betriebliches, also durch den Betrieb veranlasstes ist (BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 193). Werden die versicherten WG teils betrieblich und teils privat genutzt, so sind die Versicherungsbeiträge aufzuteilen, sofern die private Nutzung nicht von völlig untergeordneter Bedeutung ist und nicht mehr als 5 % beträgt (glA SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 722 f.: 5 bis 10 %; s. auch BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168; v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385; im Zweifel hälftige Aufteilung).

Einzelfälle:

► *Haftpflichtversicherung:* Die Beiträge sind BA, wenn so gut wie ausschließlich betriebliche oder berufliche Haftpflichtrisiken abgedeckt werden, wie zB bei reinen Berufs-, Betriebs- oder Produkthaftpflichtversicherungen sowie Kfz-Versicherungen, wenn das Fahrzeug ausschließlich beruflich oder betrieblich genutzt wird (WOLFF-DIEPENBROCK in LBP, §§ 4, 5 Rn. 2123; KÜFFNER, DStR 1999, 485 [486]). Decken Haftpflichtversicherungen dagegen das allg. persönliche Haftpflichtrisiko des Stpfl. ab, sind die Beiträge privat veranlasst und damit Privat Ausgaben (SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 692). Bei einem Schutz sowohl gegen betriebliche als auch gegen private Haftpflichtrisiken sind die Beiträge aufzuteilen; bei Kfz-Versicherungen erfolgt dies nach dem Maß der betrieblichen und der privaten Nutzung des Kfz. (SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 693 f.; BEISER, DB 2003, 15 [16]; s. auch BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168; v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385; im Zweifel hälftige Aufteilung). Zu D&O-Versicherungen s. Anm. 1021.

► *Sonstige Sachversicherungen:* Die Beiträge sind BA, wenn ausschließlich beruflich oder betrieblich genutzte WG des BV gegen Schäden oder Verlust versichert werden, zB bei Feuer-, Hagel- und Sturmversicherungen für betrieblich genutzte WG (BFH v. 13.5.2009 – VIII R 57/07, DStRE 2010, 331), Delkrederversicherungen für betriebliche Forderungsausfälle, Versicherungen für betriebliche Maschinen, Transportversicherungen für betriebliche Transporte, Reisegepäckversicherungen bei Geschäftsreisen (HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 193, auch betr. eine Betriebsunterbrechungsversicherung, s. aber zu Praxisausfallversicherungen Anm. 1021; SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 720). Beiträge für eine Betriebsunterbrechungsversicherung sind nur dann BA, wenn diese ausschließlich für Schäden aufkommt, die durch höhere Gewalt verursacht werden und nicht durch persönliche Risiken des Stpfl., wie Erkrankung, Unfall oder Tod (SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 720). Bei WG, die betrieblich und privat genutzt werden, sind die Beiträge nach dem Verhältnis der betrieblichen und privaten Nutzung aufzuteilen (HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 193; SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 722 f.; SCHEIDEL, DStR 2000, 1890 [1892]; s. auch BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168; BFH v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385; im Zweifel hälftige Aufteilung sowie oben unter „Grundsatz“).

► *Rechtsschutzversicherungen:* Die Beiträge sind BA, wenn die Kosten, die durch die Versicherung übernommen werden, für den Fall des Nichtbestehens der Versicherung als BA abziehbar wären (SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 712, mwN; KOTTKE, DStZ 1987, 605 [608 f.]). Dies sind insbes. Rechtsschutzversicherungen, die sich speziell auf Rechtsstreitigkeiten beziehen, die typischerweise im Zusammenhang mit einer beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit stehen (WOLFF-DIEPENBROCK in LBP, §§ 4, 5 Rn. 2122). Beispiele hierfür sind Fahrerrechtsschutzversicherungen für einen beim Stpfl. beschäftigten Fahrer und Rechtsschutzversicherungen

für Firmen, freie Berufe, Fahrschullehrer, Handelsvertreter, Kfz-Händler, Manager ua. (KOEWIUS, FR 1986, 584; KOTTKE, DSStZ 1987, 605 [608 f.]; SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 712). Gleiches gilt für Rechtsschutzversicherungen für ausschließlich betrieblich genutzte Kfz., Gebäude oder Grundstücke (KOEWIUS, FR 1986, 584 [587]; SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 712). Beiträge für allg. Rechtsschutzversicherungen sind hingegen idR privat veranlasst und daher keine BA. Decken diese Versicherungen neben privaten auch berufliche Risiken ab, so sind die Versicherungsbeiträge aufzuteilen (s. auch BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168; v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385; im Zweifel hälftige Aufteilung). Das gilt auch, wenn eine Kfz. sowohl betrieblich als auch privat genutzt wird.

1023 4. ABC der Versicherungsbeiträge

Betriebsausgaben sind die Beiträge für folgende Versicherungen:

- ArbGBeiträge zur Sozialversicherung für ArbN;
- Ausbildungsversicherungen;
- Bauwesenversicherung gegen Bauschäden bis zur Fertigstellung von Betriebsgebäuden;
- Betriebsunterbrechungsversicherungen gegen höhere Gewalt und Einwirkung Dritter;
- Brand- oder Feuerversicherung für Betriebsgebäude;
- Delkredereversicherung gegen den Ausfall betrieblicher Forderungen;
- Diebstahlversicherung für WG des BV und sonstige betrieblich genutzte WG;
- Flug- und Reisegepäckversicherung für eine betriebliche oder berufliche Reise;
- Glas-, Hagel- oder Sturmversicherung für WG des BV;
- Haftpflichtversicherungen gegen betrieblich veranlasste Haftpflichtschäden;
- Insassenunfall-, Kasko-, Kfz-Haftpflicht- und Kfz-Rechtsschutz für betrieblich genutzte Fahrzeuge;
- Krankenversicherung, die nur betriebliche Risiken abdeckt;
- Lebens- und Sterbegeldversicherungen;
- Maschinen-, Maschinengarantie- und Montageversicherung;
- Öltankversicherungen für Betriebe;
- Rechtsschutzversicherungen, die nur betriebliche Risiken abdecken;
- Transportversicherungen;
- Versicherungsbeiträge für den Schutz von ArbN und sonstigen Mitarbeitern.

Keine Betriebsausgaben sind die Beiträge für folgende Versicherungen:

- ArbGBeiträge zur Sozialversicherung für Gesellschafter;
- Brand-, Feuer-, Glas-, Sturm- und Hagelversicherungen für privat genutzte Gebäude;
- Entführungs- oder Lösegeldversicherung;
- Erbschaftsteuerversicherung;
- Familienrechtsschutzversicherung;
- Hausratsversicherung;

- Haftpflicht- und Kaskoversicherung für private und privat genutzte Fahrzeuge;
 - Invaliditäts- und Berufsunfähigkeitsversicherung, die allgemeine Risiken abdeckt;
 - Rechtsschutzversicherung, die allgemeine Risiken abdeckt;
 - Reisegepäckversicherung ohne betrieblichen Anlass;
- Sozialversicherungsbeiträge (Kranken-, Pflege-, Unfall-, Arbeitslosen- und Rentenversicherung) für den Stpfl. und seine Angehörigen.

Einstweilen frei.

1024–1029

**Erläuterungen zu Abs. 4a:
Abzug von Schuldzinsen als Betriebsausgaben**

Autor: Dr. Ulrich **Schallmoser**, Richter am BFH, München
Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Vorsitzender Richter am
BFH, München

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4a

Schrifttum: BAUER/EGGERS, Beschränkung des Schuldzinsenabzugs durch § 4 Abs. 4a EStG idF des StBereinG 1999, StuB 2000, 225; BAUER/EGGERS, Nochmals: Neuregelung des Schuldzinsenabzugs gem. § 4 Abs. 4a EStG, StuB 2000, 703; DUSKE, Der Schuldzinsenabzug gem. § 4 Abs. 4a EStG – Eine klare Abkehr vom Veranlassungsprinzip?, DStR 2000, 906; EGGESIECKER/ELLERBECK, Verluste als Überentnahmen? – Auslegungsproblem beim neuen § 4 Abs. 4a EStG, DB 2000, 594; EGGESIECKER/ELLERBECK, Stellungnahme zum Einführungsschreiben betr. die Neuregelung des Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4a EStG, FR 2000, 689; EGGESIECKER/ELLERBECK, Die Ermittlung der Überentnahmen bei Gewinn-Fiktionen, BB 2000, 1763; ELSER/NEININGER, Die Notwendigkeit einer Betrachtung des Eigenkapitalkontos bei der Abgrenzung privater Schuldzinsen, DB 2000, 994; FRANZ/SEITZ, Der Schuldzinsenabzug nach den Steuerbereinigungsgesetzen 1999, Stbg. 2000, 97; GRAF, Optimierung des Schuldzinsenabzugs durch Einsatz des „umgekehrten Zwei-Konten-Modells“, DStR 2000, 1465; HEGEMANN/QUERBACH, Nichtabzugsfähige, betrieblich veranlasste Schuldzinsen – § 4 Abs. 4a EStG idF des Steuerbereinigungsgesetzes 1999, DStR 2000, 408; HOCH, Zur Neuregelung des Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4a EStG oder die Odyssee des Gesetzgebers bei dem Vorhaben, im Anschluss an die Beschlüsse des Großen Senats des BFH den Schuldzinsenabzug neu zu regeln, DStZ 2000, 358; HUNDSDOERFER/HENNING, Konzept und Praktikabilität einer eigenkapitalbezogenen Begrenzung des Schuldzinsenabzugs – zum neuen § 4 Abs. 4a EStG, BB 2000, 542; JAKOB, Schuldzinsenabzug bei kreditfinanzierter Entnahme – § 4 Abs. 4a EStG idF des Steuerbereinigungsgesetzes 1999, DStR 2000, 101; KANZLER, Einige Notizen zu landwirtschaftlichen Fragen der Begrenzung des Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4a EStG, INF 2000, 513; KOHLHAAS, Schuldzinsenabzug – Beratungsempfehlungen zur Anwendung des neuen § 4 Abs. 4a EStG, DStR 2000, 901; KORN/STRAHL, Rückwirkende Neukonzeption des Schuldzinsenabzugsverbots nach § 4 Abs. 4a EStG, KÖSDI 2000, 12281; KORTH, Neuregelung des Schuldzinsenabzugs: Keine Geltung des § 4 Abs. 4a EStG für Schuldzinsen auf Altkredite aus 1998 und früher, DStR 2000, 1633; MEYER/BALL, Erste Beratungsempfehlungen zum Schuldzinsenabzug nach dem Steuerbereinigungsgesetz 1991, INF 2000, 76; NEUFANG, Die Neuregelung des Schuldzinsenabzugs durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999, Stbg. 2000, 104; NEUFANG, Betrieblicher Schuldzinsenabzug im Lichte des § 4 Abs. 4a EStG, BB 2000, 1702; PAUS, Praxisfragen des betrieblichen Schuldzinsenabzugs, FR 2000, 957; PAUS, Die zweite gesetzliche Neuregelung des Schuldzinsenabzugs, StWa. 2000, 57; PRINZ, Konzeptionsändernde Neufassung des § 4 Abs. 4a EStG (Schuldzinsenabzug) durch das SteuerbereinG 1999 mit Rückwirkung – Erste Einschätzung, FR 2000, 134; PRINZ, Steuerlicher Schuldzinsenabzug – Labyrinth oder Steuerfalle, StJb. 1999/2000, 293; SCHULZE ZUR WIESCHE, Steuerliche Behandlung der durch Überentnahme bedingten Schuldzinsen unter besonderer Berücksichtigung der Personengesellschaft, DB 2000, 2189; SÖFFING, Zum Begriff der Entnahme iSd. § 4 Abs. 4a EStG idF des Steuerbereinigungsgesetzes 1999, DStZ 2000, 203; M. WENDT, Mehrkontenmodelle – Zweiter Versuch einer gesetzlichen Regelung in § 4 Abs. 4a EStG, FR 2000, 417; GROH, Der missverständliche Schuldzinsenabzug, DStR 2001, 105; HAPPE, Gewerbesteuerliche Behandlung der nichtabziehbaren Schuldzinsen, StuB 2001, 959; HORLEMANN, Das umgekehrte Mehrkontenmodell zur Vermeidung von § 4 Abs. 4a EStG?, FR 2001, 336; KAMINSKI, Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische DBA-Betriebsstätte als Entnahme i.S.

des § 4 Abs. 4a EStG?, IStR 2001, 129; KORN, Auswirkungen von Betriebsveräußerungen, -aufgaben und Umwandlungen auf das Schuldzinsenabzugsverbot nach § 4 Abs. 4a EStG, KÖSDI 2001, 12704; LEY, Die Ermittlung von Über- und Unterentnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG bei Mitunternehmenschaften, DStR 2001, 1005; PAUS, Finanzierung von Anlagevermögen über Kontokorrent-Konten, DStZ 2001, 548; SCHALLMOSER, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Schuldzinsenabzugsregelung des § 4 Abs. 4a EStG, FR 2001, 509; KOHLHAAS, Die Neuregelung des Schuldzinsenabzugs gem. § 4 Abs. 4a EStG, DStR 2002, 298; MAUS, Aktuelles im Zusammenhang mit der Beschränkung des Schuldzinsenabzugs. Vom Leben und Sterben des umgekehrten Zwei-Konten-Modells, StuB 2002, 592; WENDT, Betrieblicher Schuldzinsenabzug. Erste Änderungen des § 4 Abs. 4a EStG, EStB 2002, 276; HEGEMANN/QUERBACH, Der betrieblicher Schuldzinsenabzug, Herne/Berlin 2003; KOLBE, Die Berücksichtigung von Unterentnahmen vor dem 1.1.1999 und der Wohnungszwangsentnahme zum 31.12.1998 im Rahmen des § 4 Abs. 4a EStG, StuB 2004, 462; WÄLTERMANN, Zur Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG bei der mehrstöckigen Mitunternehmenschaft, FR 2004, 553; FRIEDEMANN, Der Schuldzinsenabzug bei Personengesellschaften, insbesondere nach Maßgabe von § 4 Abs. 4a EStG, Frankfurt 2005; WENDT, Erste Erfahrungen mit § 4 Abs. 4a EStG – ein Experimentengesetz wider Willen, in FS Raupach, 2006, 195; LEY, Der BFH zum betrieblichen Schuldzinsenabzug (§ 4 Abs. 4a EStG) – Folgerungen für die Praxis, DStR 2006, 301; FISCHER/JOCKERS, Das Abschneiden von Unterentnahmen vor dem 1. Januar 1999 im Lichte verfassungsrechtlicher Überlegungen, DStR 2007, 467; HEUERMANN, Schuldzinsenhinzurechnung und Überentnahmen bei Mitunternehmenschaften, StBp 2007, 313; BODDEN, § 4 Abs. 4a EStG – Verfassungswidrigkeit und sachliche Unbilligkeit der gesetzlich angeordneten Nichtberücksichtigung positiver Altkapitalbestände, DStR 2008, 2397; SÖFFING, Zur Auslegung des § 4 Abs. 4a Satz 5 EStG, DB 2008, 319; SÖFFING, Einschränkung der Abziehbarkeit betrieblich veranlasster Schuldzinsen – zur Verfassungsmäßigkeit des § 4 Abs. 4a EStG, BB 2008, 417; WENZEL, Auswirkungen des § 4 Abs. 4a EStG auf die Gewerbesteuer, Stbg. 2009, 252; BEHRENS/RENNER, Überentnahmen bei Personengesellschaften im „kapitalistischen Konzern“? AG 2010, 745; DREMEL, Aktuelle Entwicklungen im Bereich des § 4 Abs. 4a EStG, Ubg 2010, 705; HORLEMANN, § 4 Abs. 4a EStG – Bekämpfung rechtsmissbräuchlicher Gestaltung? DStR 2010, 726; RÜPING, Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG in Fällen der Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft, DStR 2010, 1560; HORLEMANN, Ist die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4a EStG verfassungsgemäß? FR 2011, 612.

1030

I. Grundinformation zu Abs. 4a

Die Regelung des Abs. 4a ist der Versuch, den missbräuchlichen Schuldzinsenabzug mit Hilfe des sog. Zweikontenmodells durch eine Abzugsbeschränkung zu verhindern (allg. s. HEY, StuW 2008, 167). Nicht abziehbar und dem Gewinn hinzuzurechnen (Satz 4) sind danach Schuldzinsen iHv. 6 vH der Überentnahmen eines Wj. (Satz 1 und 2), wobei Über- und Unterentnahmen vorangegangener Wj. ebenfalls zu berücksichtigen sind (Satz 3). Die Regelung wird durch ein Investitionsprivileg ergänzt (Satz 5) und sinngemäß auf die Einnahmenüberschussrechnung erweitert (Satz 6).

1031

II. Rechtsentwicklung des Schuldzinsenabzugs

Nachdem der Abzug privater Schuldzinsen als SA durch das StÄndG 1973 v. 26.6.1973 (BGBl. I 1973, 676; BSBl. I 1973, 545) mW ab 1974 aufgehoben worden war, rückte die Abgrenzung erwerbsbezogener und privater Schuldzinsen in den Vordergrund. Schwierigkeiten bereiteten vor allem die Zuordnung von Zinsen aus Kontokorrentverbindlichkeiten und die Beurteilung von Ausweichgestaltungen wie des sog. Zweikontenmodells.

Entscheidungen des Großen Senats des BFH: Der Große Senat des BFH war zweimal mit Grundsatzfragen des Schuldzinsenabzugs befasst. Beide Entscheidungen haben Kritik im Schrifttum gefunden und letztlich zur Einfügung des Abs. 4a geführt.

► *Im Kontokorrentbeschluss* entschied der Große Senat, dass nur der betriebliche Teil einer auch durch privat veranlasste Auszahlungen oder Überweisungen entstandenen Kontokorrentverbindlichkeit dem BV zuzurechnen sei und dass nur die auf diesen Teil des Kontokorrentkredits entfallenden Schuldzinsen als BA abgezogen werden dürfen (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817).

► *Im Kontentrennungsbekchluss* bestätigte der Große Senat die Grundsätze des Kontokorrentbeschlusses und erkannte das sog. Zwei- oder Mehrkontenmodell an (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193).

Danach waren Schuldzinsen für ein Darlehen, mit dessen Valuta ein betrieblich begründeter Sollsaldo auf einem betrieblichen Kontokorrentkonto ausgeglichen wird, das aber in zeitlichem Zusammenhang mit dem Erwerb eines zur Eigennutzung bestimmten Wohngrundstücks aufgenommen wird, auch dann als BA abziehbar, wenn die BE auf einem anderen Konto angesammelt werden, um eine betragsmäßiger Darlehensvaluta entsprechende Kaufpreisleistung für das Grundstück zu zahlen. Die Schuldzinsen sind danach auch dann als BA abziehbar, wenn der Stpfl. die BA ausschließlich von einem Kontokorrentkonto begleicht, auf dem deshalb keine BE eingehen, weil er diese planmäßig auf ein gesondertes Konto leitet, um von diesem Ausgaben für private Investitionen zu bestreiten. Schuldzinsen sind schließlich auch dann als BA abziehbar, wenn im Betrieb erzielte Einnahmen zur Tilgung eines privaten Darlehens entnommen werden und deshalb ein neues Darlehen zur Finanzierung betrieblicher Aufwendungen aufgenommen wird.

► *Reaktionen auf die Rspr. zum Schuldzinsenabzug:* Auf den Kontentrennungsbekchluss kündigte der Gesetzgeber (FinAussch.) eine Korrektur der BFH-Rspr. an (s. SEER, FR 1998, 152 [153] mwN): Zwar sei das Prinzip der Finanzierungsfreiheit dem Grunde nach anzuerkennen, jedoch müssten die durch die Rspr. eröffneten und fiskalpolitisch „nicht akzeptablen“ Gestaltungsmöglichkeiten eingeschränkt werden (BTDrucks. 14/23, 169).

Im Schrifttum hatte die Rspr. des Großen Senats teilweise Kritik (SIEGEL, DStR 1998, 621; RUDOLPH, DStZ 1998, 570) bzw. Ablehnung (SERWE, BB 1998, 674), aber auch Zustimmung erfahren (WOLFF-DIEPENBROCK, DStR 1998, 185; DRENSECK, DStR 1998, 182; BADER, FR 1998, 449; SÖFFING, BB 1998, 450; OLBERTZ, BB 1998, 2186; PFALZGRAF/MEYER, INF 1999, 129; differenzierend SEER, FR 1998, 152). Der *Österreichische VGH* hat den als „formale Lösung“ (WOLFF-DIEPENBROCK, DStR 1998, 185 [186]) bezeichneten Weg des BFH abgelehnt (Österr. VGH v. 27.1.1998 – 94/14/0017, FR 1999, 467 mit Anm. P. FISCHER; s. auch WACKER, DStR 1999, 1001 [1003]).

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Mit Abs. 4a wurde eine auf der Zinszahlenstaffelmethode beruhende Regelung zur Abgrenzung betrieblicher und privater Kontokorrentzinsen eingeführt (s. BTDrucks. 14/23, 4f., und 14/265, 5f.; s. auch BTDrucks. 14/442, 8, und 14/443, 21).

Zur Kritik an dieser Regelung, die letztlich auch zur rückwirkenden Änderung führte, s. HERGARTEN, DStR 1999, 54; MEYER/BALL, DStR 1999, 781; BORNHEIM, DStR 1999, 702; OLBERTZ, BB 1999, 445; SÖFFING, BB 1999, 929; HERZIG/DINKELBACH, BB 1999, 1136; MEILICKE, DB 1999, 1285; NEUFANG, DB 1999, 765; NEUFANG, Stbg. 1999, 505; HARTMANN/MEYER, INF 1999, 129).

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Abs. 4a wurde rückwirkend zum 1.1.1999 (§ 52 Abs. 11) durch die vollständig neu formulierte und noch geltende Vorschrift ersetzt. Dabei lehnte sich der Gesetz-

geber an den Formulierungsvorschlag des Deutschen Steuerberaterverbands v. 22.10.1999 an (zu Einzelheiten s. PASCHE, DStZ 2000, 117).

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): In Satz 5 aF (jetzt: Satz 4) wurde die Bagatellgrenze von 4000 DM, die umgerechnet 2045,17 € entsprechen, auf 2050 € aufgerundet.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Abs. 4a Satz 3 idF des StBereinG 1999 wurde mW ab VZ 2001 gestrichen; Satz 4 aF (nunmehr Satz 3) wurde um einen Halbs. erweitert, wonach bei der Ermittlung der Überentnahme vom Gewinn ohne Berücksichtigung der nach Maßgabe dieses Absatzes nicht abziehbaren Schuldzinsen auszugehen ist (s. Anm. 1058).

In der Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 11 Satz 2 idF des StÄndG 2001 wurde „klarstellend“ angeordnet (BTDrucks. 14/6877, 28), dass Über- und Unterentnahmen aus Wj. vor 1999 unberücksichtigt bleiben (s. Anm. 1037, 1071). Bei vor dem 1.1.1999 eröffneten Betrieben sollen im Fall der Betriebsaufgabe bei der Überführung von WG aus dem BV in das PV die Buchwerte nicht als Entnahme anzusetzen sein; im Fall der Betriebsveräußerung ist nur der Veräußerungsgewinn als Entnahme anzusetzen (§ 52 Abs. 11 Satz 3 idF des StÄndG 2001).

Reformüberlegungen zur Regelung des Schuldzinsenabzugs: Auch die „entschärfte“ Neuregelung des Abs. 4a verletzt das Prinzip der Finanzierungsfreiheit (s. Anm. 1036) und den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (s. Einf. ESt. Anm. 35, 540 f.).

► *Wiedereinführung des privaten Schuldzinsenabzugs:* Folglich richtet sich eine Reformüberlegung zur Lösung der mit der Abgrenzung betrieblicher und privater Schuldzinsen verbundenen Probleme auf die (beschränkte) Wiedereinführung des privaten Schuldzinsenabzugs.

Zwar bestehen uE keine Zweifel, dass private Schuldzinsen von Verfassungen wegen anders behandelt werden können als betrieblich veranlasste Schuldzinsen und die voraussetzungslose Wiedereinführung des privaten Schuldzinsenabzugs (zB auch für Konsumkredite) weder verfassungsrechtlich geboten (BFH v. 29.7.1998 – X R 105/92, BStBl. II 1999, 81; v. 15.10.1999 – IX R 84/95, BFH/NV 2000, 429) noch volkswirtschaftlich und steuerpolitisch wünschenswert ist, jedoch wäre ein eingeschränkter Schuldzinsenabzug – etwa bei der Fremdfinanzierung von selbstgenutzten Eigenheimen – zur teilweisen Wiederherstellung einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit jedenfalls geeignet (glA SEER, FR 1998, 152 [154]; EGGESIECKER/ELLERBECK, DB 2000, 594; weitergehend DRENSECK in FS L. Schmidt, 1993, 845 [863 ff.]; DRENSECK, DStR 1993, 1429).

► *Fiktiver Zinsabzug für Eigenkapital:* Erwägenswert ist auch die Zinsbereinigung des Unternehmensgewinns durch Einführung eines fiktiven Zinsabzugs für Eigenkapital. Dies könnte der ggf. vorteilhaften Entnahme von Eigenkapital aus dem Betrieb bei gleichzeitiger Fremdfinanzierung von BA sowie der Verlagerung privater Verbindlichkeiten in die unternehmerische Sphäre den Boden entziehen, die Ermittlung nicht abziehbarer BA nach Abs. 4a überflüssig machen und die stl. Diskriminierung eigenfinanzierter Investitionen beseitigen (vgl. hierzu allg. SCHOLTISSEK, DStZ 2000, 124; zu Einzelheiten s. BRUCKNER, ÖStZ 1998, 599 [602]; zu den Steuer- und Investitionswirkungen der geplanten Eigenkapitalverzinsung s. WURMSDOBLER, DStZ 1999, 585).

1032–1035 Einstweilen frei.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4a

1. Bedeutung

1036

Haushaltspolitische Bedeutung: Die gesetzgeberische Reaktion zur Korrektur der BFH-Rspr. diene der Eindämmung stl. Auswirkungen, welche der Gesetzgeber mit Blick auf die Zwei- oder Mehrkontenmodelle befürchtete, und mithin fiskalischen Zwecken (BTDrucks. 14/443, 61; 14/265, 170).

Die steuersystematische Bedeutung der Neuregelung des Schuldzinsenabzugs erschließt sich am Maßstab des BA-Begriffs und dem Grundsatz der Finanzierungsfreiheit.

► *Keine Durchbrechung des Veranlassungsprinzips:* Durch Abs. 4a wird das in Abs. 4 verankerte Veranlassungsprinzip nicht durchbrochen. Der Neuregelung unterliegen nur Schuldzinsen, die betrieblich veranlasst sind. Dies erfordert im Hinblick auf die stl. Abziehbarkeit eine zweistufige Prüfung: In einem ersten Schritt ist zu ermitteln, ob und inwieweit Schuldzinsen zu den betrieblich veranlassten Aufwendungen gehören. Im zweiten Schritt muss geprüft werden, ob der Schuldzinsenabzug im Hinblick auf Überentnahmen beschränkt ist.

GIA BFH v. 21.9.2005 – X R 46/04, BStBl. II 2006, 125; v. 21.9.2005 – X R 47/03, BStBl. II 2006, 504; v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420; BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 1; BAUER/EGGERS, StuB 2000, 703; PAUS, FR 2000, 957; NEUFANG, BB 2000, 1702 [1707]; aA M. WENDT, FR 2000, 417 (428); GROH, DStR 2001, 105; JAKOB, DStR 2000, 101 (102); EGGESIECKER/ELLERBECK, FR 2000, 689; EGGESIECKER/ELLERBECK, BB 2000, 802; DUSKE, DStR 2000, 906.

► *Neuer Typus nichtabziehbarer Betriebsausgaben:* Mit der neu gefassten Regelung wird eine neuer Typus nicht abziehbarer BA geschaffen (s. auch KORN/STRAHL, KÖSDI 1999, 11824 [11826]; HERZIG/DINKELBACH, BB 1999, 1136; HEGEMANN/QUERBACH, DStR 2000, 408). Uneingeschränkt berücksichtigungsfähig sind Schuldzinsen nur noch, wenn die Summe des Gewinns und der Einlagen im Wj. die Summe der privaten Entnahmen übersteigt (Abs. 4a Satz 1). Der Schuldzinsenabzug wird davon abhängig gemacht, dass Entnahmen aus aufgelaufenen Gewinnen und Einlagen, dh. faktisch aus dem in der Bilanz ausgewiesenen Eigenkapital des Betriebs, bestritten werden. Ist dies nicht der Fall, wird eine „mittelbare private Veranlassung“ unterstellt und der Gewinn durch außerbilanzielle Hinzurechnung der typisierend ermittelten, nicht abziehbaren Schuldzinsen korrigiert. Entnahmen werden insoweit gedanklich getrennt in solche, die nach Abs. 4a weiterhin zulässig sind, weil sie durch das im Betrieb vorhandene Eigenkapital gedeckt sind, und in sog. Überentnahmen, die nicht mehr durch das betriebliche Eigenkapital gedeckt sind. Die Vorschrift lehnt sich mit dieser Zweckorientierung am Leitbild des Kommanditisten an. Dieser ist zwar grds. berechtigt, Entnahmen zu tätigen; entsteht oder vergrößert sich dadurch jedoch ein negatives Kapitalkonto, treten die Rechtsfolgen des § 15a Abs. 3 ein (s. § 15a Anm. 147 ff.).

► *Einschränkung des Prinzips der Finanzierungsfreiheit:* Nach dem Zweck der Neufassung des Abs. 4a soll der Unternehmer nicht mehr die vollständigen Einnahmen des Betriebs, sondern nur noch den im Unternehmen erwirtschafteten Gewinn sowie ggf. geleistete Einlagen entnehmen können. Der Grundsatz der Finanzierungsfreiheit (vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 [823]) wird hierdurch beschränkt (BFH v. 3.3.2011 – IV R 53/07, BStBl. II 2011, 688, m. Anm. BODE, DB 2011, 1493).

Der Grundsatz der Finanzierungsfreiheit ist eine Schöpfung der Rspr., die schlagwortartig in der neueren Rspr. des BFH im Zusammenhang mit der stl. Behandlung kapital-

ersetzender Darlehen verwendet (s. etwa BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532; v. 5.2.1992 – I R 79/89, BFH/NV 1992, 629, und v. 24.4.1997 – VIII R 23/93, BStBl. II 1999, 342) und später auf den Schuldzinsenabzug übertragen wurde (zuerst durch BFH v. 19.7.1995 – X R 48/94, BStBl. II 1995, 882). Zum Grundsatz der Finanzierungsfreiheit im Gesellschaftsrecht vgl. ua. BGH v. 26.11.1979 – II ZR 104/77, BGHZ 75, 334 (337); v. 13.7.1981 – II ZR 256/79, BGHZ 81, 252 (257), und v. 26.3.1984 – II ZR 171/83, BGHZ 90, 381 (390).

1037 2. Verfassungsmäßigkeit

Die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift ist unter verschiedenen Gesichtspunkten in Frage gestellt worden.

Keine unzulässige Rückwirkung: Die Änderung des Abs. 4a durch das StBereinG 1999 hält sich, was den zeitlichen Anwendungsbereich betrifft, im Bereich zulässiger tatbestandlicher Rückknüpfung (BFH v. 21.9.2005 – X R 47/03, DStR 2005, 2155; FG Münster v. 16.10.2003, EFG 2004, 171, rkr.; SCHALLMOSER, FR 2001, 509 [511 f.]).

Kein Verstoß gegen das Demokratieprinzip: Die Neuregelung ist durch den Vermittlungsausschuss in das EStG eingeführt worden. Das Demokratieprinzip in Gestalt des Parlamentsvorbehalts (Art. 20 Abs. 3, Art. 76 Abs. 1 GG) ist gleichwohl nicht verletzt (BFH v. 21.9.2005 – X R 47/03, DStR 2005, 2155; v. 17.8.2010 – VIII R 42/07, BStBl. II 2010, 1041; SCHALLMOSER, FR 2001, 509 [511]; M. WENDT, FR 2000, 417 [423]; aA SÖFFING, BB 2008, 417).

Kein Verstoß gegen das Nettoprinzip und das Bestimmtheitsgebot: Abs. 4a ist unter dem Blickwinkel des Nettoprinzips verfassungsrechtl. unbedenklich, da er an Überentnahmen und somit an private Ursachen anknüpft (glA BFH v. 7.3.2006 – X R 44/04, BStBl. II 2006, 588; FG Düss. v. 8.4.2010 – 11 K 3720/08 F, EFG 2010, 1398, Rev. Az. des BFH: IV R 22/10; WIED in BLÜMICH § 4 EStG Rn. 610; krit. HORLEMANN, DStR 2010, 726; HORLEMANN, FR 2011, 612). Die Regelung ist uE auch hinreichend bestimmt.

Gleichheitssatz des Art. 3 GG durch Typisierung des Schuldzinsenabzugs berührt: Im Rahmen des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums sind strechtl. Regelungen nach Art. 3 Abs. 1 GG so auszugestalten, dass die Gleichheit im Belastungserfolg für alle Stpfl. hergestellt werden kann. Diesem Anspruch wird die Regelung in Abs. 4a uE nicht gerecht.

► *Dem Grunde nach* ist die typisierende Regelung verfassungsgemäß (vgl. BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 [341]; v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BVerfGE 21, 12 [27]; v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 [6]). Dem Gesetzgeber steht ein weiter Gestaltungsspielraum zu, um die mit einer Typisierung verbundenen Ziele der Praktikabilität und der Steuervereinfachung zu erreichen (BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1; v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, FR 2000, 48 [52]; s. auch BFH v. 24.2.2000 – III R 59/98, BStBl. II 2000, 273 – Privatentnahme Pkw; zweifelnd SÖFFING, BB 2008, 417; HORLEMANN, FR 2011, 612).

► *Typisierende Regelung der Höhe nach verfassungswidrig?* Die in Abs. 4a Satz 4 erfolgte Typisierung begegnet sowohl der Höhe nach als auch wegen ihrer fehlenden Widerlegbarkeit schwerwiegenden verfassungsrechtlichen Bedenken.

▷ *Grenzen bei unwiderlegbaren Typisierungen:* Obwohl dem Gesetzgeber bei Typisierungen von Verfassungen wegen ein weiter Spielraum zur Verfügung steht, sind auch ihm gewisse Grenzen gesetzt (BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331; v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BVerfGE 21, 12; v. 29.5.1990 – 1 BvL 20, 26/84 und 4/86, BVerfGE 82, 60

[95 ff.]; v. 22.7.1991 – 1 BvR 829/89, HFR 1992, 424; v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BGBl. I 2010, 1766 = FR 2010, 1141, mwN). Für Typisierungen, die der Stpfl. nicht durch Nachweise widerlegen kann, fordert das BVerfG, dass zum einen davon nur eine kleine Zahl betroffener Stpfl. benachteiligt wird, weil sie einen für sie günstigeren Sachverhalt als den in der Typisierung unterstellten verwirklicht haben, und dass zum anderen dieser Verstoß gegen den Gleichheitssatz im Einzelfall nicht sehr intensiv ist (grundlegend BVerfG v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BVerfGE 21, 12; v. 29.5.1990 – 1 BvL 20, 26/84 und 4/86, BVerfGE 82, 60; v. 22.7.1991 – 1 BvR 829/89, HFR 1992, 424).

- ▷ *Fehlende Escape-Regel führt zu verfassungswidriger Ungleichbehandlung; zwingende Anwendung des § 163 AO:* Bei der Regelung in Abs. 4a Satz 4 handelt es sich um eine unwiderlegbare Typisierung; die gesetzliche Regelung unterstellt laufende Entnahmen zur Monatsmitte in gleichbleibender Höhe bei einem angenommenen Zinssatz von 12 vH (s. Anm. 1068). Derartige, von einem regelmäßigen Verhalten des Stpfl. ausgehende typisierende Regelungen weisen naturgemäß Unschärfen auf, die von Verfassungen wegen grds. hingenommen werden müssen. Abs. 4a legt indes einen unabänderlichen Zinssatz zugrunde, ohne auf den Zeitpunkt der Entnahme und damit auf die zeitliche Wirkung der Überentnahme im Wj. Rücksicht zu nehmen und ohne dem Stpfl. über eine Escape-Regel die Möglichkeit einzuräumen, einen im Einzelfall tatsächlich geringeren „mittelbar privaten“ Zinsaufwand nachzuweisen. Bei unterschiedlichen Entnahmezeitpunkten kann dies zu grob sachwidrigen Ergebnissen und damit zu einem Verstoß gegen den Gleichheitssatz führen (s. Anm. 1068; SCHALLMOSER, FR 2001, 509 [514 f.]; s. auch HORLEMANN, FR 2011, 612). Die Gegenauffassung (BFH v. 17.8.2010 – VIII R 42/07, BStBl. II 2010, 1041, mit Anm. WENDT, FR 2011, 30; PEZZER, BFH/PR 2010, 466; SEILER in KSM, § 4 Rn. 83; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 611) sieht die Typisierung als noch vom Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers umfasst an und verweist für extrem gelagerte Ausnahmefälle auf Billigkeitsmaßnahmen gem. § 163 AO; dem ist unter der Prämisse zuzustimmen, dass ein Verfassungsverstoß im Einzelfall – dh. wenn die Typisierung zu grob sachwidrigen Ergebnissen führt nur vermieden werden kann, wenn in den gleichheitsrechtlich problematischen Fällen § 163 AO – aufgrund einer Ermessensreduzierung auf Null – zwingend zur Anwendung kommt (in diesem Sinne auch PEZZER, BFH/PR 2010, 466 [467]).
- ▷ *Ungleiche Belastung bei Rumpfwirtschaftsjahren:* Die der Typisierung zugrunde liegende Annahme einer regelmäßigen Entnahme bei einem angenommenen Zinssatz von jährlich 12 vH führt insbes. auch im Fall zwischengeschalteter RumpfWj. zu ungleichen Belastungen, die uE durch die mit der Typisierung einhergehenden Vorteile nicht mehr gerechtfertigt sind (SCHALLMOSER, FR 2001, 509 [515 f.]). Auch insoweit kann ein mit grob sachwidrigen Ergebnissen im Einzelfall einhergehender Verfassungsverstoß nur durch die zwingende Anwendung des § 163 AO vermieden werden (vgl. PEZZER, BFH/PR 2010, 466 [467]).

Verstoß gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 GG) wegen Nichtberücksichtigung von Unterentnahmen aus vor dem 1.1.1999 endenden Wj. ab dem VZ 2001: Da § 52 Abs. 11 Satz 1 EStG 1999 die Einbeziehung von Über- und Unterentnahmen aus vor dem 1.1.1999 endenden Wj. nicht ausschloss, hat der Gesetzgeber in § 52 Abs. 11 Satz 2 idF des StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4) „klarstellend“ (BTDrucks. 14/6877, 28) angeord-

net, dass solche Über- und Unterentnahmen unberücksichtigt bleiben. Während ein dahin gehender rechtlicher Schluss für vor dem 1.1.1999 getätigte Überentnahmen von Verfassungen wegen zwingend ist (BFH v. 23.3.2011 – X R 28/09, DStR 2011, 1356), führt dies aber – jedenfalls in den VZ 1999 und 2000 – nicht dazu, dass ein zum 1.1.1999 vorhandenes positives Kapitalkonto ohne Einfluss auf die (nicht) abziehbaren Schuldzinsen wäre (BFH v. 21.9.2005 – X R 47/03, BStBl. II 2006, 504). UE kann die Regelung in § 52 Abs. 11 Satz 2 idF des StÄndG 2001 auch nicht dazu führen, dass ein am 1.1.1999 vorhandenes und in den Jahren 1999 und 2000 nicht abgeschöpftes Unterentnahmevermögen am 1.1.2001 „untergeht“ und damit bei der Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen in den VZ nach 2001 nicht mehr berücksichtigt werden darf. Eine dahin gehende „Typisierung“ dürfte schon wegen der zweifelhaften (vgl. BFH v. 21.9.2005 – X R 47/03, BStBl. II 2006, 504; PAUS, FR 2006, 412 [413]) Annahme, dass in den Jahren vor 1999 Überentnahmen weitaus häufiger vorgekommen sind als Unterentnahmen, zu ungleichen Belastungen führen, die durch die mit der Typisierung einhergehenden Vorteile nicht mehr gerechtfertigt sind (glA BODDEN, DStR 2008, 2397; WENDT in FS Raupach, 2006, 195 [204]; LEY, DStR 2006, 301 [305]); SÖFFING, BB 2006, 2271 [2273]; NEUFANG, BB 2006, 855 [859]; PAUS, FR 2006, 412 [413]; vgl. auch BFH v. 21.5.2010 – IV B 88/09, BFH/NV 2010, 1613: „Regelung des § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG idF des StÄndG 2001 ... ernstlich zweifelhaft“; v. 21.9.2005 – X R 47/03, BStBl. II 2006, 504; krit. DÖTSCH, BFH-PR 2006, 58 [59]; aA Schl.-Holst. FG v. 1.7.2008 – 1 V 135/07, EFG 2008, 1633, rkr.; FG Bad.-Württ. v. 26.1.2006 – 10 K 99/03, EFG 2006, 1817, nrkr., Rev. Az. BFH X R 30/06; FG Münster v. 10.2.2005 – 8 K 3745/03 F, EFG 2005, 1177, rkr.). Zudem führt die Vorschrift zu einer Ungleichheit im Belastungserfolg bei nach dem 31.12.1998 gegründeten Unternehmen, die durch Unterentnahmen in den Jahren 1999 und 2000 Entnahmepotenzial geschaffen haben (glA GRÜTZNER, StuB 2006, 49).

Verstoß gegen das Vertrauensschutzprinzip: Der rechtsstaatliche Vertrauensschutz kann durch eine tatbestandlich rückanknüpfende Regelung nur eingeschränkt werden, wenn diese zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt (BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BGBl. I 2010, 1297, „Rückwirkung im StR III“). Vor diesem Hintergrund verstößt die mit § 52 Abs. 11 Satz 2 idF des StÄndG 2001 einhergehende Rückwirkung uE gegen das rechtsstaatlich verbürgte Prinzip von Rechtssicherheit und Vertrauensschutz (Art. 20 Abs. 3 GG), da sie Dispositionen – die Schaffung von Eigenkapital – aus der Zeit vor Einführung des Abs. 4a entwertet, ohne dass das Änderungsinteresse des Gesetzgebers ersichtlich das Vertrauensschutzinteresse des Einzelnen überwiegen könnte (glA WENDT in FS Raupach, 2006, 195 [204]; KORN, KÖSDI 2002, 13178 [13179]).

1038–1039 Einstweilen frei.

IV. Geltungsbereich des Abs. 4a

1040 1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich

Sachlicher Geltungsbereich: Abs. 4a gilt ausschließlich für die Ermittlung der Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3). Für Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 1

Nr. 4–7) gilt Abs. 4a mangels Verweis in § 9 Abs. 5 nicht; die bisherige Rspr. zum Kontokorrentkonto und zu den Zwei- bzw. Mehrkontenmodellen (s. Anm. 1031) bleibt insoweit anwendbar (glA WENDT, FR 2000, 417 [430]; MEYER/BALL, INF 2000, 76). Für den Bereich der Überschusseinkünfte besteht daher weiter die Möglichkeit, dem Grunde nach privat veranlasste Aufwendungen mit Hilfe der von der Rspr. anerkannten Gestaltungen in den Einkünftebereich zu verlagern.

► *Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich*: Abs. 4a gilt für die Ermittlung der Gewinneinkünfte durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 (s. Vor §§ 4–7 Anm. 5 ff). Zu den Verweisungsnormen des Abs. 1 Satz 6 und § 5 Abs. 6 s. Anm. 712.

► *Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung*: Abs. 4a ist wie Abs. 4 auch bei der Ermittlung des Gewinns durch Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 anzuwenden (s. Anm. 710). Dies folgt schon aus Abs. 3, aber auch aus Abs. 4a Satz 6, der die sinngemäße Anwendung der Vorschrift insoweit ausdrücklich angeordnet.

► *Land- und forstwirtschaftlichen GW nach Durchschnittssätzen*: Mangels eines ausdrücklichen, Satz 6 entsprechenden Verweises ist str., ob Abs. 4a auf die GW gem. § 13a anzuwenden ist.

▷ *Die FinVerw.* geht – ohne weitere Begründung – von der Nichtanwendung des Abs. 4a auf die Durchschnittssatzgewinnermittlung aus (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 35).

▷ *Stellungnahme*: UE sind die Beschränkungen des Abs. 4a im Rahmen der GW nach Durchschnittssätzen gem. § 13a zu beachten, soweit Gewinne entsprechend Abs. 3 durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt werden.

GLA KANZLER, INF 2000, 513; EGGESIECKER/ELLERBECK, FR 2000, 689; EGGESIECKER/ELLERBECK, BB 2000, 1763; EGGESIECKER/ELLERBECK, StbJb. 2000/2001, 83 [101].

§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 und 2 bezieht in den Durchschnittssatzgewinn auch die sog. Sondergewinne mit ein; insoweit verweist § 13a Abs. 6 Satz 2 – ebenso wie Abs. 4a Satz 6 – auf die entsprechende Anwendung der Regelungen zur Einnahmenüberschussrechnung. Zweck der Verweisung in Satz 6 ist es, die Besteuerungsgleichheit hinsichtlich der Berücksichtigung von Schuldzinsen bei der GW durch Betriebsvermögensvergleich und der GW durch Einnahmenüberschussrechnung herzustellen. Dies gilt ungeachtet der nur partiellen Anwendung der Einnahmenüberschussrechnung auch für die Rückverweisung in § 13a Abs. 6 Satz 2.

► *Auf die GW bei Handelsschiffen im int. Verkehr* (§ 5a) findet Abs. 4a keine Anwendung, da bei der sog. Tonnagebesteuerung ein durch Schuldzinsen bedingter Aufwand auf die GW keinen Einfluss hat (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 35; s. auch SEEGER in SCHMIDT XXX, § 5a Rn. 10).

Noch ungeklärt ist die Frage, was mit einem vorhandenen Über- oder Unterentnahmevermögen beim Übergang vom Bestandsvergleich zur Tonnagebesteuerung zu geschehen hat. Da auch im Zeitraum der Tonnagebesteuerung Entnahmen und Einlagen getätigt werden können, müsste uE für den Zeitraum der GW nach § 5a eine Art *Schattenveranlagung* für Zwecke des Abs. 4a durchgeführt werden (zum Begriff der Schattenveranlagung s. BFH v. 13.5.1993 – IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100; zu Vollzugsproblemen s. § 32b Anm. 13, 112 f.). Endet die Tonnagebesteuerung (zur zeitlichen Bindung s. § 5a Abs. 3 Satz 3 u. 4), ist die Schattenveranlagung im Rahmen einer Nachfeststellung durchzuführen. Dies wird in der Praxis allerdings zu einem erheblichen Vollzugsaufwand führen. Fraglich ist, ob die FinVerw. generell oder im Einzelfall bereit ist, zur Vereinfachung der Besteuerung ein vorhandenes, formlos festgestelltes (vgl. BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 12) Über- oder Unterentnahmevermögen für den Zeitraum der Tonnagebesteuerung schlicht „einzufrieren“ oder gar dem Stpfl. die Möglichkeit einzuräumen, bei einem mit dem erneuten Wechsel der Gewinnermitt-

lungsart verbundenen Ende der Tonnagebesteuerung entsprechend der „Anlaufregelung“ in BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 36, mit 0 € zu beginnen.

Der persönliche Geltungsbereich entspricht dem der Abs. 4 und 5 (s. Anm. 707 zur Anwendung auf unbeschr. und beschr. Stpfl.).

1041 2. Anwendung auf Personengesellschaften

Abs. 4a findet auf gewerblich tätige oder gewerblich geprägte PersGes. Anwendung. Demgegenüber ist Abs. 4a bei vermögensverwaltenden PersGes., die lediglich Überschusseinkünfte erzielen, nicht anzuwenden. Die Frage, ob die nichtabziehbaren Zinsen und Überentnahmen gesellschafts- oder gesellschaftsbezo- gen zu ermitteln sind, war umstritten.

Für *gesellschaftsbezogene* Ermittlung: FG Münster v. 6.8.2004 – 11 K 3338/03 F, FG Report 2004, 85, rkr.; FG Münster v. 27.9.2002 – 11 K 5882/01 F, EFG 2003, 74, aufgeg. durch. BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420; FG Düss. v. 16.7.2001 – 15 V 1887/01 A (G, F), EFG 2001, 1269, i. Erg. best. durch BFH v. 6.2.2002 – VIII B 82/01, BFH/NV 2002, 647; BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 30; NEUFANG, Stbg. 2000, 104; NEUFANG, BB 2000, 1702; BAUER/EGGERS, StuB 2000, 225; KORN/STRAHL, KÖSDI 2000, 12281; KANZLER, INF 2000, 513 [517]; WÄLTERMANN, FR 2004, 553 [554f.]. Für *gesellschaftsbezogener* Ermittlung: PRINZ, FR 2000, 134; M. WENDT, FR 2000, 417; FRANZ/SEITZ, Stbg. 2000, 97; PAUS, FR 2000, 957; SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2000, 2189; MEYER/BALL, INF 2000, 76; LEY, DStR 2001, 1005 [1008]; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 604.

Gesellschafterbezogene Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen:

§ 4 Abs. 4a beschränkt die Abziehbarkeit der dem einzelnen Betrieb als sachlichem Bezugspunkt der GW zuzuordnenden Schuldzinsen. Trotz dieser Einbindung in die betriebliche GW der (jeweiligen) Mitunternehmerschaft bestimmt die höchstrichterliche Rspr. die typisierend zu ermittelnden, nicht abziehbaren Schuldzinsen gesellschaftsbezogen (BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420, mit Anm. WACKER, BB 2007, 1936; s. hierzu auch HEUERMANN, StBp 2007, 313; zu Besonderheiten in Einbringungsfällen s. RÜPING, DStR 2010, 1560); Ausgangspunkt dieser Auffassung ist ein zweigeteiltes Grundverständnis, wonach der Mitunternehmer einerseits dem mitunternehmerischen Verbund angehört, andererseits aber in eigener Person als Subjekt der Gewinnerzielung anzusehen ist. Aus der gesellschaftsbezogenen Ermittlung folgt zum einen, dass die individuelle Hinzurechnung nicht den Betrag der Schuldzinsen überschreiten darf, der auf den einzelnen Mitunternehmer entfällt und damit seinen Gewinnanteil belastet, zum anderen ist der Bagatellbetrag nach Satz 4 entsprechend den Schuldzinsenanteilen der einzelnen Mitunternehmer aufzuteilen (s. Anm. 1074).

1042 3. Anwendung auf Kapitalgesellschaften

Abs. 4a gilt grds. nicht für die KapGes., obschon § 8 Abs. 1 KStG die Anwendung des Abs. 4a formalrechtl. ermöglichen würde (glA PRINZ, FR 2000, 134; PAULY, KÖSDI 1999, 12044 [12056]; SÖFFING, BB 1999, 929 [941]; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 605).

Keine Anwendung auf offene Gewinnausschüttungen: Die in Abs. 4a angesprochenen Zahlungsvorgänge privater Natur sind bei der KapGes. nicht vorstellbar, da diese nicht über eine außerbetriebliche Privatsphäre verfügt (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123 = FR 1997, 311; v. 8.7.1998 – I R 123/97, BFHE 186, 540 = FR 1998, 1091).

Ein Durchgriff auf die Ebene der Gesellschafter einer KapGes. bzw. deren „private Sphäre“ ist uE nicht zulässig (glA PRINZ, FR 2000, 134; WENDT, FR 2000, 417 [432]). Abs. 4a gilt daher auch dann nicht für KapGes., wenn offene Gewinnausschüttungen

oder angemessene Leistungsentgelte der KapGes. (zB Geschäftsführergehälter) refinanziert werden (glA PAULY, KÖSDI 1999, 12044; MÄRKLE/Franz, Stbg. 1999, 150 [155]).

Keine Anwendung auf verdeckte Gewinnausschüttungen: Die Regelungen des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG gehen den estrechtl. Bestimmungen über die Entnahme als *lex specialis* vor (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 [354]). Eine Anwendung des Abs. 4a auf vGA der KapGes. kommt aus diesem Grund ebenso wenig in Betracht (glA WENDT, FR 2000, 417 [432]; zweifelnd KORN/STRAHL, KÖSDI 2000, 12281 [12283] für über das stl. Buchkapital hinausgehende vGA; allg. zur stl. Behandlung von durch vGA veranlasseten Schuldzinsen s. MEILICKE/SANGEN-EMDEN, FR 1998, 938).

Kapitalgesellschaft als Mitunternehmer: Abs. 4a findet allerdings dann Anwendung, wenn einer KapGes. gewerbliche Einkünfte als Mitunternehmer zugerechnet werden.

V. Verhältnis des Abs. 4a zu anderen Vorschriften

1043

Verhältnis zu § 4 Abs. 4 (Betriebsausgaben): Das Veranlassungsprinzip wird durch Abs. 4a nicht berührt. Betrieblich veranlasste Schuldzinsen, die auf Überentnahmen zurückzuführen sind und damit Abs. 4a unterfallen, dürfen allerdings im Ergebnis den Gewinn nicht mindern.

Verhältnis zu § 9 (Werbungskosten): Abs. 4a gilt nicht für den Abzug von Schuldzinsen als WK im Rahmen der Überschusseinkünfte (s. Anm. 1040).

Verhältnis zum Körperschaftsteuerrecht: Abs. 4a gilt nicht für die KapGes. (s. Anm. 1042); Abs. 4a ist daher keine spezielle Regelung zu § 10 KStG.

Verhältnis zum Gewerbesteuerrecht: Eine auf Abs. 4a beruhende Gewinnhinzurechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen konnte bei gewerblichen Einkünften zu einer höheren Gewerbesteuerfestsetzung führen, wenn der Freibetrag des § 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG überschritten war. Die wechselseitige Abhängigkeit von Gewinnhinzurechnung nach Abs. 4a einerseits und Gewerbesteuererhöhung andererseits (sog. „In-Sich-Effekt“, s. KOHLHAAS, DStR 2000, 901 [903]; WENDT, FR 2000, 417 [432]; HUNDSDOERFER/HENNING, BB 2000, 542), wurde mit der Einführung der Regelung in § 4 Abs. 5b durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630; s. Anm. 1960), die einen Abzug der GewSt. und der auf sie entfallenden Nebenleistungen als BA für Erhebungszeiträume ausschließt, die nach dem 31.12.2007 enden (§ 52 Abs. 12 Satz 7), unterbunden (WENZEL, Stbg 2009, 252 [254]). Auch die gewstl. Doppelbelastung, die entstehen konnte, wenn in den nach Abs. 4a nicht abziehbaren Schuldzinsen Dauerschuldzinsen iSd. § 8 Satz 1 Nr. 1 GewStG enthalten waren (s. KOHLHAAS, DStR 2000, 901, 903 f.; NEUFANG, Stbg. 2000, 104 [108 f.]; WENDT, FR 2000, 417; HUNDSDOERFER/HENNING, BB 2000, 542; HAPPE, StuB 2001, 959), hat der Gesetzgeber durch eine entsprechende Änderung in § 8 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a GewStG idF des UntStReformG 2008, nach der es auf die Dauerhaftigkeit der Schulden nicht mehr ankommt, beseitigt (WENZEL, Stbg. 2009, 252 [255]; s. auch FINVERW. v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 730, Tz. 10; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 8 GewStG Rz. 36 ff.).

Einstweilen frei.

1044–1047

B. Erläuterungen zu Abs. 4a Satz 1–6: Abzugsverbot für Schuldzinsen bei Überentnahmen

I. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 1: Schuldzinsen bei Überentnahmen

1. Begriff der Schuldzinsen

1048 a) Schuldzinsbegriff der Rechtsprechung

Die Steuergesetze enthalten keine Definition der Schuldzinsen.

Der Begriff der Schuldzinsen umfasst nach der Rspr. sämtliche einmaligen oder laufenden Leistungen in Geld oder Geldeswert, die ein Schuldner an den Gläubiger als Entgelt für die Überlassung von Kapital zur Nutzung entrichtet (BFH v. 6.7.1973 – VI R 379/70, BStBl. II 1973, 868 mwN).

Zu den Schuldzinsen iS dieser Definition gehören damit nicht nur wiederkehrende Zinszahlungen, sondern zB auch das bei der Valutierung eines betrieblichen Darlehens einbehaltene *Dammum* (BFH v. 25.10.1979 – VIII R 59/78, BStBl. II 1980, 353; v. 12.7.1984 – IV R 76/82, BStBl. II 1984, 713; BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 22), im Zusammenhang mit dem betrieblichen Darlehen angefallene *Bearbeitungs-* und *Verwaltungsgebühren* (BFH v. 26.9.1979 – VI R 82/76, BFHE 128, 539), *Bereitstellungszinsen* (BFH v. 1.7.1960 – VI 159/59 U, BStBl. III 1960, 347; v. 13.12.1983 – VIII R 173/83, BStBl. II 1984, 428 [432]), *Vorfälligkeitsentschädigungen* (BFH v. 23.1.1990 – IX R 8/85, BStBl. II 1990, 464; v. 23.4.1996 – IX R 5/94, BStBl. II 1996, 595), *Geldbeschaffungskosten* (BFH v. 1.10.2002 – IX R 72/99, BStBl. II 2003, 399) oder *Avalprovisionen* (s. § 9 Anm. 360, 385; s. auch WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 940 „Schuldzinsen“; HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 520 „Schuldzinsen“).

Bedeutung der Begriffsbestimmung für Abs. 4a: Die von der Rspr. entwickelte Definition hat für Abs. 4a insoweit Bedeutung, als Satz 4 auf die tatsächlich im Wj. *angefallenen Schuldzinsen* abstellt, deren betragsmäßige Bestimmung zur Ermittlung der Hinzurechnungsobergrenze erforderlich ist, bzw. Satz 5 den Abzug von *Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung der AHK von WG des Anlagevermögens* von der Abzugsbeschränkung ausnimmt. Demgegenüber verwenden Satz 1 und Satz 3 den Begriff der *nicht abziehbaren Schuldzinsen* in einem von der Definition der Rspr. abweichenden Sinne: Hierbei handelt es sich nicht um einen tatsächlich entrichteten, sondern um einen mit 6 vH der periodenübergreifend ermittelten Überentnahmen des Wj. *typisierten* Betrag, der dem Gewinn hinzugerechnet wird.

1049 b) Betriebliche Veranlassung von Schuldzinsen

Schuldzinsen sind BA, wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer der Gewinneinkunftsarten des EStG stehen. Der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Schuldzinsen und einem Betrieb ist danach zu beurteilen, ob die Zinsen für eine Verbindlichkeit geleistet werden, die durch den Betrieb veranlasst ist und deshalb zum BV gehört.

Maßgebend ist der tatsächliche Verwendungszweck der betrieblichen Verbindlichkeit (s. BFH v. 17.4.1985 – I R 101/81, BStBl. II 1985, 510; v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817; v. 21.9.2005 – X R 46/04, BStBl. II 2006, 125; v. 21.9.2005 – X R 47/03, BStBl. II 2006, 504).

Zweistufige Prüfung des Veranlassungszusammenhangs: Diese strechtl. Einordnung von Schulden und Schuldzinsen folgt nach der neueren Rspr. einer zweistufigen Zurechnungsprüfung, wonach für den Veranlassungszusammenhang zum einen die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen

auslösenden Moments und zum anderen die Zuweisung dieses maßgeblichen Bestimmungsgrunds zur estrechtl. relevanten Erwerbssphäre maßgeblich ist (grundlegend BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817; s. auch BFH v. 21.9.2005 – X R 46/04, BStBl. II 2006, 125; v. 3.3.2011 – IV R 53/07, BStBl. II 2011, 688; m. Anm. BODE, DB 2011, 1493).

Keine Willkür von Betriebsschulden: Schuldzinsen können nicht allein kraft einer Willensentscheidung, etwa durch die nach außen dokumentierte Wertung des Stpfl., es liege eine Betriebsschuld vor, dem BV zugeordnet werden. Sie können vielmehr nur dann als BA abgezogen werden, wenn mit den Darlehensmitteln betrieblich veranlasste Aufwendungen getätigt werden (BFH v. 12.9.1985 – VIII R 336/82, BStBl. II 1986, 255; v. 17.4.1985 – I R 101/81, BStBl. II 1985, 510; v. 1.6.1978 – IV R 109/74, BStBl. II 1978, 618; v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817; st. Rspr.).

Bei gewillkürtem BV ergibt sich die Qualifikation der Verbindlichkeit als Betriebschuld etwa aus der stl. Anerkennung einer vom Stpfl. gewillkürten Zurechnung eines aktiven WG zum BV einerseits und dem auf der Verwendung der Fremdmittel gründenden Zurechnungszusammenhang zwischen diesem WG und der Kreditaufnahme andererseits (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 mwN). Der betriebliche Zurechnungszusammenhang einer Verbindlichkeit bleibt idR bis zu ihrem Erlöschen bestehen; s. hierzu auch BFH v. 7.5.1965 – VI 217/64 U, BStBl. III 1965, 445; zur Behandlung von Schulden und Schuldzinsen nach Aufgabe oder Veräußerung eines Betriebs vgl. BFH v. 11.12.1980 – I R 119/78, BStBl. II 1981, 460; v. 19.1.1982 – VIII R 150/79, BStBl. II 1982, 321; v. 21.11.1989 – IX R 10/84, BStBl. II 1990, 213; v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 mwN; zum Fortbestehen des betrieblichen Zurechnungszusammenhangs bei Entnahme und Einlage von WG vgl. BFH v. 24.8.1956 – III 218/54 S, BStBl. III 1956, 325; v. 7.5.1965 – VI 217/64 U, BStBl. III 1965, 445; v. 10.5.1972 – I R 220/70, BStBl. II 1972, 620; v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 mwN; zum Fortbestand bei Betriebsaufgabe vgl. BFH v. 11.12.1980 – I R 174/78, BStBl. II 1981, 463; v. 21.1.1989 – IX R 10/84, BStBl. II 1990, 213; v. 28.2.1990 – I R 205/85, BStBl. II 1990, 537; v. 27.11.1984 – VIII R 2/81, BStBl. II 1985, 323.

Anteilige betriebliche Veranlassung: Werden Darlehensmittel nur teilweise für betriebliche Zwecke, im Übrigen aber für Kosten der Lebensführung oder für durch andere Einkunftsarten veranlasste Zwecke verwendet, kann die Verbindlichkeit ungeachtet einer möglicherweise einheitlichen zivilrechtl. Vertragsgrundlage nur in dem der Verwendung des Darlehens für betriebliche Zwecke entsprechenden Umfang bilanziert werden. Dies hat zur Folge, dass die für den Kredit entrichteten Zinsen nur anteilig betrieblich veranlasst und als BA abziehbar sind (vgl. BFH v. 24.11.1967 – VI R 71/66, BStBl. II 1968, 177; v. 28.1.1987 – I R 85/80, BStBl. II 1987, 616; v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 mwN). Auch bei der gemischten, dh. der gleichzeitigen betrieblichen und privaten Nutzung (ggf. nur teilweise) fremdfinanzierter WG kommt eine Berücksichtigung von Schuldzinsen nur in dem Maße in Betracht, in dem die Fremdmittel tatsächlich betrieblich verwendet werden.

Vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 mwN; zur Behandlung eines durch einheitlichen Kaufvertrag erworbenen, teilweise eigen-, teilweise fremdfinanzierten gemischtgenutzten Grundstücks s. BFH v. 7.11.1991 – IV R 57/90, BStBl. II 1992, 141; zu den Anforderungen an den Nachweis der tatsächlichen Verwendung von Darlehensmitteln zur Einkünfteerzielung bei gemischt-genutzten Gebäuden s. auch BFH v. 27.10.1998 – IX R 44/95, BStBl. II 1999, 676; v. 27.10.1998 – IX R 19/96, BStBl. II 1999, 678; v. 27.10.1998 – IX R 29/96, BStBl. II 1999, 680.

1050 c) **Betriebliche Veranlassung bei Kontokorrentkonten**

Bei der Beurteilung der betrieblichen Veranlassung von Kontokorrentverbindlichkeiten ist zwischen gemischten Kontokorrentkonten und der Kontentrennung (Zwei-, Drei-, Mehrkontenmodelle) zu unterscheiden.

Gemischte Kontokorrentkonten: Wird der betriebliche und private bargeldlose Zahlungsverkehr über ein einheitliches („gemischtes“) Kontokorrentkonto abgewickelt und entsteht auf dem Kontokorrentkonto ein Saldo, der sowohl auf betrieblich als auch auf privat veranlasste Zahlungsvorgänge zurückzuführen ist, ist nur der betriebliche Teil der Kontokorrentdarlehensschuld dem BV zuzurechnen. Zur Bestimmung des betrieblich veranlassten Teils ist das Kontokorrentkonto in ein betriebliches und ein privates Unterkonto aufzuteilen, auf dem jeweils die betrieblichen bzw. privaten Sollbuchungen zu erfassen sind. Habenbuchungen (BE oder Einlagen) sind grds. dem privaten Unterkonto zuzuordnen, wenn dort ein Sollsaldo zu verzeichnen ist, ohne vorab durch BA des gleichen Tages saldiert zu werden. Der nach diesen Grundsätzen ermittelte Schuldsaldo des betrieblichen Unterkontos stellt eine betriebliche Verbindlichkeit dar (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817; v. 21.9.2005 – X R 46/04, BStBl. II 2006, 125; s. auch BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 6).

Zwei- und Mehrkontenmodelle:

► *Das Zweikontenmodell* zeichnet sich dadurch aus, dass von vornherein zwei Konten unterhalten werden, über die der bargeldlose Zahlungsverkehr – getrennt nach Einnahmen und Ausgaben – gebucht wird. Auf ein Guthabenkonto werden ausschließlich BE, auf ein Schuldkonto ausschließlich BA geleitet. Private Entnahmen werden von dem Guthabenkonto abgebucht, dessen Habensaldo im Übrigen zur Tilgung des Schuldsaldos auf dem Schuldkonto dient. Die auf dem Schuldkonto anfallenden Schuldzinsen werden ausschließlich für eine betriebliche Verbindlichkeit bezahlt; sie stellen BA dar. Nimmt der Stpfl. ein Festdarlehen auf, um den Kontokorrentkredit auf dem Schuldkonto abzubauen (Umschuldungsdarlehen), stellt auch dieses Darlehen BV bzw. die darauf gezahlten Schuldzinsen BA dar.

Das Zweikontenmodell wurde durch die Rspr. (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817, „Kontokorrentbeschluss“; BFH v. 8.12.1997 – GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193, „Kontotrennungsbeschluss“) und grds. auch durch die FinVerw. (BMF v. 10.11.1993, BStBl. I 1993, 930) anerkannt. Mit der Einfügung des Abs. 4a kommt dem Zweikontenmodell künftig vor allem im Bereich der Überschusseinkünfte Bedeutung zu.

► *Das sog. „umgekehrte Zweikontenmodell“* (s. GRAF, DStR 2000, 1465) versucht den betrieblichen Schuldzinsenabzug zu „optimieren“, indem durch Umbuchungen von BE vom Betriebseinnahmenkonto auf ein der Entnahmefinanzierung dienendes Betriebsausgabenkonto die Höhe der durch die Entnahme anfallenden privat veranlassten Schuldzinsen beeinflusst wird. Das „umgekehrte Zweikontenmodell“ geht von der Annahme aus, dass Entnahmen iSd. Satzes 2 in solche, die zu privat veranlassten Schuldzinsen führen (sog. entnahmefinanzierte Entnahmen), und sonstige Entnahmen, die zu betrieblich veranlassten Schuldzinsen führen, aufzuteilen sind. Lediglich sonstige Entnahmen seien bei der Ermittlung der Entnahmen iSd. Abs. 4a zu berücksichtigen. Dadurch fielen sog. entnahmefinanzierte Entnahmen aus der Überentnahmefinition heraus; eine Berücksichtigung entnahmefinanzierter Entnahmen bei der Bemessung der Gewinnhinzurechnung würde unterbleiben.

UE sind Entnahmen unabhängig von der Qualifikation der durch sie ggf. verursachten Schuldzinsen von der Definition des Satzes 2 erfasst. Die durch das „umgekehrte Zweikontenmodell“ beabsichtigte Vermeidung der Rechtswirkungen des Abs. 4a ist daher nicht zu erreichen (glA BFH v. 21.10.2005 – X R 46/04, BStBl. II 2006, 125; v. 3.3.2011 – IV R 53/07, BStBl. II 2011, 688; m. Anm. BODE, DB 2011, 1493; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 602; MAUS, StuB 2002, 592 [596]; LEY, DStR 2006, 301 [303]; s. auch HORLEMANN, FR 2001, 336, der in dem „umgekehrten Mehrkontenmodell“ einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts erkennt, sowie Anm. 1059).

► *Beim Dreikontenmodell* wird neben Haben- und Schuldkonto ein drittes, privates Kontokorrentkonto unterhalten, auf das regelmäßig ein Habensaldo des Habenkontos übertragen wird. Im Übrigen wird das Dreikontenmodell stl. wie das Zweikontenmodell behandelt (BORDEWIN in B/B, §§ 4–5 Rn. 413).

2. Normative Voraussetzungen für die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs

a) Überentnahme als Tatbestandsmerkmal

1051

Der Begriff der Überentnahme ist Tatbestandsmerkmal für die Hinzurechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach Abs. 4a; er wird legaldefiniert in Satz 2.

Die Hinzurechnung typisiert ermittelter Schuldzinsen ist nach dem Wortlaut des Satzes 1 tatbestandlich davon abhängig, ob der Stpfl. „Überentnahmen getätigt“ hat. Aus dieser Begriffsdefinition haben Teile der Lit. gefolgert, dass eine Hinzurechnung insbes. dann zu unterbleiben habe, wenn der Stpfl. im laufenden Wj. (zB wegen hoher Verluste) überhaupt keine Entnahmen getätigt hat, da es ohne Entnahme begriffsnotwendigerweise keine Überentnahme geben könne (vgl. BAUER/EGGERS, StuB 2000, 225 [227]; JAKOB, DStR 2000, 101 [102]; HEGEMANN/QUERBACH, DStR 2000, 408 [411]). Aus der Charakterisierung der Überentnahme als betragsmäßige Größe („... ist der Betrag ...“) aus einer anderen betragsmäßigen Größe (nämlich derjenigen, um den die Entnahmen den Betrag aus der Summe von Gewinn und Einlagen im Wj. übersteigen) wurde ferner der Schluss gezogen, dass eine Überentnahme iS einer mathematischen Definition als Teilbetrag der Summe der im Wj. getätigten Entnahmen anzusehen sei. Der „(Teil-)Betrag“, mit dem sich die Überentnahme nach Satz 2 berechne, könne nie größer sein als der Gesamtbetrag der im Wj. getätigten Entnahmen (vgl. MEYER/BALL, INF 2000, 76 [78]; EGGESIECKER/ELLERBECK, DB 2000, 594 [595]); die Summe aus Gewinn und Einlagen müsse daher stets größer oder gleich 0 € sein.

Überentnahme im laufenden Wj. keine Tatbestandsvoraussetzung für die Anwendung des Abs. 4a: Die höchstrichterliche Rspr. interpretiert den Begriff der Überentnahme aus dem *periodenübergreifenden Gesamtregelungskonzept* des Abs. 4a, nach dem Schuldzinsen für Überentnahmen so lange nicht abziehbar bleiben sollen, bis der Überhang an Überentnahmen durch Gewinne und Einlagen wieder ausgeglichen sei. Eine Hinzurechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen aufgrund von Überentnahmen sei daher auch dann vorzunehmen, wenn im VZ keine Überentnahme vorliege, sich aber ein Saldo aufgrund von Überentnahmen aus den Vorjahren ergebe (BFH v. 17.8.2010 – VIII R 42/07, BStBl. II 2010, 1041, mit Anm. PEZZER, BFH/PR 2010, 466, Anm. WENDT, FR 2011, 30; s. auch FG Köln v. 10.2.2009 – 8 K 4048/06, EFG 2010, 398, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 48/09). Eine Hinzurechnung typisiert ermittelter Schuldzinsen nach Satz 1 ist nach dieser am Gesetzeszweck orientierten Auslegung tatbestandlich *nicht* davon abhängig, dass der Stpfl. im laufenden Wj. „Überentnahmen getätigt“ hat.

b) Schuldzinsen ... nicht abziehbar, wenn Überentnahmen „getätigt“ worden sind

1052 Die Überentnahmehandlung erfordert mit Blick auf die Formulierung des Satzes 1 eine willentliche Komponente.

Anforderungen an die tatsächliche Entnahmehandlung: Eine Entnahme iSd. Abs. 1 Satz 2 ist gegeben, wenn ein WG aus dem betrieblichen Bereich in den privaten Bereich übergeht oder wenn es innerhalb des betrieblichen Bereichs von einem Betrieb oder Betriebsteil in einen anderen übergeht und dabei eine spätere stl. Erfassung der im Buchansatz für dieses WG enthaltenen stillen Reserven nicht gewährleistet ist (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168, finaler Entnahmebegriff, s. Anm. 1059; dazu auch Anm. 166 ff.).

Die Rspr. verlangt für das Vorliegen einer Entnahme grds. ein Verhalten des Stpfl., das die Verknüpfung des WG mit dem BV unmissverständlich löst; es bedarf hierbei aber nicht stets einer buchmäßigen Darst. der Entnahme, vielmehr kann insoweit auch ein anderes schlüssiges Verhalten genügen (BFH v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128; v. 22.9.1993 – X R 37/91, BStBl. II 1994, 172). In besonders gelagerten Fällen kann aber auch ein Rechtsvorgang oder die Rechtsfolge eines mittelbaren tatsächlichen Geschehens (zB durch Gesamtrechtsnachfolge, gesellschaftsrechtliche oder -vertragliche Veränderungen oder behördlichen Zwang) genügen, ein WG aus dem BV ausscheiden zu lassen (s. BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; HEINCKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rz. 319).

Zwangsentnahme keine Entnahme iSd. Abs. 4a: Der Entnahmetatbestand beinhaltet einen Willensentschluss („Entnahmewille“), die Verknüpfung des WG mit dem BV zu lösen.

Unerheblich ist insoweit jedoch, ob dem Stpfl. bewusst ist, dass bzw. inwieweit er durch die Verwirklichung des Entnahmetatbestands Gewinnwirkungen auslöst. Für eine von einem Entnahmewilligen getragene Entnahmehandlung ist begriffswesentlich nur ein Verhalten erforderlich, das nach außen den Willen des Stpfl. erkennen lässt, ein WG nicht (mehr) für betriebliche Zwecke im betrieblichen Bereich, sondern für private Zwecke im privaten Bereich (etwa zur Erzielung von Privateinnahmen zB aus Kapitalvermögen oder VuV oder zu estrchtl. irrelevanten Zwecken) zu nutzen (BFH v. 31.1.1985 – IV R 130/82, BStBl. II 1985, 395).

UE kann dem Begriff „getätigt“ in Satz 1 keine über den Entnahmewilligen hinausgehende willentliche Komponente – vergleichbar einem rechtsgeschäftlichen Willen – beigemessen werden; der bereits der Entnahmehandlung immanente Wille zu einer bestimmten außerbetrieblichen Nutzung eines WG reicht insoweit aus. Hieraus folgt, dass der Stpfl. auch dann eine Überentnahme iSd. Abs. 4a tätigt, wenn eine einzelne Entnahmehandlung lediglich auf einem substituierenden Rechtsvorgang beruht oder Rechtsfolge eines mittelbaren tatsächlichen Geschehens ist und es an einer weitergehenden willentlichen Komponente fehlt. Beruht etwa die Entnahme von SonderBV auf dem Ausscheiden eines verstorbenen Gesellschafters aus der PersGes., reicht dies für eine Erfüllung des Überentnahmetatbestands aus. Etwas anderes gilt nur in den Fällen, in denen Entnahmevorgänge gesetzlich fingiert werden (zB bei der Zwangsentnahme der Wohnung des Betriebsinhabers iSd. § 52 Abs. 15 Satz 6 EStG idF bis 1998), da die gesetzliche Fiktion lediglich einen Vorgang, der dem Grunde nach keine Entnahme darstellt, im Wege der verdeckten Verweisung einer Entnahme gleichstellen will.

(Zustimmend, aber offen gelassen in BFH v. 1.6.2006 – IV R 48/03, BStBl. II 2006, 760; indes bejaht in der Vorinstanz: FG Münster v. 16.10.2003 – 8 K 2448/02 E, EFG 2004, 174; aA KOLBE, StuB 2004, 462 [464]; OFD Koblenz v. 21.7.2003, DStZ 2003, 705). An diesem Ergebnis könnte dann auch der Umstand nichts ändern, dass der Stpfl. in der Bilanz eine der gesetzlichen Fiktion entsprechende Buchung vornimmt,

weil er damit lediglich die gesetzlich fingierte Entnahme nachvollzieht und insoweit ohne eigenen Entnahmewillen handelt (vgl. FG Münster v. 16.10.2003 – 8 K 2448/02 E, EFG 2004, 174).

3. Rechtsfolge des Satzes 1: Abzugsverbot „nach Maßgabe der Sätze 2 bis 4“ 1053

Abs. 4a verwendet den Begriff der BA an keiner Stelle; dies erlaubt – zusammen mit der systematischen Einbettung der Vorschrift – den (Umkehr-)Schluss, dass die Vorschrift die betriebliche Veranlassung von Schuldzinsen nicht berührt.

„Abzugsverbot“ kein Ansatzverbot: Die Formulierung „*Schuldzinsen sind ... nicht abzugsfähig, wenn ...*“ in Abs. 4a Satz 1 bedeutet nicht, dass Schuldzinsen, die betrieblich veranlasst und daher dem Grunde nach BA sind, nicht mehr im Rahmen der GW berücksichtigt werden dürfen. Die Regelung statuiert kein unter bestimmten, in Satz 2–5 näher genannten Voraussetzungen eingreifendes „Ansatzverbot“ oder Gewinnminderungsverbot für Schuldzinsen als BA (s. Anm. 1123, 1132). Betrieblich veranlasste Schuldzinsen sind unabhängig von der Art der GW immer gewinnmindernd als BA zu berücksichtigen; eine eventuelle Gewinnerhöhung durch Hinzurechnung typisiert ermittelter Schuldzinsen berührt den Ansatz der Aufwendungen nicht (etwas missverständlich BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 1, wonach geprüft werden müsse, ob für Schuldzinsen, deren betriebliche Veranlassung feststeht, „der Betriebsausgabenabzug im Hinblick auf Überentnahmen eingeschränkt ist“).

Einstweilen frei.

1054–1055

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 2: Legaldefinition der Überentnahme

1. Begriff der Überentnahme

1056

Überentnahme iSd. Satzes 2 ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wj. übersteigen.

Einzelbegriffe aus verschiedenen Vorschriften: Die in der Legaldefinition enthaltenen Begriffe „Gewinn“, „Entnahmen“ und „Einlagen“ sind ihrerseits in § 2 Abs. 2 Nr. 1, § 4 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 1 Satz 5 gesetzlich definiert; der Begriff des „Wj.“ ergibt sich aus § 4a Abs. 1 iVm. §§ 8b, 8c EStDV.

Ergebnisbetrachtende Deutung der einzelnen Tatbestandsmerkmale der Überentnahme: Die innerhalb des Abs. 4a mehrfach verwendeten Begriffe „Entnahmen“, „Gewinn“, „Einlagen“ und „Wj.“ sind für den gesamten Bereich des § 4 grds. einheitlich zu verstehen (s. BFH v. 7.3.2006 – X R 44/04, BStBl. II 2006, 588, der das in Satz 2 und 4 zu prüfende Tatbestandsmerkmal des „Gewinns“ iSd. Gewinndefinition des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG versteht, mit Anm. WENDT, FR 2006, 734; ebenso Schl.-Holst. FG v. 7.12.2005 – 2 K 115/04, EFG 2006, 1148, rkr., mit Anm. ADAMER). Unter Berücksichtigung des Gesetzeszwecks kann dieses einheitliche Verständnis uE aber nicht uneingeschränkt gelten (s. Anm. 1057).

2. Einzelne Merkmale des Überentnahmebegriffs

a) Begriff und Umfang des Gewinns iSd. Satzes 2

1057

Satz 1 bezieht sich auf den allgemeinen Gewinnbegriff des Abs. 1 Satz 1 (Bestandsvergleich; s. BFH v. 6.8.2004 – X R 44/04, BStBl. II 2006, 588); über

Satz 6 ist auch der Gewinn nach Abs. 3 (Einnahmenüberschussrechnung) maßgebend (s. Anm. 1083). In beiden Fällen kann sich begrifflich auch ein Verlust ergeben, der ebenfalls und entgegen allgemeinem Sprachverständnis vom Gewinnbegriff umfasst ist (s. Anm. 557).

Einschränkende Auslegung des allgemeinen Gewinnbegriffs: Die Anwendung des allgemeinen Gewinnbegriffs wird im Schrifttum zu Recht überwiegend mit dem Hinweis abgelehnt, dass Überentnahmen in diesem Fall allein durch im laufenden Wj. angefallene Verluste entstehen könnten, und zwar selbst dann, wenn der Stpfl. überhaupt keine Entnahmen getätigt habe. Daher hält die hM eine einschränkende (und mithin hinsichtlich der einzelnen Sätze des § 4 uneinheitliche), ergebnisbetrachtende Auslegung (allg. hierzu s. Einf. ESt. Anm. 643) des Gewinnbegriffs mit Blick auf den Zweck der gesetzlichen Regelung für geboten; sie versteht unter Gewinn iSd. Satzes 2 nur ein positives Ergebnis; Verluste seien im Wege teleologischer Reduktion auszuschneiden.

HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 523 ff.; SEILER in KSM, § 4 Rn. 71; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 618; HEGEMANN/QUERBACH, DSrR 2000, 408 (411); PAUS, StWa. 2000, 57 (59 f.); KORN/STRAHL, KÖSDI 2000, 12281 (12282); MEYER/BALL, INF 2000, 76 (78 f.); PRINZ, FR 2000, 134; WENDT, FR 2000, 417 (424 f.); KANZLER, INF 2000, 513; BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 11; aA FG BAD.-WÜRTT. v. 27.1.2009 – 11 K 4248/08, EFG 2009, 737, nrkr., Rev. Az. BFH X R 12/09, mit Anm. HERLINGHAUS, EFG 2009, 741; EGESIECKER/ELLERBECK, DB 2000, 594; JAKOB, DSrR 2000, 101 (102).

► *Überentnahme als Entnahmenüberschuss:* Vor diesem Hintergrund ist entgegen der syntaktischen Struktur des Satzes 2 (s. hierzu NEUFANG, BB 2000, 1702 [1708]), der von der „Summe des Gewinns und der Einlagen“ spricht, welche den Entnahmen gegenüberzustellen sind eine Überentnahme in einem Verlustjahr nicht höher anzusetzen als der Betrag, um den die (ggf. periodenübergreifend ermittelten) Entnahmen die Einlagen des Wj. übersteigen (sog. „Entnahmenüberschuss“, vgl. BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 11).

Beispiel:

	Verlust im Wj. 01: ./ 100 000 €, Einlagen 01: 50 000 €, Entnahmen 01: 80 000 €
Lösung nach BMF:	Entnahmen ./ Einlagen ./ Verlust = Über-/Unterentnahme 80 000 € ./ 50 000 € ./ 0 = 30 000 € Überentnahme

► *Prinzip der vorrangigen Verlustverrechnung:* Ein Verlust ist dabei stets vorrangig mit Unterentnahmen vergangener und zukünftiger Wj. zu verrechnen, dh., Unterentnahmen des laufenden Wirtschaftsjahrs sind primär mit nicht ausgeglichenen Verlusten des Vorjahrs und umgekehrt Unterentnahmen des Vorjahrs primär mit nicht ausgeglichenen Verlusten des laufenden Jahrs zu verrechnen. Entsprechendes gilt für einen Verlust, soweit er nicht durch einen Einlagenüberschuss ausgeglichen wird (BFH v. 3.3.2011 – IV R 53/07, BStBl. 2011, 688, m. Anm. BODE, DB 2011, 1493; BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 11-15a; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 618; zum periodenübergreifenden Verständnis der Vorschrift vgl. auch BFH v. 17.8.2010 – VIII R 42/07, BStBl. II 2010, 1041; teilw. aA GROH, DSrR 2001, 105).

Umfang des Gewinnbegriffs: Der Gewinnbegriff des Abs. 4a umfasst entsprechend dem Gesetzeszweck neben steuerbaren Gewinnen (einschl. Übergangsgewinnen, s. BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 8) auch *steuerfreie Gewinne* (zB steuerfreie Veräußerungs- und Entnahmegewinne nach § 13 Abs. 4 Satz 5 und 6, § 13 Abs. 5, § 14a Abs. 4). Steuerfreie Entnahmen sind grds. mit dem sich aus § 6 Abs. 1 Nr. 4 ergebenden Wert anzusetzen. Zulässig ist insoweit

auch ein Ansatz der Entnahme mit dem Buchwert, wenn gleichzeitig die darauf beruhende Gewinnerhöhung außer Ansatz bleibt. Dies gilt auch für Veräußerungs- oder Entnahmeverluste nach § 55 Abs. 6 (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 8).

b) Behandlung nicht abziehbarer Betriebsausgaben, des Hinzurechnungsbetrags nach Satz 4 und anderer gewinnmindernder Sonderregelungen im Rahmen des Gewinnbegriffs (Satz 3 Halbs. 2)

1058

Aufwendungen, die dem Grunde nach betrieblich veranlasst und daher BA sind, jedoch aus anderweitigen Gründen (zB wegen ihrer Nähe zur privaten Lebensführung oder aus steuerpolitischen Erwägungen) vom Abzug ausgeschlossen sein sollen, dürfen nach Abs. 5 den Gewinn nicht mindern. Aufwendungen bleiben indes auch dann BA, wenn sie nach dem Gesetz vom Abzug ausgenommen sind; die betriebliche Veranlassung wird durch Abs. 5 nicht tangiert.

Die gesetzlichen Regelungen sehen unter Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip insoweit vor, dass BA bei der GW gar nicht erst gewinnmindernd angesetzt werden dürfen (so bei Abs. 3) oder außerhalb einer erstellten Bilanz wieder hinzugerechnet werden müssen (so bei der GW nach Abs. 1, s. Anm. 1123). Technisch korrigiert der Gesetzgeber in Abs. 5 damit eine in den Abs. 1 (bzw. 3) und 4 angeordnete Rechtsfolge.

Keine Beeinflussung des Gewinns iSd. Satzes 2 durch nicht abziehbare Betriebsausgaben: Der bei der Ermittlung von Überentnahmen im Rahmen des Satzes 2 anzusetzende *Gewinn* wird betragsmäßig nicht durch nicht abziehbare BA erhöht.

GLA WENDT, FR 2000, 417 (424) mwN; aA BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 8; WIED in BLÜMICH, § 4 Rz. 618; KANZLER, INF 2000, 513 (515); differenzierend PAUS, FR 2000, 957 (962); PAUS, StWa. 2000, 57 (59); kritisch: EGGSIECKER/ELLERBECK, FR 2000, 689 (692); HUNSDOERFER, BB 2000, 542; NEUFANG BB 2000, 1702 (1708); offen gelassen in BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420.

Dies folgt uE schon aus dem systematischen Aufbau des § 4, der im gesamten Normbereich auf den allgemeinen Gewinnbegriff des Abs. 1 Satz 1 abhebt. Modifikationen des Gewinns für stl. Zwecke sieht der Gesetzgeber *nach Abschluss* der GW bei der Erfassung der Einkünfte in vielfacher Weise vor; auch durch Abs. 4a wird der Gewinn durch eine typisierte außerbilanzielle Hinzurechnung modifiziert. Gerade dieser Umstand legt es nahe, den Begriff des Gewinns iSd. Abs. 4a nicht schon als einen modifizierten, gem. Abs. 5 um nichtabziehbare BA erhöhten Gewinn auszulegen (so aber PAUS, FR 2000, 957 [962]; KANZLER, INF 2000, 513 [515], mit Hinweis auf BMF v. 22.5.2000, BStBl. I 2000, 588 – Tz. 8), sondern einer einheitlichen, an Abs. 1 Satz 1 orientierten Auslegung des Gewinnbegriffs im Rahmen der gesamten Vorschriften des § 4 den Vorzug zu geben. Dadurch wird sichergestellt, dass der Rangfolge der Absätze des § 4 Bedeutung beigemessen wird. Für die betragsmäßige Erfassung des Gewinns in Satz 2 kann daher nicht der „Gewinn unter Berücksichtigung außerbilanzieller Hinzurechnungen“ (so aber BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 8) maßgebend sein. Die abweichende Meinung der FinVerw. und des Schrifttums (PAUS, FR 2000, 957; KANZLER, INF 2000, 513) würde dem Stpfl. – uE entgegen dem Normzweck – die Möglichkeit eröffnen, nicht nur den bilanziellen Gewinn des Unternehmens, sondern darüber hinaus einen sich aus nichtabziehbaren BA zusammensetzenden fiktiven Gewinnbetrag zu entnehmen. Im Ergebnis könnte der Stpfl. Beträge, die nach Abs. 5 den Gewinn außerbilanziell erhöhen, zweimal dem Unternehmen „entziehen“, ohne durch Abs. 4a sanktioniert zu werden (instruktiv PAUS, FR 2000, 957 [962 f.]). Die betragsmäßige Beschränkung des Gewinnbegriffs auf den bilanziellen Gewinn des Abs. 1 (bzw. den Einnahmenüber-

schuss nach Abs. 3) hat auch zur Folge, dass das Kapitalkonto für die Zwecke der Ermittlung des Überentnahmevolumens die maßgebliche Größe bleibt.

Behandlung des Hinzurechnungsbetrags nach Satz 4: Der Begriff des Gewinns in Satz 2 umfasst nach dem klarstellenden, durch das StÄndG 2001 eingefügten Halbs. 2 des Satzes 3 nicht den Hinzurechnungsbetrag nach Abs. 4a Satz 4, da andernfalls sich durch die außerbilanzielle Hinzurechnung nicht-abziehbarer Schuldzinsen der Gewinn und damit das Entnahmepotenzial wieder erhöhen würde.

Behandlung von Sonderabschreibungen: Ein nach den maßgeblichen stl. Vorschriften ermittelter Gewinn ist nicht nachträglich um gewinnmindernde Abschreibungen oder Rücklagen zu korrigieren (glA BFH v. 6.8.2004 – X R 44/04, BStBl. II 2006, 588).

1059 c) Begriff und Umfang der Entnahme iSd. Satzes 2

Nach Satz 2 ist Überentnahme der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wj. übersteigen.

Entnahmebegriff: Entnahmen sind nach der Legaldefinition in Abs. 1 Satz 2 alle WG (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Stpfl. dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wj. entnommen hat. Der Entnahmebegriff wird mit Blick auf seine Funktion, die Steuerentstrickung stiller Reserven zu verhindern, von der Rspr. final gedeutet; eine Entnahme (in Form der Sachentnahme) liegt demnach vor, wenn ein WG aus dem betrieblichen Bereich in den privaten Bereich übergeht oder wenn es innerhalb des betrieblichen Bereichs von einem Betrieb oder Betriebsteil in einen anderen übergeht und dabei eine spätere stl. Erfassung der im Buchansatz für dieses WG enthaltenen stillen Reserven nicht gewährleistet ist.

BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 300; zur Kritik an der finalen Entnahmelehre s. PLÜCKEBAUM in KSM, § 4 Rn. B 231 f.

Nutzungs- oder Leistungsentnahmen werden als Wertabgabe aus dem Betrieb zu betriebsfremden Zwecken definiert (BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995; zu den unterschiedlichen Entnahmevorgängen s. Anm. 152 f. und Vor §§ 4–7 Anm. 103).

Umfang des Entnahmebegriffs: Der allgemeine Entnahmebegriff des Abs. 1 Satz 2 gilt auch im Rahmen des Abs. 4a. Zu den Entnahmen iSd. Satzes 2 zählen daher sowohl Sachentnahmen als auch Nutzungs- und Leistungsentnahmen. Auch die Entnahme von Bargeld ist als Entnahme iSd. Satzes 2 anzusehen (glA WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 619; HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 524, 301). Die Frage, ob eine Entnahme dem Unternehmen tatsächlich Liquidität entzieht, spielt nach der gesetzlichen Konzeption des Abs. 4a für die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs keine Rolle (FG Köln v. 10.2.2009 – 8 K 4048/06, EFG 2010, 398, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 48/09). Keine Entnahme liegt dagegen vor, wenn der Gesellschafter einer PersGes. Mittel des Gesellschaftsvermögens dazu verwendet, Kredite zu tilgen, die er zur Anschaffung seiner Beteiligung an der PersGes. aufgenommen hat (glA SÖFFING, DStZ 2000, 203).

► *Entnahme von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens:* Gegenstand einer Entnahme iSd. Satzes 2 kann (neben den WG des Umlaufvermögens) insbes. ein WG des Anlagevermögens sein, auch wenn Satz 6 insoweit den Schuldzinsenabzug für

Darlehen zur Finanzierung solcher WG unberührt lässt (glA MEYER/BALL, INF 2000, 76 [78]; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 619).

► *Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem BV in ein anderes Betriebsvermögen:* Die Überführung oder Übertragung eines WG aus dem BV in ein anderes BV ist als Entnahme aus dem abgebenden BV und als Einlage in das aufnehmende BV zu behandeln; dies gilt auch dann, wenn dieser Vorgang nach § 6 Abs. 5 zu Buchwerten erfolgt (glA BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 10; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 619; s. auch BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471 mwN; zweifelnd BFH v. 15.04.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971; aA KAMINSKI, IStR 2001, 129, für den Fall der Überführung von WG in eine ausländ. DBA-Betriebsstätte).

► *Keine Beschränkung auf kreditfinanzierte Wirtschaftsgüter:* Der im Rahmen des Abs. 4a geltende Entnahmebegriff ist nicht deshalb auf die Entnahme kreditfinanzierter WG einzuschränken, weil der Zweck der Vorschrift in der Beschränkung des Schuldzinsenabzugs liegt. Durch den (in Ermangelung eines eigenen Entnahmebegriffs in Abs. 4a erforderlichen) Rückgriff auf die umfassende Definition in Abs. 1 Satz 2 ist klargestellt, dass Entnahmen auch zu Überentnahmen iSd. Abs. 4a führen können, wenn weder das entnommene WG fremdfinanziert war noch die Entnahme des WG selbst zur Erhöhung eines Schuldsaldos und damit zum Anfall von Schuldzinsen geführt hat (glA SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2000, 2189).

► *Kein Ausschluss entnahmefinanzierter Entnahmen:* Der allgemeine, der Legaldefinition in Abs. 1 Satz 2 entsprechende Entnahmebegriff des Abs. 4a ist umfassend; er schließt auch sog. entnahmefinanzierte Entnahmen mit ein.

GRAF (DStR 2000, 1465) vertritt unter Berufung auf die in BMF v. 22.5.2000 (BStBl. I 2000, 588 – Tz. 6 und 7) genannten Beispiele die Auffassung, Entnahmen iSd. Satzes 2 seien aufzuteilen in solche, die zu privat veranlassten Schuldzinsen führen (sog. entnahmefinanzierte Entnahmen), und sonstige Entnahmen, die zu betrieblich veranlassten Schuldzinsen führen. Lediglich sonstige Entnahmen seien „bei der Ermittlung der Entnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG zu berücksichtigen“. Dadurch fielen sog. entnahmefinanzierte Entnahmen völlig aus der Überentnahmefinition heraus; eine Berücksichtigung entnahmefinanzierter Entnahmen bei der Bemessung der Gewinnhinzurechnung würde unterbleiben (s. Anm. 1050).

Eine Herausnahme der entnahmefinanzierten Entnahmen aus dem Entnahmebegriff des Satzes 2 ist im Wortlaut der Norm nicht angelegt. Satz 2 unterscheidet nicht zwischen Entnahmen, die zu betrieblich veranlassten Schuldzinsen, und anderen, die zu privat veranlassten Schuldzinsen (oder zu gar keinen Schuldzinsen) geführt haben. Da Abs. 4a die mittelbar privat veranlassten Schuldzinsen durch das Verhältnis der gesamten Entnahmen zum Gewinn bestimmt, würde eine Nichtbeachtung einzelner Entnahmen diese Gesamtbetrachtung stören. Daher sind Entnahmen unabhängig von der Qualifikation der durch sie ggf. verursachten Schuldzinsen von der Definition des Satzes 2 erfasst. Dies führt auch nicht zu einer Doppelerfassung, da die durch entnahmefinanzierte Entnahmen verursachten, privat veranlassten Schuldzinsen die Hinzurechnungsobergrenze des Satzes 4 mindern (s. Anm. 1074).

GLA BFH v. 21.10.2005 – X R 46/04, BStBl. II 2006, 125; v. 3.3.2011 IV R 53/07, BStBl. II 2011, 688, m. Anm. BODE, DB 2011, 1493; OFD Chemnitz v. 17.9.2001, FR 2001, 1128; OFD Erfurt v. 25.1.2002, StEd. 2002, 223; WIED in BLÜMICH, 4 Rn. 619; WENDT in FS Raupach, 2006, 195 (206); HORLEMANN, FR 2001, 336; aA GRAF, DStR 2000, 1465; MEYER/BALL, INF 2000, 76.

1060 **d) Begriff der Einlage iSd. Satzes 2**

Eine Überentnahme liegt nach Satz 2 nur vor, wenn die Entnahmen die Summe des Gewinns und der *Einlagen* des Wj. übersteigen.

Einlagen sind gem. der Legaldefinition in Abs. 1 Satz 5 alle WG (Bareinzahlungen und sonstige WG), die der Stpfl. dem Betrieb im Laufe des Wj. zugeführt hat. Auch Nutzungsrechte können Gegenstand einer Einlage iSd. Satzes 2 sein (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; zu Ausnahmen und Kritik hierzu s. HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 305).

Zuführung von BV bei Betriebseröffnung: Der Begriff der Einlage schließt auch die Zuführung von BV bei Betriebseröffnung ein, auch wenn es sich hierbei dem Grunde nach nur um einen einlageähnlichen Vorgang handelt (glA WENDT, FR 2000, 417 [424]; BAUER/EGGERS, StuB 2000, 225 [226]; JAKOB, DStR 2000, 101 [102]). Dies gilt uE auch für die Zuführung verlustbehafteter (zB voll fremdfinanzierter) WG bei Betriebseröffnung; in diesem Fall kann es aufgrund der gesetzl. Definition des Abs. 4a Satz 2 bereits im Jahr der Betriebseröffnung zu Überentnahmen kommen. Der Übergang von BV bei der formwechselnden Umwandlung einer KapGes. in eine PersGes. (§§ 190 ff. UmwG) führt nicht zu einer Einlage iSd. Abs. 4a (s. Anm. 1071).

Keine „fiktive Einlage“: Werden veruntreute Gelder mangels Zuflusses bei der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 3 aus selbständiger Arbeit nicht als BE berücksichtigt, erhöhen die unterschlagenen Gelder nicht als „fiktive Einlage“ das Entnahmepotential (FG München v. 26.1.2007 – 7 K 3527/04, EFG 2007, 902, rkr.).

1061 **e) Begriff des Wirtschaftsjahrs**

Die Feststellung von Überentnahmen erfolgt nach Satz 2 für das jeweilige Wj.

Gewinnermittlung nach dem Wirtschaftsjahr: Begrifflich knüpft die Überentnahmeregelung an § 4a an. Danach ist Wj. der strechtl. Gewinnermittlungszeitraum iSd. § 4a Abs. 1 Satz 2; daneben gelten als Rechtsgrundlage für das Wj. § 8b EStDV sowie, für Land- und Forstwirte, § 8c EStDV (s. § 4a Anm. 20 ff., 30 ff.).

Abweichendes Wirtschaftsjahr: § 4a Abs. 2 regelt, wie der Gewinn bei vom Kj. abweichenden Wj. zu berücksichtigen ist (s. § 4a Anm. 80 ff.); bei der Anwendung von Abs. 4a ergeben sich insoweit keine Besonderheiten.

Rumpfwirtschaftsjahre und verlängerte Wirtschaftsjahre: Der Begriff des Wj. in Satz 2 umfasst uE auch Rumpfwj. (zu den Voraussetzungen s. § 8b EStDV; zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Regelung bei Anwendung auf Rumpfwj. s. Anm. 1037).

1062–1064 Einstweilen frei.

1065 **III. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 3 aF:
(Auf die VZ 1999 und 2000 beschränkte) Korrektur von Einlagen und
Entnahmen des IV. Quartals eines Wirtschaftsjahrs**

Die Regelungen in Satz 3 aF sind durch das StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4) rückwirkend ab VZ 2001 (Art. 39 Abs. 1 StÄndG 2001) wieder gestrichen worden. Abs. 4a Satz 3 idF des StBereinG 1999 ist daher nur für die VZ 1999 und 2000 anzuwenden, wobei zur Vermeidung einer verfassungsrechtl. unzulässigen Rückwirkung auch solche Einlagen,

die im 1. Quartal 2001 geleistet wurden, noch Überentnahmen aus dem 4. Quartal 2000 ausgleichen können. Die Aufhebung der speziellen Missbrauchsregelung in Satz 3 aF rechtfertigt nicht die Annahme, dass der Gesetzgeber unangemessene rechtliche Gestaltungen im Zusammenhang mit der Einlage und der kurzfristigen (Wieder-)Entnahme von Geldbeträgen nicht (mehr) als missbräuchlich angesehen hat; einer Anwendung von § 42 auf solche Gestaltungen steht daher nichts entgegen (FG Bad.-Württ. v. 18.3.2009 – 2 K 160/06, EFG 2009, 1354, nrkr., Rev. Az. BFH VIII R 32/09, zum sog. „Windowdressing“).

Entnahmen und Einlagen werden „in der Summe“ der drei Folgemonate „wieder rückgängig gemacht“: Bei der Ermittlung der Überentnahmen für die VZ 1999 und 2000 sind nach Satz 3 aF Entnahmen und Einlagen der letzten drei Monate des Wj. nicht zu berücksichtigen, soweit sie in den nächsten drei Monaten des Folgejahres in der Summe wieder rückgängig gemacht, dh. durch *gegenläufige* Entnahmen und Einlagen korrigiert werden.

In der Summe rückgängig gemacht werden Entnahmen und Einlagen, indem mit Ablauf des ersten Quartals des Folgejahres einerseits der Saldo der Entnahmen der letzten drei Monate des Wj. mit den Einlagen der nächsten drei Monate des Folgejahres und andererseits der Saldo der Einlagen der letzten drei Monate des Wj. mit den Entnahmen der nächsten drei Monate des Folgejahres gebildet wird.

In den nächsten drei Monaten des Folgejahres muss der gegenläufige Einlage- bzw. Entnahmetatbestand verwirklicht sein. Es handelt sich nicht um eine gesetzliche Frist; § 108 Abs. 3 AO findet keine Anwendung.

Rechtsfolge des Satzes 3 aF: Sind Entnahmen und Einlagen rückgängig gemacht worden, sind sie

- für das vorangegangene Wj. nicht zu berücksichtigen und
- für das Folgejahr „verbraucht“, dh. in die Berechnung der Überentnahme des Folgejahres nicht mehr mit einzubeziehen. Die gilt insbes. auch dann, wenn auf Grund der letztmals für den VZ 2000 vorzunehmenden Korrekturen die Entnahmen und Einlagen des 1. Quartals 2001 einbezogen worden sind; in diesem Fall entfällt eine nochmalige Berücksichtigung im VZ 2001 (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 36a).

Einstweilen frei.

1066–1067

IV. Typisierte Ermittlung der nichtabziehbaren Schuldzinsen (Satz 3 nF)

1. Gesetzlich festgelegter Zinssatz (6 vH)

1068

Während die Satz 1–2 positive und negative Tatbestandsvoraussetzungen der Überentnahmeregelung enthalten, normiert Satz 3 nF die hieraus zu ziehende *Rechtsfolge*.

Ansatz eines typisierten Zinses: Die zu berechnende Überentnahme des laufenden Wj. wird mit einem vom Gesetz festgelegten, unabänderlichen Zinssatz iHv. 6 vH multipliziert. Die Typisierung unterstellt laufende Entnahmen zur Monatsmitte in gleichbleibender Höhe bei einem angenommenen Zinssatz von 12 vH; dh., der Zinssatz des Abs. 4a von 6 vH ergibt sich, wenn man bei einem angenommenen Kontokorrentzins von 12 vH laufend gleichbleibende Beträge zum 15. des Monats entnimmt (s. SCHALMOSER, FR 2001, 509 [514]). Dem Stpfl.

steht insoweit nicht die Möglichkeit offen, den Ansatz eines niedrigeren vH-Satzes etwa dadurch zu erreichen, dass er allg. marktbezogen oder im konkreten Einzelfall einen 6 vH unterschreitenden Kontokorrentzinssatz nachweist. Der Gesetzgeber hat sich bei der Bemessung der typisierten Zinshöhe offenbar an bestehenden ertragstl. und abgabenrechtl. Vorschriften orientiert (vgl. § 6 Abs. 7 EStG, § 238 AO).

Zinssatz unabhängig vom Zeitpunkt der Überentnahme: Der mit 6 vH bezogen auf den Überentnahmezeitraum typisierte Zinssatz ist, gemessen an den durchschnittlichen Zinssätzen für Kontokorrentkredite, marktüblich. Satz 3 nimmt jedoch keine Rücksicht auf den Zeitpunkt der Entnahme und damit auf die zeitliche Wirkung der Überentnahme im Wj. Dies führt bei unterschiedlichen Entnahmezeitpunkten zur Gleichbehandlung derart unterschiedlicher Sachverhalte, dass uE im Einzelfall ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz angenommen werden muss, welcher nur durch die zwingende Anwendung des § 163 AO vermieden werden kann (s. Anm. 1037).

1069 2. Periodenübergreifende Bemessungsgrundlage (Über- oder Unterentnahmebeträge)

Fremdfinanzierte Entnahmen verursachen nicht nur im laufenden Wj., sondern auch in den folgenden Wj. betrieblich veranlasste Schuldzinsen. Bei der Ermittlung der nichtabziehbaren Schuldzinsen sind daher nach Satz 3 im Rahmen der Bemessungsgrundlage zusätzlich Über- und Unterentnahmen der Vorjahre zu berücksichtigen.

Überentnahmen des laufenden Wj.
 + Überentnahmen vorangegangener Wj.
 ./.. Unterentnahmen vorangegangener Wj.
 Bemessungsgrundlage gem. Satz 3 nF

Überentnahmen im laufenden Wirtschaftsjahr: Der Begriff der Überentnahmen für das laufende Wj. folgt der Definition in Satz 2. Sie können entsprechend der hier vertretenen ergebnisorientierten Auslegung, die die Überentnahme als Entnahmenüberschuss versteht (s. Anm. 1057), nicht allein durch einen laufenden Verlust im Wj. entstehen.

► *Verlustrücktrag und Verlustvortrag:* Auch wenn Verluste zwar grds. (mangels eigenständigen Gewinnbegriffs) in die Berechnung der Überentnahmen einfließen, ist nach dem Zweck der gesetzlichen Regelung die Überentnahme nicht höher anzusetzen als der Betrag, um den die Entnahmen die Einlagen des Wj. überstiegen (Entnahmenüberschuss). Verluste sind mit Unterentnahmen vergangener und zukünftiger Wj. zu verrechnen; verbleibende Verluste sind formlos festzuhalten (glA BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 11, 12).

Beispiel:

(nach BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 13): „Der Betrieb des Stpfl. hat für das Wj. mit einem Verlust von 100 000 € abgeschlossen. Im Hinblick auf die Ertragslage des Betriebs hat der Stpfl. keine Entnahmen durchgeführt. Dem Betrieb wurden aber auch keine Einlagen zugeführt. Aus dem vorangegangenen Wj. stammt eine Unterentnahme von 10 000 €.“

Lösung nach BMF v. 17.11.2005 (BStBl. I 2005, 1019): „Der Verlust bewirkt keine Überentnahme. Der Verlust ist mit der Unterentnahme des Vorjahres zu verrechnen, so dass ein Verlustbetrag von 90 000 € zur Verrechnung mit künftigen Unterentnahmen verbleibt.“

Lösungsübersicht in Tabellenform:

Wj. 01		Wj. 02	
		Entnahmen:	0 €
		Überentnahmen 02:	0 €
		Verlust 02:	./ 100 000 €
Unterentnahme 01:	+ 10 000 €	Unterentnahme 01:	+ 10 000 €
		Verlustvortrag Wj. 03:	./ 90 000 €

Das Gleiche soll gelten, wenn der Stpfl. in einer Verlustsituation Entnahmen tätigt, die zu einem Entnahmenüberschuss dieses Wj. führen. In diesen Fällen würden sich durch diese Entnahmen rechnerisch Überentnahmen ergeben, die sich nach Ansicht der FinVerw. (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 14) jedoch nicht um den Verlust erhöhen sollen. Die FinVerw. behandelt demnach bei der periodenübergreifenden Betrachtung des Satzes 3 vorhandene Unterentnahmen so, als seien sie zum Ausgleich von Verlusten verwandt worden.

Unterentnahmen im laufenden Wirtschaftsjahr: Entsprechend dem periodenübergreifenden Verständnis der Norm hat eine Hinzurechnung nach Abs. 4a auch dann zu erfolgen, wenn im laufenden Wj. keine Überentnahme (sondern eine Unterentnahme) vorliegt, jedoch aus Vorjahren Überentnahmepotenzial vorhanden ist. Da Satz 3 nur Unterentnahmen aus den Vorjahren erwähnt und daher bei wortgetreuer Auslegung eine Unterentnahme im laufenden Wj. nicht berücksichtigt werden könnte, käme eine höhere Bemessungsgrundlage für den Hinzurechnungsbetrag zur Anwendung, als es dem tatsächlichen Zinsaufwand entspricht. Aus diesem Grund ist bei Unterentnahmen im laufenden Wj., aber vorhandenem Überentnahmepotenzial aus Vorjahren zwar eine Hinzurechnung durchzuführen, bei der *periodenübergreifenden Betrachtung* auch die Unterentnahme des laufenden Wj. entgegen der missglückten gesetzlichen Formulierung zu berücksichtigen (BFH v. 17.8.2010 – VIII R 42/07, BStBl. II 2010, 1041; FG Köln v. 10.2.2009 – 8 K 4048/06, EFG 2010, 398, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 48/09; FG Rhld.-Pf. v. 13.3.2003 – 6 K 2363/02, EFG 2003, 831, rkr.; SEILER in KSM, § 4 Rn. 86; WENDT, FR 2000, 417; BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 23 f.).

Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre stellen den kumulierten Betrag der einzelnen, nach Satz 2 ermittelten und nach Satz 3 periodenübergreifend fortgeschriebenen Überentnahmen vorangegangener Wj. dar.

Unterentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre: Unterentnahmen sind in Satz 3 legaldefiniert als der Betrag, um den der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen des Wj. überstiegen haben. Die Unterentnahmen vorangegangener Wj. werden bei der periodenübergreifenden Betrachtung der Bemessungsgrundlage in der Weise berücksichtigt, dass sie (ggf.) die Bemessungsgrundlage für den Hinzurechnungsbetrag nach Satz 3 verringern. Sie stellen daher im Ergebnis weiteres Entnahmepotenzial des Stpfl. dar.

Einstweilen frei.

1070

1071 **3. Anfangs- und Endbestände fortwirkender Über- oder Unterentnahmebeträge**

Bei der erstmaligen Anwendung des Abs. 4a ist ein Anfangsbestand zu ermitteln.

Ermittlung des Anfangsbestands zu Beginn des ersten, nach dem 31.12.1998 endenden Wirtschaftsjahres: Anzuknüpfen ist grds. an das Kapitalkonto, da es die Summe aller maßgeblichen Gewinne, Verluste, Entnahmen und Einlagen seit der Gründung des Betriebs widerspiegelt.

► *Ein positives Kapitalkonto* repräsentiert Entnahmepotenzial, da auch Unterentnahmen aus Wj., die vor dem 1.1.1999 geendet haben, zu berücksichtigen sind (BFH v. 21.9.2005 – X R 47/03, BStBl. II 2006, 504; v. 21.9.2005 – X R 40/02, BFH/NV 2006, 512; v. 1.6.2006 – IV R 48/03, BStBl. II 2006, 760; WENDT, FR 2000, 417 [430]; KORN/STRAHL, KÖSDI 2000, 12281; PAUS, StWa. 2000, 57 [58]; aA BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 36). Ein Unterentnahmevolumen aus vor dem 1.1.1999 endenden Wj. soll nach der am 23.12.2001 in Kraft getretenen Regelung in § 52 Abs. 11 Satz 2 idF des StÄndG 2001 bei der Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen in den VZ nach 2001 nicht (mehr) zu berücksichtigen sein. Die Vorschrift widerspricht dem Gesetzeszweck in Abs. 4a und hält auch einer verfassungsrechtl. Überprüfung nicht stand (s. Anm. 1037).

► *Ein negatives Kapitalkonto* kann auf Überentnahmen der Vorjahre oder auf Verluste zurückzuführen sein. Ist das Kapitalkonto durch Vorjahresverluste gemindert worden, ist eine Erhöhung um diese Verluste entsprechend dem Normzweck vorzunehmen (glA KORN, KÖSDI 2002, 13178 oder KORN/STRAHL, KÖSDI 2000, 12281; PAUS, StWa. 2000, 57 [60]; PRINZ, DStR 2000, 134 [135]; ELSENER/NEINIGER, DB 2000, 994; NEUFANG, Stbg. 2000, 104 [108]). Soweit Einlagen in Verlustjahren geleistet wurden, sind die Verluste um diese Einlagen zu mindern. Vor dem 1.1.1999 getätigte Überentnahmen sind schon von Verfassungen wegen nicht zu berücksichtigen (BFH v. 23.3.2011 – X R 28/09, DStR 2011, 1356; s. auch Anm. 1037).

Übergang von Überentnahme- und Unterentnahmebeträgen: Insoweit fehlt es an einer gesetzlichen Regelung. UE sind folgende Fallgruppen zu unterscheiden:

► *Bei unentgeltlichem Erwerb* eines Betriebs (zB durch Erbfall) geht ein beim Rechtsvorgänger entstandenes Über- bzw. Unterentnahmevolumen – entsprechend § 6 Abs. 3 – auf den Erwerber über, da die übernommenen betrieblichen Verbindlichkeiten nicht zu den AK des Betriebs gehören.

BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 10a; KANZLER, INF 2000, 513 (516) zur unentgeltlichen Hofübergabe; LEINGÄRTNER/KANZLER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 24 Rn. 71e; KORN, KÖSDI 2001, 12704 (12706); KORN, § 4 Rn. 847; PAUS, StWa. 2000, 57 (61); HEGEMANN/QUERBACH, DStR 2000, 408 (415); HEGEMANN/QUERBACH, Der betriebliche Schuldzinsenabzug, 2003, 83.

► *Bei entgeltlichem Erwerb* eines Betriebs geht ein beim Rechtsvorgänger entstandenes Über- bzw. Unterentnahmevolumen nicht auf den Erwerber über (glA KANZLER, INF 2000, 513; KORN, KÖSDI 2001, 12704 [12706]; KORN, § 4 Rn. 847; HEGEMANN/QUERBACH, Der betriebliche Schuldzinsenabzug, 2003, 83). Dies rechtfertigt sich aus der Überlegung, dass ggf. vorhandene betriebliche Verbindlichkeiten nicht als solche übernommen werden, sondern zu den AK zählen; sie werden erst durch den Anschaffungsvorgang zu betrieblichen Verbindlichkeiten. Unabhängig davon kann die Finanzierung von Anlagevermögen nach Satz 6 privilegiert sein (KANZLER, INF 2000, 513).

► *Bei teilentgeltlichem Erwerb* eines Betriebs unter Fortführung oder Aufstockung der Buchwerte geht ein beim Rechtsvorgänger entstandenes Über- bzw. Unterentnahmevermögen auf den Erwerber über, da die übernommenen betrieblichen Verbindlichkeiten nicht zu den AK gehören (glA KANZLER, INF 2000, 513; vgl. auch BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80 – Tz. 35, 38, 40; LEINGÄRTNER/KANZLER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 24 Rn. 71e; aA wohl KORN, KÖSDI 2001, 12704).

► *Im Fall der Veränderung der Unternehmensform durch Umwandlung* geht ein beim Rechtsvorgänger entstandenes Über- bzw. Unterentnahmevermögen unabhängig vom gewählten Wertansatz grds. auf den Erwerber über (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 32e; s. auch KANZLER, INF 2000, 513; HEGEMANN/QUERBACH, DStR 2000, 408; jedenfalls bei Buchwertfortführung Zwischenwertansatz; aA KORN KÖSDI 2001, 12704 [12706], der auch insoweit in dem Umwandlungsvorgang eine Zäsur sieht, die einen Übergang von Überentnahme- und Unterentnahmebeträgen ausschließt; s. hierzu ferner HEGEMANN/QUERBACH, Der betriebliche Schuldzinsenabzug, 2003, 86 f.). Dies gilt indes nicht im Falle des Übergangs von BV bei der formwechselnden Umwandlung einer KapGes. in eine PersGes. (§§ 190 ff. UmwG). Zwar tritt die PersGes. in die Rechtsstellung der übertragenden KapGes. ein (§ 4 Abs. 2 und § 9 UmwStG); bei dieser findet Abs. 4a indes keine Anwendung. Eine Fortführung von Über- oder Unterentnahmen scheidet daher aus. Bei der PersGes. ist für die Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen ein Anfangsbestand von 0 € zugrunde zu legen (OFD Rheinland, DB 2011, 1548).

Keine gesonderte Feststellung: Eine (einheitliche und) gesonderte Feststellung des aus Vorjahren stammenden Über- bzw. Unterentnahmepotenzials ist im Gesetz nicht vorgesehen. Die FinVerw. geht davon aus, dass Über- bzw. Unterentnahmebeträge formlos festzuhalten sind (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 12).

Einstweilen frei.

1072–1073

V. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 4: Bagatellbetrag und Gewinnhinzurechnung

Nach Satz 4 ist der sich aus der Berechnung gem. Satz 3 ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2050 € gekürzte Betrag der im Wj. tatsächlich angefallenen Schuldzinsen dem Gewinn außerbilanziell hinzuzurechnen. Die Regelung erfordert eine vergleichende Berechnung in mehreren Rechenschritten: 1074

Ansatz des sich aus Satz 3 ergebende Betrags: Die gesetzliche Regelung erfordert den Ansatz des Hinzurechnungsbetrags iHv. 6 vH der periodenübergreifend ermittelten Überentnahmen. Der Hinzurechnungsbetrag stellt einen der beiden Vergleichsbeträge (*Vergleichsbetrag I*) des Satzes 4 dar.

Im Wj. angefallene Schuldzinsen: In einem zweiten Schritt sind die im Wj. angefallenen Schuldzinsen zu ermitteln.

► *Das sind Schuldzinsen*, die nach den allgemeinen Regeln des Abs. 4 als betrieblich veranlasst gelten. UE zählen hierzu auch Zinsen aus Darlehen, bei denen die schuldrechtl. Verpflichtung vor dem 31.12.1998 begründet worden ist, da es unabhängig von der Frage der Entstehung der Schuldzinsen nach Handels- oder Bankenrecht auf deren stl. Auswirkung, dh. auf die Gewinnwirkung ankommt (aA KORTH, DStR 2000, 1633).

► *Zinsen aus Investitionsdarlehen* zählen nicht zu den *im Wj. angefallenen Schuldzinsen*; sie sind vorab aus der Berechnung für die Hinzurechnungsobergrenze auszusondern (s. Anm. 1074).

► *Privat veranlasste Schuldzinsen* zählen nicht zu den tatsächlich angefallenen Schuldzinsen iSd. Satzes 4.

Bagatellbetrag: Satz 4 gewährt einen Bagatellbetrag iHv. 2050 €.

► *Der Bagatellbetrag ist grds. betriebsbezogen zu verstehen*; er ist, ausgehend von dem auf die einzelne betriebliche Wirtschaftseinheit als Gewinnermittlungssubjekt bezogenen Betriebsbegriff (s. Vor §§ 4–7 Anm. 88 ff.), jedem Einzelbetrieb des Stpfl., für den der Gewinn aufgrund einer eigenständigen Buchführung getrennt ermittelt werden kann und auch tatsächlich getrennt ermittelt wird, zu gewähren.

► *Bei PersGes. und Mitunternehmenschaften* steht der Bagatellbetrag trotz der gesellschaftlicherbezogenen Betrachtung (s. Anm. 1041) nicht jedem Mitunternehmer in voller Höhe zu; er ist vielmehr entsprechend den Schuldzinsenanteilen der einzelnen Mitunternehmer aufzuteilen (BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420).

Vergleichsberechnung: Um den anderen Vergleichsbetrag (*Vergleichsbetrag II*) der Berechnung nach Satz 4 zu erhalten, ist der Bagatellbetrag von dem im Wj. angefallenen Schuldzinsen abzuziehen.

Im Ergebnis ergibt sich folgendes Berechnungsschema:

Hinzurechnungsbetrag nach Satz 4 (6 vH der Überentnahmen)	Im Wj. gezahlte Schuldzinsen
	./.. nach Abs. 4 privat veranlasste Schuldzinsen
	./.. Schuldzinsen aus Investitionsdarlehen gem. Abs. 6
	./.. Bagatellbetrag 2050 €
= Vergleichsbetrag I	Σ = Vergleichsbetrag II
Kleinerer Vergleichsbetrag = gem. Satz 4 hinzuzurechnender Betrag	

Außerbilanzmäßige Hinzurechnung als Rechtsfolge: Der gem. Satz 4 hinzuzurechnende Betrag ist dem Gewinn außerbilanzmäßig hinzuzurechnen (s. Anm. 1058; glA HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 532).

VI. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 5: Ausnahme für Investitionsdarlehen

1075 1. Inhalt und Bedeutung

Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung der AHK von WG des Anlagevermögens (s. Anm. 1076) sind nach Satz 5 unbegrenzt abziehbar (s. Anm. 1077). Dies könnte in der Praxis zur Folge haben, dass Anlagevermögen zunehmend mit Fremdkapital finanziert werden wird (PAUS, StWa. 2000, 57 [63]).

1076 2. Darlehen zur Finanzierung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

Darlehen zur Finanzierung der Anschaffungs- und HK von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind nach Satz 5 aus der Berechnung der Hin-

zurechnungsübergrenze auszuschneiden. Nicht begünstigt sind Darlehen zur Finanzierung von WG des Umlaufvermögens (BFH v. 23.3.2011 – X R 28/09, DSStR 2011, 1356; FG Rhld.-Pf. v. 2.4.2008 – 3 K 2153/05, EFG 2008, 1270, nrkr., Rev. IV R 19/08; Sächs. FG v. 18.3.2009 – 2 K 1012/08, DSStRE 2010, 585, nrkr., Az. des BFH: III R 60/09) oder Darlehen zur Finanzierung von Erhaltungsaufwendungen für WG des Anlagevermögens.

► *Festkredite*: Kredite mit fester Laufzeit und festem Zinssatz können Darlehen zur Finanzierung von WG des Anlagevermögens iSd. Satz 5 nF darstellen; erforderlich ist ein zeitlicher Zusammenhang zwischen Kreditaufnahme und Anschaffung von WG des Anlagevermögens (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 28: längstens 30 Tage). Die Privilegierung von Festkrediten rechtfertigt sich dadurch, dass die Schuldenstehung bei Darlehensverträgen mit fester Laufzeit und festem Zinssatz auf einen einzelnen Rechtsgrund („Darlehenszweck“) zurückgeht, der durch eine andauernde innere Abhängigkeit zwischen Darlehensschuld und angeschafftem WG fortbesteht. Festkredite sind dem Grunde nach auch dann begünstigt, wenn sie nur teilweise der Finanzierung von WG des Anlagevermögens, im Übrigen aber der Finanzierung von sonstigem betrieblichen Aufwand dienen. In diesem Fall sind die Schuldzinsen nach Satz 5 begünstigt, *soweit* sie nachweislich auf die Finanzierung von WG des Anlagevermögens entfallen (Sächs. FG v. 18.3.2009 – 2 K 1012/08, DSStRE 2010, 585, nrkr. Az. des BFH: III R 60/09; BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 28). Zu Darlehen im SonderBV s. BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 32a–32c.

► *Kontokorrentkredite* werden von der FinVerw. nicht gem. Satz 5 als begünstigt angesehen; erforderlich sei, dass zur Finanzierung von WG des Anlagevermögens ein gesondertes Darlehen aufgenommen werde (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 27; glA BAUER/EGGERS, StuB 2000, 703 [705]; FRANZ/SEITZ, Stbg. 2000, 97 [102]). Der unterschiedlichen Behandlung im Vergleich zu Festkrediten liegt wohl die Überlegung zugrunde, dass bei Kontokorrentkrediten keine derart enge Bindung zwischen Schuld und WG gegeben ist. Folgerichtig soll nach BMF v. 22.5.2000 (BStBl. I 2000, 588 – Tz. 27) bei Umschuldung eines betrieblichen Kontokorrents in ein langfristiges Darlehen der notwendige Finanzierungszusammenhang hinsichtlich der *vor* der Umschuldung entstandenen Kontokorrentzinsen nicht mehr hergestellt werden können.

► *Stellungnahme*: Die von der FinVerw. vertretene Gesetzesauslegung ist vom Wortlaut der Vorschrift nicht gedeckt. Auch eine Kontokorrentverbindlichkeit kann ein „Darlehen zur Finanzierung der AHK von WG des Anlagevermögens“ sein, das zum vollen Abzug der insoweit entstehenden Schuldzinsen berechtigt (glA PAUS, FR 2000, 957 [969 f.]; KANZLER, INF 2000, 513 [516 f.]; KORN, § 4 Rn. 853; EGGESIECKER/ELLERBECK, FR 2000, 689 [693]; M. WENDT, FR 2006, 282 [283]). Die Privilegierung von Investitionsdarlehen gem. Satz 5 folgt aus dem der Verbindlichkeit zugrundeliegenden Veranlassungs- und Finanzierungszusammenhang, nicht aus ihrer (bankvertrags-)rechtl. Gestalt. Einer Umschuldung von Kontokorrentverbindlichkeiten in ein gesondertes Darlehen bedarf es daher zur Erreichung der Privilegierung nach Satz 5 nicht.

3. Abzug von Schuldzinsen bleibt „unberührt“

Die Formulierung „Der Abzug ... bleibt unberührt“ bedeutet, dass die Schuldzinsen für Investitionsdarlehen – ohne Rücksicht auf die beschränkte Abziehbarkeit der sonstigen Schuldzinsen – in jedem Fall gewinnmindernd, dh. in vol-

1077

lem Umfang abziehbar bleiben; sie mindern nicht den Bagatellbetrag des Satzes 4.

GlA hM: KANZLER, INF 2000, 513 (516); HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 533; PRINZ, FR 2000, 134 (136); BAUER/EGGERS, StuB 2000, 225 (228); NEUFANG, BB 2000, 1702; NEUFANG, Stbg. 2000, 104 (108); HEGEMANN/QUERBACH, DStR 2000, 408 (414); KORN/STRAHL, KÖSDI 2000, 12281; PAUS, FR 2000, 957 (968); MEYER/BALL, INF 2000, 76 (80); EGGESIECKER/ELLERBECK, FR 2000, 689 (693); FRANZ/SEITZ, Stbg. 2000, 97 (102); aA WENDT, FR 2000, 417 (429); weitergehend SÖFFING, DB 2008, 319, zur Behandlung von Investitionskrediten, mit denen durch Unterentnahmen entstandene Finanzierungslücken geschlossen werden sollen.

1078–1080 Einstweilen frei.

VII. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 6: Anwendung der Abzugsbeschränkung auf die Einnahmenüberschussrechnung

1081 1. Bedeutung

Nach Satz 6 Halbs. 2 sind Entnahmen und Einlagen im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung für den Zweck der Begrenzung des Schuldzinsenabzugs zu berücksichtigen. Der Gesetzgeber kommt damit jedenfalls für einen Teilbereich der GW einer langjährigen Forderung nach Schaffung einer diesbezüglichen gesetzlichen Grundlage nach (eingehend Anm. 584; s. auch KANZLER, INF 2000, 513 [517]). UE ist aus dieser Sonderregelung keine Verpflichtung zur Aufzeichnung von BE und BA bei der Einnahmenüberschussrechnung herzuleiten (dazu BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346 mwN; KANZLER, INF 2000, 513 [517]; zum Umfang der Aufzeichnungspflichten bei der GW nach Abs. 3 s. auch Anm. 522 ff.).

2. Sinngemäße Anwendung von Satz 1–5 bei der Einnahmenüberschussrechnung (Satz 6 Halbs. 1)

1082 a) „Sinngemäße“ Anwendung

Nach Satz 6 Halbs. 1 ist Satz 1–5 bei der GW nach Abs. 3 „sinngemäß“ anzuwenden. Vor dem Hintergrund unterschiedlicher Gewinnermittlungstechniken bei Abs. 1 und Abs. 3 kann dies zu Abweichungen führen, etwa wenn der Gewinn iSd. Abs. 3 im laufenden Wj. von dem Gewinn iSd. Abs. 1 abweicht; unbeschadet derartiger Abweichungen hinsichtlich der zu berücksichtigenden Bestandteile der Bemessungsgrundlage (Gewinn, Entnahmen, Einlagen) verbleibt es bei den Grundsätzen des Abs. 3 (glA KORN/STRAHL, KÖSDI 2000, 12281 [12282]). Der Gesetzgeber nimmt es insoweit in Kauf, dass die Höhe einer evtl. festzustellenden Überentnahme durch die Gewinnermittlungsmethode beeinflusst wird (eingehend PAUS, FR 2000, 957 [965]).

1083 b) Sinngemäße Anwendung von Satz 1–5 im Einzelnen

Die sinngemäße Anwendung von Satz 1, 3, 4 und 5 bietet keine Besonderheiten bei der Einnahmenüberschussrechnung.

In sinngemäßer Anwendung des Satzes 2 sind bei der Einnahmenüberschussrechnung Über- und Unterentnahmen als der „Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wj. übersteigen“, zu ermitteln: Die Bemessungsgrößen Gewinn bzw. Verlust sind nach den Grundsätzen des Abs. 3 zu bestimmen. Geldeinlagen und -entnahmen bleiben unberücksichtigt, während Sach- und Leistungseinlagen wie betrieblich ver-

anlasste Geldabflüsse und Sach- und Leistungsentnahmen wie BE behandelt werden. Forderungen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen sind nicht zu berücksichtigen; sie beeinflussen den Gewinn iSd. Abs. 3 nicht (s. im Einzelnen Anm. 536, 559, 584 ff.).

► *Kapitalbezogene Ermittlung:* Ein ggf. vorhandener Über- oder Unterentnahmesaldo kann uE durch eine kapitalkontenbezogene Betrachtungsweise ermittelt werden (glA ELSER/NEININGER, DB 2000, 994 [999]). Denn auch bei der GW nach Abs. 3 ist es möglich, ein Kapitalkonto zu ermitteln. Hierzu ist es erforderlich, eine vereinfachte Bilanz zu erstellen, für die Gewinnermittlungsspezifische Bewertungsansätze gelten.

▷ *Der Einnahmenüberschussermittler* muss nach Abs. 3 Satz 5 ein Verzeichnis der nichtabnutzbaren WG führen, da sich die Anschaffung und Herstellung abnutzbarer WG gem. Abs. 3 Satz 3 nur im Wege der AFA gewinnmindernd auswirkt.

▷ *Das Umlaufvermögen* wird bereits bei Anschaffung als gewinnmindernde Ausgabe berücksichtigt, so dass es mit 0 € anzusetzen ist. Verbindlichkeiten bleiben bei dieser Gewinnermittlungsmethode und folglich auch für die Ermittlung des spezifischen Kapitalkontos unberücksichtigt.

▷ *Eine Besonderheit gilt für die Behandlung der Geldkonten.* Diese sind für die Ermittlung des Kapitalkontos zu berücksichtigen (aA wohl ELSER/NEININGER, DB 2000, 994). Ob es sich um ein betriebliches oder privates Geldkonto handelt, bestimmt sich nach dessen überwiegender Nutzung. Die so bestimmten Geldkonten sind auch für Geldeinlagen bzw. -entnahmen maßgeblich.

Soweit im Rahmen dieses spezifischen Kapitalkontos für die GW nach Abs. 3 die Summe des Anlagevermögens und der positiven Geldkonten die negativen Geldkonten unterschreitet, ist kein Entnahmevermögen vorhanden. Soweit die Summe des Anlagevermögens und der positiven Geldkonten die Summe der negativen Geldkonten übersteigt, ergibt sich ein positives Entnahmevermögen. Beide Beträge sind zur Berechnung des Über- bzw. Unterentnahmesaldos wie ein Kapitalkonto ggf. um Vorjahresverluste und Einlagen in Verlustjahren zu korrigieren.

Im Rahmen der sinngemäßen Anwendung des Satzes 3 sind die nicht-abziehbaren Schuldzinsen iHv. 6 vH der Überentnahmen dem Gewinn hinzuzurechnen.

► *Die FinVerv.* geht davon aus, dass Über- und Unterentnahmen in Wj., die vor dem Jahr 1999 geendet haben, unberücksichtigt bleiben (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 36; s. Anm. 1071).

► *Stellungnahme:* UE ist auch bei der Einnahmenüberschussrechnung ein Anfangsbestand, dh. Über- oder Unterentnahmen vorangegangener Wj., zu ermitteln (zum Streitstand s. Anm. 1071). Den Stpfl. trifft die objektive Beweislast für den Nachweis eines am 1.1.1999 vorhandenen, auf Gewinnen und Einlagen der Vorjahre basierenden Entnahmevermögens. Ein Ansatz mit 0 DM kann für Fälle in Betracht gezogen werden, in denen sich der Anfangsbestand weder von Amts wegen noch unter Mitwirkung des Stpfl. ermitteln lässt.

3. Aufzeichnung von Über- und Unterentnahmen (Satz 6 Halbs. 2)

1084

Gesetzliche Regelung ab dem 1.1.2000: Die Pflicht zur Aufzeichnung von Entnahmen und Einlagen bei der Einnahmenüberschussrechnung zum Zweck der Bestimmung nicht abziehbarer Schuldzinsen ist in Satz 6 Halbs. 2 nF erstmals gesetzlich geregelt. Bislang existierten derartige Aufzeichnungspflichten

nicht (s. Anm. 522 ff.); sie gelten ausdrücklich nur für die GW nach Abs. 3. Die Pflicht zur Aufzeichnung ist ab dem 1.1.2000 zu erfüllen (§ 52 Abs. 11 Satz 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002).

Umfang der Aufzeichnungspflicht: Die Aufzeichnungspflichten sind beschränkt auf die Aufzeichnung von Entnahmen und Einlagen entsprechend der allgemeinen Definition; hierunter fallen auch Geldentnahmen und -einlagen. Zwar kommt Geldentnahmen und -einlagen im Rahmen der GW nach Abs. 3 keine Bedeutung zu, jedoch dient die Regelung in Satz 6 Halbs. 2 gerade nicht dem Nachweis von BA im Rahmen der Gewinnermittlung, sondern der Erfassung solcher Daten, die im Rahmen des Abs. 4a zur Ermittlung eines Hinzurechnungsbetrags zugrunde gelegt werden müssen. UE kann die Erfüllung der gesonderten Aufzeichnungspflichten daher auch nicht materiell-rechtl. Voraussetzung für die Anerkennung des BA-Abzugs von Schuldzinsen sein.

Der Stpfl. hat die Aufzeichnung von Entnahmen und Einlagen grds. auch dann vorzunehmen, wenn die Anwendung von Abs. 4a im laufenden Wj. von vornherein ausscheidet, weil überhaupt keine Schuldzinsen oder ggf. nur solche, die die Finanzierung von AHK von WG des Anlagevermögens betreffen, angefallen sind. Denn die Aufzeichnungen müssen schon deshalb geführt werden, weil sie bei einer späteren Kreditaufnahme zur Ermittlung des entnahmefähigen Betrags benötigt werden (glA WENDT, FR 2000, 417 [431]).

„Gesonderte“ Aufzeichnung: Die Aufzeichnung von Entnahmen und Einlagen hat „gesondert“, dh. entsprechend den Regeln in R 4.11 EStH 2009 zu erfolgen.

Keine gesetzliche Sanktion enthält das Gesetz für den Fall der Nichterfüllung der Aufzeichnungspflichten. In einem solchen Fall ist – allerdings erst ab 1.1. 2000 – eine Schätzung der von Gesetzes wegen aufzuzeichnenden Daten nach § 162 Abs. 2 Satz 2 AO grds. möglich (aA HEGEMANN/QUERBACH, DStR 2000, 408 [409]; KORN/STRAHL, KÖSDI 2000, 12281 [12282]). Im Rahmen einer Schätzung ist der Umstand, dass sich eine Zuordnung von Schuldzinsen zu Anlagegütern iSd. Satzes 5 auch aus anderen Aufzeichnungen des Stpfl. ergeben kann, zu beachten. Die FinVerw. geht davon aus, dass unbeschadet der Nichterfüllung oder Verletzung der Aufzeichnungspflichten zumindest die nach Satz 5 privilegierten Schuldzinsen für Investitionsdarlehen sowie tatsächlich entstandene nicht begünstigte Schuldzinsen bis zum Sockelbetrag iHv. 2050 € als BA abziehbar bleiben (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 34).

1085–1099 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Abzugsverbot für Betriebsausgaben**

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5

Schrifttum: KIRCHHOF, Gesetzlich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und Werbungskosten, in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, DStJ/G 3 (1980), 13; ARNDT, Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben nach § 4 (5) EStG bei der Gewinnberechnung, FR 1984, 412; MITTMANN, Nochmals: Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG bei der Gewinnberechnung, FR 1985, 152; FREUDLIEB, Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns eines ausscheidenden Gesellschafters, FR 1988, 219.

I. Rechtsentwicklung des Abs. 5

1100

PrEStG v. 24.6.1891 (PrGS 1891, 175): § 9 Abs. 2 sah bereits eine Aufzählung nicht abziehbarer Aufwendungen vor.

PrEStG v. 19.6.1906 (PrGS 1906, 259): Die bisherige Regelung des § 9 Abs. 2 PrEStG v. 24.6.1891 (PrGS 1891, 175) wurde nahezu unverändert in § 8 Abs. 3 übernommen.

EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGL. 1920, 359): § 15 enthielt eine Aufzählung von Aufwendungen, die vom Gesamtbetrag der Einkünfte nicht in Abzug gebracht werden durften. Dazu zählten die bisher in § 8 Abs. 3 Nr. 1 PrEStG v. 19.6.1906 (PrGS 1906, 259) bereits geregelten Aufwendungen zur Verbesserung und Vermehrung des Vermögens, zu Geschäftserweiterungen, zu Kapitalanlagen, zur Schuldentilgung oder zu Ersatzbeschaffungen, soweit dafür bereits WK abgesetzt worden waren (Nr. 1), Zinsen für das im luf. oder gewerblichen Betrieb angelegte eigene Vermögen des Stpfl. (Nr. 2), die zur Bestreitung des Haushalts des Stpfl. und zum Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Nr. 3) und die von dem Stpfl. entrichtete ESt. sowie sonstige Personalsteuern (Nr. 4).

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGL. I 1925, 189): Die Regelung des § 15 EStG 1920 (RGL. 1920, 359) wurde in § 18 übernommen. § 15 Nr. 2 EStG 1920 wurde zu § 18 Abs. 2.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGL. I 1934, 1005): Die Regelung des § 18 EStG 1925 wurde – wenn auch mit teilweise verändertem Inhalt – in § 12 übernommen, der direkten Vorgängerregelung des heutigen § 12 (s. § 12 Anm. 2).

EstÄndG v. 27.6.1951 (BGBl. I 1951, 411; BStBl. I 1951, 223): § 9a sah iVm. der VO v. 22.10.1951 (BGBl. I 1951, 871) erstmals eine Beschränkung des BA- und WK-Abzugs für Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden mit Speisen, Getränken und sonstigen Genussmitteln vor (s. im Einzelnen die Rechtsentwicklung zu Nr. 2).

StÄndG v. 24.6.1953 (BGBl. I 1953, 413; BStBl. I 1953, 192): § 9a wurde gestrichen. Nach § 4 Abs. 4 Satz 2 scheiden Aufwendungen, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, bei der GW insoweit aus, als sie unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind.

StÄndG v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514): Abs. 5 wurde angefügt mit Abzugsverboten, die den heutigen Regelungen in Nr. 1, 2 und 3 ent-

sprachen. Für mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübte Betätigungen enthielt Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 eine Ausnahmeregelung (heute Abs. 5 Satz 2). Die frühere Vorschrift des Abs. 4 Satz 2 idF des StÄndG 1953 (unangemessene Aufwendungen; s. oben) wurde in Abs. 5 Satz 2 übernommen. Nach Abs. 5 Satz 3 bleibt die Vorschrift des § 12 Nr. 1 unberührt.

EstRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Abs. 5 erhält – mit Ausnahme der Regelungen in den einzelnen Nummern – die auch heute noch geltende Fassung. Zu den BA, die den Gewinn nicht mindern dürfen, gehören: Aufwendungen für Geschenke (Nr. 1), Bewirtungsaufwendungen (Nr. 2), Aufwendungen für Gästehäuser (Nr. 3), Aufwendungen für Jagd, Fischerei und Jachten (Nr. 4), Mehraufwendungen für Verpflegung (Nr. 5), Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (Nr. 6), unangemessene Aufwendungen (Nr. 7), Ausgleichszahlungen nach Nr. 7a KStG (Nr. 8, heute 9); s. im einzelnen die Rechtsentwicklung zu den jeweiligen Nummern.

StÄndG v. 25.7.1984 (BGBl. I 1984, 1006; BStBl. I 1984, 401): In Nr. 8 wurde ein Abzugsverbot für Geldbußen, Ordnungsgelder usw. eingeführt

StReformG 1990 v. 27.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Nr. 8a sieht ein Abzugsverbot für Hinterziehungszinsen vor.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Nr. 6 wurde als Folge der Einf. der Listenpreisregelung neugefasst. Mit Nr. 6a wurde ein Abzugsverbot für Mehraufwendungen einer doppelten Haushaltsführung, die länger als zwei Jahre am selben Ort andauert, eingeführt. Nach der ebenfalls neu geschaffenen Regelung in Nr. 6b sind Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung nur noch sehr eingeschränkt abziehbar. Nr. 10 enthält fortan ein Abzugsverbot für Zuwendungen von Vorteilen und damit zusammenhängende Aufwendungen.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Das Abzugsverbot in Nr. 10 wurde neu gefasst und weiter verschärft.

Ges. zur Einf. einer Entfernungspauschale v. 21.12.2000 (BGBl. I 2000, 1918; BStBl. I 2001, 36): Nr. 6 erhielt ihre heute noch geltende Fassung.

ProtErklG v. 22.12.2003 (sog. Korb II-Ges., BGBl. I 2003, 2840): Nr. 11 wurde eingeführt.

StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652): Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches ArbZ (Nr. 6b) wurde weiter eingeschränkt.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Das Abzugsverbot in Nr. 12 wurde neu geschaffen.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768): Die Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches ArbZ (Nr. 6b) durch das StÄndG 2007 wird rückgängig gemacht.

Zur Rechtsentwicklung der einzelnen Nummern des Abs. 5 s. die dortigen Erläuterungen.

1101 Einstweilen frei.

II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5

1102 1. Bedeutung der Abzugsverbote des Abs. 5

Abs. 5 hat eine zentrale Bedeutung für die Gewinnermittlung.

Abs. 5 ist ein Korrektiv zum weiten Betriebsausgabenbegriff des Abs. 4, der für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen lediglich auf deren betriebliche Veranlassung abstellt. Abs. 5 schränkt dies ein und bestimmt, dass die in Satz 1 abschließend aufgezählten BA den Gewinn nicht mindern dürfen.

Abs. 5 durchbricht das objektive Nettoprinzip (s. dazu KIRCHHOF in DStJG 3 [1980], 201 f.).

► *Aufwendungen mit Bezug zur Lebensführung:* Dies lässt sich damit rechtfertigen, dass – entsprechend der ursprünglichen Zielrichtung des Abs. 5 – die vom Abzug ausgeschlossenen Aufwendungen weitgehend eine Berührung zur Privatsphäre des Stpfl. haben, gleichwohl aber (noch) betrieblich veranlasst sind. Offensichtlich ist dies in den Fällen von Nr. 1–6 und 7. Auch das Abzugsverbot der Nr. 6a lässt sich hierüber rechtfertigen, weil viel dafür spricht, dass die Gründe, die einen Stpfl. bewegen, eine dHf. auch über die Dauer von zwei Jahren hinaus beizubehalten, privat veranlasst sind. Das Abzugsverbot für Aufwendungen für ein häusl. ArbZ nach Nr. 6b hat der BFH ebenfalls mit einem Bezug zur Privatsphäre des Stpfl. gerechtfertigt (BFH v. 29.9.96 – VI R 47/96, BStBl. II 1997, 68 [69 f.], der es allerdings offen lässt, ob tatsächlich eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips vorliegt). Abs. 5 stellt in all diesen Fällen keine Vermutung oder Fiktion für die Veranlassung durch die private Lebensführung auf, sondern schränkt die Abzugsmöglichkeit in typisierender Weise ein, und zwar über das Abzugsverbot des § 12 hinaus (zum Verhältnis zu § 12 s. Anm. 1117).

► *Aufwendungen mit Bezug zu einem rechtlich oder moralisch verwerflichen Verhalten:* Neben den Aufwendungen, die die Privatsphäre des Stpfl. berühren, sind insbes. in neuerer Zeit in Abs. 5 Abzugsverbote aufgenommen worden, die ein bestimmtes Verhalten des Stpfl. sanktionieren wollen (zB Nr. 8, 8a und 10). Die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips lässt sich bei diesen Abzugsverboten damit begründen, dass zum einen der Stpfl. aus einem rechtlich oder zumindest moralisch verwerflichen Verhalten nicht noch stl. Vorteile erzielen können soll und zum anderen die Strafe oder das Bußgeld durch evtl. Steuervorteile nicht kompensiert werden darf.

2. Verfassungsmäßigkeit der Abzugsverbote des Abs. 5

1103

Gegen die Regelung des Abs. 5 als solche bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Es ist grds. nicht zu beanstanden, dass generell der BA-Abzug für bestimmte Aufwendungen ausgeschlossen ist, zumal dieser Ausschluss alle Stpfl. gleichmäßig trifft. Verfassungsrechtliche Bedenken können jedoch hinsichtlich einzelner Abzugsverbote bestehen (vgl. dazu die Erläuterungen zu den einzelnen Abzugsverboten).

Einstweilen frei.

1104–1106

III. Geltungsbereich des Abs. 5

1107

Sachlicher Geltungsbereich: Abs. 5 gilt als Einschränkung des BA-Abzugs zunächst für die Ermittlung der Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3. Für die GW nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 folgt dies aus Abs. 1 Satz 6, für die GW nach § 4 Abs. 3 aus dem Wortlaut von Abs. 3 Satz 1 (Überschuss der BE über die BA) und für die GW nach Durchschnittssätzen (§§ 13a und 5a) daraus, dass es sich dabei lediglich um eine besondere Form der GW handelt (sofern bei dieser über-

haupt Aufwendungen abzuziehen sind). Bei der Ermittlung der Überschusseinkünfte ist Abs. 5 über die Verweisung in § 9 Abs. 5 teilweise anwendbar (s. auch Anm. 1115).

Abs. 5 findet über § 8 Abs. 1 KStG auch bei der Ermittlung des kstrechtl. relevanten Eink. Anwendung, soweit die Abzugsverbote nicht speziell auf natürliche Personen zugeschnitten sind (zB Nr. 5, 6, 6a und 6b). Ergänzt wird Abs. 5 durch die Sondervorschrift des § 10 KStG, die weitere nichtabziehbare Aufwendungen enthält.

Persönlicher Geltungsbereich: Abs. 5 betrifft den BA-Abzug und sieht eine Einschränkung des Abs. 4 vor. Hinsichtlich des persönlichen Geltungsbereichs gelten die Ausführungen zu Abs. 4 entsprechend (s. Anm. 707).

1108–1114 Einstweilen frei.

1115 IV. Verhältnis des Abs. 5 zu anderen Vorschriften

§ 3c (anteilige Abzüge): Das Abzugsverbot des § 3c steht gleichrangig neben den Abzugsverboten des Abs. 5. In beiden Fällen handelt es sich bei den betreffenden Aufwendungen um BA (s. dazu Anm. 1128), die jedoch aus unterschiedlichen Gründen nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden dürfen. Dabei ist es für die Wirkung gleichgültig, ob der Abzug nach § 3c oder nach Abs. 5 ausgeschlossen ist.

§ 4 Abs. 1 Satz 2 (Entnahmen): Entnahmen sind im Unterschied zu den von Abs. 5 erfassten Aufwendungen keine BA iSd. Abs. 4 (s. Anm. 166). Folglich haben die Entnahmen keinen Einfluss auf die nicht abziehbaren BA des Abs. 5 (zur Berechnung des Gewinns beim Vorliegen von Entnahmen und nichtabziehbaren Aufwendungen iSd. Abs. 5 s. Anm. 1123).

§ 4 Abs. 4 (Betriebsausgaben): Abs. 5 schränkt als Spezialvorschrift den weiten BA-Begriff des Abs. 4 ein (vgl. auch Anm. 1102).

§ 9 (Werbungskosten): Abs. 5 ist über die Verweisung in § 9 Abs. 5 teilweise auch bei der Ermittlung der Überschusseinkünfte anzuwenden (s. Anm. 1107). Dadurch bleibt einerseits die Eigenständigkeit der Ermittlung der Überschusseinkünfte unangetastet, andererseits wird die Nichtabziehbarkeit bestimmter Aufwendungen im Bereich der Gewinn- und der Überschusseinkünfte gleichbehandelt.

§ 12 (nicht abzugsfähige Ausgaben) hat keinen Einfluss auf die nichtabziehbaren BA des Abs. 5. § 12 betrifft nämlich im Gegensatz zu Abs. 5 nicht die Einkünfteermittlung, sondern die dieser Einkünfteermittlung vorgelagerte Frage, ob Aufwendungen privat oder betrieblich veranlasst sind. Das bedeutet, dass im Zusammenhang mit dem BA-Abzug zunächst zu klären ist, ob getätigte Aufwendungen überhaupt BA sind. Dies beurteilt sich nach Abs. 4, der die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen voraussetzt und damit – ebenso wie § 12, dem insoweit nur deklaratorische Bedeutung zukommt (s. Anm. 717) – diejenigen Aufwendungen ausschließt, die zur Privatsphäre des Stpfl. gehören. Gelangt man hier zu dem Ergebnis, dass Aufwendungen BA sind, so ist anschließend im Rahmen der Einkünfteermittlung danach zu fragen, ob diese BA auch gewinnmindernd zu berücksichtigen sind, oder ob ggf. ein Abzugsverbot des Abs. 5 eingreift. Dies belegt die Bedeutungslosigkeit des § 12 für die nichtabziehbaren BA des Abs. 5 (s. aber auch Anm. 1128 zu der Frage, ob die in Nr. 1–10 genannten Aufwendungen tatsächlich BA sind, und Anm. 1132 zur Gewinnberech-

nung, wenn Aufwendungen teilweise keine BA sind und teilweise einem Abzugsverbot nach Abs. 5 unterliegen).

Einstweilen frei.

1116–1122

V. Verfahrensfragen des Abs. 5

1123

Abs. 5 sieht keine generellen Regelungen vor, die das Verfahren des Abzugsverbots betreffen.

Der Steuerpflichtige hat das Abzugsverbot bei der Gewinnermittlung zu beachten. Erfolgt diese nach Abs. 3, so darf er die betroffenen Aufwendungen gar nicht erst gewinnmindernd ansetzen. Bei der GW nach Abs. 1 muss er sie außerhalb der Bilanz dem Gewinn wieder hinzurechnen (vgl. HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 491).

Abs. 7 sieht eine Pflicht zur einzelnen und getrennten Aufzeichnung bestimmter BA vor. Ziel dieser Regelung ist es einerseits, die nichtabziehbaren BA durch die einzelne und getrennte Aufzeichnung festzustellen, um so zu verhindern, dass der Stpfl. diese in einem anderen Zusammenhang als BA geltend macht. Andererseits will Abs. 7 bei denjenigen BA, die nur beschr. abziehbar sind (vgl. Nr. 2), sicherstellen, dass dieser beschränkte Abzug rechnerisch nachvollziehbar ist (s. im Einzelnen Anm. 2036).

Sonstige Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten enthält das EStG nicht. Dies kann uE so uneingeschränkt aber nur für die GW nach Abs. 3 gelten, bei der der Stpfl. die nichtabziehbaren Aufwendungen in seine Buchführung erst gar nicht einstellt. In diesem Fall bedarf es keiner Überprüfung dieser Aufwendungen durch die FinBeh. Bei der GW nach Abs. 1 werden die nichtabziehbaren BA hingegen zunächst berücksichtigt, dann aber außerhalb der erstellten Bilanz dem Gewinn wieder hinzugerechnet (s. oben). In diesen Fällen muss das FA die Möglichkeit haben, diese Hinzurechnungen zu kontrollieren. Es gelten hinsichtlich dieser Aufwendungen die allg. Aufzeichnungs- und Aufbewahrungsvorschriften des HGB und der AO.

Einstweilen frei.

1124–1127

B. Betriebsausgaben, die den Gewinn nicht mindern dürfen (Abs. 5 Satz 1)

I. In Abs. 5 Nr. 1–10 aufgezählte Betriebsausgaben

1128

Satz 1 bestimmt, dass „die folgenden BA“ den Gewinn nicht mindern dürfen.

Deklaratorische oder konstitutive Wirkung des Abs. 5: Str. ist, ob den in Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–12 aufgezählten Aufwendungen der Charakter als BA bereits deshalb zukommt, weil diese ausschließlich oder zumindest überwiegend betrieblich veranlasst sind und damit die Voraussetzungen des Abs. 4 erfüllen oder ob die Aufwendungen nur deshalb BA sind, weil Abs. 5 sie kraft ausdrücklicher gesetzlicher (konstitutiver) Regelung dazu macht.

Von einer deklaratorischen Wirkung des Abs. 5 ausgehend: BFH v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210 (211); v. 28.11.1991 – IV R 122/90, BStBl. II 1992, 342 (343); WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 673; MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 658; NACKE in

LBP, § 4 Rn. 1663; FREUNDLIEB, FR 1988, 219 (220); aA FICHTELMANN, FR 1974, 454; KIRCHHOF in DStJG 3 (1980), 201 (208, 210).

SÖHN (in KIRCHHOF/SÖHN, § 4 Rn. F 12 ff.) begründet die – nach seiner Auffassung nur teilweise – konstitutive Wirkung des Abs. 5 damit, dass einige Nummern der Vorschrift Aufwendungen betreffen, die ihrem Charakter nach nicht ausschließlich oder zumindest überwiegend betrieblich veranlasst seien und die damit die Voraussetzungen des BA-Begriffs des Abs. 4 nicht erfüllen. Diese Aufwendungen würden erst durch die Regelung des Abs. 5 zu BA. Dies sei zB bei den Bewirtungskosten nach Nr. 2 der Fall, da diese auch die auf den Stpfl. entfallenden Aufwendungen umfassten, die als Kosten der eigenen Verpflegung aber stets wesentlich privat mitveranlasst seien. Gleiches gelte für die Verpflegungsmehraufwendungen des Stpfl. (Nr. 5), die Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (Nr. 6) sowie die Familienheimfahrten anlässlich einer doppelten Haushaltsführung (Nr. 6a). Ähnlich sei dies auch bei den Ausgleichszahlungen einer OG (Nr. 9), die ebenfalls nicht betrieblich, sondern gesellschaftsrechtlich veranlasst seien.

Stellungnahme: Abs. 5 kommt uE lediglich eine deklaratorische Wirkung zu. Die Vorschrift sieht ein Abzugsverbot nur für solche Aufwendungen vor, die die Voraussetzungen des BA-Begriffs des Abs. 4 erfüllen und damit BA sind (glA BFH v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210 [211]; v. 28.11.1991 – IV R 122/90, BStBl. II 1992, 342 [343]). Dies gilt auch für diejenigen Aufwendungen, bei denen SÖHN (in KIRCHHOF/SÖHN, § 4 Rn. F 12 ff.) eine private Mitveranlassung annehmen will. Hinsichtlich der Bewirtungskosten iSd. Nr. 2 trifft es zwar zu, dass diese auch die Aufwendungen umfassen, die auf den Stpfl. entfallen. Das hat uE aber nicht zwingend eine wesentliche private Mitveranlassung zur Folge, die den Charakter der Aufwendungen als BA generell entfallen lässt. Denn die Aufwendungen sind insgesamt durch den geschäftlichen Anlass veranlasst. Selbst wenn man es dabei als private Mitveranlassung ansehen wollte, dass der Stpfl. selbst – ggf. gegen seinen eigentlichen Willen – an der Bewirtung teilnimmt, so ist das uE aufgrund des überwiegenden geschäftlichen Anlasses von so untergeordneter Bedeutung, dass es dem Charakter der Aufwendungen als BA nicht entgegensteht. Ähnlich ist dies auch bei den Verpflegungsmehraufwendungen des Stpfl. (Nr. 5), den Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (Nr. 6) sowie den Kosten der Familienheimfahrten anlässlich einer doppelten Haushaltsführung (Nr. 6a). In all diesen Fällen steht die betriebliche Veranlassung im Vordergrund. Auf sie ist bei der Beurteilung abzustellen. Deutlich wird das am Beispiel der Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte. Diese fallen an, weil der Stpfl. (betrieblich veranlasst) gezwungen ist, sich zur Betriebsstätte zu begeben. Die betriebliche Veranlassung betrifft dabei sowohl die Hinfahrt als auch die Rückfahrt, weil auch diese ohne den betrieblich veranlassten Zwang, die Betriebsstätte aufzusuchen, nicht angefallen wäre. Wenn man hier gleichwohl eine private Mitveranlassung annehmen wollte, ist diese uE jedenfalls von untergeordneter Bedeutung und steht einer Beurteilung der Aufwendungen als BA nicht entgegen. Dies lässt sich auch auf die anderen o.g. Aufwendungen übertragen, mit der Folge, dass alle in Abs. 5 aufgezählten Aufwendungen die Voraussetzungen des BA-Begriffs des Abs. 4 erfüllen und nicht erst durch die Regelung des Abs. 5 zu BA werden.

1129–1131 Einstweilen frei.

II. Rechtsfolge: Verbot der Gewinnminderung

Satz 1 sieht als Rechtsfolge für die von den Nr. 1–10 erfassten Aufwendungen vor, dass diese den Gewinn nicht mindern dürfen.

Die betroffenen Aufwendungen finden bei der Gewinnermittlung keine Berücksichtigung: Der Stpfl. darf sie entweder bei der GW gar nicht erst ansetzen (so bei der GW nach Abs. 3) oder muss sie außerhalb der erstellten Bilanz wieder hinzurechnen (so bei der GW nach Abs. 1; s. im Einzelnen Anm. 1123).

Aufwendungen, die teilweise keine Betriebsausgaben sind und teilweise einem Abzugsverbot nach Abs. 5 unterliegen: Str. ist, wie die Gewinnberechnung vorzunehmen ist, wenn Aufwendungen zT keine BA sind und die verbleibenden Aufwendungen teilweise einem Abzugsverbot nach Abs. 5 unterliegen.

Beispiel (nach ARNDT, FR 1984, 412): Ein bilanzierender Gewerbetreibender schafft einen Pkw an, den er auf fünf Jahre abschreibt. Die AK betragen 150 000 €. 30 % der AK sind als unangemessen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 anzusehen. Das Fahrzeug wird zu 75 % betrieblich und zu 25 % privat genutzt.

Die Streitfrage läuft letztlich darauf hinaus, ob die nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 als nicht gewinnmindernd zu berücksichtigenden Aufwendungen von der im jeweiligen Jahr angesetzten AfA ($150\,000\text{ €} : 5\text{ Jahre} = 30\,000\text{ €}$) zu berechnen sind oder von der AfA, gemindert um den Anteil der Privatfahrten ($30\,000\text{ €} \cdot 25\% = 22\,500\text{ €}$).

Siehe dazu ARNDT, FR 1984, 412; MITTMANN, FR 1985, 152, mit Berechnungsbeispielen.

Die Frage beantwortet sich uE aus dem Verhältnis zwischen den Abzugsverboten des Abs. 5 und der vorgenommenen Privatentnahme (s. Anm. 1115 und 1117 zum vergleichbaren Fall des Abzugsverbots nach § 12). Dass diejenigen Aufwendungen, die privat veranlasst sind, keine Gewinnauswirkung haben dürfen, folgt bereits aus Abs. 4, wonach nur die betrieblich veranlassten Aufwendungen BA sind. Da die Abzugsverbote des Abs. 5 jedoch nur solche Aufwendungen betreffen, die BA sind (s. Anm. 1128 und 1115, 1117), sind die nichtabziehbaren Aufwendungen iSd. Abs. 5 von denjenigen Beträgen zu berechnen, die sich nach Abzug der Aufwendungen ergeben, die keine BA sind. Bezogen auf den Beispielsfall bedeutet dies, dass von der AfA iHv. 30 000 € zunächst die nicht als BA zu berücksichtigenden Privatfahrten iHv. 75 000 € (25 % von 30 000 €) abzuziehen sind. Die verbleibenden Aufwendungen iHv. 22 500 € sind BA iSd. Abs. 4. Da sich das Abzugsverbot der Nr. 7 nur auf diese BA bezieht (s. Anm. 1128), ist bei der Berechnung des nicht abziehbaren Betrags von diesen BA auszugehen. Es ergibt sich folgende Berechnung: $22\,500\text{ €} - 30\% = 6\,750\text{ €}$. Folglich hat der Stpfl. bei der Ermittlung des Gewinns folgende Hinzurechnungen vorzunehmen (s. dazu oben): $7\,500\text{ €}$ (Privatnutzung) + $6\,750\text{ €}$ (Abs. 5 Satz 1 Nr. 7) = $14\,250\text{ €}$ (mit diesem Ergebnis auch ARNDT, FR 1984, 412; MITTMANN, FR 1985, 152). Bezöge man das Abzugsverbot des Abs. 5 auf den gesamten AfA-Betrag, so würde der unangemessene Teil der Aufwendungen doppelt abgezogen, nämlich zum einen, weil er (auch) in dem Privatanteil enthalten ist und zum anderen, weil er unabhängig davon von den verbleibenden BA, die nunmehr für die Berechnung des Betrags der unangemessenen Aufwendungen die 100 %ige Berechnungsgröße bilden, ebenfalls abgezogen würde. Abgesehen davon, dass diese Vorgehensweise dem System nicht entspricht, ist sie auch mathematisch unlogisch.

Einstweilen frei.

1133–1149

C. Abzugsverbot für Geschenke (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 1

Schrifttum: BORDEWIN, Aktuelle Steuerfragen, DStZ 1981, 507; REUTER, Überlegungen zum Abzug von Spenden als Betriebsausgaben, DStR 1983, 635; BRANDENBERG, Spenden als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben – Ein Beitrag zu § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG, DStR 1985, 722; REUTER, Spenden sind keine Geschenke, DStR 1985, 752; EN, Werbezugaben keine Geschenke iS des § 4 Abs. 5 S 1 Nr. 1 EStG, DB 1987, 865; KESSLER, Die steuerliche Behandlung der zeitlich begrenzten Abordnung von Arbeitskräften an Dritte bei Kostenübernahme, BB 1991, 1869; BREUNINGER/PRINZ, Neues zum Sozio-Sponsoring aus steuerlicher Sicht, DStR 1994, 1401; F. KLEIN, Zur Frage der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit von Einschränkungen des objektiven Nettoprinzip, dargestellt an § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, DStZ 1995, 630; HARTMANN, Geschenke an „Geschäftsfreunde“, DStZ 1998, 509; JÜTTEN, Ertragsteuerliche Behandlung von Aufwendungen für VIP-Logen, StWa. 2006, 186; MANN/BIERSTEDT, Die ertragsteuerliche Behandlung von VIP-Logen und Business-Seats in Sportstadien, BB 2006, 1366; RADEISEN, Umsatzsteuerliche Absicherung von Geschenken, Werbegeschenken und -prämien, Hospitalityleistungen sowie Sponsoringmaßnahmen, Inf. 2007, 266; PLIKAT, Geschenke an Geschäftsfreunde und unentgeltliche Leistungen an das Personal, UStB 2008, 73; KOLLRUSS/WEISSERT/SCHANZ/LIN, Die spätere Verwendung von Anlagevermögen als Geschenk, UStB 2008, 341; FÖRSTER, Betriebliche Verlosungen – mit dem Fiskus als Teilhaber?, DStR 2009, 249; HOMP/HAIMERL, Pauschal- oder Einzelabrechnung von Hospitality-Leistungen – Quantitative Unterschiede, Stbg. 2010, 211; MEYER, Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen (§ 37b EStG), SteuerStud. 2010, 157.

1150 1. Rechtsentwicklung der Nr. 1

StÄndG v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514): Erstmalige Einf. eines Abzugsverbots für betrieblich veranlasste Geschenkaufwendungen. Abziehbar sind nur Aufwendungen für Geschenke an ArbN des Stpfl. oder an Personen, die aufgrund eines Werk- oder Handelsvertretervertrags in ständiger Geschäftsbeziehung zum Stpfl. stehen, sowie für Geschenke, deren Wert bei einem Empfänger im Wj. 100 DM nicht übersteigen.

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Die Abziehbarkeit wird auf Aufwendungen für Geschenke an ArbN des Stpfl. beschränkt; die Freigrenze wird von 100 DM auf 50 DM herabgesetzt; die Geschenke müssen zusätzlich mit einem dauerhaft und von außen leicht erkennbar angebrachten Werbehinweis (sog. Werbeträger) versehen sein.

StBereinigungsG v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Das Erfordernis des Werbehinweises wird gestrichen.

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): Die Freigrenze für Geschenkaufwendungen wird von 50 DM auf 75 DM angehoben.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Die Freigrenze wird auf 40 € angehoben.

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Absenkung der Freigrenze von 40 € auf 35 €. Die Änderung gilt erstmals für Wj., die nach dem 31.12.2003 beginnen (§ 52 Abs. 12).

1151 2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 1

Bedeutung: Nr. 1 dient der Bekämpfung des missbräuchlichen Abzugs von BA. Der Gesetzgeber wollte den Abzug unangemessen hoher und überflüssiger Geschenkaufwendungen unterbinden. Es sollte verhindert werden, dass sich in

Geschäftsverbindung stehende Personen durch – betrieblich veranlasste – Zuwendungen im Hinblick auf ihre private Lebensführung auf Kosten der Allgemeinheit bereichern.

Verfassungsmäßigkeit: Nr. 1 verbietet – bei Übersteigen der 35 €-Freigrenze – den Abzug betrieblich veranlasster Geschenkaufwendungen und bewirkt damit eine Durchbrechung des aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Ihre Rechtfertigung findet diese Durchbrechung darin, dass auch betrieblich veranlasste Geschenke die Lebensführung des Beschenkten berühren und eine Trennung zwischen betrieblicher und privater Sphäre daher – zumindest bei Geschenken, die eine gewisse Größenordnung übersteigen – oft nicht möglich ist. Gleichzeitig bewirkt Nr. 1 eine Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens.

3. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften

1152

Geltungsbereich: Nr. 1 gilt unmittelbar für die Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3). § 9 Abs. 5 ordnet eine sinngemäße Anwendung der Nr. 1 im Bereich der Überschusseinkunftsarten an (s. § 9 Anm. 690).

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

► *Nr. 2* erfasst die Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass. Allerdings können Aufwendungen, die nicht zu den eigentlichen Bewirtungskosten gehören und auch nicht zwangsläufig mit der Bewirtung verbunden sind, unter Nr. 1 fallen, so zB bei Aufwendungen für einen sich an die Bewirtung anschließenden Stadionbesuch (BFH v. 17.2.2010 – I R 79/08, BFH/NV 2010, 1307). Siehe hierzu Anm. 1208.

► *Nr. 3* konkurriert dann mit Nr. 1, wenn der Stpfl. einem Dritten eine Einrichtung iSd. Nr. 3 unentgeltlich überlässt. Die entsprechenden Aufwendungen werden als Geschenk grds. von Nr. 1 erfasst. Da die 35 €-Grenze regelmäßig überschritten sein wird, ergibt sich ein Abzugsverbot nach beiden Vorschriften.

► *Nr. 4* hat wegen des vollständigen Abzugsverbots Vorrang vor Nr. 1. Zu Überschneidungen kann es kommen, wenn der Stpfl. einem Dritten unentgeltlich einen Vorteil iSv. Nr. 4 zuwendet, der zudem als Geschenk von Nr. 1 erfasst wird.

► *Nr. 10:* s. Anm. 1849.

► *Abs. 7* stellt für Geschenkaufwendungen, die nicht unter das Abzugsverbot der Nr. 1 fallen, eine zusätzliche materiell-rechtl. Voraussetzung für den BA-Abzug in Form der besonderen Aufzeichnung auf.

► § 12 *Nr. 1:* s. Anm. 1115.

Einstweilen frei.

1153–1157

II. Abzugsverbot für bestimmte Geschenkaufwendungen (Nr. 1 Satz 1)

1. „Aufwendungen für Geschenke“

1158

Ein Geschenk ist in Anlehnung an den zivilrechtl. Schenkungsbegriff (§ 516 BGB) eine unentgeltliche Zuwendung, die nicht als Gegenleistung für eine bestimmte Leistung des Empfängers gedacht ist und nicht in einem unmittelbaren zeitlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer solchen Leistung steht.

So BFH v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 296; R 4.10 Abs. 4 EStR 2008; BREUNINGER/PRINZ, DStR 1994, 1401 (1405); HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 537. Siehe auch BFH v. 18.2.1982 – IV R 46/78, BStBl. II 1982, 394, wonach es unerheblich ist, ob der Schenker mit dem Geschenk einen Zweck verfolgt.

Unentgeltlichkeit: Für den Empfänger muss dabei erkennbar sein, dass die Zuwendung ohne Gegenleistung erfolgen soll. Nur dann ist davon auszugehen, dass Zuwendender und Empfänger sich über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung einig sind (subjektives Element).

Vgl. BFH v. 4.2.1987 – I R 132/83, BFH/NV 1988, 352, unter Distanzierung von BFH v. 18.2.1982 – IV R 46/78, BStBl. II 1982, 394, wo allein auf den Willen des Leistenden abgestellt wird; v. 21.9.1993 – III R 76/88, BStBl. II 1994, 170; v. 23.6.1993 – I R 14/93, BStBl. II 1993, 806; H 4.10 (2–4) EStH 2009 „Geschenk“; zum Streitstand hinsichtlich der „subjektiven Unentgeltlichkeit“ vgl. POHL in BB, § 4 Rn. 2440 ff.

► *Als Gegenleistung* kommen alle Handlungen in Betracht, die im betrieblichen Interesse des Zuwendenden liegen, wobei die betreffende (erwartete oder bereits vorgenommene) Handlung hinreichend konkretisiert sein muss; die Zuwendung muss im Hinblick auf diese Handlung vorgenommen werden (BFH v. 18.2.1982 – IV R 46/78, BStBl. II 1982, 394). An einer solchen konkreten Gegenleistung fehlt es, wenn die Zuwendung den Zweck hat, Geschäftsbeziehungen generell zu knüpfen, zu sichern oder zu verbessern, ohne das ein bestimmter Geschäftsabschluss angestrebt wird (sog. Zweckgeschenke, BFH v. 18.2.1982 – IV R 46/78, BStBl. II 1982, 394; v. 23.6.1993 – I R 14/93, BStBl. II 1993, 806; R 4.10 Abs. 4 Satz 3 EStR 2008).

► *Die Zuwendung unter einer Auflage* schließt die Unentgeltlichkeit der Zuwendung nicht aus (vgl. BFH v. 23.6.1993 – I R 14/93, BStBl. II 1993, 806 [807]: Zuwendung von Geld unter der Auflage, eine bestimmte Reise durchzuführen). Die Auflage verpflichtet den Empfänger zu einer Leistung, die dem Zuwendungsgegenstand zu entnehmen ist; sie mindert den Wert der Leistung des Zuwendenden. Anders, wenn die vom Empfänger zu erbringende Leistung im betrieblichen Interesse des Zuwendenden liegt und Zuwendender und Empfänger sie als Ausgleich (Gegenleistung) für die Zuwendung ansehen.

► *Zweifelsfälle* sind unter Berücksichtigung des Zwecks der Nr. 1 zu beurteilen (vgl. Anm. 1151). Folglich fallen Zuwendungen, bei denen ein Missbrauch des BA-Abzugs von vornherein ausgeschlossen ist, nicht in den Anwendungsbereich der Nr. 1 (teleologische Reduktion).

▷ *Ausschließlich betrieblich nutzbare unentgeltliche Zuwendungen* stellen kein Geschenk iSd. Nr. 1 dar.

FG Düss. v. 24.6.2002 – 3 K 3044/98 E, EFG 2002, 1227, rkr.: Buchpräsentation eines Hochschulprofessors an Bibliotheken; FG Brandenb. v. 19.3.2003 – 2 K 2408/00, EFG 2003, 832, rkr.: Zahlungen eines Entsorgungsunternehmens an Gemeinden mit Mülldeponien; R 4.10 Abs. 2 Satz 4 EStR 2008; BMF v. 3.8.1981, BB 1981, 1383; OFD Münster v. 14.4.1989, FR 1989, 314: Ärztemuster, Blutdruckmessgeräte, medizinische Fachbücher, Notfallkoffer, Rezeptblocks etc., die ein Pharmaunternehmen Ärzten und Krankenhäusern unentgeltlich überlässt; POHL in BB, § 4 Rn. 2445 f.; BORDEWIN, DStZ 1981, 507: Gläserausstattung mit Brauereiaufdruck, die eine Brauerei einem Gastwirt unentgeltlich zur Verfügung stellt (sofern nicht wegen eines Bierlieferungsvertrags Entgeltlichkeit besteht); offen gelassen in BFH v. 23.6.1993 – I R 14/93, BStBl. II 1993, 806 (808); aA NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1672.

▷ *Lose* stellen bei unentgeltlicher Zuwendung Geschenke dar. Die Chance auf einen Gewinn ist ein geldwerter Vorteil (FG Düss. v. 18.8.1987 – VI 651/82, EFG 1988, 11, rkr.). An der Unentgeltlichkeit fehlt es aber, wenn das Los ei-

ner Warenpackung beigelegt ist oder eine (entgeltlich erworbene) Eintrittskarte zugleich als Los gilt.

Vgl. auch OFD Köln v. 5.6.1975, FR 1975, 393: Preise einer Verlosung durch ein Kreditinstitut, an der jeder Kunde teilnimmt, der während einer Sparwerbewoche Einzahlungen auf sein Konto vornimmt, sind keine Geschenke.

- ▷ *Nebenleistungen*, die erkennbar mit einer Hauptleistung verknüpft sind, unterfallen nicht dem Abzugsverbot. Das gilt zB für Trinkgelder, unentgeltliche Kundendienstleistungen, Rabatte und Kundenboni (auch bei nachträglicher Gewährung), Sonderhonorare, Spargeschenkgutscheine einer Bank bei Kontoeröffnung, die dem Konto des Kunden gutgeschrieben werden, Probepackungen beim Kauf einer Ware (vgl. R 4.10 Abs. 4 Satz 5 Nr. 2 EStR 2008; LANG, JbFfStR 1983/84, 195 [203]; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 702; NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1671).
- ▷ *Preise*, die bei Verlosungspreisausschreiben gewonnen werden, stellen keine Geschenke dar (vgl. R 4.10 Abs. 4 Satz 5 Nr. 3 EStR 2008; aA WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 701).
- ▷ *Sachprämien iSd. § 3 Nr. 38* sind keine dem Abzugsverbot unterfallenden Geschenke. Zwar dienen die Sachprämien der generellen Kundenbindung. Sie werden aber nur dann gewährt, wenn der Zuwendungsempfänger Dienstleistungen des Zuwendenden in einem genau festgelegten Umfang persönlich in Anspruch genommen hat.
- ▷ *Spenden iSd. § 10b Abs. 1* können – wenn sie BA sind – unter Nr. 1 fallen (s. auch Anm. 2000 ff.).
- ▷ *Sponsoring*: s. Anm. 967 ff. (insbes. Anm. 975).
- ▷ *Sportstätten/VIP-Logen*: vgl. hierzu:
BMF v. 22.8.2005, BStBl. I 2005, 845 (auch zur pauschalen Aufteilung und Besteuerung beim Zuwendenden); v. 11.7.2006, BStBl. I 2006, 447 (auch zu sog. Business-Seats und Veranstaltungen außerhalb von Sportstätten); v. 30.3.2006, BStBl. I 2006, 307 (zu Hospitality-Leistungen im Rahmen der Fußballweltmeisterschaft 2006); zur USt. s. BMF v. 28.11.2006, BStBl. I 2006, 791; vgl. auch HOMP/HAIMERL, Stbg. 2010, 211; MANN/BIERSTEDT, BB 2006, 1366; JÜTTEN, StWa. 2006, 186; krit. POHL in BB, § 4 Rn. 2453 ff.
- ▷ *Streuwerbung* ist die Verteilung von Warenproben und Werbeartikeln an eine Vielzahl häufig nicht individualisierbarer Empfänger zu verstehen (Beispiele: Werbung mit Waschmittelproben an der Wohnungstür; Verteilung von Werbe-T-Shirts oder -mützen auf Sportveranstaltungen, bei Ausstellungen oder auf Verkaufsmessen). Das Abzugsverbot der Nr. 1 greift nicht ein, weil ein Missbrauch des BA-Abzugs ausgeschlossen ist. Die Streuwerbung dient allein dazu, den Betrieb des Zuwendenden oder das Produkt, auf das sich die Streuwerbung bezieht, bekannt zu machen und das Interesse des Empfängers zu wecken (ebenso POHL in BB, § 4 Rn. 2427; weitergehend F. KLEIN, DStZ 1995, 630; aA WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 703; NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1673).
- ▷ *Werbeprämien*, die Zeitungsverlage, Buchclubs usw. Abonnenten für die Vermittlung neuer Abonnenten gewähren, sind keine Geschenke iSd. Nr. 1, sondern Provisionen und damit abziehbare BA (o.V., DB 1987, 865; SÖHN in KSM, § 4 Rn. G 120 „Buchprämien“).
- ▷ *Zugaben* iSd. inzwischen (durch Ges. v. 23.7.2001, BGBl. I 2001, 1661) aufgehobenen ZugabenVO sind – für den Empfänger erkennbar – als Nebenleistung mit der Hauptleistung verbunden (Beispiele: Thermometer, Kugel-

schreiber, Taschenkalender). Sie sind nicht unentgeltlich und sind damit keine Geschenke iSv. Nr. 1.

BFH v. 12.10.2010 – I R 99/09, BFH/NV 2011, 650; auch keine Analogie; v. 31.9.1993 – III R 76/88, BStBl. II 1994, 170.

Gegenstand der Zuwendung kann alles sein, was beim Empfänger zu einer Vermögensmehrung führt.

► *Geld- und Sachzuwendungen* fallen, wenn sie nicht als Gegenleistung erfolgen, unter den Geschenkbezug der Nr. 1.

BFH v. 18.2.1982 – IV R 46/78, BStBl. II 1982, 394; v. 23.6.1993 – I R 14/93, BStBl. II 1993, 806; NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1674; HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 537.

Unter einer Sachzuwendung ist dabei nicht nur die Zuwendung eines Gegenstands oder eines Rechts zu verstehen (aA FG Düss. v. 25.7.1984 – VI 11/81 F, EFG 1985, 112, rkr.: „greifbarer Vermögensgegenstand“). Erfasst wird vielmehr jede Vermögensmehrung, die auch in Form eines Gutscheins oder einer Geldzuwendung unter Aufl. hätte erfolgen können,

BFH v. 23.6.1993 – I R 14/93, BStBl. II 1993, 806, betr. Zuwendung einer Reise; FG Bremen v. 9.7.2008 – 2 K 220/07 (1), EFG 2008, 1493 [1497], rkr., betr. Tagesausflug (zur USt); v. 7.3.2000 – 200088 K 3, EFG 2000, 724, rkr., betr. Konzert, Theater und Sportveranstaltungen, s. dazu auch oben „Zweifelsfälle“ („Sportstätten/VIP-Logen“); s. auch BMF v. 14.10.1996, BStBl. I 1996, 1192 zu Incentivereisen.

► *Zuwendung anderer vermögenswerter Vorteile* (zB Erl. einer Forderung oder die zinslose Gewährung eines Darlehens): Nr. 1 kann erfüllt sein (NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1674). Auch die unentgeltliche Überlassung von Arbeitskräften und die unentgeltliche Nutzungsüberlassung eigener Vermögensgegenstände kann Geschenk iSd. Nr. 1 sein.

KESSLER, BB 1991, 1869 (1874); WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 705; offen gelassen in BFH v. 23.6.1993 – I R 14/93, BStBl. II 1993, 806.

► *Zuwendungen ohne wirtschaftlichen Wert* sind keine Geschenke iSd. Nr. 1. Das ist der Fall bei bloßen Annehmlichkeiten, die den Empfänger nicht bereichern und über die er nicht (zB durch Weitergabe an einen Dritten) verfügen kann (FG Düss. v. 18.8.1987 – VI 651/82, EFG 1988, 11 [12], rkr.; SÖHN in KSM, § 4 Rn. G 44: Schuhgeschäft putzt Passanten unentgeltlich die Schuhe). Ein geldwerter Vorteil ist auch dann nicht gegeben, wenn ein Empfänger nicht vorhanden ist (zB Kränze und Blumen für die Beerdigung eines Geschäftspartners, vgl. R 4.10 Abs. 4 Satz 5 Nr. 1 EStR 2008; HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 537; vgl. aber FG Saarl. v. 12.10.1988 – 1 K 150/87, EFG 1989, 102, rkr.: Kondolenzzuwendung gemischte Aufwendung nach § 12 Nr. 1).

Art und Umfang der Aufwendungen: Nach Satz 2 gilt das Abzugsverbot nicht, wenn die AHK der dem Empfänger im Wj. zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 € nicht übersteigen. Daraus folgt, dass unter den Aufwendungsbegriff des Satzes 1 nach Art und Umfang nur solche Aufwendungen fallen, die AHK des Geschenks iSd. Satzes 2 darstellen. Vgl. hierzu ausführl. Anm. 1175.

1159–1169 Einstweilen frei.

2. Geschenkempfänger ist „nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen“

1170 Das Abzugsverbot setzt voraus, dass die Zuwendung an eine Person erfolgt, die nicht ArbN des Stpl. ist.

Natürliche und juristische Personen können Empfänger des Geschenks sein.

R 4.10 Abs. 2 Satz 1 EStR 2008; BRANDENBERG, DStR 1985, 722; POHL in BB, § 4 Rn. 2491; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 706; aA FG Bremen v. 4.7.1986 – I 75/85 V, EFG 1986, 467, rkr.; REUTER, DStR 1983, 635; REUTER, DStR 1985, 752: Zuwendungen an juristische Personen haben idR keinen Bezug zur privaten Lebensführung.

Zuwendungen an einem Geschäftspartner persönlich „nahestehende Personen“ sind als Zuwendungen an den Geschäftspartner anzusehen, weil der Begriff des Empfängers wirtschaftlich aufzufassen ist (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 707).

Die Steuerbarkeit der Zuwendung beim Empfänger ist ohne Bedeutung.

BFH v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210; v. 5.7.1996 – VI R 10/96, BStBl. II 1996, 545; POHL in BB, § 4 Rn. 2488. Siehe hierzu aber auch § 37b und MEYER, SteuStud. 2010, 157.

Aufwendungen für Geschenke an Arbeitnehmer sind vom Abzugsverbot der Nr. 1 ausgenommen. ArbN ist, wer Einkünfte iSd. § 19 bezieht (zum ArbNBegriff s. § 19 Anm. 70 f.). Hierzu zählt nicht, wer aufgrund eines Werk- oder Handelsvertretervertrags in dauernder Geschäftsbeziehung zum Zuwendenden steht.

R 4.10 Abs. 2 Satz 2 EStR 2008; s. auch BFH v. 8.11.1984 – IV R 186/82, BStBl. II 1985, 286, wonach Nr. 1 auch eingreift, wenn der Zuwendende selbst in einem Dienstverhältnis steht, daneben aber auch selbständig tätig ist und hierbei vom Zuwendungsempfänger unterstützt wird, der zum ArbG des Zuwendenden ebenfalls in einem Dienstverhältnis steht.

Zuwendungen des ArbG an einen ArbN werden idR als Arbeitslohn zu qualifizieren sein, so dass sie (da nicht unentgeltlich) kein Geschenk iSd. Nr. 1 darstellen. Ausnahmen sind jedoch denkbar (zB Jubiläumsgeschenke; s. § 19 Anm. 176 f.). Ein Geschenk an eine dem ArbN persönlich nahestehenden Person ist idR ein Geschenk an den ArbN. Wendet ein ArbN einem Geschäftspartner seines ArbG ein Geschenk zu, das er zuvor von seinem ArbG erhalten hat, greift Nr. 1 ein. Gleiches gilt, wenn der ArbG dem ArbN die Aufwendungen ersetzt. Finanziert der ArbN die Geschenke hingegen aus eigenen Mitteln (oder einer Spesenpauschale), gilt § 9 Abs. 5 (vgl. BFH v. 24.5.2007 – VI R 78/04, BStBl. II 2007, 721).

Einstweilen frei.

1171–1173

3. Rechtsfolgen des Abzugsverbots

1174

Aufwendungen für Geschenke, die nicht unter das Abzugsverbot fallen, sind sofort als BA abziehbar. Aufwendungen für Geschenke, die vom Abzugsverbot erfasst werden, stellen zwar BA und keine Privatentnahmen dar (R 4.10 Abs. 1 Satz 3 EStR 2008), sind aber nicht abziehbar. Sind solche Aufwendungen bei GW nach §§ 4 Abs. 1, 5 als Aufwand berücksichtigt worden, sind sie dem Gewinn außerhalb der Bilanz hinzuzurechnen. Wird der unter das Abzugsverbot fallende Gegenstand erst in einem späteren Wj. als dem der Anschaffung oder Herstellung verschenkt, ist zu unterscheiden: Wurden die Aufwendungen als nicht aktivierungspflichtiger Aufwand sofort abgezogen, so wird in dem Wj., in dem die Schenkung erfolgt, eine entsprechende Gewinnerhöhung vorgenommen (R 4.10 Abs. 2 Satz 3 EStR 2008). Wurden die Aufwendungen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung hingegen aktiviert, so entsteht im Jahr der Schenkung ein Aufwand, der wegen des Abzugsverbots außerhalb der Bilanz hinzuzurechnen ist. Dabei ist, wenn Buchwert und Teilwert nicht übereinstimmen, der Teilwert zugrunde zu legen (s. Anm. 1175).

Zur USt. s. §§ 15 Abs. 1a, 3 Abs. 1b UStG; ausführl. RADEISEN, Inf. 2007, 266; PLIKAT, UStB 2008, 73; KOLLRUSS/WEISSERT/SCHANZ/ILIN, UStB 2008, 341.

1175 **III. Ausnahmen vom Abzugsverbot: 35 Euro-Freigrenze (Nr. 1 Satz 2)**

Das Abzugsverbot des Satzes 1 gilt nach Satz 2 nicht, wenn die AHK der dem Empfänger im Wj. zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 € nicht überschreiten.

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten bestimmen sich nach den allg. Grundsätzen (s. hierzu § 6 Anm. 281 f. und 454 f.). Zu den AK gehören daher auch die ANK (insbes. Kosten für den Versand des Geschenks vom Lieferanten zum Stpfl. als Schenker), die Aufwendungen für die Kennzeichnung des Geschenks als Werbeträger und die USt., soweit der Abzug als VorSt. – ohne Berücksichtigung des § 15 Abs. 1a UStG – ausgeschlossen ist (R 4.10 Abs. 3 Satz 1 EStR 2008; s. auch H 9b EStH 2009 „Freigrenze für Geschenke“) sowie die Kosten für die Geschenkverpackung (SÖHN in KSM, § 4 Rn. G 86). Nicht zu den AHK gehören die Kosten für den Versand des Geschenks an den Empfänger einschließlich der Kosten für die Versandverpackung. Das gilt auch dann, wenn der Versand nicht durch den Stpfl. (Zuwendenden), sondern direkt durch den Lieferanten erfolgt (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 710).

Ausnahmsweise ist der Teilwert anzusetzen, und zwar dann, wenn es sich bei dem Geschenk um ein WG des BV handelt und der Buchwert niedriger als die AHK ist. In diesem Fall müssen – gegen den Wortlaut des Satzes 2 – die tatsächlichen AHK im Zeitpunkt der Schenkung (Teilwert) ausschlaggebend sein, auf den – mehr oder weniger zufälligen – Buchwert kann es nicht ankommen (glA POHL in BB, § 4 Rn. 2503).

Der betriebliche Aufwand ist anzusetzen, wenn Vermögensvorteile zugewandt werden, für die keine AHK anfallen (zB befristete Überlassung von Arbeitskräften, befristete Überlassung abnutzbarer WG, Erl. einer Forderung). Dieser kann bestehen im gezahlten Arbeitslohn, der AfA oder dem Teilwert einer Forderung. Bei Zuwendung für betriebliche Zwecke liegt allerdings bereits kein Geschenk vor (vgl. Anm. 1158).

Die 35 Euro-Grenze ist eine Freigrenze, kein Freibetrag. Damit ist der Abzug gänzlich ausgeschlossen, sobald die Summe der Geschenkaufwendungen – die im Wj. in Bezug auf einen Empfänger entstanden sind – 35 € übersteigt. Dabei spielt es keine Rolle, ob nur ein Geschenk zugewandt wird oder ob die Freigrenze durch die Zuwendung mehrerer Geschenke überschritten wird.

POHL in BB, § 4 Rn. 2494; NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1675; HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 538.

Privat veranlasste Geschenke sind bei der Ermittlung der Freigrenze nicht mit einzubeziehen, wobei allerdings allein die „private Verbuchung“ eine Einbeziehung der Aufwendungen für ein betrieblich veranlassenes Geschenk nicht verhindern kann.

1176–1200 Einstweilen frei.

D. Abzugsverbot für Bewirtungsaufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 2

Schrifttum: E. SCHMIDT, Zur Neuregelung der Bewirtungskosten, BB 1988, 1938; TIPKE, Über „richtiges Steuerrecht“, StuW 1988, 262; KÜHN, Eingeschränkte Berücksichtigung

von Bewirtungskosten nach dem StReformG 1990, DB 1989, 2400; HORLEMANN, EStÄR 1990: Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Bewirtungsaufwendungen, DStR 1990, 728; HORLEMANN, Nochmals: Eingeschränkte Berücksichtigung von Bewirtungskosten nach dem StReformG 1990, DB 1990, 1006; NEUFANG, Bewirtungskosten – nach der Neuregelung richtig beraten, Inf. 1990, 301; SAUREN, Die Einschränkung der Abzugsfähigkeit der Bewirtungsaufwendungen gemäß dem Steuerreformgesetz 1990, DStZ 1989, 189; DECKER, Abzug von Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben, Inf. 1992, 416; LUDWIG, Der Begriff „Aufwendungen für die Bewirtung“ und seine Grenzen, DB 1994, 1440; BROUDRÉ, Bewirtungskosten als Betriebsausgaben, DB 1995, 1430; BROUDRÉ, Die steuerliche Behandlung von Bewirtungsaufwendungen, DStR 1995, 117; MEYER, Bewirtungskosten als Betriebsausgaben des Rechtsanwalts, MDR 1995, 1; SEIFERT, Voraussetzungen für den Abzug von Bewirtungskosten nach dem BMF-Schreiben vom 21.11.1994, Inf. 1995, 65; KOTKE, Irritationen bei der steuerrechtlichen Beurteilung von Kundschaftessen/-trinken, BB 1998, 613; RICHTER, Aktuelle Praxisfragen zur Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass, Inf. 1998, 70; ZÖLLNER/APP, Die ordnungsgemäße Verbuchung von Bewirtungsaufwendungen, Stbg. 2004, 484; LEISNER-EGENSPERGER, Bewirtung: Repräsentation oder Werbung, Abzugsfähigkeit in Deutschland und Österreich, FR 2006, 705; BÖHME, Bewirtungsaufwendungen im Fokus der Betriebsprüfung und im Lichte der ständigen und aktuellen BFH-Rechtsprechung, StBp. 2008, 197; RICHTER/BREUER/KNEBEL, Reise- und Bewirtungskosten, 10. Aufl., Herne/Berlin 2008; ALBERT, Mahlzeiten im Lohn- und Einkommensteuerrecht, FR 2010, 267; LEISNER-EGENSPERGER, Anteilmäßige Abzugsfähigkeit berufsfördernder Bewirtungskosten (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG), DStZ 2010, 673.

1. Rechtsentwicklung der Nr. 2

1201

EStÄndG v. 27.6.1951 (BGBl. I 1951, 411; BStBl. I 1951, 223): Erstmalige Einf. einer Abzugsbegrenzung für Bewirtungsaufwendungen in § 9a. Näheres regelte die VO zu § 9a v. 22.10.1951 (BGBl. I 1951, 871).

StÄndG v. 24.6.1953 (BGBl. I 1953, 413; BStBl. I 1953, 192): § 9a wird gestrichen. In § 4 Abs. 4 wird ein Satz 2 eingefügt, nach dem Aufwendungen, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, bei der GW insoweit ausscheiden, als sie unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind.

StÄndG v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514): Abs. 4 Satz 2 wird gestrichen und Abs. 5 neu eingefügt (Satz 1 Nr. 1–3: Abzugsverbot/-beschränkung für Geschenke; Gästehäuser; Jagd, Fischerei etc.). Nach Abs. 5 Satz 2 scheidet andere als die in Nr. 1–3 bezeichneten Aufwendungen, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, bei der GW insoweit aus, als sie nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind.

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Abs. 5 wird neu gefasst. Die bisherige Nr. 2 wird Nr. 3. Nach der neuen Nr. 2 dürfen Aufwendungen für die Bewirtung von Personen, die nicht ArbN des Stpfl. sind, den Gewinn nicht mindern, soweit sie nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen oder soweit ihre Höhe und ihre betriebliche Veranlassung nicht nachgewiesen sind. Zum Nachweis ist ein amtlich vorgeschriebener Vordruck auszufüllen. Hat die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden, so ist dem Vordruck die vom Inhaber der Gaststätte unterschriebene Rechnung beizufügen.

StReformG v. 27.7.1990 (BGBl. I 1990, 1093; BStBl. I 1990, 224): Nr. 2 wird neu gefasst. Die Formulierung „Aufwendungen für die Bewirtung von Personen, die nicht ArbN des Stpfl. sind“ wird ersetzt durch „Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass“. Der BA-Abzug wird begrenzt auf 80 % der angemessenen und nachgewiesenen Aufwendungen. Die

Erfordernisse der Verwendung eines amtlich vorgeschriebenen Vordrucks und des Unterschreibens der Rechnung durch den Inhaber der Gaststätte werden gestrichen.

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Der BA-Abzug wird durch Herabsetzung des Prozentsatzes von 80 auf 70 weiter begrenzt (erstmalig anwendbar für Wj., die nach dem 31.12.2003 beginnen, § 52 Abs. 12).

JSStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): „Vom Hundert“ wird durch „Prozent“ ersetzt.

1202 2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 2

Bedeutung der Vorschrift: Die Regelung soll dem sog. Spesenunwesen entgegenwirken.

Vgl. Begr. der BReg. zum Entwurf eines Dritten StReformG, BTDrucks. 7/1470, 221, der ein vollständiges Verbot des Abzugs von Bewirtungsaufwendungen vorsah; ähnliche Ausführungen bereits in der Begr. der BReg. zum StÄndG 1960, BTDrucks. 3/1811, 8.

Die durch das StReformG 1990 eingeführte weitere Begrenzung des BA-Abzugs (auf damals 80 %) der angemessenen und nachgewiesenen Bewirtungsaufwendungen soll hingegen nicht der Eindämmung des Spesenunwesens dienen, sondern dem Umstand Rechnung tragen, dass durch die Bewirtung die Lebensführung der teilnehmenden Personen berührt ist (Begr. der BReg. zum Entwurf des StReformG 1990, BTDrucks. 11/2157, 139).

Verfassungsmäßigkeit der Abzugsbegrenzungen: Nr. 2 begrenzt den Abzug betrieblich veranlasster Aufwendungen und stellt damit eine Durchbrechung des aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (in der Ausprägung des objektiven Nettoprinzips) dar. Bei der Frage der Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG ist nach den unterschiedlichen Abzugsbeschränkungen zu differenzieren: Soweit Nr. 2 die Abziehbarkeit auf angemessene und nachgewiesene Bewirtungsaufwendungen beschränkt, bestehen keine durchgreifenden verfassungsrechtl. Bedenken. Als problematischer stellt sich die Begrenzung des BA-Abzugs auf 70 % der angemessenen und nachgewiesenen Aufwendungen dar, soweit sie auf den bewirteten Geschäftsfreund, Kunden etc. entfallen. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass der Bewirtungsvorgang bei der bewirteten Person nicht zu BE führt (vgl. R 4.7 Abs. 3 EStR 2008). Zudem ist eine gegenseitige Bewirtung unter Geschäftsfreunden im Wirtschaftsleben vielfach üblich (vgl. auch TIRKE, StuW 1988, 262 [274]; ROLAND, FR 1988, 541 [543]).

1203–1204 Einstweilen frei.

1205 3. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften

Geltungsbereich: Nr. 2 gilt unmittelbar für die Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3). Nach § 9 Abs. 5 gilt Nr. 2 bei der Ermittlung der WK sinngemäß. Zum persönlichen Geltungsbereich s. Anm. 1109.

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

- *Nr. 1:* s. Anm. 1154 und 1208.
- *Nr. 3:* Bewirtungsaufwendungen fallen nicht unter Nr. 3.
- *Nr. 4:* Vollständiges Abzugsverbot für hiermit zusammenhängende Bewirtungsaufwendungen in Nr. 4.

- *Nr. 5:* Erfolgt die Bewirtung während einer längeren betrieblichen Auswärtstätigkeit des Stpfl., die zur Gewährung eines Pauschbetrags nach Nr. 5 führt, so ist der Pauschbetrag seit 1996 nicht mehr zu kürzen, wenn der Stpfl. an der Bewirtung selbst teilgenommen hat.
- *Satz 2* enthält eine Spezialvorschrift für den Fall, dass die Bewirtung iSd. Nr. 2 Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Stpfl. ist; s. im Einzelnen Anm. 1890 ff.
- *Abs. 7:* Bewirtungsaufwendungen sind nur abziehbar, wenn neben den besonderen Nachweispflichten der Satz 2 und 3 auch die Aufzeichnungspflichten nach Abs. 7 erfüllt sind.

Einstweilen frei.

1206–1207

II. Abzugsverbot für bestimmte Bewirtungskosten (Nr. 2 Satz 1)

1. Aufwendungen für die Bewirtung

1208

Begriff der Bewirtungskosten: Bewirtungskosten sind Aufwendungen des Stpfl. für die Darreichung von Speisen und Getränken und sonstigen Genussmitteln zum sofortigen Verzehr.

► *Der III. Senat des BFH* verlangt dabei, dass die Darreichung von Speisen und Getränken im Vordergrund steht, was nicht der Fall sein soll, wenn noch andere Leistungen unterhaltender Art (Variété, Striptease etc.) geboten werden und der insgesamt geforderte Preis in einem offensichtlichen Missverhältnis zum Wert der verzehrten Speisen und Getränke steht (BFH v. 16.2.1990 – III R 21/86, BStBl. II 1990, 575, zur Abgrenzung zwischen Nr. 2 und Nr. 7; glA H 4.10 [5–9] EStH „Bewirtung“; vgl. auch R 4.10 Abs. 5 Satz 2 EStR 2008).

► *Der I. Senat des BFH* stellt demgegenüber nicht auf den Vorrang der Bewirtung ab. Dies laufe dem Zweck der Nr. 2 zuwider, durch die vorgeschriebenen formalisierten Nachweise den Nachweis der betrieblichen Veranlassung zu erleichtern. Die Frage nach dem Vorrang der Bewirtung sei – in Übereinstimmung mit dem III. Senat – nur in den Fällen des Besuchs von Nachtlokalen etc. von Bedeutung.

BFH v. 3.2.1993 – I R 57/92, BFH/NV 1993, 530; v. 24.4.1997 – I B 121/96, BFH/NV 1997, 751; v. 19.11.1999 – I B 4/99, BFH/NV 2000, 698; v. 15.1.2003 – XI B 159/02, BFH/NV 2003, 754; v. 12.5.2003 – I B 157/02, BFH/NV 2003, 1314; v. 18.9.2007 – I R 75/06, BStBl. II 2008, 116.

► *Stellungnahme:* UE muss die Einladung zum Verzehr von Speisen, Getränken und sonstigen Genussmitteln nicht im Vordergrund stehen. Bewirtungskosten liegen auch vor, wenn die Beköstigung nicht als Einzelveranstaltung, sondern im Rahmen einer größeren betrieblich veranlassten Veranstaltung erfolgt (zB Produktpäsentation; Seminar-, Schulungs- oder Vortragsveranstaltung). Die Bewirtungsaufwendungen sind gesondert zu ermitteln und dürfen nach Nr. 2 nur iHv. 70 % den Gewinn mindern. Etwas anderes gilt nur dann, wenn sie von völlig untergeordneter Bedeutung sind (uE unter 10 % der Gesamtaufwendungen für die Veranstaltung). Abgrenzungsprobleme können entstehen, wenn die Bewirtung zugleich ein Geschenk iSv. Nr. 1 ist oder mit einem solchen zusammenhängt (zB Nachtclub-, Variété-, Sport- oder Theaterbesuch mit Bewirtung sowie Reise mit Bewirtungsleistungen). Es ist – unter Aufgabe der bislang vertretenen Auffassung – mit der hM danach zu differenzieren, ob die Einladung durch die Bewirtung geprägt wird (dann Anwendung von Nr. 2) oder von dem übrigen

Event, hinter das die Bewirtungsaufwendungen wegen ihrer Akzessorietät zurücktreten (dann Anwendung von Nr. 1).

GLA NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1688; differenzierend WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 719; CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 4 Rn. 204. Zur (pauschalen) Aufteilung der Aufwendungen für VIP-Logen, Business-Seats und Hospitality-Leistungen bei Sportveranstaltungen s. die Nachweise in Anm. 1158 „Sportstätten/VIP-Logen“; bei geschenkten Reisen (Nr. 1) sind die Bewirtungsaufwendungen herauszurechnen und mit 70 % abziehbar, vgl. OFD Münster v. 2.10.2003, DStR 2003, 2225.

Der auf die Eigenbewirtung des Steuerpflichtigen (oder seines Beauftragten) entfallende Anteil an den Aufwendungen anlässlich einer Bewirtung Dritter gehört ebenfalls zu den Bewirtungskosten (BFH v. 15.1.1998 – IV R 81/96, BStBl. II 1998, 263; R 4.10 Abs. 6 Satz 7 EStR 2008; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 721; aA NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1690).

Bewirtungsnebenkosten, dh. Aufwendungen, die zwangsläufig im Zusammenhang mit der Bewirtung anfallen, gehören zu den Bewirtungskosten.

BFH v. 25.3.1988 – III R 96/85, BStBl. II 1988, 655 (657); enger R 4.10 Abs. 5 Satz 4 EStR 2008: Bewirtungskosten nur, wenn Aufwendungen im Rahmen des insgesamt geforderten Preises zudem von untergeordneter Bedeutung sind – zB Trinkgelder, Garderobengebühren und Toilettenentgelt.

Entscheidend ist, dass die Aufwendungen mit dem Bewirtungsvorgang in seiner konkreten Ausgestaltung zwangsläufig entstehen. Je nach Art der Veranstaltung kann dies auch bei Aufwendungen größeren Umfangs der Fall sein (zB Saalmiete bei einem Bankett, Kosten für Dekoration). Abzugsgrenzen sind die Aufwendungen aber von den in voller Höhe abziehbaren Aufwendungen für die Unterhaltung der Gäste (zB Kosten für Musikkapelle; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 720; aA HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 545; offen gelassen in BFH v. 25.3.1988 – III R 96/85, BStBl. II 1988, 655 [657]; vgl. auch R 4.10 Abs. 6 Satz 5 Nr. 5 EStR 2008). Bei anderen Aufwendungen liegen uU die Voraussetzungen einer anderen Abzugsbeschränkung vor (insbes. nach Nr. 1; zB Aufwendungen für An- und Abreise des Gastes; Unterbringung im Hotel).

Der Ort der Bewirtung ist grds. unerheblich. Sie kann in einem Restaurant, im Rahmen einer Messeveranstaltung oder eines Volksfests oder in betriebseigenen Einrichtungen (Kantine, Vorstandskasino) erfolgen.

Keine Bewirtung liegt vor bei:

► Aufmerksamkeiten in geringem Umfang, sofern es sich dabei um eine übliche Geste der Höflichkeit handelt (zB Darreichung von Kaffee, Tee, Gebäck anlässlich einer geschäftlichen Besprechung; s. R 4.10 Abs. 5 Satz 9 Nr. 1 EStR 2008).

Die Höhe der Aufwendungen ist nicht ausschlaggebend (zB bei Sekt anlässlich eines größeren Geschäftsabschlusses). Die Beköstigung mit kleineren, kostengünstigeren Speisen (zB belegte Brötchen, Kartoffelsalat mit Würstchen) wird hingegen idR als Bewirtung anzusehen sein (s. insgesamt R 4.10 Abs. 5 Satz 9 Nr. 1 EStR 2008 BROUDRÉ, DB 1995, 1430).

► Produkt- und Warenverkostungen (R 4.10 Abs. 5 Satz 9 Nr. 2 EStR 2008). Darunter fällt das Anbieten der Waren, die der Stpfl. herstellt oder mit denen er handelt. Die hierauf entfallenden Aufwendungen sind als Werbeaufwand in voller Höhe abziehbar. Werden bei der Verkostung Aufmerksamkeiten in geringem Umfang gereicht (zB Brot bei Weinprobe), sind auch die Aufwendungen hierfür unbeschr. abziehbar.

Ein Unterfall der Warenverkostung stellt das Kundschaftsessen/-trinken dar: Der Stpfl. (ein Brauereivertreter, Getränkegroßhändler etc.) gibt in der Gaststätte eines mit ihm in Geschäftsbeziehung stehenden Gastwirts „Lokalrunden“ für die anwesenden Gäste aus, wobei das von dem Stpfl. vertriebene Produkt ausgeschenkt wird. Die Auf-

wendungen für die „Lokalrunden“ unterfallen nicht der Abzugsbeschränkung der Nr. 2 (FG Rhld.-Pf. v. 9.11.2000 – 6 K 1867/98, EFG 2001, 420, rkr.; vgl. auch BFH v. 12.5.2003 – I B 157/02, BFH/NV 2003, 1314, mit zustimmendem Hinweis auf diese Entscheidung); zT wird unter dem Begriff Kundschaftessen/-trinken der zur Pflege von Geschäftsbeziehungen erforderliche Verzehr durch den Stpfl. selbst verstanden (keine Bewirtung); der BA-Abzug dürfte hier idR an § 12 Nr. 1 scheitern (BFH v. 14.1.1988 – IV R 205/85, BStBl. II 1988, 771; HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 520 „Kundschaftessen/-trinken“; aA KOTTKE, BB 1998, 613).

Einstweilen frei.

1209–1213

2. Bewirtung aus geschäftlichem Anlass

1214

Der Abzugsbeschränkung nach Nr. 2 unterliegen nur Bewirtungskosten, die aus betrieblichem Anlass entstanden sind (BA). Fehlt es bereits an einer betrieblichen Veranlassung, scheidet ein Abzug aus, weil es sich nicht um BA iSv. Abs. 4 handelt.

Bei Aufwendungen für Bewirtungen, die sowohl privat als auch betrieblich veranlasst sind (zB Geburtstagsfeier eines Unternehmers mit privaten und betrieblichen Gästen) ist auf der Grundlage der neueren Rspr. des BFH eine Aufteilung vorzunehmen, weil (s. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; § 12 Nr. 1 enthält kein allg. Aufteilungs- und Abzugsverbot; aA noch BFH v. 4.5.2005 – VI B 35/04, BFH/NV 2005, 1549; s. dazu auch LEISNER-EGENSPERGER, DStZ 2010, 673). Diese kann sich an der Anzahl der betrieblichen Gäste im Verhältnis zu den privaten Gästen orientieren.

Geschäftlich veranlasst ist die Bewirtung von Personen, zu denen bereits Geschäftsbeziehungen bestehen oder zu denen Geschäftsbeziehungen aufgenommen werden sollen (R 4.10 Abs. 6 Satz 2 EStR 2008).

► *Auf Arbeitnehmer entfallende Bewirtungsaufwendungen* werden von der Abzugsbeschränkung der Nr. 2 erfasst, wenn die ArbN an einer Bewirtung aus geschäftlichem Anlass teilnehmen (zB Stpfl. lädt anlässlich eines Geschäftsabschlusses die Geschäftspartner und seine leitenden Angestellten zum Essen ein, BFH v. 18.9.2007 – I R 75/06, BStBl. II 2008, 116; R 4.10 Abs. 7 Satz 1 EStR 2008); s. dazu auch unten.

► *Ist der Bewirtete weder Arbeitnehmer noch (potenzieller) Geschäftskunde*, so kann die Bewirtung gleichwohl geschäftlich veranlasst sein, so zB bei Besuchern des Unternehmens, die anlässlich einer Betriebsbesichtigung oder einer Informationsveranstaltung über die Tätigkeit des Unternehmens bewirtet werden (zB Schulklassen, Repräsentanten aus Wirtschaft und Verwaltung, Journalisten), Personen, die den Betrieb aus amtlichen Gründen aufsuchen (zB Außenprüfer), Personen, die für den Stpfl. beratend (zB Steuerberater) oder sonst (zB Handwerker) tätig sind, ArbN eines Mutter- oder Tochterunternehmens, selbständigen Mitarbeiter, (zB selbständige Handelsvertreter). Vgl. insgesamt R 4.10 Abs. 6 Satz 3 und Abs. 7 Satz 2 EStR 2008.

Keine Bewirtung aus geschäftlichem Anlass liegt vor bei einer betriebsinternen Bewirtung, die sich nur auf ArbN des bewirtenden Stpfl. bezieht, zB anlässlich einer betrieblichen Besprechung, an der nur ArbN teilnehmen, im Rahmen eines Betriebsausflugs, einer betrieblichen Weihnachtsfeier uÄ. Nr. 2 findet keine Anwendung; die Aufwendungen sind grds. unbegrenzt als BA abziehbar (BFH v. 18.9.2007 – I R 75/06, BStBl. II 2008, 116; v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11; R 4.10 Abs. 7 Satz 1 EStR 2008). Dass Angehörige des Stpfl. oder der ArbN oder Personen, die bei der Gestaltung der innerbetrieblichen Veranstaltung mitwirken (zB Seminarleiter bei innerbetrieblichem Fortbildungseminar; Musiker bei Betriebsfest), ebenfalls bewirtet werden, ist unschädlich (R

4.10 Abs. 7 Satz 4 EStR 2008). Bewirtet der Stpfl. hingegen neben den ArbN auch fremde Dritte (zB bei Betriebsfest, zu dem nicht nur alle ArbN, sondern auch wichtige Geschäftspartner eingeladen werden), so sind die Aufwendungen aufzuteilen. Hinsichtlich der Bewirtung der Geschäftspartner greift Nr. 2 ein.

Trägt ein leitender Angestellter Aufwendungen für die Bewirtung ihm unterstellter Arbeitskollegen, sind die Aufwendungen in voller Höhe abziehbar, wenn seine Situation mit der eines ArbG vergleichbar ist (BFH v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11; v. 10.7.2008 – VI R 26/07, BFH/NV 2008, 1831; FG München v. 21.7.2009 – 6 K 2907/08, DStRE 2010, 719, rkr.).

1215–1221 Einstweilen frei.

1222 3. 70 % der als angemessen anzusehenden und nachgewiesenen Aufwendungen

70 %-Grenze: Sind die Bewirtungsaufwendungen durch eine Bewirtung aus geschäftlichem Anlass entstanden, so sind sie nicht voll, sondern nur zu 70 % als BA abziehbar. In Höhe von 30 % besteht ein Abzugsverbot. Erfolgt die Bewirtung durch einen Dritten (zB Gastwirt, Messeveranstalter), ergibt sich die Höhe der Aufwendungen aus der dem Stpfl. erteilten Rechnung. Findet die Bewirtung in einer betriebseigenen – dh. vom Stpfl. selbst betriebenen – Einrichtung statt (zB Kantine, Vorstandskasino), so richtet sich die Höhe der Bewirtungsaufwendungen grds. nach den tatsächlich entstandenen Kosten (s. dazu sowie zum pauschalen Ansatz von 15 € pro bewirteter Person einschl. ArbN R 4.10 Abs. 6 Satz 9 ff. EStR 2008).

Unangemessen hohe Bewirtungskosten sind um den unangemessenen Teil zu kürzen. Ob die Bewirtungsaufwendungen angemessen sind, richtet sich nach der allg. Verkehrsauffassung und den Umständen des Einzelfalls. Feste Betragsgrenzen gibt es nicht; auch die Grenzen der Nr. 5 sind ohne Bedeutung (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 733; HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 550).

Kriterien sind zB: Größe des Unternehmens, Höhe des Umsatzes/Gewinns, Umfang und Intensität der Geschäftsbeziehungen zu den bewirteten Geschäftsfreunden, wirtschaftliche Bedeutung des angestrebten Geschäftsabschlusses oder der Geschäftsbeziehung, Bedeutung der Repräsentation für den Geschäftserfolg, Stellung der bewirteten Person, Gepflogenheiten des Geschäftspartners (insbes. bei ausländ. Unternehmen). Entscheidend ist, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen hätte; vgl. BFH v. 20.8.1986 – I R 80/83, BStBl. II 1986, 904; v. 23.11.1988 – I R 149/84, BFH/NV 1989, 362; H 4.10 (5–9), H 4.10 (12) EStH 2008 „Angemessenheit“; NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1693; HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 550; die Anschauung der beteiligten Wirtschaftskreise ist nicht ausschlaggebend, wenn sie der allg. Verkehrsauffassung (Anschauung breiter Bevölkerungskreise) widerspricht: BFH v. 8.10.1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853; v. 16.2.1990 – III R 21/86, BStBl. II 1990, 575, beide zu Nr. 7.

Die Angemessenheitsprüfung ist auf den einzelnen Bewirtungsvorgang zu beziehen; eine Zusammenschau aller im Geschäftsjahr vorgenommenen Bewirtungen erfolgt ebenso wenig wie eine Aufteilung der Aufwendungen auf die aus geschäftlichem Anlass an dem Bewirtungsvorgang teilnehmenden Personen (HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 550). Die Bewirtungsaufwendungen, die wegen einer vorzunehmenden Aufteilung nicht zum BA-Abzug führen (s. Anm. 1214), sind bei der Prüfung der Angemessenheit nicht zu berücksichtigen (vgl. BFH v. 30.1.1986 – IV R 150/85, BStBl. II 1986, 488).

Die Höhe und die betriebliche Veranlassung der Bewirtungskosten müssen nachgewiesen werden. Die Anforderungen an den zu erbringenden Nach-

weis ergeben sich aus Satz 2 und 3 (s. Anm. 1229 ff.). Kommt der Stpfl. der Nachweispflicht nicht oder nicht in der erforderlichen Form nach, scheidet ein Abzug als BA insgesamt aus (materiell-rechtl. Abzugsvoraussetzung: s. zB BFH v. 15.1.1998 – IV R 81/96, BStBl. II 1998, 263; v. 26.2.2004 – IV R 50/01, BStBl. II 2004, 502). Das gilt auch dann, wenn der Stpfl. die Höhe und die betriebliche Veranlassung der Bewirtungsaufwendungen anders nachweist oder glaubhaft macht (s. H 4.10 [5–9] EStH 2008 „Unvollständige Angaben“).

Berechnungsbeispiel nach HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 552: tatsächliche Bewirtungskosten: 900 €; angemessen: 500 €; nachgewiesen: 300 €; abziehbar (70 %): 210 €.

Einstweilen frei.

1223–1225

4. Rechtsfolgen

1226

Soweit geschäftlich veranlasste Bewirtungsaufwendungen unangemessen oder nicht nach Satz 2 bzw. Satz 3 nachgewiesen sind oder 70 % der angemessenen und nachgewiesenen Aufwendungen übersteigen, dürfen sie den Gewinn nicht mindern. Sie sind daher bei GW durch BV-Vergleich dem Gewinn hinzuzurechnen.

Unabhängig davon, ob die geschäftlich veranlassten Bewirtungsaufwendungen beim Bewirtenden gewinnmindernd zu berücksichtigen sind, fließen sie dem Bewirteten stfrei zu (R 4.7 Abs. 3 EStR 2008). Dies gilt auch, wenn ArbN aus geschäftlichem Anlass mitbewirtet werden (kein Arbeitslohn, R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 LStR 2008). Zur USt. s. § 15 Abs. 1a UStG; die auf angemessene und nachgewiesene Bewirtungsaufwendungen entfallenden Vorsteuerbeträge sind in vollem Umfang abziehbar (§ 15 Abs. 1a Satz 2 UStG); vgl. im Einzelnen R 197 UStR 2008.

Einstweilen frei.

1227–1228

III. Allgemeine Nachweispflicht für Bewirtungskosten (Nr. 2 Satz 2)

1229

Der Stpfl. hat im Hinblick auf die nach Satz 2 erforderlichen Angaben über Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie die Höhe der Aufwendungen ein formloses Schriftstück zu erstellen (Eigenbeleg). Fehlt eine der erforderlichen Angaben, können die Aufwendungen nicht abgezogen werden (vgl. Anm. 1223). Das formlos erstellte Schriftstück ist vom Stpfl. zu unterzeichnen (zB BFH v. 26.2.2004 – IV R 50/01, BStBl. II 2004, 502; H 4.10 [5–9] EStH 2008 „Unterschrift“). Die Unterschrift kann auch durch eine vom Stpfl. bevollmächtigte Person geleistet werden (vgl. BFH v. 1.10.1992 – IV R 96/91, BFH/NV 1993, 408).

Ort und Tag: Unter dem Ort ist die geographische Ortsbezeichnung zu verstehen, wobei für die Frage der Angemessenheit der Aufwendungen auch von Bedeutung sein kann, in welcher Einrichtung die Bewirtung erfolgt (Vorstandskasino, Konferenzzimmer etc.). Der Tag der Bewirtung ist durch das Datum zu bezeichnen. Ort und Tag müssen nicht angegeben werden, wenn die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden hat (Satz 3).

Die Angabe der Teilnehmer der Bewirtung erfolgt grds. durch namentliche Benennung (BFH v. 1.10.1992 – IV R 96/91, BFH/NV 1993, 408; R 4.10 Abs. 9 Satz 1 EStR 2008). Einer Angabe der Adressen der Teilnehmer bedarf es nicht (vgl. HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 554: Anschrift kann gegebenenfalls vom FA nachgefordert werden). Angaben über die Firmenzugehörigkeit

oder die berufliche/betriebliche Funktion der Teilnehmer können im Einzelfall notwendig sein, um den betrieblichen Anlass der Bewirtung nachzuweisen.

Auch Stpfl., denen im Hinblick auf die Teilnehmer der Bewirtung ein Auskunftsverweigerungsrecht zusteht, müssen die geforderten Angaben machen, wollen sie eine steuermindernde Berücksichtigung der Bewirtungsaufwendungen erreichen (BFH v. 15.1.1998 – VI R 81/96, BStBl. II 1998, 263 [Journalist]; v. 26.2.2004 – IV R 50/01, BStBl. II 2004, 502 [Rechtsanwalt]).

Erforderlich ist grds. die Benennung aller Personen, die an der Bewirtung teilgenommen haben. Hat der Stpfl. selbst teilgenommen, so ist auch die Angabe seines Namens erforderlich; Gleiches gilt für einen ArbN des Stpfl., der diesen vertreten hat.

Dass der Eigenbeleg vom Stpfl. unterzeichnet wurde, ersetzt die Angabe seines Namens nicht (vgl. BFH v. 1.10.1992 – IV R 96/91, BFH/NV 1993, 408; v. 11.8.1994 – IV R 45/93, BFH/NV 1995, 206). Ebenso genügt es nicht, wenn der Stpfl. – im Fall der Bewirtung in einer Gaststätte – in der nach Satz 3 beizufügenden Gaststättenrechnung als Rechnungsempfänger bezeichnet ist. Eine Angabe aller an der Bewirtung teilnehmenden Personen darf unterbleiben, wenn die Feststellung der Namen dem Stpfl. nicht zugemutet werden kann. Dies ist zB der Fall bei Bewirtungen anlässlich von Betriebsbesichtigungen durch eine größere Personengruppe (BFH v. 25.2.1988 – IV R 95/86, BStBl. II 1988, 581; R 4.10 Abs. 9 Satz 2 und 3 EStR 2008) oder bei einer „Lokalrunde“. Hier genügt es, wenn der Stpfl. die Anzahl der Teilnehmer der Bewirtung festhält und eine die Personengruppe kennzeichnende Sammelbezeichnung angibt (R 4.10 Abs. 9 Satz 4 EStR 2008).

Die Angaben zum Anlass der Bewirtung müssen den Zusammenhang mit einem konkreten geschäftlichen Vorgang oder einer Geschäftsbeziehung erkennen lassen (BFH v. 26.2.2004 – IV R 50/01, BStBl. II 2004, 502; R 4.10 Abs. 9 Satz 5 EStR 2008).

Für die Angabe des geschäftlichen Anlasses genügt eine nachvollziehbare Kurzbeschreibung (zB „Kaufverhandlungen mit ... über Fabrikationsmaschinen“, „Verkaufsgespräch mit Leiter des Einkaufs der Firma ...“). Allgemein gehaltene Beschreibungen wie „Geschäftssessen“, „Kontaktpflege“ oder „Arbeitsessen“ reichen hingegen nicht; vgl. auch H 4.10 (5–9) EStH „Anlass der Bewirtung“.

Die Höhe der Bewirtungsaufwendungen muss nicht angegeben werden, wenn die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden hat. Bei Bewirtungen im Betrieb (Konferenzzimmer), in Gästehäusern etc. ist es zweckmäßig, neben der Angabe der Gesamthöhe der Bewirtungsaufwendungen auch die entsprechende Rechnung über die dargereichten Speisen und Getränke einzureichen.

Die Erstellung des Eigenbelegs muss zeitnah zum Bewirtungsvorgang erfolgen. Wird der Eigenbeleg erst nach Ablauf des Geschäftsjahres erstellt, in dem die Bewirtung stattgefunden hat (etwa erst während des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens oder des finanzgerichtlichen Verfahrens), sind die Bewirtungsaufwendungen vom BA-Abzug ausgeschlossen (vgl. BFH v. 26.2.2004 – IV R 50/01, BStBl. II 2004, 502). Etwas anderes gilt, wenn der Beleg rechtzeitig erstellt wurde und nur die Angabe des bewirtenden Stpfl. zunächst fehlte und während des Rechtsbehelfsverfahrens ergänzt wird.

FG Düss. v. 7.12.2009 – 11 K 1093/07 E, EFG 2010, 633, nrkr., Az. BFH X R 57/09; offen gelassen in BFH v. 13.5.2004 – IV R 47/02, BFH/NV 2004, 1402; zur früheren Rechtslage (Vordruckerfordernis, s. Anm. 1201): BFH v. 13.7.1994 – I R 128/93, 130/93, BStBl. II 1994, 894; v. 19.3.1998 – IV R 40/95, BStBl. II 1998, 610; v. 1.9.1998 – VIII R 46/93, BFH/NV 1999, 596; für die Möglichkeit der Ergänzung HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 554; aA WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 739.

Von der Ergänzung des Eigenbelegs ist die Ergänzung der nach Satz 3 beizufügenden Gaststättenrechnung zu unterscheiden; s. hierzu Anm. 1235.

IV. Spezielle Nachweispflicht für Bewirtung in einer Gaststätte (Nr. 2 Satz 3)

1. Beifügen der Rechnung

1234

Nach Satz 3 Halbs. 1 genügen Angaben zu Anlass und Teilnehmern der Bewirtung, wenn die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden hat. Dieser Eigenbeleg ist vom Stpfl. oder einer von ihm bevollmächtigten Person zu unterschreiben. Die Angaben zu Ort, Tag und Höhe der Aufwendungen können der Gaststättenrechnung entnommen werden, die dem Eigenbeleg gem. Satz 3 Halbs. 2 beizufügen ist. Das Beifügen einer ordnungsgemäßen Rechnung ist materiell-rechtl. Voraussetzung für den BA-Abzug.

Die Angaben über Teilnehmer und Anlass der Bewirtung können auch auf der Rechnung selbst gemacht werden (zB auf der Rückseite der Rechnung, wo sich meist noch der nach der früheren Gesetzeslage auszufüllende Vordruck befindet). Werden die Angaben auf einem gesonderten Schriftstück gemacht, so müssen das Schriftstück und die Rechnung zusammengefügt werden. Ausnahmsweise genügt es, wenn auf der Rechnung und dem Schriftstück Gegenseitigkeitsvermerke angebracht werden (R 4.10 Abs. 8 Satz 5–7 EStR 2008).

2. Form und Inhalt der Rechnung

1235

Form (maschinelle Erstellung und Registrierung): Nach R 4.10 Abs. 8 Satz 8 EStR 2008 muss die Rechnung maschinell erstellt und registriert sein. Allerdings genügt es nach BMF v. 21.11.1994 (BStBl. I 1994, 855 – Tz. 2), wenn die Rechnungsendsumme maschinell registriert wurde (vgl. aber auch BMF v. 30.6.1995, FR 1995, 551: Versagung des BA-Abzugs bei fehlender Registrierungsnummer nicht zwingend). Dass die Rechnung vom Inhaber der Gaststätte unterschrieben wurde, ist nicht (mehr) erforderlich.

Die FinVerw. lässt in bestimmten Fällen (unbare Zahlung gegen spätere Rechnung; Ausgabe von Verzehr Gutscheinen; Bewirtungen im Ausland) Ausnahmen vom Erfordernis einer maschinell erstellten und registrierten Rechnung zu; s. im Einzelnen BMF v. 21.11.1994 (BStBl. I 1994, 855 – Tz. 2, 3).

Inhalt: Die Rechnung muss den Anforderungen des UStRechts (§ 14 UStG, §§ 31 ff. UStDV) entsprechen (R 4.10 Abs. 8 Satz 8 EStR 2008); in R 4.10 Abs. 8 EStR 2008 und BMF v. 21.11.1994 (BStBl. I 1994, 855) stellt die FinVerw. zT zusätzliche Anforderungen auf.

► *Die Angabe des Tags der Bewirtung* ist zwingender Bestandteil der Rechnung (§ 14 Abs. 1 Nr. 6 UStG). Abweichend von § 31 Abs. 4 UStDV genügt die Angabe lediglich des Kalendermonats nicht, da die Rechnung (ua.) die Angabe des Tags der Bewirtung nach Satz 2 ersetzt (R 4.10 Abs. 8 Satz 3 EStR 2008). Der Tag der Bewirtung muss durch die Registrierkasse ausgedruckt sein (BMF v. 21.11.1994, BStBl. I 1994, 855 – Tz. 1.2).

► *Art und Umfang der Bewirtung:* Angaben wie „Speisen und Getränke“ oder „An Verzehr“ (§ 14 Abs. 4 Nr. 5 UStG) genügen nicht. R 4.10 Abs. 8 Satz 9 EStR 2008 verlangt, dass die in Anspruch genommenen Leistungen nach Art und Umfang bezeichnet werden (s. im Einzelnen BMF v. 21.11.1994, BStBl. I 1994, 855 – Tz. 1.3).

► *Preis der einzelnen Bewirtungsleistung und Trinkgeld:* Nach R 4.10 Abs. 8 Satz 9 Halbs. 2 EStR 2008 genügt es nicht, dass die für die Bewirtung in Rechnung ge-

stellte Gesamtsumme (§ 14 Abs. 4 Nr. 7 UStG) angeben ist. Erforderlich ist vielmehr, dass der Preis jedes servierten Gerichts und Getränks aufgeführt wird (BROUDRÉ, DB 1995, 1430 [1436]). Trinkgeld ist nicht Bestandteil des Rechnungsbetrags und wird daher normalerweise auf der Gaststättenrechnung nicht ausgewiesen. Der Nachweis der Zahlung kann zB durch Quittung oder Kreditkartenzahlungsbeleg erfolgen.

► *Den Namen des bewirtenden Steuerpflichtigen* muss die Rechnung grds. enthalten (BFH v. 27.6.1990 – I R 168/85, BStBl. II 1990, 903; R 4.10 Abs. 8 Satz 4 EStR 2008; vgl. § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG; aA FG Düss. v. 7.12.2009 – 11 K 1093/07 E, EFG 2010, 633, nrkr., Az. BFH X R 57/09, für den Fall, dass Belastung des Stpfl. durch Kreditkartenabrechnung nachgewiesen ist). Übersteigt der Gesamtbetrag der Rechnung 150 € nicht, so kann hierauf verzichtet werden (R 4.10 Abs. 8 Satz 4 EStR 2008). Dass der Name des bewirtenden Stpfl. von der Registrierkasse aufgedruckt wurde, ist nicht erforderlich (BMF v. 21.11.1994, BStBl. I 1994, 855 – Tz. 1.5). Die Angabe des Namens des bewirtenden Stpfl. kann auf der Rechnung oder durch ergänzende Urkunde nachgeholt werden, wobei die nachträgliche Angabe durch den Rechnungsaussteller (Gastwirt) erfolgen muss (BFH v. 27.6.1990 – I R 168/85, BStBl. II 1990, 903; v. 2.10.1990 – VIII R 62/86, BStBl. II 1991, 174; H 4.10 [5–9] EStH 2008 „Nachholung von Angaben“); der Name des bewirtenden Stpfl. muss auf der Rechnung auch dann angegeben werden, wenn er an der Bewirtung teilgenommen hat und dementsprechend unter den Teilnehmern der Bewirtung auf dem Eigenbeleg aufgeführt ist (BFH v. 27.6.1990 – I R 168/85, BStBl. II 1990, 903).

1236–1249 Einstweilen frei.

E. Abzugsverbot für Gasthäuser (Abs. 5 Satz 1 Nr. 3)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 3

Schrifttum: BÖRNSTEIN, Einschränkung des Abzugs von Spesen und anderen Repräsentationskosten, DStZ/A 1960, 221; THIEL, Das Steueränderungsgesetz 1960, FR 1960, Beilage zu Nr. 5, 1; LITTMANN, Ausgewählte aktuelle Einkommensteuerfragen, StJb. 1960/61, 125; THEIS/QUICKEN, Einschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben, FR 1961, Beilage zu Nr. 2, 1; VOGEL, Die Einschränkung des Spesenmissbrauchs und anderer Repräsentationskosten, BB 1961, 36; KRAH, Gebäude und Gebäudeteile in der Bilanz (II. Teil), Inf. 1963, 101; OSWALD, Aufwendungen für Gasthäuser bei den Ertragsteuern, DStZ/A 1965, 300; SÖFFING, Betrieblich veranlasste Aufwendungen für Geschenke, Gasthäuser und ähnliche, die Lebensführung berührende Zwecke, Inf. 1968, 143; GROH, Spesengüter im Jahresabschluss, FR 1975, 290; o.V., Bewirtungen in Gasthäusern, DB 1976, 1260; ARNDT, Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben nach § 4 (5) EStG bei der Gewinnberechnung, FR 1984, 412.

1250 1. Rechtsentwicklung der Nr. 3

StÄndG v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514): In Abs. 5 Nr. 2 wird erstmals ein der heutigen Nr. 3 entsprechendes Abzugsverbot eingeführt, allerdings beschr. auf Einrichtungen, die der Bewirtung oder Beherbergung dienen. Bis dahin waren diese Aufwendungen als BA abziehbar (BFH v. 9.4.1968 – I 156/65, BStBl. II 1968, 603, auch zur Rückwirkungsproblematik).

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Nr. 2 wird zur Nr. 3. Die Vorschrift wird zur redaktionellen Klarstellung erweitert auf Einrichtungen, die zur Unterhaltung dienen.

2. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Geltungsbereich der Nr. 3

1251

Bedeutung: Nr. 3 lässt die genannten Aufwendungen deshalb nicht zum BA-Abzug zu, weil sie ihrer Art nach als überflüssige und unangemessene Repräsentation anzusehen sind (so die amtliche Begr. zum StÄndG 1960, BTDrucks. 3/1811, 8, und RegE zum III. StReformG, BTDrucks. 7/1470, 221) und zudem (typischerweise) nicht rein geschäftlich oder betrieblich veranlasst sind, sondern auch der Erholung und dem Vergnügen dienen. Darüber hinaus soll die Regelung Nachweisschwierigkeiten beseitigen, die ansonsten in der Abgrenzung zu nach § 12 Nr. 1 nicht abziehbaren Aufwendungen bestünden. Letztendlich wirkt Nr. 3 als ergänzendes Abzugsverbot (SÖHN in KSM, § 4 Rn. 17; zum Verhältnis zu § 12 Nr. 1 s. Anm. 1253 aE).

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Regelung der Nr. 3 bestehen nicht. Soweit das Abzugsverbot das objektive Nettoprinzip durchbricht, ist dies gerechtfertigt, weil diese Aufwendungen die Privatsphäre des Stpfl. berühren (s. ausführl. Anm. 1102 f.).

Sachlicher Geltungsbereich: Nr. 3 gilt aufgrund der Stellung als Teil der Gewinnermittlungsvorschrift des § 4 unmittelbar für die Ermittlung der Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3. Nr. 3 gilt nach § 9 Abs. 5 zudem für die Ermittlung der Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 sinngemäß (s. § 9 Anm. 692).

► *Handelt der Steuerpflichtige mit Gewinnabsicht*, so ist Nr. 3 nach Abs. 5 Satz 2 nicht anzuwenden (vgl. Anm. 1253 und Anm. 1890 ff.). Handelt er ohne Gewinnabsicht, so gilt das Abzugsverbot andererseits auch dann, wenn er Einnahmen erzielt. Nr. 3 ist nach dem Wortlaut nicht auf ein Abzugsverbot von Aufwendungen beschränkt, die die erzielten Einnahmen übersteigen (aA SÖHN in KSM, § 4 Rn. 136; vgl. zur Behandlung der Einnahmen Anm. 560).

► *Stehen die Aufwendungen mit einer konkreten Handlung in Zusammenhang* (zB einer Musikaufführung oder einer Bewirtung) und werden dadurch abgrenzbare Aufwendungen verursacht, so ist Nr. 3 nicht einschlägig (s. Anm. 1260 aE).

Persönlicher Geltungsbereich: Nr. 3 gilt für unbeschr. Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1–3, die Gewinneinkünfte erzielen. Zur Anwendung bei nach § 1a als unbeschr. stpfl. zu behandelnden Personen und beschr. Stpfl. s. Anm. 1109.

Einstweilen frei.

1252

3. Verhältnis der Nr. 3 zu anderen Vorschriften und Verfahrensfragen

1253

Verhältnis zu anderen Vorschriften

► *Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2* einerseits und Nr. 3 andererseits schließen einander nach Auffassung der FinVerw. aus (R 4.10 Abs. 4 Satz 6 EStR 2008). Vgl. zu Überschneidungsfällen zu Nr. 2 Anm. 1205 sowie zur Abgrenzung zwischen den Aufwendungen Anm. 1260.

► *Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 und Nr. 3* schließen einander idR aus. Soweit sich die Anwendungsbereiche gleichwohl überschneiden (zB AFA für eine Jagdhütte außerhalb des Betriebsorts, die von Geschäftsfreunden anlässlich einer Jagdveranstaltung auch zur Übernachtung genutzt wird) oder sich die Aufwendungen nicht eindeutig der Nr. 3 oder der Nr. 4 zuordnen lassen, hat dies keine stl. Folgen, da in beiden Vorschriften ein vollständiges Abzugsverbot angeordnet ist.

► *Abs. 5 Satz 1 Nr. 7* ist Auffangvorschrift ua. auch im Verhältnis zu Nr. 3. Unter den Anwendungsbereich der Nr. 7 fallen nur Aufwendungen, die nicht bereits nach Nr. 3 vom Abzug als BA ausgeschlossen sind (vgl. auch die Erl. zu Nr. 7).

► *Abs. 5 Satz 2* schränkt das Abzugsverbot der Nr. 3 ein, soweit die in Nr. 3 bezeichneten Zwecke Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Stpfl. sind (s. dazu Anm. 1890 ff.).

► *Abs. 7 Satz 1* schreibt eine einzelne und getrennte Aufzeichnungen für BA vor. Das gilt auch für die von Nr. 3 erfassten Aufwendungen. Abs. 7 Satz 2 hat für die Aufwendungen iSd. Nr. 3 keine Bedeutung, da Nr. 3 bereits ein uneingeschränktes Abzugsverbot vorsieht.

► § 12 Nr. 1 hat keinen Einfluss auf das Abzugsverbot nach Nr. 3, da § 12 Nr. 1 nur Aufwendungen erfasst, die nicht betrieblich veranlasst und damit keine BA sind. Nr. 3 gilt hingegen nur für BA (s. Anm. 1117).

Verfahrensfragen: Aufwendungen iSv. Nr. 3 sind nach Abs. 7 Satz 1 einzeln und getrennt von den sonstigen BA aufzuzeichnen. Siehe dazu Anm. 2035 ff. Zur Durchführung des Abzugsverbots s. Anm. 1132.

1254–1259 Einstweilen frei.

II. Erläuterungen zu Nr. 3

1260 1. Aufwendungen für Einrichtungen des Steuerpflichtigen, die der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung dienen (Gästehäuser)

Nr. 3 betrifft nur Aufwendungen für Einrichtungen des Stpfl., *soweit* sie der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Gästen dienen. Damit nimmt Nr. 3 eine sachliche Beschränkung nach den Zwecken vor, denen die Einrichtung dient.

Aufwendungen s. Anm. 751 ff.

Der Begriff der Einrichtung ist nicht auf Bauwerke beschr. und erfordert auch keine feste Verbindung mit dem Erdboden oder eine bestimmte Größe. Erfasst werden vielmehr alle Gegenstände, die zur Verwirklichung der in Nr. 3 genannten Zwecke eingesetzt werden können, also neben Gebäuden und Gebäudeteilen auch einzelne Räume, Säle, Wohnungen, Zimmer, Zelte, Fahrzeuge, Flugzeuge, Fesselballone, Zeppeline oder Schiffe, sofern sie den in Nr. 3 aufgezählten Zwecken dienen. Darüber hinaus gehören zum Begriff der Einrichtung auch alle Gegenstände, die zur Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung angeschafft oder genutzt werden, so zB alle Einrichtungsgegenstände (SÖHN in KSM, § 4 Rn. I 15).

Die Einrichtung muss eine solche des Steuerpflichtigen sein. Das ist der Fall, wenn er die Einrichtung selbst betreibt, also auf eigene Rechnung und Gefahr tätig wird. Betreibt ein Dritter die Einrichtung, so ist Nr. 3 nicht anwendbar (SÖHN in KSM, § 4 Rn. I 17; uU aber Abzugsverbot nach Nr. 1, 2 oder 7). Auf das Eigentum an der Einrichtung kommt es nicht an, ebenso wenig auf die Frage, ob die Einrichtung zum BV des Stpfl. gehört (s. dazu aber Anm. 1270). Der Betrieb aufgrund eines Nutzungsverhältnisses (Miete, Pacht, Leihe) reicht aus (Nds. FG v. 17.2.2005, EFG 2005, 1261, rkr.; SÖHN in KSM, § 4 Rn. I 17 mwN; aA OSWALD, DStZ/A 1965, 300 [301]). Die Einrichtung muss kein BV des Stpfl. sein. Nr. 3 ist zB auch anzuwenden, wenn die Einrichtung gar nicht zu seinem Vermögen gehört (zB angemietete Einrichtungen).

Die Zwecke der Einrichtung:

► *Bewirtung* ist das Darreichen von Speisen und Getränken (so auch die Definition von der Bewirtungsaufwendungen iSd. Nr. 2). Eine Einrichtung dient der Bewir-

tung, wenn sie das Darreichen von Speisen und Getränken ermöglicht. Beispiele: Gaststätte, Schankraum, Bar, Zimmer mit Schankvorrichtung, Kantine.

► *Beherbergung* ist die Gewährung einer Übernachtungsmöglichkeit. Eine Einrichtung dient der Beherbergung, wenn Personen dort übernachten können. Dazu ist erforderlich, dass Schlafplätze vorhanden sind und eine Waschgelegenheit sowie eine Toilette zur Verfügung stehen. Eine Darreichung von Speisen und Getränken (zB Frühstück) ist nicht Voraussetzung. Beispiele: Hotel, Pension, Herberge, Haus, Wohnung, Zimmer mit Übernachtungsmöglichkeit.

► *Unterhaltung* ist jede Art von Darbietung, die dazu bestimmt ist, durch Sinneswahrnehmung (Ansehen oder Zuhören) Vergnügen zu bereiten. Eine Einrichtung dient der Unterhaltung, wenn sie die entsprechende Vorführung und deren Wahrnehmung durch Personen ermöglicht. Beispiele: Theater, Kino, Sportstätte (hinsichtlich der Zuschauer), Kleinkunsthöhne, Varieté.

► *Gasthäuser*: Nr. 3 verwendet als Klammerdefinition den Begriff der Gasthäuser. Es handelt sich dabei um einen vereinfachenden Kurzbegriff (SÖHN in KSM, § 4 Rn. I 15), der alle Einrichtungen des Stpl. erfasst, die der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Personen dienen. Eine eigenständige Bedeutung kommt dem Kurzbegriff damit nicht zu. Er ist eigentlich überflüssig.

Zu Einrichtungen, die nur zT den in Nr. 3 genannten Zwecken dienen s. Anm. 1270.

Kausalität zwischen den Aufwendungen und der Einrichtung: Die Aufwendungen müssen „für“ die Einrichtung und deren Betrieb entstehen. Das setzt einen direkten Zusammenhang mit der Einrichtung voraus. Dies ist zB bei den AHK der Einrichtung (Verteilung durch AfA, AfaA, Teilwertabschreibungen), den laufenden Betriebskosten und den Aufwendungen für Instandhaltung oder Finanzierung der Fall. Nicht anzuwenden ist Nr. 3 demgegenüber bei Aufwendungen, die mit einem konkreten Anlass (zB einer Musikaufführung oder einer Bewirtung) in Zusammenhang stehen (s. Anm. 1270).

Einstweilen frei.

1261–1263

2. Nicht-Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen als Begünstigte

1264

Die bewirteten, beherbergten oder unterhaltenen Personen dürfen nicht ArbN des Stpl. sein. ArbN des Stpl. sind in Anlehnung an die Definition in § 1 Abs. 1 LStDV Personen, die im Dienst des Stpl. angestellt oder beschäftigt sind oder waren und die aus diesem Dienstverhältnis oder einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen. Ebenfalls zu den ArbN des Stpl. gehören Rechtsnachfolger dieser Personen, die Arbeitslohn aus einem früheren Dienstverhältnis des Rechtsvorgängers zum Stpl. beziehen (ausführl. zum Begriff des ArbN § 19 Anm. 60 f.). ArbN-ähnliche Verhältnisse reichen für das Abzugsverbot nicht aus (o.V., DB 1976, 1260).

3. Einrichtungen außerhalb des Orts eines Betriebs des Steuerpflichtigen

1265

Die Einrichtung muss außerhalb des Orts eines Betriebs des Stpl. liegen. Aufwendungen für Einrichtungen am Ort des Betriebs sind in vollem Umfang als BA abziehbar.

Betrieb iSd. Nr. 3 ist jede mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Betriebsstätte, Zweigniederlassung oder Filiale. Nach Auffassung der FinVerw. soll es weitere Voraussetzung sein, dass diese Betriebsstätte, Zweigniederlassung oder Filiale üblicherweise von Geschäftsfreunden besucht wird (vgl. R 4.10

Abs. 10 Satz 3 EStR 2008; glA SÖHN in KSM, § 4 Rn. I 27 mwN). UE kommt es darauf nicht an, weil auch die Produktionsstätte des Stpfl., die von Geschäftsfreunden nicht aufgesucht wird, ein Betrieb iSd. Nr. 3 ist. Der Betrieb ist dem Stpfl. zuzuordnen, wenn er diesen selbst betreibt. Dies ist der Fall, wenn er mit ihm Einkünfte nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1–3 erzielt.

Ort des Betriebs ist grds. die politische Gemeinde, in der der Betrieb liegt (BFH v. 9.4.1968 – I 156/65, BStBl. II 1968, 603; krit. OSWALD, DStZ/A 1965, 300), und zwar auch dann, wenn es sich dabei um eine Großstadt handelt (überholt aufgrund der inzwischen allg. vorherrschenden guten Verkehrsverhältnisse FG Ba.-Württ. v. 28.4.1965, EFG 1965, 319, rkr.). Dies ergibt sich aus dem Zweck der Nr. 3.

Die Vorschrift soll verhindern, dass Aufwendungen für Einrichtungen, die in größerer Entfernung vom Betrieb und möglicherweise in landschaftlich reizvoller Umgebung liegen, abgezogen werden können, weil (typischerweise) die Unterbringung von Geschäftsfreunden an einem solchen Ort nicht rein geschäftlich/betrieblich veranlasst ist, sondern auch der Erholung dient. Ein Abgrenzungskriterium anhand der örtlichen Nähe und der landschaftlichen Lage unter Berücksichtigung touristischer Anziehungspunkte wäre jedoch weder praktikabel noch gerecht. Denn auch der Stpfl., dessen Betrieb in einer landschaftlich reizvollen Gegend liegt, soll den BA-Abzug für eine betrieblich veranlasste Unterbringung von Geschäftsfreunden haben. Nicht jeder Besuch eines solchen Betriebs ist zwingend auch durch private Interessen des Geschäftsfreundes ausgelöst.

Liegt die Einrichtung in einem Gebiet, das zwar nicht zu der politischen Gemeinde des Betriebsortes gehört, aber nicht weit davon entfernt liegt und eine Vorortgemeinde oder eine Gemeinde ist, die als anerkanntes Wohngebiet räumlich und verkehrstechnisch zur Betriebsgemeinde gehört, so ist zur Vermeidung von Härten eine Einheit mit dem Ort des Betriebs anzunehmen. Nr. 3 findet keine Anwendung (BFH v. 3.8.2005 – I B 44/05, BFH/NV 2005, 2228; v. 9.4.1968 – I 156/65, BStBl. II 1968, 603; Nds. FG v. 17.2.2005 – 6 K 306/01, EFG 2005, 1261, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 28.4.1965, EFG 1965, 319, rkr.; aA BÖRNSTEIN, DStZ/A 1960, 221 [224]).

1266–1269 Einstweilen frei.

1270 4. Rechtsfolgen der Nr. 3

Liegen die Voraussetzungen der Nr. 3 vor, so dürfen die Aufwendungen für die Einrichtungen den Gewinn nicht mindern. Dies betrifft vor allem die AfA, die AfaA, die Teilwertabschreibungen, die laufenden Betriebskosten und die Aufwendungen für Instandhaltung oder Finanzierung der Einrichtung.

Aufwendungen, die mit einem konkreten Anlass zusammenhängen (zB einer Musikaufführung oder einer Bewirtung), erfasst Nr. 3 nicht. Die dadurch entstehenden abgrenzbaren Aufwendungen (zB Gage des Künstlers, Aufwendungen für in der Einrichtung gereichte Getränke und Speisen) sind abziehbar, sofern kein anderes Abzugsverbot eingreift (s. auch Anm. 1253). Können die entstandenen Aufwendungen nicht im Einzelnen dem Betreiben der Einrichtung oder dem konkreten Anlass zugeordnet werden und sind sie nicht von absolut untergeordneter Bedeutung, so ist uU der Anteil der jeweiligen Veranlassung zu schätzen.

Dient eine Einrichtung sowohl den in Nr. 3 genannten Zwecken als auch anderen betrieblichen Zwecken (zB der Bewirtung von ArbN), so sind die Aufwendungen für die nicht von Nr. 3 erfassten Bereiche ebenfalls als BA abziehbar, sofern nicht ein anderes Abzugsverbot eingreift (BFH v. 9.4.1997 – I R

20/96, BStBl. II 1997, 539, betr. Ferienhaus im Ausland; glA H 4.10 [10–11] „Ferienhausüberlassung an Arbeitnehmer“ EStH 2008). Dabei sind die für die einzelnen Bereiche der Nutzung angefallenen Aufwendungen zu trennen. Einzelnen zurechenbare Aufwendungen sind direkt zuzurechnen. Gemischte Aufwendungen (zB Gebäude-AfA) sind im Verhältnis der Nutzungen der Einrichtung aufzuteilen. Dabei ist ein sachgerechter Aufteilungsmaßstab zu wählen, der in Anlehnung an eine konkrete Berechnung auch geschätzt werden kann.

Insbes. kommt eine Aufteilung in Betracht, die die genutzte Fläche (bei gleichzeitiger Nutzung für mehrere Zwecke) oder die Zeit der Nutzung (bei aufeinander folgender Nutzung für verschiedene Zwecke) berücksichtigt. Auch Mischformen zwischen diesen Aufteilungsarten sind denkbar.

Gehört die Einrichtung zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen – was sich nach allg. Grundsätzen bestimmt –, so muss er sie trotz der Regelung der Nr. 3 in seiner Bilanz ausweisen. Für die Bewertung gelten die allg. Vorschriften (BFH v. 12.12.1973 – VIII R 40/69, BStBl. II 1974, 207; v. 23.5.1985 – VIII R 300/81, BFH/NV 1986, 18, 19; FG Hamb. v. 22.5.1969 – III 473/66, EFG 1969, 586, rkr.). Die AHK sind um AfA, AfaA, Teilwertabschreibungen etc. zu mindern, da Nr. 3 nicht für die Berücksichtigung von Abnutzungen durch AfA etc. bei der Bewertung der WG für Bilanzzwecke gilt, sondern nur den Abzug von Aufwendungen als BA verbietet.

Veräußert der Steuerpflichtige eine zum Betriebsvermögen gehörende Einrichtung, so unterliegt der Veräußerungsgewinn oder -verlust der Besteuerung.

BFH v. 12.12.1973 – VIII R 40/69, BStBl. II 1974, 207; v. 23.5.1985 – VIII R 300/81, BFH/NV 1986, 18 (20); v. 8.10.1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853 zu Nr. 7; aA THEIS/QUICKEN, FR 1961, Beilage zu Nr. 2, 1 (8); THIEL, FR 1960, Beil. zu Nr. 5, 1 (3); VOGEL, BB 1961, 36 (38).

Als Veräußerungsgewinn oder -verlust ist die Differenz zwischen dem Erlös einerseits und dem Buchwert der Einrichtung am Tag der Veräußerung sowie den Veräußerungskosten andererseits anzusetzen. Der Buchwert der Einrichtung ist dabei um die AfA zu mindern. Rechnete man sie zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder -verlusts zum Buchwert wieder hinzu, würde sie sich trotz des Abzugsverbots nunmehr bei der Veräußerung gewinnmindernd auswirken und das Abzugsverbot der Nr. 3 auf diesem Wege außer Kraft setzen (BFH v. 12.12.1973 – VIII R 40/69, BStBl. II 1974, 207; glA H 4.10 [1] „Veräußerung von Wirtschaftsgütern“ EStH 2008). Der Berücksichtigung der Veräußerungskosten steht Nr. 3 nicht entgegen. Es handelt sich nicht um Aufwendungen „für“ Einrichtungen, weil die Veräußerungskosten nicht mit der Einrichtung, sondern mit der Veräußerung in einem direkten Zusammenhang stehen (s. Anm. 1260 aE).

Einstweilen frei.

1271–1299

F. Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, Segeljachten oder Motorjachten usw. (Abs. 5 Satz 1 Nr. 4)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 4

Schrifttum: KIRCHHOF, Gesetzlich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und Werbungskosten, DStJG 3 (1980), 201; GORSKY, Von der Begünstigung der Unternehmer bei der Einkommensteuer, DStZ/A 1993, 613.

1300 1. **Rechtsentwicklung der Nr. 4**

StÄndG v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514): In § 4 Abs. 5 Nr. 3 wurde erstmals ein Abzugsverbot geschaffen für Aufwendungen für die Pacht oder die Ausübung einer Jagd oder einer Fischerei, für die Haltung oder Benutzung von Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen.

ESrStG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1960, 1769; BStBl. I 1960, 530): Nr. 3 wurde zur Nr. 4 und erhielt die heutige Fassung, ohne dass damit eine inhaltliche Änderung verbunden war.

1301 2. **Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Geltungsbereich der Nr. 4**

Bedeutung: Nr. 4 lässt die genannten Aufwendungen deshalb nicht zum BA-Abzug zu, weil sie ihrer Art nach als überflüssige und unangemessene Repräsentation anzusehen sind (so die amtliche Begr. zum StÄndG 1960, BTDrucks. 3/1811, 8 und Begr. der BReg. zum Entwurf eines Dritten StRefG, BTDrucks. 7/1470, 221) oder der sportlichen Betätigung oder Unterhaltung von Geschäftsfreunden dienen (vgl. BFH v. 3.2.1993 – I R 18/92, BStBl. II 1993, 367). Da derartige Aufwendungen allg. dem (typischerweise) nicht rein betrieblich veranlassten Bereich der Spesensphäre zugeordnet werden (KIRCHHOF, DStJG 3 [1980], 201 [211]), bezeichnet sie als Privathandlungen mit teilweise beruflicher Wirkung, sollen sie grds. nicht abziehbar sein. Darüber hinaus soll die Regelung Nachweisschwierigkeiten beseitigen, die ansonsten in der Abgrenzung zu nach § 12 Nr. 1 nicht abziehbaren Aufwendungen bestünden. Letztendlich wirkt Nr. 4 als ergänzendes Abzugsverbot (SÖHN in KSM, § 4 Rn. J 9; zum Verhältnis zu § 12 Nr. 1 s. Anm. 1309).

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Regelung der Nr. 4 bestehen nicht. Soweit das Abzugsverbot das objektive Nettoprinzip durchbricht, ist dies gerechtfertigt, weil diese Aufwendungen die Privatsphäre des Stpfl. berühren (s. ausführl. Anm. 1102 f.).

Sachlicher Geltungsbereich: Nr. 4 gilt aufgrund der Stellung als Teil der Gewinnermittlungsvorschrift des § 4 unmittelbar für die Ermittlung der Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3. Nr. 4 gilt nach § 9 Abs. 5 zudem für die Ermittlung der Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 sinngemäß (s. § 9 Anm. 692). Nr. 4 findet über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG auch im KStRecht Anwendung (BFH v. 11.8.1994 – I B 235/93, BFH/NV 1995, 205). Zur Konkurrenz zur vGA s. Anm. 1308. Handelt der Stpfl. mit Gewinnabsicht, so ist Nr. 4 nach Abs. 5 Satz 2 nicht anzuwenden (vgl. Anm. 1253 und Anm. 1890 ff.). Handelt er ohne Gewinnabsicht, so gilt das Abzugsverbot andererseits auch dann, wenn er Einnahmen erzielt. Nr. 4 ist nach dem Wortlaut nicht auf ein Abzugsverbot von Aufwendungen beschränkt, die die erzielten Einnahmen übersteigen (aA SÖHN in KSM, § 4 Rn. J 41; vgl. zur Behandlung der Einnahmen Anm. 560).

Persönlicher Geltungsbereich: Nr. 3 gilt für unbeschr. Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1–3, die Gewinneinkünfte erzielen. Zur Anwendung bei nach § 1a als unbeschr. stpfl. zu behandelnden Personen und beschr. Stpfl. s. Anm. 1109.

1302–1307 Einstweilen frei.

3. Verhältnis der Nr. 4 zu anderen Vorschriften und Verfahrensfragen

1308

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

▶ *Abs. 5 Satz 1 Nr. 1:* Nach der Auffassung der FinVerw. schließen Geschenkaufwendungen und Aufwendungen für Jagd uÄ einander aus (R 21 Abs. 4 Satz 6 EStR). Dem ist nicht zuzustimmen, weil der Stpfl. einen von Nr. 4 erfassten Vorteil einem Dritten unentgeltlich zuwenden kann. In diesen Fällen ist Nr. 4 als *lex specialis* wegen des angeordneten vollständigen Abzugsverbots anzuwenden (vgl. zu Überschneidungsfällen auch Anm. 1154 und Anm. 1325 aE).

▶ *Abs. 5 Satz 1 Nr. 2:* Für die mit einem in Nr. 4 genannten Zweck zusammenhängenden Bewirtungskosten besteht ein vollständiges Abzugsverbot. Nr. 4 ist *lex specialis* im Verhältnis zu Nr. 2 (vgl. auch Anm. 1205 und zur Abgrenzung zwischen den Aufwendungen Anm. 1325 aE). Ob die Aufwendungen dabei tatsächlich mit einem in Nr. 4 genannten Zweck zusammenhängen ist nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden. Sind sie vorrangig durch einen geschäftlichen Zweck iSd. Nr. 2 veranlasst, so tritt das Abzugsverbot der Nr. 4 zurück (glA SÖHN in KSM, § 4 Rn. J 20).

▶ *Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 und Nr. 4* schließen einander idR aus. Soweit sich doch Überschneidungen ergeben (zB AfA für eine Jagdhütte) oder sich die Aufwendungen nicht eindeutig der Nr. 3 oder der Nr. 4 zuordnen lassen, hat dies keine Auswirkungen, weil beide Vorschriften ein vollständiges Abzugsverbot vorsehen.

▶ *Abs. 5 Satz 1 Nr. 7* ist Auffangvorschrift ua. auch im Verhältnis zu Nr. 4. Unter den Anwendungsbereich der Nr. 7 fallen nur Aufwendungen, die nicht bereits nach Nr. 4 vom Abzug als BA ausgeschlossen sind (vgl. auch Anm. 2035 ff.).

▶ *Abs. 5 Satz 2* schränkt das Abzugsverbot der Nr. 4 ein, soweit die in Nr. 4 bezeichneten Zwecke Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Stpfl. sind (s. dazu Anm. 1890 ff.).

▶ *Abs. 7 Satz 1* schreibt eine einzelne und getrennte Aufzeichnung für BA vor. Das gilt auch für die von Nr. 4 erfassten Aufwendungen. Abs. 7 Satz 2 hat für die Aufwendungen iSd. Nr. 4 keine Bedeutung, da Nr. 4 bereits ein uneingeschränktes Abzugsverbot vorsieht.

▶ § 12 Nr. 1 hat keinen Einfluss auf das Abzugsverbot nach Nr. 4, da § 12 Nr. 1 nur Aufwendungen erfasst, die nicht betrieblich veranlasst und damit keine BA sind. Nr. 4 gilt hingegen nur für BA (s. Anm. 1117).

▶ § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG: Ein Konkurrenzverhältnis zur vGA kann dann entstehen, wenn zB eine KapGes. eine Segeljacht unterhält, die von ihren Gesellschaftern privat genutzt wird. Nach BFH v. 4.12.1996 (I R 54/95, FR 1997, 311 [312]) stehen Nr. 4 und § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG gleichrangig nebeneinander und sind nicht kumulativ anzuwenden. Sie überlagern sich in dem Sinne, dass sich eine Gewinnkorrektur nach der einen Vorschrift erübrigt, wenn sie bereits nach der anderen Vorschrift vollzogen worden ist. Solange die Rechtsfolgen der Vorschriften nicht voneinander abweichen, kann der Rechtsanwender wählen, welche von ihnen er vorrangig prüft.

Verfahrensfragen: Aufwendungen iSv. Nr. 4 sind nach Abs. 7 Satz 1 einzeln und getrennt von den sonstigen BA aufzuzeichnen. Siehe dazu Anm. 2035 ff. Zur Durchführung des Abzugsverbots s. Anm. 1132.

Einstweilen frei.

1309–1319

II. Erläuterungen zu Nr. 4

1. Aufwendungen für Jagd und Ähnliches

1320 a) Aufwendungen für die in Nr. 4 genannten Zwecke

Aufwendungen: s. Anm. 751 ff.

Die Aufwendungen müssen „für“ die genannten Zwecke anfallen, dh. sie müssen durch diese veranlasst sein (s. ausführl. zum Begriff der Veranlassung Anm. 790 ff.). Das ist der Fall bei den AHK (sofort abziehbar oder AfA) sowie den Erhaltungs- und Betriebskosten (zB Instandhaltungskosten, Personalkosten, Versicherungskosten) für ein WG, das der Stpfl. für die genannten Zwecke einsetzt. Auch Aufwendungen für Miete, Pacht oder Charter sowie für die Benutzung von Einrichtungen oder auch für die bloße Ausübung einer mit den genannten Zwecken verbundenen Tätigkeit stehen im Zusammenhang mit den genannten Zwecken. Nicht erforderlich ist, dass es sich um Aufwendungen für Eigentum des Stpfl. handelt.

Abzugsgrenzen sind die Aufwendungen für die genannten Zwecke von solchen betrieblichen Aufwendungen, die der Stpfl. nur gelegentlich zu der Ausübung eines in Nr. 4 genannten Zwecks tätigt. Sie fallen nicht unter das Abzugsverbot der Nr. 4, sofern die Tätigkeit, die die Aufwendungen verursacht, keinen Zusammenhang mit der Zweckverfolgung nach Nr. 4 aufweist. Das kann zB der Fall sein, wenn während einer Jagdveranstaltung ein separates Geschäftsessen stattfindet. Eine Aufteilung gemischt veranlasster Aufwendungen kommt uE selbst unter Berücksichtigung der neuen Rspr. des BFH zur Aufteilung von untrennbar privat und betrieblich veranlassten Aufwendungen (s. dazu Anm. 832 aE und Anm. 1214) nicht in Betracht, weil die gemischte Verursachung der Aufwendungen den Zusammenhang mit der Zweckverfolgung nach Nr. 4 begründet.

Jagd ist das Erlegen und die Hege (Pflege und Erhaltung) von jagdbarem Wild iSd. BundesjagdG v. 29.11.1952 (BGBl. I 1952, 780). Für andere Länder können sich Unterschiede ergeben. Nr. 4 erfasst Aufwendungen für Waffen, Munition, Jagdhunde, Ferngläser, typische Jagdkleidung (sofern nicht bereits nach § 12 ohnehin als private Kleidung angesehen), Jagdschein, Jagdberechtigungskarte, Wafenschein, Versicherungen, Abschusskosten, Jagdpacht oder Anschaffung einer Eigenjagd, Abstands- und Abfindungszahlungen für die Aufgabe einer Jagdpacht (BFH v. 27.9.1996 – I B 29/96, BFH/NV 1997, 285), Jagdaufseher, Ausgleichszahlungen für Wildschäden, Aufforstungen, Wildäcker, Futtermittel, bauliche Anlagen im Revier (Jagdhütte, Hochsitz, Futterplätze), Durchführung jagdlicher Veranstaltungen wie zB Treibjagden, Durchführung einer Jagdreise.

Fischerei ist das Fangen und Erlegen von Fischen. Nr. 4 erfasst Aufwendungen für Angel, Köder, typische Kleidung (sofern nicht bereits nach § 12 ohnehin als private Kleidung angesehen), Bootsmiete, Angelschein.

Segeljacht ist ein Schiff, welches seiner Bauweise nach darauf ausgerichtet ist, mittels Segel unter der Ausnutzung von Wind angetrieben zu werden. Das (übliche) Vorhandensein eines Motors für Flautenzeiten ist unschädlich. Das Schiff muss eine bestimmte Größe und Erscheinungsform haben. Kleine Segelschiffe, wie zB Jollen, werden nach dem allg. Sprachgebrauch nicht als „Jacht“ bezeichnet (aA wohl BFH v. 10.5.2001 – IV R 6/00, BStBl. II 2001, 575 [576]). Angesichts des Zwecks der Vorschrift, Aufwendungen für Repräsentation, sportliche Betätigungen und die Unterhaltung von Geschäftsfreunden vom BA-Abzug auszuschließen, kommt aber ein Ausschluss des BA-Abzugs über die in Nr. 4 eben-

falls genannten ähnlichen Zwecke in Betracht (s.u.). Nr. 4 erfasst Aufwendungen für Anschaffung oder Herstellung, Miete, Charter, Reparaturen, Betriebskosten, Hafen- und Liegegebühren, Mannschaft, typische Segelkleidung (sofern nicht bereits nach § 12 ohnehin als private Kleidung angesehen), Versicherungen.

Motorjacht ist ein Schiff, welches seiner Bauweise nach darauf ausgerichtet ist, mittels Motorkraft angetrieben zu werden. Das Schiff muss eine bestimmte Größe und Erscheinungsform haben. Kleine motorgetriebene Schiffe (zB Schlauchboote, kleine offene Boote ohne Kajüte oder sonstigen Aufbau) und ehemalige Berufsschiffe, die nunmehr für Freizeitaktivitäten genutzt werden, werden nach dem allg. Sprachgebrauch nicht als „Jacht“ bezeichnet (unklar BFH v. 10.5.2001 – IV R 6/00, BStBl. II, 575 [576]). Ein Abzugsverbot von Aufwendungen für derartige Schiffe kommt aber über die in Nr. 4 ebenfalls genannten ähnlichen Zwecke in Betracht (s.u.). Zu den erfassten Aufwendungen s.o. unter „Segeljacht“.

Ähnliche Zwecke iSd. Nr. 4 sind Zwecke, die in vergleichbarer Weise wie die ausdrücklich genannten Zwecke einer sportlichen Betätigung, der Unterhaltung von Geschäftsfreunden, der Freizeitgestaltung oder der Repräsentation dienen (v. 3.2.1993 – I R 18/92, BStBl. II 1993, 367; v. 10.5.2001 – IV R 6/00, BStBl. II 2001, 575; v. 7.2.2007 – I R 27-29/05, BFH/NV 2007, 1230; Nds. FG v. 29.4.2005 – 5 K 642/00, EFG 2005, 1809, rkr.; Schl.-Holst. FG v. 27.5.2009 – 2 K 40112/08, EFG 2009, 1368, nrkr., Az. BFH IV R 25/09). Dazu gehören:

- *Fluggeräte* jeder Art mit Ausnahme von Flugzeugen, die ausschließlich als betriebliches Transportmittel eingesetzt werden und damit nicht der Repräsentation oder Freizeitgestaltung dienen;
- *Golfplätze* (amtliche Begr. des StÄndG 1960, BTDrucks. III/1811, 8);
- *Parkanlagen*, weil der Freizeitgestaltung und der Repräsentation dienend;
- *Regattabegleitfabrten* (seit 2001 FinVerw, OFD Kiel v. 20.9.2000, FR 2000, 1296);
- *Reit- und Rennpferde* (BFH v. 11.8.1994 – I B 235/93, BFH/NV 1995, 205; FG Hamb. v. 13.12.1991 – I 203/88, EFG 1992, 657, rkr.; FG Köln v. 27.9.1993 – 13 K 2148-2150/92, EFG 1994, 265, rkr.);
- *Reitplätze, Reit- oder Rennställe* (BFH v. 19.7.1990 – IV R 82/89, BStBl. II 1991, 333; zur Abgrenzung Nds. FG v. 29.4.2005 – 5 K 642/00, EFG 2005, 1809, rkr.);
- *Rennwagen*, weil nicht dem Transport, sondern der Repräsentation dienend;
- *Schwimmbäder*, weil der sportlichen Betätigung und der Repräsentation dienend;
- *Sportplätze*, weil der sportlichen Betätigung dienend;
- *Tennisplätze*, weil der sportlichen Betätigung dienend.

Die nichtabziehbaren Aufwendungen müssen von der Art und dem Zusammenhang her mit denjenigen Aufwendungen vergleichbar sein, die bei den o.g. anderen Zwecken (Jagd, Fischerei, Segel- oder Motorjacht) nicht abziehbar sind. Zum Betrieb mit Gewinnabsicht sowie zur Nutzung insbes. von Sport-, Tennis- und Golfplätzen sowie Schwimmbädern als Nebenanlagen eines Gewerbebetriebs s. Anm. 1328.

Einstweilen frei.

1321–1327

1328 **b) Nicht von Nr. 4 erfasste Fallkonstellationen**

Nr. 4 erfasst folgende Fallkonstellationen nicht:

Einsatz von unter Nr. 4 fallenden Wirtschaftsgütern ohne Repräsentations- oder Unterhaltungszweck. Das ist zB der Fall, wenn der Stpfl. die von Nr. 4 grds. erfassten WG lediglich im Rahmen der allg. Einkünfteerzielung nutzt (vgl. BFH v. 10.5.2001 – IV R 6/00, BStBl. II 2001, 575 betr. Fahrten zwischen Wohnung und Betriebs- bzw. Arbeitsstätte mit Motorboot; v. 16.1.2003 – V B 144/01, BFH/NV 2003, 666 betr. Wohnmobilvermietung; Nds. FG v. 29.4.2005 – 5 K 642/00, EFG 2005, 1809, rkr., betr. Pferderennstall). Dies soll auch für die Aufwendungen für eine ausschließlich als schwimmendes Konferenzzimmer oder nur zum Transport und zur Unterbringung von Geschäftsfreunden genutzte Jacht gelten (BFH v. 3.2.1993 – I R 18/92, BStBl. II 1993, 367; zur Abgrenzung s. auch Schl.-Holst. FG v. 27.5.2009 – 2 K 40112/08, EFG 2009, 1368, nrkr., Az. BFH IV R 25/09). Dies ist Tatsachenfrage. In einem solchen Fall bleibt uE stets zu prüfen, ob nicht bereits die Verwendung an sich schon der Repräsentation oder der Unterhaltung von Geschäftsfreunden dient, was auch bei der Verwendung einer Jacht als schwimmendes Konferenzzimmer zumindest nahe liegt (krit. hinsichtlich der Nichtanwendung der Nr. 4 auch: WACKER in BLÜMICH, § 4 Rn. 754; SÖHN in KSM, § 4 Rn. J 15; GORSKY, DStZ/A 1993, 613 [617 f.]). Ist der BA-Abzug nach Nr. 4 nicht ausgeschlossen, so kommt immer noch eine (teilweise) Korrektur nach Nr. 7 in Betracht (s. Anm. 1607).

Aufwendungen für betriebliche Sozialeinrichtungen sind im Wege der teleologischen Reduktion ebenfalls vom Anwendungsbereich der Nr. 4 auszunehmen. Dies folgt aus dem Zweck der Regelung, den BA-Abzug von Repräsentationsaufwendungen einzuschränken (BFH v. 30.7.1980 – I R 111/77, BStBl. II 1981, 58, betr. Angelteich für ArbN; v. 4.7.1985 – V R 82/77, BStBl. II 1985, 538; SÖHN in KSM, § 4 Rn. J 24). Voraussetzung ist allerdings, dass alle ArbN die Einrichtungen nutzen können. Stehen sie nur ausgewählten ArbN im betrieblichen Interesse zur Verfügung (zB nur einzelnen leitenden Angestellten, den Mitgliedern der Geschäftsführung, des Vorstands) greift Nr. 4 ein (BFH v. 7.11.1963 – IV 117/60 F, BStBl. III 1964, 181; v. 30.7.1980 – I R 111/77, BStBl. II 1981, 58; v. 28.4.1983 – IV R 131/79, BStBl. II 1983, 668; SÖHN in KSM, § 4 Rn. J 25). Eine geringfügige Mitbenutzung durch den Stpfl. selbst, seine Angehörigen und andere Personen (zB Geschäftsfreunde oder Bekannte), ist unschädlich. Bei einer umfassenderen Mitbenutzung müssen die diesbezüglichen Aufwendungen im Wege der Aufteilung ermittelt und ggf. geschätzt werden; sie unterliegen dem Abzugsverbot der Nr. 4. Bei Untrennbarkeit liegen insgesamt nach Nr. 4 nichtabziehbare Aufwendungen vor (s. dazu auch Anm. 1320).

Betätigung mit Gewinnabsicht schließt nach Abs. 5 Satz 2 das Abzugsverbot der Nr. 4 aus (ausführl. Anm. 1890 ff.; vgl. BFH v. 19.7.1990 – IV R 82/89, BStBl. II 1991, 333, betr. Trabrennstall; v. 16.1.2003 – V B 144/01, BFH/NV 2003, 666, betr. Wohnmobilvermietung; v. 2.7.2008 – XI R 59/06, HFR 2009, 390; v. 2.7.2008 – XI R 61/06 HFR 2009, 278, betr. Segeljachtvercharterung). Davon werden auch Nebenanlagen eines Gewerbebetriebs erfasst, so zB der zu einem Hotel gehörende Golf- oder Tennisplatz, selbst wenn er unentgeltlich genutzt werden kann.

1329–1334 Einstweilen frei.

2. Aufwendungen für die mit den genannten Zwecken zusammenhängenden Bewirtungen

1335

Anders als die Regelung der Nr. 2 ordnet Nr. 4 für die mit den genannten Zwecken (Jagd, Fischerei, Segeljacht, Motorjacht oder ähnlicher Zweck) zusammenhängenden Bewirtungsaufwendungen (s. zum Begriff Anm. 1208) ein vollständiges Abzugsverbot an (zum Verhältnis der Vorschriften zueinander s. Anm. 1308). Ein solcher Zusammenhang liegt vor, wenn die Bewirtung (auch) durch einen der in Nr. 4 genannten Zwecke veranlasst ist. Dazu gehören zB das Mittagessen während oder das Abendessen nach einer Jagdveranstaltung sowie die während des Aufenthalts auf einer Jacht gereichten Speisen und Getränke. Verfolgt der Stpfl. den Zweck mit Gewinnabsicht oder nicht aus Gründen der Repräsentation oder Unterhaltung von Geschäftsfreunden (s. dazu Anm. 1328), so greift Nr. 4 auch für die Bewirtungsaufwendungen nicht ein. Das ist zB anzunehmen, wenn ein Hotelier ein Hotel auf einer Insel betreibt, seine Gäste vom Festland mit einer Motorjacht abholt und während der Überfahrt Erfrischungsgetränke reicht. Gleiches gilt, wenn die Bewirtung nur gelegentlich zu einer Zweckverfolgung geschieht (zu einem von einer Jagdveranstaltung getrennten Geschäftsessen s. Anm. 1320). In diesen Fällen ist das Abzugsverbot nach Nr. 2 zu beachten.

3. Rechtsfolge

1336

Sofern die tatbestandlichen Voraussetzungen vorliegen, dürfen die Aufwendungen den Gewinn nicht mindern. Vgl. dazu Anm. 1132.

Einstweilen frei.

1337–1349

G. Mehraufwendungen für die Verpflegung (Abs. 5 Satz 1 Nr. 5)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 5

Schrifttum: THOMAS, Verpflegungsaufwendungen im Lohnsteuerrecht, StbJb. 1995/96, 331; ALBERT, Auswärtstätigkeiten im Lohnsteuerrecht, FR 1999, 1228; STROHNER, Grundlegend neue BFH-Rechtsprechung zur Einsatzwechseltätigkeit und zur Entfernungspauschale, BB 2005, 2267; FISSENEWERT, Mehraufwendungen für Verpflegung und Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeit nach der neueren Rechtsprechung des BFH, DB 2006, 32; POPP, Die Dreimonatsfrist bei Dienstreisen, DStR 2006, 2112; SPRENGER, Der misslungene Versuch einer Annäherung von Einsatzwechseltätigkeit und Dienstreise (Teil I), Inf. 2006, 417; HARTMANN, Die wesentlichen Änderungen der Lohnsteuerrichtlinien 2008, DStR 2007, 2239; NIERMANN/PLENER, Die neue Konzeption des steuerlichen Reisekostenrechts in den Lohnsteuer-Richtlinien 2008, DB 2007, 1885; PLENER/SCHAFFHAUSEN, Ausgesuchte Zweifelsfragen zum neuen Reisekostenrecht, DB 2008, 1822; SEIFERT, LStR 2008: Neuausrichtung des steuerlichen Reisekostenrechts, DStZ 2008, 95; ALBERT, Missglückte Vereinfachung im steuerlichen Reisekostenrecht durch die LStR 2008, FR 2009, 272.

1. Rechtsentwicklung der Nr. 5

1350

ESTRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 520): Im Zuge der Neufassung des Abs. 5 wurde Nr. 5 eingefügt. Als BA nicht abziehbar waren danach Mehraufwendungen für die Verpflegung, soweit sie die durch RechtsVO bestimmten Höchstbeträge überstiegen. Bis 1974 konnten Mehraufwendungen für die Verpflegung als BA abgezogen werden, soweit sie nicht unangemessen waren.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1990, 1093; BStBl. I 1988, 224): Die Vorschrift wurde neu gefasst. Abziehbar waren nunmehr Mehraufwendungen

für die Verpflegung, soweit sie 140 % der höchsten Tagegeldbeträge des BRKG überstiegen.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Die Vorschrift wurde um den Satzteil „haushaltsrechtliche Einschränkungen sind unbeachtlich“ erweitert.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Im Zusammenhang mit der Reform des stl. Reisekostenrechts ist auch Nr. 5 grundlegend geändert worden. Der Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung ist nur noch durch feste Pauschbeträge möglich.

JStErgG 1996 v. 18.12.1995 (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786): Durch Anfügung eines Satzteils an Nr. 5 Satz 2 werden Auswärtstätigkeiten zur Nachtzeit in die Regelung der Mehraufwendungen für die Verpflegung einbezogen. Darüber hinaus wird Nr. 5 Satz 4 neu gefasst. Die stl. Behandlung von Mehraufwendungen für die Verpflegung im Rahmen einer Tätigkeit im Ausland ist nunmehr entsprechend der zeitlichen Staffelung im Inland vorzunehmen.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Neuregelung der Pauschbeträge für Mehraufwendungen für die Verpflegung bei Abwesenheit von 8, 14 und 24 Stunden in Nr. 5 Satz 2.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Änderung der Pauschbeträge für Mehraufwendungen für die Verpflegung in Euro.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Pauschbeträge in Nr. 5 Satz 4 für Mehraufwendungen für die Verpflegung für Auslandstätigkeiten werden auf volle Euro aufgerundet.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Änderung in Nr. 5 Satz 4 zur sprachlichen Anpassung von „vom Hundert“ in „Prozent“.

1351 Einstweilen frei.

1352 2. Bedeutung

Aufwendungen für die Ernährung gehören grds. zu den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung iSv. § 12 Nr. 1 Satz 2. Dies gilt auch für betrieblich bedingte Mehraufwendungen für Verpflegung (BFH v. 18.9.1991 – XI R 34/90, BStBl. II 1992, 90). Deshalb bestimmt Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 folgerichtig, dass Mehraufwendungen für die Verpflegung grds. nicht abziehbare Aufwendungen sind. Abweichend von diesem Grundsatz ist unter den in Nr. 5 Satz 2 ff. genannten Voraussetzungen der gewinnmindernde Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung, allerdings pauschal begrenzt, zulässig. Dem liegt die Auffassung zugrunde, dass hier die Aufwendungen weitaus überwiegend betrieblich veranlasst sind (BFH v. 15.9.1988 – IV R 116/85, BStBl. II 1989, 276; zur Bedeutung des Abs. 5 s. Anm. 1102, 1128).

1353–1355 Einstweilen frei.

1356 3. Geltungsbereich

Die Vorschrift gilt unmittelbar für Stpfl., die Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 1 erzielen. Dabei kommt die Vorschrift nur für betrieblich veranlasste Reisen des Stpfl. selbst – bei PersGes. der Mitunternehmer – zur Anwendung. Über den Rechtsverweis in § 9 Abs. 5 kommt die Vorschrift darüber hinaus im WKBereich (§ 2 Abs. 2 Nr. 2) sinngemäß zur Anwendung.

4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1357

§ 3 Nr. 13 und 16: Reisekostenvergütungen sind nur dann nach § 3 Nr. 13 und 16 stfrei, soweit sie die Pauschbeträge nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 nicht übersteigen.

§ 3c: Der Stpfl. kann die Pauschbeträge nach Nr. 5 Satz 2 ff. auch in Anspruch nehmen, wenn ihm die Aufwendungen von Dritten ersetzt oder Mahlzeiten unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden. § 3c kommt nicht zur Anwendung.

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2: Die Abziehbarkeit der Kosten für die Bewirtung von Kunden, Geschäftsfreunden, ArbN usw. aus geschäftlichem Anlass richtet sich nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2. Diese Vorschrift gilt auch für den Teil der Bewirtungsaufwendungen, der auf den an der Bewirtung teilnehmenden Stpfl. entfällt (R 4.10 Abs. 6 Satz 7 EStR 2008).

§ 4 Abs. 7: Mehraufwendungen für die Verpflegung iSd. Nr. 5 sind nach Abs. 7 Satz 1 gesondert aufzuzeichnen (R 4.11 Abs. 1 EStR 2008).

§ 9: s. Anm. 1356.

Einstweilen frei.

1358–1359

II. Tatbestandsvoraussetzungen der Nr. 5**1. Mehraufwendungen für die Verpflegung als Betriebsausgaben (Nr. 5 Satz 1)**

1360

Nach Satz 1 dürfen die Mehraufwendungen für die Verpflegung des Stpfl. grds. den Gewinn nicht mindern.

Mehraufwendungen für Verpflegung stellen einen Unterfall von Reisekosten dar. Das ergibt sich zwar nicht aus Satz 1, aber aus Satz 2 ff. Auch R 9.4 Abs. 1 Satz 1 LStR 2011 definiert die Reisekosten als Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen so wie Übernachtungs- und Reisenebenkosten. Diese Regelung ist auch für die BA entsprechend anzuwenden (R 4.12 Abs. 2 Satz 1 EStR 2008). Eine Einteilung in die bisherigen drei Reisekostenarten Dienstreise, Einsatzwechseltätigkeit und Fahrtätigkeit entfällt nunmehr.

Der Begriff der Mehraufwendungen für die Verpflegung ist wie der Reisekostenbegriff gesetzlich nicht definiert. Unter Mehraufwendungen für die Verpflegung wird allg. der zusätzliche Aufwand verstanden, der dadurch entsteht, dass der Stpfl. aus Anlass der betrieblich bedingten Auswärtstätigkeit nicht an der üblichen und bekannten Stelle (zB im Betrieb) eine kostengünstige Mahlzeit einnehmen kann. Es wird unterstellt, dass durch die Auswärtstätigkeit Mahlzeiten an teureren Stellen eingenommen werden müssen, als dies bei der üblichen Tätigkeit im Betrieb oder in der Wohnung des Stpfl. möglich ist.

„Soweit ... nichts anderes bestimmt ist“: Das Abzugsverbot greift nur ein „soweit ... nichts anderes bestimmt ist“. Derartige abweichende Bestimmungen finden sich in Satz 2 ff. Liegen die Voraussetzungen vor, so sind die Aufwendungen (ausnahmsweise) gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Einstweilen frei.

1361–1365

2. Mehraufwendungen für die Verpflegung bei Dienstreisen im Inland (Nr. 5 Satz 2)

1366 a) Tatbestandsvoraussetzung: Betriebliche Tätigkeit außerhalb der Wohnung oder Betriebsstätte

Der Stpfl. kann Mehraufwendungen für die Verpflegung gewinnmindernd berücksichtigen, wenn er vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt betrieblich tätig wird.

Wohnung ist jeder Wohnraum, der einem Stpfl. – meist für längere Zeit – als ständige Unterbringung außerhalb der Arbeitszeit dient. Da es auf die Abwesenheit von der Wohnung ankommt, genügt jeder Wohn- und Schlafräum ungeachtet der individuellen Ausstattung und Einrichtung (s. § 9 Anm. 452). Unmaßgeblich ist, ob der Wohnraum den Mittelpunkt der privaten Lebensführung darstellt. Die Einschränkungen des allgemeinen Wohnungsbegriff (s. § 1 Anm. 63) oder des bewertungsrechtlichen Wohnungsbegriffs (§ 181 Abs. 9 BewG) sind unbeachtlich.

Mittelpunkt einer dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entspricht der regelmäßigen Arbeitsstätte iSd. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG. Hierunter ist der (ortsgebundene) Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers zu verstehen (BFH v. 11.5.2005 – VI R 16/04, BStBl. II 2005, 789). Erforderlich ist eine ortsfeste Einrichtung des Arbeitgebers (BFH v. 16.11.2005 – VI R 12/04, BStBl. II 2006, 267: Schiff eines Marinesoldaten genügt nicht), der der ArbN zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, dh. fortdauernd und immer wieder aufsucht. Nach der neueren Rspr. des BFH kann ein ArbN nicht mehr als eine regelm. ArbSt innehaben, auch wenn er fortdauernd und immer wieder verschiedene BS des ArbG aufsucht (BFH v. 9.6.2011 – VI R 58/09, DB 2011, 1894; v. 9.6.2011 – VI R 55/10, DB 2011, 1897 und v. 9.6.2011 – VI R 36/10, DB 2011, 1896). Nach dieser Rspr. ist der ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des ArbN zu bestimmen, wenn dieser in mehreren betriebl. Einrichtungen des ArbG tätig wird. Es sind die Umstände des Einzelfalls zu würdigen. Der regelm. ArbSt muss hinreichend zentrale Bedeutung gegenüber den weiteren Tätigkeitsorten zukommen, auch der zeitliche Umfang der ausgeübten Tätigkeit ist mitentscheidend.

Nach dieser geänderten Rspr. ist nicht mehr regelm. ArbSt der Betriebssitz des ArbG, den der ArbN zwar regelm. aber lediglich zu Kontrollzwecken aufsucht, ohne dort seiner eigentlichen berufl. Tätigkeit nachzugehen (Fall des Handelsvertreters, der Anweisungen im Betriebssitz empfängt bzw. gemietete Lagerräume des ArbG im Haus des ArbN, in welchem Wartungs- und Optimierungsarbeiten an der EDV ausgeübt werden). Ebenso wohl die Filialen einer Handelskette, die ein Regionalleiter regelm. und abwechselnd aufsucht, soweit nicht in einer Filiale ein qualitativer Mittelpunkt der Tätigkeit liegt.

Ausdrücklich verwirft der BFH die Rspr., wonach das nachhaltige Aufsuchen einer BS des ArbG genügen soll (so der Fall der Flugbegleiterin in BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074). Der BFH nähert sich somit wieder der alten Rspr. (BFH v. 10.10.1994 – VI R 2/92, BStBl. II 1995, 137; vgl. zur alten Rechtslage insb. THOMAS, StBJb. 1995/96, 331; ALBERT, FR 1999, 1233), wonach die regelm. ArbSt im Vergleich zu den vorübergehenden Tätigkeitsstätten eindeutiges und bestimmendes Übergewicht besitzen und der ArbN dort vom zeitlichen Ablauf den wesentlichen Teil seiner Arbeitsleistung erbringen muss (Zentrum der Erbringung der Arbeitsleistung). Die rein quantitative

Ansicht der FinVerw., dass eine regelm. ArbSt gegeben ist, wenn die betriebliche Einrichtung des ArbG durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag je Arbeitswoche aufgesucht wird (R 9.4 Abs. 3 Satz 4 LStR 2011), ist insoweit nicht mehr im Einklang mit der Rspr. Es bleibt abzuwarten, ob die FinVerw. die neue und überzeugendere Rspr. akzeptiert. Durch die Rückkehr zur qualitativen Betrachtungsweise werden Streitigkeiten einer rein quantitativen Betrachtungsweise vermieden, die auf die Prognoseentscheidung zurückzuführen waren (vgl. zur ex-ante Betrachtung BFH v. 17.6.2010 – VI R 35/08, BFH/NV 2010, 1912, und zur Problematik von Veränderungen im Kalenderjahr ALBERT, FR 2009, 275, und NIERMANN/PLENKER, DB 2007, 1886).

Vorübergehend auswärtig tätig ist der Stpfl., wenn er voraussichtlich an die Betriebsstätte zurückkehren und dort seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit fortsetzen wird. Der vorübergehend aufgesuchten Tätigkeitsstätte muss also eine regelmäßige oder dauerhafte Stätte gegenüberstehen. Eine Auswärtstätigkeit ist nicht vorübergehend, wenn diese Tätigkeitsstätte selbst Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit wird.

Betrieblich tätig ist der Stpfl., wenn die Auswärtstätigkeit betrieblich oder beruflich veranlasst ist. Die Erwerbstätigkeit muss zumindest ganz überwiegender Veranlassungsfaktor der Auswärtstätigkeit sein. Der Stpfl. muss die betriebliche Veranlassung der Auswärtstätigkeit dartun und nachweisen.

Einstweilen frei.

1367

b) Rechtsfolge: Pauschbeträge in gestaffelter Höhe

1368

Wird der Steuerpflichtige im Inland auswärts betrieblich tätig, kann er die in Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 genannten Pauschbeträge für jeden Kalendertag abziehen. Die Pauschbeträge haben Abgeltungscharakter. Ein Einzelnachweis höherer Aufwendungen ist nicht zulässig. Die Pauschbeträge sind ohne Überprüfung der tatsächlichen Aufwendungen anzusetzen. Dies gilt auch, wenn der ArbN Mahlzeiten gestellt bekommt (R 9.6 Abs. 1 Satz 3 LStR 2011). Die Pauschbeträge sind auch bei Soldaten nicht zu kürzen, soweit wegen gestellter Verpflegung ein Teil vom Trennungsgeld einbehalten wird (BFH v. 24.3.2011 – VI R 11/10, BFH/NV 2011, 1228). Eine Überprüfung, ob der Ansatz zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führt, findet nicht statt (BFH v. 4.4.2006 – VI R 44/03, BStBl. II 2006, 567).

Die Höhe der Pauschbeträge bestimmt sich nach der Abwesenheitsdauer von der Wohnung und dem Tätigkeitsmittelpunkt. Die Mindestabwesenheitsdauer beträgt 8 Stunden und ist je Kalendertag zu ermitteln ist. Bei mehreren Reisen sind die Abwesenheitszeiten an diesem Kalendertag zusammenzurechnen (R 9.6 Abs. 1 Satz 4 LStR 2011).

Im VZ 2011 galten folgende Pauschbeträge:

Dauer der Abwesenheit	Pauschbetrag
weniger als 8 Stunden	0 €
mindestens 8 Stunden	6 €
mindestens 14 Stunden	12 €
24 Stunden	24 €

Einstweilen frei.

1369

1370 **c) Abwesenheitsdauer bei Nachtarbeit (Nr. 5 Satz 2 Halbs. 2)**

Nachtarbeit (nach 16.00 Uhr begonnene und vor 8.00 Uhr beendete Tätigkeit ohne Übernachtung) wird nach Satz 2 Halbs. 2 mit der gesamten Abwesenheitsdauer dem Tag der überwiegenden Abwesenheit zugerechnet.

Der Zweck der Regelung besteht darin, eine Benachteiligung derjenigen Stpfl. zu vermeiden, die typischerweise zur Nachtzeit ihre Auswärtstätigkeit ausüben und nicht auswärts übernachten. Ohne die durch Satz 2 Halbs. 2 vorgeschriebene Zusammenrechnung ihrer Abwesenheitszeiten vor und nach 24 Uhr würde oft die Mindestabwesenheitszeit von acht Stunden je Kalendertag nicht erreicht werden.

Die Bildung einer Gesamtabwesenheit ist nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift nur zulässig, wenn die Abfahrt nach 16 Uhr und die Rückkehr bis 8 Uhr erfolgt. Fährt der Stpfl. vor 16 Uhr ab oder kommt er nach 8 Uhr zurück, greift die Ausnahmeregelung nicht ein. In diesen Fällen können trotz möglicherweise längerer Abwesenheit die Pauschbeträge nur kalendertagsbezogen angesetzt werden; eine Zusammenrechnung scheidet aus. Dies ist uE unverständlich (glA HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 574). Die Zeitpunkte 16 Uhr und 8 Uhr erklären sich lediglich aus der Anpassung an die Mindestabwesenheitsdauer.

1371–1373 Einstweilen frei.

1374 **3. Mehraufwendungen für die Verpflegung bei Einsatzwechsel- oder Fahrtätigkeit (Nr. 5 Satz 3)**

Die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen kann nach Satz 3 auch in Anspruch nehmen, wer bei seiner individuellen betrieblichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig wird. Satz 2 gilt in diesen Fällen entsprechend. Abweichend von dieser Regelung bemisst sich die Abwesenheitsdauer allerdings allein nach der Abwesenheit von der Wohnung (Satz 3 Halbs. 2).

Eine Tätigkeit an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug ist begrifflich nur möglich, soweit kein Mittelpunkt einer dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit iSv. Satz 2 vorliegt bzw. eine solche Tätigkeitsstätte nicht regelmäßig aufgesucht wird. Eine Fahrtätigkeit liegt vor, wenn die berufliche Tätigkeit in dem Führen von Fahrzeugen besteht (zB selbständiges Taxiunternehmen). Durch die Rückführung des Anwendungsbereichs des Tätigkeitsmittelpunkts durch die neuere Rspr. hat Satz 3 wieder einen selbständigen Anwendungsbereich. Eine Einsatzwechseltätigkeit bzw. Fahrtätigkeit ist immer dann anzunehmen, wenn der Stpfl. in der festen Einrichtung quantitativ und qualitativ untergeordnete Tätigkeiten im Verhältnis zur gesamten Tätigkeit ausübt. Insoweit fallen Handelsvertreter, Regionalleiter im Filialbetrieb, Busfahrer, Rettungsassistenten oder Kundendienstmonteure (vgl. BFH v. 15.4.1993 – IV R 5/92, BFH/NV 1993, 719; v. 11.5.2005 – VI R 15/04, BStBl. II 2005, 788; v. 9.6.2011 – VI R 58/09, DB 2011, 1894; v. 9.6.2011 – VI R 55/10, DB 2011, 1897 und v. 9.6.2011 – VI R 36/10, DB 2011, 1896) auch dann wieder unter Satz 3, wenn diese täglich oder sonst nachhaltig eine feste Einrichtung aufsuchen.

1375–1380 Einstweilen frei.

4. Mehraufwendungen für die Verpflegung bei Auslandsreisen (Nr. 5 Satz 4)

a) Tatbestand: Tätigkeit im Ausland

1381

Satz 4 trifft eine Sonderregelung für Auslandstätigkeiten.

Der Begriff „Tätigkeit im Ausland“ ist gesetzlich nicht definiert. Klar ist zunächst, wenn auch nicht ausdrücklich bestimmt, dass die Tätigkeit im Ausland betrieblich veranlasst sein muss. Nach Aufgabe der Rspr. zum sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672) wird die Regelung zu einer umfassenderen Anwendung gelangen (vgl. BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614). Durch die Bezugnahme auf die „Pauschbeträge nach Satz 2“ ergibt sich im Übrigen, dass unter Tätigkeit im Ausland eine im Ausland durchgeführte Auswärtstätigkeit iSv. Satz 2 zu verstehen ist. Da Satz 4 nur allg. von Tätigkeit spricht, kommt die Vorschrift auch bei einer Fahrtätigkeit oder Einsatzwechseltätigkeit im Ausland iSd. Nr. 5 Satz 3 zur Anwendung.

Ausland: Es gilt der Auslandsbegriff des EStG. Ausland ist danach das Gebiet außerhalb des Inlands. Für Schiffspersonal der Bundes- und Handelsmarine verbleibt es mithin bei den Pauschbeträgen nach Satz 2 (vgl. R 9.6 Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 LStR 2011). Bei Flugreisen bleiben Zwischenlandungen unberücksichtigt, soweit keine Übernachtung stattfindet (R 9.6 Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 Satz 1 LStR 2011). Zum Inlandsbegriff s. § 1 Anm. 57.

b) Rechtsfolge: Länderweise unterschiedliche Pauschbeträge

1382

Satz 4 sieht auch für eine Tätigkeit im Ausland nur noch die Inanspruchnahme von Pauschbeträgen vor. Diese setzt das BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder – entsprechend der zeitlichen Stafflung des Satzes 2 – mit 40, 80 und 120 % des jeweiligen Auslandstagegelds nach dem BRKG fest (s. dazu BMF v. 9.11.2004, BStBl. I 2004, 1052, betr. 2005–2008; v. 17.12.2008, BStBl. I 2008, 1077, betr. 2009; v. 17.12.2009, BStBl. I 2009, 1601, betr. 2010 und 2011). Das BRKG idF v. 26.5.2005 (BGBl. I 2005, 1418), zuletzt geändert durch Art. 15 des Gesetzes zur Neuordnung und Modernisierung des Bundesdienstrechts v. 5.2.2009 (BGBl. I 2009, 160), regelt die Reisekostenvergütung der Beamten, Richter des Bundes sowie der Soldaten und der in den Bundesdienst abgeordneten Beamten und Richter (§ 1 Abs. 1 BRKG). Für Auslandsdienstreisen gilt aufgrund gesetzlicher Ermächtigung (§ 14 Abs. 3 BRKG) die Auslandsreisekostenverordnung (ARV) v. 21.5.1991 (BGBl. I 1991, 1140), zuletzt geändert durch Art. 12 des Gesetzes zur Reform des Reisekostenrechts v. 26.5.2005 (BGBl. I 2005, 1418). Die (höchsten) Auslandstagegelder bestimmen sich daher unmittelbar nach der ARV. Für die in der Bek. nicht erfassten Länder ist der für Luxemburg geltende Pauschbetrag anzuwenden; für die nicht erfassten Übersee- und Außengebiete eines Landes ist der für das Mutterland geltende Pauschbetrag maßgebend (R 9.6 Abs. 3 Satz 2 LStR 2011).

c) Pauschbeträge für Auslandsreisen, die mehrere Länder berühren (Nr. 5 Satz 4 Halbs. 2)

1383

Berührt eine Auslandsreise mehrere Länder, so bestimmt sich der Pauschbetrag nach Satz 4 Halbs. 2 nach dem Ort, den der Stpfl. vor 24 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht hat, oder, wenn dieser Ort im Inland liegt, nach dem letzten Tätigkeitsort im Ausland.

Beispiel: Ein HV aus Freiburg im Breisgau fährt zu einem Kunden nach Basel (Schweiz). Am Abend reist er bereits nach Mulhouse (Frankreich) um dort zu über-

nachten und am Folgetag einen weiteren Termin wahrzunehmen. Der zuletzt erreichte Ort liegt in Frankreich, weshalb der Pauschbetrag von Frankreich zur Anwendung kommt.

Abwandlung: Der HV kehrt nach dem Termin in Basel zurück nach Hause. Das Kundengespräch in Basel stellt den letzten Tätigkeitsort im Ausland dar, weshalb der Pauschbetrag der Schweiz zur Anwendung kommt.

Da bei Flugreisen Zwischenlandungen unberücksichtigt bleiben (s. dazu Anm. 1381), können sich Flugreisen auch über mehrere Tage erstrecken. Für die Tage, die zwischen dem Tag des Abflugs und dem Tag der Landung liegen, ist der für Österreich geltende Pauschbetrag maßgebend (R 9.6 Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 Satz 2 LStR 2011).

Beispiel: Ein Unternehmer reist von Berlin nach Sydney (Australien). Der Flug mit Zwischenlandung in London (ohne Übernachtung) dauert von Montag 15 Uhr bis Mittwoch 9 Uhr (Ortszeit). Die Pauschbeträge richten sich für Montag (Abreise und Zwischenlandung in London) nach dem Nr. 5 Satz 2 (Inland) und für Dienstag nach den Pauschbeträgen für Österreich (Tag zwischen Abflug und Landung). Erst ab Mittwoch können die Pauschbeträge für Australien in Anspruch genommen werden.

1384–1386 Einstweilen frei.

1387 5. Abzugsbeschränkung für Mehraufwendungen für die Verpflegung bei längerfristiger Tätigkeit (Nr. 5 Satz 5)

Bei einer längerfristigen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschr. sich der pauschale Abzug nach Satz 5 auf die ersten drei Monate. Während nach früherer Rspr. nach Ablauf eines Dreimonatszeitraum die Anwendung reisekostenrechtlicher Regelungen insgesamt ausgeschlossen war, weil typisierend angenommen wurde, dass nach Ablauf dieser Zeit die auswärtige Tätigkeitsstätte zur regelmäßigen Arbeitsstätte geworden ist (vgl. BFH v. 19.7.1996 – VI R 38/93, BStBl. II 1997, 95; R 37 Abs. 3 Satz 3 LStR 2005), gilt die Abzugsbeschränkung nach neuerer Rspr. (BFH v. 19.12.2005 – VI R 30/05, BStBl. II 2006, 378) nur noch für den Ansatz von Verpflegungsmehraufwendungen. Die Abzugsbeschränkung ist uE auch nach geänderter Rspr. zutreffend. Sinn und Zweck der Anerkennung von Verpflegungsmehraufwand ist es, einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass der Stpfl. sich bei langer Abwesenheit von seinem Haushalt auswärts und damit idR kostspieliger als zu Hause verpflegen muss. Nach Ablauf der Dreimonatsfrist kann typisierend davon ausgegangen werden, dass sich der Stpfl. auch auswärts „eingelebt“, seine Verpflegungssituation angepasst und nur noch Aufwendungen wie am Wohnort tragen muss.

Fahr- und Einsatzwechseltätigkeit sowie Auslandsreisen: Die Beschränkung auf einen Dreimonatszeitraum gilt trotz fehlenden Verweises in Satz 3 auf Satz 5 auch für Fälle der Fahr- und Einsatzwechseltätigkeit, da die Regelung eine Ergänzung des Satzes 2 darstellt (BFH v. 27.7.2004 – VI R 43/03, BStBl. II 2005, 357 mwN.; abw. noch R 39 Abs. 1 Satz 5 LStR 2005). Die Beschränkung gilt auch für Auslandsreisen nach Satz 4.

Satz 5 betrifft nur eine Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte: Die Dreimonatsfrist findet somit keine Anwendung, wenn es sich nicht um dieselbe Tätigkeit handelt. Die FinVerw. ist der Ansicht, dass dieses Merkmal nicht vorliegt, wenn die auswärtige Tätigkeitsstätte an nicht mehr als (ein bis) zwei Tagen aufgesucht wird (R 9.6 Abs. 4 Satz 1 LStR 2011). Die Rspr. folgt der FinVerw. und sieht auch bei nur wöchentlichem Besuch einer Fortbildungseinrichtung neben einer Vollbeschäftigung dieselbe auswärtige Tätigkeit gegeben (BFH v. 10.4.

2008 – VI R 66/05, BStBl. II 2008, 825; abw. noch FG Münster v. 27.8.2002 – 1 K 5930/01 E, EFG 2002, 1588, rkr.).

Beispiel (nach PLENER/SCHAFFHAUSEN, DB 2008, 1822 [1825]): Ein ArbN führt eine projektbezogene Tätigkeit bei einem Kunden des ArbG durch. In der Zeit vom 1.3.-30.6. ist er zweimal wöchentlich und ab dem 1.7. bis zum Ende des Projekts dreimal wöchentlich tätig. Bis Juni liegen immer wieder neue Auswärtstätigkeiten vor, die Dreimonatsfrist beginnt somit am 1.7. und endet am 30.9.

Dieselbe Auswärtstätigkeit liegt jedoch nicht vor, soweit im Rahmen von Fahrtätigkeiten neue Einsätze gefahren werden, da die Auswärtstätigkeit beendet ist, sobald das Fahrzeug zum Ausgangspunkt zurückkehrt (so BFH v. 19.12.2005 – VI R 30/05, BStBl. II 2006, 378). Die Dreimonatsfrist beginnt in diesem Fall bei jeder Auswärtstätigkeit von Neuem zu laufen. Nicht abschließend geklärt ist die Frage im Fall der Einsatzwechseltätigkeit. Noch dieselbe Tätigkeitsstätte hat die Rspr. für einen angestellten Festmacher in einem überschaubaren Hafengebiet angenommen (BFH v. 11.4.2006 – VI R 52/05, BFH/NV 2006, 2237). Soweit ein Leiharbeitnehmer, der nicht für die gesamte Dauer seines Dienstverhältnisses an einen Entleiher überlassen wird, im Einsatzwechsel als Hafenfestmacher tätig wird, liegen hingegen verschiedene Tätigkeiten vor (BFH v. 17.6.2010 – VI R 35/08, BFH/NV 2010, 1912).

UE ist die Auffassung der FinVerw., wonach dieselbe auswärtige Tätigkeit zu verneinen ist, wenn der Tätigkeitsort an nicht mehr als ein bis zwei Tagen aufgesucht wird, ein taugliches Abgrenzungskriterium. Dies ergibt sich insbes. aus dem Sinn und Zweck der Anerkennung von Verpflegungsmehraufwand (s.o.), da bei Aufsuchen einer Tätigkeitsstätte in diesem Umfang eine Anpassung der persönlichen Verpflegungssituation innerhalb der Dreimonatsfrist wahrscheinlich ist.

Unterbrechungen des Dreimonatszeitraums wegen Urlaub oder Krankheit haben keinen Einfluss auf dessen Ablauf (BFH v. 27.7.2004 – VI R 43/03, BStBl. II 2005, 357; R 9.6 Abs. 4 Satz 3 LStR 2011). Andere Unterbrechungen, zB bei vorübergehender Rückkehr in den Betrieb, führen zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist, wenn die Unterbrechung mindestens 4 Wochen gedauert hat (BFH v. 19.7.1996 – VI R 38/93, BStBl. II 1997, 95; R 9.6 Abs. 4 Satz 4 LStR 2011).

Einstweilen frei.

1388–1390

6. Mehraufwendungen für die Verpflegung bei doppelter Haushaltsführung (Nr. 5 Satz 6)

a) Entsprechende Anwendung der Regelungen zum Verpflegungsmehraufwand bei doppelter Haushaltsführung (Nr. 5 Satz 6 Halbs. 1) 1391

Satz 6 regelt die Abziehbarkeit von Mehraufwendungen für die Verpflegung im Rahmen einer betrieblich veranlassten dHf. Der Umfang der stl. zu berücksichtigenden Aufwendungen richtet sich dabei nach allg. Regeln der Auswärtstätigkeit (Satz 1–5). Die Begriffsbestimmung der dHf. findet sich in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 (vgl. § 9 Anm. 503 ff.). Die Pauschbeträge nach Satz 2 und 4 kommen auch im Rahmen einer dHf. zur Anwendung. Dies ergibt sich bereits wegen der Inbezugnahme der „Abzugsbeschränkung nach Satz 1“ aus dem Gesetz (vgl. Anm. 1360).

1392 b) Doppelte Haushaltsführung und Reisetätigkeit (Nr. 5 Satz 6 Halbs. 2)

Satz 6 Halbs. 2 trifft Regelungen für den Fall der Überschneidung von dHf. und Auswärtstätigkeit sowie für den Fall, dass eine Auswärtstätigkeit einer dHf. vorausgeht.

Gleichzeitigkeit von doppelter Haushaltsführung und Reisetätigkeit: Da die Überschneidung von dHf. und Auswärtstätigkeit nicht zum doppelten Abzug der Pauschbeträge führen soll, kann der Stpfl. in diesem Fall nur den jeweils höheren Pauschbetrag in Anspruch nehmen.

Reisetätigkeit geht doppelter Haushaltsführung voraus: Nach Satz 6 Halbs. 2 ist ferner die Dauer einer Auswärtstätigkeit iSd. Satzes 2 an dem Beschäftigungsort, der zur Begr. der dHf. geführt hat, auf die Dreimonatsfrist anzurechnen, wenn sie ihr unmittelbar vorausgegangen ist. Hat sich der Stpfl. also vor Beginn der dHf. bereits am Beschäftigungsort im Rahmen einer Auswärtstätigkeit aufgehalten und stand ihm deshalb der Pauschbetrag zu, ist dieser Zeitraum in die Berechnung der Dreimonatsfrist bei der dHf. einzubeziehen.

1393–1399 Einstweilen frei.

H. Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 6

Schrifttum zur Entfernungspauschale: RONDORF, Einschränkungen des Vorsteuerabzugs durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 1999, 576; APITZ, Praxisfragen der neuen Entfernungspauschale, FR 2001, 461; HARDER-BUSCHNER/GOYDKE, Die Entfernungspauschale, NWB F. 6, 4217; PASCH/HÖRETH/RENN, Die neue Entfernungspauschale – ein steuerrechtlicher Missgriff – Zweifelsfragen zur Anwendung der Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5, Abs. 2 EStG, DStZ 2001, 305; SÖHN, Entfernungspauschale ohne Aufwendungen?, FR 2001, 950; KETTLER, Zur Abgeltungswirkung der neuen Entfernungspauschale, DStZ 2002, 676; BRIESE, Entfernungspauschale und negative Unterschiedsbeträge bei Gewerbetreibenden und Freiberuflern, DStR 2003, 1336; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Die Entfernungspauschale – Subvention oder Werbungskosten?, FR 2004, 385; RÜSCH/HOFFMANN, Die 1%-Steuerfalle bei der privaten Pkw-Nutzung, DStR 2006, 399; WERNSMANN, Die Neuregelung der Entfernungspauschale ist verfassungsgemäß, DStR 2007, 1149; RICHTER/SÖHN, Streichung der Entfernungspauschale – (verfassungs-)rechtliche und ökonomische Aspekte, StuW 2008, 117; LEHNER, Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips – Zum Vorlagebeschluss des BFH und zur Entscheidung des BVerfG über die Verfassungswidrigkeit der Entfernungspauschale, DStR 2009, 185; NIERMANN, Das Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale, DB 2009, 753; SCHOBER, Verfassungsrechtliche Restriktionen für den vereinfachenden Einkommensteuergesetzgeber – Eine Überprüfung verfassungsrechtlicher Grundsätze an ausgewählten Vereinfachungs-ideen, Baden-Baden 2009; WOLF, Bewegung in der Besteuerung von Firmenwagen, DStR 2009, 152; URBAN, Kritische Anmerkungen zum Firmenwagenerlass, FR 2010, 510; BERGKEMPER, Die Zuschlagsregelung nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG als Korrekturposten zum Werbungskostenabzug, DB 2011, 31; GIERLICH, BFH äußert Zweifel an der lohnsteuerrechtlichen Besteuerung der arbeitgeberseitigen Fahrgestellung als geldwerten Vorteil, BB 2011, 485; SCHNEIDER, 0,03%-Regelung ist Korrekturvorschrift und nicht verfassungswidrig – Drei BFH-Entscheidungen zur Dienstwagenbesteuerung, NWB 2011, 112.

1. Rechtsentwicklung

StÄndG 1966 v. 23.12.1966 (BGBl. I 1966, 702; BStBl. I 1967, 2): Abs. 5 Satz 3 bestimmt, dass § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 und Abs. 2 im Bereich des § 4 entsprechend anzuwenden sind. Zugleich wird § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 neu gefasst. Die bis einschl. VZ 1966 geltende unbeschränkte Abziehbarkeit von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie für Familienheimfahrten als BA wird mW ab VZ 1967 durch die Einf. einer Kilometerpauschale iHv. 0,36 DM je Entfernungskilometer bis zu einer Entfernung von 40 km. eingeschränkt. Darüber hinausgehende Aufwendungen sind nicht mehr abziehbar.

EStrG 1974 v. 5.7.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Neuregelung in Nr. 6 und Übernahme des zuvor in Abs. 5 Satz 3 vorhandenen Verweises auf die Regelungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, Nr. 5 und Abs. 2.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Die Einf. der sog. Listenpreismethode ab dem VZ 1996 zur Ermittlung der privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz. in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und in § 8 Abs. 2 Satz 3 führt zur Aufhebung der bisherigen Regelung der Nr. 6. Die Neuregelung der Nr. 6 bestimmt, dass Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zwischen den Prozentsätzen der Listenpreismethode und dem sich nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 oder Abs. 2 ergebenden Betrag und dem sich nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4–6 oder Abs. 2 ergebenden Betrag den Gewinn nicht mindern dürfen. Ermittelt der Stpfl. die private Kfz.-Nutzung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 durch Fahrtenbuchmethode, treten an die Stelle des mit Prozentsätzen ermittelten Betrags die auf die jeweiligen Fahrten entfallenden tatsächlichen Aufwendungen.

Ges. zur Einführung einer Entfernungspauschale v. 21.12.2000 (BGBl. I 2000, 1918; BStBl. I 2001, 36): Nr. 6 erhält ihre heute noch geltende Fassung (zur Begr. s. BTDrucks. 14/4242, 5; vgl. § 9 Anm. 442, 456), die erstmals für den VZ 2001 anzuwenden ist.

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): In § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 und Nr. 5 Satz 4 wird die Entfernungspauschale ab VZ 2004 einheitlich auf 0,30 €/km. abgesenkt. Gleichzeitig wird der Höchstbetrag bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel von 5112 € auf 4500 € gekürzt. Die Gesetzesänderung gilt über Nr. 6 Satz 2 und 3 unmittelbar auch für den BA-Abzug.

MissbrStGestEG v. 28.4.2006 (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353): Der Verweis in Nr. 6 Satz 3 auf § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 wird auf Satz 1 oder 3 erweitert.

StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Ab VZ 2007 sollte das sog. Werkstorprinzip gelten. Nr. 6 wird gestrichen und eine Neuregelung erfolgt in Abs. 5a. Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeit und für Familienheimfahrten sollen keine BA sein. Die nicht abzugsfähigen Aufwendungen werden nach der Listenpreismethode des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 ermittelt. Gleichzeitig wird in § 9 Abs. 2 der Abzug wie WK von Aufwendungen ab dem 21. Entfernungskilometer, höchstens jedoch 4500 €, eingeführt. Die Gesetzesänderung gilt über Abs. 5a Satz 4 unmittelbar auch für den BA-Abzug.

Die Regelung in § 9 Abs. 2 Satz 1 und 2 ist durch Urt. des BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BGBl. I 2008, 2888, BVerfGE 122, 210, mit Art. 3 Abs. 1 GG für unvereinbar erklärt worden.

Ges. zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale (EPFG) v. 20.4.2009 (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536): Deklaratorische Wiedereinführung der Nr. 6 idF des MissbrStGestEG v. 28.4.2006 sowie Aufhebung des Abs. 5a. Die Regelung in Nr. 6 entspricht somit inhaltlich der Altregelung. Es erfolgt eine nur sprachliche Anpassung von „vom Hundert“ in „Prozent“, welche im gesamten EStG bereits durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) vorgenommen wurde.

1401 Einstweilen frei.

1402 **2. Bedeutung**

Aufwendungen für die Wege des Stpfl. zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten stellen nach der gesetzlichen Regelung grds. BA dar, da diese Aufwendungen durch den Betrieb veranlasst sind. Gleichwohl dürfen sie nach der Grundaussage in Nr. 6 Satz 1 den Gewinn nicht mindern.

Durchbrochen wird der Grundsatz des Abzugsverbots durch die nach Nr. 6 Satz 2 anwendbare verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4. Soweit der Entfernungspauschale keine Aufwendungen des Stpfl. gegenüberstehen oder die Aufwendungen niedriger sind als die Entfernungspauschale, zB weil die Wege zu Fuß oder mit dem Fahrrad zurückgelegt werden, handelt es sich um die fiktive Gewährung eines BA-Abzugs als Steuer-subvention (vgl. zur Einordnung als Subvention SÖHN, FR 2001, 950; WESSEL-BAUM-NEUGEBAUER, FR 2004, 385).

In Einzelfällen führt Nr. 6 zu einem vollständigen Abzugsverbot, insbes. wenn die Aufwendungen für betrieblich genutzte Kfz. gering sind (zB vollständig abgeschriebenes Kfz. mit geringer Laufleistung) und die Nutzungsentnahme durch die Listenpreismethode ermittelt wird. Hohe Listenpreise als Ausgangswert bzw. große Entfernungen zwischen Wohnung und Betriebsstätte führen dann zu höheren Entnahmewerten, die durch die Aufwendungen gedeckelt werden. Da die nachteiligen Auswirkungen durch die Fahrtenbuchmethode vermieden werden können, ist dies uE nicht zu beanstanden.

Beispiel: Nutzung eines zehn Jahre alten und somit abgeschriebenen Oberklasse-Pkw. zum Listenpreis 50000 €. Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte 25 km.; Nutzung des Kfz. für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte an 220 Tagen. Die Gesamtleistung des Pkw. beträgt 13000 km., andere Privatnutzung liegt nicht vor. Die laufenden Aufwendungen bestehen nur aus Kosten für Benzin, Wartungen, Versicherung und Steuern iHv. 2500 €. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt.

Betrag nach Satz 3 Halbs. 1:	$50000 \text{ €} \times 0,03 \% \times 12 \text{ Monate} \times 25 \text{ km.} =$	4500 €
Entfernungspauschale nach Satz 2:	$220 \text{ Tage} \times 25 \text{ km.} \times 0,30 \text{ €/km.} =$	1650 €
Positiver Unterschiedsbetrag:	Betrag nach Satz 3 ./.. Betrag nach Satz 2 =	2850 €

Es ist ein Betrag iHv. 2500 € (Deckelung in Höhe der Gesamtaufwendungen) dem Gewinn des Stpfl. außerbilanziell hinzuzurechnen. Für die Aufwendungen, welche auf die betrieblichen Fahrten von 2000 km. (Gesamtleistung 13000 km. abzgl. Fahrten Wohnung - Betriebsstätte 11000 km.) entfallen, ergibt sich ein vollständiges Abzugsverbot.

1403–1405 Einstweilen frei.

3. Verfassungsmäßigkeit

Gemischt veranlasste Aufwendungen: Die Regelung in Nr. 6 ist – entgegen der bislang vertretenen Auffassung – verfassungsgemäß. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sind von Verfassungen wegen nicht zwingend zum Abzug zuzulassen, weil sie nicht ausschließlich beruflich, sondern auch privat mitveranlasst sind. Die Überwindung einer Distanz zwischen Wohnort und Betriebsstätte ist regelmäßig notwendige Bedingung beruflicher Betätigung. Gleichwohl wird aber die Höhe der Wegekosten in erheblichem Maße auch durch individuelle Entscheidungen der Stpfl. beeinflusst (vgl. dazu vertiefend RICHTER/SÖHN, *StuW* 2008, 117 [119 ff.]). Die Regelung ist deshalb unter Beachtung der Befugnis des Gesetzgebers zur Vereinfachung und Typisierung zu bewerten (so insbes. BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BGBl. I 2008, 2888, BVerfGE 122, 210).

Nr. 6 idF des StÄndG 2007 (s. Anm. 1400) hat das BVerfG nur deshalb durch Urt. v. 9.12.2008 (2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BGBl. I 2008, 2888, BVerfGE 122, 210) mit Art. 3 Abs. 1 GG für unvereinbar erklärt, weil die Durchbrechung des grundlegenden einfachgesetzlichen Veranlassungsprinzips nicht folgerichtig ausgestaltet worden war (vgl. Anm. 790 ff. sowie zum Folgerichtigkeitsgedanken SCHÖBER, *Verfassungsrechtliche Restriktionen*, 2009, 130 ff.). Weiterhin offen gelassen wurde, ob das objektive Nettoprinzip verfassungsrechtlich verankert ist und ein Abzug der Aufwendungen somit zwingend normiert werden muss (dafür LEHNER, *DStR* 2009, 185; aA WERNSMANN, *DStR* 2007, 1149). Eine Abzugsbeschränkung kann uE gesetzlich normiert werden, wenn die Durchbrechung des Veranlassungsprinzips nur folgerichtig erfolgt und hinreichend gerechtfertigt wird (zB durch umweltpolitische Aspekte).

Eine Übermaßbesteuerung ergibt sich auch nicht aus dem Zusammenwirken der Entfernungspauschale in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 mit der Listenpreismethode des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2. Im Einzelfall kann die Regelung der Nr. 6 iVm. der Listenpreismethode zwar zu einem vollständigen Abzugsverbot führen, obwohl tatsächlich beruflich veranlasste Aufwendungen vorliegen. Dies ist aber Folge der freien Entsch. des Stpfl., kein Fahrtenbuch für das gemischt genutzte WG Kfz. zu führen und somit die tatsächlichen Aufwendungen nachzuweisen (HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 582 bezeichnet die Fahrtenbuchmethode deshalb auch zutreffend als „Escape-Klausel“). Gerade in Fällen von abgeschrieben Kfz. mit geringen Aufwendungen führt die Kombination von Fahrtenbuchmethode und Entfernungspauschale sogar zum Subventionseffekt.

Zur Verfassungsmäßigkeit der Listenpreismethode in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 3, auf die Nr. 6 verweist, s. § 6 Anm. 1202c.

4. Geltungsbereich

Sachlicher Geltungsbereich: Nr. 6 ist als Regelung des § 4 eine Gewinnermittlungsvorschrift. Sie setzt nicht voraus, dass der Stpfl. ein Kfz. im BV hält, sondern gilt für alle Stpfl. mit Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (zB Aufwendungen eines Leasing-Kfz.). Wegen Nr. 6 Satz 2 gilt die Vorschrift auch für Fahrten mit dem Kfz. des PV (Sächs. FG v. 19.9.2002 – 6 K 2325/99, nv., rkr.). Zum Kfz.-Begriff vgl. § 6 Anm. 1203b.

Persönlicher Geltungsbereich: Nr. 6 gilt für unbeschr. oder beschr. estpfl. Personen. Die Beschränkung des BA-Abzugs für Fahrtaufwendungen zwischen Betriebsstätte und Wohnung gilt auch im Verhältnis einer PersGes. zu ihrem ge-

schäftsführenden Gesellschafter (BFH v. 4.11.1986 – VIII R 1/84, BStBl. II 1987, 259).

5. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1408 a) Verhältnis zu weiteren Regelungen des § 4

Abs. 4: Nr. 6 schränkt als *lex specialis* den in Abs. 4 vorgesehenen BA-Abzug ein. Abgrenzungsprobleme gibt es zu den unbegrenzt abziehbaren Aufwendungen für Geschäftsreisen und für Fahrten zwischen zwei Betriebsstätten (vgl. Anm. 1417).

Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 (Aufwendungen für Segel- oder Motoryachten): Wird ein Motorboot für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder für Familienheimfahrten genutzt, ist die Regelung der Nr. 6 sinngemäß anzuwenden (BFH v. 10.5.2001 – IV R 6/00, BStBl. II 2001, 575). Seit dem VZ 2001 ergibt sich dies schon wegen des Verweises auf die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale.

Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (Abzugsbeschränkungen bei häuslichem Arbeitszimmer): Ein häusliches Arbeitszimmer ist nicht als Betriebsstätte iSd. Nr. 6 anzuerkennen, da gewöhnlich eine untrennbare bauliche Einheit mit dem Wohnteil des Gebäudes vorliegt (BFH v. 26.6.2007 – V B 197/05, BFH/NV 2007, 1897). Die Abzugsbeschränkung der Nr. 6 gilt somit auch für Aufwendungen für Fahrten vom Arbeitszimmer zu einer Betriebsstätte.

Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 (unangemessene Aufwendungen): Das Abzugsverbot für unangemessene Aufwendungen ist ausdrücklich auf „andere als die in den Nummern 1 bis 6 und 6b bezeichneten Aufwendungen“ beschränkt. Soweit die Abzugsbeschränkung der Nr. 6 greift, findet daher eine Angemessenheitsprüfung nicht statt.

1409 b) Verhältnis zu weiteren einkommensteuerrechtlichen Vorschriften

§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 3: Die Methode der Berechnung des nicht abziehbaren Teils der BA nach Nr. 6 Satz 3 erfolgt in Übereinstimmung mit der Berechnung der Nutzungsentnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 3.

§ 8 Abs. 2 Satz 3–5: Es handelt sich um die Korrespondenzvorschrift für die Nutzung eines betrieblichen Kfz. zu privaten Fahrten im Rahmen der Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die WK (zB Fahrzeugstellung an ArbN); vgl. hierzu § 8 Anm. 70 ff.

§ 9 (Werbungskosten): Nr. 6 nimmt Bezug auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 Satz 1 bis 6 und Abs. 2. Die Regelungen gelten daher auch für den Bereich der Gewinnermittlung.

§§ 33 ff. (außergewöhnliche Belastungen): FinVerw. und Rspr. lassen Kfz.-Kosten von behinderten Menschen unter bestimmten Voraussetzungen neben dem Behinderten-Pauschbetrag des § 33b als agB zum Abzug zu. Siehe § 33 Anm. 69 ff.

1410 c) Verhältnis zum KStG, GewStG und UStG

Im Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht führt Nr. 6 zu keinen besonderen Abweichungen. Die Gewinnermittlungsvorschrift gilt unmittelbar auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeit mit Kfz. einer Körperschaft führen zu Einnahmen der ArbN oder zu verdeckten

Gewinnausschüttungen bei den Gesellschaftern (BFH v. 23.1.2008 – I R 8/06, BFHE 220, 276).

Umsatzsteuer: Der Vorsteuerabzug für Aufwendungen des unternehmerischen Kfz. ist grds. möglich (vgl. § 15 Abs. 1a UStG; zur Regelung idF des StEntlG 1999/2000/2002 v. 1.4.1999 bis 31.12.2003; RONDORF, DStR 1999, 576 [580]). Nr. 6 beschr. den Abzug der Nettoaufwendungen. Der nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 ermittelte Wert ist trotz Nutzung des Listenpreises einschließlich USt. als Bemessungsgrundlage ein Nettobetrag und unterliegt der USt. gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG (BFH v. 6.3.2003 – XI R 12/02, BStBl. II 2003, 704); zur Kritik an der Bemessungsgrundlage Bruttolistenpreis vgl. § 6 Anm. 1203m.

Einstweilen frei.

1411–1414

II. Erläuterungen zu Satz 1: Abzugsverbot für Aufwendungen für die Wege des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten als Grundsatz

1. Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten

1415

Der in Nr. 6 normierte Ausschluss des BA-Abzug erfasst sämtliche gewöhnlichen Fahrtaufwendungen des Stpfl.

Aufwendungen: Siehe dazu Anm. 750–753 und Anm. 934 f.

Wege meint die verkehrsmittelunabhängige Straßenentfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte (vgl. § 9 Anm. 454). Zu den Wegen zwischen Wohnung und Betriebsstätte gehören die Strecken, die der Stpfl. bei Beginn und nach Beendigung der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit zurücklegt.

Wohnung: Siehe § 9 Anm. 452 und Anm. 462 zu Wegen von mehreren Wohnungen.

Betriebsstätte: Das EStG enthält keine Definition der Betriebsstätte. Der Begriff der Betriebsstätte iSd. Nr. 6 ist nach dem Zweck der Norm weiter zu fassen als iSd. § 12 AO (BFH v. 20.10.2000 – IV B 41/00, juris), weil sämtliche Fahrtaufwendungen vom Abzugsverbot erfasst werden sollen. Betriebsstätte ist der Ort, an dem die beruflichen oder gewerblichen Leistungen erbracht werden, die den stbarn Einkünften zugrunde liegen. Eine abgrenzbare Fläche oder Räumlichkeit und eine hierauf bezogene eigene Verfügungsmacht des Stpfl. ist nicht erforderlich. Verfugt ein im Wege eines Dienstvertrags beschäftigter Unternehmer nicht über eine eigene Betriebsstätte, ist der Ort, an dem er die geschuldete Leistung zu erbringen hat, als Betriebsstätte des Unternehmers anzusehen (bspw. ist Betriebsstätte eines Markthändlers der jeweilige Marktstand, BFH v. 18.9.1991 – XI R 34/90, BStBl. II 1992, 90).

Mehrere Betriebsstätten: Hat der Stpfl. mehrere Betriebsstätten die er von seiner Wohnung aus aufsucht, ist Nr. 6 ebenso anzuwenden.

Familienheimfahrten: Der Begriff der Familienheimfahrt stammt aus dem Bereich der doppelten Haushaltsführung. Familienheimfahrt ist gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 die Fahrt vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands (s. § 9 Anm. 520). Familienheimfahrten sind somit keine Privatfahrten; die Aufwendungen für solche Fahrten sind daher grds. BA.

Einstweilen frei.

1416

1417 **2. Abgrenzung zu anderen Fahrten**

Privatfahrten sind die nicht aus betrieblichem Anlass durchgeführten Fahrten. Dazu gehören auch privat veranlasste Umwegfahrten bei Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie bei Geschäftsreisen. Der Charakter als Fahrt zwischen Wohnung und Betriebsstätte wird erst dann geändert, wenn nicht das Aufsuchen der Betriebsstätte, sondern andere Gründe für die Fahrt maßgebend sind. Für die rechtliche Qualifikation dienstlich veranlasster Umwegfahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte ist entscheidend, was als Ziel und Zweck der Fahrt im Vordergrund steht (BFH v. 10.4.2007 – XI B 136/06, BFH/NV 2007, 1310). Bei gemischt veranlassten Fahrten können die Aufwendungen in abziehbare BA und nicht abziehbare Aufwendungen für die private Lebensführung nach Maßgabe der beruflich und privat veranlassten Zeitanteile der Reise aufgeteilt werden, wenn die beruflich veranlassten Zeitanteile feststehen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672).

Entfallen sämtliche Aufwendungen auf verschiedene Einkunftsarten (insbes. nichtselbständige Arbeit neben Gewinneinkunftsart, zB angestellter Chefarzt mit Privatsprechstunde), sind die dafür stl. maßgeblichen Abzugsbeträge aufzuteilen. Liegen Betriebsstätte und Arbeitsstätte an verschiedenen Orten und sind Teilstrecken auch dann zurückzulegen um von einem Ort zum anderen zu gelangen, sind die Teilstrecken für die jeweils veranlasste Einkünfterzielung maßgebend. Trotz der begrenzten Fahrtstrecke von der jeweils zuerst angefahrenen Arbeits- oder Betriebsstätte zur weiter entfernt liegenden Betriebs- oder Arbeitsstätte unterliegen die Aufwendungen insgesamt der Abzugsbegrenzung (BFH v. 25.2.1988 – IV R 135/85, BStBl. II 1988, 766).

Für Geschäftsreisen oder für Fahrten zwischen Betriebsstätten gilt Nr. 6 nicht (R 4.12 Abs. 1 Satz 4 EStR 2008). Eine Geschäftsreise liegt nicht vor, wenn die Fahrt zwischen Wohnung und Betriebsstätte aus betrieblichem Anlass, zB zum Zweck von Kundenbesuchen, unterbrochen wird (BFH v. 25.6.2002 – X B 30/01, BFH/NV 2002, 1303; ebenso H 4.12 EStR 2008). Uneingeschränkt als BA sind nur die Aufwendungen für den durch den beruflichen Anlass erforderlichen Mehrweg anzuerkennen. Ausführlich zur Geschäftsreise Anm. 961.

Wege bei Einsatzwechseltätigkeit erfasst Nr. 6 nicht. Sie liegen vor, wenn der Stpfl. über keine feste Betriebsstätte als Tätigkeitsmittelpunkt verfügt. Aufwendungen für diese Wege unterliegen keinem Abzugsverbot und werden wie Aufwendungen von Geschäftsreisen behandelt. Eine Einsatzwechseltätigkeit ist im betrieblichen Bereich zB bei einem Reisegewerbetreibenden anzunehmen (BFH v. 15.4.1993 – IV R 5/92, BFH/NV 1993, 719). Zur Behandlung der Fahrtkosten vgl. im Übrigen Anm. 964 und zu Mehraufwendungen für die Verpflegung Anm. 1374.

1418–1420 Einstweilen frei.

1421 **3. Soweit in den folgenden Sätzen nichts anderes bestimmt ist**

Die Aufwendungen für die Wege des Stpfl. zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten, die grds. als BA zu qualifizieren sind, mindern den Gewinn nach Nr. 6 Satz 1 Halbs. 1 nicht. Ein BA-Abzug ist – worauf Nr. 6 Satz 1 Halbs. 2 hinweist – nur nach Maßgabe der folgenden Sätze möglich.

1422–1424 Einstweilen frei.

III. Erläuterungen zu Satz 2: Abgeltung der Aufwendungen durch eine Entfernungspauschale

1. Abgeltung der Aufwendungen

1425

Satz 2 definiert die Ausnahme vom allgemeinen Abzugsverbot des Satzes 1. Er erklärt die Regelungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 Satz 1–6 und Abs. 2 und damit die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale aus dem WK-Bereich für den BA-Abzug entsprechend für anwendbar (vgl. § 9 Anm. 440 ff.).

Die Entfernungspauschale gilt die Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte für jeden Arbeitstag sowie für Familienheimfahrten ab (vgl. ausführl. § 9 Anm. 457). Die Beschränkung auf den einmal täglichen Abzug greift auch bei atypischen Arbeitszeiten und arbeitstäglich mehrfachen Fahrten (BFH v. 11.9.2003 – VI B 101/03, BStBl. II 2003, 893).

Unfallkosten und andere außergewöhnliche Aufwendungen (zB wegen Diebstahls des Kfz) sind neben Nr. 6 als BA zum Abzug zuzulassen.

H 9.10 LStR 2011; HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 587; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 Rn. F 90 ff.; NIERMANN, DB 2009, 753; glA schon zur früheren Rechtslage APITZ, FR 2001, 461, PASCH/HÖRETH/RENN, DStZ 2001, 305 (308); HARDER-BUSCHNER/GOYDKE, NWB F. 6, 4217.

Dies widerspricht zwar dem weiten Wortlaut von Nr. 6 Satz 2, wonach die Abgeltungswirkung grds. auch alle außergewöhnlichen Aufwendungen erfasst.

So insb. BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805; FG Nürnberg v. 4.3.2010 – 4 K 1497/08, EFG 2010, 1125, rkr.; FG München v. 21.4.2009 – 13 K 4357/07, nv., rkr.; FG Hamb. v. 5.7.2006 – 1 K 4/06, EFG 2006, 1822, rkr.; Hess. FG v. 18.3.2005 – 8 K 4194/04, DStRE 2006, 268, rkr.; glA BMF v. 1.12.2006, BStBl. I 2006, 778; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 510; KETTLER, DStZ 2002, 676.

Der Gesetzgeber hat sich allerdings ausdrücklich für den Abzug derartiger Aufwendungen ausgesprochen.

Siehe BTDrucks. 16/12099, 8: „Unfallkosten sind als außergewöhnliche Aufwendungen wieder neben der Entfernungspauschale zu berücksichtigen“. Der Finanzausschuss hat diesen Gedanken in BTDrucks. 16/12299, 4 ausdrücklich aufgenommen und empfohlen den Gesetzentwurf unverändert anzunehmen. Siehe ausführl. zu Unfallkosten Anm. 1000 ff.

Gewöhnliche Aufwendungen, die über die Entfernungspauschale hinausgehen, dürfen nur abgezogen werden, soweit sie für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel angefallen sind und den als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen (Satz 2 iVm. § 9 Abs. 2 Satz 2) oder für Flugkosten, weil die Entfernungspauschale für Flugstrecken nicht gilt (Satz 2 iVm. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3).

Zum Ansatz der tatsächlichen Aufwendungen über die Entfernungspauschale hinaus bei behinderten Menschen, vgl. § 9 Anm. 643.

Einstweilen frei.

1426

2. Entsprechende Anwendung von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 Satz 1–6 und Abs. 2

1427

Berechnung der Entfernungspauschale: Die Entfernungspauschale beträgt seit dem VZ 2004 0,30 € und ist nur für volle Kilometer der Entfernung und für jeden Tag zu berechnen, an dem der Weg zwischen Wohnung und Betriebsstätte zurückgelegt wurde (kürzeste Straßenverbindung). Durch die Bindung an die Straßenverbindung in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 ist bei kürzerer Gesamt-

strecke durch Nutzung einer Fähre die zurückgelegte Wegstrecke der Fähre nicht einbezogen. Die Fährkosten sind insoweit neben der Entfernungspauschale abzugsfähig (so zutreffend BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 – Tz. 1.4., Bsp. 2). Vgl. im Übrigen ausführl. § 9 Anm. 457ff.

Berechnung pro Betriebsstätte: Durch die entsprechende Anwendung, gelten die Regelungen zur Entfernungspauschale auch im Bereich der Gewinneinkünfte pro Betriebsstätte. Hat ein Stpfl. mehrere Betriebsstätten und kehrt er vor dem Aufsuchen der anderen Betriebsstätte am selben Arbeitstag zu seiner Wohnung zurück, ist die zusätzliche Fahrt zu der anderen Betriebsstätte zusätzlich im Wege der Entfernungspauschale zu erfassen. Bei Fahrten von einer Betriebsstätte zur nächsten Betriebsstätte mit Rückkehr von dieser zur Wohnung, ist die Entfernungspauschale aus der Hälfte der Summe der Entfernungen zu berechnen (vgl. BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 – Tz. 1.8 mit Berechnungsbeispiel). Zu Fahrten von einer Betriebsstätte zur nächsten Betriebsstätte und zurück ohne Rückkehr zur Wohnung vgl. Anm. 1419.

Höchstbetrag: Die Gewährung der Entfernungspauschale ist für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte der Höhe nach begrenzt auf 4500 € im KJ. Die Begrenzung gilt nicht für Familienheimfahrten. Ein höherer Betrag ist nur anzusetzen, wenn ein eigenes oder ein zur Nutzung überlassenes Kfz. benutzt wird (vgl. ausführl. § 9 Anm. 457). Zur Berechnung der Begrenzung bei Benutzung eines eigenen Kfz. und öffentlicher Verkehrsmittel vgl. die umfangreichen Bsp. in BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 – Tz. 1.5 und 1.6. Zur Nutzung verschiedener Verkehrsmittel und von Flugzeugen vgl. ausführl. § 9 Anm. 458.

1428–1437 Einstweilen frei.

IV. Erläuterungen zu Satz 3: Abzugsbegrenzung bei Benutzung eines Kraftfahrzeugs

1438 1. Erfasste Kraftfahrzeuge und Berechnungsmethoden

Satz 3 begrenzt den BA-Abzug von Aufwendungen, die für ein Kfz. bei Benutzung für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten anfallen, auf die Höhe der Entfernungspauschale.

Das Kraftfahrzeug muss zum Betriebsvermögen gehören. Das ergibt sich aus dem Bezug auf § 6 Abs. 1 Nr. 4, weil nur für die Privatnutzung dieser Kfz. ein Entnahmewert ermittelt werden kann. Werden Kfz. des PV für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder für Familienheimfahrten genutzt, ermöglicht Satz 2 isoliert den BA-Abzug in Höhe der Entfernungspauschale.

Listenpreismethode: Als Grundregel geht § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 von der Ermittlung des Entnahmewertes durch die Listenpreismethode aus. Seit VZ 2006 ist diese Methode nur noch für Kfz. anzuwenden, die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden (s. zu dieser Gesetzesänderung RÜSCH/HOFFMANN, DStR 2006, 399). Vgl. im Übrigen Anm. 1439 und § 6 Anm. 1203 ff.

Fahrtenbuchmethode: Als sog. Escape-Methode ist es möglich, die Entnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 durch die Aufteilung der Aufwendungen anhand eines Fahrtenbuchs zu bestimmen. Vgl. hierzu Anm. 1448 und § 6 Anm. 1203p ff.

Schätzungsmethode: Insoweit der Anwendungsbereich der Listenpreismethode auf Kfz. mit überwiegender betriebl. Nutzung eingeschränkt wurde, ohne die Fahrtenbuchmethode zugleich für sonstige Kfz. des BV als verpflichtend zu regeln, kommt eine Schätzung im Rahmen der allgemeinen Darlegungs- und Fest-

stellungslast in Betracht (vgl. die Gesetzesbegründung BRDrucks. 937/05, 10; vgl. § 6 Anm. 1202m).

2. Abzugsbegrenzung durch Listenpreismethode (Satz 3 Halbs. 1)

a) Berechnung der Abzugsbegrenzung bei Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (Satz 3 Halbs. 1, 1. Fall)

1439

Zur Berechnung der Abzugsbegrenzung geht Satz 3 Halbs. 1, 1. Fall als Ausgangsgröße von einem Wert iHv. 0,03 % des inländ. Listenpreises des Kfz. (zur Bemessungsgrundlage Listenpreis vgl. § 6 Anm. 1203k–1203m) je Entfernungskilometer aus. Der Wert von 0,03 % ist entsprechend der Regelung in § 8 Abs. 2 Satz 3 gewählt (vgl. § 8 Anm. 90 ff.). Es handelt sich um einen monatlichen Betrag je Entfernungskilometer, der grds. unabhängig davon anzusetzen ist, an wie vielen Tagen das Kfz. tatsächlich zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte genutzt wurde. Von dem sich ergebenden Monatsbetrag ist die Entfernungspauschale in Abzug zu bringen.

Nutzt der Steuerpflichtige das Kraftfahrzeug nur unregelmäßig für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, so ist nach Ansicht der Rspr. (BFH v. 4.4.2008 – VI R 85/04, BStBl. II 2008, 887, zu § 8 Abs. 2 Satz 3; ausdrücklich best. durch BFH v. 22.9.2010 – VI R 57/09, BFHE 231, 139) von einem Betrag von 0,002 % des Listenpreises pro Tag auszugehen (im Streitfall bei einer Fahrt in der Woche). Die FinVerw. ist der Ansicht, dass dies weder mit dem Wortlaut noch dem Sinn und Zweck der Norm vereinbar ist (BMF v. 23.10.2008, BStBl. I 2008, 961; glA WOLF, DStR 2009, 152), da die 0,03 %-Regel typisierend von monatlich 15 Fahrten ausgehe. UE kommt mit der Rspr. eine teleologische Reduktion der Norm in Betracht, soweit die monatlichen Fahrten weit unter dieser Anzahl liegen (uE bei max. acht Fahrten je Monat – zwei Fahrten je Woche). Darüber hinaus verbleibt es bei der Grundregel mit der Möglichkeit der Fahrtenbuchführung. Vgl. ferner die Besprechungen von BERGKEMPER, DB 2011, 31; SCHNEIDER, NWB 2011, 112; GIERLICH, BB 2011, 485.

Positiver Unterschiedsbetrag: Nach Satz 3 dürfen die Aufwendungen in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zwischen 0,03 % des inländ. Listenpreises und dem sich nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 oder Abs. 2 ergebenden Betrag den Gewinn nicht mindern. Zur Berechnung vgl. das Bsp. unter Anm. 1402.

Negativer Unterschiedsbetrag: Durch das Zusammenspiel mit Satz 2 wird deutlich, dass Satz 3 nicht nur beschränkende Wirkung hat. Soweit nach Satz 3 Halbs. 1, 1. Fall geringere Beträge ermittelt werden (insb. bei Kfz. mit geringen Listenpreisen), kann dies insgesamt zu einem negativen Unterschiedsbetrag führen. Die Einf. der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale führt dazu, dass dieser Betrag dann gewinnmindernd in Ansatz kommt (vgl. Anm. 1402; aA URBAN, FR 2010, 510 [516 f.], der dies als unvereinbar mit dem Wortlaut bezeichnet). Zur Umsetzung in der Gewinnermittlung s. BRIESE, DStR 2003, 1336.

Nutzung mehrerer Kraftfahrzeuge des Betriebsvermögens: Satz 3 ist auch anzuwenden, wenn der Stpfl. mehr als ein Kfz. iSd. Nr. 6 nutzt. Denn das Wort „eines“ in Satz 3 Halbs. 1 ist nicht als Zahlwort, sondern als unbestimmter Art. zu verstehen. Nutzt der Stpfl. mehrere Kfz. für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, ist der Monatswert daher grds. für jedes dieser Kfz. anzusetzen (vgl. § 6 Anm. 1203c). Ein Ansatz für jedes Kfz. kommt nur dann nicht in Betracht, wenn der Stpfl. glaubhaft macht, ein Kfz. nicht genutzt zu haben, zB weil es an ArbN zur privaten Nutzung überlassen wurde (vgl. zur 1 %-Methode BFH v. 9.3.2010 – VIII R 24/08, BStBl. II 2010, 903). Für die Ermittlung nach

Satz 3 ist zu unterstellen, dass das Kfz. mit dem höchsten Listenpreis genutzt wird (ebenso BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 12 aE). Der Ansatz eines Durchschnittswerts der Listenpreise der genutzten Kfz. ist uE nicht möglich, da dies gerade in Familienunternehmen zu Missbrauchsmöglichkeiten führt (Abweichung zur bislang vertretenen Auffassung). Will der Stpfl. negative Wirkungen der Listenpreismethode vermeiden, muss er die Fahrtenbuchmethode wählen. Insbesondere kann der Stpfl. bei mehreren Kfz. für jedes einzelne Kfz. zwischen den Methoden wählen (BFH v. 3.8.2000 – III R 2/00, BStBl. II 2001, 332) vgl. § 6 Anm. 1202n.

Personengesellschaft: Nutzen Gesellschafter einer PersGes. Kfz., die zum BV der Gesellschaft gehören, ist Satz 3 in der Form anzuwenden, dass die Berechnung für den jeweiligen Gesellschafter unter Zugrundelegung des Listenpreises des von ihm genutzten Kfz. vorzunehmen ist (BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 13). Steht ein Kfz. mehreren Gesellschaftern zur Verfügung und nutzen die Gesellschafter das Kfz. nicht regelmäßig (uE bei max. fünf Fahrten je Monat), ist von 0,002 % des Listenpreises pro Tag auszugehen; s.o. „Bemessungsgrundlagen“.

Mehrere Betriebsstätten: Bei mehreren Betriebsstätten in jeweils unterschiedlicher Entfernung zur Wohnung ist der Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Kfz.-Aufwendungen die jeweils geringste Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte zugrunde zu legen. Fahrt der Stpfl. zu der oder den weiter entfernt liegenden weiteren Betriebsstätte(n) höchstens fünfmal pro Monat, können diese Fahrten bei der pauschalen Berechnung der nicht abziehbaren BA zusätzlich je Fahrt mit dem positiven Unterschiedsbetrag zwischen 0,002 % des inländ. Listenpreises für jeden Entfernungskilometer und der Entfernungspauschale angesetzt werden (vgl. mit Berechnungsbeispiel BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 16).

Zum Fall der Nichtnutzung eines Kfz. für einen vollen Monat und zu Fällen des Fahrzeugwechsels vgl. § 6 Anm. 1203n; zur „Kostendeckelung“ bei insgesamt hohen Beträgen aus Nr. 6 und § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 vgl. § 6 Anm. 1203o.

1440–1444 Einstweilen frei.

1445 b) Berechnung der Abzugsbegrenzung bei Familienheimfahrten (Satz 3 Halbs. 1, 2. Fall)

Für Familienheimfahrten (hierzu ausführl. § 9 Anm. 520 ff.) setzt Satz 3 Halbs. 1, 2. Fall als Abzugsbegrenzung den Unterschiedsbetrag zwischen 0,002 % des inländ. Listenpreises für jeden Entfernungskilometer und der sich nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 oder Abs. 2 ergebenden Entfernungspauschale, bezogen auf jede einzelne Fahrt, an. Im Gegensatz zu den übrigen Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte handelt es sich bei der pauschalen Abzugsbeschränkung für Familienheimfahrten nicht um einen Monatswert, sondern die Fahrten sind einzeln zu berücksichtigen. Bei Nutzung mehrerer Kfz. zu Familienheimfahrten ist Bemessungsgrundlage daher der Listenpreis des jeweils für die Fahrt genutzten Kfz.

1446–1447 Einstweilen frei.

1448 3. Abzugsbegrenzung durch Fahrtenbuchmethode (Satz 3 Halbs. 2)

Nutzt der Stpfl. die Fahrtenbuchmethode nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3, treten an die Stelle der mit 0,03 % oder 0,002 % des inländ. Listenpreises typisiert ermittelten Beträge für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder für Fami-

lienheimfahrten die auf diese Fahrten entfallenden tatsächlichen Aufwendungen. Auch bei der Fahrtenbuchmethode kann sich ein negativer Unterschiedsbetrag ergeben, nämlich in den Fällen, in denen der individuell ermittelte Kilometersatz niedriger ist als die Entfernungspauschale. Auch insoweit ergibt sich eine zusätzliche Gewinnminderung; vgl. Anm. 1439. Ausführlich zu den Voraussetzungen und der Umsetzung der Fahrtenbuchmethode vgl. § 6 Anm. 1203p ff.

Einstweilen frei.

1449–1488

Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a)

1489

Die Vorschrift wurde aufgehoben durch das Steueränderungsgesetz 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710).

Text der zuletzt geltenden Fassung (idF des EStG 1997 v. 16.4.1997, BGBl. I 1997, 821; BStBl. I 1997, 415):

Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

...

6a. Mehraufwendungen wegen einer aus betrieblichem Anlaß begründeten doppelten Haushaltsführung, soweit die doppelte Haushaltsführung über die Dauer von zwei Jahren am selben Ort beibehalten wird; die Nummern 5 und 6 bleiben unberührt;

Die Kommentierung dieser Regelung mit Stand Oktober 1998 (Lfg. 194) findet sich im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

I. Häusliches Arbeitszimmer (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b)

I. Allgemeine Erläuterungen

Schrifttum: WOLFF-DIEPENBROCK, Zur Ausstattung des Arbeitszimmers, DStZ 1991, 295; URBAN, Das häusliche Arbeitszimmer – Grundsatzfragen, DStZ 1996, 229; TIEDTKE/BECK, Das häusliche Arbeitszimmer auf dem Prüfstand – Schlussfolgerungen aus der aktuellen Rechtsprechung des BFH, FR 2004, 801; HEUERMANN, Vorsteuerabzug für das häusliche ArbZ, StBp. 2005, 175; GREITE, Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach dem Steueränderungsgesetz 2007, DB (Beilage) 2006 Nr. 6, 24; PAUS, Der Mittelpunkt der Tätigkeit als gesetzliches Tatbestandsmerkmal für die Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers, Inf. 2006, 141; ZIMMERS, Vermietung des heimischen Büros an den Arbeitgeber als Steuersparmodell, GStB 2006, 165; LEHR, Objektveräußerung: Wenn das Arbeitszimmer zur Steuerfalle wird, DStR 2007, 1199; SEIFERT, Neues zur besonderen Aufzeichnungspflicht nach § 4 Abs. 7 EStG, steuer-journal 2007, 26; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Streitfragen beim häuslichen Arbeitszimmer auch und erst recht nach dem StÄndG 2007, FR 2007, 416; DRENECK, Die Neuregelung der Abziehbarkeit von Arbeitszimmerkosten in der Rechtsprechung der Finanzgerichte, DStR 2009, 1877; WAGNER, Verfassungsmäßigkeit der Abzugsbeschränkung der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer – Anmerkung zum Vorlagebeschluss des FG Münster 1 K 2872/08, EFG 2009, 1234; BERGKEMPER, Steuerliche Berücksichtigung eines häuslichen Arbeitszimmers – Anmerkung zum BVerfG-Beschluss vom 6.7.2010 2 BvL 13/09, DB 2010, 1674; GÜNTHER, Aufteilungs- und Abzugsverbot bei gemischt veranlassenen Aufwendungen: Einschränkende Auslegung durch den Großen Senat des BFH, EStB 2010, 151; PAUS, Offene Fragen

beim häuslichen Arbeitszimmer, DStZ 2010, 688; SEIFERT/ODENTHAL, Auswirkungen der Entscheidung des BVerfG vom 6.7.2010 zur steuerlichen Berücksichtigung des häuslichen Arbeitszimmers, DStZ 2010, 683; BERGKEMPER, Neuregelung der steuerlichen Berücksichtigung eines häuslichen Arbeitszimmers, jurisPR-SteuerR 2/2011 Anm. 1; BERGKEMPER, Einkommensteuerliche Behandlung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer – Neuregelung durch das JStG 2010, jurisPR-SteuerR 17/2011 Anm. 1; GÜNTHER, Das häusliche Arbeitszimmer: Eine Bestandsaufnahme, EStB 2011, 157; SCHÜSSLER, Aufwand für ein häusliches Arbeitszimmer als nachträglich bekannt gewordene Tatsache, DStR 2011, 890; WÖRING, Das häusliche Musikzimmer. Zur Auslegung eines Typusbegriffs, FR 2011, 420; WÖRING, Das betrieblich nutzbare Wohnzimmer, FR 2011, 817.

1490 1. Rechtsentwicklung der Nr. 6b

Rechtsslage bis einschließlich 1995: Für den Abzug von Aufwendungen für ein häusl. ArbZ als BA oder WK gelten die allg. stl. Grundsätze.

Insbes. wird die im Entwurf des StReformG 1990 (BTDrucks. 11/2157 v. 19.4.1988) vorgesehene Beschränkung des WKAbzugs auf einen jährl. Pauschbetrag von 800 DM in Fällen, in denen einem ArbN von seinem ArbG ein ausreichender Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird, aufgegeben (BTDrucks. 11/2536 v. 21.6.1988, 77).

Eine Abzugsbegrenzung ergibt sich aus Nr. 7 (unangemessene Aufwendungen) und der Abgrenzung von BA/WK zu den Aufwendungen der Lebenshaltung iSd. § 12 Nr. 1.

Die Rspr. fordert diesbezüglich eine strenge räumliche Trennung des ArbZ vom übrigen Wohnbereich, den Ausschluss einer priv. Mitbenutzung des ArbZ sowie die Notwendigkeit des häusl. ArbZ für die Berufsausübung (dazu BFH v. 24.11.1950 – IV 91/50, BStBl. III 1991, 23). Die Voraussetzung der Notwendigkeit gibt die Rspr. später auf (BFH v. 26.4.1985 – VI R 68/82, BStBl. II 1985, 467).

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Nr. 6b wird mW ab dem ab 1.1.1996 geschaffen als eine für BA und WK (§ 9 Abs. 5) geltende Abzugsbeschränkung.

Aufwendungen für ein häusl. ArbZ sowie die Kosten der Ausstattung waren nicht abzugsfähig. Das Verbot galt nicht, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des ArbZ mehr als 50 % der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit betrug oder wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand. In diesen Fällen wurde die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 2400 DM begrenzt; diese Beschränkung galt nicht, wenn das ArbZ den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildete.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Die Regelung der Nr. 6b wird mW ab dem 1.1.1997 auch für den SABereich (Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung) für anwendbar erklärt (s. Anm. 1500).

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790): Abzugsbegrenzung iHv. 1 250 € statt 2 400 DM mW ab 1.1.2002.

StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652): Der Abzug wird weiter eingeschränkt. Das Abzugsverbot gilt nur dann nicht, wenn das ArbZ den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Die Ausnahmen, in denen der Abzug bis 1 250 € zulässig war, werden gestrichen (zur Verfassungswidrigkeit dieser Regelung s. Anm. 1495).

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768): Nr. 6b wird als Reaktion auf die Entsch. des BVerfG v. 6.7.2010 (2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268) rückwirkend ab dem 1.1.2007 geändert. Der auf 1 250 € beschr. Abzug wird im Falle eines fehlenden alternativen Arbeitsplatzes wieder zugelassen.

1491 Einstweilen frei.

2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift**a) Bedeutung der Nr. 6b**

1492

Nr. 6b ist als Fiskalzwecknorm von erheblicher Bedeutung für die öffentlichen Haushalte. So werden zB die Steuermindereinnahmen aufgrund des BVerfG-Beschl. v. 6.7.2010 (2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268) auf 700 Mio. € jährl. geschätzt (Das Parlament, Nr. 32-33/9.8.2010, www.das-parlament.de). Vor dem Hintergrund der mit der ständigen Verbesserung moderner Kommunikationstechniken einhergehenden zunehmenden Verbreitung von Telearbeitsplätzen nimmt auch die wirtschaftliche Bedeutung der Nr. 6b ständig zu.

Einstweilen frei.

1493–1494

b) Verfassungsmäßigkeit der Nr. 6b

1495

Nr. 6b ist verfassungsgemäß (aA PAUS, DStZ 2010, 688 ff.).

Die 1996 eingeführte Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für häusliche Arbeitszimmer (s. Anm. 1490) ist nach BVerfG v. 7.12.1999 (2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297) verfassungsgemäß. Ein Verstoß gegen den allg. Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG liege nicht vor. Die sachliche Rechtfertigung der Abzugbegrenzung folge aus dem Umstand, dass eine Nach-

[Anschluss S. E 607]

prüfung der tatsächlichen Nutzung häusl. ArbZ durch die FinVerw. wegen des engen Zusammenhangs zur Sphäre der priv. Lebensführung und des Schutzes des Art. 13 GG wesentlich eingeschränkt oder sogar gänzlich unmöglich sei. Der Gesetzgeber dürfe bei der Ordnung von Massenentscheidungen generalisierende, typisierende und dem Vereinfachungserfordernis geschuldete pauschalierende Regelungen treffen, solange er dabei realitätsgerecht den typischen Fall – hier die Möglichkeit einer privaten Mitbenutzung des häusl. ArbZ – als Maßstab zugrunde lege. Ein Verstoß gegen das Grundrecht der Berufsfreiheit liege ebenfalls nicht vor, da eine in den Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG eingreifende berufsregelnde Tendenz der Abzugsbeschränkung nicht erkennbar sei (vgl. auch BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268).

Nr. 6b idF des StÄndG 2007 (s. Anm. 1490) verstieß nach BVerfG v. 6.7.2010 (2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268) insoweit gegen den allg. Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, als die stl. Berücksichtigung von Aufwendungen für ein häusl. ArbZ auch dann ausgeschlossen war, wenn kein anderer Arbeitsplatz für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit zu Verfügung stand. Die im Gesetzgebungsverfahren angeführten fiskalischen Erwägungen (BTDrucks. 16/1545, 1, 8 [12]) stellten allein keinen sachlichen Rechtfertigungsgrund dar, weil selbst eine willkürliche stl. Mehrbelastung dem Ziel der Einnahmenvermehrung diene. Auch verfehle die beanstandete Neuregelung das Gebot einer realitätsgerechten Typisierung hinsichtlich der Abgrenzung von Erwerbs- und Privatsphäre. Das Fehlen eines anderen Arbeitsplatzes lasse sich ohne weiteres durch eine entsprechende ArbGBescheinigung nachweisen.

Nr. 6b idF des JStG 2010 ist verfassungskonform. Der Abzug der Aufwendungen für ein häusl. ArbZ ist nach Satz 2 zwar nur noch zulässig, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Die mehr als 50 %ige betriebliche oder berufliche Nutzung des ArbZ führt entgegen der früheren Rechtslage nicht mehr zum BA-Abzug (s. Anm. 1490). Das hat das BVerfG aber ausdrücklich für zulässig erachtet. Sofern ein anderer Arbeitsplatz vorhanden sei, stelle der Umfang der Nutzung allenfalls ein schwaches Indiz für die Notwendigkeit eines ArbZ dar. Ferner ließen sich die Angaben des Stpfl. zur zeitl. Nutzung nur schwer kontrollieren. Auch die erneute Begrenzung des Abzugs auf 1.250 € ist verfassungsrechtlich unbedenklich, obgleich sich das BVerfG v. 6.7.2010 (2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268) zur konkreten Abzugshöhe nicht geäußert hat. Insoweit kommt der weite Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers beim Erl. pauschalierender Regelungen im Massenverfahren zum Tragen (BERGEMPER, DB 2010, 1674 ff.; SEIFERT/ODENTHAL, DStZ 2010, 683 f.).

Einstweilen frei.

1496–1497

3. Geltungsbereich der Nr. 6b

1498

Sachlicher Geltungsbereich: Nr. 6b gehört zu den Gewinnermittlungsvorschriften (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1) und gilt unabhängig davon, ob das häusl. ArbZ gemietet wurde oder sich im Eigentum des Stpfl. befindet, sowie unabhängig davon, ob es sich um PV, notwendiges oder gewillkürtes BV handelt. Bei den Überschusseinkünften (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7) ist Nr. 6b iVm. § 9 Abs. 5 Satz 1 Teil der Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die WK (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2). Durch das JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523) wurde die Abzugsbeschränkung mW ab 1.1.1997 auch für den SABereich übernommen (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des JStG 1997)

und ist dadurch auch Teil der Einkommensermittlung (§ 2 Abs. 4). Nr. 6b gilt mangels entspr. Einschränkung auch für im Ausland belegene häusl. ArbZ. Für Körperschaften hat Nr. 6b keine Bedeutung (s. Anm. 1501).

Persönlicher Geltungsbereich: Nr. 6b gilt für unbeschr. oder beschr. estpfl. Personen (§§ 1, 49 und 50). § 10 Abs. 1 Nr. 7 ist auf beschr. estpfl. Personen nicht anzuwenden (§ 50 Abs. 1 Satz 3).

1499 Einstweilen frei.

4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1500 a) Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG

§ 3c: Soweit das häusl. ArbZ zur Erzielung stfreier Einnahmen genutzt wird, können die darauf entfallenden Aufwendungen (ggf. anteilig) nicht als BA oder WK abgezogen werden (s. § 3c Anm. 40).

Andere Tatbestände des Abs. 5:

► *Verhältnis zu Nr. 6a:* Aufwendungen für ein häusl. ArbZ können mit Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung nach Nr. 6a konkurrieren, wenn in der Wohnung am Tätigkeitsort ein ArbZ unterhalten wird. Nr. 6b geht der Regelung in Nr. 6a vor; die Voraussetzungen von Nr. 6b müssen für den BA/WKAbzug erfüllt sein (BFH v. 9.8.2007 – VI R 23/05, BStBl. II 2009, 722; BMF v. 10.12.2009, BStBl. I 2009, 1599 – Tz. 2).

► *Verhältnis zu Nr. 7:* Das Abzugsverbot für unangemessene Aufwendungen ist ausdrücklich auf „andere als die in den Nummern 1 bis 6 und 6b bezeichneten Aufwendungen“ beschränkt. Soweit Nr. 6b eingreift, findet keine Angemessenheitsprüfung statt (s. Anm. 1617).

Zur Angemessenheitsprüfung beim außerhäusl. ArbZ s. Anm. 1660 „Büroausstattung“ und WOLFF-DIEPENBROCK, DStZ 1991, 295.

§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4: Durch das JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523) wurde die Regelung der Nr. 6b auch für den SABereich (Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung) für anwendbar erklärt (s. Anm. 1498). Zusätzlich zu den Einschränkungen durch Nr. 6b können pro Stpfl. Ausbildungskosten nur bis zu insgesamt 4000 € je Kj. als SA abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 und 2).

§ 12 Nr. 1: s. Anm. 1513.

§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1: s. Anm. 1537.

1501 b) Verhältnis zu Vorschriften außerhalb des EStG

Verhältnis zum EigZulG: Gem. § 8 Satz 3 EigZulG ist die Bemessungsgrundlage der Eigenheimzulage um den auf nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnungsteil zu kürzen. Eine Förderung nach dem EigZulG für die auf das selbstgenutzte häusl. ArbZ entfallenden AHK kommt selbst für den Fall, dass die Aufwendungen wegen Nr. 6b nicht oder nicht in voller Höhe als BA/WK abzugsfähig sind, nicht in Betracht (BFH v. 27.9.2001 – X R 92/98, BStBl. II 2002, 51; BMF v. 21.12.2004, BStBl. I 2005, 305 – Tz. 54).

Verhältnis zum GewStG: Nach §§ 6 und 7 GewStG bemisst sich die GewSt. nach dem Gewerbeertrag. Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des EStG oder des KStG zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb. Damit gilt Nr. 6b mittelbar auch für das GewStG.

Verhältnis zum KStG: Was kstrechl. als Einkommen gilt und wie dieses zu ermitteln ist, bestimmt sich gem. § 8 Abs. 1 KStG nach den Vorschriften des EStG und des KStG. Nr. 6b gilt daher grds. auch für Körperschaften (vgl. Anm. 1108); allerdings kann eine Körperschaft mangels Wohnung kein häusl. ArbZ haben. Nr. 6b ist eine speziell auf natürliche Personen zugeschnittene Regelung und daher ohne praktische Bedeutung für Körperschaften.

Zur ArbZ-Vermietung des Gf. an seine GmbH s. ZIMMERS, GStB 2006, 165.

Verhältnis zum UStG: Nr. 6b hat keinen Einfluss auf den VorStAbzug für das häusl. ArbZ. Das in § 15 Abs. 1a Satz 1 UStG normierte VorStAbzugsverbot für bestimmte nach Abs. 5 nicht abziehbare BA gilt nicht für Kosten eines häusl. ArbZ. Aufwendungen für ein häusl. ArbZ berechtigen somit grds. zum VorStAbzug (s. auch HEUERMANN, StBp. 2005, 175).

Einstweilen frei.

1502–1503

5. Verfahrensfragen

1504

Zu den verfahrensrechtlichen Folgerungen aus der Entscheidung des BVerfG v. 6.7.2010 (2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268) s. BMF v. 15.12.2010, BStBl. I 2010, 1497; gegen die von der FinVerw. vertretene Beschränkung der Gesetzesrückwirkung auf nicht bestandskräftige Bescheide unter Hinweis auf § 173 AO SCHÜSSLER, DSrR 2011, 890.

Pflicht zur einzelnen und getrennten Aufzeichnung nach Abs. 7: Nach Abs. 7 sind Aufwendungen für häusl. ArbZ einzeln und getrennt von den sonstigen BA aufzuzeichnen. Wird diese besondere Aufzeichnungspflicht nicht erfüllt, sind die Aufwendungen vom BA-Abzug ausgeschlossen (Abs. 7 Satz 2). Siehe im Einzelnen Anm. 2035 ff. Für den WK- u. SA-Abzug gilt Abs. 7 mangels entsprechender Verweisung nicht.

Feststellungslast: Grds. hat der Stpfl. die Voraussetzungen für stmindernde Tatsachen und somit auch für den Abzug von ArbZAufwendungen darzulegen und nachzuweisen. Befindet sich das häusl. ArbZ im Ausland, trifft den Stpfl. die erhöhte Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO. Die Feststellungslast für eine mehr als unerhebliche außerberufliche Nutzung trägt hingegen die FinVerw. (BFH v. 5.12.2002 – IV R 7/01, BStBl. II 2003, 463; krit. WAGNER, EFG 2009, 1234).

Einstweilen frei.

1505–1509

II. Erläuterungen zu Satz 1: Grundsätzliches Abzugsverbot für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer

1. Begriff des häuslichen Arbeitszimmers

1510

Der Begriff des häusl. ArbZ ist gesetzlich nicht definiert.

Nach der neueren Rspr. des BFH handelt es sich um einen Raum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusl. Sphäre des Stpfl. eingebunden ist und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Arbeiten dient (BFH v. 23.9.2009 – IV R 21/08, BStBl. II 2010, 337; v. 26.3.2009 – VI R 15/07, BStBl. II 2009, 598 mwN).

Nach der früheren Rspr. des BFH war häusl. ArbZ ein „Arbeitsraum innerhalb der Wohnung des Stpfl., den dieser entweder neben seinem eigentlichen Arbeitsplatz bei seinem ArbG, soweit es sich ... um einen ArbN handelt, oder aber, soweit es sich um

einen selbständig Tätigen oder Gewerbetreibenden handelt, neben seiner Betriebsstätte oder seinen Praxisräumen außerhalb der Wohnung als zusätzlichen beruflichen Arbeitsplatz geltend macht.“ Diese Rspr. stellte im Wesentlichen noch darauf ab, ob die Aufwendungen einen nennenswerten Umfang hatten und ob sie zusätzlich aus betrieblichen oder beruflichen Gründen angefallen sind oder ob sie auch unabhängig von der Nutzung der Räumlichkeiten zu betrieblichen oder beruflichen Zwecken entstanden wären (so BFH v. 18.5.1961 – IV 333/59 U, BStBl. III 1961, 337; v. 27.7.1961 – IV 403/60 U, BStBl. III 1961, 465).

Die Finanzverwaltung folgt grds. der neueren Rspr. des BFH (BMF v. 2.3.2011, BStBl. I 2011, 195 – Tz. 3). Sie fordert jedoch zusätzlich, dass der Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich zu betrieblichen und/oder beruflichen Zwecken genutzt wird (s. Anm. 1513).

Nutzt ein Stpfl. mehrere in die häusliche Sphäre eingebundene Räume für berufliche oder betriebliche Zwecke, ist die Qualifizierung als häusl. ArbZ regelmäßig für jeden Raum gesondert vorzunehmen. Eine gemeinsame Qualifizierung kommt nur in Betracht, wenn die Räume in Folge nahezu identischer Nutzung eine funktionale Einheit bilden (BFH v. 26.3.2009 – VI R 15/07, BStBl. II 2009, 598). Mehrere häusl. ArbZ bilden jedoch ein Objekt iSd. Abzugsbeschränkung (BFH v. 9.5.2005 – VI B 50/04, BFH/NV 2005, 1550).

An den Arbeitgeber vermietete Räume sind selbst dann kein häusl. ArbZ iSd. Nr. 6b, wenn sie in der Wohnung des ArbN. belegen sind und der ArbG die Räume wiederum dem ArbN zur Nutzung überlässt. Das kann zur Folge haben, dass der ArbN – nicht sozialversicherungspflichtige – Einkünfte aus VuV erzielt und die auf das ArbZ entfallenden anteiligen Kosten grds. unbegrenzt als WK geltend machen kann, während für den ArbG die Miete eine BA darstellt (zu weiteren Steuervorteilen bei Option zur umsatzsteuerpfl. Vermietung s. Nds. FG v. 30.6.2005 – 5 K 798/01, nv., rkr.). Ob bei dem ArbN allerdings tatsächlich Einkünfte aus VuV vorliegen oder ob die Mieteinnahmen nicht doch als Arbeitslohn zu qualifizieren sind, beurteilt die Rspr. danach, in wessen vorrangigem Interesse die Nutzung des ArbZ erfolgt. Dient sie in erster Linie den Interessen des ArbN, weil er zB im Betrieb des ArbG über einen weiteren Arbeitsplatz verfügt und die Nutzung des häusl. ArbZ vom ArbG lediglich gestattet oder geduldet wird, so sind die Zahlungen als Arbeitslohn zu erfassen. Wird der betreffende Raum jedoch vor allem im betrieblichen Interesse des ArbG genutzt und geht dieses Interesse – objektiv nachvollziehbar – über die Entlohnung des ArbN und über die Erbringung der jeweiligen Arbeitsleistung hinaus, so ist anzunehmen, dass die betreffenden Zahlungen auf einer neben dem Dienstverhältnis gesondert bestehenden Rechtsbeziehung beruhen (so BFH v. 19.12.2005 – VI R 82/04, BFH/NV 2006, 1076, mwN; BMF v. 13.12.2005, BStBl. I 2006, 4; Mustermietvertrag und Hinweise zur Beweisvorsorge s. ZIMMERS, GStB 2006, 165 [172]). Nutzt nicht der den Abzug begehrende Stpfl., sondern sein bei ihm angestellter Ehegatte das ArbZ, das im gemeinsamen Haus belegen ist, so greift die Abzugsbeschränkung ebenfalls ein. Denn der Gesetzeszweck, die betriebliche von der privaten Sphäre des Stpfl. abzugrenzen und den Verwaltungsvollzug zu vereinfachen, schließt es aus, für die Frage, ob es sich um ein häusl. ArbZ handelt, danach zu differenzieren, ob der Stpfl. selbst oder dessen angestellter Ehegatte das Büro nutzt (BFH v. 29.4.2010 – VI B 153/09, BFH/NV 2010, 1442).

2. Einzelmerkmale des häuslichen Arbeitszimmers

a) Gedankliche, schriftliche oder verwaltungstechnische Arbeiten

1511

Ein ArbZ iSv. Nr. 6b ist grds. nur ein Raum, der überwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Arbeiten dient – also das typische mit Schreibtisch, Regalen und PC ausgestattete „Heimbüro“. Räumlichkeiten, die ihrer Ausstattung und Funktion nach nicht einem Büro entsprechen, fallen selbst bei Lage im häusl. Bereich nicht unter die Abzugsbegrenzung. Da es zahlreiche Übergangsformen gibt, muss letztlich im konkreten Einzelfall anhand des Gesamtbilds der Verhältnisse entschieden werden, ob der jeweilige Raum dem Typus des ArbZ iSd. Nr. 6b (noch) zugeordnet werden kann oder nicht. Dabei ist unerheblich, ob der betreffende Raum eine Betriebsstätte iSd. § 12 AO ist (BFH v. 2.12.2009 – VIII B 219/08, BFH/NV 2010, 431 mwN).

► *Die Rechtsprechung verneint das Vorliegen eines häusl. ArbZ zB in folgenden Fällen:* Ärztliche Notfallpraxis: BFH v. 20.3.2003 – IV R 3/02, BStBl. II 2005, 203; Ausstellungsraum: BFH v. 26.6.2003 – VI R 10/02, BFH/NV 2003, 1560; Lagererraum: BFH v. 19.3.2003 – VI R 40/01, BStBl. II 2003, 1163 (anders aber bei Nutzung sowohl als Lager als auch als Büro: BFH v. 22.11.2006 – X R 1/05, BStBl. II 2007, 304; s. ferner sogleich „Archivraum“); Tonstudio: BFH v. 28.8.2003 – IV R 53/01, BStBl. II 2004, 55; Übungsraum einer Musikerin: FG Köln v. 13.10.2010 – 9 K 3882/09, EFG 2011, 217, nrkr., Az. BFH VIII R 44/10, dazu sehr krit. WÖRING, FR 2011, 420; aA zu „Übezimmer“ auch FG Ba.-Württ. v. 6.4.2011 – 4 K 5121/09, EFG 2011, 1416, rkr.; Werkstatt: BFH v. 26.3.2009 – VI R 15/07, BStBl. II 2009, 598.

► *Die Rechtsprechung bejaht das Vorliegen eines ArbZ zB in folgenden Fällen:* Archivraum, sofern darin auch für ein ArbZ typische Tätigkeiten, wie das Einordnen, Sichten und Heraussuchen von Unterlagen durchgeführt werden (BFH v. 19.9.2002 – VI R 70/01, BStBl. II 2003, 139).

b) Einbindung in die häusliche Sphäre

1512

Einbindung als sachliche Rechtfertigung der Abzugsbegrenzung: Das durch den Begriff „häuslich“ beschriebene Merkmal der „Einbindung in die häusl. Sphäre des Stpfl.“ dient der Abgrenzung des häusl. ArbZ von Räumlichkeiten, deren Zuordnung zur Erwerbssphäre keinen besonderen Vermischungs- und Nachprüfungsproblemen unterliegt. Diese Einbindung bildet die sachliche Rechtfertigung des in Nr. 6b normierten Abzugsverbots. Denn im Bereich der häusl. Sphäre ist eine Überprüfung durch die FinVerw. nur sehr eingeschränkt möglich – sowohl auf tatsächlichen Gründen als auch aufgrund des Schutzes durch Art. 13 GG (BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297).

In die häusliche Sphäre eingebunden ist ein ArbZ regelmäßig dann, wenn es mit der privat genutzten Wohnung des Stpfl einschließlich der Zubehörräume (zB Abstell-, Keller- und Speicherräume) zu einer gemeinsamen Wohneinheit verbunden ist. Eine unmittelbare räumliche Verbindung mit der Wohnung ist für die Beurteilung als „häuslich“ aber nicht zwingend erforderlich. Eine räumliche Nähe kann reichen. Entscheidend ist, ob das in räumlicher Nähe liegende ArbZ unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalls dem Wohnbereich und damit der privaten Lebenssphäre des Stpfl. zuzurechnen oder aufgrund besonderer Umstände aus diesem Zusammenhang herausgelöst ist.

► *Die Rspr. bejaht* eine Einbindung in die häusl. Sphäre trotz Fehlens einer unmittelbaren räumlichen Verbindung bei:

- *separater Wohnung auf derselben Etage eines Mehrfamilienhauses* wie die Privatwohnung des Stpfl. (BFH v. 26.2.2003 – VI R 124/01, BStBl. II 2004, 69);
- *zur Wohnung gebörenden Zubehörräumen wie Keller- Hobby- oder Speicherräumen*, auch auf anderen Etagen als die Privatwohnung des Stpfl. (BFH v. 4.5.2010 – VIII B 63/09, BFH/NV 2010, 1444);
- *Anbauten an ein Einfamilienhaus* (BFH v. 13.11.2002 – VI R 164/00, BStBl. II 2003, 350), auch im Falle einer zum ArbZ umgebauten Garage oder eines Gartenhauses (FG Rhld.-Pf. v. 23.8.2000 – 1 K 2165/99, DStRE 2001, 70, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 25.9.2008 – 14 K 6286/04 B, nv., rkr.).
- ▶ *Die Rspr. verneint* eine Einbindung in die häusl. Sphäre trotz räumlicher Nähe bei:
 - *separater Wohnung auf einer anderen Etage eines Mehrfamilienhauses* als die Privatwohnung des Stpfl., da die Möglichkeiten, Kosten der priv. Lebensführung in den beruflichen oder betrieblichen Bereich zu verlagern, bei unmittelbar an die Privatwohnung angrenzenden Räumlichkeiten typischerweise deutlich größer sind, als wenn dem Stpfl. der Zutritt zu den Räumlichkeiten außerhalb der Privatwohnung nur über ein auch von fremden Dritten benutztes, gemeinsames Treppenhaus möglich ist (BFH v. 10.6.2008 – VIII R 52/07, HFR 2009, 456);
 - *nicht zur Wohnung gebörenden (dh. separat angemieteten) Zubehörräumen wie Keller-Hobby- oder Speicherräumen* auf anderen Etagen als die Privatwohnung des Stpfl. (BFH v. 26.2.2003 – VI R 160/99, BStBl. II 2003, 515);
 - *Anbauten an ein Mehrfamilienhaus*, in dem auch fremde Dritte wohnen (FG Köln v. 9.9.2010 – 10 K 944/06, EFG 2011, 129, nrkr., Az. BFH IX R 56/10).

Ist der Raum für einen intensiven und dauerhaften Publikumsverkehr geöffnet, liegt keine Einbindung in die häusliche Sphäre vor (BFH v. 31.3.2004 – X R 1/03, BFH/NV 2004, 1387).

Die Nutzung durch dritte, nicht familienangehörige und auch nicht haushaltzugehörige Personen (zB ArbN des Stpfl.) hebt die Einbindung in die häusl. Sphäre auf (BFH v. 9.11.2006 – IV R 2/06, BFH/NV 2007, 677).

1513 c) Nutzung des Arbeitszimmers zu Erwerbszwecken

Abziehbar sind die Aufwendungen für das ArbZ nur dann, wenn der Stpfl. dieses betrieblich oder beruflich nutzt. Das beruht auf dem in Abs. 4 normierten Veranlassungszusammenhang.

Private Mitbenutzung des Arbeitszimmers: Aufwendungen für das private Wohnen gehören grds. zu den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung iSd. § 12 Nr. 1. Diese Norm enthält nach der neueren Rspr. des BFH zwar kein allg. Aufteilungs- und Abzugsverbot (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; aA noch BFH v. 4.5.2005 – VI B 35/04, BFH/NV 2005, 1549). Gleichwohl führt die private Mitbenutzung eines häusl. ArbZ (nach wie vor) zu einem Abzugsverbot, da der häusliche Bereich in den Bereich der privaten Lebensführung iSv. § 12 Nr. 1 fällt und kein hinreichend abzugrenzender betrieblicher/beruflicher Mehraufwand gegeben ist (s. FG Ba.-Württ. v. 2.2.2011 – 7 K 2005/08, EFG 2011, 1055, rkr.; BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 – Tz. 4–7; GÜNTHER, EStB 2010, 151 [153]; aA FG Köln v. 19.5.2011 – 10 K 4126/09, EFG 2011, 1410; im Zweifelsfall hälftige Aufteilung, nrkr., Az. BFH X R 32/11; dazu sehr kritisch WÖRING, FR 2011, 817; s. ferner PAUS, DStZ 2010, 688 [690]; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, FR 2007, 416 [418]: Aufteilung nach Nutzungsanteilen im

Wege der Schätzung; für die Aufteilungsmöglichkeit wohl auch BERGKEMPER, jurisPR-SteuerR 2/2011 Anm. 1). Eine private Mitbenutzung ist lediglich dann unerschädlich, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist (schon BFH v. 19.10.1970 – GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17; BMF v. 2.3.2011, BStBl. I 2011, 195 – Tz. 3: 10%-Grenze). Das ist zB der Fall, wenn der Stpfl. dort in geringem Umfang private Post erledigt. Eine Mitbenutzung zu Ausbildungszwecken schadet ebenfalls nicht (TIEDTKE/BECK, FR 2004, 801 f.).

Indizien für eine private Mitbenutzung: Für die Annahme einer schädlichen Privatnutzung kommt es auf die konkreten Umstände des Einzelfalls an. Eine gewisse Typisierung ist dabei aber nicht zu vermeiden. Folgende Indizien sind von Bedeutung:

▶ *Trennung vom übrigen Wohnbereich:* Nach allg. Lebenserfahrung liegt eine steuer-schädliche private Mitbenutzung vor, wenn keine klare Abgrenzung zwischen dem ArbZ und dem privaten Wohnbereich gegeben ist. Der Raum muss also von den übrigen zu Wohnzwecken genutzten Privaträumen hinreichend getrennt sein – idR durch eine abschließbare Tür.

Vereinend für Empore: BFH v. 21.4.1994 – IV R 98/93, BFH/NV 1994, 853; *offene Galerie:* BFH v. 6.12.1991 – VI R 101/87, BStBl. II 1992, 304; *durch Raumteiler abgetrennten Arbeitsbereich in einem ansonsten privat genutzten Raum:* FG Rhld.-Pf. v. 23.5.1989 – 2 K 81/88, EFG 1990, 171, rkr.; *offene Flächen des Treppenhauses:* BFH v. 6.12.1991 – VI R 110/90, BFH/NV 1992, 380; *zum Hausflur offenen Raum:* BFH v. 19.5.1995 – VI R 3/95, BFH/NV 1995, 880.

Bejähend bei fehlender Tür: Nds. FG v. 26.11.1996 – VII 300/96, EFG 1997, 271, rkr.

▶ *Durchgangszimmer:* Eine priv. Mitbenutzung eines ArbZ ist grds. dann anzunehmen, wenn es durchquert werden muss, um andere privat genutzte Räume der Wohnung zu erreichen. Ob diese private Nutzung einen steuerschädlichen Umfang erreicht, ist jedoch stets eine Frage des Einzelfalles.

So etwa BFH v. 19.8.1988 – VI R 69/85, BStBl. II 1988, 1000: Durchqueren eines ansonsten intensiv beruflich genutzten ArbZ ins Schlafzimmer stellt eine private Mitbenutzung von nur untergeordneter Bedeutung dar. Demgegenüber ist ein Durchgangszimmer als alleiniger Zugang zum Wohnzimmer, zur Küche, zum Flur, zum Bad, zur Kleiderkammer, zum Kinderzimmer und zur Terrasse regelmäßig nicht als häusl. ArbZ anzuerkennen (zu den allg. Grundsätzen BFH v. 4.8.2006 – VI B 49/06, BFH/NV 2006, 2074 mwN).

▶ *Angemessene Größe des übrigen Wohnbereichs:* Ein häusl. ArbZ kann stl. nur anerkannt werden, wenn daneben genügend Wohnraum für den Stpfl. und seine Familie zur Verfügung steht und es in einem angemessenen Verhältnis zum übrigen Wohnraum steht, da ansonsten eine private Mitnutzung zu vermuten ist.

BFH v. 10.4.1987 – VI R 94/86, BStBl. II 1987, 500: Bei einer 41 qm großen Wohnung eines Alleinstehenden ist ein ArbZ von 12 qm anzuerkennen. FG Rhld.-Pf. v. 24.5.1995 – 1 K 1812/93, EFG 1995, 1002, rkr.: Kein BA-Abzug für häusl. ArbZ von 30 qm bei einer Gesamtwohnfläche von 48 qm.

▶ *Ausstattung des Raums:* Die Aufbewahrung von nicht mit der beruflichen oder betrieblichen Nutzung des Raums im Zusammenhang stehenden Gegenständen (zB schöngeistige Literatur, Sitzgruppe, als Gästebett genutzte Liege, einziges Fernsehgerät, Klavier eines Nicht-Berufsmusikers) spricht für eine nicht unerhebliche priv. Mitbenutzung des Raums.

Siehe aber BFH v. 28.9.1990 – VI R 111/87, BFH/NV 1991, 298: Vorhandensein einer *Liege* schade nicht, da ein Stpfl. (dort ein Richter) auch im Liegen arbeiten könne. Nicht überzeugend ist hingegen die in BFH v. 18.3.1988 – VI R 49/85, BFH/NV 1988, 556, geäußerte Auffassung, dass *Jagdtrophäen* an den Wänden für eine erhebliche Privatnutzung des ArbZ sprächen. Die Dekoration eines ArbZ mit bürofremden Ge-

genständen (wie zB auch Kunstwerken) zwecks Förderung einer angenehmen Arbeitsatmosphäre lässt keinen Schluss auf eine schädliche Privatnutzung zu.

Der erwerbsbedingte Nutzungsumfang ist unbeachtlich, solange die (nahezu) ausschließliche Nutzung zu Erwerbszwecken gewährleistet ist. Zeiten der Nichtnutzung sind keine Privatnutzung.

1514–1518 Einstweilen frei.

3. „Aufwendungen“ für das Arbeitszimmer

1519 a) Art und Umfang der Aufwendungen

Aufwendungen für das häusliche ArbZ sind die (anteiligen) Raumkosten: Zu den Raumkosten zählen insb. die Miete, Gebäude-AfA, Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung, SonderAfA, Schuldzinsen für Kredite, die zur Anschaffung, Herstellung oder Reparatur des Gebäudes oder der ETWohnung verwendet worden sind, Wasser- und Energiekosten, Reinigungskosten, Grundsteuer, Müllabfuhrgebühren, Schornsteinfegergebühren, Gebäudeversicherungen und das gesamte Gebäude betreffende Renovierungskosten (BMF v. 2.3.2011, BStBl. I 2011, 195 – Tz. 6). Soweit Aufwendungen ausschließlich für die Renovierung der Wohnzwecken dienenden Räume angefallen sind, können diese wegen des fehlenden Veranlassungszusammenhangs nicht, auch nicht anteilig als Aufwendungen für das häusl. ArbZ abgezogen werden. Gleiches gilt für Kosten der Gartenpflege. Die Kosten einer Gartenerneuerung können hingegen anteilig den Kosten des häusl. ArbZ zuzurechnen sein, wenn bei einer Reparatur des Gebäudes, zu dem das ArbZ gehört, Schäden am Garten verursacht worden sind (BFH v. 6.10.2004 – VI R 27/01, BStBl. II 2004, 1071).

Aufteilung nach dem Wohnflächenverhältnis: Aufteilungsmaßstab für die das gesamte Haus betreffenden Aufwendungen ist grds. das Verhältnis der Fläche des häusl. ArbZ zur Wohnfläche des Hauses oder der Wohnung einschließlich ArbZ (sog. „Wohnflächenverhältnis“). Diese Ermittlung erfolgt im Schätzungswege auf der Grundlage der nach der Wohnflächenverordnung (WoFIV, BGBl. I 2003, 2346) ermittelten Wohnfläche. Gem. § 2 Abs. 3 Nr. 1 WoFIV bleiben bei der Ermittlung der Wohnfläche Nebenräume wie Keller, Abstellräume, Heizungsräume, Waschküchen und Dachböden grds. außer Ansatz. Nicht zur Wohnfläche gehören gem. § 2 Abs. 3 Nr. 2 WoFIV ferner Räume, die den nach ihrer Nutzung an sie zu stellenden Anforderungen des Bauordnungsrechts nicht genügen. Entscheidet sich ein Stpfl. hingegen, betrieblich genutzte Nebenräume in die Kostenberechnung einzubeziehen, so sind die Kosten nach dem Verhältnis des gesamten betrieblich/beruflich genutzten Bereichs zu der Gesamtfläche (also jeweils Haupt- und Nebenräume) aufzuteilen (BFH v. 18.10.1983 – VI R 68/83, BStBl. II 1984, 112; v. 22.11.2006 – X R 1/05, BStBl. II 2007, 304).

Unterschiedlichen Einkunftsarten zuzuordnende oder als SA abziehbare Arbeitszimmeraufwendungen: Wird das häusl. ArbZ im Rahmen unterschiedlicher Einkunftsarten oder zum Teil zur Berufsausbildung oder zur Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf genutzt, sind die Aufwendungen (zeitanteilig) aufzuteilen. Die Abzugsmöglichkeit ist dann für jede Tätigkeit gesondert zu beurteilen.

Nutzen mehrere Steuerpflichtige das Arbeitszimmer zugleich oder zeitlich nacheinander, müssen die Aufwendungen wegen des Grundsatzes der Individualbesteuerung (s. § 2 Anm. 14) zunächst nach dem Nutzungsverhältnis auf-

geteilt werden. Für jeden Nutzer ist getrennt zu prüfen, ob und in welcher Höhe die von ihm getragenen Kosten abzugsfähig sind (näher Anm. 1563).

b) Sonderproblem Drittaufwand

1520

Drittaufwand ist grundsätzlich nicht abzugsfähig: Aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit folgt, dass der Stpfl. BA/WK persönlich tragen muss. Drittaufwand wird stl. daher grds. nicht anerkannt. Beim häusl. ArbZ wirft dies insb. Probleme im Falle von Ehegatten auf. Der Große Senat des BFH hat dazu in vier Beschlüssen v. 23.8.1999 Stellung genommen und folgende Grundsätze aufgestellt (s. auch H 4.7 EStH 2009 „Drittaufwand“):

BFH v. 23.8.1999 – GrS 3/97, BStBl. II 1999, 787: Nutzt der Stpfl. ein ArbZ in der dem Ehepartner gehörenden Wohnung unentgeltlich, kann er die darauf entfallenden Aufwendungen nicht steuermindernd geltend machen.

BFH v. 23.8.1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774: Ehegatten, die gemeinsam die HK ihres in Miteigentum stehenden Hauses getragen haben und die darin jeweils einen Raum für Erwerbszwecke nutzen, können jeweils die auf diesen Raum entfallenden Kosten für die Dauer der beruflichen/betrieblichen Nutzung als BA/WK geltend machen.

BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778: Beteiligt sich der Stpfl. an den AK des dem anderen Ehegatten gehörenden Gebäudes und nutzt er dort ein häusl. ArbZ zu betrieblichen oder beruflichen Zwecken, so kann er die auf diesen Raum entfallenden eigenen Aufwendungen grds. als BA oder WK geltend machen. Bemessungsgrundlage für die AfA sind dabei die auf das ArbZ entfallenden AK oder HK, soweit sie der Kostenbeteiligung des Nichteigentümer-Ehegatten entsprechen.

BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782: Erwerben der Stpfl. und sein Ehegatte aus gemeinsamen Mitteln gleichzeitig jeweils einander gleiche Eigentumswohnungen zu Alleineigentum, von denen die des Ehegatten gemeinsam zu Wohnzwecken genutzt wird, und nutzt der Stpfl. in dieser Wohnung ein häusl. ArbZ alleine zu beruflichen/betrieblichen Zwecken, kann er die darauf entfallenden grundstückorientierten Aufwendungen (zB AfA, Schuldzinsen) grds. nicht als eigene BA/WK geltend machen. Die gemeinsam getragenen laufenden nutzungsorientierten Aufwendungen (zB Energiekosten), kann er hingegen anteilig geltend machen.

Für nicht verheiratete Stpfl. gelten die genannten Grundsätze analog. Eine Ehe zwischen den Miteigentümern ist nur insoweit von Bedeutung als den Ehegatten regelmäßig unabhängig davon, welcher Ehegatte die Aufwendungen tatsächlich getragen hat, die AHK eines in Miteigentum stehenden Grundstücks entsprechend ihres Miteigentumsanteils zugerechnet werden (BFH v. 19.5.1995 – VI R 64/93, BFH/NV 1995, 879). Siehe ausführl. zum Drittaufwand auch § 2 Anm. 139).

Einstweilen frei.

1521–1524

4. Kosten der Ausstattung des Arbeitszimmers

1525

Nr. 6b erfasst auch die Kosten der Ausstattung des ArbZ. Dazu gehören zB die Aufwendungen für Deckenlampen, Tapeten, Teppiche, Fenstervorhänge und Gardinen (nach der Verkehrsanschauung fest zum Raum gehörende WG).

Abgrenzung zu Arbeitsmitteln notwendig: Eine einschränkende Auslegung ist geboten, da die (unbeschr.) Abziehbarkeit der Aufwendungen für Arbeitsmittel als BA/WK Vorrang hat. Anderenfalls wären Stpfl. mit ArbZ gegenüber Stpfl. ohne ArbZ benachteiligt. Arbeitsmittel sind alle zum unmittelbaren Arbeitseinsatz bestimmten (raumunabhängigen) WG. Entscheidend ist, ob das entsprechende WG auch dann als BA/WK Berücksichtigung finden würde, wenn es in einem anderen Raum der Wohnung untergebracht wäre. In Zusammen-

hang mit einem ArbZ können das insb. Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände wie Bücherregale, Computer und Zubehör, Tische, Schreibtischlampen und Stühle sein (BFH v. 23.9.2009 – IV R 21/08, BStBl. II 2010, 337).

Kosten für die Ausschmückung mit Kunstgegenständen sind nicht zu berücksichtigen, da insofern Kosten der Lebensführung iSv. § 12 Nr. 1 vorliegen (FG Köln v. 4.12.2002 – 10 K 5858/98, EFG 2003, 518, rkr. mwN; BMF v. 2.3.2011, BStBl. I 2011, 195 – Tz. 7; TIEDTKE/BECK, FR 2004, 801 [813]; krit. URBAN, DStZ 1996, 229 [235]).

1526–1535 Einstweilen frei.

5. Rechtsfolge des Satzes 1

1536 a) Abzugsverbot für Aufwendungen und Kosten des Ausstattung des Arbeitszimmers

Generelles Abzugsverbot: Als Rechtsfolge des Satzes 1 sieht der Einleitungssatz zu Abs. 5 ein generelles Abzugsverbot für die auf das häusl. ArbZ entfallenden Aufwendungen einschließlich der Kosten der Ausstattung vor. Ausnahmen davon sind nur nach Satz 2 und 3 möglich (s. Anm. 1555 ff.).

Spezielles Abzugsverbot nach Abs. 7: Unabhängig vom generellen Abzugsverbots nach Satz 1 ergibt sich ein weiteres Abzugsverbot bei Verletzung der Aufzeichnungspflichten des Abs. 7 (s. Anm. 1504).

1537 b) Behandlung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen

Arbeitszimmer im Privatvermögen: Ein häusl. ArbZ dient nicht Wohnzwecken iSv. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 und fällt daher trotz des Abzugsverbots in Nr. 6b – ggf. losgelöst vom Rest des Gebäudes – unter den Besteuerungstatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns sind die anteiligen AHK allerdings nicht um AfA-Beträge zu kürzen, wenn der Abzug dieser Aufwendungen nach Nr. 6b ausgeschlossen war. Aus Vereinfachungsgründen gilt dies auch, wenn der Abzug auf 1250 Euro begrenzt war (ausführl. BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, insbes. Tz. 21 und 39; zur Abwehrberatung LEHR, DStR 2007, 1199).

Arbeitszimmer im Betriebsvermögen: Rechtsfolge der ausschließlichen oder nahezu ausschließlichen betrieblichen Nutzung ist die Zuordnung des häusl. ArbZ im eigenen Haus oder in der eigenen Wohnung zum notwendigen BV. Als eigenbetrieblich genutzter Grundstücksteil braucht das häusl. ArbZ nur dann nicht als BV behandelt zu werden, wenn sein Wert nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks und nicht mehr als 20500 € beträgt (§ 8 EStDV). Grundstückteile von untergeordnetem Wert iSd. § 8 EStDV sind aber in die Besteuerung des privaten Veräußerungsgeschäfts einzubeziehen (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383 – Tz. 16). Ändern sich die Nutzungsverhältnisse des im BV befindlichen häusl. ArbZ und verliert das häusl. ArbZ dadurch seine BVEigenschaft, liegt in der Nutzungsänderung eine Entnahmehandlung. Der Entnahmegewinn ist grds. nach allg. Grundsätzen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 in voller Höhe zu versteuern, unabhängig davon, in welchem Umfang die zuvor angefallenen Aufwendungen als BA abgezogen werden konnten. Entsprechendes gilt für den Fall der Betriebsaufgabe oder der Veräußerung des Gebäudes.

Diese Kumulation von Abzugsverboten und Besteuerung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen ist allerdings bedenklich. Denn der Gewinn be-

rechnet sich als Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen Veräußerungserlös und dem Buchwert (AHK vermindert um die gesetzliche AfA, die sich wegen Nr. 6b entweder gar nicht oder ggf. nur begrenzt ausgewirkt hat) abzgl. der anteiligen Veräußerungskosten. Die AfA muss unabhängig von der Abzugsbeschränkung in Nr. 6b jährlich vorgenommen werden; § 7 EStG sieht davon keine Ausnahme vor. Diese Versteuerung von „Scheingewinnen“ widerspricht dem aus der Verfassung abgeleiteten Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Eine Minderung des Veräußerungs- oder Aufgebegewinns um die unter das Abzugsverbot fallende AfA im Wege teleologischer Reduktion des Gewinnrealisierungstatbestands ist daher geboten (so BFH v. 28.8.2003 – IV R 38/01, BFH/NV 2004, 327; BROUDRÉ, DStR 1995, 1733.).

Einstweilen frei.

1538–1554

III. Erläuterungen zu Satz 2: Arbeitszimmer als ausschließlicher Arbeitsplatz

1. Zur Verfügung stehender anderer Arbeitsplatz

1555

Satz 2 liegt der Gedanke zu Grunde, dass Aufwendungen für ein häusl. ArbZ (nur) dann stl. berücksichtigt werden sollen, wenn es für die Erwerbstätigkeit erforderlich ist. Dies ist der Fall, wenn dem Stpfl. für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Das Merkmal der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit ist tätigkeitsbezogen zu verstehen. Daher findet die Ausnahmeregelung auch Anwendung, wenn für eine von mehreren Tätigkeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (BMF v. 2.3.2011, BStBl. I 2011, 195 – Tz. 16). Steht für mehrere Tätigkeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, ist der Höchstbetrag von 1250 € ggf. auf die einzelnen Tätigkeiten aufzuteilen. Es ist unerheblich, ob es sich um Haupt- oder Nebentätigkeiten handelt. Die Nichtverfügbarkeit eines anderen Arbeitsplatzes kann sich auch auf einen Teil einer konkreten Tätigkeit des Stpfl. beziehen.

Tätigkeitsbedingte Notwendigkeit: Nicht erforderlich ist, dass der Stpfl. die Tätigkeit, für die ihm kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ausschließlich in seinem ArbZ ausübt (zB Unterrichtsvorbereitung des Lehrers im häusl. ArbZ; Übungsstunden einer Konzertpianistin im häusl. ArbZ). Auch ist die Ausübung der Tätigkeit im häusl. ArbZ unabhängig vom Umfang sowie von der Zeit, die der Stpfl. dort dafür verbringt. Es muss sich (nur) um Tätigkeiten handeln, die der Stpfl. an keinem anderen Ort ausüben kann, zB weil ihm niemand dafür einen anderen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt.

Beschaffenheit des anderen Arbeitsplatzes: Nicht jeder andere Arbeitsplatz lässt die Erforderlichkeit des häusl. ArbZ entfallen. Der andere Arbeitsplatz muss vielmehr so beschaffen sein, dass der Stpfl. auf das häusl. ArbZ nicht angewiesen ist. Folglich muss der andere Arbeitsplatz objektiv zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet sein. Weitere Anforderungen sind nicht zu stellen. Der andere Arbeitsplatz steht dann für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit zur Verfügung, wenn ihn der Stpfl. in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann. Die subjektiv motivierte Entscheidung, die Arbeit statt an einem zur Verfügung stehenden Arbeitsplatz im häusl. ArbZ durchzuführen, ist nicht maßgeblich (BFH v. 5.3.2008 – VI B 95/07, BFH/NV 2008, 956, mwN).

Der andere Arbeitsplatz steht auch zur Verfügung, wenn er außerhalb der üblichen Arbeitszeiten, wie zB am Wochenende oder in den Ferien nicht zugänglich ist, selbst wenn der ArbN es vorzieht, zu diesen Zeiten zu arbeiten (BFH v. 10.2.2005 – VI B 113/04, BStBl. II 2005, 488). Denn sofern die Entscheidung, an einem anderen als dem vom ArbG zur Verfügung gestellten Arbeitsplatz zu arbeiten, ihren Grund nicht in beruflichen Notwendigkeiten hat, ist sie der persönlichen Lebensführung zuzuordnen. Unbeachtlich ist zudem, ob der ArbN dort nach eigener Auffassung ungestörter, konzentrierter oder mit einer besseren Ausstattung arbeiten kann, da die gesetzliche Regelung nicht voraussetzt, dass der andere Arbeitsplatz ein „angemessener“ oder auch „ruhiger“ Arbeitsplatz ist.

So BFH v. 29.6.2004 – VI B 135/03, BFH/NV 2004, 1638; s. auch v. 7.8.2003 – VI R 17/01, BStBl. II 2004, 78: *Großraumbüro* ist anderer Arbeitsplatz; v. 7.8.2003 – VI R 162/00, BStBl. II 2004, 83: Schreibtisch in *Schalterhalle einer Bank* ist anderer Arbeitsplatz; ferner FG Düss. v. 13.12.2005 – 17 K 2050/04 E, EFG 2006, 711, rkr.: umfangreiche Ausführungen zu den Begriffen „anderer Arbeitsplatz“ und „für die berufliche Tätigkeit ... zur Verfügung steht“).

Sonderfall Lehrer: Mit Lehrern geht die FinVerw. großzügiger um. Das Lehrerrzimmer stellt nach der Verwaltungsauffassung keinen anderen Arbeitsplatz iSd. Abzugsbeschränkung dar (BMF v. 2.3.2011, BStBl. I 2011, 195 – Tz. 17). Da ein Lehrerrzimmer einem Großraumbüro gleicht, überzeugt diese Auffassung allenfalls unter dem Gesichtspunkt, dass es dort regelmäßig an der erforderlichen EDV-Ausstattung fehlen dürfte. Die Annahme eines fehlenden alternativen Arbeitsplatzes gilt nach der Rspr. sogar für einen **Schulleiter** mit Unterrichtsverpflichtung, der in der Schule über ein eigenes Büro verfügt. Denn diesem soll das Dienstzimmer in der Schule grds. nur für die Verwaltungstätigkeit, nicht aber für die Vor- und Nachbereitung des Unterrichts zur Verfügung stehen (BFH v. 9.12.2003 – VI R 150/01, BFH/NV 2004, 412; dazu zu Recht krit.: TIEDTKE/BECK, FR 2004, 801 [808]: Eine solche Generalisierung ist realitätsfern).

Bereitschaftsdienst: Kann der Stpfl. einen Teil seiner beruflichen Tätigkeit aus objektiv nachvollziehbaren, zwingenden Gründen nur zu Hause verrichten, wie zB Bereitschaftsdienst zu Zeiten, in denen die Betriebsgebäude des ArbG geschlossen sind, steht für diesen Teilbereich der beruflichen Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz iSd. Satz 2 zur Verfügung (BFH v. 7.8.2003 – VI R 41/98, BStBl. II 2004, 80).

Ein weiteres häusliches Arbeitszimmer des Steuerpflichtigen ist kein „anderer Arbeitsplatz“ iSd. Satzes 2. Dies folgt aus dem Grundgedanken der Nr. 6b, die den Abzug der Aufwendungen für ein häusl. ArbZ für diejenigen Fälle einschränkt, in denen dem Stpfl. an einem anderen Ort als in seiner Wohnung ein Arbeitsplatz – als Gegensatz zum häusl. ArbZ – zur Verfügung steht und der Stpfl. damit auf das häusl. ArbZ als (einzigen) Arbeitsplatz grds. nicht angewiesen ist.

Änderung der Nutzungsverhältnisse: Sobald dem Stpfl. ein anderer Arbeitsplatz im og. Sinne zur Verfügung steht, greift das Abzugsverbot für ab diesem Zeitpunkt anfallende Aufwendungen. Steht dem Stpfl. zunächst ein anderer Arbeitsplatz für die im häusl. ArbZ ausgeübte Tätigkeit zur Verfügung und fällt dieser Arbeitsplatz weg, kann der Stpfl. ab dem Wegfall des anderen Arbeitsplatzes bis zu 1 250 € der ab diesem Zeitpunkt anfallenden Aufwendungen für das häusl. ArbZ als BA/WK abziehen. Fällt der andere Arbeitsplatz weg, kann sogar der Vollabzug der Aufwendungen für das häusl. ArbZ in Betracht kommen, sofern der Mittelpunkt gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit nunmehr im häusl. ArbZ liegt (s. Anm. 1565).

2. Nachweisanforderungen bezüglich des Fehlens eines anderen Arbeitsplatzes 1559

Darlegungs- und Beweispflicht: Der Stpfl. muss konkret darlegen und ggfs. beweisen, dass ihm tätigkeitsbezogen kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, unabhängig davon, ob es sich um eine Haupt- oder eine Nebentätigkeit handelt. Das jeweilige Berufsbild oder die Art der Tätigkeit können als Anhaltspunkt dienen.

Eine Bescheinigung des Arbeitgebers kann als Nachweis dienen (BMF v. 2.3.2011, BStBl. I 2011, 195 – Tz. 18). An sie wird ein besonders strenger Maßstab anzulegen sein, um evtl. Gefälligkeitsbescheinigungen des ArbG zu begegnen.

Arbeitsvertragliche Vereinbarungen mit dem ArbG über die Verrichtung eines Teils der beruflichen Tätigkeit im häusl. ArbZ sind allein nicht als Nachweis dafür geeignet, dass ein anderer Arbeitsplatz nicht zur Verfügung steht. Für die Erforderlichkeit der Heimarbeit müssen objektiv nachvollziehbare Gründe vorliegen (Hess. FG v. 5.12.2001 – 10 K 6008/97, Information StW 2003, 7, rkr.).

Einstweilen frei.

1560–1562

IV. Erläuterungen zu Satz 3: Rechtsfolgen der Ausnahmen vom Abzugsverbot

1. Grundsatz: Abzug der Aufwendungen bis 1250 € 1563

Satz 3 Halbs. 1 begrenzt den Abzug der Aufwendungen für ein häusl. ArbZ im Fall von Satz 2 auf 1250 €. Hierbei handelt es sich nicht um einen Pauschbetrag, sondern um einen Höchstbetrag.

Personenbezogener Einmalbetrag: Da das Gesetz die Höhe der abziehbaren Aufwendungen ausdrücklich auf 1250 € begrenzt, kann der Höchstbetrag selbst bei mehreren Tätigkeiten oder mehreren Einkunftsarten oder mehreren ArbZ nicht mehrfach in Anspruch genommen werden. Der Höchstbetrag ist personenbezogen, denn Nr. 6b betrifft die individuelle Einkunftsermittlung. Daraus folgt, dass bei Nutzung eines häusl. ArbZ durch mehrere Stpfl. der Höchstbetrag mehrfach in Anspruch genommen werden kann, wobei die Abzugsvoraussetzungen dabei für jeden nutzenden Stpfl. aufgrund der jeweils ausgeübten Tätigkeit getrennt zu prüfen sind.

So auch BERGEMPER in jurisPR-SteuerR 17/2011 Anm. 1, Rn. II 7; TIEDKE/BECK, FR 2004, 801 (810) mwN; aA BFH v. 23.9.2009 – IV R 21/08, BStBl. II 2010, 337; BMF v. 2.3.2011, BStBl. I 2011, 195 – Tz. 20; GÜNTHER, EStB 2011, 157 (161): objektbezogene Abzugsbeschränkung.

Der Höchstbetrag ist ein Jahresbetrag, der bei Nutzungsbeginn oder Nutzungsende im laufenden Kj. oder bei Änderung der Nutzungsverhältnisse nicht zeitanteilig aufzuteilen ist (BMF v. 2.3.2011, BStBl. I 2011, 195 – Tz. 22). Verkürzte und verlängerte Wj. haben mangels gesetzlicher Normierung einer entsprechenden Kürzung oder Erhöhung keinen Einfluss auf den Höchstbetrag.

Einstweilen frei.

1564

2. Ausnahme: Abzug der Aufwendungen in voller Höhe (Satz 3 Halbs. 2: Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung) 1565

Satz 3 Halbs. 2 lässt den Abzug der Aufwendungen für ein strechtlich anzuerkennendes häusl. ArbZ in voller Höhe zu, wenn es den Mittelpunkt der gesam-

ten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Stpfl. bildet. Bei der Verwaltung des privaten Vermögens gilt dies insoweit sinngemäß als in einem umfassenden Sinne auf die gesamte der Erzielung von Einkünften dienende Tätigkeit des Stpfl. abzustellen ist (BFH v. 27.3.2009 – VIII B 184/08, BStBl. II 2009, 850).

Satz 3 setzt insgesamt voraus, dass ein alternativer Arbeitsplatz fehlt. Gesetzliches Tatbestandsmerkmal ist damit die Erfüllung der Voraussetzungen des Satzes 2.

Inhaltlicher (qualitativer) Schwerpunkt entscheidend: Das ArbZ ist dann Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, wenn der Stpfl. dort diejenigen Handlungen vornimmt und Leistungen erbringt, die für den ausgeübten Beruf wesentlich und prägend sind. In der Rechtspraxis wirft dies häufig Streitfragen auf, da hierfür keine klar abgrenzbaren, quantifizierbaren Merkmale existieren (sehr krit. daher PAUS, Inf. 2006, 141 ff.). Entscheidend ist der inhaltliche (qualitative) Schwerpunkt der beruflichen und betrieblichen Betätigung des Stpfl. Dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häusl. ArbZ kommt hierfür jedoch eine indizielle Bedeutung zu (BFH v. 14.7.2010 – VI B 43/10, BFH/NV 2010, 2053 mwN). Bei qualitativ gleicher Arbeitsleistung im häusl. ArbZ und im Betrieb ist auf den Umfang der zeitlichen Nutzung des ArbZ abzustellen. Ist der Aufgabenbereich eines Stpfl. so vielfältig und gestreut, dass seine Betätigung keinem konkreten Mittelpunkt zugeordnet werden kann, scheidet ein unbeschr. Abzug mangels „Mittelpunkt im ArbZ“ aus (BFH v. 23.5.2006 – VI R 21/03, BStBl. II 2006, 600).

Die Lit. spricht sich zT für eine Neudefinition des Mittelpunktbegriffs aus. Danach soll das häusl. ArbZ bereits dann den Mittelpunkt der betrieblichen/beruflichen Betätigung bilden, wenn notwendige Büroarbeiten nur dort erledigt werden können, das ArbZ für die Berufstätigkeit unverzichtbar ist und beträchtliche Teile der Arbeitszeit dort verbracht werden (GREITE, DB 2006, Beil. Nr. 6, 26 [29]; zust. DRESECK, DStR 2009, 1877 [1880]). Die Notwendigkeit dieser Neujustierung wurde vor allem mit der – inzwischen aber als verfassungswidrig eingestuft – Neuregelung ab 2007 begründet (dazu Anm. 1495). Ob der BFH im Hinblick auf die ab 2007 geänderte Rechtslage den Begriff des Tätigkeitsmittelpunkts neu definieren wird, bleibt abzuwarten (angedeutet von BERGEMPER in jurisPR-SteuerR 17/2011 Anm. 1, Rn. II 4, Gelegenheit böte das beim BFH abhängige Revisionsverfahren VI R 13/11).

Bei mehreren Tätigkeiten ist der Mittelpunkt anhand einer Gesamtbetrachtung zu bestimmen. Zunächst sind die jeweiligen Mittelpunkte der einzelnen Tätigkeiten festzulegen, um sodann auf dieser Grundlage den qualitativen Schwerpunkt der Gesamttätigkeit zu ermitteln (BFH v. 16.12.2004 – IV R 19/03, BStBl. II 2005, 212). Dabei kommt der Haupttätigkeit indizielle Bedeutung für die Beurteilung des qualitativen Schwerpunkts der Gesamttätigkeit zu (BFH v. 17.6.2004 – IV R 33/02, BFH/NV 2005, 174). Welche von mehreren Tätigkeiten die Haupttätigkeit ist, bestimmt sich im Zuge einer wertenden Gesamtbetrachtung nach der Höhe der Einnahmen, dem den einzelnen Tätigkeiten nach der Verkehrsauffassung zukommenden Gewicht und dem auf die jeweilige Tätigkeit insgesamt entfallenden Zeitaufwand.

Nicht entscheidend für die Beurteilung, welche Tätigkeiten für den Beruf des Stpfl. wesentlich und prägend sind, ist der Gesichtspunkt, an welchem Ort die Einnahmen erwirtschaftet werden (BFH v. 28.3.2003 – IV R 34/02, BStBl. II 2004, 53). Das ArbZ bildet ferner nicht schon deshalb den Mittelpunkt der beruflichen Betätigung, weil dort notwendige schriftliche Arbeiten erledigt werden, dieses Zimmer die Anlaufstelle für Telefonate und Unterlagen darstellt und das Zimmer für die Berufstätigkeit insgesamt unverzichtbar ist (BFH v.

23.3.2005 – III R 17/03, BFH/NV 2005, 1537). Der Gesichtspunkt, dass im häusl. ArbZ die geschäftsleitenden Ideen entwickelt und die unternehmensbezogenen Entscheidungen für einen auswärtigen Tätigkeitsbereich getroffen werden, macht dieses nur dann zum Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, wenn die Entwicklung von Ideen und das Fällende von Entscheidungen für die Tätigkeit des Stpfl. insgesamt prägend sind. Dient die Tätigkeit im häusl. ArbZ lediglich der Vor- bzw. Nachbereitung und der Unterstützung der eigentlichen Tätigkeit, die außer Haus verrichtet wird, ist das häusl. ArbZ nicht Tätigkeitsmittelpunkt („Tankstellenbetreiberfall“ BFH v. 6.7.2005 – XI R 87/03, BStBl. II 2006, 18).

► *Die Rechtsprechung verneint den Mittelpunkt im häusl. ArbZ bei folgenden Berufen:*

Arzt mit eigener Praxis (FG Ba.-Württ. v. 24.7.2002 – 1 K 153/01, EFG 2002, 1365, rkr.); *Arbeitsmediziner*, da die Begutachtung vor Ort entscheidend ist (FG Rhld.-Pf. v. 25.3.2009 – 2 K 1396/07, EFG 2010, 698; nrkr., Az. BFH VIII R 8/10); *Architekt*, der auch in der Bauüberwachung tätig ist, da Tätigkeit auf der Baustelle prägend (BFH v. 26.6.2003 – IV R 9/03, BStBl. II 2004, 50); *Bauleiter* (FG München v. 10.12.2005 – 5 K 1906/04, nv., rkr.); *Berufsbetreuer*, da Kontakt vor Ort entscheidend ist (BFH v. 12.11.2008 – X B 112/08, BFH/NV 2009, 161); *Betriebsprüfer des Finanzamts*, da nach § 200 Abs. 2 AO die Ap. grds. in den Geschäftsräumen des zu prüfenden Stpfl. stattfinden muss (BFH v. 20.4.2010 – VI B 150/09, BFH/NV 2010, 1434); *Bildjournalist* (BFH v. 28.3.2003 – IV R 34/02, BStBl. II 2004, 53); *Diakon*, da Arbeit in der Gemeinde wesentlich und prägend (BFH v. 22.7.2003 – VI R 20/02, BFH/NV 2004, 33); *Dozent*, da die persönliche Durchführung der jeweiligen Lehrveranstaltung vor Ort im Vordergrund steht (FG Köln v. 10.12.2008 – 7 K 97/07, EFG 2009, 649, nrkr., Az. BFH VIII R 5/09); *GmbH-Geschäftsführer*, der die Geschäftsräume der GmbH täglich zu Kontrollzwecken aufsucht (FG München v. 28.3.2007 – 9 K 2500/05, EFG 2007, 1067, rkr.); *Filmregisseur* (BFH v. 30.1.2007 – XI B 84/06, BFH/NV 2007, 913l, anders aber noch für *Fernsehregisseur*: FG Hamb. v. 23.11.1999 – II 397/99, EFG 2000, 357, rkr.); *Förster* (FG Berlin-Brandenb. v. 6.11.2007 – 13 V 13146/07, EFG 2008, 367, rkr.); *Fußballtrainer* (BFH v. 13.7.1989 – IV R 55/88, BStBl. II 1990, 23); *Handelsvertreter*, der überwiegend im Außendienst tätig ist (BFH v. 31.3.2004 – X R 1/03, BFH/NV 2004, 1387; anders, wenn im häusl. ArbZ ein wesentlicher Teil der Wertschöpfung erfolgt: FG München v. 11.2.2003 – 6 K 1044/01, EFG 2003, 760, rkr.); *Hochschullehrer*, da aufgrund der Lehrverpflichtung, der Mitwirkung bei der Verwaltung der Hochschule, der Abnahme von Prüfungen sowie der Betreuung des wissenschaftlichen Nachwuchses die für den Beruf wesentlichen und prägenden Tätigkeiten außerhalb des häusl. ArbZ erbracht werden (BFH v. 14.7.2010 – VI B 43/10, BFH/NV 2010, 2053); dies gilt auch während eines Forschungsfreisemesters (BFH v. 16.6.2010 – VI B 18/10, BFH/NV 2010, 1810); *Hörgeräteakustiker* (BFH v. 15.9.1988 – IV R 116/85, BStBl. II 1989, 276); *Klinikerarzt* (FG München v. 25.1.2007 – 6 K 2531/05, nv., rkr.); *Konzertpianist*, trotz Erarbeitung eigener Stücke im ArbZ (BFH v. 15.12.2005 – XI B 87/05, BFH/NV 2006, 2045); *Lehrer*, da Tätigkeit in der Schule prägend (BFH v. 9.11.2005 – VI R 19/04, BStBl. II 2006, 328); *Pharmareferent* (BFH v. 13.11.2002 – VI R 82/01, BStBl. II 2004, 62); *Physiotherapeut* (FG München v. 2.7.2002 – 9 V 1969/02, nv., juris., rkr.); *Radiomoderator* (Nds. FG v. 29.10.2009 – 1 K 168/06, nv., rkr.); *Richter*, da Durchführung von mündlichen Verhandlungen prägend (Nds. FG v. 8.2.2011 – 14 K 329/09, BB 2011, 1174, nrkr., Az. BFH VI R 13/11); *Schornsteinfegermeister*, da Arbeiten im Kehr-

bezirk prägend (FG München v. 29.11.2005 – 6 K 1140/04, nv., rkr.); *Tankstellenbetreiber* (BFH v. 6.7.2005 – XI R 87/03, BStBl. II 2006, 18); *Vermietungstätigkeit*, da das ArbZ lediglich deren verwaltungstechnischer Abwicklung dient (FG Münster v. 18.6.2009 – 10 K 645/08 E, Mietrecht und Immobilien 2010, 184, rkr.); *Versicherungsvertreter*, da Kundengewinnung im Außendienst wesentlich und prägend (BFH v. 23.3.2005 – III R 17/03, BFH/NV 2005, 1537; anders noch wegen der Ausarbeitung von Altersvorsorgemodellen und Verträgen im häusl. ArbZ BFH v. 29.3.2004 – VI R 34/01, BFH/NV 2004, 319).

► *Die Rechtsprechung bejaht den Mittelpunkt* im häusl. ArbZ bei folgenden Berufen: *Betriebsprüfer der Deutschen Rentenversicherung* (Nds. FG v. 17.11.2009 – 11 K 98/08, EFG 2010, 711, rkr.), da Innendiensttätigkeit prägend; *Gerichtsvollzieher*, da Innendienst prägend (FG Nürnberg v. 26.10.2006 – IV 83/06, DStRE 2007, 595, rkr.); *Journalistin*, sofern das Sammeln von Informationen per Telefon, Internet oder Zeitschriften im Vordergrund steht (Hess. FG v. 8.9.2004 – 8 K 1112/00, EFG 2005, 518, rkr., anders bei Recherchen vor Ort: FG Köln v. 22.1.2004 – 10 K 3816/00, StE 2004, 197, rkr.); *Kfz-Sachverständiger* (BFH v. 21.2.2003 – VI R 84/02, BFH/NV 2003, 1042); *Key-Account Manager*, der neben der Kundenbetreuung vor Ort vor allem individuelle Kundenlösungen im häusl. ArbZ erarbeitet (BFH v. 29.4.2003 – VI R 78/02, BStBl. II 2004, 76; v. 29.4.2003 – VI R 86/01, BFH/NV 2003, 1774; v. 29.4.2003 – VI R 54/02, BFH/NV 2003, 1175; FG Saarl. v. 23.5.2007 – 1 K 1023/05, EFG 2007, 1421, rkr.); *Unternehmer*, der zwar Leistungen außer Haus erbringt, hauptsächlich jedoch als ArbG aktiv ist (FG München v. 27.4.2010 – 13 K 4285/07, nv., rkr.); *Vermögensberater* (FG München v. 12.6.2001, EFG 2002, 1439, rkr.); *Werbetexter* (BFH v. 9.4.2003 – X R 75/00, BFH/NV 2003, 917).

Vorweggenommenen Betriebsausgaben und Werbungskosten: Aufwendungen für ein häusl. ArbZ, die in einem Veranlassungszusammenhang mit künftigen Einnahmen stehen, dürfen nur abgezogen werden, soweit die tatbestandlichen Voraussetzungen dafür im Zeitpunkt der späteren Einnahmeerzielung voraussichtlich erfüllt sein werden. Nutzt ein Stpfl. daher während einer Phase der Erwerbslosigkeit oder eines Erziehungsurlaubs ein häusl. ArbZ für berufliche Zwecke, so muss bei der Prüfung des Mittelpunkts der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung auf die zu erwartenden Umstände der späteren beruflichen Tätigkeit abgestellt werden (BFH v. 2.12.2005 – VI R 63/03, BStBl. II 2006, 329; v. 30.11.2004 – VI R 102/01, BFH/NV 2005, 549). Ein Vollabzug der Aufwendungen ist nicht etwa schon deswegen möglich, weil das ArbZ in diesen Fällen mangels anderweitiger Beschäftigung regelmäßig als Mittelpunkt der gesamten (Fortbildungs-) Betätigung anzusehen ist. Denn eine generelle unbegrenzte Abzugsmöglichkeit für Erwerbslose würde zu einer unververtretbaren Besserstellung gegenüber erwerbstätigen Stpfl. führen.

Änderung der Nutzungsverhältnisse: Liegt der Mittelpunkt nicht mehr im häusl. ArbZ, entfällt ab diesem Zeitpunkt der unbegrenzte BA- und/oder WK-Abzug. Lag der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit eines Stpfl. zunächst nicht im häusl. ArbZ, können ab dem Zeitpunkt der Verlagerung des Mittelpunkts in das häusl. ArbZ alle für den Raum anfallenden Aufwendungen nach den allg. Voraussetzungen als BA oder WK abgezogen werden.

1566–1599 Einstweilen frei.

J. Abzugsverbot für unangemessene Aufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 7)

I. Allgemeine Erläuterungen

Schrifttum: TIPKE, Zur Abgrenzung der Betriebssphäre oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, *StuW* 1979, 193; WENZIG, Unangemessene Betriebsausgaben, *StBp.* 1979, 272; HENERICHS, Die Unangemessenheit von Anschaffungskosten für Kraftfahrzeuge, *FR* 1984, 385; KLEMP, Zur Angemessenheit von Repräsentationsaufwendungen, *DStZ* 1987, 207; VÖLKER, Unangemessene Aufwendungen für einen Pkw. und Abzugsbeschränkung, *DStZ* 1987, 505; SCHMIDT, Die „allgemeine Verkehrsauffassung“ zur „Angemessenheit“, *FR* 1987, 253; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988; SCHMIDT, Angemessenheit der Anschaffungskosten für einen betrieblich genutzten PKW, *FR* 1988, 391; KORTEN, Lohnaufwand als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe?, *DB* 1989, 1309; HERDEN, Aufwendungen für die Einladung von Geschäftsfreunden in Nachtlöke, *BB* 1990, 1251; WOLFF-DIEPENBROCK, Zur Ausstattung des Arbeitszimmers, *DStZ* 1991, 295; STEILEN, Unangemessene Repräsentationsaufwendungen, *BB* 1992, 755; HELKENBERG, Die Unangemessenheit von Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG, *Diss. Passau* 1993, Frankfurt aM 1994; BREUNIGER, Neues zum Sozio-Sponsoring aus steuerlicher Sicht, *DStR* 1994, 1401; HARTMANN, Incentive-Reisen – ein Beispiel kumulativer Besteuerung, *DStR* 1997, 1061; GEBHARDT, Freizeitsport und Steuern, *EStB* 2003, 112.

1. Rechtsentwicklung der Nr. 7

1600

StÄndG v. 24.6.1953 (BGBl. I 1953, 413; BStBl. I 1953, 192): Nach § 4 Abs. 4 Satz 2 scheiden erstmals BA, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen betreffen, bei der GW insoweit aus, als sie unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind. § 2 Nr. 1 bleibt nach der ausdrücklichen Regelung in § 4 Abs. 4 Satz 3 unberührt.

StÄndG v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514): Die bisherige Regelung des § 4 Abs. 4 Satz 2 und 3 wird inhaltlich unverändert in § 4 Abs. 5 Satz 2 und 3 übernommen. Die Vorschrift gilt jedoch nur für solche Aufwendungen, die nicht schon aufgrund der nunmehr in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–3 enthaltenen Abzugsverbote bei der GW ausscheiden.

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Die Nr. 7 erhält (mit Ausnahme des Verweises auf Nr. 6b) ihre auch heute noch gültige Fassung. Abzustellen ist fortan nicht mehr nur auf die Verkehrsauffassung, sondern auf die allg. Verkehrsauffassung (s. dazu Anm. 1601).

JSStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Infolge der Einf. von Nr. 6b wird der Wortlaut der Nr. 7 angepasst.

2. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Geltungsbereich der Nr. 7

1601

Bedeutung: Ziel der Nr. 7 ist es, „offensichtliche Auswüchse bei der BA-Gestaltung“ zu bekämpfen, die vor der Schaffung der Regelung insbes. in Gestalt von Aufwendungen zu Tage traten, die in keinem Verhältnis zum Umfang des Betriebs standen (vgl. *BTDruks. I/4092*, 37). Deshalb schließt Nr. 7 den unangemessenen Teil derjenigen Aufwendungen, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, vom BA-Abzug aus. Ohne diese Regelung wären die Aufwendungen in vollem Umfang abziehbar, weil sie trotz des Berührens der Lebensführung insgesamt betrieblich veranlasst und damit BA sind und es nicht darauf ankommt, ob die Aufwendungen wirtschaftlich oder sinnvoll sind.

Vgl. BFH v. 31.7.2009 – VIII B 28/09, BFH/NV 2009, 1967 (1968 aE); von einem anderen Verständnis der Nr. 7 geht offensichtlich HELKENBERG, Die Unangemessenheit von BA nach § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG, 1994, 81 f., aus. Nach ihrer Auffassung handelt es sich um eine für den Stpfl. günstige Vorschrift, die die partielle Abzugsfähigkeit von Mischaufwendungen zulasse. Dies ist mit dem klaren Wortlaut der Nr. 7 und insbes. des Einleitungssatzes in Abs. 5 Satz 1 nicht vereinbar, da danach ausdrücklich nur BA erfasst werden, zu denen die (nichtaufteilbaren) Mischaufwendungen gerade nicht gehören, s. Anm. 834. Aus diesem Grunde bedarf es auch keiner anderen Formulierung der Norm, wie sie HELKENBERG fordert.

Verfassungsmäßigkeit: Nr. 7 ist verfassungsgemäß.

► *Die Regelung verstößt nicht gegen das objektive Nettoprinzip.* Sie durchbricht dieses zwar, weil sie Aufwendungen nicht zum Abzug zulässt, obwohl sie betrieblich veranlasst und damit nach Abs. 4 BA sind (vgl. auch Anm. 1102). Diese Durchbrechung ist uE aber gerechtfertigt, weil die betroffenen Aufwendungen insofern einen Bezug zur Privatsphäre haben, als sie die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen betreffen müssen. Je stärker dieser Bezug zur Privatsphäre ist, desto geringer ist der Grad der betrieblichen Veranlassung und desto eher ist eine Beschränkung des objektiven Nettoprinzips möglich (s. Anm. 1102). Dies gilt für die unangemessen Aufwendungen schon deshalb, weil die reinen Aufwendungen zwar betrieblich veranlasst sind, die Motivation des Stpfl. beim Tätigen dieser Aufwendungen aber oftmals auf private Gründe zurückzuführen ist.

► *Die Vorschrift verstößt auch nicht gegen das Bestimmtheitsgebot,* das aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG abgeleitet wird (vgl. BVerfG v. 17.11.1992 – 1 BvL 8/87, BVerfG 87, 234 [263]). Die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe ist zulässig, wenn die äußeren Grenzen des sich daraus ergebenden Spielraums abgesteckt sind, um so eine richterliche Überprüfung der Einhaltung der Grenzen zu ermöglichen (vgl. BVerfG v. 12.1.1967 – 1 BvR 169/63, BVerfGE 21, 74 [79 f.]). Dies ist beim Abzugsverbot der Nr. 7 der Fall. Denn gerade aus der Zielsetzung der Norm wie auch aus ihrer Entstehungsgeschichte lässt sich entnehmen, dass das Abzugsverbot für solche Aufwendungen gelten soll, die ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer unter Außerachtlassung privater Interessen und Motive nicht getätigt hätte (ausführl. dazu Anm. 1630). Ob dies der Fall ist, lässt sich aus objektiver Sicht überprüfen.

Sachlicher Geltungsbereich: Nr. 7 gilt für die Ermittlung der Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3, weil sie eine Regelung zum BA-Abzug trifft und – über die Verweisung in § 9 Abs. 5 – auch für die Ermittlung der Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7. Ferner gilt Nr. 7 auch für die Ermittlung des kstrechtl. relevanten Eink. (vgl. Anm. 1108). Die Vorschrift ist zwar insoweit auf eine natürliche Person zugeschnitten, als die erfassten Aufwendungen die Lebensführung des Stpfl. berühren müssen, was mangels einer Privatsphäre bei einer Körperschaft nicht möglich ist. Die Regelung findet jedoch mit der alternativ vorgesehenen Variante Anwendung, dass die Aufwendungen die Lebensführung anderer Personen berühren (s. dazu Anm. 1622).

Persönlicher Geltungsbereich: Nr. 7 gilt ohne Einschränkungen für unbeschr. Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1–3. Für beschr. Stpfl. iSd. § 1 Abs. 4 findet Nr. 7 wegen des nach § 50 Abs. 1 Satz 1 eingeschränkten BA-Abzugs nur dann Anwendung, wenn die unangemessenen Aufwendungen von einer Tätigkeit oder Leistung veranlasst worden sind, die der Erzielung inländischer Einkünfte dient. Vgl. ausführl. Anm. 1109.

3. Verhältnis der Nr. 7 zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu den übrigen Regelungen des § 4

► *Zu Abs. 4 (Betriebsausgaben)* ist Nr. 7 Spezialvorschrift. Sie setzt den Begriff der BA voraus. Dies ergibt sich schon aus dem Einleitungssatz des Abs. 5 (vgl. Anm. 1116).

► *Zu Abs. 5 Nr. 1–6 und 6b* ist Nr. 7 subsidiär. Das ergibt sich aus der in Nr. 7 selbst vorgesehenen Beschränkung der Anwendbarkeit auf „andere als die in den Nummern 1 bis 6 und 6b bezeichneten Aufwendungen“. Die in Nr. 1–6 und 6b enthaltenen Abzugsverbote greifen nach der Rspr. des BFH allerdings nur dann ein, wenn die Aufwendungen in erster Linie die dort geregelten Sachverhalte betreffen. Ist dies nicht der Fall, weil es bei den getätigten Aufwendungen zB nicht vorrangig um die Darreichung von Speisen und Getränken iSd. Nr. 2 geht, sondern (auch) um andere angebotene Leistungen, wie insbes. Varieté- oder Strip-teasedarbietungen, so kommt das Abzugsverbot der Nr. 7 zur Anwendung.

BFH v. 16.2.1990 – III R 21/86, BStBl. II 1990, 575 (576) für das Verhältnis zwischen Nr. 2 und Nr. 7; v. 3.2.1993 – I R 18/92, BStBl. II 1993, 367: keine Anwendung von Nr. 4, wenn eine Motorjacht nicht einer sportlichen Betätigung oder Unterhaltung von Geschäftsfreunden dient, sondern als schwimmendes Konferenzzimmer oder zum Transport oder zur Unterbringung von Geschäftsfreunden; s. ausführl. Anm. 1630.

Str. ist, allerdings ob Nr. 7 als Auffangtatbestand auch für solche Aufwendungen eingreift, die die Nr. 1–6 und 6b ausdrücklich von den dortigen Abzugsverboten ausnehmen. Siehe hierzu Anm. 1617.

► *Verhältnis zu den Tatbeständen des Abs. 5 Nr. 6a und 8–10*: Die Regelung der Nr. 7 steht eigenständig neben den Abzugsverboten in Nr. 6a und 8–10. Es ist keine Einschränkung in der Anwendbarkeit vorgesehen, wie dies bei den Abzugsverboten in Nr. 1–6 und 6b der Fall ist (s.o.). Praktisch gesehen ist das Abzugsverbot der Nr. 7 dabei aber nur dann von Bedeutung, wenn die Abzugsverbote der Nr. 6a und 8–10 nicht eingreifen, zB weil es um Mehraufwendungen wegen einer aus betrieblichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung während der ersten beiden Jahre geht (Nr. 6a). Greifen diese Abzugsverbote hingegen ein, bedarf es keines Rückgriffs mehr auf die wegen des unbestimmten Rechtsbegriffs der Unangemessenheit kompliziertere Regelung der Nr. 7.

Verhältnis zu § 9: Nr. 7 gilt nach § 9 Abs. 5 für die Ermittlung der Überschuss-einkünfte entsprechend (vgl. Anm. 1603).

Verhältnis zu § 12: § 12 hat keinen Einfluss auf das Abzugsverbot der Nr. 7. Nr. 7 erfasst nur solche Aufwendungen, die BA sind (s. Anm. 1128). § 12 behandelt demgegenüber die der Einkünfteermittlung vorgelagerte Frage, ob die Aufwendungen betrieblich oder privat veranlasst sind (ausführl. Anm. 1117). Ein Einfluss des § 12 ergibt sich auch nicht daraus, dass die von Nr. 7 erfassten Aufwendungen die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren müssen. Nach § 12 Nr. 1 Satz 2 gehören zu den Aufwendungen, die weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen, zwar auch die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Stpfl. mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Stpfl. erfolgen. Aufgrund der unterschiedlichen Regelungsbereiche von Nr. 7 und § 12 erfasst Nr. 7 allerdings nur solche Aufwendungen, die betrieblich veranlasst sind und eine gewisse Berührung zur Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen aufwei-

sen, ohne aber bereits die Voraussetzungen des § 12 Nr. 1 Satz 2 zu erfüllen (s. dazu Anm. 1623).

1608–1609 Einstweilen frei.

1610 4. Verfahrensfragen der Nr. 7

Umsetzung des Abzugsverbots: Der Stpfl. hat das Abzugsverbot der Nr. 7 – ebenso wie auch die anderen Abzugsverbote des Abs. 5 – bei seiner GW zu beachten. Für die GW nach Abs. 3 und für die Ermittlung der Überschusseinkünfte (s. Anm. 1607 zu § 9) bedeutet dies, dass er die betroffenen Aufwendungen erst gar nicht mindernd ansetzen darf (iE glA zu § 4 Abs. 3: HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 491). Bei der GW nach Abs. 1 muss er sie außerbilanziell dem Gewinn wieder hinzurechnen (BFH v. 23.4.1985 – VIII R 300/81, BFH/NV 1986, 18 [20]; vgl. auch Anm. 1123).

Ob die Aufwendungen unangemessen sind, ist von den Finanzgerichten in vollem Umfang überprüfbar. Der FinVerw. steht insoweit kein Ermessen zu. Folglich findet § 102 FGO keine Anwendung (vgl. hierzu auch Anm. 1629). An die tatsächlichen Feststellungen des FG ist der BFH gem. § 118 Abs. 2 im Revisionsverfahren gebunden (vgl. BFH v. 19.7.1996 – I B 110/95, BFH/NV 1997, 27 [28]; v. 20.8.1986 – I R 80/83, BFH/NV 1987, 91).

Aufwendungen iS der Nr. 7 sind nach Abs. 7 Satz 1 einzeln und getrennt aufzuzeichnen. Abs. 7 soll sicherstellen, dass die wegen des Abzugsverbots gar nicht oder nur eingeschränkt abziehbaren Aufwendungen leichter überprüfbar sind und dass der nur beschränkte Abzug der BA rechnerisch nachvollzogen werden kann (vgl. BFH v. 25.3.1998 – IV B 106/97, BFH/NV, 958; s. auch Anm. 1123). Ist die Aufzeichnung nicht ordnungsgemäß, weil zB nur der unangemessene Teil aufgezeichnet worden ist, so darf auch der angemessene Teil nicht als BA abgezogen werden. Das Abzugsverbot wegen fehlender oder fehlerhafter Aufzeichnung kann aber nur dann eingreifen, wenn der Stpfl. selbst von der (teilweisen) Unangemessenheit der BA ausgegangen ist, diese aber gleichwohl nicht getrennt und einzeln aufgezeichnet hat (iE glA MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 736; vgl. zur Aufzeichnung auch R 22 EStR 1998).

1611–1615 Einstweilen frei.

II. Erläuterungen zu Nr. 7

1616 1. Andere als die in Nr. 1–6 und 6b bezeichneten Aufwendungen

Aufwendungen: s. zum Begriff Anm. 751 ff.

Von den Nummern 1 bis 6 und 6b nicht erfasste Aufwendungen: Können getätigte Aufwendungen unter einen der Tatbestände der Nr. 1–6 oder 6b subsumiert werden, so ist Nr. 7 nicht anwendbar (s. dazu auch Anm. 1608). Demgegenüber greift Nr. 7 immer dann ein, wenn Aufwendungen – aus welchen Gründen auch immer – von den Tatbeständen der Nr. 1–6 und 6b nicht erfasst werden. Das gilt uE auch für solche Aufwendungen, die die Nr. 1–6 und 6b selbst ausdrücklich von den dortigen Abzugsverboten ausnehmen. Das ist bei den Abzugsverboten der Nr. 1–4 zB bei Aufwendungen der Fall, die der Stpfl. in Bezug auf seine ArbN tätigt (s. Anm. 1170). Es ist stets zu prüfen, ob ein Abzug der Aufwendungen evt. nach Nr. 7 ausgeschlossen ist.

glA SÖHN in KSM, § 4 Rn. M 31 ff.; aA HELKENBERG, Die Unangemessenheit von BA nach § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG, 1994, 122, wg. des Charakters der Nr. 7 als Auffangvor-

schrift; KÖRTEN, DB 1989, 1309 (1311) für den Fall der Lohnbesteuerung beim ArbN; zweifelnd bzgl. ArbN als „andere Personen“ iSd. Nr. 7, wenn die Zuwendungen als Arbeitslohn erfasst werden, HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 601.

Gleiches gilt in den Fällen der Nr. 3 für Aufwendungen für Gästehäuser, die sich am Ort eines Betriebs des Stpfl. befinden (glA HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 560). Schließlich ist Nr. 7 bei Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer zu beachten, selbst wenn die Voraussetzungen der Abzugsbeschränkung nach Nr. 6b nicht erfüllt sind.

Einstweilen frei.

1617–1620

2. Berührung der Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen 1621

Der Begriff der Lebensführung findet sich außer in Nr. 7 noch in § 12 Nr. 1 Satz 2. Eine Definition fehlt. Aus der Art und Weise der Verwendung in § 12 Nr. 1 lässt sich jedoch ableiten, dass unter dem Begriff der Lebensführung der Privatbereich einer natürlichen Person zu verstehen ist (ähnlich LINDBERG in BLÜMICH, § 12 Rn. 66: gesamter Bereich des persönlichen, menschlichen Daseins).

Die Lebensführung des Steuerpflichtigen umfasst dessen gesamten Privatbereich, angefangen von seinem (privaten) Haushalt und Unterhalt, die § 12 Nr. 1 Satz 1 exemplarisch nennt, bis hin zu seinen Hobbys und Vergnügungen, die oftmals durch unangemessene Aufwendungen iSd. Nr. 7 berührt sind (vgl. auch § 12 Anm. 60).

Die Lebensführung anderer Personen betrifft den Privatbereich einer anderen Person, und zwar unabhängig davon, in welchem Verhältnis sie zu dem Stpfl. steht. IdR handelt es sich jedoch um einen Angehörigen, Mitarbeiter, ArbN oder Geschäftsfreund des Stpfl.

Die Aufwendungen berühren die Lebensführung nach der Auffassung des BFH dann, wenn sie durch die persönlichen Motive des Stpfl. mitveranlasst sind, ohne dass deshalb die betriebliche Veranlassung zu verneinen ist und ohne dass es einer teilweisen privaten Nutzung bedarf.

BFH v. 4.6.2009 – IV B 53/08, nv., betr. einen ausschließlich genutzten Pkw.; v. 13.11.1987 – III R 227/83, BFH/NV 1988, 356 (357); v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108 (110); v. 20.8.1986 – I R 80/83, BStBl. II 1986, 904 (905); ebenso ТИРКЕ, StuW 1979, 193 (203).

Diese Definition ist uE abzulehnen. Nr. 7 stellt ausdrücklich nicht auf eine Veranlassung oder Mitveranlassung der getätigten Aufwendungen durch die Lebensführung des Stpfl. oder der anderen Personen ab, sondern auf den Begriff des Berührens. Dieser Begriff kann nicht mit den Begriffen der Veranlassung oder der Mitveranlassung gleichgestellt werden. Dies ergibt sich schon daraus, dass Nr. 7 nur solche Aufwendungen erfasst, die grds. betrieblich veranlasst und damit BA iSd. Abs. 4 sind (s. Anm. 1608 und 1116). Demgegenüber sind Aufwendungen, die durch die Lebensführung des Stpfl. – und damit privat – veranlasst oder mitveranlasst sind und bei denen keine Aufteilung in einen privaten und einen betrieblichen Anteil möglich ist, bereits begrifflich keine BA (vgl. ausführl. Anm. 834 und 833).

Die Aufwendungen berühren die Lebensführung uE dann, wenn sie zwar (ausschließlich) betrieblich veranlasst sind, gleichzeitig aber objektiv gesehen private Motive und Bedürfnisse des Stpfl. oder anderer Personen eine Rolle gespielt haben. Die die Lebensführung berührenden Aufwendungen sind folglich zwischen

den rein betrieblich veranlassten Aufwendungen und den schon nicht mehr als BA zu qualifizierenden privat veranlassten Aufwendungen einzuordnen. Bei ihnen ist im Vergleich zu rein betrieblich veranlassten Aufwendungen ein privates Motiv für das Tätigen der Aufwendungen vorhanden. Dieses private Motiv ist jedoch nicht von so großer Bedeutung, dass bereits eine private Mitveranlassung vorliegt.

Ähnlich HELKENBERG, Die Unangemessenheit von BA nach § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG, 1994, 50 ff.: persönliche Motive müssen Aufwendungen ganz oder zT beeinflusst haben; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 870: Aufwendungen würden ohne den betrieblichen Grund zu den Kosten der Lebensführung gehören.

Haben private Motive und Bedürfnisse beim Tätigen der Aufwendungen eine Rolle gespielt, so führt dies noch nicht automatisch zum Abzugsverbot der Nr. 7. Dieses greift erst dann ein, wenn diese die Lebensführung berührenden Aufwendungen nach der allg. Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind. Dies gilt als Regulativ dafür, dass bei (nahezu) jeder betrieblichen Entsch. zumindest unterschwellig auch private Motive zum Tragen kommen (so zB bei der Auswahl eines WG).

1622–1627 Einstweilen frei.

3. Unangemessenheit der Aufwendungen nach der allgemeinen Verkehrsauffassung

1628 a) Allgemeine Verkehrsauffassung

Das Abzugsverbot der Nr. 7 greift nur ein, soweit die Aufwendungen nach der allg. Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind.

Begriff: Zur Feststellung der allg. Verkehrsauffassung ist nicht auf die Auffassung der beteiligten Wirtschaftskreise abzustellen (dies ist die Verkehrsauffassung), sondern auf die Anschauung breiter Bevölkerungskreise (so ausdrücklich die Gesetzesbegründung, s. BTDrucks. III/1811, 8).

Es bedarf keiner besonderen Feststellung der allgemeinen Verkehrsauffassung (keine besonderen Erhebungen oder Umfragen). Maßgebend ist nach Auffassung des BFH die Anschauung des Gerichts unter Berücksichtigung der diesem bekannten Auffassung unvoreingenommener und urteilsfähiger Staatsbürger.

Vgl. BFH v. 19.6.1975 – VIII R 225/72, BStBl. II 1976, 97 (99); sehr anschaulich auch FG Berlin v. 16.10.1989 – VIII 353/88, EFG 1990, 294 (296), rkr., wonach die Argumentation des Gerichts auf einen Konsens mit dem Durchschnittsbürger abzielen muss.

Dem ist schon wegen der praktischen Handhabbarkeit der Nr. 7 grds. zuzustimmen. Zweifelhaft bleibt jedoch, ob die Gerichte stets die Auffassung unvoreingenommener und urteilsfähiger Staatsbürger kennen und bei ihren Entscheidungen zugrunde legen (krit. auch GORSKI, DStZ 1993, 613 [617]; SCHMIDT, FR 1987, 253; sowie SÖHN in KSM, § 4 Rn. M 43; s. auch Anm. 1601). Zu beachten ist in jedem Fall, dass sich die Anschauung breiter Bevölkerungskreise im Laufe der Zeit auch verändert (KLEMP, DStZ 1987, 207 [208]; s. dazu auch Anm. 1660 „Pkw.“).

1629 b) Unangemessenheit

Das Tatbestandsmerkmal der Unangemessenheit ist ein unbestimmter Rechtsbegriff, den das Gericht in vollem Umfang überprüfen kann. Dem FA kommt insoweit kein Ermessen zu.

Stellvertretend FG Berlin v. 17.8.1982 – VII 746 u. 757/80, EFG 1983, 401, rkr.; aA FG Berlin v. 16.10.1989 – VIII 353/88, EFG 1990, 294 (296), rkr., wonach es sich um eine Ermessensentscheidung des Gerichts handeln soll. Für eine solche Ermessensentscheidung ist aber schon nach dem Wortlaut der Nr. 7 kein Raum. Das FG Berlin verkennt insoweit den Charakter und die Bedeutung unbestimmter Rechtsbegriffe; s. auch Anm. 1610.

Maßgebend sind die Umstände des Einzelfalls. Für die Höhe der angemessenen Aufwendungen gibt es keine festen Grenzen. Auch aus der Anschaffung von sog. Luxusgütern kann nicht allg. auf die Unangemessenheit der Aufwendungen geschlossen werden (BFH v. 23.11.1988 – I R 149/84, BFH/NV 1989, 362; v. 26.1.1988 – VIII R 139/86, BStBl. II 1988, 629; s. auch Anm. 1601). Ebenso kann man uE im umgekehrten Fall die Angemessenheit von Aufwendungen nicht allein mit dem Argument bejahen, dass es sich bei dem angeschafften Fahrzeug um einen serienmäßig hergestellten Pkw. handelt (so aber BFH v. 13.11.1987 – III R 227/83, BFH/NV 1988, 356).

Bei der Angemessenheitsprüfung ist jede einzelne Aufwendung gesondert zu betrachten (zB bei Büroeinrichtung; vgl. auch BFH v. 16.2.1990 – III R 21/86, BStBl. II 1990, 575 [576] für Aufwendungen zur Bewirtung und Unterhaltung von Geschäftsfreunden). Das gilt auch für Folgekosten angeschaffter WG. Sie teilen nicht automatisch das Schicksal der AK für das WG (zB Unterhaltungskosten für einen Pkw., dessen AK zu 60 % unangemessen sind). Es kommt darauf an, ob Folgekosten in vergleichbarer Höhe auch dann angefallen wären, wenn der Stpfl. ein WG angeschafft hätte, dessen AK nicht teilweise unangemessen gewesen sind. Eine geringfügige Überschreitung der üblichen Kosten (bis ca. 15 %) ist unschädlich (vgl. BFH v. 8.10.1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853 [856]; v. 23.4.1985 – VIII R 300/81, BFH/NV 1986, 18 [20]; vgl. aber auch SÖHN in KSM, § 4 Rn. M 82, mit dem Beispiel, dass der Pkw. in einer weit entfernten Werkstatt repariert und gewartet werden muss).

Fremdvergleich: Die Aufwendungen sind dann unangemessen, wenn nach der Auffassung breiter Bevölkerungskreise (s. dazu Anm. 1628) davon auszugehen ist, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer diese Aufwendungen angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten nicht auf sich genommen hätte.

StRspr., vgl. BFH v. 23.5.1991 – V R 108/86, BFH/NV 1992, 207; v. 23.11.1988 – I R 149/84, BFH/NV 1989, 362; v. 8.10.1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853 (854); im Anschluss daran H 4.10 (12) EStH 2010; vgl. auch LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 328, der als Beurteilungsmaßstab darauf abstellen will, ob die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berührenden Aufwendungen betriebswirtschaftlich unangemessen sind. Dies dürfte sich iE aber nicht von der Auffassung der Rspr. unterscheiden.

Nach der Rspr. des BFH sind dabei – unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls – die folgenden Merkmale von Bedeutung:

► *Die Größe des Betriebs:* Nähere Ausführungen hierzu hat der BFH bislang allerdings nicht gemacht. Dies liegt wohl daran, dass die Betriebsgröße ein eher untaugliches Merkmal zur Abgrenzung zwischen angemessenen und unangemessenen Aufwendungen ist (glA SÖHN in KSM, § 4 Rn. M 64). Denn selbst bei einem kleinen Betrieb mit wenigen ArbN und einer nur regionalen Bedeutung sowie einem kleinen Kundenkreis können hohe Aufwendungen im Einzelfall gleichwohl angemessen sein, wenn der Betrieb gute Umsätze und Gewinne hat oder wenn der Repräsentationsaufwand für die Art des Unternehmens von besonderer Bedeutung ist (vgl. auch BFH v. 20.8.1986 – I R 80/83, BStBl. II 1986, 904 [906]; Sächs. FG v. 7.7.1998 – 2 K 232/95, EFG 1998, 1662 [1663], rkr.,

betr. Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer). Dies zeigt, dass den übrigen Beurteilungskriterien weitaus mehr Bedeutung zukommt.

► *Die Höhe des längerfristigen Umsatzes und Gewinns:* Dem kommt erhebliche Bedeutung zu. Je höher längerfristig Umsatz und Gewinn eines Unternehmens sind, desto eher würde auch ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer höhere Aufwendungen tätigen (anschaulich BFH v. 2.3.1989 – IV R 105/86, BFH/NV 1989, 693). Das gilt jedoch nicht uneingeschränkt. Hohe Umsätze und Gewinne rechtfertigen nicht jegliche Aufwendungen. Beurteilungsmaßstab bleibt auch hier der in derselben Situation befindliche ordentliche und gewissenhafte Unternehmer. Hinzu kommt, dass die Höhe der Umsätze und Gewinne nie allein ausschlaggebendes Kriterium. Es ist stets auch danach zu fragen, ob die zu erwartenden wirtschaftlichen Erfolge die Aufwendungen rechtfertigen, ob diese nicht möglicherweise in besonders hohem Maße die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren oder ob sie evtl. durch einen besonderen Repräsentationsaufwand gerechtfertigt sind. Aus diesem Grunde können selbst bei einem gutgehenden Unternehmen BA dann vom Abzug ausgeschlossen sein, wenn die Aufwendungen objektiv gesehen nur zu einem geringen wirtschaftlichen Erfolg führen können (vgl. FG Hamb. v. 11.2.1985 – V 17/83, EFG 1985, 338, rkr.; SCHMIDT, FR 1988, 391) oder wenn die privaten Motive des Stpfl. in Bezug auf die konkreten Aufwendungen sehr ausgeprägt sind, weil er zB als passionierter Automobilsportler einen sehr teuren Sportwagen anschafft und dem Gesichtspunkt der Repräsentation keine besondere Bedeutung zukommt (glA SÖHN in KSM, § 4 Rn. M 67; vgl. auch Anm. 1624).

► *Die Bedeutung des Repräsentationsaufwands für den Geschäftserfolg:* Dies ist das wohl wesentlichste Beurteilungskriterium, weil für den Erfolg einiger betrieblicher Tätigkeiten ein gewisses Maß an Repräsentation erforderlich ist (zur Wahl des Pkw.: BFH v. 23.5.1991 – V R 108/86, BFH/NV 1992, 207; zur Gestaltung und Ausstattung der Büroräume: BFH v. 20.8.1986 – I R 80/83, BStBl. II 1986, 904 [906]; Sächs. FG v. 7.7.1998 – 2 K 232/95, EFG 1998, 1662 [1663], rkr.). Auch insoweit ist der gewissenhafte und ordentliche Unternehmer in derselben Situation als Beurteilungsmaßstab heranzuziehen. Dabei dürfen die Auswirkung der Repräsentation auf den geschäftlichen Erfolg und die Üblichkeit derartiger Aufwendungen in der jeweiligen Branche nicht außer Acht gelassen werden (s. FG Hamb. v. 11.2.1985 – V 17/83, EFG 1985, 338, rkr.: keine Auswirkung eines teuren Pkw. auf den geschäftlichen Erfolg eines Arztes).

► *Der Grad der Berührung der Lebensführung:* Je stärker die private Motivation des Stpfl. beim Tätigen der Aufwendungen ist, desto mehr spricht für deren Unangemessenheit (s. ausführl. dazu Anm. 1624).

1630–1637 Einstweilen frei.

1638 c) Unangemessenheit der Höhe und dem Grunde nach

Sind die Aufwendungen der Höhe nach unangemessen, so greift Nr. 7 unstr. ein. Der unangemessene Teil der Aufwendungen wird in diesem Fall nicht zum Abzug zugelassen. Dies folgt aus dem Wortlaut der Nr. 7, wonach die Aufwendungen den Gewinn nicht mindern dürfen „soweit“ sie nach der allg. Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind (s. auch Anm. 1645).

Sind die Aufwendungen dem Grunde nach unangemessen, so ist str., ob Nr. 7 dazu führt, dass diese insgesamt von der Gewinnminderung ausgeschlossen werden können.

► *Der BFH bejaht* dies zumindest bei Aufwendungen für den Besuch von Nachtlokalen mit Varieté-, Striptease- und anderen Darbietungen (BFH v. 16.2.1990 – III R 21/86, BStBl. II 1990, 575 [578]; v. 16.2.1990 – III R 22/86, BFH/NV 1990, 698). Anders als zB beim Besuch von Speiserestaurants gehe es hier nicht um die Schaffung eines angenehmen Rahmens für geschäftliche Gespräche. Die betriebliche Veranlassung werde vielmehr durch private Motivationen überlagert.

► *In der Literatur* ist die Auffassung des BFH zT als zu weitgehend kritisiert worden. Folge man der Argumentation des BFH, so fielen auch Aufwendungen unter das Abzugsverbot der Nr. 7, die ein Stpfl. tätige, um Geschäftsfreunde in ein Konzert, die Oper oder ein Museum einzuladen.

So HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 601; HERDEN, BB 1990, 1251; STEILEN, BB 1992, 755 (756); abl. auch NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1801; BREUNIGER/PRINZ, DStR 1994, 1401 (1407).

► *Stellungnahme:* Aufwendungen können uE im Einzelfall durchaus in vollem Umfang unangemessen und damit vom BA-Abzug ausgeschlossen sein. Ob man dies dann als Unangemessenheit dem Grunde nach oder als vollumfängliche Unangemessenheit der Höhe nach bezeichnet, kann – zumindest aus praktischen Erwägungen – offen bleiben. Es kann im Einzelfall Aufwendungen geben kann, die unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Betriebs in vollem Umfang unangemessen sind, weil kein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer diese Aufwendungen angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten auf sich genommen hätte (vgl. Anm. 1630 ff.).

▷ *Rechtsdogmatische Bedenken* bestehen gegen ein solches Abzugsverbot in voller Höhe nicht (so aber HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 601). Aus dem Wortlaut der Nr. 7 lässt sich nicht ableiten, dass sich das Abzugsverbot nur auf einen Teil der jeweiligen Aufwendungen beschränken soll. Dies ergibt sich insbes. nicht aus der Verwendung des Wortes „soweit“. Denn wenn die Aufwendungen insgesamt als unangemessen anzusehen sind, sind sie auch „soweit“, dh. in voller Höhe, nicht abziehbar (glA WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 872 aE; aA STEILEN, BB 1992, 755 f.). Auch aus der Gesetzesbegründung lässt sich nichts Gegenteiliges entnehmen. Dort heißt es zwar, dass von den betrieblich veranlassenen Aufwendungen der Teil, der unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung unangemessen hoch erscheine, nicht mehr als stlich abzugsfähige BA anerkannt werden solle (BTDrucks. I/4092, 37). Dies bedeutet aber wiederum nicht, dass der nichtabziehbare Teil im Einzelfall nicht auch 100 % der Aufwendungen betragen kann. Dem steht auch nicht entgegen, dass der Stpfl. die Möglichkeit hat, seinem Geschäftsfreund nicht zweckgebundene Barspesen zu zahlen, die er dann in angemessener Höhe iSd. Nr. 7 als BA absetzen kann (mit diesem Argument HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 601). Denn diese Möglichkeit der Verschleierung der Aufwendungen besteht bei vielen anderen Abzugsverböten des Abs. 5 ebenfalls.

▷ *Anhand der Umstände des Einzelfalls ist zu prüfen, ob die Aufwendungen im vollen Umfang vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen sind.* Dies gilt auch für die vom BFH behandelten Aufwendungen für Besuche in Nachtlokalen oder Bordellen. Ob ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten und unter Beachtung der allg. Verkehrsauffassung derartige Aufwendungen tatsächlich nicht tätigen würde, und ob sich diese Aufwendungen nach ihrer Zielrichtung tatsächlich so deutlich von Aufwendungen für einen Theater-, Opern- oder Konzertbesuch unterscheiden, mag dabei allerdings in Übereinstimmung mit den Kritikern der BFH-Auffassung

zweifelhaft sein (glA WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 872, der dies wegen der sich auch aus dem Abzugsverbot der Nr. 1 ergebenden gesetzgeberischen Wertung für zutreffend erachtet). Zu beachten ist ferner, dass auch andere Abzugsverbote eingreifen können, so zB dasjenige nach Nr. 2 (s. zur Abgrenzung Anm. 1608).

1639–1644 Einstweilen frei.

4. Rechtsfolge: Nichtabzugsfähigkeit der Betriebsausgaben, soweit sie unangemessen sind

1645 a) Höhe des nichtabziehbaren Betrags („soweit“)

Unangemessene Aufwendungen sind nicht in vollem Umfang vom BA-Abzug ausgeschlossen, sondern nur in Höhe des unangemessenen Teils. Das ergibt sich aus der Verwendung des Wortes „soweit“. Der unangemessene Teil ist nach der allg. Verkehrsauffassung zu ermitteln. Es ist danach zu fragen, bis zu welcher Höhe ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer derartige Aufwendungen angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten auf sich genommen hätte (ausführl. dazu Anm. 1632). Der überschießende Betrag ist wegen der Unangemessenheit nicht abziehbar.

Die Aufwendungen können ausnahmsweise auch in voller Höhe nicht-abziehbar sein. Das ist dann der Fall, wenn nach der allg. Verkehrsauffassung kein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer diese Aufwendungen getätigt hätte. Ob in diesen Fällen mit der Rspr. des BFH von einem Abzugsverbot dem Grunde nach gesprochen werden kann oder ob hier die Aufwendungen lediglich in voller Höhe unangemessen sind, kann uE aus praktischen Erwägungen dahinstehen (ausführl. dazu Anm. 1638 f.).

Die Bestimmung des unangemessenen Teils der Aufwendungen ist oftmals sehr schwierig, weil die Meinungen darüber, welche Aufwendungen ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer in derselben Situation getätigt hätte, vielfach sehr unterschiedlich sind und auch Neidfaktoren keine nur unbedeutende Rolle spielen. Gleichwohl rechtfertigen diese Schwierigkeiten keine Einf. fester Abzugshöchstbeträge. Denn zum einen führten diese zu einer noch weitergehenden Einschränkung der unternehmerischen Freiheit und zum anderen würden sie die Durchsetzung der Steuergerechtigkeit im Einzelfall erheblich erschweren (s. bereits Anm. 1601). Daher muss es für den jeweiligen Beurteilenden bei der Pflicht verbleiben, sich unter Beachtung der Auffassung breiter Bevölkerungskreise in einen ordentlichen und gewissenhaften Unternehmer hineinzuversetzen. Angesichts dessen, dass diese Feststellung in vollem Umfang gerichtlich überprüfbar ist (s. Anm. 1610), kann zumindest ein gewisses Maß an Einheitlichkeit gewährleistet werden.

Die Entscheidung über die Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs steht nicht im Ermessen der Finanzverwaltung. Liegen die Voraussetzungen der Nr. 7 vor, so ist der unangemessene Teil vom BA-Abzug auszuschließen (aA FG Berlin v. 16.10.1989 – VIII 353/88, EFG 1990, 294 [296], rkr.).

1646 b) Zu kürzende Aufwendungen

Nr. 7 hat keinen Einfluss auf die Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten eines WG, weil die Regelung nach dem Einleitungssatz in Abs. 5 Satz 1 nur für solche BA gilt, die sich (unmittelbar) auf den Gewinn auswirken. Das ist bei AHK nicht der Fall. Sie sind uE zwar BA (s. Anm. 752), mindern

den Gewinn jedoch nicht unmittelbar, weil der Stpfl. zugleich ein WG mit identischem Wert erwirbt. Gewinnmindernd wirkt sich erst der Wertverzehr des WG aus, zB in Form von AfA. Folglich gehört ein angeschafftes WG auch dann in vollem Umfang zum BV und ist mit den gesamten AHK iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 (angemessener und unangemessener Teil) anzusetzen, wenn die Aufwendungen hierfür (insgesamt oder teilweise) unangemessen waren (BFH v. 8.10.1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853 [855]; v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108 [110]). Insofern gilt nichts anderes als für teilweise privat genutzte WG, die schließlich auch (in vollem Umfang) zum BV gehören.

Nr. 7 wirkt sich unmittelbar auf die Höhe der AfA und Sonder-AfA aus, weil diese den Gewinn unmittelbar beeinflussen (s.o.; zur Sonder-AfA s. BFH v. 23.11.1988 – I R 149/84, BFH/NV 1989, 362). Die für das betreffende WG anfallende jährliche AfA ist prozentual um den unangemessenen Teil der Aufwendungen zu kürzen ist. Dieser unangemessene Teil der AfA ist dem Gewinn wieder hinzuzurechnen (s. dazu Anm. 1652 f.). Maßstab für die Frage, inwieweit die jährliche AfA auf unangemessene Aufwendungen entfällt, bilden dabei die AHK (BFH v. 19.7.1996 – I B 110/95, BFH/NV 1997, 27 [28]).

Beispiel: Unternehmer U schafft mit der Neugründung seines Unternehmens einen auf fünf Jahre abzuschreibenden Betriebs-Pkw. zum Preis von 150 000 € an. Angesichts der noch fehlenden Umsätze und der noch eingeschränkten Umsatzaussichten sowie unter Berücksichtigung des nur geringen Repräsentationsbedürfnisses hätte ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer nur einen Pkw. zu einem Preis von 60 000 € angeschafft. Der Pkw. gehört mit seinen gesamten AK (150 000 €) zum BV. Die jährliche AfA darf wegen des Abzugsverbots den Gewinn aber nicht in vollem Umfang mindern, sondern nur insofern, als die AK nicht unangemessen sind. Berechnung:

– Prozentsatz der unangemessenen Aufwendungen, bezogen auf die AK:
 $150\,000 \text{ € (AK)} \cdot 60\,000 \text{ € (angem. Aufwand)} = 90\,000 \text{ € (unangem. Aufwand)}$
 $90\,000 \text{ €} : 150\,000 \text{ €} \cdot 100 = 60 \text{ % (Prozentsatz der unangem. Aufwand)}$

– Berechnung der unangemessenen jährlichen AfA:
 jährliche AfA: $150\,000 \text{ € (AK)} : 5 \text{ (Nutzungsdauer in Jahren)} = 30\,000 \text{ €}$
 unangemessene jährliche AfA: $30\,000 \text{ €} \cdot 60 \text{ %} = 18\,000 \text{ €}$.

Dieser Betrag ist dem Gewinn jährlich wieder hinzuzurechnen (s. Anm. 1652 f.).

Unterhaltungskosten für ein WG sind nicht schon deshalb (teilweise) unangemessen, weil dessen AHK teilweise unangemessen sind. Die Unangemessenheit der Unterhaltungskosten ist vielmehr gesondert zu prüfen (s. ausführl. Anm. 1631).

c) Veräußerung von Wirtschaftsgütern

1647

Str. ist, wie der Veräußerungsgewinn zu berechnen ist, wenn der Stpfl. ein WG veräußert, dessen AHK teilweise unangemessen waren.

Der BFH geht davon aus, dass bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns der Buchwert anzusetzen ist, der sich nach Abzug der vollen AfA von den AHK ergibt (BFH v. 23.4.1985 – VIII R 300/81, BFH/NV 1986, 18; v. 12.12.1973 – VIII R 40/69, BStBl. II 1974, 207; glA SÖHN in KSM, § 4 Rn. M 100).

In der Literatur wird dem zT entgegengehalten, dass dies eine Benachteiligung des Stpfl. insofern darstelle, als sich die AfA für ihn nicht in voller Höhe gewinnmindernd auswirke, sondern nur in der prozentualen Höhe der angemessenen Aufwendungen, weil der Anteil der unangemessenen Aufwendungen letztlich dem Gewinn wieder hinzugerechnet werde (so WENZIG, StBp. 1979, 272 [277]).

Stellungnahme: Der Rspr. des BFH ist zuzustimmen. Dass die AfA den Gewinn nicht in vollem Umfang mindert, sondern der unangemessene Teil wieder hinzugerechnet werden muss (s. zur Berechnung Anm. 1646), steht dem Ansatz des Buchwerts, der sich aus der Differenz zwischen den AHK und der vollen AfA ergibt, nicht entgegen. Denn das WG gehört im vollen Umfang zum BV (s. Anm. 1646). Der Fall ist damit letztendlich nicht anders zu beurteilen als derjenige, bei dem der Stpfl. ein zum Teil privat genutztes WG veräußert. Auch bei diesem WG ist bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns von den AHK auszugehen, gemindert um die gesamte AfA einschließlich des privaten Anteils.

1648–1659 Einstweilen frei.

1660

III. ABC der Einzelfälle

Antiquitäten: Anschaffung als Büroausstattung kann im Einzelfall angemessen sein, wenn ein gesteigertes Repräsentationsbedürfnis besteht. Allerdings hat der Grad der Berührung der Lebensführung eine besondere Bedeutung (so bei Antiquitätenliebhabern, s. dazu Anm. 1624).

Betriebskosten für einen Pkw. sind nicht schon deshalb als unangemessen anzusehen, weil der AK für den Pkw. unangemessen waren. Es kommt darauf an, ob Kosten in vergleichbarer Höhe auch dann angefallen wären, wenn der Stpfl. ein WG angeschafft hätte, dessen AK nicht teilweise unangemessen gewesen wären (BFH v. 8.10.1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853 [856]; v. 23.4.1985 – VIII R 300/81, BFH/NV 1986, 18; H 4.10 [12] „Kraftfahrzeug“ EStH 2010).

Bordell: s. Nachtlokal.

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsort: Keine Unangemessenheit der Aufwendungen nach einer erfolgten Versetzung, solange noch ein vernünftiger zeitlicher Zusammenhang zu der Versetzung besteht (FG Köln v. 6.1.1982 – I 419/81 L, EFG 1982, 461, rkr., betr. einjährige auswärtige Tätigkeit). Keine Unangemessenheit von Aufwendungen für ein Taxi bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (BFH v. 20.5.1980 – VI R 241/77, BStBl. II 1980, 582).

Flügel einer Musiklehrerin: Angemessen bei Kaufpreis von 30000 € und Notwendigkeit der Vorstellung zahlreicher Klavierwerke im Unterricht (FG München v. 27.5.2009 – 9 K 859/08, EFG 2009, 1447, rkr.).

Flugzeug: Keine Unangemessenheit von Aufwendungen, die ein Stpfl., der Komplementär einer KG, Geschäftsführer zweier weiterer Unternehmen, Präsident eines europäischen Verbandes und Funktionär bei der IHK ist, für ein Flugzeug iHv. jährlich zwischen 50700 DM und 230000 DM tätigt, sofern er nur mit Hilfe des Flugzeugs seine vielfältigen beruflichen Aufgaben erfüllen kann (FG München v. 22.3.1988 – XII 49/83 F, EFG 1988, 463, rkr.). Unangemessenheit bejaht für Aufwendungen für ein Flugzeug eines Musikers, der zum einen nicht durch Terminnot gedrängt war, ein Flugzeug zu benutzen, und bei dem zum anderen ein krasses Missverhältnis zwischen Aufwand und erzielten Einnahmen bestand. Statt dessen Ansatz der Kosten für Flüge mit Linien- oder Chartermaschinen und Fahrten mit Taxis (BFH v. 4.8.1977 – IV R 157/74, BStBl. II 1978, 93 (96); s. dazu auch Anm. 1639).

Hubschrauber: Beurteilung der Angemessenheit der Aufwendungen anhand eines Vergleichs zwischen diesen Kosten und dem sich aus der Zeitersparnis ergebenden Unternehmerlohn (BFH v. 27.2.1985 – I R 20/82, BStBl. II 1985, 458 [460]; H 4.10 [12] „Hubschrauber“ EStH 2010).

Incentivereisen: Aufwendungen fallen unter den Anwendungsbereich der Nr. 7. Dies zeigt schon ihre Nähe zu den Bewirtungskosten und den Aufwendungen für Beherbergungs- und Unterhaltungseinrichtungen (BFH v. 25.3.1998 – IV B 106/97, BFH/NV 1998, 958; s. allg. zur Incentivereise HARTMANN, DStR 1997, 1061).

Kunstgegenstände: s. unter „Antiquitäten“.

Loipenspurgerät: Anschaffung durch eine Baufirma nur zum Zwecke der Anbringung eines Firmenschildes ist unüblich (FG Nürnberg v. 25.2.1992 – I 10/90, EFG 1992, 411, rkr.).

Motorboot: Keine Unangemessenheit bei AK iHv. 161 000 DM zur Verkürzung der arbeitstäglich anfallenden Fahrzeiten (Nds. FG v. 20.10.1999 – II 666/98, EFG 2000, 1373, rkr., best. durch BFH v. 10.5.2001 – IV R 6/00, BStBl. II 2001, 575).

Nachtlokal: Aufwendungen für Geschäftsfreunde zum Besuch von Nachtlokalen mit Varieté-, Striptease- und anderen Darbietungen sind bereits ihrer Art nach unangemessen, wenn die Aufwendungen in einem offensichtlichen Missverhältnis zum Wert der verzehrten Speisen und Getränke stehen (BFH v. 16.2.1990 – III R 21/86, BStBl. II 1990, 575; v. 16.2.1990 – III R 22/86, BFH/NV 1990, 698).

Orientteppich: s. „Teppich“.

Pkw.: Häufigster Anwendungsfall der Nr. 7 sind die AK für Kraftfahrzeuge.

► *Angemessenheit* ist im Regelfall bei der Anschaffung eines serienmäßig hergestellten Pkw. zu bejahen, selbst wenn es sich um ein Fahrzeug der oberen Preisklasse handelt (BFH v. 13.11.1987 – III R 227/83, BFH/NV 1988, 356; s. aber auch FG Saarl. v. 17.12.2008 – 1 K 2011/04, EFG 2009, 307, rkr.: Begrenzung des BA-Abzugs auf 100 000 DM pro Fahrzeug bei einem Arzt; s. hierzu auch Anm. 1630). Ansonsten kommt es bei der Prüfung der Angemessenheit in erster Linie auf das Repräsentationsbedürfnis und die Umsatz- und Gewinnsituation des Unternehmens an (BFH v. 19.10.1995 – XI R 155/94, BFH/NV 1996, 308; v. 23.5.1991 – V R 108/86, BFH/NV 1992, 207: repräsentativer und leistungsfähiger Pkw., AK brutto 63 325 DM).

Beispiele aus der Rspr.:

- Lamborghini Countach einer Marketing-Agentur, AK netto 165 506 DM, bei gesteigertem Repräsentationsbedürfnis (FG Hamb. v. 15.6.1987 – II 90/85, EFG 1987, 543, rkr.);
- Mercedes 380 SE, AK 58 849 DM im Jahre 1981 (FG München v. 27.1.1987 – VII 265/83, nv., juris);
- Mercedes 450 SE eines Rechtsanwalts, AK 48 471,50 DM im Jahre 1977 (FG Berlin v. 17.8.1982 – VII 746 u. 757/80, EFG 1983, 401, rkr.);
- Mercedes 500 C, AK 169 113 DM (FG Saarl. v. 17.12.2008, EFG 2009, 307, rkr.: Begrenzung des BA-Abzugs auf 100 000 € pro Fahrzeug bei einem Arzt);
- Mercedes 500 SE, AK 60 800 DM (FG Berlin v. 16.10.1989 – VIII 353/88, EFG 1990, 294, rkr.);
- Mercedes 500 SEC Coupé, AK 114 259 DM, keine Luxusausstattung und ganz überwiegende betriebliche Nutzung (FG Rhld.-Pf. v. 24.10.1989 – 2 K 133/88, EFG 1990, 296, rkr., zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6). Ein besonderes Repräsentationsbedürfnis kann im Einzelfall auch die Anschaffung eines Coupés oder Cabrios rechtfertigen (aA SÖHN in KSM, § 4 Rn. M 120 „Kraftfahrzeug“).

- Mercedes 500 SEL, AK 80 000 DM, besonderes Repräsentationsbedürfnis (BFH v. 23.11.1988 – I R 149/84, BFH/NV 1989, 362);
- Mercedes 500 SEL, AK 68 755 DM (FG Berlin v. 17.9.1986 – VI 350/84, nv., juris);
- Mercedes 500 SL, AK 159 061 DM, und 600 SL, AK 196 693 DM (FG Saarl. v. 17.12.2008 – 1 K 2011/04, EFG 2009, 307, rkr.: Begrenzung des BA-Abzugs auf 100 000 € pro Fahrzeug bei einem Arzt);
- Opel Diplomat, AK brutto 63 325,56 DM, Umsatz 2,9 Mio. DM, Gewinn 600 000 DM (BFH v. 2.3.1989 – IV R 105/86, BFH/NV 1989, 693);
- Porsche, AK ca. 75 000 DM, Umsatz ca. 1 Mio. DM (BFH v. 8.10.1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853).
- ▶ *Unangemessenheit* kann sich dann ergeben, wenn kein besonderes Repräsentationsbedürfnis besteht und sich die Anschaffung eines teuren Pkw. nicht auf den geschäftlichen Erfolg auswirkt (FG Hamb. v. 11.2.1985 – V 17/83, EFG 1985, 338, rkr.). Beispiele aus der Rspr.:
 - Ferrari eines Steuerbevollmächtigten, AK 170 000 DM, Aufwendungen über 125 000 DM unangemessen (Hess. FG v. 1.10.1998 – 13 K 452/95, EFG 1999, 276, rkr.);
 - Ferrari eines Geschäftsführers, AK 76 577 DM im Jahre 1975, Aufwendungen über 40 000 DM unangemessen (BFH v. 2.2.1979 – III R 50–51/78, BStBl. II 1979, 387 zur InvZul.);
 - Mercedes 450 SEL, AK netto 79 141 DM im Jahre 1977 (FG Bremen v. 23.11.1984 – I 146/82, nv., juris);
 - Mercedes 450 SEL, AK 68 729 DM im Jahre 1975, Aufwendungen über 45 000 DM unangemessen (BFH v. 2.2.1979 – III R 89/78, BStBl. II 1980, 340 zur InvZul.);
 - Mercedes 500 SE eines Facharztes (FG Hamb. v. 11.2.1985 – V 17/83, EFG 1985, 338, rkr.);
 - Mercedes 500 SEC Coupé im Jahre 1983 (FG Saarl. v. 19.12.1991 – 2 K 197/87, nv., juris);
 - Porsche, AK 133 232 DM im Jahre 1993, Betriebsergebnis zwischen ./ 19 853 DM und 39 564 DM bis zum Streitjahr, angemessen ist halbe AfA (FG Nürnberg v. 18.4.1997 – VI 116/96, nv., juris);
 - Porsche eines Werbeunternehmens, AK ca. 100 000 DM im Jahre 1980, Umsätze von jeweils ca. 1 Mio. DM (Nds. FG v. 16.6.1989 – XIII 1194/86, nv., juris);
 - Porsche 92 eines beratenden Ingenieurs, Aufwendungen über 50 000 DM im Jahre 1981 unangemessen (FG Rhld.-Pf. v. 18.4.1985 – 3 K 211/84, EFG 1985, 338, rkr.);
 - Rolls Royce, AK netto 189 124 DM (FG Rhld.-Pf. v. 22.10.1987 – 3 K 64/87, nv., juris);
 - Rolls Royce, Aufwendungen über 45 000 DM im Jahre 1977 unangemessen (FG Ba.-Württ. v. 5.1.1982 – 2 K 49/80, nv., juris).

Reisekosten: s. „Incentivereisen“

Teppich: Anschaffung eines Orientteppichs zum Preis von 23 000 DM und einer Orientbrücke zum Preis von 8 000 DM für einen Büroraum kann angemessen sein (BFH v. 20.8.1986 – I R 80/83, BFH/NV 1987, 91, betr. Unternehmensberater; v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108, betr. Perserteppich)

für 22301 DM und einen Gewinn zwischen 213000 DM und 306000 DM; Sächs. FG v. 7.7.1998 – 2 K 232/95, EFG 1998, 1662, rkr., betr. Orientteppich zum Preis von 20000 DM für das Besprechungszimmer einer WP-Sozietät; FG Saarl. v. 14.2.1986 – I 25/85, EFG 1986, 276, rkr., mit Anm. SAUER, FR 1986, 575, betr. Orientteppich für überregional tätige WP-Sozietät, AK netto 34336 DM; vgl. auch BFH v. 8.11.1996 – VI R 22/96, BFH/NV 1997, 341).

Einstweilen frei.

1661–1699

K. Abzugsverbot für Geldbußen usw. (Abs. 5 Satz 1 Nr. 8)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 8

Schrifttum: BORDEWIN, Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes vom 25.7.1984, FR 1984, 405; DÖLLERER, Geldbußen als Betriebsausgaben, BB 1984, 545; TANZER, Die Behandlung von Geldstrafen, Bußen und Nebenfolgen einer Straftat im Ertragssteuerrecht, wistra 1984, 159; BRANDENBERG, Abzug von Geldbußen als Betriebsausgabe, DB 1991, 2103; ANDERS, Die steuerliche Behandlung von Bußgeldbescheiden, Inf. 1991, 169; SALLER, Bußgelder und Geldstrafen als abzugsfähige Betriebsausgaben? – Erstattungszahlungen für übernommene Fahrer-Bußgelder, DStR 1996, 534; FRITSCH, Billigkeitserlass aufgrund rückwirkender Gesetzesänderung (BFH v. 9.1.1997), KFR F. 2 § 227 AO, 2/97, 219; MEURER, Die Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils durch eine Geldbuße, BB 1998, 1236; FUCHS, Rückstellung für Geldbußen, StuB 1999, 1158; SCH, Steuerliche Abzugsverbote (hier: für Geldbußen bei Wettbewerbsverstößen) gelten auch für Rückstellungen, DStR 1999, 1521; ACHENBACH, Die steuerliche Absetzbarkeit mehrerlösbezogener Kartellgeldbußen, BB 2000, 1116; SCHMITZ, Kosten des Strafverfahrens und der Strafverteidigung, StB 2003, 122; HAHN, Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG für Kartellrechtsbuße der EG-Kommission, jurisPR-SteuerR 17/2004 Anm. 3; KIEGLER, Steuerliche Abzugsfähigkeit von EG-Kartellbußen als Betriebsausgaben – Zugleich Anmerkung zu BFH, Beschluss vom 24.3.2004, DStR 2004, 1974; KLEIN/KUHN, Überlegungen zur Abzugsfähigkeit von EG-Geldbußen als Betriebsausgaben, FR 2004, 206; WIESBROCK, Reichweite des Abzugsverbots für Geldbußen nach § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG – Beginn einer Kehrtwende in der Rechtsprechung?, BB 2004, 2119; GRÜTZNER, Zum Abzugsverbot von Geldbußen nach § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG, StuB 2005, 22; ACHENBACH, Anm. zu BGH v. 25.4.2005 – KRb 22/04, NStZ 2006, 233; ACHENBACH, Neuigkeiten im Recht der Kartellordnungswidrigkeiten, wistra 2006, 2; EILERS/SCHNEIDER, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Kartellbußen der EU-Kommission, DStR 2007, 1507.

1. Rechtsentwicklung

1700

Nach der seit dem Jahr 1939 stRspr. von RFH und BFH waren Geldstrafen wegen krimineller Straftaten und Geldstrafen oder Geldbußen für Ordnungswidrigkeiten oder besondere Betriebsvorschriften als „betriebsfremde Vorgänge“ nicht als BA abziehbar (RFH v. 8.3.1939 – VI 175/39, RStBl. 1939, 507; v. 28.3.1939 – I 27/39, RStBl. 1939, 628; v. 16.10.1941 – III 142/41, nv.). Der BFH begründete das Abzugsverbot mit dem Gedanken der „Einheit der Rechtsordnung“, der es nicht zulasse, Geldbußen ebenso wie Geldstrafen über die stl. Abziehbarkeit als BA oder WK auf die Allgemeinheit abzuwälzen. Diese Rspr. gab der BFH im Jahr 1984 für Geldbußen auf (BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160; v. 21.11.1983 – GrS 3/82, BStBl. II 1984, 166).

Gesetz zur Änderung des EStG und KStG v. 25.7.1984 (BGBl. I 1984, 1006; BStBl. I 1984, 401): Der Gesetzgeber reagierte unverzüglich auf die „rechtspolitisch nicht hinnehmbare“ Änderung der Rspr. (BR-Drucks. 87/1/84) und ver-

ankerte mit dem sog. Geldbußengesetz das Abzugsverbot für Geldbußen, Ordnungsgelder usw. erstmals in der neu geschaffenen Nr. 8. Damit wurde rückwirkend, dh. auch für VZ vor 1984, die Rechtslage wieder hergestellt, wie sie vor der Entsch. des GrS galt.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Das Abzugsverbot für Geldbußen, mit denen der durch den Gesetzesverstoß erlangte wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft werden soll, wurde eingeschränkt. Der Abschöpfungsanteil der Geldbuße kann danach als BA abgesetzt werden, wenn die hierauf entfallenen Steuern vom Einkommen und Ertrag bei der Festsetzung der Geldbuße nicht berücksichtigt worden sind. Damit reagierte der Gesetzgeber auf die Entsch. des BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4,5,6,7/87 (BStBl. II 1990, 483).

1701–1705 Einstweilen frei.

1706 2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit

Würde man den BA-Abzug der in Satz 1 genannten Geldbußen usw. zulassen, würde dies deren Wirkungsweise beeinträchtigen, da sie schließlich (auch) einen repressiven Charakter haben (s. Anm. 1719). Dies zu verhindern ist der Zweck der Nr. 8.

Satz 2 betrifft zwar keine Strafen oder strafähnliche Sanktionen, weil die dort genannten Leistungen kein Unwerturteil über den Täter enthalten. Sie beinhalten aber gleichwohl ein der Geldstrafe vergleichbares Übel, das die Verhängung einer Strafe (oder Buße) entbehrlich macht, zumal etwa die Geldauflage ähnlich einer Geldstrafe bemessen wird. Dies rechtfertigt in gleichem Maße ein Abzugsverbot (BFH v. 6.2.1986 – IV R 206/84, BFH/NV 1987, 492; v. 14.4.1986 – IV R 260/84, BStBl. II 1986, 518, beide zur Geldauflage nach § 153a StPO).

Satz 3 betrifft die Rückzahlung von nicht als BA abziehbaren Geldbußen usw. Wenn der Stpfl. die ursprünglichen Aufwendungen nicht als BA abziehen dürfte, dann ist es systematisch zwingend, die Rückzahlungen auch nicht als BE zu erfassen. Auf diese Weise wird erreicht, dass nicht nur die Zahlung, sondern auch die Rückzahlung einer Geldbuße usw. gewinnneutral ist (Ber. des FinAussch., BTDrucks. 10/1634, 9f.; vgl. auch BFH v. 19.2.1982 – VI R 31/78, BStBl. II 1982, 467). Praktische Bedeutung hat Satz 3 vor allem für EG-Geldbußen, bei denen eine Vollstreckung bereits vor Rechtskraft des Bußgeldbescheids erfolgen kann (vgl. Ber. des FinAussch., BTDrucks. 10/1634, 10; NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1862; BORDEWIN, FR 1984, 405 [409]).

Betriebliche Veranlassung: Mit der Subsumtion unter § 4 Abs. 5 Satz 1 („die folgenden Betriebsausgaben“) wird klargestellt, dass die Geldbußen, Ordnungsgelder usw. begrifflich BA sein müssen (BFH v. 28.11.1991 – IV R 122/90, BStBl. II 1992, 342; NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1663; s. auch Anm. 1128). Nr. 8 erfasst tatbestandlich damit nur solche geldlichen Sanktionen, die betrieblich veranlasst sind, also objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind (DÖLLERER, BB 1984, 545 [547]).

Auslegung: Die Norm ist als Ausnahmevorschrift eng auszulegen, da insb. Satz 1 eine Abweichung vom sog. objektiven Nettoprinzip als Ausdruck des allg. Leistungsfähigkeitsprinzips beinhaltet (BFH v. 9.6.1999 – I R 100/97, BStBl. II 1999, 658; s. auch Anm. 1102).

Verfassungsmäßigkeit: Die vom Gesetzgeber vorgenommene Differenzierung zwischen ausländischen Geldbußen einerseits und ausländischen Geldstra-

fen andererseits (hier erfolgt die Abziehbarkeit grds. nach § 12 Abs. 4) ist nicht willkürlich und verstößt damit nicht gegen die Verfassung (ebenso WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 881; NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1853). Die Rückwirkung der Regelungen auch für VZ vor 1984 (s. Anm. 1700) ist ebenfalls verfassungsgemäß (BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BStBl. II 1990, 483, B.II.1).

Einstweilen frei.

1707–1710

3. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften

1711

Nr. 8 gilt unmittelbar für Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 1 und seit dem StÄndG 1992 v. 25.2.1992 sinngemäß für Überschusseinkünfte, § 9 Abs. 5 (BFH v. 9.12.2003 – VI R 35/96, BStBl. II 2004, 641). Zum persönlichen Geltungsbereich s. Anm. 1109.

Aus dem Umstand, dass die Aufwendungen iSd. Nr. 8 BA sein müssen, ergeben sich folgende Schlussfolgerungen für das Verhältnis zu anderen Vorschriften:

Verhältnis zu Abs. 4: Mit der Subsumption unter § 4 Abs. 5 Satz 1 („die folgenden Betriebsausgaben“) ist klargestellt, dass die Geldbußen etc. begrifflich BA sein müssen. Abs. 5 ist folglich eine Spezialvorschrift zu Abs. 4 (s. Anm. 1116).

Verhältnis zu § 12 Nr. 4: Nr. 8 wird um § 12 Nr. 4 ergänzt (s. Anm. 1117). Die Vorschrift ist falsch platziert. Rechtssystematisch hätte die Regelung des § 12 Nr. 4 zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 und § 9 Abs. 5 gehört (DRENSECK in SCHMIDT XXX. § 12 Rn. 55).

Verhältnis zu §§ 10 und 33: Die Regelungen in § 10 betreffend SA sowie in § 33 betreffend agB sind nachrangig (s. § 10 Anm. 45 bzw. § 33 Anm. 202). Als BA qualifizierte Geldbußen etc. können folglich nicht als SA bzw. als agB behandelt werden.

4. Verfahrensfragen

1712

Es gilt der allg. Grundsatz, dass die BA von Amts wegen zu ermitteln sind, den Stpfl. aber eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft (s. in Bezug auf die Einzelheiten Anm. 735 ff. und 1123). Die Feststellungslast dafür, dass die Voraussetzungen des Ausnahmetatbestandes gem. Satz 4 vorliegen, trifft nach den allgemeinen Beweislastregeln den Stpfl. (FG Ba.-Württ. v. 18.11.1993 – 6 K 136/91, EFG 1994, 608, rkr.; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 890).

Einstweilen frei.

1713

II. Abzugsverbot für Geldbußen, Ordnungs- und Verwarnungsgelder (Satz 1)

1. Festsetzungsorgane

1714

Deutsches Gericht oder deutsche Behörde: Das Abzugsverbot gilt zum einen für Geldbußen, Ordnungsgelder oder Verwarnungsgelder, die „von einem Gericht oder einer Behörde im Geltungsbereich dieses Gesetzes“ festgesetzt worden sind, also nicht für im Ausland verhängte Geldbußen usw. (zur Ausnahme für EU-Geldbußen s.u.).

Organ der Europäischen Gemeinschaften: Das Abzugsverbot gilt ferner für diejenigen „ausländischen“ Geldbußen usw., die von Organen der Europäischen Gemeinschaften (jetzt: Europäische Union) festgesetzt worden sind. Organe der

Europäischen Union sind das Europäische Parlament, der Europäische Rat, der Rat, die Europäische Kommission, der Gerichtshof der Europäischen Union, die Europäische Zentralbank und der Rechnungshof (vgl. Art. 13 EUV). EU-Sanktionen sind insbes. Geldbußen nach Art. 101 und Art. 102 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV – ex Art. 81, 82 EGV) iVm. Art. 23 der VO Nr. 1/2003 des Rates v. 16.12.2002 (Kartell-VO).

1715–1718 Einstweilen frei.

1719 2. Geldbußen, Ordnungs- und Verwarnungsgelder

Die Geldbuße ist ihrem Wesen nach eine Sanktion für eine tatbestandmäßige, rechtswidrige und vorwerfbare Handlung (BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536). Die Geldbuße hat repressiven Charakter ohne aber eine „echte“ Strafe zu sein, weil ihr das mit der Kriminalstrafe notwendigerweise verbundene Unrechtsurteil fehlt. Die Geldbuße ahndet damit also Handlungen, die nur Ordnungs(Verwaltungs-)unrecht darstellen und keinen kriminellen Gehalt haben (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 882).

Zu den Geldbußen nach inländ. Recht rechnen alle Sanktionen, die nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland so bezeichnet sind. Das sind insbes. Geldbußen nach dem Ordnungswidrigkeitenrecht einschließlich der nach § 30 OWiG vorgesehenen Geldbußen gegen juristische Personen, ferner Geldbußen nach den Disziplinar Gesetzen des Bundes (vgl. § 7 Bundesdisziplinar Gesetz) und der Länder sowie den berufsrechtl. Gesetzen wie etwa BRAO, BNotO, WiPrO, StBerG, PatAnwO. Darüber hinaus sind Geldbußen in zahlreichen Einzelgesetzen vorgesehen, so zB in § 81 GWB, § 8 des Gesetzes zur Bekämpfung der Schwarzarbeit und illegalen Beschäftigung, § 62 Bundesimmissschutzgesetz.

Auf europäischer Ebene wird der Begriff der Geldbuße nicht eigenständig definiert. Die Kommission kann Geldbußen insbes. nach Art. 23 Kartell-VO wegen Verstoßes gegen Art. 101 Abs. 1 AEUV (Verbot wettbewerbsbeschränkender Vereinbarungen oder Beschlüsse) sowie Art. 102 AEUV (Verbot des Missbrauchs einer den Markt beherrschenden Stellung) verhängen. Bußgelder können auch verhängt werden, wenn Unternehmen unrichtige Auskünfte gegeben haben bzw. sich Nachprüfungen der Kommission nach Art. 20 Kartell-VO widersetzt haben.

Ordnungsgelder sind die nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland so bezeichneten Unrechtsrechtsfolgen, die namentlich in den Verfahrensordnungen oder in verfahrensrechtl. Vorschriften anderer Gesetze vorgesehen sind, zB die Ordnungsgelder gegen einen trotz ordnungsgemäßer Ladung nicht erschienenen Zeugen (§ 380 ZPO, § 51 StPO), gegen die persönlich geladene, aber nicht erschienene Partei (§ 141 ZPO), wegen Verstoßes gegen ein Unterlassungsurteil nach §§ 890 ff. ZPO, wegen unzulässigen Firmengebrauchs gem. § 37 HGB. Erfasst werden auch die Kosten, die mit einer Ordnungshaft verbunden sind (TANZER, wistra 1984, 159 [163]). Das Abzugsverbot gilt allerdings nicht für Zwangsgelder (zB nach § 888 ZPO, § 14 HGB, § 407 AktG oder § 79 GmbHG). Diese stellen lediglich Beugemittel zur Erzwingung einer Handlung dar.

Verwarnungsgelder sind namentlich die in § 56 OWiG so bezeichneten geldlichen Einbußen, die dem Betroffenen aus Anlass einer geringfügigen Ordnungswidrigkeit mit seinem Einverständnis (vgl. § 56 Abs. 2 OWiG) auferlegt werden, um der Verwarnung Nachdruck zu verleihen (RegE BTDrucks. 10/1189), so zB

Verwarnungsgelder nach § 24 StVG, § 49 StVO wegen einer Verkehrsordnungswidrigkeit.

Einstweilen frei.

1720–1721

3. Nicht vom Abzugsverbot erfasste Aufwendungen

1722

Die dem Abzugsverbot unterliegenden Geldbußen usw. sind in Satz 1 abschließend aufgezählt. Folglich gilt das Abzugsverbot nicht für die folgenden Aufwendungen, sofern sie durch den Betrieb veranlasst sind:

- Nebenfolgen vermögensrechtl. Art, wie zB die Abführung des Mehrerlöses nach § 8 WirtschaftsstrafG 1954, die Einziehung nach § 22 OWiG oder der Verfall gem. § 29a OWiG (vgl. R 4.13 Abs. 1 Satz 3 EStR 2010);
- den Verfall von Gegenständen und von Tatvorteilen nach § 73 StGB; sie können als BA in Ansatz gebracht werden, da sie in erster Linie dem Ausgleich von rechtswidrig erlangten Vermögensvorteilen dienen und mithin ohne Strafcharakter sind (BGH v. 1.3.1995 – 2 StR 691/94, NJW 1995, 2235; H 12.3 EStR 2010). Anderes gilt für die Einziehung von Gegenständen iSv. § 74 StGB; wegen des überwiegenden Strafcharakters entfällt der Abzug hier bereits nach § 12 Nr. 4;
- Kosten der Strafverteidigung, auch bei vorsätzlich begangenen Straftaten (zur betrieblichen Veranlassung s. BFH v. 12.6.2002 – XI R 35/01, BFH/NV 2002, 1441; v. 21.6.1989 – X R 20/88, BStBl. II 1989, 831, zur diesbezüglichen objektiven Feststellungslast, die der Stpfl. trägt);
- Leistungen zur Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens (§ 153a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StPO); sie können als BA berücksichtigt werden;
- die Haftung für fremde St.-Schulden (BFH v. 9.12.2003 – IV R 35/96, BStBl. II 2004, 641).

III. Abzugsverbot für Leistungen zur Erfüllung bestimmter Auflagen und Weisungen (Satz 2)

1723

Satz 2 dehnt das Abzugsverbot des Satzes 1 auch auf Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen aus, die in einem berufsgerichtlichen Verfahren ergehen („dasselbe gilt“) und schränkt es wieder ein, „soweit“ diese Sanktionen der Schadenswiedergutmachung dienen. Erfasst werden Auflagen und Weisungen im Zusammenhang mit der Verfahrenseinstellung oder dem vorläufigen Absehen von der Anklage im Rahmen von berufsgerichtlichen Verfahren (zB §§ 116 ff. BRAO, §§ 105 ff. StBerG, § 127 WPO). Dies geschieht über die in diesen Verfahren analog anwendbaren Regelungen des § 153a Abs. 1 Nr. 2 und 3 StPO durch Zahlung an eine gemeinnützige Einrichtung oder an die Staatskasse oder durch Erbringen sonstiger gemeinnütziger Leistungen. Dabei ist aber stets zu prüfen, ob die Leistung nicht der Wiedergutmachung des verursachten Schadens dienen soll. Eine solche Aufl. kann analog § 153a Abs. 1 Nr. 1 StPO erteilt werden. In diesem Fall ist der BA-Abzug möglich.

Einstweilen frei.

1724

1725

IV. Gewinnerhöhungsverbot (Satz 3)

Nach Satz 3 darf die Rückzahlung von Geldbußen und anderen Leistungen iS der Sätze 1 und 2 den Gewinn nicht erhöhen. Mit dieser Regel soll verhindert werden, dass einerseits die Zahlung der Sanktion sich nicht gewinnmindernd auswirkt, andererseits aber die Rückzahlung als gewinnerhöhende BE erfasst wird (vgl. BTDrucks. 10/1634, 9). Satz 3 hat praktische Bedeutung für EU-Geldbußen, da diese vollstreckt werden können, bevor der Bußgeldbescheid in Rechtskraft erwachsen ist.

Als Rückzahlung ist bei Geldbußen im Regelfall die Rückzahlung durch die öffentliche Kasse anzusehen, der die Geldbuße zugeflossen ist. Im Übrigen ist maßgebend, dass die Rückzahlung von dem Gläubiger der Geldbuße usw. vorgenommen wird. Keine Rückzahlung liegt daher nach hM vor, wenn ein Dritter, insb. der ArbG, dem Bußgeldschuldner den Bußgeldbetrag ganz oder teilweise erstattet (BORDEWIN, FR 1984, 405 [409]; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 886; aA SALLER, DStR 1996, 534 [535]). Die Mindermeinung übersieht, dass der Wortlaut der Norm auch den Erstattungsfall erfasst und das folglich zu beachtende Abzugsverbot auch der Zielsetzung der Norm entspricht, wonach die staatl. Sanktionen „den Täter oder das Unternehmen, für das der Täter gehandelt hat, in der vollen Höhe treffen“ sollen (BTDrucks. 10/1314, 5; BTDrucks. 10/1634, 7). Systematisch ebenfalls folgerichtig findet Satz 3 keine Anwendung, soweit die Einschränkung des Abzugsverbots nach Satz 4 gilt. Nach Satz 4 Halbs. 2 führt also die Rückzahlung in diesen Fällen zur Gewinnerhöhung.

1726–1727 Einstweilen frei.

V. Ausnahmen vom Abzugsverbot: Abschöpfung wirtschaftlicher Vorteile (Satz 4)**1728 1. Anwendung auf Geldbußen**

Nach Satz 4 gilt das Abzugsverbot nicht, wenn der durch den Gesetzesverstoß erlangte wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft worden ist. Die Regelung ist nur auf Geldbußen anzuwenden. Von diesen zu unterscheiden sind die Nebenfolgen vermögensrechtl. Art, die von Satz 4 nicht erfasst werden. Bei den Nebenfolgen vermögensrechtl. Art handelt es sich um die selbständige Abführung des Mehrerlöses ohne Sanktionscharakter (BFH v. 21.10.1986 – VIII R 1/85, BStBl. II 1987, 212), wohingegen sich die Geldbußen durch ihren Sanktionscharakter auszeichnen (s. Anm. 1719).

2. Aufteilung der Geldbußen**1729 a) Allgemeines**

Geldbußen haben idR einen repressiven Charakter, dienen gleichzeitig aber auch der Gewinnabschöpfung und der Vorbeugung unlauteren Gewinnstrebens bei einer wirtschaftlichen Betätigung. Die Geldbuße ist bezogen auf den abschöpfenden Teil „nur der Form nach Sanktion“ (BFH v. 9.6.1999 – I R 100/97, BStBl. II 1999, 658). Wegen dieses Doppelcharakters der Geldbußen ist grds. eine Aufteilung erforderlich. Aufzuteilen ist in den Betrag, der auf die Ahndung der rechtswidrigen und vorwerfbareren Handlung entfällt, und denjenigen, mit dem der rechtswidrig erlangte wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft worden ist (SEIFERT in KORN, § 4 Rn. 1177).

Nach der *Entsch. des BVerfG* (v. 23.1.1990 – 1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BStBl. II 1990, 483) war der Gesetzgeber aufgefordert, eine Doppelbelastung durch das Bußgeld einerseits und durch die Besteuerung andererseits zu vermeiden (OFD Nürnberg, DB 1992, 2112). Denn der Gleichheitssatz verlangt, dass entweder die Geldbuße mit dem Abschöpfungsbetrag bei der Einkommensbesteuerung abgesetzt werden kann oder ihrer Bemessung nur der um die absehbare ESt. verminderte Betrag zugrunde gelegt wird (vgl. auch BFH v. 24.7.1990 – VIII R 194/84, BStBl. II 1992, 508).

Beispiel: Der Stpfl. erzielt durch wettbewerbswidrige Preisabsprachen einen zusätzlichen Ertrag von 100. Das vorwerfbare Verhalten soll mit einer Sanktion von 100 geahndet werden.

Der Bußgeldbehörde stehen bei der Festsetzung der Geldbuße zwei Möglichkeiten zur Verfügung, die unter Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips zum gleichen Ergebnis führen: Sie kann (1) die Geldbuße in Höhe eines Ahndungsteils von 100 (Sanktion) und eines Abschöpfungsteils von 100 (Verpflichtung des Betroffenen zur Herausgabe des wirtschaftlichen Vorteils oder des durch die Ordnungswidrigkeit erlangten Mehrerlöses) festsetzen. In diesem Fall der Bruttoabschöpfung, in dem der Stpfl. also insg. 200 bezahlen muss, kann er im Besteuerungsverfahren den Abschöpfungsteil iHv. 100 als BA abziehen, um eine Doppelbelastung durch Herausgabe des Mehrerlöses bei gleichzeitiger ertragstl. Belastung zu verhindern. Die Ordnungsbehörde kann (2) den Ahndungsteil mit 100 festsetzen und den Abschöpfungsteil unter Berücksichtigung der ertragstl. Belastung mit 50 ermitteln (Nettoabschöpfung). In diesem Fall einer Abschöpfung des Nettoerlöses gilt das Abzugsverbot für die Geldbuße im Besteuerungsverfahren uneingeschränkt. Zwar hat der Stpfl. nur einen Mehrerlös iHv. 50 herauszugeben. Jedoch muss er den Mehrerlös iHv. 100 versteuern, so dass ihm nach Abzug der Ertragsteuern ebenfalls kein Mehrerlös mehr verbleibt (Beispiel nach MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 748).

Einstweilen frei.

1730

b) Aufteilung nach § 81 GWB

1731

Nach § 81 Abs. 5 Satz 1 GWB findet bei der Zumessung der Geldbuße § 17 OWiG mit der Maßgabe Anwendung, dass der wirtschaftliche Vorteil, der aus der Ordnungswidrigkeit gezogen wurde, durch die Geldbuße nach § 81 Abs. 4 GWB abgeschöpft werden kann. Dient die Geldbuße allein der Ahndung, ist dies bei der Zumessung entsprechend zu berücksichtigen (§ 81 Abs. 5 Satz 2 GWB). Der Gesetzgeber hat damit nunmehr eine fakultative reine Ahndungsgeldbuße zugelassen. Nach der – noch zur alten Rechtslage ergangenen – Rspr. des Kartellsenats des BGH hat der Bußgeldrichter bei einem kartellbedingtem Mehrerlös auf Grund eigener Ermessensentscheidung zu bestimmen, welcher Anteil des Bußgelds Ahndungs- und welcher Abschöpfungszwecken dient (BGH v. 25.4.2005 – KRB 22/04, NStZ 2006, 231). Unter Berücksichtigung der dargestellten Neuregelung in § 81 GWB bleibt damit krit. anzumerken, dass letztlich der Bußgeldrichter über die stl. Abziehbarkeit „nach Gutsherrenart“ (so ACHENBACH, NStZ 2006, 231 [233]) entscheiden kann.

c) Aufteilung bei EU-Geldbußen

1732

In der Praxis spielt Nr. 8 Satz 4 insb. bei den von der EU festgesetzten Geldbußen eine besondere Rolle (NACKE in LBP, §§ 4, 5, Rn. 1852). Dies liegt vor allem

an der nicht unstr. Frage, ob EU-Geldbußen neben einem Ahndungsteil überhaupt (auch) einen Abschöpfungsteil für den erlangten Mehrerlös enthalten.

Zweck der EU-Geldbuße: Der Zweck von EU-Geldbußen ist str. Der BTFin-Aussch. ist bei der Beratung des sog. Geldbußengesetzes davon ausgegangen, dass die von Organen der EU verhängten Geldbußen nicht primär der Gewinnabschöpfung dienen (BTD Drucks. 10/1634, 8). Die FinVerw. vertritt unter Berufung auf ein Schreiben der Europäischen Kommission vom 20.5.2010 die Ansicht, dass von einem Abschöpfungsanteil als Bestandteil einer Geldbuße nicht ausgegangen werden könne. EU-Geldbußen seien „rein bestrafender Natur“ und daher in vollem Umfang stl. nicht abzugsfähig (LfSt. Bayern v. 5.11.2010, DB 2010, 2700). Hingegen heißt es in Art. 23 Abs. 5 der VO 1/2003 – wie schon in der Vorgängervorschrift – dass Bußgeldentscheidungen der Kommission „keinen strafrechtlichen Charakter“ haben.

Nach Auffassung des EuGH sind kartellrechtl. Sanktionen der EU-Kommission einerseits nicht auf einen konkreten Mehrerlös bezogen und auf dessen Abschöpfung gerichtet, sondern dienen vor allem der Ahndung des Verstoßes und der Abschreckung potenzieller Nachahmer (vgl. hierzu EuGH v. 7.6.1983 – Rs. 100-103/80, *Musique Diffusion Francaise*, EuGHE 1983, 1825 – Rn. 105 f.). Andererseits hat der EuGH die abschöpfende Funktion einer Kartellgeldbuße in einer anderen Rs. anerkannt (EuGH v. 20.3.2002 – Rs. T-9/99, *Fernwärmetechnik*, EuGHE 2002, II-1487 – Rn. 455; vgl. dazu KIEGLER, DStR 2004, 1974 [1977]). Der BFH hat es im Rahmen eines summarischen Verfahrens nach § 69 FGO für ernstlich zweifelhaft gehalten, ob eine von der EU-Kommission verhängte Geldbuße wegen wettbewerbswidrigen Verhaltens dem Verbot nach Nr. 8 unterliegt (BFH v. 24.3.2004 – I B 203/03, BFH/NV 2004, 959). Der BFH führt zur Begr. aus, dass ungeachtet der Tatsache, dass die kartellrechtl. Sanktionen der EU-Kommission nicht auf einen konkreten Mehrerlös bezogen und nicht auf dessen Abschöpfung gerichtet seien, sondern vor allem der Ahndung des Verstoßes und der Abschreckung potenzieller Nachahmer dienen, dies nicht ausschließe, dass die Geldbuße zugleich eine Abschöpfung des Mehrerlöses und damit des wirtschaftlichen Vorteils iSv. Nr. 8 Satz 4 bewirkten (so auch NACKE in LBP, §§ 4, 5, Rn. 1852; EILERS/SCHNEIDER, DStR 2007, 1507; KIEGLER, DStR 2004, 1974; KLEIN/KUHN, FR 2004, 206 [208]; aA FG Rhld.-Pf. v. 15.7.2003 – 2 K 2377/01, EFG 2003, 1602, rkr.; HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 520 „Strafen/Geldbußen“).

Stellungnahme: Der BFH hat sich – trotz der lediglich summarischen Prüfung – in einer Weise mit der Bemessung von Bußgeldern bei Kartellrechtsverstößen durch die EU-Kommission eingehend auseinandergesetzt und hat entschieden, dass diese auch einen Abschöpfungsteil für den erlangten Mehrerlös enthalten. Dieser Entsch. ist vorbehaltlos zuzustimmen.

1733 3. Darstellungs- und Feststellungslast

Den Stpfl. trifft nach den allgemeinen Beweislastregeln die Feststellungslast dafür, dass die Voraussetzungen des Ausnahmetatbestandes gem. Satz 4 vorliegen, s. Anm. 1712. Er hat den Nichtabzug durch geeignete Unterlagen glaubhaft zu machen (R 4.13 Abs. 3 Satz 3 EStR 2010). Es kann im Einzelfall ausreichen, wenn die ertragstl. Belastung im Wege der Schätzung berücksichtigt worden ist (R 4.13 Abs. 3 Satz 2 EStR 2010).

1734 Einstweilen frei.

VI. Rechtsfolge der Nr. 8

1735

Sind betrieblich veranlasste Geldbußen, Ordnungsgelder usw. nach Maßgabe des tatbestandlichen Anwendungsbereichs der Nr. 8 nicht abziehbar, so dürfen die Aufwendungen den Gewinn nicht mindern. Wird daher zB anlässlich einer Ap. festgestellt, dass entgegen dem Abzugsverbot ein entsprechender Aufwand verbucht und als BA angesetzt worden ist, so muss der Betrag im Fall der GW nach Abs. 1, 4 dem Gewinn außerhalb der Bilanz und bei der Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 den BE hinzugerechnet werden (SÖHN in KSM, § 4 Rn. N 86).

Der Ausschluss vom steuermindernden Abzug bedeutet zugleich, dass das Drohen einer solchen Geldbuße usw. nicht die Bildung einer gewinnmindernden Rückstellung rechtfertigt (BFH v. 24.3.2004 – I B 203/03, BFH/NV 2004, 959; FG Rhld.-Pf. v. 15.7.2003 – 2 K 2377/01, EFG 2003, 1602, rkr.). Das bedeutet umgekehrt: Eine Rückstellung ist nur möglich, wenn das Abzugsverbot im konkreten Fall Ausnahmen zulässt (hier: gem. Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 für die Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils) und die Inanspruchnahme hinreichend wahrscheinlich ist.

Einstweilen frei.

1736–1749

L. Abzugsverbot für Hinterziehungszinsen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a)**I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 8a**

Schrifttum: ZELLER, Das Steuerreformgesetz 1990, DStZ 1988, 443; KORN, Ertragsteuerliche Beurteilung von Steuerzinsen, Zuschlägen und Nebenleistungen nach der Steuerreform 1990, KÖSDI 1989, 7596; LÜDICKE, Steuerzinsen, Nebenleistungen und deren Erstattung im Ertragsteuerrecht nach dem Steuerreformgesetz 1990, BB 1988, 2353; GAST-DE HAAN, Verfassungswidrigkeit des Abzugsverbots für Hinterziehungszinsen, StVj. 1990, 76; STRECK/RAINER/MACK/SCHWEDHELM, Nichtabzugsfähigkeit von Hinterziehungszinsen verfassungswidrig?, Stbg. 1990, 305; BILSDORFER, Die Verzinsung hinterzogener Steuern, Inf. 1992, 321; DÖRN, Betriebsausgaben und Steuerhinterziehung, Stbg. 1996, 153; STOLLENWERK, Ausweitung der Gewerbesteuer durch das UntStRefG 2008, GmbHStB 2007, 313.

1. Rechtsentwicklung der Nr. 8a

1750

Die ertragstl. Behandlung von stl. Nebenleistungen, zu denen nach § 3 Abs. 4 AO auch Hinterziehungszinsen iSv. § 235 AO gehören, folgte vor Einfügung der Nr. 8a der Behandlung der zugrundeliegenden Steuer. Demnach waren nach § 12 Nr. 3 Hinterziehungszinsen auf Betriebssteuern abziehbar, solche auf Personensteuern (zB ESt. und KSt.) hingegen nicht. Mit dem StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224) wurde Nr. 8a eingefügt und galt erstmals für das Wj., das nach dem 31.12.1989 endet.

Einstweilen frei.

1751

2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 8a

1752

Bedeutung: Nr. 8a schränkt das im EStRecht geltende objektive Nettoprinzip insoweit ein, als Hinterziehungszinsen stl. Nebenleistungen iSd. § 3 Abs. 4 AO sind. Weil vor Einfügung der Nr. 8a Hinterziehungszinsen auf Betriebssteuern abziehbar waren, sah der Gesetzgeber Handlungsbedarf, damit die Hinterzie-

hungszinsen nicht anders behandelt werden als die nach Nr. 8 nicht abziehbaren Geldbußen.

Verfassungsmäßigkeit: Das Abzugsverbot ist im Schrifttum wegen verfassungsrechtl. Bedenken kritisiert worden. So wird zT eine Durchbrechung des Nettoprinzips angenommen, da Hinterziehungszinsen stl. Nebenleistungen für abziehbare Steuern sind (GAST-DE HAAN, StVj. 1990, 76 ff.; LÜDICKE, BB 1988, 2353 [2355]). Ferner wird ein Verstoß gegen das Gleichheitsgebot (GAST-DE HAAN, StVj. 1990, 76 [79]) und das Übermaßverbot (Art. 2, 3, 14 GG) angenommen (STRECK/RAINER/MACK/SCHWEDHELM, Stbg. 1990, 305).

UE ist die Kritik nicht berechtigt. § 235 AO einerseits und §§ 233a, 234 und 237 AO andererseits haben den gemeinsamen Zweck, einen Zinsvorteil beim St.-Schuldner durch die Festsetzung von Zinsen abzuschöpfen (vgl. in Bezug auf den hier einschlägigen § 235 AO nur LOOSE in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 235 Rn. 1). Diese gemeinsame Zielsetzung schließt es aber nicht aus, den durch die Abschöpfung beim St.-Schuldner entstandenen Vermögensnachteil danach unterschiedlich zu behandeln, ob der ursprüngliche Zinsvorteil auf einer St.-Hinterziehung beruht oder in anderer Weise entstanden ist (BFH v. 7.12.1994 – I R 7/94, BStBl. II 1995, 447 zum Abzugsverbot nach § 10 Nr. 2 KStG 1990). Der Gesetzgeber kann und darf mit dem Abzugsverbot für Hinterziehungszinsen einen Sanktionszweck verfolgen (glA NACKE in LBP, §§ 4,5 Rn. 1901). Die hiermit einhergehende Einschränkung des Nettoprinzips ist durch den zulässigen Normzweck (Sanktionierung) gerechtfertigt.

1753–1754 Einstweilen frei.

1755 3. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich sowie Verhältnis zu anderen Vorschriften

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift gilt sowohl für Gewinneinkünfte und seit 1992 über § 9 Abs. 5 auch für Überschusseinkünfte (BFH v. 9.12.2003 – VI R 35/96, BStBl. II 2004, 641). Die Norm gilt daneben über § 8 Abs. 1 KStG auch für Einkünfte von KapGes. (BFH v. 7.12.1994 – I R 7/94, BStBl. II 1995, 477).

Persönlicher Geltungsbereich: Siehe Anm. 1109.

Verhältnis zu § 12 Nr. 3: Nr. 8a erfasst nur Hinterziehungszinsen für hinterzogene betrieblich veranlasste Steuern. Hinterziehungszinsen auf Personensteuern (ESt., LSt., Annexsteuern, KSt.) unterliegen dem Abzugsverbot in § 12 Nr. 3.

1756–1759 Einstweilen frei.

1760 II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abzugsverbots für Hinterziehungszinsen

Tatbestandsvoraussetzungen: Es muss eine vollendete Steuerhinterziehung (§§ 370, 370a, 373 AO), ein Betrug oder ein Subventionsbetrug (§§ 263, 264 StGB) in Bezug auf Zulagen oder Prämien, die St.-Vergütungen darstellen, vorliegen. Dabei muss sowohl der objektive als auch der subjektive Tatbestand erfüllt sein (BFH v. 27.8.1991 – VIII R 84/89, BStBl. II 1992, 9). Eine lediglich versuchte St.-Hinterziehung ist daher nicht ausreichend (NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1901). Voraussetzung für die Anwendung des Abzugsverbots nach Nr. 8a ist ferner das Vorliegen von betrieblich veranlassten Hinterziehungszinsen. Betrieblich veranlasst können aufgrund der Akzessorietät der Hinterziehungszin-

sen im Verhältnis zu den hinterzogenen Steuern nur diejenigen Zinsen nach § 235 AO sein, die für hinterzogene betrieblich veranlasste Steuern, also hinterzogene Betriebssteuern anfallen (BTDrucks. 11/2536, 77; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 896).

Rechtsfolge: Sind die hinterzogenen Zinsen betrieblich veranlasst, so dürfen sie den Gewinn nicht mindern. Wird etwa im Rahmen einer Ap. eine gegenteilige Verbuchung festgestellt, so ist der Betrag im Fall der GW nach §§ 4 Abs. 1, 5 dem Gewinn außerhalb der Bilanz und bei der Einnahmen-/Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 den BE hinzuzurechnen.

Einstweilen frei.

1761–1799

M. Abzugsverbot für Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner (Abs. 5 Satz 1 Nr. 9)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 1 Nr. 9

Schrifttum: JANBERG, Dividendengarantien für Minderheitsgesellschafter bei Organverhältnissen, DB 1954, 668; FLUME, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, DB 1956, 455; THIEL, Die körperschaftsteuerliche Organschaft, StbKongrRep. 1971, 179, 206; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Köln, 9. Aufl. 1993; SCHUMACHER, Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner, in HERZIG (Hrsg.), Organschaft, Stuttgart 2003, 193; BALDAMUS, Gestaltungsspielraum bei Art und Maß von Ausgleichszahlungen nach § 304 AktG, Ubg 2010, 483; MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, Herne, 8. Aufl. 2011; HOFFMANN/LÜDENBACH, Bilanzierung, Herne, 6. Aufl. 2015.

1. Regelungsinhalt

1800

Nach Nr. 9 sind Zahlungen eines Mitglieds eines Organkreises an Minderheitsgesellschafter stfrei, die als Ausgleich dafür erfolgen, dass der Gewinn an den Organträger (OT) abgeführt und nicht an den Minderheitsgesellschafter ausgeschüttet wird.

2. Rechtsentwicklung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 9

1801

StÄndG v. 15.8.1969 (BGBl. I 1969, 1182; BStBl. I 1969, 471): Durch § 4 Abs. 7 wurde erstmals ein Abzugsverbot für Ausgleichszahlungen in den Fällen des § 7a KStG aF, der Vorgängervorschrift zu § 16 KStG, mit Wirkung ab VZ 1969 eingeführt.

ESTRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Die nichtabziehbaren BA wurden neu in § 4 Abs. 5 geregelt und der bisherige § 4 Abs. 7 wörtlich in § 4 Abs. 5 Nr. 8 aufgenommen.

KStReformG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Wegen der Änderung der kstl. Organschaftsregelungen ab dem 1.1.1977 wurde der Verweis auf § 7a KStG aF durch den Verweis auf §§ 14, 17 und 18 KStG ersetzt.

ESTÄndG v. 25.7.1984 (BGBl. I 1984, 1006; BStBl. I 1984, 401): Infolge der Aufnahme des Abzugsverbots für Geldbußen in § 4 Abs. 5 Nr. 8 wurde das Abzugsverbot für Ausgleichszahlungen in § 4 Abs. 5 Nr. 9 übernommen.

3. Bedeutung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 9

1802

Gesellschaftsrechtliche Bedeutung: Hat eine KapGes. aufgrund eines GAV ihren Gewinn an einen (Haupt-)Gesellschafter abzuführen, so entsteht bei ihr

als Organgesellschaft (OG) kein Handelsbilanzgewinn; eine Ausschüttung von Gewinnanteilen an außenstehende Minderheitsgesellschafter ist nicht möglich.

Nach § 304 AktG müssen in einem solchen Fall „Ausgleichszahlungen“ an außenstehende Aktionäre geleistet werden. Mit diesen Ausgleichszahlungen, die von Nr. 9 erfasst werden, soll den Anteilseignern, die sich als Minderheit nicht gegen die finanzielle Eingliederung ihrer Gesellschaft in den Organkreis wehren können, ein finanzieller Ausgleich dafür gewährt werden, dass der Gewinn der OG an den OT abgeführt und ihr Dividendenanspruch damit entwertet wird; man spricht insoweit auch von einer „Dividendengarantie“ (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 712; s. auch BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BStBl. II 2010, 407).

Rechtssystematische Bedeutung: Aufgrund des Abzugsverbots in Nr. 9 gehören Ausgleichszahlungen zum Einkommen des Organkreises iSv. § 8 Abs. 1 KStG. Das Abzugsverbot ist deklaratorisch (s. § 4 Anm. 1128), da die Ausgleichszahlungen auch ohne die Regelung in Nr. 9 nicht betrieblich, sondern gesellschaftsrechtl. veranlasst sind und damit eine Einkommensverteilung iSv. § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG darstellen. Die kstl. Folgen dieser Einkommensverteilung ergeben sich aus § 16 KStG (s. Anm. 1804 und 1810).

Vor Einführung des Abzugsverbots war die Besteuerung der Ausgleichszahlungen bzw. Dividendengarantie zunächst str. (zu den verschiedenen Auffassungen s. JANBERG, DB 1954, 668; FLUME, DB 1956, 455 [462]). Nach der Rspr. der BFH waren Ausgleichszahlungen beim OT als BA abziehbar und bei der OG als eigenes Einkommen zu versteuern (BFH v. 27.11.1956 – I D 1/56 S, BStBl. III 1957, 139). Die FinVerw. schloss sich im sog. Organschaftserlass dieser Auffassung an, erkannte die Zahlungen aber nicht als Ausschüttungen iSv. § 19 Abs. 3 KStG aF an (FinMin. NRW v. 23.10.1959, BStBl. II 1959, 161; aA BFH v. 25.7.1961 – I 104/60 S, BStBl. III 1961, 483).

Durch Ausgleichszahlungen wird die Voraussetzung der Abführung des gesamten Gewinns gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG an den OT nicht beeinträchtigt (BMF v. 16.4.1991, FR 1991, 329). Damit erweist sich die Ausgleichszahlung neben der Rücklagenbildung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG als einzige gesetzlich vorgesehene Möglichkeit, die erforderliche Ergebnisabführung an den OT steuerunschädlich zu durchbrechen (s. § 16 KStG Anm. 3).

Wirtschaftliche Bedeutung: Siehe § 16 KStG Anm. 3 aE.

1803 4. Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 1 Nr. 9

Persönlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift gilt nur für die an einem Organkreis beteiligten Gesellschaften, da allein diese Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner leisten können. Im Einzelnen erfasst Nr. 9 damit folgende Ausgleichszahlungen:

- Ausgleichszahlungen von OG, die infolge ihres Sitzes in einem EU-/EWR-Staat und ihrer Geschäftsleitung im Inland (§ 14 Abs. 1 Satz 1, § 17 Satz 1 KStG) unbeschränkt stpfl. iSv. § 1 Abs. 1 KStG sind.
- Ausgleichszahlungen von OT iSv. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG (zu den Einzelheiten s. § 14 KStG Anm. 150 ff.).

Auf die StPfl. der Empfänger der Ausgleichszahlungen kommt es für das Abzugsverbot nicht an, weil Nr. 9 keine Regelung für sie enthält. Unbeachtlich ist auch, ob es sich um einen ausländ. oder um einen inländ. OT handelt:

Bis zum 25.2.2013 konnte eine Organschaft nach § 18 KStG aF mit einem ausländ. OT begründet werden, der im Inland eine im Handelsregister eingetragene Zweigniederlas-

sung unterhielt. Dementsprechend konnten Ausgleichszahlungen auch von inländ. Zweigniederlassungen iSd. § 18 KStG aF geleistet werde. Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188) wurde seit dem 26.2.2013 die Beschränkung auf unbeschränkt stpfl. OT in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG aufgehoben, so dass die gesonderte Regelung des § 18 KStG für ausländ. OT nicht mehr erforderlich ist und Nr. 9 bereits über den Verweis auf § 14 KStG auch Ausgleichszahlungen von inländ. BS ausländ. OT erfasst.

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift hat infolge ihrer Geltung für OT und OG über § 8 Abs. 1 KStG vorrangig Bedeutung für die KSt., wenn

- die Ausgleichszahlung von einer OG geleistet wird, da OG stets KapGes. sind (s. Anm. 1807), oder
- die Ausgleichszahlung von einem OT geleistet wird, der eine KapGes. iSv. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Alt. 2 KStG ist (s. § 14 KStG Anm. 153 ff.).

Hingegen kommt Nr. 9 bei der ESt zur Anwendung, wenn die Ausgleichszahlung von einem OT geleistet wird, der eine natürliche, gewerblich tätige Person gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Alt. 1 KStG (s. § 14 KStG Anm. 150) oder eine gewerblich tätige PersGes. iSv. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG ist (s. § 14 KStG Anm. 161 ff.). Erzielt die natürliche Person oder die PersGes. jedoch nichtgewerbliche Einkünfte, etwa gem. § 18 oder § 13, kann sie nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG nicht OT sein und damit keine Ausgleichszahlungen leisten, so dass Nr. 9 nicht gilt (BFH v. 12.8.1965 – IV 322/64 U, BStBl. II 1965, 589; v. 21.6.1972 – I R 82/70, BStBl. II 1972, 722, unter 2. der Gründe; s. auch § 14 KStG Anm. 162 ff.).

5. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1804

§ 16 KStG: Während Nr. 9 die Nichtabziehbarkeit der Ausgleichszahlungen als BA regelt, stellt § 16 Satz 1 KStG die Zurechnung dieser – nicht als BA abzugsfähigen – Ausgleichszahlungen und die Versteuerung bei der OG sicher; s. auch Anm. 1810 sowie § 16 KStG Anm. 3 und 6.

§ 277 Abs. 3 Satz 2 HGB: Handelsrechtlich sind Ausgleichszahlungen als Aufwand iSv. § 277 Abs. 3 Satz 2 HGB auszuweisen, soweit sie den von der OG bezogenen Gewinn übersteigen (HOFFMANN/LÜDENBACH, Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 277 HGB Rn. 38).

§ 304 AktG: Der in Nr. 9 verwendete Begriff der Ausgleichszahlungen ist zwar aus § 304 Abs. 1 Satz 1 AktG abzuleiten, geht aber hierüber hinaus, weil er nicht auf AG oder KGaA beschränkt ist (s. Anm. 1807).

Einstweilen frei.

1805–1806

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abzugsverbots für Ausgleichszahlungen

1. Begriff der Ausgleichszahlungen

1807

Der stl. Begriff der Ausgleichszahlungen ist mangels estl. oder kstl. Definition – ebenso wie bei § 16 KStG – aus der gesellschaftsrechtl. Regelung in § 304 AktG abzuleiten. Es handelt sich damit um eine Dividendengarantie, die zugunsten eines Minderheitsgesellschafters aufgrund eines GAV entsteht und sich nach § 304 Abs. 2 AktG bemisst (zur gesellschaftsrechtl. Bedeutung des § 304 AktG s. Anm. 1802).

Dabei geht der Begriff der Ausgleichszahlungen in Nr. 9 – wie auch bei § 16 KStG – über § 304 Abs. 1 AktG hinaus, denn er erfasst nicht nur Ausgleichszahlungen an Aktionäre durch eine AG oder KGaA, sondern auch Ausgleichszahlungen, die gem. § 17 KStG von anderen KapGes. (insbes. durch eine GmbH) oder von inländ. Zweigniederlassungen iSv. § 18 KStG aF (bis zum 25.2.2013, s. Anm. 1803) bzw. von inländ. BS ausländ. OT (ab dem 26.2.2013, s. Anm. 1803) an ihre außenstehenden Anteilseigner geleistet werden; dies ergibt sich aus dem Verweis auf die §§ 17, 18 KStG sowie aus der Formulierung „an außenstehende Anteilseigner“.

1808 **2. In den Fällen der §§ 14 und 17 KStG geleistete Ausgleichszahlungen**

Durch den Verweis auf die Fälle der §§ 14 und 17 KStG ergibt sich, dass die Ausgleichszahlungen im Rahmen eines kstl. Organschaftsverhältnisses geleistet werden müssen. Dabei kommt es für die Anwendbarkeit der Nr. 9 nicht darauf an, wer die Ausgleichszahlungen leistet (s. Anm. 1809).

Während § 14 KStG die Organschaft mit einer AG oder KGaA als OG betrifft, erweitert § 17 KStG den Kreis der in § 14 Abs. 1 KStG genannten Rechtsformen für OG in der Weise, dass auch andere KapGes. – insbes. die GmbH – OG sein können. § 18 KStG aF erweiterte hingegen den Kreis der OT auf ausländ. Unternehmen, die eine Organschaft mit einer inländ. OG unterhielten und die eine inländ., im Handelsregister eingetragene Zweigniederlassung unterhielten. Durch die Erweiterung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG auf ausländ. OT mit inländ. BS ist der bislang in Nr. 9 enthaltene Verweis auf § 18 KStG aF, der den Kreis der OT auf ausländ. Unternehmen erweiterte, die eine Organschaft mit einer inländ. OG unterhielten und die eine inländ., im Handelsregister eingetragene Zweigniederlassung unterhielten, seit dem 26.2.2013 entfallen (s. Anm. 1803).

1809 **3. An außenstehende Anteilseigner geleistete Ausgleichszahlungen**

Außenstehende Anteilseigner, an die Ausgleichszahlungen geleistet werden, sind alle Gesellschafter der OG mit Ausnahme des an der OG beteiligten OT sowie der mittelbar oder unmittelbar von dem Beherrschungsverhältnis profitierenden Anteilseigner (zu den Einzelheiten s. § 16 KStG Anm. 29; unzutreffend: SÖHN in KSM, § 4 Rn. P 14, der von Ausgleichszahlungen an den ausländ. OT ausgeht).

Ausgleichszahlungen werden geleistet durch die OG (§ 16 Satz 1 KStG) oder durch den OT (§ 16 Satz 2 KStG). Bei einem ausländ. OT kann die Ausgleichszahlung seit dem 26.2.2013 durch dessen inländ. BS gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG oder bis zum 25.2.2013 durch die inländ. Zweigniederlassung des ausländ. gewerblichen Unternehmens gem. § 18 KStG aF an die außenstehenden Anteilseigner geleistet werden (s. Anm. 1803).

1810 **4. Rechtsfolge: Abzugsverbot für Ausgleichszahlungen**

Hinzurechnung zum Gewinn: Die als BA abgezogenen Ausgleichszahlungen dürfen den Gewinn desjenigen, der die Ausgleichszahlungen geleistet hat (s. Anm. 1809), nicht mindern. Sie sind daher dem Gewinn außerhalb der Bilanz hinzuzurechnen.

Die körperschaftsteuerliche Zurechnung der Ausgleichszahlungen nach § 16 KStG ist von der vorstehend genannten Hinzurechnung zu unterscheiden (s. Anm. 1804). Nach § 16 KStG werden die von Nr. 9 erfassten Ausgleichszahlungen stets als eigenes zVE der OG behandelt, unabhängig davon, ob die Aus-

gleichszahlungen von der OG oder vom OT geleistet oder von einer inländ. BS bzw. – in den Fällen des § 18 KStG aF – von einer inländ. Zweigniederlassung eines ausländ. gewerblichen Unternehmens gezahlt werden. Der Zeitpunkt der kstl. Zurechnung iSv. § 16 KStG bestimmt sich zudem allein nach der tatsächlichen Zahlung und nicht nach dem Zeitpunkt, in dem sie – etwa bei einer Passivierung als Verbindlichkeit – gewinnmindernd verbucht wurden (s. § 16 KStG Anm. 33 sowie das Berechnungsbeispiel bei § 16 KStG Anm. 45).

Auseinanderfallen der Rechtsfolgen der Nr. 9 und des § 16 KStG: Damit kommt es in den Fällen, in denen zunächst nur eine Verpflichtung zur Ausgleichszahlung passiviert wird und die Zahlung erst im folgenden Jahr erfolgt, zu einem zeitlichen Auseinanderfallen der Rechtsfolgen nach Abs. 5 Nr. 9 einerseits und § 16 KStG andererseits. Ist überdies der OT zur Zahlung verpflichtet (und passiviert er dementsprechend die Verpflichtung), weichen die Adressaten beider Regelungen voneinander ab, da sich Abs. 5 Nr. 9 an den OT richtet, § 16 Satz 2 KStG hingegen an die OG.

Einstweilen frei.

1811–1844

N. Abzugsverbot für Bestechungs- und Schmiergelder (Abs. 5 Satz 1 Nr. 10)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 10

Schrifttum: OFFERHAUS, Harzburger Steuerprotokoll, Köln 1996; JOECKS, Abzugsverbot für Bestechungs- und Schmiergelder, DStR 1997, 1025; MÜLLER-FRANKEN, Das Verbot des Abzugs der „Zuwendung von Vorteilen“ nach dem Jahressteuergesetz 1996, StuW 1997, 3; HOFMANN/ZIMMERMANN, Steuerliche Behandlung von Schmiergeldern als Hindernis für die effiziente Korruptionsbekämpfung, ZRP 1999, 49; PARK, Die Ausweitung des Abzugsverbots für Bestechungs- und Schmiergelder durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 1999, 1097; STAHL, Schmiergeld: Steuerliche sowie zivil- und strafrechtliche Probleme, KÖSDI 1999, 12022; VON STUHR/WALZ, Steuerliche Behandlung von Schmiergeldern, StuB 1999, 118; VON STUHR/WALZ, Die Informationsweiterleitung bei Verdacht einer steuerlich relevanten Straftat, StuB 1999, 408; KIESEL, Die Zuwendung an Angestellte und Beauftragte im Ausland und das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG, DStR 2000, 949; RANDT, Schmiergeldzahlungen bei Auslandssachverhalten, BB 2000, 1006; STAFF, Steuerliche Folgen der Zuwendung korrumpierender Vorteile ab 1999, DB 2000, 1092; WICHTERICH/GLOCKEMANN, Steuer- und strafrechtliche Aspekte von Schmiergeldzahlungen an Mitarbeiter von Staatsunternehmen, Inf. 2000, 1, 40; DÖRN, Nichtabzugsfähigkeit von Bestechungsgeldern als Betriebsausgaben, DStZ 2001, 736; WEIDEMANN, Zum Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG: Erfasst § 299 Abs. 2 StGB auch Auslandssachverhalte?, DStZ 2002, 329; GOTZENS, Nützliche Aufwendungen und das Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG, DStR 2005, 673; PREISING/KIESEL, Korruptionsbekämpfung durch das Steuerrecht? – Zu den Problemen des Abzugsverbots und der Mitteilungspflicht gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG, DStR 2006, 118; PREISING/KIESEL, Pauschalbesteuerung von nützlichen Aufwendungen? – Zum Verhältnis von § 37b EStG und § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG, DStR 2007, 1108; SCHROER/STARKE, Unerlaubte Handlungen von Arbeitnehmern und ihre steuerlichen Folgen für den Arbeitgeber, FR 2007, 781.

1. Rechtentwicklung der Nr. 10

JSStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BSBl. I 1995, 438): Mit Nr. 10 Satz 1 wurde erstmals ein Abzugsverbot für Schmier- und Bestechungsgelder geschaffen. Voraussetzung für das Abzugsverbot war, dass wegen der Zuwendung oder des Empfangs der Vorteile eine rkr. Verurteilung nach einem Strafgesetz erfolgt, das Strafverfahren gem. den §§ 153–154e StPO eingestellt oder wegen

1845

der Zuwendung oder des Empfangs der Zuwendung ein Bußgeld rkr. verhängt worden war. Nr. 10 Satz 2 Halbs. 1 enthielt eine Mitteilungspflicht der FinBeh. an StA oder Ordnungsbehörde hinsichtlich solcher Tatsachen, die den Verdacht einer Tat iSd. Nr. 10 Satz 1 begründeten. Nach Nr. 10 Satz 2 Halbs. 2 waren im Besteuerungsverfahren Zwangsmittel gegen den Stpfl. zur Ermittlung dieser Tatsachen unzulässig.

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Das Abzugsverbot wurde neu gefasst und aufgrund der starken Kritik in Literatur und Öffentlichkeit weiter verschärfte. Der Abschluss eines Strafverfahrens/ die rkr. Verhängung eines Bußgelds ist seitdem nicht mehr erforderlich.

1846 2. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Geltungsbereich der Nr. 10

Bedeutung:

► *Satz 1*: Bis 1995 waren Schmier- und Bestechungsgelder als BA abzugsfähig, wenn sie betrieblich veranlasst waren. Dies wurde rechtspolitisch als nicht mehr hinnehmbar angesehen und führte zur Einfügung der Nr. 10 Satz 1 idF des JStG 1996. Damit sollte ein Beitrag zur Bekämpfung der Korruption geleistet sowie Wettbewerbsverzerrungen entgegengewirkt und einem Werteverfall in der Gesellschaft begegnet werden (BTDrucks. 13/1686, 18). Mit der Neufassung der Nr. 10 durch das StEntG 1999/2000/2002 sollte die Korruptionsbekämpfung wirksamer gestaltet werden, indem die Abhängigkeit des Abzugsverbots vom Abschluss eines Ermittlungsverfahrens oder von einer Bußgeldverhängung beseitigt wurde (vgl. BTDrucks. 14/23, 169). Der gewinnmindernde Ansatz von Schmier- und Bestechungsgeldern stellt nunmehr eine (versuchte) Steuerhinterziehung dar, wenn durch die Zahlung ein Straf- oder Bußgeldtatbestand verwirklicht wurde.

► *Satz 2 begründet* – ähnlich wie § 116 AO hinsichtlich des Verdachts von Steuerstraftaten – eine *Mitteilungspflicht für Gerichte und Behörden*. Nr. 10 Satz 2 trägt dem Umstand Rechnung, dass die FinBeh. das Vorliegen einer rechtswidrigen Tat in eigener Zuständigkeit prüfen.

► *Satz 3 durchbricht das Steuergeheimnis*. Im Gegensatz zu § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO begründet Nr. 10 Satz 3 eine Mitteilungspflicht, nicht nur eine Offenbarungsbefugnis.

► *Satz 4 soll sicherstellen*, dass die FinBeh. über den Ausgang von Ermittlungsverfahren informiert und ihnen die relevanten Tatsachen mitgeteilt werden.

Verfassungsmäßigkeit: Nr. 10 Satz 1 durchbricht den aus Art. 3 Abs. 1 GG hergeleiteten Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in der Ausprägung des objektiven Nettoprinzipts. Der Zweck der Vorschrift (Bekämpfung der Korruption) rechtfertigt jedoch – unter Berücksichtigung des weiten Beurteilungs- und Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers – diese Durchbrechung (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 900; NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 2002; FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 857; SÖHN in KSM, § 4 Rn. Q 18).

Sachlicher Geltungsbereich: Nr. 10 gilt unmittelbar für die Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3). Über § 9 Abs. 5 findet Nr. 10 zudem bei der Ermittlung der Überschusseinkünfte entsprechende Anwendung (SÖHN in KSM, § 4 Rn. Q 28).

Persönlicher Geltungsbereich: Hinsichtlich unbeschr. und beschr. Stpfl. s. Anm. 1109. Nr. 10 gilt auch für jur. Personen, die ihren Gewinn nach dem EStG ermitteln (§ 8 Abs. 1 KStG). Ob eine Tat nach Nr. 10 Satz 1 vorliegt, beurteilt sich dann insb. nach dem Verhalten der Organe der jur. Person (Geschäftsführer, Vorstand) (MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 764; SÖHN in KSM, § 4 Rn. Q 29).

1847–1848 Einstweilen frei.

3. Verhältnis der Nr. 10 zu anderen Vorschriften:

Abs. 5 Nr. 1 (Abzugsverbot für Geschenke): Die Anwendungsbereiche von Nr. 10 und Nr. 1 überschneiden sich grds. nicht, weil eine Zuwendung iSd. Nr. 10 regelmäßig im Hinblick auf eine konkrete Gegenleistung erbracht wird. Nach § 333 Abs. 1 StGB macht sich wegen Vorteilsgewährung jedoch bereits strafbar, wer einem Amtsträger für die Dienstausbübung einen Vorteil anbietet, verspricht oder gewährt. Dass eine konkrete Diensthandlung erstrebt wird, ist nicht erforderlich. Ob im Zweifel ein Geschenk oder eine Zuwendung iSd. Nr. 10 vorliegt, ist grds. nach der Sicht des Leistenden zu beurteilen (FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 858). Kommt es dennoch zu einer Überschneidung der Anwendungsbereiche, ist der BA-Abzug sowohl nach Nr. 1 als auch nach Nr. 10 ausgeschlossen. Ein Vorrang der Nr. 1, mit der Folge, dass Nr. 10 Satz 3 (Mitteilungspflicht der FinBeh.) keine Anwendung findet, besteht nicht (STAPF, DB 2000, 1092 f.; vgl. ausführl. MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 759a).

Abs. 5 Nr. 3 und 4 (Abzugsverbot für Aufwendungen für Gastehäuser sowie für Jagd-, Fischerei- und Wassersportaufwendungen): Haben Zuwendungen iSd. Nr. 10 Satz 1 zugleich zu Aufwendungen nach Nr. 3 oder Nr. 4 geführt, ergibt sich eine Überschneidung der Anwendungsbereiche. Dass Nr. 3 und Nr. 4 als spezielle Regelungen dem Abzugsverbot der Nr. 10 vorgehen und deshalb Nr. 10 Satz 3 nicht eingreift, wird man nicht annehmen können (SÖHN in KSM, § 4 Rn. Q 140: Nr. 10 als „alternative Rechtsgrundlage“ für ein Abzugsverbot; aA WICHTERICH/GLOCKEMANN, Inf. 2000, 1 f.).

§ 12 Nr. 1 (Abzugsverbot für Aufwendungen mit Bezug zur priv. Lebensführung): Fallen die Aufwendungen unter § 12 Nr. 1, greift Nr. 10 nicht ein. Nr. 10 setzt voraus, dass es sich um BA handelt (Bsp: Stpfl. besticht ausl. Amtsträger, um den Titel eines Generalkonsuls zu erlangen, vgl. FG Hamb. v. 23.4.1993 – V 269/90, EFG 1994, 99, rkr.).

§ 37b (Pauschalierung bei Sachzuwendungen): Nr. 10 und § 37b können nebeneinander anwendbar sein (s. § 37b Anm. 11). Die Pauschalierung für Zuwendungen, die nicht in Geld bestehen, erfasst also auch (nicht abziehbare) Vorteilszuwendungen iSd. Nr. 10 (FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 860; STUHRMANN in BLÜMICH, § 37b Rn. 6).

§ 30 AO (Steuergeheimnis): Nr. 10 Satz 3 schränkt – jedenfalls seinem Wortlaut nach – das Steuergeheimnis ein. Ob es sich dabei um eine durch Gesetz ausdrücklich zugelassene Ausnahme iSd. § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO handelt, ist str. (s. Anm. 1876). Nach zutreffender Ansicht ist Nr. 10 Satz 3 eine gesetzlich zugelassene Durchbrechung des Steuergeheimnisses nach § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO (BFH v. 14.7.2008 – VII B 92/08, BStBl. II 2008, 850 f.).

§ 40 AO (Neutralitätsgrundsatz): Nr. 10 Satz 1 ist eine Ausnahme zu § 40 AO, wonach es für die Besteuerung unerheblich ist, ob ein Verhalten gegen ein gesetzliches Verbot verstößt (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 857; ausführl. OFFERHAUS, Harzburger Steuerprotokoll 1995, 29 [36 ff.]).

§ 160 AO (Empfängerbenennung): Steht fest, dass die Voraussetzungen von Nr. 10 Satz 1 vorliegen, kommt ein Benennungsverlangen nach § 160 AO nicht in Betracht. § 160 AO findet auf Ausgaben, die bereits nach den Einzelsteuergesetzen nicht abziehbar sind, keine Anwendung (CÖSTER in PAHLKE/KÖNIG, AO, § 160 AO Rn. 12; SEER in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 160 AO Rn. 11 mwN).

Verhältnis zu den Straf- und Bußgeldvorschriften: Die FinBeh. hat in eigener Zuständigkeit zu prüfen, ob der Tatbestand einer Straf- oder Bußgeldvorschrift verwirklicht wurde. Darauf, ob eine Verurteilung des Täters erfolgen

kann (weil er – auch – schuldhaft gehandelt hat, die erforderlichen Strafverfolgungsvoraussetzungen vorliegen und keine Strafverfolgungshindernisse bestehen), kommt es nicht an (krit. hierzu MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 770: „Steuerrecht als Ersatzstrafrecht“). Die Gefahr divergierender Entscheidungen besteht, wird jedoch verringert durch die Mitteilungspflichten der Gerichte, StA und VerwBeh. nach Nr. 10 Satz 2 und 4.

1850–1852 Einstweilen frei.

II. Abzugsverbot bei der Zuwendung von Vorteilen (Satz 1)

1. Zuwendung von Vorteilen und damit zusammenhängende Aufwendungen

1853 a) Zuwendung von Vorteilen

Was unter einer Zuwendung von Vorteilen zu verstehen ist, muss nach dem Zweck dieser Vorschrift (steuerrechtl.) entschieden werden (SÖHN in KSM, § 4 Rn. Q 39). Der weite strafrechtliche Vorteilsbegriff, nach dem Vorteil jede Leistung ist, auf die der Empfänger keinen Anspruch hat und die ihn materiell oder immateriell in seiner wirtschaftlichen, rechtlichen oder persönlichen Lage verbessert (vgl. statt aller DREHER/FISCHER, StGB, 57. Aufl. 2010, § 331 StGB Rn. 11), findet wegen der Selbständigkeit der steuerrechtl. Begriffsbildung keine Anwendung (MÜLLER-FRANKEN, StuW, 1997, 3 [7], aA MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 757; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 903). Die Unterschiede dürften iE gering sein. Gegenstand des Abzugsverbots sind danach alle tatsächlich zugewandten, dh. nicht lediglich vergeblich angebotenen/versprochenen Geld- und Sachleistungen (HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 610; NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 2019. Es kommt nicht darauf an, dass der Empfänger den Vorteil tatsächlich erhalten hat (SÖHN in KSM, § 4 Rn. Q 44). Die Zuwendung von Vorteilen muss zu BA geführt haben, dh., es müssen betrieblich veranlasste Aufwendungen oder ein betrieblich veranlasster Aufwand vorliegen (zum BA-Begriff s. Anm. 750 ff.). Bei entgangenen Einnahmen (zB Rabatt, zinsloses Darlehen) greift das Abzugsverbot nicht ein (FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 861; HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 610; SÖHN in KSM, § 4 Rn. Q 41). Keine Zuwendung eines Vorteils liegt bei üblichen Gesten der Höflichkeit vor (MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 757). In diesen Fällen ist der Zweck der Vorschrift, Korruption einzudämmen, nicht tangiert (NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 2020).

1854 b) Mit der Vorteilszuwendung zusammenhängende Aufwendungen

Die Aufwendungen müssen durch die Zuwendung des Vorteils veranlasst sein. Erfasst werden zum einen „Transaktionskosten“ wie zB Reise-, Transport-, Telefon-, Versicherungs- und Überweisungskosten (BMF v. 10.10.2002, BStBl. I 2002, 1031 – Tz. 8; FinMin. Schl.-Holst. v. 29.6.2010, DSStR 2010, 1890; CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 4 Rn. 230; HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 610;). Zum anderen fallen hierunter auch Beratungs- und Verteidigungskosten, die infolge der Begehung der Straftat oder Ordnungswidrigkeit anfallen (so ausdrückl. BTDDrucks. 13/1686, 18; SÖHN in KSM, § 4 Rn. Q 49; MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 763).

1855–1857 Einstweilen frei.

2. Zuwendung der Vorteile als tatbestandsmäßige und rechtswidrige Handlung

a) In Betracht kommende straf- und bußgeldrechtliche Tatbestände

1858

Die Zuwendung des Vorteils muss den Tatbestand eines deutschen Strafgesetzes oder eines Gesetzes verwirklichen, der die Ahndung mit einer Geldbuße zulässt (vgl. BMF v. 10.10.2002, BStBl. I 2002, 1031 – Tz. 9 ff.). In Betracht kommen also nur inländische Straf- und Bußgeldvorschriften. Im Falle der Auslandsberührung ist maßgeblich, ob die Tat nach den einschlägigen Vorschriften des int. StrafR der innerdeutschen Strafgewalt unterliegt (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 907). Ein Verstoß gegen ausl. Strafgesetze führt nicht zum Abzugsverbot.

Wesentliche Straftatbestände sind:

- § 108b Abs. 1 StGB: Wählerbestechung;
- § 108e StGB: Abgeordnetenbestechung;
- § 299 Abs. 2 und 3 StGB: Bestechung im geschäftlichen Verkehr;
- § 333 StGB: Vorteilsgewährung;
- § 334 StGB: Bestechung;
- § 119 Abs. 1 BetrVG: Vorteilsgewährung in Bezug auf Betriebsratswahlen;
- Art. 2 § 2 des Gesetzes zur Bekämpfung int. Bestechung (BGBl. II 1998, 2327): Bestechung ausl. Abgeordneter im Zusammenhang mit int. geschäftlichem Verkehr;
- Art. 2 §§ 1 und 2 des Gesetzes zum Übereinkommen über den Schutz der finanziellen Interessen der EG v. 10.9.1998 (EU-BestechungsG, BGBl. II 1998, 2340): Bestechung gegenüber einem EU-Beamten/-Richter.

Wesentliche Ordnungswidrigkeiten sind:

- § 21 Abs. 2 iVm. § 81 Abs. 3 Nr. 2 GWB: Vorteilsgewährung für wettbewerbsbeschränkendes Verhalten;
- § 405 Abs. 3 Nr. 7 AktG: Vorteilsgewährung in Bezug auf das Abstimmungsverhalten in der Hauptversammlung oder einer gesonderten Versammlung;
- § 152 Abs. 1 Nr. 2 GenG: Vorteilsgewährung in Bezug auf das Abstimmungsverhalten in der Generalversammlung oder in der Vertreterversammlung oder bei der Wahl der Vertreter;
- § 23 Abs. 1 Nr. 4 des Gesetzes betreffend die gemeinsamen Rechte der Besitzer von Schuldverschreibungen: Vorteilsgewährung in Bezug auf das Abstimmungsverhalten in der Gläubigerversammlung.

b) Tatbestandsmäßigkeit und Rechtswidrigkeit der Handlung

1859

Die *Zuwendung* des Vorteils muss den Tatbestand eines Strafgesetzes oder einer Bußgeldvorschrift rechtswidrig erfüllen. Fällt (nur) der Empfang der Vorteile unter den Tatbestand einer Straf- oder Bußgeldnorm, genügt dies für die Anwendung der Nr. 10 nicht (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 904; FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 863). Das Abzugsverbot greift außerdem nur, wenn die Zuwendung der Vorteile als solche eine tatbestandsmäßige und rechtswidrige Handlung darstellt (MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 761; FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 862).

Erfordernis des subjektiven Tatbestands streitig: Ob neben dem obj. Tatbestand auch der subj. Tatbestand der Straf-/Bußgeldvorschrift, also ein vorsätzliches Handeln, vorliegen muss, ist str. (befürwortend: WICHTERICH/GLOCKEMANN, Inf. 2000, 1 (2, Fn. 23); wohl auch WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 905; abl.:

FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 865; wohl auch CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 4 Rn. 228). Le tzlich dürfte dem aber keine erhebliche Bedeutung zukommen, weil derjenige, der Schmier- oder Bestechungsgelder zahlt, die Umstände, die den obj. Tatbestand des Strafgesetzes ausmachen, idR kennen und die Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale zumindest billigend in Kauf nehmen wird. Damit liegt bedingter Vorsatz vor.

Rechtswidrig ist die Tat, wenn keine Rechtfertigungsgründe (wie zB Notwehr, rechtfertigender Notstand) vorliegen. Derartige Rechtfertigungsgründe dürften bei den hier angesprochenen Sachverhalten jedoch kaum denkbar sein (FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 864). Einen besonderen Rechtfertigungsgrund beinhaltet § 333 Abs. 3 StGB.

Schuld, Strafverfolgungsvoraussetzungen und -hindernisse: Der Täter muss nicht schuldhaft gehandelt haben. Das Vorliegen von Schuldunfähigkeit, Verbotsirrtum oder Entschuldigungsgründen berührt das Abzugsverbot nicht. Ebensovienig ist erforderlich, dass bei Antragsdelikten ein Strafantrag gestellt wurde (BTDrucks. 14/23, 169; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 905; FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 865). Das Vorliegen von Strafverfolgungshindernissen, wie zB Verjährung, ist ebenfalls unerheblich (NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 2018; RANDT, BB 2000, 1006 [1009 f.]).

1860 c) Prüfung der straf- und bußgeldrechtlichen Vorschriften durch die Finanzbehörde in eigener Zuständigkeit

Das Abzugsverbot setzt nicht (mehr) voraus, dass es zu einer rkr. Verurteilung, der rkr. Verhängung eines Bußgelds oder der Einstellung des Strafverfahrens nach den §§ 153–154e StPO gekommen ist. Die FinBeh. prüft das Vorliegen eines tatbestandsmäßigen und rechtswidrigen Verhaltens in eigener Zuständigkeit. Sie muss den betreffenden Sachverhalt aufklären und strafrechtlich beurteilen. An etwaige Entscheidungen der Strafverfolgungsbehörden, VerwBeh. oder Gerichte ist sie nicht gebunden.

NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 2023; FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 866, der jedoch bei einem Freispruch mangels Tatverdachts eine Bindung annehmen will; ähnlich MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 761; KIESEL, DStR 2000, 949 (953). Krit. zu dieser Rechtslage WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 908; RANDT, BB 2000, 1006 (1009 f.); WICHTERICH/GLOCKEMANN, Inf. 2000, 1 (2 [Fn. 25]); STAHL, KÖSDI 1999, 12022 (12024).

Die Anforderungen an die Feststellung des relevanten Sachverhalts richten sich nach steuerrechtl., nicht nach strafrechtlichen Grundsätzen. Eine Verletzung von Mitwirkungspflichten kann zu einer Minderung des Beweismaßes führen.

NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 2023; HOFFMANN/ZIMMERMANN, ZRP 1999, 49 (52); STAPF, DB 2000, 1092 (1098); aA FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 866; RANDT, BB 2000, 1006 (1012).

Ist die Tatsachenlage unklar, so kann die FinBeh. die Aufwendungen im Wege der vorläufigen Steuerfestsetzung anerkennen und den Bescheid ggf. später gem. § 165 Abs. 2 AO ändern (NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 2037; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 910; WICHTERICH/GLOCKEMANN, Inf. 2000, 1 [4]).

1861–1864 Einstweilen frei.

1865 3. Rechtsfolgen des Abzugsverbots

Die durch die Zuwendung des Vorteils unmittelbar veranlassten und mit der Zuwendung zusammenhängenden Aufwendungen dürfen den Gewinn nicht mindern. Sind die Aufwendungen (bei GW nach § 4 Abs. 1, § 5) als Aufwand ge-

bucht oder (bei GW nach § 4 Abs. 3) als BA abgezogen worden, sind sie dem Gewinn hinzuzurechnen.

Der Empfänger hat den zugewandten Vorteil zu versteuern. In der Regel liegen sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 (BFH v. 20.1.2000 – IX R 87/95, BStBl. II 2000, 396) oder solche aus Gewerbebetrieb vor. Eine Korrespondenz zwischen Abzugsverbot und StFreiheit beim Empfänger besteht nicht (HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 610; SÖHN in KSM, § 4 Rn. Q 52).

III. Mitteilung der Gerichte, der Staatsanwaltschaften oder der Verwaltungsbehörden an die Finanzbehörde (Satz 2)

1866

Mitzuteilende Tatsachen: Die Mitteilungspflicht bezieht sich auf Tatsachen, die Gerichte, StA oder VerwBeh. dienstlich erfahren haben und die den Verdacht einer Tat iSd. Satzes 1 begründen. Tatsachen sind sinnlich wahrnehmbare oder feststellbare Zustände oder Vorgänge, wie zB Veränderungen von Sachen, menschliche Handlungen oder geistige und seelische Zustände. Nicht hierunter fallen Rechtsbegriffe oder Rechtsansichten. Dem Amtsträger (§ 7 AO) müssen die Tatsachen im Rahmen seiner Dienstausbübung bekannt geworden sind. Privat erlangtes Wissen wird nicht erfasst (NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 2038). Der Verdacht einer Tat iSd. Satzes 1 erfordert das Vorliegen eines Anfangsverdachts iSd. § 152 Abs. 2 StPO (BFH v. 14.7.2008 – VII B 92/08, BStBl. II 2008, 850; FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 871). Es müssen also zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Tat iSd. Satzes 1 vorliegen (missverst. BRDrucks. 910/98, 170: „hinreichender Tatverdacht“). Bloße Vermutungen reichen nicht; andererseits ist ein hinreichender Tatverdacht iSd. § 203 StPO nicht erforderlich, denn ein solch qualifizierter Verdacht kann sich gerade erst aus den Ermittlungsergebnissen ergeben, die durch die Mitteilung erst ermöglicht werden sollen.

Die Mitteilung darf nur für Zwecke des Besteuerungsverfahrens und zur Verfolgung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten erfolgen.

Mit dem „Besteuerungsverfahren“ ist das des Zuwendenden gemeint. Die Mitteilungspflicht bezieht sich damit nicht auf das Besteuerungsverfahren des Zuwendungsempfängers. Insoweit liegt keine Tat iSd. Nr. 10 Satz 1 vor (s. Anm. 1859).

Die mitgeteilten Tatsachen können zur Einl. eines Ermittlungsverfahrens wegen einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit gegen den Stpfl. führen, etwa dann, wenn er das Schmiergeld gewinnmindernd berücksichtigt hat oder sich die Frage nach der Herkunft der Mittel stellt (vgl. MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 766a).

Einstweilen frei.

1867–1872

IV. Mitteilung der Finanzbehörde an die Staatsanwaltschaft oder die Verwaltungsbehörde (Satz 3)

1. Verdacht einer Tat iSd. Satzes 1

1873

Die Mitteilungspflicht der FinBeh. bezieht sich nur auf Tatsachen, die den Verdacht einer Tat iSd. Satzes 1 begründen.

Der Verdacht einer Tat iSd. Satzes 1 muss bestehen. Dass andere Straftaten/ Ordnungswidrigkeiten (zB Beteiligung an Vermögensdelikten) vorliegen könnten, führt nicht zur Mitteilungspflicht nach Nr. 10 Satz 3. Tatsachen, die nicht zu BA geführt haben, aber den Tatbestand einer Tat iSd. Satzes 1 erfüllen (zB

Preisnachlässe/verbilligte Darlehen [s. Anm. 1853] oder unter § 12 Nr. 1 fallende Aufwendungen), werden von Nr. 10 Satz 3 idR nicht erfasst (BMF v. 10.10.2002, IV A 6 – S 2145 - 35/02, BStBl. I 2002, 1031 – Tz. 32; STAHL, KÖSDI 1999, 12022 [12026]; PREISING/KIESEL, DStR 2006, 118, 121 mwN). Erklärt der Empfänger der Zuwendung diese in seiner Steuererklärung, kommt eine Mitteilung an die StA/VerwBeh. wegen Bestechlichkeit, Vorteilsannahme etc. nicht in Betracht, denn Taten, die durch den Empfang des Vorteils begangen werden, fallen nicht unter Nr. 10 Satz 1 (s. Anm. 1859; DÖRN, DStZ 2001, 736 f.; WICHTERICH/GLOCKEMANN, Inf. 2000, 40 [43]; STAHL, KÖSDI 1999, 12022 [12026]).

Verdachtsstufe: Ausreichend, aber auch erforderlich ist ein Anfangsverdacht iSd. § 152 Abs. 2 StPO (BFH v. 14.7.2008 – VII B 92/08, BStBl. II 2008, 850). Es müssen also zureichende tatsächliche Anhaltspunkte dafür gegeben sein, dass eine (verfolgbare) Straftat oder Ordnungswidrigkeit vorliegt. Ein Anfangsverdacht liegt nicht bereits deswegen vor, weil der Stpfl. den Empfänger einer Zuwendung nicht benennt und eine Nichtberücksichtigung der BA nach § 160 AO in Kauf nimmt. Es kann sich nämlich auch um eine erlaubte Provision handeln (MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 765; Bsp.: Ein Abschleppunternehmer zahlt für jeden Auftrag eine Prämie an den Hausmeister einer Wohn- und Geschäftsanlage oder ein Bestattungsunternehmer zahlt Prämien an Mitarbeiter eines Krankenhauses, um die Namen von Verstorbenen als Erster zu erfahren; SÖHN in KSM, § 4 Rn. Q 120).

Keine Zwangsmittel zur Ermittlung der Tatsachen: Nr. 10 idF des JStG 1996 bestimmte ausdrücklich, dass im Besteuerungsverfahren Zwangsmittel gegen den Stpfl. zur Ermittlung der verdachtsbegründenden Tatsachen unzulässig seien. Durch die Streichung ist keine Änderung der Rechtslage eingetreten. Anderenfalls läge ein Verstoß gegen den (Verfassungs-)Grundsatz vor, dass niemand verpflichtet ist, sich selbst zu belasten (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER, § 4 Rn. 872; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 911; aA MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 768).

1874–1875 Einstweilen frei.

1876 2. Mitteilungspflicht

Nach Nr. 10 Satz 3 teilt die FinBeh. die Tatsachen, die den Verdacht einer Tat iSd. Satzes 1 begründen (s. Anm. 1873), der StA oder der VerwBeh. mit (vgl. BFH v. 14.7.2008 – VII B 92/08, BStBl. II 2008, 850). Hierbei hat sie kein Ermessen (NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 2040). Die FinBeh. muss den Stpfl. über die Mitteilungspflicht belehren (BMF v. 10.10.2002, BStBl. I 2002, 1031 – Tz. 30). Bei einem Verstoß gegen die Belehrungspflicht dürfte die Mitteilung nach Ansicht der FinVerw. gleichwohl zulässig sein (OFD München/Nbg. v. 11.7.2003, DStR 2003, 1927).

Mitteilungspflicht bei fehlender Geltendmachung als Betriebsausgaben: Str. ist, ob die FinBeh. die verdachtsbegründenden Tatsachen auch dann weiterzugeben hat, wenn der Stpfl. die Aufwendungen bei seiner GW zwar nicht berücksichtigt, die FinBeh. jedoch Kenntnis von den betreffenden Umständen erlangt hat (etwa weil der Stpfl. die Aufwendungen als nichtabziehbare BA ausweist oder im Rahmen einer Bp. Zahlungen aus versteuertem Vermögen erläutert). Zum Teil wird angenommen, eine Mitteilungspflicht bestehe auch in diesem Fall. Dies ergebe sich aus der generalpräventiven Zielrichtung der Vorschrift. Zudem sei dem Wortlaut eine Beschränkung nicht zu entnehmen (RANDT, BB 2000, 1006 [1013]; STAPP, DB 2000, 1092 [1099]). Nach aA besteht eine Mitteilungspflicht dann nicht (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 911; NACKE in

LBP, §§ 4, 5 Rn. 2040; PREISING/KIESEL, DStR 2006, 118). Der zuletzt genannten Auffassung ist zuzustimmen. Denn trotz der generalpräventiven Zielrichtung dieser Norm handelt es sich um eine steuerrechtl. Vorschrift, die der Verhinderung unerwünschter Gewinnminderungen durch als unakzeptabel empfundene Aufwendungen dient (STUHR/WALZ, StuB 1999, 408 f.).

Beschränkung der Mitteilungspflicht auf bestimmte Delikte: Teilweise wird die Ansicht vertreten, Nr. 10 Satz 3 sei mit Blick auf § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO unter Berücksichtigung des Gleichheitssatzes verfassungskonform einschränkend auszulegen (WICHTERICH/GLOCKEMANN, Inf. 2000, 40 [43]; JOECKS, DStR 1997, 1025 [1031]). Nach hM erfasst die Mitteilungspflicht alle unter Nr. 10 Satz 1 fallenden Bestechungstaten. Nr. 10 Satz 3 sei eine gesetzlich zugelassene Durchbrechung des Steuergeheimnisses nach § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO (BFH v. 14.7.2008 – VII B 92/08, BStBl. II 2008, 850 [851]). Der Gesetzgeber habe die Mitteilungspflicht nach der Neufassung von Nr. 10 Satz 1 aus Gründen der Generalprävention bewusst beibehalten (STAPF, DB 2000, 1092 [1099]; vgl. auch OFD Frankfurt v. 29.5.2000, DB 2000, 1303; OFD Nürnberg v. 28.12.1999, FR 2000, 227 [228]). Dieser Ansicht ist zuzustimmen.

Einstweilen frei.

1877–1878

V. Unterrichtung der Finanzbehörde über den Verfahrensausgang durch die Staatsanwaltschaft oder die Verwaltungsbehörde (Satz 4)

Hat eine Mitteilung der FinBeh. nach Nr. 10 Satz 3 zu Ermittlungen der StA oder der VerwBeh. geführt, unterrichten diese die FinBeh. über den Verfahrensausgang und die zugrunde liegenden Tatsachen. Eine Unterrichtungspflicht ergibt sich jedoch auch, wenn die FinBeh. über den Anfangsverdacht nach Nr. 10 Satz 2 informiert worden ist. 1879

O. Nichteinlagefähige Vorteile bei der Tonnagegewinnermittlung nach § 5a (Abs. 5 Satz 1 Nr. 11)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 11

Schrifttum: FICK, Kapitalistische Betriebsaufspaltung im Zusammenhang mit der Besteuerung nach § 5a am Beispiel der Vercharterung von Handelsschiffen im internationalen Verkehr – ein neues Steuersparmodell?, StBp. 2002, 113; LEIS, Steueränderungen zum 01.01.2004 im Überblick, FR 2004, 53; HÖRSTER, BB-Gesetzgebungsreport: Gesetz zur Umsetzung der Protokollklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz ..., BB 2004, 245; Voss, Inländerdiskriminierung und sonstige rechtspolitische Verfehlungen, Hansa 2008, 92.

1. Rechtsentwicklung der Nr. 11

1880

Die Vorschrift wurde durch das ProtErklG v. 22.12.2003 (sog. Korb II-Ges., BGBl. I 2003, 2840) eingeführt und gilt ab dem Wj., das nach dem 31.12.2003 endet (§ 52 Abs. 12 idF des Ges. v. 22.12.2003).

1881 **2. Bedeutung der Nr. 11**

Die Vorschrift steht im Zusammenhang mit der in § 5a geregten sog. „Tonnagesteuer“. Die Tonnagesteuer ist eine alternative Form der GW in der Seeschiffahrt, bei der der Gewinn in Abhängigkeit von der Schiffsgröße pauschal ermittelt und unabhängig von der Höhe des tatsächlichen Gewinns der Besteuerung zugrunde gelegt wird. Diese Art der Besteuerung ist in Bezug auf die Seeschiffahrt mittlerweile europäischer Standard geworden (LEIS, FR 2004, 53 [62]).

Nr. 11 soll – an sich zulässige (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 913) – Gestaltungen unterbinden, die der Intention der Tonnagegewinnermittlung widersprechen. Zweck der Tonnagesteuer ist es, zu einer niedrigeren Belastung der Gewinne aus dem Betrieb von Handelsschiffen zu führen, um so stl. attraktive Rahmenbedingungen für die deutsche Handelsflotte zu schaffen und sie im intern. Vergleich zu stärken (BTDruks. 15/1518, 13; s. im Einzelnen § 5a Anm. 3 ff.). Eine pauschalierte Besteuerung der BE bei gleichzeitiger voller Abzugsfähigkeit der BA will sie hingegen nicht bewirken (HÖRSTER, BB 2004, 245). Dazu kommt es aber ohne die Regelung der Nr. 11, wenn die Unternehmen Gestaltungen wählen, bei denen eine künstliche Trennung von BE und BA erfolgt. Das ist der Fall, wenn durch eine Aufspaltung des Betriebsergebnisses die Erträge aus dem Betrieb eines Handelsschiffs in einer BetriebsKapGes. durch Ansatz des pauschalierten ermittelten Gewinns besteuert werden, während die damit im Zusammenhang stehenden BA (AfA, Fremdkapitalzinsen) in einer BesitzKapGes. deren Gewinn in voller Höhe mindern (so BTDruks. 15/1518, 13).

Beispiel (Anlassfall für die Gesetzesänderung): Eine BesitzKapGes. verchartert Containerschiffe im Rahmen einer Bareboat-Vercharterung unentgeltlich an eine BetriebsKapGes. (100 %ige Tochtergesellschaft der BesitzKapGes.), die ihren Gewinn nach § 5a ermittelt und auch ggf. gleichzeitig eigene oder ausgerüstete Handelsschiffe im internationalen Verkehr betreibt. Die BesitzKapGes. übt den Betrieb einer Reederei damit nicht selbst aus. Zwischen den Gesellschaften besteht eine Organschaft.

Die Erträge aus dem Betrieb der Handelsschiffe werden in der BetriebsKapGes. pauschal nach § 5a ermittelt. Die mit dem Reedereibetrieb im Zusammenhang stehenden BA (AfA, Fremdkapitalzinsen) verbleiben durch die Trennung bei der BesitzKapGes. und mindern dort in voller Höhe den Gewinn. § 3c Abs. 1 findet auf die handelsrechtl. Gewinnabführungen keine Anwendung. Nr. 11 verhindert dies, durch das dort normierte Abzugsverbot.

3. Geltungsbereich der Nr. 11

1882 **In persönlicher Hinsicht** umfasst Nr. 11 natürliche und juristische Personen sowie PersGes., und zwar sowohl auf Seiten des den Nutzungsvorteil Gewährenden als auch auf Seiten des den Nutzungsvorteil Empfangenden.

In sachlicher Hinsicht regelt Nr. 11 die Nichtabziehbarkeit betrieblich veranlasseter Aufwendungen, die mit der Zuwendung von nicht einlagefähigen Vorteilen an natürlich oder juristische Personen oder PerGes. zur Verwendung in solchen Betrieben zusammenhängen, deren Gewinn nach § 5a ermittelt wird. Erfasst wird die Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen auf Seiten des den Nutzungsvorteil Gewährenden.

1883 **4. Verhältnis zu § 8b Abs. 5 KStG**

Besteht keine stl. Organschaft zwischen der BesitzKapGes. und der BetriebsKapGes. ist Folgendes zu beachten: Nach § 8b Abs. 5 KStG bleiben 5 % der Bezüge iSd. § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz. Dieses BA-Abzugsverbot wirkt wie auch sonst bei nicht abziehbaren BA außerbilanziell auf der zweiten Stufe

der Gewinnermittlung. Das Gleiche gilt für das BA-Abzugsverbot der Nr. 11. In Kollisionsfällen kommt dabei der Nr. 11 Anwendungsvorrang zu.

§ 8b Abs. 5 KStG steht im Zusammenhang mit stfreien Einnahmen iSd. § 8b Abs. 1 KStG und setzt dort an. In Abhängigkeit hiervon wird ein prozentualer BA-Abzug bei der empfangenden KapGes. normiert. Hiermit soll eine Vereinfachung und ein europarechtskonformer Zustand hergestellt werden.

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 11 hat demgegenüber einen ganz anderen Regelungsbereich. Hier soll die durch unentgeltliche Nutzungsüberlassung sich ergebende „missbräuchliche“ Umgehung des § 5a verhindert werden.

Aufgrund der unterschiedlichen Regelungsbereiche findet demnach uE jede Bestimmung in ihrem gesetzgeberisch gewollten Regelungsbereich Anwendung. Kommt es tatsächlich zu Überschneidungen, genießt § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 11 Vorrang. Es kann dem gesetzgeberischen Willen nicht entnommen werden, dass beabsichtigt war, in diesen Fällen der vielleicht günstigeren Norm des § 8b Abs. 5 KStG den Vorrang zu gewähren.

II. Tatbestandsvoraussetzungen der Nr. 11

1. Nicht einlagefähige Vermögensvorteile

1884

Nach Nr. 11 muss es sich zunächst um Aufwendungen im Zusammenhang mit „nicht einlagefähigen Vorteilen“ handeln.

Nicht einlagefähige Vorteile sind insb. Nutzungsvorteile aus der unentgeltlichen Überlassung eines WG (MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 770b). Da nach der Rspr. des BFH (v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) derartige unentgeltliche Nutzungseinlagen keine bilanzierungsfähigen WG darstellen, wurden derartige Gestaltungen von Unternehmen genutzt (vgl. Anm. 1881), um durch die Anwendung der Vorschrift des § 5a erhebliche Steuerminimierungen zu erreichen (BT-Drucks. 15/1518, 13).

BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86 (BStBl. II 1988, 348) wollte im Erg. den Fall nicht anders entscheiden, wenn der Nutzungsüberlassung ein (dingliches oder obligatorisches) Nutzungsrecht zugrunde liegt. Nutzungsrechte sind nach der Rspr. im Gegensatz zur bloßen Nutzungsüberlassung selbständige einlagefähige WG, und zwar unabhängig davon, dass es sich – ggf. – um immaterielle WG handelt (vgl. WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 176 mwN). Dem Zweck der Einlagenregelung ist dadurch Rechnung zu tragen, dass die Abschreibung auf dieses Nutzungsrecht stl. nicht zum Tragen kommt.

Einstweilen frei.

1885

2. Unmittelbare und mittelbare Zuwendungen

1886

Der nicht einlagefähige Vermögensvorteil muss unmittelbar oder mittelbar zugewendet worden sein. Mittelbar wird der Nutzungsvorteil zugewendet, wenn er nicht von dem den BA-Abzug nach Abs. 4 Begehrenden zugewandt wurde. Der BA-Abzug muss demjenigen zustehen, der ihn geltend macht.

3. Verwendung der nicht einlagefähigen Vorteile in Betrieben, deren Gewinn nach § 5a Abs. 1 ermittelt wird

1886a

Es wird begrifflich auf die Verwendung im begünstigten Betrieb als solches abgestellt („... in Betrieben, deren Gewinn nach § 5a Abs. 1 ermittelt wird.“). Be-

grifflich ist also schon eine Verwendung in einem Gewerbebetrieb als solches ausreichend, dieser muss nur den Gewinn nach § 5a ermitteln. Dies erscheint jedoch problematisch bei sog. Mischbetrieben, also bei Betrieben, die zB zwei Handelsschiffe betreiben, von denen das eine zum Betrieb im internationalen Verkehr eingesetzt wird und das andere nicht. Maßgebend ist uE, dass der nicht einlagefähige Vorteil dem Teil des Betriebs zugeordnet sein muss, der Handelsschiffe im internationalen Verkehr betreibt. Nur insoweit kann es zu einer dem gesetzgeberischen Zweck widersprechenden Aufspaltung von Reedereiergebnissen kommen.

1886b 4. Tatsächlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang

Durch die Begriffe tatsächlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang bringt das Gesetz zum Ausdruck, dass jedwede finale oder kausale Verknüpfung als ausreichend erachtet wird, mag sie auch nur mittelbarer Natur sein. Es muss sich jedoch uE entsprechend dem Zweck der Bestimmung im Einzelfall feststellen lassen, dass es auch zu Doppelbegünstigungen rein tatsächlich kommt.

P. Abzugsverbot für Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO (Abs. 5 Satz 1 Nr. 12)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 12

Schrifttum: ANDRESEN, Neue gesetzliche Verpflichtung zur Dokumentation von Verrechnungspreisen: Handlungsbedarf für grenzüberschreitend tätige Unternehmen, RIW 2003, 489; BAUMHOFF, Aktuelle Entwicklungen bei den internationalen Verrechnungspreisen; IStR 2003, 1; ENDRES/OESTEREICHER, grenzüberschreitende Ergebnisabgrenzung: Verrechnungspreise, Konzernumlagen, Betriebsstättengewinnermittlung – Bestandsaufnahme und Neuentwicklungen, IStR Beih. 15/2003, 4; HAHN/SUHRBIER-HAHN, Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten europarechtswidrig?, IStR 2003, 84; LÜDICKE, Internationale Aspekte des Steuervergünstigungsabbaugesetzes, IStR 2003, 433; SCHMIDT/GRÖGER, Neue Dokumentationspflichten und „Strafzuschläge bei Geschäftsbeziehungen mit Auslandsbezug oder „Zuckerbrot und Peitsche“; FR 2003, 813; SCHNORRBERGER, Verrechnungspreis-Dokumentation und StVergAbG – offene Fragen und Probleme, DB 2003, 1241; HAHN/ZIEGLER, „Penalties“ i.S. des § 162 Abs. 4 AO im Lichte des Art. 6 Abs. 1 EMRK, IStR 2004, 78; JOECKS/KAMINSKI, Dokumentations- und Sanktionsvorschriften für Verrechnungspreise in Deutschland, IStR 2004, 65; KAUF, Verrechnungspreise: Dokumentationspflichten nach § 90 Abs. 3 AO, PdR Gr. 6, 575; VÖGELE/BREM, Die neue Rechtsverordnung zu § 90 Abs. 3 AO: Systematik zu Aufbau und Struktur der Verrechnungspreisdokumentation, IStR 2004, 48; KORTH, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2007 (JStG 2007), AktStR 2006, 513; SEER/KRUMM, Die Bedeutung des Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention für ein steuerverfahrensrechtliches Zuschlagssystem, StuW 2006, 346; FUHRMANN, Wichtige Neuregelungen durch das Jahressteuergesetz 2007, KÖSDI 2007, 15392; KUBAILE/BUCK, Das Jahressteuergesetz 2007 hat auch internationale Steuerergestaltungen erschwert, PISStB 2007, 78.

1887 1. Rechtsentwicklung der Nr. 12

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Nr. 12 wird neu geschaffen und greift formal erstmals für den VZ 2007 (§ 52 Abs. 1 idF des JStG 2007). Jedoch ergibt sich ein Abzugsverbot bereits seit der Einf. des Zuschlags über § 12 Nr. 3 (s. Anm. 1888).

2. Bedeutung der Nr. 12

1888

Verrechnungspreisdokumentation: § 90 Abs. 3 AO idF des StVergAbG v. 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660; BStBl. I 2003, 321) statuiert mW zum 1.7.2003 eine gesetzliche Verpflichtung zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation für Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen iSv. § 1 Abs. 2 AStG; das BMF wird zum Erl. einer RechtsVO zur Regelung des Umfangs der zu erstellenden Aufzeichnungen ermächtigt (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung – GAufV – v. 13.11.2003, BGBl. I 2003, 2294; BStBl. I 2003, 739, geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630). § 90 Abs. 3 AO beseitigte den bis dato de lege lata bestehenden Zustand, wonach – außerhalb der §§ 238 ff. HGB und §§ 140 ff. AO – keine verrechnungsspezifische Dokumentationspflicht bestand (s. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171).

Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO: Für den Fall der Verletzung der Pflicht zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation führte das StVergAbG – neben der besonders geregelten Schätzungsbefugnis nach § 162 Abs. 3 AO – neuartige Zuschläge in § 162 Abs. 4 AO ein. Über Charakter und Zweck der Zuschläge bestehen unterschiedliche Auffassungen. Nach der Gesetzesbegründung haben Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO (zumindest auch) Sanktionscharakter (BTDrucks. 622/06, 68). Sie werden daher verbreitet auch als „Strafzuschläge“ (so ANDRESEN, RIW 2003, 489 [492f.]; ENDRES/OESTEREICHER, IStR Beih. 15/03, 4f.) oder „Steuerstrafen“ (VÖGELE/BREM, IStR 2004, 48 ff.) bezeichnet. Dem wird wohl zu Recht entgegengehalten, dass die Zuschläge einen reinen Präventivcharakter hätten (HAHN/ZIEGLER, IStR 2004, 78 [81]) mit dem Zweck, den Stpfl. zur Erstellung und zeitgerechten Vorlage der Dokumentation iSd. § 90 Abs. 3 AO anzuhalten.

SEER in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 162 AO Rn. 72; CÖSTER in PAHLKE/KÖNIG, AO, § 162 AO Rn. 83, unter Berufung auf BTDrucks. 15/119, 53, wonach der „hauptsächliche Zweck“ des Zuschlags darin zu sehen sei, „die Steuerpflichtigen zur Erstellung und fristgerechten Vorlage der Dokumentation anzuhalten“.

Letztlich kann die Frage nach dem Charakter der Zuschläge uE offen bleiben, da diese Regelung ohnehin nur eine deklaratorische Bedeutung hat. Denn die Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO sind stl. Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO), die nach § 12 Nr. 3 EStG und § 10 Nr. 2 KStG ohnehin nicht abziehbar sind. Der Regelung in Nr. 12 hätte es daher nicht bedurft.

3. Geltungsbereich der Nr. 12

1889

Nr. 12 betrifft grds. alle Stpfl., die grenzüberschreitende Lieferungen und Leistungen mit verbundenen Unternehmen im Ausland abwickeln (vgl. BMF v. 12.4.2005, BStBl. I 2005, 570 – Tz. 3.4.4.). Erleichterungen bestehen für kleinere Unternehmen und Stpfl. mit anderen Gewinneinkünften nach § 6 GAufV (sog. „Geringfügigkeitsfälle“). § 9 Abs. 5 Satz 1 sieht eine entsprechende Anwendung von Nr. 12 auch bei WK vor, weil Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO auch bei den Überschusseinkünften festgesetzt werden können.

4. Vereinbarkeit mit dem Europarecht der Nr. 12

In weiten Teilen des Schrifttums werden Bedenken gegen die Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht geäußert, da das Erfordernis einer Verrechnungspreisdokumentation und die Sanktion bei Verletzung der Dokumentationspflichten ausschließlich für Geschäftsbereiche mit dem Ausland gälten.

1889a

SEER in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 162 AO Rn. 82; CÖSTER in PAHLKE/KÖNIG, AO, § 162 AO Rn. 82; HAHN/SUHRBIER-HAHN, IStR 2003, 84 [86]; LÜDICKE, IStR 2003, 433 [437]; SCHNORRBERGER, DB 2003, 1241 [1246 f.]; JOECKS/KAMINSKI, IStR 2004, 65 [70].

Damit liege ein Eingriff in den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit und – je nach Fallgestaltung – der Dienstleistungs- oder Kapitalverkehrsfreiheit vor, der auch nicht gerechtfertigt sei, insb. auch nicht durch die Bedürfnisse einer wirksamen Steueraufsicht (SEER in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 162 AO Rn. 82; LÜDICKE, IStR 2003, 433 [437]). Dem ist zuzustimmen. Eine wirksame Steueraufsicht mag es zwar erfordern, Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise einzuführen. Hierzu ist aber nicht notwendig, allein für grenzüberschreitende Sachverhalte einen Steuerzuschlag dieses Umfangs anzuordnen.

1889b 5. Verfahrensfragen der Nr. 12

Der Zuschlag iSv. § 162 Abs. 4 AO wird idR nach Abschluss der Ap. (§ 162 Abs. 4 Satz 7 AO) durch selbständigen VA und unabhängig von der Steuer festgesetzt. Zuständig ist das FA, das auch den StBescheid erlässt. Änderungen sind im Rahmen der §§ 130 ff. AO möglich, wenn die Einkünfte aufgrund der Schätzung nach § 162 Abs. 3 AO in einem Rechtsbehelfsverfahren, Verständigungsverfahren (§ 175a AO) oder Schiedsverfahren (EU) niedriger angesetzt werden als aufgrund der Ap. (BMF v. 12.4.2005, BStBl. I 2005, 570 – Tz. 4.6.3.).

II. Tatbestand und Rechtsfolge der Nr. 12

1889c 1. Tatbestand

Es muss sich um einen Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO handeln. Dieser ist festzusetzen, wenn ein Stpfl. Aufzeichnungen iSd. § 90 Abs. 3 AO nicht vorlegt. Der Zuschlag orientiert sich am Mehrbetrag der Einkünfte nach § 162 Abs. 3 AO und ist mithin unabhängig von der Höhe der festgesetzten Steuer. Bei verspäteter Vorlage der nach § 90 Abs. 3 Sätze 1 und 2 AO geforderten Unterlagen ist ein spezieller Verspätungszuschlag festzusetzen, der – unabhängig von einer etwaigen Einkommenserhöhung – mindestens 100 € pro vollen Tag der Säumnis und maximal 1 Mio. € beträgt (vgl. zum Ganzen SEER in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 162 AO Rn. 72 ff.).

1889d 2. Rechtsfolge

Bei Zuschlägen nach § 162 Abs. 4 AO handelt es sich grds. um abziehbare BA, weil die Aufwendungen durch den Betrieb veranlasst sind. Wegen der Sonderregel in Nr. 12 dürfen sie aber den Gewinn nicht mindern.

Q. Abzugsverbot für Jahresbeiträge nach § 12 Abs. 2 Restrukturierungsfondsgesetz (Abs. 5 Satz 1 Nr. 13)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 13

1889e 1. Rechtsentwicklung der Nr. 13

Restrukturierungsgesetz v. 9.12.2010 (BGBl. I 2010, 1900): Nr. 13 wird als Folge des am selben Tag erlassenen Restrukturierungsfondsgesetzes eingefügt und gilt nach § 52 Abs. 12 Satz 10 idF des Restrukturierungsgesetzes erstmals für Wj., die nach dem 30.9.2010 beginnen.

2. Bedeutung der Nr. 13

Die durch die Insolvenz der US-amerikanischen Investmentbank Lehman Brothers Inc. ausgelöste Finanzmarktkrise der Jahre 2009 und 2010 hat den Gesetzgeber bewogen, durch das Restrukturierungsgesetz v. 9.12.2010 (BGBl. I 2010, 1900) geeigneter Instrumente zur Sanierung oder Abwicklung von in Schwierigkeiten geratenen Banken zu schaffen, als sie das Insolvenzverfahren bis dahin bot (so die Gesetzesbegründung, BRDrucks. 534/10, 1).

Das Gesetz zur Reorganisation von Kreditinstituten bildet den Kernpunkt des Restrukturierungsgesetzes. Dieses sieht auf einer ersten Stufe ein Sanierungsverfahren vor, mit dem „Schieflagen weit im Vorfeld einer Insolvenz durch frühes und entschiedenes Eingreifen auf der Ebene der Geschäftsführung bewältigt werden“ sollen. Auf einer zweiten Stufe steht ein Reorganisationsverfahren, welches sich am Insolvenzplanverfahren orientiert, im Unterschied zu diesem aber Beschleunigungselemente sowie die Einbeziehung der Anteilseigner vorsieht (BRDrucks. 534/10, 2).

Das Gesetz zur Errichtung eines Restrukturierungsfonds für Kreditinstitute ist eine weitere Maßnahme, die der Gesetzgeber im Rahmen des Restrukturierungsgesetzes ergriffen hat. Danach wird ein Restrukturierungsfonds als Sondervermögen des Bundes errichtet, der von der Bundesanstalt für Finanzmarktstabilisierung (FMSA) verwaltet wird. Die in diesem Fonds angesammelten Mittel stehen zur Finanzierung künftiger Restrukturierungs- und Abwicklungsmaßnahmen bei systemrelevanten Banken bereit (BRDrucks. 534/10, 4). Die Mittel des Restrukturierungsfonds werden nach § 12 Abs. 1 Satz 1 Restrukturierungsfondsgesetz durch Beiträge der beitragspflichtigen Kreditinstitute erbracht. Diese sind nach § 12 Abs. 2 Satz 1 Restrukturierungsfondsgesetz verpflichtet, jeweils zum 30. September eines Kj. Jahresbeiträge, erstmalig zum 30.9.2011, zu leisten. Soweit die in dem Restrukturierungsfonds angesammelten Mittel nicht zur Deckung der Kosten für die erforderlichen Maßnahmen und die der FMSA zu erstattenden Kosten ausreichen, kann die FMSA nach § 12 Abs. 3 Satz 2 Restrukturierungsfondsgesetz Sonderbeiträge erheben. Die Höhe der Jahresbeiträge und der Sonderbeiträge regelt die BReg. nach § 12 Abs. 10 Satz 2 Restrukturierungsfondsgesetz (neben weiteren Fragen) im Benehmen mit der Deutschen Bundesbank durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des BR bedarf. Dabei muss sich die Höhe der Jahresbeiträge gem. § 12 Abs. 10 Satz 7 Restrukturierungsfondsgesetz nach dem Geschäftsvolumen, der Größe und der Vernetzung des beitragspflichtigen Kreditinstituts im Finanzmarkt richten, wofür die Summe der eingegangenen Verbindlichkeiten und der Umfang der noch nicht abgewickelten Termingeschäfte maßgebend sind. Dies soll sicherstellen, dass die Beitragsbemessung am systemischen Risiko der jeweiligen Kreditinstitute ausgerichtet wird (BRDrucks. 534/10, 4).

Nr. 13 verhindert den Abzug der Beiträge zum Restrukturierungsfonds als Betriebsausgaben. Dies soll dazu beitragen, systemische Risiken im Finanzsektor zu reduzieren (BRDrucks. 534/10, 129). Dabei stellt der Gesetzgeber darauf ab, dass den Beiträgen zum Restrukturierungsfonds insofern eine Lenkungswirkung zukommt, als deren Höhe an das systemische Risiko des einzelnen Kreditinstituts gekoppelt ist. Da die Kreditinstitute durch eine Änderung der Geschäftspolitik die Höhe der Jahresbeiträge reduzieren könnten, würden die Jahresbeiträge eine vorsichtigeren Geschäftspolitik fördern. Diese Lenkungswirkung könnten die Jahresbeiträge nur dann entfalten, wenn sie den Gewinn nicht als BA minderten. Demgegenüber hätten die Sonderbeiträge nach

§ 12 Abs. 3 Restrukturierungsfondsgesetz vorrangig Finanzierungsfunktion (BRDrucks. 534/10, 129).

1889g 3. Verfassungsmäßigkeit, Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verfassungsmäßigkeit:

► *Rückwirkung*: Bedenken ergeben sich insofern, als Nr. 13 durch das Restrukturierungsgesetz v. 9.12.2010 (BGBl. I 2010, 1900) eingeführt worden ist, § 52 Abs. 12 Satz 10 idF des Restrukturierungsgesetzes aber bereits erstmals für Wj. gilt, die nach dem 30.9.2010 beginnen. Darin liegt nach der Rspr. des BVerfG gleichwohl kein Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Prinzip der Rückwirkung von Gesetzen. Zum einen liegt keine generell unzulässige echte Rückwirkung vor, sondern eine grds. zulässige unechte Rückwirkung, die zT auch als tatbestandliche Rückanknüpfung bezeichnet wird. Diese ist dadurch gekennzeichnet, dass die Rechtsnorm (nur) auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirkt (ausführl. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 4 Rn. 16 mwN). Das ist bei Nr. 13 der Fall, weil die Regelung erstmals für nach dem 30.9.2010 beginnende – und damit noch nicht abgeschlossene – Wj. gilt. Zum anderen durften die von Nr. 13 betroffenen Kreditinstitute nicht darauf vertrauen, dass sie die Jahresbeiträge zu dem neu geschaffenen Restrukturierungsfonds als BA würden abziehen dürfen, denn bereits der Gesetzesentwurf v. 3.9.2010 sah die Einfügung der Nr. 13 vor (s. BRDrucks. 534/10, 1 ff.), so dass bereits ab diesem Zeitpunkt ein eventueller Vertrauensschutz entfallen ist (vgl. zur diesbezüglichen Rspr. die Nachweise bei DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 4 Rn. 24).

► *Folgerichtigkeit*: Nr. 13 verstößt auch nicht gegen den aus dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Grundsatz der Folgerichtigkeit von gesetzlichen Vorschriften. Das BVerfG hat dazu entschieden, dass der Gesetzgeber nach der Auswahl des Steuergegenstands die getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig iSd. Belastungsgleichheit umzusetzen hat (zB BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27 [46 f.]). Ob dieser Grundsatz der Folgerichtigkeit auch in Bezug auf das Zusammenwirken von außersteuerrechtlichen und steuerrechtlichen Vorschriften gilt, kann letztendlich unentschieden bleiben, weil der Gesetzgeber jedenfalls schlüssig begründet hat, dass die Absicht, die Risikobereitschaft der Kreditinstitute durch die Höhe der Jahresbeiträge zu den Restrukturierungsfonds zu beeinflussen, durch den BA-Abzug gefährdet würde.

Geltungsbereich: Nr. 13 ist nur auf Kreditinstitute anwendbar, weil nur diese nach § 12 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 Restrukturierungsfondsgesetz verpflichtet sind, Jahresbeiträge zu den Restrukturierungsfonds zu leisten. Da Kreditinstitute ihren Gewinn ausnahmslos durch Bilanzierung ermitteln, findet Nr. 13 im Bereich der GW nach § 4 Abs. 3 keine Anwendung.

Verhältnis zu anderen Vorschriften: Nr. 13 tritt als Spezialvorschrift nicht in Konkurrenz zu anderen Abzugsverboten des Abs. 5. Auch § 12 Nr. 1 ist mangels einer Privatsphäre von Kreditinstituten nicht berührt.

1889h Einstweilen frei.

II. Erläuterungen zu Nr. 13 und Rechtsfolgen

1889i

Jahresbeiträge nach § 12 Abs. 2 Restrukturierungsfondsgesetz sind nur diejenigen Beträge, die die Kreditinstitute jährlich an den Restrukturierungsfonds zu entrichten haben (s. zur Regelung und zur Gesetzesbegründung Anm. 1889f). Sonderzahlungen, die die FMSA nach § 12 Abs. 3 Satz 2 Restrukturierungsfondsgesetz erheben kann, soweit die im Restrukturierungsfonds angesammelten Mittel nicht zur Deckung der Kosten für die erforderlichen Maßnahmen und die der FMSA zu erstattenden Kosten ausreichen, sind nicht vom BA-Abzug ausgeschlossen, weil sie keinen Lenkungscharakter haben (s. dazu Anm. 1889f), sondern einen Finanzierungscharakter (BRDrucks. 534/10, 129).

Rechtsfolgen: Da Nr. 13 ausschließlich Kreditinstitute betrifft, die ihren Gewinn durch Bilanzierung ermitteln, müssen die nicht zum BA-Abzug zugelassenen Jahresbeiträge an den Restrukturierungsfonds außerbilanziell dem Gewinn wieder hinzurechnet werden (vgl. BFH v. 23.4.1985 – VIII R 300/81, BFH/NV 1986, 18 [20]; s. Anm. 1123).

R. Kein Abzugsverbot nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2–4 bei Gewinnabsicht (Abs. 5 Satz 2)**I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2**

Schrifttum: BÖRNSTEIN, Einschränkung des Abzugs von Spesen und anderen Repräsentationskosten, DStZ/A 1960, 221; LITTMANN, Ausgewählte aktuelle Einkommensteuerfragen, StJb. 1960/61, 125; KIESCHKE, Das Einkommensteuerreformgesetz, DB 1974, 1595; EL, Bewirtungsaufwendungen: Bewirtung durch Gastwirte, DB 1975, 2205; OFFERHAUS, Jagdkosten eines Munitionshändlers Betriebsausgaben?, StBp. 1980, 46; FELIX, Ausnahmen von Abzugsverboten nach § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG wegen Gewerblichkeit, StVj. 1992, 272; BERGEMPER, Anmerkungen zum BFH-Beschluss vom 21.9.2009 – GrS 1/06, DB 2010, 147; PEZZER, Das Aufteilungsverbot ist aufgegeben; wie geht es weiter? – Eine erste Einschätzung des Beschlusses vom 21.9.2009, GrS 1/06, DStR 2010, 93; ALBERT, Auswirkungen des Beschlusses des Großen Senats zum Aufteilungs- und Abzugsverbot, FR 2010, 220; BERGEMPER, Aufteilung der Aufwendungen für eine gemischt veranlasste Reise, DB 2010, 147; PEZZER, Das Aufteilungsverbot ist aufgegeben; wie geht es weiter? – Eine erste Einschätzung des Beschlusses vom 21.9.2009, GrS 1/06, DStR 2010, 93.

1. Rechtsentwicklung des Abs. 5 Satz 2

1890

StÄndG v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514): Durch Abs. 5 Satz 1 idF des StÄndG 1960 wurden Abzugsverbote für Gästehäuser sowie für Jagd-, Fischerei- und Wassersportaufwendungen eingeführt. Die Aufwendungen sollten jedoch bei der GW berücksichtigt werden, soweit die Unterhaltung der Gästehäuser oder die Jagd, Fischerei und Wassersport u.Ä. Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Stpfl. waren.

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Abs. 5 wurde neu gefasst und um Aufwendungen für die Bewirtung erweitert. Die Ausnahme vom Abzugsverbot wurde in dem neu geschaffenen Satz 2 geregelt.

2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5 Satz 2

1891

Bedeutung: Nach der Gesetzesbegründung soll Abs. 5 Satz 2 sicherstellen, dass Stpfl., die in Nr. 2–4 bezeichneten Tätigkeiten gewerblich oder beruflich aus-

üben, die damit zusammenhängenden Aufwendungen als BA absetzen können (BTDrucks. 3/1811, 8; BTDrucks. 7/1470, 250).

Verfassungsmäßigkeit: Abs. 5 Satz 2 entspricht dem objektiven Nettoprinzip. Bedenken gegen seine Verfassungsmäßigkeit bestehen nicht.

1892 Einstweilen frei.

1893 3. Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 2

Abs. 5 Satz 2 gilt für die Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3) und ist über § 8 Abs. 1 KStG auch für juristische Personen anwendbar, die ihren Gewinn nach dem EStG ermitteln. Zur Geltung für unbeschr. und beschr. Stpfl. s. Anm. 1109.

1894 4. Verhältnis des Abs. 5 Satz 2 zu anderen Vorschriften

Nr. 2, 3 und 4 (Abzugsverbote für Bewirtungsaufwendungen, Aufwendungen für Gastehäuser sowie Jagd, Fischerei und Wassersport uÄ): Abs. 5 Satz 2 schränkt die dort genannten Abzugsverbote ein; s. zu Nr. 2 Anm. 1205, zu Nr. 3 Anm. 1252 und zu Nr. 4 Anm. 1308.

Abs. 7 (Aufzeichnungspflichten): Die besonderen Aufzeichnungspflichten nach Abs. 7 bestehen nicht, wenn Abs. 5 Satz 2 eingreift (FG Hamb. v. 6.9.1982 – V 89/81, EFG 1983, 110, rkr.).

§ 12 Nr. 1 (nicht abziehbare Privataufwendungen): Sind die Aufwendungen privat (mit-)veranlasst, lagen bislang insg. keine BA vor, und zwar auch dann nicht, wenn sie der mit Gewinnabsicht betriebenen Tätigkeit des Stpfl. förderlich sind (vgl. zB BFH v. 28.4.1983 – IV R 131/79, BStBl. II 1983, 668, betr. Jagdpachtkosten eines Waffen- und Munitionshändlers; vgl. zu weiteren Beispielen OFFERHAUS, StBp. 1980, 46). Aufgrund des Beschlusses des Großen Senats des BFH (v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BFH/NV 2010, 285), wonach § 12 Nr. 1 Satz 2 kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot normiert (vgl. hierzu BERGKEMPER, DB 2010, 147; PEZZER, DStR 2010, 93 ff.) dürfte die bisherige Rspr. nicht länger aufrecht zu erhalten sein. Im Rahmen gemischter Aufwendungen dürfte der beruflich veranlasste Teil der Kosten insofern zum Abzug zuzulassen sein. Der Umfang des beruflichen Teils ist notfalls zu schätzen. Siehe dazu ausführl. Anm. 1916 und § 9 Anm. 178.

1895 Einstweilen frei.

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 5 Satz 2

1896 1. Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung

Die in Nr. 2–4 bezeichneten Zwecke müssen Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Tätigkeit des Stpfl. sein. Der Stpfl. muss die Absicht haben, einen (Total-)Gewinn zu erzielen, dh., er muss bestrebt sein, über die Dauer seiner Betriebsinhaberschaft eine Mehrung seines BV zu erreichen. Es darf keine sog. Liebhaberei vorliegen (MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 771; vgl. zur Liebhaberei bei fehlender Einkünfte-/Gewinnerzielungsabsicht ausführl. § 2 Anm. 350 ff.). Die Gewinnabsicht muss sich auf die in Nr. 2–4 genannten Tätigkeiten und den Betrieb der genannten Einrichtungen beziehen. Es genügt nicht, wenn der Stpfl. einer anderen Tätigkeit mit Gewinnabsicht nachgeht und die Aufwendungen iSv. Nr. 2–4 diese Tätigkeit indirekt fördern sollen (SEIFERT in

nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2–4 bei Gewinnabsicht Anm. 1896–1899 § 4

KORN, § 4 Rn. 1219; BÖRNSTEIN, DStZ/A 1960, 221 [225]). Hingegen ist nicht erforderlich, dass es sich bei den in Nr. 2–4 genannten Zwecken um die Hauptbetätigung des Stpfl. handelt (MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 771). Ausreichend also ist, wenn die Bewirtung, Beherbergung, Jagd etc. Nebenleistungen im Rahmen eines Gesamtpakets sind.

Einstweilen frei.

1897–1898

2. In Nr. 2–4 bezeichnete Zwecke

1899

Bewirtung: Das Abzugsverbot der Nr. 2 gilt nicht, soweit die Bewirtung Gegenstand der unternehmerischen Betätigung des Stpfl. ist. Dies ist der Fall, wenn die Bewirtung Hauptleistung ist (zB bei Gastwirten). Das Abzugsverbot greift darüber hinaus auch dann nicht, dh., die Aufwendungen sind abziehbar, wenn die Bewirtung Zusatzleistung zur Hauptleistung ist. Entscheidend ist hier, dass die Bewirtung nicht unentgeltlich erfolgt, sondern im Gesamtpreis enthalten und damit in den Leistungsaustausch einbezogen ist (zB vertraglich geschuldete Verpflegung von Teilnehmern einer Schulungsveranstaltung für medizinische Geräte, vgl. FG Düss. v. 16.1.2001 – 6 K 2061/97 K, F, EFG 2001, 731, rkr.; Darreichung von Speisen und Getränken durch Fluggesellschaft im Wartebereich und während des Flugs, ausf. FELIX, StVj. 1992, 272 ff. mwB). Erbringt der Unternehmer ausnahmsweise unentgeltliche Bewirtungsleistungen, etwa anlässlich der Neueröffnung eines Restaurants, gilt das Abzugsverbot der Nr. 2 ebenfalls nicht (FG Hamb. v. 6.9.1982 – V 89/81, EFG 1983, 110, rkr.; MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 771; KIESCHKE, DB 1974, 1595 [1596]). Diese Aufwendungen können also unabhängig von der Nr. 2 in vollem Umfang als BA abgesetzt werden (krit. WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 718: zwar kein Abzugsverbot nach Nr. 2, aber nach Nr. 1; ebenso NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1683).

Gästehäuser: Unterhält der Stpfl. außerhalb des Orts seines Betriebs Einrichtungen, die der Bewirtung, der Beherbergung oder der Unterhaltung von Personen dienen, die nicht seine ArbN sind, und hat er die Absicht, hiermit Gewinn zu erzielen, sind die entsprechenden Aufwendungen nicht vom BA-Abzug ausgeschlossen (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 749). Die Aufwendungen dürfen auch dann abgezogen werden, wenn sie nur in einem Nebenbetrieb zum Hauptbetrieb anfallen (MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 771). Insofern gilt die Ausnahme vom Abzugsverbot auch dann, wenn die Einrichtung zur Erbringung von Nebenleistungen genutzt wird, die die gewerbliche Hauptleistung des Stpfl. ergänzen (zB eine Fluggesellschaft unterhält ein Gästehaus, in dem sie wegen fehlender Hotelkapazitäten Passagiere unterbringt, die ihre Reise aufgrund schlechter Wetterverhältnisse nicht fortsetzen können, FELIX, StVj. 1992, 272 [277]). Betreibt der Stpfl. das Gästehaus nur teilweise mit Gewinnabsicht, werden dort zB auch Geschäftsfreunde unentgeltlich untergebracht, sind die Aufwendungen entsprechend aufzuteilen. Nur die auf die Leistung an Geschäftsfreunde entfallenden Aufwendungen sind vom BA-Abzug ausgeschlossen (vgl. SÖHN in KSM, § 4 Rn. I 52; NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1706).

Jagd, Fischerei, Wassersport: Das Abzugsverbot greift nicht ein, soweit die in Nr. 4 bezeichneten Tätigkeiten mit Gewinnabsicht ausgeübt werden (zB Jagd als Grundlage eines Wildhandels; Binnenfischerei; Küsten- und Hochseefischerei; Fischzucht; gewerbliche Vermietung von Segel- und Motorjachten; Segelschule; gewerblicher Rennstall (vgl. BTDrucks. 3/1811, 8; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 755; NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1708; krit. zur Jagd als Grundlage eines Gewerbebetriebs SÖHN in KSM, § 4 Rn. J 38).

Der BFH hat mit Urt. v. 3.2.1993 (I R 18/92, BStBl. II 1993, 367) entschieden, dass nach Nr. 4 nur solche Aufwendungen für Segel- oder Motorjachten vom Abzug ausgeschlossen sind, die einer sportlichen Betätigung, der Unterhaltung von Geschäftsfreunden, der Freizeitgestaltung oder der Repräsentation dienen. Diese Auffassung hat der BFH v. 7.2.2004 (I R 27-29/05, BFH/NV 2007, 1230) verallgemeinert: Das Abzugsverbot in Nr. 4 greife immer dann, wenn ein in dieser Vorschrift genanntes WG in einer Weise eingesetzt werde, die bei typisierender Betrachtung dazu geeignet sei, Geschäftsfreunde zu unterhalten oder privaten Neigungen nachzugehen (ebenso BFH v. 29.12.2008 – X B 123/08, BFH/NV 2009, 752, betr. Aufwendungen für die Veranstaltung eines Golfturniers). Bei mit dem Motorboot des Stpfl. vorgenommenen Fahrten zwischen Wohnung und Betriebs- bzw. Arbeitsstätte handelt es sich hingegen nicht um eine dem Abzugsverbot unterliegende Tätigkeit (BFH v. 10.5.2001 – IV R 6/00, BStBl. II 2001, 575). Die für derartige Fahrten anfallenden Kosten sind folglich keine Aufwendungen „für Segel- oder Motorjachten“ iSd. Nr. 4 und daher stl. zu berücksichtigen.

Nicht erforderlich ist, dass es sich bei der Tätigkeit um die gewerbliche Haupttätigkeit des Stpfl. handelt. Auch Aufwendungen für von der Gewinnabsicht erfasste Nebentätigkeiten/Nebeneinrichtungen sind vom Abzugsverbot ausgenommen (zB Vermietung von Tennisplätzen durch Sportgeschäft; Tennisplätze, Golfplatz oder Angelteich eines Hotels, auch bei unentgeltlicher Nutzung durch die Hotelgäste; Fischzucht eines Gastwirts, wenn die Fische für das Restaurant bestimmt sind, vgl. HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 567; NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1708; FELIX, StVj. 1992, 272 [275 f.]). Unbeschränkt abziehbar sind ferner die Kosten für solche Anlagen und Einrichtungen, die ausschl. den Betriebsangehörigen zur Verfügung stehen (BFH v. 30.6.1980 – I R 111/77, BStBl. II 1981, 58; HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 567).

1900–1904 Einstweilen frei.

1905

III. Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 2

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 vor, sind die Aufwendungen nicht vom BA-Abzug ausgeschlossen. Abs. 7 ist nicht anwendbar (s. Anm. 1894).

1906–1910 Einstweilen frei.

S. § 12 Nr. 1 bleibt unberührt (Abs. 5 Satz 3)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 3

1911 1. Rechtsentwicklung des Abs. 5 Satz 3

StÄndG v. 24.6.1953 (BGBl. I 1953, 413; BStBl. I 1953, 192): Nach Abs. 4 Satz 2 schieden BA, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berührten, bei der GW insoweit aus, als sie unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen waren. Abs. 4 Satz 3 bestimmte, dass § 12 Nr. 1 unberührt blieb (vgl. BTDrucks. 1/4294, 3).

StÄndG v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514): § 4 erhielt einen Abs. 5 mit einzelnen Abzugsverboten in Satz 1 Nr. 1–3 (vgl. Anm. 1101). Abs. 4 Satz 2 wurde zu Abs. 5 Satz 2, Abs. 4 Satz 3 zu Abs. 5 Satz 3.

2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5 Satz 3

1912

Bedeutung: Abs. 5 Satz 3 hat lediglich deklaratorische Bedeutung (NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rn. 2066; MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 771). Er unterstreicht, dass Aufwendungen, die wegen ihres Bezugs zur privaten Lebensführung keine BA sind, für den Bereich der Gewinnermittlung außer Betracht bleiben.

Verfassungsmäßigkeit: Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5 Satz 3 bestehen nicht. Zur Verfassungsmäßigkeit des § 12 Nr. 1 s. § 12 Anm. 26, 65.

Einstweilen frei.

1913

3. Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 3 und Verhältnis zu anderen Vorschriften

1914

Geltungsbereich: Abs. 5 Satz 3 gilt für die Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3) und – soweit Abs. 5 Satz 1 über § 9 Abs. 5 auf die Überschusseinkunftsarten anwendbar ist – auch für diese. Zum persönlichen Geltungsbereich s. Anm. 1109.

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

► *Abs. 4:* Abs. 5 Satz 3 stellt lediglich klar, dass das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 unberührt bleibt. Zum Verhältnis des Abs. 4 zu § 12 Nr. 1 s. Anm. 723.

► *Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–12:* Abs. 5 Satz 1 ist uE hinsichtlich der Zuordnung von Aufwendungen zu den BA nicht konstitutiv (ausführl. Anm. 1128). Die in Abs. 5 Satz 1 aufgeführten Aufwendungen sind BA, deren Abzug gerade nicht nach § 12 Nr. 1 ausgeschlossen ist. Daher besteht kein Spannungsverhältnis zwischen Abs. 5 Satz 3 (iVm. § 12 Nr. 1) und Abs. 5 Satz 1.

Einstweilen frei.

1915

II. Inhalt und Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 3

1916

Abs. 5 Satz 3 unterstreicht, dass Aufwendungen, die keine BA sind, weil sie der Privatsphäre des Stpfl. zuzuordnen sind, für den Bereich der Gewinnermittlung keine Bedeutung haben. Rein privat veranlasste und gemischte (dh. sowohl privat als auch betrieblich veranlasste) Aufwendungen durften danach bislang weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Diese Auffassung kann nach dem Beschl. des Großen Senats des BFH (v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BFH/NV 2010, 285) in Bezug auf gemischt veranlasste Aufwendungen nicht mehr aufrecht erhalten werden. Danach dürfte im Ergebnis gelten, dass wenn Aufwendungen voneinander abgrenzbare betrieblich und privat veranlasste Anteile enthalten, die jeweils nicht von untergeordneter Bedeutung sind, der betrieblich veranlasste Teil der Kosten zum Abzug zuzulassen ist. Liegen also BA vor, weil die Aufwendungen aussch. betrieblich veranlasst sind oder weil sie zwar sowohl privat als auch betrieblich veranlasst sind, aber eine Aufteilung möglich ist (vgl. hierzu Anm. 832), kommt (Abs. 5 Satz 3 iVm.) § 12 Nr. 1 (insofern) nicht zur Anwendung.

Greifen betriebliche und private Veranlassungsbeiträge so ineinander, dass eine Trennung nicht möglich ist, dürfte eine Aufteilung nach wie vor abzulehnen sein. Ob Aufwendungen des Stpfl. eine betriebliche oder private Veranlassung haben, ist grds. Aufgabe der FG als Tatsacheninstanz (vgl. § 118 Abs. 2 FGO). Lassen sich bei den im Einzelfall angezeigten Ermittlungsmaßnahmen des FA (oder im Gerichtsverfahren des FG) sowie der gebotenen Mitwirkung des Steu-

erpflichtigen keine Gründe für eine betriebliche Veranlassung feststellen, gehen entsprechende Zweifel zulasten des Stpfl. Bestehen hingegen keine Zweifel daran, dass ein abgrenzbarer Teil der Aufwendungen betrieblich veranlasst ist und liegen die Schwierigkeiten lediglich in der Quantifizierung, so ist dieser Anteil unter Berücksichtigung aller maßgeblicher Umstände zu schätzen (§ 162 AO, § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO).

1917–1959 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 5a:
Abzugsverbot für Aufwendungen für Wege zwischen
Wohnung und Betriebsstätte, für Familienheimfahr-
ten und Einführung einer „Härtefallregelung“**

Die Regelung ist entfallen durch Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale v. 20.4.2009 (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536).

Text der zuletzt geltenden Fassung (idF des EStG v. 19.10.2002,
Abs. 5a eingefügt durch Steueränderungsgesetz 2007 v. 19.7.2006,
BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432):

(5a) ¹Keine Betriebsausgaben sind die Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten. ²Bei der Nutzung eines Kraftfahrzeugs sind die nicht als Betriebsausgaben abzugsfähigen Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte mit 0,03 vom Hundert des inländischen Listenpreises im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 des Kraftfahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung je Kalendermonat für jeden Entfernungskilometer sowie für Familienheimfahrten mit 0,002 vom Hundert des inländischen Listenpreises im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 des Kraftfahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung für jeden Entfernungskilometer zu ermitteln. ³Ermittelt der Steuerpflichtige die private Nutzung des Kraftfahrzeugs nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 oder Satz 4, sind die auf diese Fahrten entfallenden tatsächlichen Aufwendungen maßgebend. ⁴§ 9 Abs. 2 ist entsprechend anzuwenden.

Die Jahresbandkommentierung 2007 zu dieser Regelung findet sich im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

**Erläuterungen zu Abs. 5b:
Abzugsverbot für Gewerbesteuer**

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5b

Schrifttum: ZITZELBERGER, Grundlagen der Gewerbesteuer, Köln 1990; BERGEMANN/MARKL/ALTHOF, Die Gewerbesteuer im Lichte des Regierungsentwurfs für die Unternehmenssteuerreform 2008 – die Auswirkungen der geplanten Änderungen für die Praxis, DStR 2007, 693; BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmenssteuerreform 2008, Köln 2007; BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmenssteuerreformgesetz 2008, Berlin 2007; ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmenssteuerreform 2008, Bonn 2007; FEHLING, Die Gewerbesteuer nach der Unternehmenssteuerreform, NWB F. 5, 1617; HERZIG, Die Gewerbesteuer als dominierende Unternehmensteuer, DB 2007, 1541; HERZIG, Reform der Unternehmensbesteuerung, WpG. 2007, 7; HERZIG/LOCHMANN, Unternehmenssteuerreform 2008 – Wirkung des neuen Systems zur Entlastung gewerblicher Personenunternehmen, DB 2007, 1037; TIPKE, Das Nettoprinzip - Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werkstorprinzips, BB 2007, 1525; HERZIG ua., Handbuch Unternehmenssteuerreform, Münster 2008; HEY, Unternehmenssteuerreform: Das Konzept der Sondertarifierung des § 34a EStG-E, DStR 2007, 925; OTT, Unternehmenssteuerreform 2008: Die Änderungen bei der Gewerbesteuer, StuB 2007, 563; SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2008, München 2007; TIPKE, Das Nettoprinzip – Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werkstorprinzips, BB 2007, 1525; BAREIS, Vom Nutzen der doppelten Buchführung für das Steuerrecht - Anmerkungen zu BFH I R 74/06 und zur Auslegung des § 34a EStG, FR 2008, 537; BEHREND/ARJES/JEZIORSKI, Gewerbesteuer auf Gewerbesteuer bei Veräußerung von Mitunternehmeranteilen nach der Unternehmenssteuerreform, BB 2008, 1993; KOLLRUS, Abzug ausländischer Gewerbesteuer als Betriebsausgabe in Deutschland trotz Nichtabzugsfähigkeit deutscher Gewerbesteuer nach § 4 Abs. 5b EStG, BB 2008, 1373; NEUMANN, Die Gewerbesteuer nach der Unternehmenssteuerreform 2008, Ubg. 2008, 585; STRAHL, Eilige Selbstberichtigungen und andere Änderungen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 durch das Jahressteuergesetz 2008, DStR 2008, 9; LEVEDAG, Prüfung des Anpassungsbedarfs von Gesellschaftsverträgen bei Personengesellschaften nach der Unternehmenssteuerreform 2008 anhand ausgewählter Problemfälle, in WACHTER (Hrsg.), Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, Festschrift Sebastian Spiegelberger, 2009, 328; PLAMBECK, Anpassungsbedarf für Gewerbesteuerklauseln bei Personengesellschaften aufgrund Nichtabzugsfähigkeit der Gewerbesteuer seit UntStRefG 2008, DStR 2010, 1553.

I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): 1960
Abs. 5b wurde neu eingefügt.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Nach § 52 Abs. 12 Satz 7 gilt die Nichtabziehbarkeit der GewSt. als BA erstmalig für GewSt., die für Erhebungszeiträume festgesetzt wird, die nach dem 31.12.2007 enden.

- ▶ *Bei kalenderjährlichem Wirtschaftsjahr* wirkt sich Abs. 5b erstmals im Wj. 2008 aus.
- ▶ *Bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr* schließt Abs. 5b die Abziehbarkeit des GewStAufwands schon für das Wj. 2007/2008 aus, da der Gewbeertrag als in dem Erhebungszeitraum bezogen gilt, in dem das (abweichende) Wj. endet (§ 10 Abs. 2 GewStG).
- ▶ *Der Zeitpunkt, in dem die GewSt. entsteht*, ist entscheidend, nicht der Zeitpunkt, in dem die GewSt. festgesetzt, geändert oder gezahlt wird.

II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Regelung

1961 1. Überblick über die Neuregelung

Bisherige Rechtslage: Bis zum UntStReformG 2008 wurde die GewSt. als BA von der Bemessungsgrundlage der ESt. und der KSt. und damit mittelbar auch von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage abgezogen. Die tatsächliche GewSt-Belastung unter Berücksichtigung ihrer Abziehbarkeit bei sich selbst und bei der ESt. sowie der KSt. musste anhand der sog. 5%-Methode oder – zur Erzielung exakter Ergebnisse – anhand der sog. Divisormethode ermittelt werden.

Reformüberlegungen: Entgegen ursprünglichen Plänen ist die GewSt. auch nach der UntStReform 2008 in ihrer grundsätzlichen Struktur beibehalten worden (zu den Reformüberlegungen vgl. NEUMANN, Ubg. 2008, 585).

Überblick über die Änderungen des UntStReformG 2008 mit Bezug zur Gewerbesteuer: Durch die neu in das Gesetz aufgenommene Regelung des Abs. 5b beseitigte der Gesetzgeber die stl. Abziehbarkeit der Aufwendungen für GewSt. einschließlich der stl. Nebenleistungen. Damit ist die GewSt. bei der Ermittlung der estl., kstl. und gewstl. Bemessungsgrundlage nicht mehr als BA abziehbar. Zugleich erhöhte der Gesetzgeber den Faktor für die Anrechnung der GewSt. auf die ESt. in § 35 von 1,8 auf 3,8. Die Hinzurechnungstatbestände nach § 8 GewStG wurden ausgeweitet. Der Staffelhebesatz bei Personenunternehmen (§ 11 GewStG) wurde abgeschafft und die – nunmehr für alle GewSt-Subjekte einheitliche – GewStMesszahl von 5 % auf 3,5 % abgesenkt (vgl. zusammenfassend zu den Änderungen FEHLING, NWB F. 5, 1617).

Begründung des Gesetzgebers zur Neuregelung: Die Nichtabziehbarkeit der GewSt. als BA soll der Verbesserung der Steuerbelastungstransparenz dienen. Damit sollen zugleich die Ertragshoheiten bei der ESt., der KSt. und der GewSt. klarer abgegrenzt werden (BTDrucks 16/4841, 47).

1962 2. Fiskalische und wirtschaftliche Bedeutung

Fiskalische Bedeutung: Die Nichtabziehbarkeit des GewStAufwands als BA diene der Gegenfinanzierung der Senkung des KStTarifs von 25 % auf 15 % ab dem 1.1.2008. Der Gesetzgeber versprach sich Mehreinnahmen iHv. ca. 11,4 Mrd. € (BTDrucks. 16/4841, 40 – Finanztableau). Ein positiver Nebeneffekt war, dass Abs. 5b die dem Bund und den Ländern einerseits sowie den Gemeinden andererseits zugewiesenen Steueraufkommen zu entflechten hilft, weil die den Gemeinden zustehende GewSt. nunmehr das dem Bund und den Ländern zustehende Aufkommen der ESt. und der KSt. nicht mehr mindert.

Wirtschaftliche Bedeutung: Der GewSt. kommt durch die UntStReform 2008 eine höhere relative und absolute Bedeutung für die Unternehmen zu. Zugleich wurde die rechtsformabhängige Belastungswirkung der GewSt. verstärkt (vgl. dazu im Einzelnen HERZIG, DB 2007, 1541). Zur Ermittlung der Belastung der Unternehmen mit GewSt. kann die Neuregelung des Abs. 5b nur im Zusammenhang mit der Erhöhung des Anrechnungsfaktors in § 35 sowie mit den Änderungen des GewStG betrachtet werden. Hinsichtlich der Belastungswirkung ist zwischen den Personenunternehmen (Einzelunternehmen und PersGes., soweit an diesen natürliche Personen beteiligt sind) einerseits und KapGes. andererseits zu unterscheiden:

► *Kapitalgesellschaften:* Da der KStTarif ab dem 1.1.2008 von 25 % auf 15 % gesenkt wurde, ist – bei Vernachlässigung des SolZ – die nominale Belastung mit GewSt. bereits ab einem Hebesatz von 430 % höher als die KSt. Die Nicht-

abziehbarkeit der GewSt. führt bei KapGes. zwar zu einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage sowohl der KSt. als auch der GewSt. Dies wird im Regelfall aber nicht dazu führen, dass die Entlastung im Bereich der KSt. überkompensiert wird.

► *Einzelunternehmen und Personengesellschaften:* Die Anrechnung nach § 35 hat zur Folge, dass unter Einbeziehung des SolZ bis zu einem GewStHebesatz von 400 % die GewSt. vollständig auf die ESt. angerechnet wird, sofern keine Anrechnungsverluste entstehen. Bei Nichtberücksichtigung des SolZ kommt es lediglich bei einem maximalen Hebesatz von 380 % zu einer vollständigen Anrechnung.

Einstweilen frei.

1963–1964

3. Steuersystematische Bedeutung

a) Gewerbesteueraufwand vor Einführung des Abs. 5b

1965

Gewerbesteueraufwand als Betriebsausgabe anerkannt: Bis zur Einf. des Abs. 5b durch das UntStReformG 2008 behandelten die Rspr., die FinVerw. und das Schrifttum die Aufwendungen für die GewSt. als BA.

Vgl. BFH v. 23.4.1991 – VIII R 61/87, BStBl. II 1991, 752; v. 12.3.1984 – IV R 112/81, BStBl. II 1984, 554; v. 24.11.1983 – IV R 22/81, BStBl. II 1984, 301; v. 16.12.1960 – VI 166/60 U, BStBl. III 1961, 63; RFH v. 11.12.1940, RFHE 49, 327; v. 11.11.1927, RStBl. 1928, 30; R 4.9 Abs. 2 EStR 2005; HEINICKE in SCHMIDT XXVI. § 5 Rn. 520 „Steuern“; SÖHN in KSM, § 4 Rn. E 1200 „Steuern“; GLANEGGER/GÜROFF, 6. Aufl. 2006, § 1 GewStG Rn. 15.

► *Ausgestaltung der GewSt. als Objektsteuer:* Dies wurde uE. zu Recht damit begründet, dass die GewSt. unmittelbar an die gewerbliche Tätigkeit anknüpft und nach ihrer Konzeption auf das Objekt „Gewerbebetrieb“ abstellt (vgl. VON TWICKEL in BLÜMICH, § 7 GewStG Rn. 20 ff.). Anknüpfungspunkt der GewSt. ist nicht der Betriebsinhaber oder Unternehmensträger, sondern der Betrieb selbst. Anders als insbes. die ESt. wird die GewSt. nicht durch Abzüge wie SA oder agB und durch Freibeträge beeinflusst, die der Privatsphäre des Stpfl. Rechnung tragen. Die Abziehbarkeit der GewSt. als BA folgte zudem daraus, dass hinsichtlich der GewSt. eine den BA-Abzug ausschließende Regelung wie in § 12 Nr. 3 für die ESt. und in § 10 Nr. 2 KStG für die KSt. fehlte.

Zweifel am Betriebsausgabenabzug: Allerdings war die Einordnung des GewStAufwands als BA schon vor Einf. des Abs. 5b nicht ohne Zweifel.

► *Ausgestaltung als Ertragsteuer:* Durch den Wegfall der Lohnsummensteuer durch das StÄndG 1979 (BGBl. I 1978, 1849) sowie durch die Abschaffung der Gewerkekaptalsteuer zum 1.1.1998 (BGBl. I 1997, 2590) hat der Gesetzgeber die GewSt. von der ursprünglich mehrdimensionalen Bemessungsgrundlage zu einer reinen Objekt-Ertragsteuer entwickelt (vgl. dazu HOFMANN in BLÜMICH, § 1 GewStG Rn. 10), was die Ungleichbehandlung von ESt. und KSt. einerseits sowie GewSt. andererseits in Frage stellte.

► *Entlastungsmechanismen bei der Einkommensteuer:* Die GewSt. war im Rahmen der Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte nach § 32c und seit dem 1.1.2001 durch Anrechnung auf die EStSchuld nach § 35 bei der Festsetzung der ESt. zu berücksichtigen, um eine verfassungsrechtl. bedenkliche doppelte Erfassung derselben gewerblichen Einkünfte mit GewSt. und ESt. zu vermeiden. Die Anrechnung führt dazu, dass sich die GewSt. im Umfang der Entlastung aus Sicht des Stpfl. wie eine VorausZ auf die persönliche ESt. darstellt (vgl. Anm. 983).

1966 **b) Gewerbesteueraufwand nach Einführung des Abs. 5b**

Abs. 5b schließt eine gewinnmindernde Berücksichtigung des GewStAufwands einschließlich der Nebenleistungen aus. Der Wortlaut des Abs. 5b, wonach die GewSt. und die auf sie entfallenden Nebenleistungen keine BA sind, hat die Frage ausgelöst, ob die Aufwendungen für die GewSt. nunmehr bereits keine BA mehr darstellen oder ob es sich weiterhin um BA handelt, deren stl. Abziehbarkeit Abs. 5b lediglich ausschließt.

Bedeutung der Differenzierung: Die Differenzierung zwischen Aufwendungen, bei denen schon die Zuordnung zu den BA verneint wird, und solchen Aufwendungen, die zwar als BA angesehen werden, die aber gleichwohl den stpfl. Gewinn nicht mindern dürfen, ist nicht nur theoretischer Natur, sondern hat ganz erhebliche praktische Auswirkungen: Sie entscheidet darüber, ob der GewStAufwand weiterhin dem betrieblichen Bereich (so uE zu Recht die hM, s.u.) oder dem privaten bzw. gesellschaftlichen Bereich zuzuordnen ist. Letzteres hätte zur Folge, dass GewStZahlungen und -Rückstellungen bei Einzelunternehmen und PersGes. zu Privatentnahmen und bei KapGes. zu (offenen oder verdeckten) Gewinnausschüttungen führen.

► *Auswirkungen:* Relevant ist dies bei Einzelunternehmen und PersGes. bei allen Regelungen, die an den Bestand oder die Veränderung des Eigenkapitalkontos und/oder an Entnahmen des Stpfl. anknüpfen. Dies gilt insbes. für die Regelungen in §§ 34a, 15a, 4 Abs. 4a. Außerdem kann die Differenzierung zwischen Entnahmen (Nicht-BA) und nicht abziehbaren BA Auswirkungen haben, wenn es darauf ankommt, ob Vorgänge innerbilanziell oder außerbilanziell erfasst werden (vgl. dazu Anm. 1983). So ermöglicht nach der Rspr. des BFH eine nur außerbilanzielle Korrektur keine Bilanzänderung nach Abs. 2, weil eine außerbilanzielle Gewinnerhöhung keinen Bilanzansatz berührt und es damit am erforderlichen engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung gem. Abs. 2 Satz 1 fehlt (BFH v. 23.1.2008 – I R 40/07, BStBl. II 2008, 669, vgl. dazu auch Anm. 472). Umgekehrt stellt eine unterlassene oder fehlerhafte Erfassung von Entnahmen einen Bilanzierungsfehler dar (vgl. BFH v. 31.5.2007 – IV R 54/05, BStBl. II 2008, 665).

Die herrschende Meinung im Schrifttum nimmt an, dass es sich bei der GewSt. trotz Abs. 5b um BA handelt, deren stl. Abziehbarkeit aber ausgeschlossen ist.

Vgl. BAREIS, FR 2008, 540; BEHRENDT/ARJES/JEZIORSKI, BB 2008, 1993; FEHLING, NWB F. 5, 1617 (1627); FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG 2008, 2007, § 4 Rn. 8; NACKE in LBP, § 4 Rn. 2076; HEINICKE in SCHMIDT XXX, § 4 Rn. 614; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 923; WELLING in HERZIG ua., Hdb. Unternehmensteuerreform, 2008, 241; SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 398; aA möglicherweise BERGEMANN/MARKL/ALTHOF, DStR 2007, 694.

Die Rechtsprechung hat sich zu der Frage noch nicht geäußert.

Die Finanzverwaltung hat sich im BMF-Schreiben zur Begünstigung nicht entnommener Gewinne gem. § 34a (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838) indirekt dahin gehend positioniert, dass sie ebenfalls davon ausgeht, dass Abs. 5b lediglich die Abziehbarkeit der GewSt. als BA ausschließt, indem sie die GewSt. und sonstige nicht abziehbare BA ausdrücklich zusammenfasst und gleich behandelt.

Stellungnahme: Der hM ist zuzustimmen. Die Aufwendungen für die GewSt. sind weiterhin als BA anzusehen, denn es handelt sich insoweit nicht um einen Vermögensabfluss für betriebsfremde Zwecke (vgl. im Einzelnen zum Begriff

der BA Anm. 750 ff.) und damit nicht um eine Entnahme iSv. Abs. 1 Satz 2. Abs. 5b schließt trotz seines von Abs. 5 abweichenden Wortlauts lediglich die Abziehbarkeit des GewStAufwands als BA aus.

► *Betriebliche Veranlassung der Gewerbesteuer:* Die GewSt. ist betrieblich veranlasst iSv. Abs. 4 (vgl. zum Begriff der Veranlassung im Einzelnen Anm. 790 ff.). Sie ist damit als Betriebssteuer und nicht als sog. private Steuer zu qualifizieren (zu dieser Differenzierung, von der die stl. Abziehbarkeit des StAufwands abhängt, vgl. Anm. 980 ff.). Besonders deutlich wird dies bei Gesellschaften. Schuldner der GewSt. ist der Unternehmer, also derjenige, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird. Sofern der stpfl. Gewerbebetrieb durch eine PersGes. oder KapGes. betrieben wird, ist diese selbst – und nicht die an ihr beteiligten Gesellschafter – StSchuldner der GewSt. Für KapGes. folgt dies aus dem auf ihrer Rechtssubjektivität beruhenden Trennungsprinzip, für PersGes. aus § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG. Es besteht schon deshalb bei PersGes. keine private und bei KapGes. keine gesellschaftliche Veranlassung für die GewStZahlung.

Da Körperschaften nicht über eine Privatsphäre verfügen (vgl. § 8 KStG Anm. 41 mwN), kommt mangels gesellschaftlicher Veranlassung des GewStAufwands steuersystematisch nur eine Erfassung des GewStAufwands als BA in Betracht. Der Gesetzgeber hat in § 10 Nr. 2 KStG für die KSt. geregelt, dass es sich bei dieser um nicht abziehbare BA handelt. Es wäre inkonsequent, für die GewSt. schon die Zuordnung zu den BA zu verneinen, obwohl die betriebliche Veranlassung der GewSt. aufgrund des Objektsteuercharakters der GewSt. stärker ausgeprägt ist als bei der KSt.

Die stl. Einordnung des GewStAufwands als nicht abziehbare BA kann nur einheitlich für alle GewStpfl. vorgenommen werden. Eine unterschiedliche Behandlung der GewSt. in der Weise, dass sie bei Einzelunternehmen und PersGes. entsprechend der Behandlung der ESt. (dazu § 12 Anm. 128 und § 4 Anm. 984) als Privatentnahme angesehen wird, während sie bei KapGes. als nicht abziehbare BA qualifiziert wird (in diesem Sinne BERGEMANN/MARKL/ALTHOF, DSrR 2007, 693), kommt uE nicht in Betracht.

► *Ausgestaltung der Gewerbesteuer als Objektsteuer:* Die GewSt. ist auch nach dem UntStReformG 2008 als Realsteuer ausgestaltet. Der Gesetzgeber des UntStReformG 2008 muss sich insofern an seiner (inkonsequenten) Entsch. festhalten lassen, die GewSt. in ihrer herkömmlichen Ausprägung beibehalten und ihren Objektsteuercharakter durch eine Ausweitung der Hinzurechnungstatbestände in § 8 GewStG noch gestärkt zu haben. Dementsprechend wird die GewSt. unverändert in § 3 Abs. 2 AO als Realsteuer definiert. Anders wäre uU zu entscheiden, wenn der Gesetzgeber entsprechend der ursprünglichen Planung die GewSt. durch eine kommunale UnternehmenSt. ersetzt hätte. Für natürliche Personen mit gewerblichen Einkünften bleibt der Objektsteuercharakter der GewSt. und damit die betriebliche Veranlassung der GewSt. trotz der Anhebung des Anrechnungsfaktors des § 35 von 1,8 auf 3,8 bestehen. Denn lediglich bis zu einem GewStHebesatz von 380 % (bei Berücksichtigung des SolZ von 400 %), der gerade in Großstädten regelmäßig überschritten wird, kann die GewSt. vollständig angerechnet werden. KapGes. können gar keine dem § 35 vergleichbare Anrechnung der GewSt. auf die KSt. vornehmen.

► *Wille des Gesetzgebers:* Aus der Gesetzesbegründung und der Gesetzesgeschichte lässt sich nicht entnehmen, dass sich der Gesetzgeber ausdrücklich dafür entschieden hätte, den GewSt.Aufwand mit allen Konsequenzen aus dem betrieblichen in den privaten Bereich zu überführen. Zwar kann der Hinweis in der Gesetzesbegründung, dass es sich bei Abs. 5b um eine Sonderregelung zu Abs. 4 handle (BTDrucks 16/4841, 47), iS einer Rechtsgrundverweisung dahin gehend

verstanden werden, dass bereits das Vorliegen von BA verneint werden soll; er kann aber auch als Rechtsfolgenverweisung dahin verstanden werden, dass zwar BA vorliegen, deren Abziehbarkeit aber zu verneinen ist.

Der BRat hatte unter Hinweis auf die zwischenzeitlich publik gewordenen Auslegungsschwierigkeiten vorgeschlagen, Abs. 5b im JStG 2009 v. 20.12.2008 noch vor seiner erstmaligen Anwendbarkeit zu streichen und Abs. 5 um eine Nr. 13 zu ergänzen (vgl. BTDrucks. 16/6739, 6). Die BReg. lehnte den Vorschlag ohne inhaltliche Begr. ab und verneinte apodiktisch einen Änderungsbedarf (vgl. BTDrucks. 16/6739, 32). Dahinter stand vermutlich die Angst des Gesetzgebers vor einem Gesichtsverlust (STRAHL, DStR 2008, 13).

1967–1968 Einstweilen frei.

1969 4. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5b

Im Schrifttum wird die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift teilweise bezweifelt. Zur Begr. wird insbes. darauf verwiesen, dass Abs. 5b das objektive Nettoprinzip verletze, ohne dass dafür eine sachliche Rechtfertigung vorliege. Zudem könne die Funktion als Gegenfinanzierungsmaßnahme zur Absenkung des KStTarifs nicht zur Rechtfertigung herangezogen werden (SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 398; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 922). Die Gegenauffassung verweist zur Rechtfertigung des Abs. 5b darauf, dass die Verbesserung der Steuertransparenz einen sachlichen Grund zur Einschränkung des objektiven Nettoprinzips darstelle. Zudem sei auch die Kompensationswirkung durch die Herabsetzung der StMesszahl und durch die erhöhte Anrechnung nach § 35 zu berücksichtigen, weil § 35 dazu führe, dass der GewStAufwand zwar nicht gewinn-, aber einkommensteuermindernd wirke, was im Ergebnis schwerer wiege (NACKE in LBP, § 4 Rn. 2078; HERZIG, WPg. 2007, 7 [12]).

Stellungnahme: Abs. 5b ist uE verfassungsgemäß. Die Einschränkung des objektiven Nettoprinzips, wonach der ESt. grds. nur der Saldo aus den Erwerbseinnahmen und den (betrieblichen/beruflichen) Erwerbsaufwendungen (dazu TIPKE, BB 2007, 1525) unterliegt, ist gerechtfertigt. Die Verbesserung der Steuerbelastungstransparenz sowie die klarere Abgrenzung der Ertragshoheiten für die verschiedenen ErtragSt. stellen schon für sich genommene eine hinreichende Rechtfertigung der Einschränkung dar. Nach Einf. des Abs 5b lässt sich die tatsächliche Gesamtsteuerbelastung eines Unternehmens durch eine einfache Addition der Teilkomponenten ermitteln. Aufgrund der Ausgestaltung der GewSt. als Gewerbeertragsteuer und durch die Anrechnung nach § 35 besteht zudem ein Bezug des GewStAufwands zur persönlichen Sphäre der Stpfl., so dass auch im Hinblick darauf die Beschränkung des BA-Abzugs nicht den von Verfassungen wegen vorgegebenen Rahmen überschreitet.

1970–1974 Einstweilen frei.

III. Geltungsbereich des Abs. 5b

1975 1. Sachlicher Geltungsbereich

Anwendung für die Einkommensteuer: Abs. 5b ist zunächst für die ESt. zu beachten. Nach der Gesetzesbegründung und der Stellung im Abschn. „Gewinn“ handelt es sich bei Abs. 5b um eine Gewinnermittlungsvorschrift. Die Regelung ist auf alle Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 anzuwenden.

► *Gewerbliche Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 15 ff.*: Im Regelfall wird Abs. 5b nur für Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 15 ff. bedeutsam, weil diese der GewSt. unterliegen.

► *Sonstige Gewinn- und Überschusseinkünfte*: Abs. 5b kann aber auch für die übrigen Gewinneinkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 3 sowie für die Überschusseinkünfte gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 Bedeutung erlangen. Dies resultiert daraus, dass weder dem Grunde noch der Höhe nach eine verfahrensrechtl. Bindung des GewStMessbescheids an den EStBescheid besteht (vgl. BFH v. 17.12.2003 – XI R 83/00, BStBl. II 2004, 699; v. 6.9.2000 – XI R 18/00, BStBl. II 2001, 267). Es können daher ein GewStMessbetrag und GewSt. festgesetzt werden, obwohl im EStBescheid zB Einkünfte aus VuV nach § 21 festgestellt worden sind. Auch in diesem Fall gilt das Abzugsverbot des Abs. 5b.

► *Anwendung auf alle Gewinnermittlungsarten*: Abs. 5b ist sowohl bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach Abs. 1, § 5 Abs. 1 (vgl. Abs. 6) als auch bei der Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschuss-Rechnung nach Abs. 3 zu beachten.

Anwendung bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer: Abs. 5 gilt über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG für die KSt. und über § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG für die GewSt. Damit mindert die GewSt. ihre eigene Bemessungsgrundlage nicht mehr.

2. Persönlicher Geltungsbereich

1976

Abs. 5b findet Anwendung auf unbeschr. Stpfl., die der ESt. oder der KSt. unterliegen. Er ist außerdem für beschr. Stpfl. hinsichtlich der auf ihre inländ. Einkünfte geschuldeten GewSt. anzuwenden.

Einstweilen frei.

1977–1979

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1980

Verhältnis zu Abs. 4: Bei Abs. 5b handelt es sich um eine Sonderregelung zu Abs. 4 (BTD Drucks 16/4841, 47). Dies bedeutet, dass Abs. 5b nicht den Charakter des GewStAufwands als BA ausschließt, sondern lediglich die Abziehbarkeit der GewSt. als BA (s. dazu Anm. 1966).

Verhältnis zu Abs. 1 Satz 2 (Entnahmen): Die Begriffe BA und Entnahme sind weit zu interpretieren; es handelt sich insoweit um Komplementärbegriffe (vgl. im Einzelnen Anm. 717). Sämtliche Wertabgänge aus dem BV können nur entweder privat veranlasst (dann Entnahme) oder betrieblich veranlasst (dann BA) sein. Da der GewStAufwand betrieblich veranlasst ist, handelt es sich nicht um Entnahmen.

Verhältnis zu § 12 Nr. 3 und zu 10 Nr. 2 KStG: Da die GewSt. nicht den in § 12 Nr. 3 und in § 10 Nr. 2 KStG geregelten Personensteuern zuzuordnen, sondern als Objekt- bzw. Realsteuer zu qualifizieren ist (vgl. dazu Anm. 1965 f.), kommt es nicht zu einer Überschneidung der Anwendungsbereiche der Vorschriften.

Einstweilen frei.

1981–1982

V. Verfahrensfragen

Der Stpfl. hat das Abzugsverbot bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen.

Für die Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschuss-Rechnung nach Abs. 3 bedeutet dies, dass der Stpfl. den GewStAufwand gar nicht erst gewinnmindernd berücksichtigen darf.

Beim Betriebsvermögensvergleich nach Abs. 1, § 5 Abs. 1 darf der GewStAufwand den Gewinn und den Gewerbeertrag nicht mindern. Dies gilt für den sofortigen BA-Abzug wie für die Passivierung einer GewStVerbindlichkeit oder einer GewStRückstellung.

► *Innerbilanzielles Passivierungsverbot oder außerbilanzielle Korrektur:* Nicht abschließend geklärt ist derzeit die Frage, ob damit bereits die Bildung einer GewStRückstellung in der StBil. ausgeschlossen ist, oder ob eine in der StBil. gebildete Rückstellung außerbilanziell zu neutralisieren ist.

▷ *Nach Auffassung der FinVerw.* ist die Bildung einer GewStRückstellung in der StBil. zulässig, wobei der volle Steuerbetrag ohne Berücksichtigung der $\frac{5}{6}$ -Methode anzusetzen sein soll. Die Gewinnminderung ist dann außerbilanziell zu korrigieren. Unterschiedliche Auffassungen bestehen innerhalb der FinVerw. darüber, ob dies nur für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 oder auch nach Abs. 1 gilt. Kommt es auf die Größe des BV an (zB für den Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a), ermittelt die FinVerw. die Größe des Betriebsvermögens unter Berücksichtigung der GewStRückstellung.

OFD Münster v. 10.6.2009, DStR 2009, 1312; OFD Hannover v. 18.5.2009, DStR 2009, 1202; v. 23.11.2009, juris (für Einbeziehung auch der Gewinnermittlung nach Abs. 1); OFD Frankfurt/M v. 13.7.2009, juris (Beschränkung auf Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1).

▷ *Die Rpr.* hat zu dieser Frage noch nicht ausdrücklich Stellung genommen. In älteren Entscheidungen hat der BFH insbes. für die nicht abziehbaren BA nach Abs. 5 Nr. 8 (Abzugsverbot für Geldbußen etc., dazu Anm. 1700 ff.) zwar entschieden, dass der Ausschluss vom steuermindernden Abzug zugleich bedeutet, dass insoweit keine Rückstellung gebildet werden darf (vgl. dazu auch § 5 Anm. 501).

BFH v. 9.6.1999 – I R 64/97, BStBl. II 1999, 656; v. 15.3.2000 – VIII R 34/96, BFH/NV 2001, 297; v. 24.3.2004 – I B 203/03, BFH/NV 2004, 959.

Jedoch kam es in diesen Fällen nicht darauf an, ob das Abzugsverbot schon innerbilanziell oder erst außerbilanziell berücksichtigt werden musste. Dementsprechend sind die Ausführungen für die hier erörterte Frage auch nicht ergiebig. So führt der BFH in der Entsch. vom 9.6.1999 (I R 64/97, BStBl. II 1999, 656) aus, dass im Falle eines steuerlichen Abzugsverbots der gem. § 5 Abs. 1 für das StRecht maßgebliche handelsrechtliche Passivposten durch außerbilanzielle Hinzurechnung im Ergebnis neutralisiert wird.

▷ *Stellungnahme:* Der betrieblich veranlasste GewStAufwand ist uE auf der ersten Gewinnermittlungsstufe innerbilanziell zu berücksichtigen und mindert den Steuerbilanzgewinn. Das in Abs. 5b angeordnete Abzugsverbot für die GewSt. ist auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe und damit außerbilanziell zu berücksichtigen. Dies folgt für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 aus der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz, da nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB in der HBil. für ungewisse Verbindlichkeiten Rückstellungen zu bilden sind, wenn und soweit eine Inanspruchnahme aus ihnen wahrscheinlich ist.

Da diese Verpflichtung zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gehört, gilt sie uE auch für die Gewinnermittlung nach Abs. 1.

Einstweilen frei.

1984

B. Tatbestand und Rechtsfolgen des Abs. 5b

I. Voraussetzungen des Abs. 5b

1. Gewerbesteuer

a) Inländische Gewerbesteuer

1985

Der Begriff der GewSt. umfasst die nach den Vorschriften des GewStG in der jeweils gültigen Fassung festgesetzte oder festzusetzende GewSt. (vgl. Anm. 1993). Die GewSt. unterliegt – anders als die ESt. und die KSt. – nicht dem Welteinkommens-, sondern dem Territorialprinzip (§ 2 Abs. 1 Satz 1 und 3, § 9 Nr. 3 GewStG). Nur im Inland belegene Betriebsstätten unterliegen der GewSt. Die Frage der Berücksichtigung inländ. GewSt. auf ausländ. Einkünfte stellt sich daher grds. nicht.

b) Ausländische Gewerbesteuer

1986

Abs. 5b ist auf ausländ. GewSt., der GewSt. ähnliche oder ihr entsprechende ausländ. Steuern nicht anwendbar. Derartige Steueraufwendungen sind daher grds. als BA abziehbar (so auch KOLLRUSS, BB 2008, 1373, mit differenzierter Begründung).

Unterschiede zu § 12 Nr. 3 und § 10 Nr. 2 KStG: § 12 Nr. 3 und § 10 Nr. 2 KStG erfassen „die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern“. Während es für § 12 Nr. 3 und § 10 Nr. 2 KStG der stRspr. und der hM im Schrifttum entspricht, dass zu den dort genannten nicht abzehbaren Steuern auch ausländ. Steuern vom Einkommen und sonstige ausländ. Personensteuern zählen (vgl. § 10 KStG Anm. 70 mwN; SCHIRP in MÖSSNER/SEEGER, § 10 KStG Rn. 36), kommt eine vergleichbare Auslegung für Abs. 5b nicht in Betracht, da der Gesetzgeber auf die Einbeziehung „vergleichbarer Steuern“ verzichtet hat (anders zB § 2 Abs. 6 Nr. 2 GewStG, wo ausdrücklich der GewSt. ähnliche oder ihr entsprechende ausländ. Steuern genannt sind).

Zu der Frage, in welchen Ländern eine der inländ. GewSt. ähnliche oder ihr entsprechende Steuer erhoben wird, vgl. ZITZELBERGER, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 72 ff.; KOLLRUSS, BB 2008, 1373 ff.

Keine Anwendung von 34c und von § 26 Abs. 1 KStG: Auf Aufwendungen für ausländ. GewSt. oder der GewSt. entsprechende oder ihr ähnliche Steuern sind § 34c und § 26 KStG nicht anzuwenden, da es sich bei der nach § 34c Abs. 3 Var. 1 begünstigten ausländ. Steuer um eine Steuer vom Einkommen handeln muss, die lediglich nicht am Prinzip der Leistungsfähigkeit ausgerichtet ist (vgl. § 34c Anm. 62 und 118). Die praktische Bedeutung dieser Frage ist eher gering. Zu einer Doppelerfassung derselben Einkünfte durch inländ. und ausländ. GewSt. kommt es aufgrund des Territorialprinzips der GewSt. regelmäßig nicht (zu etwaigen Ausnahmen KOLLRUSS, BB 2008, 1373 [1375]). Dies gilt nach den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auch hinsichtlich der ESt. und KSt, sofern das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Betriebsstättengewinne entsprechend Art. 5 OECD-MA dem Tätigkeitsstaat zugewiesen ist.

Einstweilen frei.

1987–1989

1990 **2. Nebenleistungen zur Gewerbesteuer**

Nebenleistungen als nicht abziehbare Betriebsausgaben: Stl. Nebenleistungen folgen grds. dem Schicksal der Hauptleistung, sofern die Akzessorietät zur Steuer als Hauptleistung nicht durch eine gesetzliche Anordnung aufgehoben ist (BFH v. 30.6.1959 – I 52/57U, BStBl. III 1959, 340; ARNDT in KSM, § 12 Rn. D11). Da die GewSt. auch nach Einf. des Abs. 5b betrieblich veranlasst ist (vgl. dazu Anm. 1966), gilt dies auch für die Nebenleistungen zur GewSt. mit der Folge, dass diese ebenfalls nicht zu Entnahmen, sondern zu nicht abziehbaren BA führen.

Steuerliche Nebenleistungen: Vom Abzug sind die auf die GewSt. entfallenden Nebenleistungen iSd. § 3 Abs. 4 AO ausgeschlossen. Weitere als die in § 3 Abs. 4 AO enumerativ genannten stl. Nebenleistungen fallen nicht unter das Abzugsverbot des Abs. 5b. Es gelten die zu § 10 Nr. 2 KStG erläuterten Grundsätze entsprechend (vgl. § 10 KStG Anm. 75 ff.)

Zeitlicher Anwendungsbereich: Das Gesetz enthält keine ausdrückliche Regelung zum zeitlichen Anwendungsbereich der Regelung hinsichtlich der Nebenleistungen zu GewSt. Hier kann jedoch nichts anderes gelten als hinsichtlich der GewSt. selbst (dazu Anm. 1960). Nebenleistungen führen daher zu nicht abziehbaren BA, wenn sie auf GewSt. entfallen, die für nach dem 31.12.2007 endende Erhebungszeiträume festgesetzt wird.

1991 **3. Sonstiger Aufwand im Zusammenhang mit der Gewerbesteuer**

Steuerberatungs- und Prozesskosten fallen nicht unter das Abzugsverbot, selbst wenn sie im Zusammenhang mit nicht abziehbaren BA entstanden sind (vgl. SCHIRP in MÖSSNER/SEEGER, § 10 KStG Rn. 32 für die KSt).

Fremdfinanzierungskosten: Da es sich bei der GewSt. auch nach Einf. des Abs. 5b um (nicht abziehbare) BA handelt (dazu Anm. 1966), sind Fremdfinanzierungskosten im Zusammenhang mit der GewSt. als BA gewinnmindernd zu berücksichtigen. Abs. 5b steht dem nicht entgegen, da die Fremdfinanzierungskosten nicht als eine Nebenleistung in dem dort genannten Sinne zu verstehen sind (so auch SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 398).

Nach BERGEMANN/MARKL/ALTHOF (DStR 2007, 693) sollen die Fremdfinanzierungskosten bei Einzelunternehmen und PersGes. als Entnahme zu werten sein, während es sich bei KapGes. mangels Privatsphäre um nicht abziehbare BA handeln soll. Diese Auffassung beruht auf der Prämisse, dass die GewSt. bei Einzelunternehmen und PersGes. wie die ESt. und bei KapGes. wie die KSt. zu behandeln sei. UE ist GewStAufwand unabhängig von der Rechtsform des GewStSchuldners als nicht abziehbare BA zu behandeln mit der Folge, dass die Fremdfinanzierungskosten rechtsformunabhängig als BA abziehbar sind (s. dazu Anm. 1966).

1992 **4. Erstattungen**

Bei der Erstattung von GewSt. und/oder von Nebenleistungen zur GewSt. ist zu unterscheiden:

Erstattungen durch den Steuergläubiger:

► *Grundsatz:* So wie die GewSt. einschließlich der Nebenleistungen den stpfl. Gewinn nicht mindern darf, sind umgekehrt StErstattungen durch den StGläubiger als stfreie BE zu erfassen (BTDrucks. 16/4841, 47).

Zwar existiert kein allgemeiner Grundsatz, wonach BE, die mit nicht abziehbaren BA im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, bei der Gewinnermittlung außer Betracht zu bleiben haben (vgl. § 10 Anm. 98). In der Rspr. ist jedoch anerkannt, dass eine

Gleichbehandlung von BE und BA jedenfalls dann anzunehmen ist, wenn die BE auf dem actus contrarius des Vorgangs beruhen, der zu den nicht abziehbaren BA geführt hat (vgl. BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686, zur KSt.; Begr. zum UntStReformG 2008, BTDrucks. 16/4841, 47, zur GewSt., vgl. auch BFH v. 5.6.2010 – VIII R 33/07, BFH/NV 2010, 1917).

Soweit die GewStErstattung als BE erfasst worden ist, muss dies außerbilanziell im Wege der Staffeldrechnung korrigiert werden.

► *Erstattung von als Betriebsausgabe berücksichtigter Gewerbesteuer:* Soweit die GewSt. den Gewinn als BA gemindert hat, sind entsprechende Erstattungen als stpfl. BE zu erfassen (BTDrucks. 16/4841, 47). Dies gilt jedenfalls dann, wenn der GewStAufwand vor Einf. des Abs. 5b entstanden und deshalb als BA geltend gemacht worden ist. Nicht eindeutig ist die Rechtslage dann, wenn der GewStAufwand unter Geltung des Abs. 5b zu Unrecht als BA geltend gemacht wurde. Jedenfalls dann, wenn die außerbilanzielle Hinzurechnung der GewSt. bewusst unterblieben ist, muss die erstattete GewSt. als BE erfasst werden. Gleiches muss uE für etwaige Erstattungen durch die Finanzbehörden gelten, wenn die außerbilanzielle Hinzurechnung der GewSt. versehentlich unterblieben ist.

Erstattungen durch Dritte: Die Erstattung der GewSt. oder ihrer Nebenleistungen durch Dritte führt zu stpfl. BE (vgl. BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686, zur KSt.). Zu einer Erstattung durch Dritte kann es entweder aufgrund vertraglicher Vereinbarungen (etwa in Unternehmenskaufverträgen, bei denen eine Stichtagsabgrenzung für die betrieblichen Steuern vereinbart ist) oder aufgrund von Schadensersatzansprüchen gegen den stl. Berater kommen.

Die von den Dritten geleistete Zahlung beruht nicht auf demselben öffentlich-rechtl. Verhältnis wie die GewStZahlung, sondern auf Vertrag oder Delikt. Die gezahlte GewSt. ist lediglich Berechnungsgrundlage für den vertraglichen oder deliktischen Anspruch (vgl. § 10 KStG Anm. 98).

Erstattungszinsen als steuerpflichtige Betriebseinnahmen: Vom Steuergläubiger gezahlte Zinsen nach § 233a AO führen zu stpfl. BE (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3). Dies gilt auch für Erstattungszinsen auf nicht abziehbare BA (vgl. dazu im Einzelnen § 10 KStG Anm. 90).

Zeitlicher Anwendungsbereich: Erstattungen von GewSt. führen zu stfreien BE, wenn die Zahlung ihrerseits nach Abs. 5b den Gewinn nicht gemindert hatte. Damit sind GewStErstattungen für nach dem 31.12.2007 endende Erhebungszeiträume grds. als stfreie BE zu behandeln.

II. Rechtsfolgen des Abs. 5b

1993

Nicht abziehbare Betriebsausgaben: Zwingende Rechtsfolge des Abs. 5b ist, dass die GewSt. und die darauf entfallenden Nebenleistungen den Gewinn bzw. den Gewerbeertrag nicht mindern. Dies gilt umfassend. Abs. 5b schließt damit nicht nur eine Berücksichtigung der GewSt. als sofort abziehbare BA aus; auch ein Aktivierungswahlrecht bei den HK kommt entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung (vgl. R 6.3 Abs. 5 EStR 2005) nicht mehr in Betracht. Aufgrund der betrieblichen Veranlassung des GewStAufwands und des Objektsteuercharakters der GewSt. auch nach dem UntStReformG 2008 führt der GewStAufwand aber nicht zu Entnahmen bzw. Gewinnausschüttungen, sondern es liegen nicht abziehbare BA vor (zur Frage der inner- oder außerbilanziellen Berücksichtigung vgl. Anm. 1983).

Einstweilen frei.

1994–1999

**Erläuterungen zu Abs. 6:
Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke**

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6

Schrifttum: STEHLE, Steuerliche Probleme und Abgrenzungen bei Zuwendungen an Berufsverbände und politische Parteien, DB 1982, 1485; FRICK, Zuwendungen an politische Parteien in steuerrechtlicher Hinsicht, BB 1983, 1336; REUTER, Überlegungen zum Abzug von Spenden als Betriebsausgaben, DStR 1983, 635; VON WALLIS, Können Spenden (insbesondere Parteispenden) steuerrechtlich Betriebsausgaben oder Werbungskosten sein?, DStZ 1983, 135; VOLK, Spenden – Steuern – Strafrecht, DStZ 1983, 223; FELIX, Parteispenden als Betriebsausgaben oder Werbungskosten, FR 1984, 389; FELIX/STRECK, Inhalte und Tragweite der ertragsteuerlichen Abzugsfähigkeit staatspolitischer und staatsdemokratischer Ausgaben aufgrund der Novelle 1983 des Parteiengesetzes, DStZ 1984, 79; GERARD, Zum Abzug von Spenden an politische Parteien als Betriebsausgaben oder Werbungskosten, FR 1984, 254; LANG, Steuermindernde Parteienfinanzierung, StuW 1984, 15; LIST, Zum Abzug von Spenden an politische Parteien als Betriebsausgaben oder Werbungskosten, FR 1984, 415; ders., Fördergesellschaften und Parteienfinanzierung, BB 1984, 460; BIRK, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen den Betriebsausgabencharakter von Parteispenden, NJW 1985, 1939; GROH, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Parteispendenverfahren, NJW 1985, 993; KORTH, Betriebsausgabenabzug für direkte und indirekte Parteispenden, DB 1985, 2640; LIST, Der Einfluss der Rechtsprechung des BVerfG auf den Abzug von Parteispenden als Betriebsausgaben, DB 1985, 1708; REUTER, Spenden sind keine Geschenke, DStR 1985, 752; TIEDTKE, Zweckgebundene Spenden als abziehbare Aufwendungen, BB 1985, 985; FELIX, Das „Parteispendenurteil“ des Bundesfinanzhofs und die Körperschaftsteuer, DB 1986, 1538; STRÖCKER, Förderung politischer Parteien, EFG 2000, Beil. 22, 174.

I. Rechtsentwicklung des Abs. 6

2000

Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1577; BStBl. I 1984, 7): Abs. 6 wird mit dem sog. „Parteienfinanzierungsgesetz“, mit dem die Parteienfinanzierung in der Bundesrepublik und Berlin (West) neu geregelt wurde (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 925; KORTH, DB 1985, 2640), eingeführt.

Abs. 6 ist erstmals ab dem VZ 1984 anzuwenden. Dies folgt aus § 52 Abs. 17a EStG 1983, wonach § 10b in dieser Fassung erstmals für den VZ 1984 anzuwenden war. Dieser zeitliche Geltungsbereich ist auch auf Abs. 6 anzuwenden, da § 10b Abs. 2 den Begriff der staatspolitischen Zwecke auch für das Abzugsverbot in Abs. 6 definiert.

II. Bedeutung des Abs. 6

2001

Angesichts der Parteispendenaffären Anfang der 1980er Jahre hatte sich ein dringendes Bedürfnis nach einer klarstellenden und öffentlichkeitswirksamen stl. Regelung ergeben. Diese erfolgte mit der Einf. des Abs. 6, der den bis dahin bestehenden Meinungsstreit zur Abziehbarkeit von Spenden als BA zumindest für Zuwendungen von natürlichen Personen und PersGes. an politische Parteien beendete (vgl. ua. REUTER, DStR 1983, 635; VON WALLIS, DStZ 1983, 135).

Nach Auffassung der Rechtsprechung kam auch vor Inkrafttreten des Abs. 6 ein Abzug von Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien als BA nicht in Betracht.

Siehe Gutachten des BFH v. 17.5.1952 – I D/52 S, BStBl. III 1952, 228; keine BA; BFH v. 4.3.1986 – VIII R 188/84, BStBl. II 1986, 373; kein Abzug wegen Widerspruch zu § 12; vgl. auch BVerfG v. 24.6.1958 – 2 BvF 1/57, BStBl. II 1958, 403; v. 24.7.1979 – 2 BvF 1/78, BStBl. II 1979, 612; v. 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BStBl. II 1992, 766.

In der Literatur war die Abziehbarkeit von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an politische Parteien als BA ab Anfang der 1980er Jahre wieder zunehmend str. Der überwiegende Teil der Lit. verneinte BA (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 926; NACKE in LPB, §§ 4, 5 Rn. 2087; GROH, NJW 1985, 993; GERARD, FR 1984, 254; LANG, StuW 1984, 15). Ein anderer Teil bejahte hingegen mit unterschiedlicher Begr. einen BA-Abzug für Spenden an politische Parteien, sofern sie aus Mitteln des Unternehmens stammten und mit der Absicht gewährt wurden, die unternehmerischen Zwecke im weitesten Sinne zu fördern (FRICK, BB 1983, 1336; REUTER, DStR 1983, 635; LIST, BB 1984, 460).

Stellungnahme: Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien sind in Übereinstimmung mit der Rspr. und der hL nicht als BA abziehbar. Sie gehören zu den Aufwendungen der allg. Lebensführung, weil sie Ausfluss der Weltanschauung eines Menschen sind und in ihnen die politische Einstellung eines Stpfl., die vor allem persönlichkeitsbezogen ist, zum Ausdruck kommt. Die Neuregelung in Abs. 6 hat insofern lediglich eine klarstellende Bedeutung (glA NACKE in LPB, §§ 4, 5 Rn. 2087).

2002

III. Geltungsbereich des Abs. 6

Das Abzugsverbot für Aufwendungen an politische Parteien als BA gilt seit der Streichung der Regelung in § 9 Nr. 3 KStG durch das 6. ÄndG zum PartG und anderer Gesetze (v. 28.1.1994, BGBl. I 1994, 142; BStBl. I 1994, 207) für alle Gewinneinkünfte, unabhängig davon, in welcher Rechtsform diese erzielt werden. Das Abzugsverbot greift über § 9 Abs. 5 auch im Bereich der Überschusseinkünfte.

2003 Einstweilen frei.

2004

IV. Verhältnis des Abs. 6 zu anderen Vorschriften

Über § 9 Abs. 5 gilt das Abzugsverbot für Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke auch im Bereich der Überschusseinkünfte. Die Rechtsverweisung bewirkt eine stl. Gleichbehandlung für sämtliche Einkunftsarten.

Nach § 10 Abs. 1 sind SA nur die dort genannten Aufwendungen, wenn sie weder BA noch WK sind. Abs. 6 bestimmt diesbezüglich, dass die Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke gerade keine BA sind.

§ 10b Abs. 2 ist nachrangig zur Regelung des Abs. 6. Mit dem in Abs. 6 enthaltenen Klammerzusatz hat der Gesetzgeber einen ausdrücklichen gesetzestech-nischen Verweis auf § 10b Abs. 2 angebracht und damit das Abzugsverbot des Abs. 6 an den Regelungsgehalt des § 10b Abs. 2 gebunden.

§ 12 ist nachrangig zu Abs. 6. Nach § 12 Nr. 1 dürfen die Kosten der Lebensführung weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Durch die erst später eingeführte Regelung des Abs. 6 erübrigt sich der Rückgriff auf § 12 Nr. 1, weil in Abs. 6 bereits klar-gestellt wird, dass die fraglichen Aufwendungen keine BA sind.

§ 34g sieht eine StErmäßigung bei Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien und an unabhängige Wählervereinigungen vor. Die Regelung war eben-

so wie das Abzugsverbot des Abs. 6 und die SA-Regelung des § 10b Abs. 2 das Ergebnis der Neuregelung der Parteienfinanzierung im Jahr 1983 (Ges. zur Änd. des PartG und anderer Ges. v. 22.12.1983, BGBl. I 1983, 1577; BStBl. I 1984, 7) und ist damit Bestandteil des Gesamtkomplexes zur stl. Berücksichtigung derartiger Aufwendungen. Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien können iRd. Höchstbeträge des § 10b Abs. 2 nur insoweit als SA abgezogen werden, als für sie nicht eine StErmäßigung nach § 34g gewährt worden ist. Die Aufwendungen sind – unabhängig von der Abzugsmöglichkeit nach § 10b und § 34g – nach Abs. 6 keine BA. Die Ausführungen zum Verhältnis zu § 10b Abs. 2 gelten insoweit entsprechend.

Einstweilen frei.

2005–2009

B. Begriff der Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke

I. Legaldefinition des Begriffs durch den Verweis auf § 10b Abs. 2 2010

Abs. 6 verweist durch den Klammerzusatz zur Definition des Begriffs „Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke“ auf § 10b Abs. 2. Der Verweis geht auf eine Regelung des Parteienfinanzierungsgesetzes v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1577; BStBl. I 1984, 7) zurück, wonach § 10b Abs. 2 Satz 1 folgende Fassung hatte: „Ausgaben zur Förderung staatspolitischer Zwecke sind Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien“. Seit der Änderung durch das fünfte Ges. zur Änderung des PartG und anderer Gesetze v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2615) enthält § 10b Abs. 1 den Begriff der Ausgaben zur Förderung staatspolitischer Zwecke nicht mehr. Gleichwohl kann der dort unverändert enthaltene Begriff der staatspolitischen Zwecke aufgrund des Klammerzusatzes nur dahingehend verstanden werden, dass damit die in § 10b Abs. 2 – nach wie vor – angesprochenen Spenden und Mitgliedsbeiträge an politische Parteien iSd. § 2 PartG gemeint sind.

II. Inhalt des Begriffs

2011

Spenden sind freiwillige unentgeltliche Zuwendungen zur Förderung bestimmter stbegünstigter Zwecke (§ 10b Abs. 1 Satz 1). Es handelt sich hierbei um Aufwendungen, die der Stpfl. unentgeltlich und freiwillig um der Sache willen leistet, wobei die Spendenmotivation im Vordergrund steht (weiterführend § 10b Anm. 22 ff. und 125; BFH v. 25.11.1987 – I R 126/85, BStBl. II 1988, 220; v. 12.9.1990 – I R 65/86, BStBl. II 1991, 258).

Im Bereich der Parteispenden liegt eine entsprechende Spendenmotivation vor, wenn Zuwendungen an politische Parteien ohne konkrete Gegenleistungen zur Förderung allgemeiner politischer Ziele, etwa der Erhaltung und Förderung der allg. politischen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, gewährt werden. Überwiegen diese Ziele deutlich, so handelt es sich um Spenden, auch wenn für die Zuwendung ein betrieblicher Neben Anlass besteht (BFH v. 12.9.1990 – I R 65/86, BStBl. II 1991, 258 [259]).

Handelt es sich hingegen um Zuwendungen, die als Entgelt für eine konkrete Gegenleistung anzusehen sind (zB. um einen bestimmten Auftrag oder eine Genehmigung der Behörde zu erlangen), liegen BA vor (WIED in BLÜMICH, § 4

Rn. 930; weiterführend STÖCKER in KORN, § 4 Rn. 1233 ff.). Abs. 6 findet dann keine Anwendung (CREZELIUS in KIRCHHOF X, § 4 Rn. 239). In diesem Fall handelt es sich ferner nicht um dem Abzugsverbot des Abs. 5 Nr. 10 unterfallende Schmiergelder, da eine Partei eine solche „Spende“ gem. § 25 Abs. 2 Nr. 7 PartG zwar nicht annehmen darf, auf Geberseite jedoch nur die Bestechung oder Bestechlichkeit eines einzelnen Abgeordneten gem. § 108e StGB strafbar ist (glA STÖCKER in KORN, § 4 Rn. 1233; aA NACKE in LPB, §§ 4, 5 Rn. 2091).

Sog. „Durchlaufspenden“, dh. Beiträge, die an Berufsverbände mit der Maßgabe der Weiterleitung an politische Parteien gegeben werden, sind nach dem Gutachten des BFH v. 17.5.1952 (I D 1/52 S, BStBl. III 1952, 228) keine BA. Gleiches gilt für die Gewährung von finanziellen Mitteln an Parteien in der Weise, dass der Stpfl. an parteinahe Institutionen Zahlungen zB für wertlose Wirtschaftsgutachten oder nicht publizierte Anzeigen leistet. Denn hierbei handelt es sich um Scheingeschäfte, die strechtl. nach den Verhältnissen des verdeckten Rechtsgeschäfts beurteilt werden müssen (§ 41 Abs. 2 Satz 2 AO). Als verdecktes Rechtsgeschäft kommt in diesen Fällen regelmäßig die Parteispende in Betracht, die aber nach Abs. 6 nicht zum Abzug als BA zugelassen ist (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 931).

Mitgliedsbeiträge an politische Parteien sind Zuwendungen des Stpfl. an diese, die er aufgrund seiner Mitgliedschaft zu leisten hat (weiterführend § 10b Anm. 125). Hierzu gehören auch Umlagen, zu denen Parteimitglieder unter bestimmten Voraussetzungen im Wege von Parteibeschlüssen verpflichtet werden, zB Beteiligung an Wahlkampfkosten (BFH v. 23.1.1991 – X R 6/84, BStBl. II 1991, 396).

Parteien iSd. Abs. 6 sind solche nach § 2 PartG, einschließlich ihrer Gebietsverbände (weiterführend § 10b Anm. 126; FELIX/STRECK, DStZ 1984, 79 f.).

Freie Wählervereinigungen, die auf kommunaler Ebene tätig sind, fallen nicht unter den Begriff der Parteien (BFH v. 25.10.1989 – X R 190/87, BStBl. II 1990, 158). Für Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen greift seit dem VZ 1984 lediglich die StErmäßigung nach § 34g ein (vgl. Ges. zur stl. Begünstigung von Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen v. 25.7.1988, BGBl. I 1988, 1185). Gleichwohl sind Zuwendungen an politische Vereinigungen ohne Parteicharakter nicht als BA abziehbar (WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 926). Ein Verbot des Abzugs von Zuwendungen an Vereine ohne Parteicharakter als BA lässt sich nämlich aus verfassungsrechtlichen Gründen, aus der Systematik des EStRechts und der gesetzgeberischen Zuweisung dieser Aufwendungen zum Bereich der SA im weitesten Sinne ableiten (vgl. BVerfG v. 15.5.1985 – 2 BvR 1163/82, BVerfGE 69, 92, betr. EStG 1979; v. 21.6.1988 – 2 BvR 638/84, BVerfGE 78, 350). Danach sind Spenden an andere politische Organisationen als politische Parteien nur bei Gemeinnützigkeit abziehbar (§ 52 Abs. 2 Nr. 3 AO).

2012–2014 Einstweilen frei.

2015 C. Rechtsfolge: Aufwendungen sind keine Betriebsausgaben

Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien können nach Abs. 6 weder als BA (§ 4 Abs. 4) noch als WK (§ 9 Abs. 5) qualifiziert werden. Sie sind allein nach § 34g und § 10b Abs. 2 und nur im dortigen Umfang stl. berücksichtigungsfähig.

2016–2034 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 7:
Besondere Aufzeichnungspflichten**

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7

Schrifttum: BICHEL, Besondere Aufzeichnungen nach § 4 Abs. 6 EStG im Lichte der BFH-Rechtsprechung, StBp. 1982, 117; APPEL, Zur besonderen Aufzeichnungspflicht nach § 4 Abs. 6 EStG, DB 1983, 1677; ESCHER/ESCHER, Die mißglückte Aufzeichnungsregelung für nichtabziehbare Betriebsausgaben, BB 1985, 1194; KALMES, Die mißglückte Aufzeichnungsregelung für nichtabziehbare Betriebsausgaben – Erweiterung auf die Ausführungen von Escher/Escher in BB 1985 S. 1194 ff., BB 1985, 2310; SPÄTH, Anforderungen an Gaststättenrechnungen im Rahmen des § 4 Abs 5 Nr. 2 Satz 2 EStG, DSStZ 1990, 559; VON SCHACHTMEYER, Die Berichtigung der Aufwendungen für Bewirtungen aus betrieblichem Anlaß, DB 1996, 351; SEIFERT, Gesonderte Aufzeichnung von Bewirtungskosten, StuB 1999, 437; GOSCH, Buchungstechnische Behandlung unbeschränkt und beschränkt abziehbarer Bewirtungskosten, StBp. 2000, 123; RÖSSLER, Grundsätze zur getrennten Aufzeichnungspflicht bei unbeschränkt und beschränkt abziehbaren Bewirtungsspesen, DSStZ 2000, 525; SEIFERT, Erleichterung der Aufzeichnungspflichten für Bewirtungsaufwendungen, StuB 2000, 414; WÜLLENKEMPER, HFR 2000, 258; ZÖLLNER/APP, Die ordnungsgemäße Verbuchung von Bewirtungsaufwendungen, Stbg. 2004, 484; STARKE, Grenze der Aufzeichnungspflichten bei Geschenkaufwendungen, FR 2006, 501; KANZLER, Kein Abzugsverbot bei „offenbar unrichtigen“ Buchungen auf Bewirtungskonto, NWB 2000, F. 3, 11093; LIESS, Geschenke und Sachzuwendungen an Geschäftsfreunde und Kunden, NWB 2011, 913.

I. Rechtsentwicklung des Abs. 7

2035

StÄndG v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514): In Abs. 5 werden erstmals Abzugsbeschränkungen und Abzugsverbote für BA eingeführt. Die betroffenen Aufwendungen waren nach dem ebenfalls neu geschaffenen Abs. 6 Satz 1 einzeln und getrennt von den sonstigen BA aufzuzeichnen. Fehlte es daran, so waren die Aufwendungen nach Abs. 6 Satz 2 nicht zu berücksichtigen, soweit dies nicht schon nach Abs. 5 der Fall war.

ESStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Durch die Neufassung des Abs. 5 wurde eine Anpassung des Abs. 6 Satz 1 erforderlich. Die besonderen Aufzeichnungspflichten wurden auf Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–5 (Aufwendungen für Geschenke; Bewirtung; Gästehäuser; Jagd, Fischerei etc; Verpflegung) und Nr. 7 (die Lebensführung berührende, unangemessene Aufwendungen) bezogen.

Ges. zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Ges. v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1577; BStBl. I 1984, 7): Abs. 6 wurde – ohne Änderung – zu Abs. 7.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Die besonderen Aufzeichnungspflichten wurden auf Aufwendungen iSd. der neu geschaffenen Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (Abzugsbeschränkung bei häuslichem Arbeitszimmer) erstreckt.

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Aufwendungen iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 wurden von den besonderen Aufzeichnungspflichten ausgenommen (Grund: Einf. von Pauschbeträgen für Verpflegungsmehraufwendungen durch das JStG 1996, vgl. Ber. des FinAussch., BTDrucks. 14/443, 21).

2036 **II. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Geltungsbereich des Abs. 7**

Bedeutung: Satz 1 soll die FinVerw. in die Lage versetzen, schnell und ohne größeren Aufwand zu überprüfen, ob BA iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7 vorhanden sind und der Stpfl. sie zutreffend behandelt hat (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 3/1941, 3; BFH v. 19.8.1999 – IV R 20/99, BStBl. II 2000, 203). Zudem sollen Manipulationsmöglichkeiten beim „Spesenabzug“ eingeschränkt werden. Der Stpfl. soll gezwungen sein, alsbald eine Zuordnung zum betrieblichen (oder privaten) Bereich vorzunehmen (BFH v. 26.2.1988 – III R 20/85, BStBl. II 1988, 613; v. 11.3.1988 – III R 62/87, BFH/NV 1989, 22). Satz 2 dient der Durchsetzung der besonderen Aufzeichnungspflichten. Soweit Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b, 7 den BA-Abzug nicht vollständig ausschließen, sondern lediglich beschränken, fehlt es an einer (zusätzlichen) materiell-rechtlichen Voraussetzung für den BA-Abzug, wenn die besonderen Aufzeichnungspflichten nicht eingehalten sind (BFH v. 22.1.1988 – III R 171/82, BStBl. II 1988, 535; v. 27.3.2007 – I B 125/06, BFH/NV 2007, 1305; FG Bremen v. 9.7.2008 – 2 K 220/07 (1), EFG 2008, 1493 [1498], best. durch BFH v. 19.3.2009 – XI B 84/08, nv.).

Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen nicht.

Geltungsbereich: Abs. 7 gilt sowohl für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich als auch für Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschussrechnung, und zwar auch dann, wenn der Stpfl. nicht zu laufenden Aufzeichnungen verpflichtet ist und die Aufwendungen leicht zu überblicken sind (vgl. BFH v. 10.3.1988 – IV R 207/85, BStBl. II 1988, 611; v. 14.9.1989 – IV R 122/88, BFH/NV 1990, 495; abw. für den Vorsteuerabzug: BFH v. 12.8.2005 – V R 49/02, BStBl. II 2004, 1090). Über § 8 Abs. 1 KStG ist Abs. 7 auch für juristische Personen anwendbar, die ihren Gewinn nach dem EStG ermitteln (Nds. FG v. 18.5.2006, EFG 2006, 1937, rkr., best. durch BFH v. 27.3.2007 – I B 125/06, BFH/NV 2007, 1305). Vgl. zum persönlichen Geltungsbereich des Abs. 5 Anm. 1109.

2037–2038 Einstweilen frei.

2039 **III. Verhältnis zu anderen Vorschriften**

Abs. 3: Die Aufzeichnungspflichten nach Abs. 7 gelten auch bei Gewinnermittlung nach Abs. 3 (s. Anm. 2044).

Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, 2, 6b und 7 schließen den BA-Abzug für die erfassten Aufwendungen nicht vollständig aus, sondern lassen ihn unter bestimmten Voraussetzungen (begrenzt) zu. Im Hinblick auf den abziehbaren Teil dieser Aufwendungen stellt Abs. 7 eine zusätzliche materiell-rechtliche Voraussetzung für den BA-Abzug auf (BFH v. 22.1.1988 – III R 171/82, BStBl. II 1988, 535; v. 27.3.2007 – I B 125/06, BFH/NV 2007, 1305; FG Bremen v. 9.7.2008 – 2 K 220/07 (1), EFG 2008, 1493 [1498], rkr., best. durch BFH v. 19.3.2009 – XI B 84/08, nv.). Soweit ein BA-Abzug bereits nach Abs. 5 ausgeschlossen ist, kommt Abs. 7 für die Gewinnermittlung keine eigenständige Bedeutung zu.

Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 und 4 schließen den BA-Abzug vollständig aus. Abs. 7 kommt insoweit keine Bedeutung zu.

Abs. 5 Satz 2 sieht eine Ausnahme von dem Abzugsverbot nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2–4 vor, wenn die dort bezeichneten Zwecke Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Stpfl. sind. Unterliegt die Gewinnerzielungsabsicht von vornherein keinen Zweifeln, so kann auf Aufzeichnungen nach

Abs. 7 verzichtet werden (BFH v. 27.3.2007 – I B 125/06, BFH/NV 2007, 1305; s. Anm. 1894).

§§ 140 ff. AO: Abs. 7 begründet originäre Aufzeichnungspflichten, die neben die in den §§ 140 ff. AO geregelten Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten treten (vgl. BFH v. 10.3.1988 – IV R 207/85, BStBl. II 1988, 611).

§§ 145 ff. AO: Die dortigen Ordnungsvorschriften gelten auch für die Aufzeichnungspflicht nach Abs. 7 (BFH v. 24.6.2009 – VIII R 80/06, BStBl. II 2001, 452 – Rn. 18).

§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (vGA) steht gleichrangig neben Abs. 7. Die Regelungen überlagern sich in dem Sinne, dass sich eine Gewinnkorrektur nach der einen Vorschrift erübrigt, wenn sie bereits nach der anderen vollzogen wurde. Solange die Rechtsfolgen oder Vorschriften nicht voneinander abweichen, hat der Rechtsanwender ein Wahlrecht, welche Norm er vorrangig prüft (Nds. FG v. 18.5.2006 – 6 K 503/03, EFG 2006, 1937, rkr., best. durch BFH v. 27.3.2007 – I B 125/06, BFH/NV 2007, 1305).

Einstweilen frei.

2040

B. Tatbestandsvoraussetzungen der besonderen Aufzeichnungspflichten für bestimmte Betriebsausgaben (Satz 1)

I. Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7

2041

Die Aufzeichnungspflichten nach Satz 1 bestehen für die nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7 nicht abziehbaren BA und – wenn der Abzug nicht vollständig ausgeschlossen ist – sowohl für den abziehbaren als auch für den nicht abziehbaren Teil der Aufwendungen (vgl. BFH v. 25.3.1998 – IV B 106/97, BFH/NV 1998, 958; MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 776; SÖHN in KSM, § 4 Rn. V 21; aA ESCHER/ESCHER, BB 1985, 1194: nur für nicht abziehbare BA; hiergegen KALMES, BB 1985, 2310). Von den Aufzeichnungspflichten nicht erfasst werden Aufwendungen, die die tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7 nicht erfüllen, deren Abzug also weder ausgeschlossen noch ausnahmsweise oder beschr. zugelassen wird. Zu Aufwendungen bei nach Abs. 5 Satz 2 feststehender Gewinnerzielungsabsicht s. Anm. 2039.

Geschenkaufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1) sind auch dann aufzuzeichnen, wenn die AHK des Geschenks 35 € pro Empfänger im Wj. nicht übersteigen und sie damit nach Nr. 1 Satz 2 vom Abzugsverbot ausgenommen sind (MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 776; unklar HEINICKE in SCHMIDT XXX, § 4 Rn. 616). Eine Aufzeichnungspflicht besteht hingegen nicht bei Aufwendungen für ArbNGeschenke oder sog. Zugaben; die Voraussetzungen des Abzugsverbots liegen hier nicht vor (s. Anm. 1158 „Zugaben“ und Anm. 1171; s. zu Zugaben auch FG Bremen v. 9.7.2008 – 2 K 220/07 (1), EFG 2008, 1493 [1498], rkr., best. durch BFH v. 19.3.2009 – XI B 84/08, nv.; s. auch STARKE, FR 2006, 501).

Bewirtungsaufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2) sind auch aufzuzeichnen, soweit ihr Abzug zugelassen wird (80 % der angemessenen und nachgewiesenen Aufwendungen). Keine Aufzeichnungspflichten bestehen für Aufwendungen, die nicht unter Nr. 2 fallen, zB Aufwendungen für ArbNBewirtung (s. Anm. 1215) oder für Aufmerksamkeiten (s. Anm. 1208); zur Aufzeichnung dieser Aufwendungen zusammen mit den Bewirtungsaufwendungen aus geschäftlichem Anlass s. Anm. 2046.

Aufwendungen für auswärtige Gasthäuser und Jagd, Fischerei etc. (Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 und Nr. 4) sind vom BAAbzug vollständig ausgeschlossen und in vollem Umfang aufzuzeichnen. Von der Aufzeichnungspflicht nicht erfasst werden zB Aufwendungen für ein Gästehaus am Ort des Betriebs (s. Anm. 1285) oder für Einrichtungen iSv. Nr. 4, die ausschließlich den ArbN des Stpfl. zugute kommen (s. Anm. 1329).

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b) fallen vollständig unter die Aufzeichnungspflicht. Dies gilt auch dann, wenn die Voraussetzungen von Nr. 6b Satz 2 vorliegen und die Aufwendungen deshalb bis zu einem Betrag von 1250 € abziehbar sind (aA SEIFERT in KORN, § 4 Rn. 1250: bei Eingreifen der Abzugsbeschränkung reicht es aus, wenn zumindest Aufwendungen in dieser Höhe aufgezeichnet werden).

Die sonstigen die Lebensführung berührenden (zum Teil) unangemessenen Aufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 7) sind nach dem Gesetzeswortlaut aufzuzeichnen. Ohne Bedeutung für die Aufzeichnungspflicht ist, ob die Aufwendungen bereits dem Grunde nach, in vollem Umfang oder nur zum Teil unangemessen sind. Im letzteren Fall ist auch der angemessene Teil aufzuzeichnen (BFH v. 25.3.1998 – IV B 106/97, BFH/NV 1998, 958; SÖHN in KSM, § 4 Rn. V 11, Fn. 7 und V 45). Hat der Stpfl. die die Lebensführung berührenden Aufwendungen insgesamt als angemessen eingestuft und sie deshalb nicht nach Satz 1 aufgezeichnet und stellt sich später heraus, dass die Aufwendungen zum Teil unangemessen waren, ist ein Abzug des angemessenen Teils nach Satz 2 ausgeschlossen (aA MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 778: angemessener Teil der Aufwendungen ist entgegen Satz 2 zum Abzug zuzulassen; vgl. auch Anm. 1610).

2042–2043 Einstweilen frei.

2044 II. Aufzeichnung einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben

„**Aufzeichnung**“ ist der Oberbegriff für Buchungen innerhalb einer kaufmännischen Buchführung und für Ausgabenaufzeichnungen iSd. Abs. 3. Eine geordnete Ablage von Belegen genügt diesen Anforderungen nicht (BFH v. 26.2.1988 – III R 20/85, BStBl. II 1988, 613; v. 10.3.1988 – IV R 207/85, BStBl. II 1988, 611; v. 26.10.1988 – X R 25/87, BFH/NV 1989, 571), und zwar auch nicht bei einer Gewinnermittlung nach Abs. 3 (BFH v. 13.5.2004 – IV R 47/02, BFH/NV 2004, 1402). Ebenso wenig reicht es aus, wenn der Stpfl. außerhalb der Buchführung Listen („statistische Aufzeichnungen“) führt, die nicht mit der Buchführung verknüpft sind (BFH v. 28.5.1968 – IV R 150/67, BStBl. II 1968, 648). Demgegenüber liegen Aufzeichnungen iSv. Satz 1 vor, wenn die Belege geordnet abgelegt und die Belegsummen (periodisch zeitnah) auf einem besonderen Konto (bei Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5) oder in vergleichbaren Aufzeichnungen (bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3) erfasst werden (BFH v. 22.1.1988 – III R 171/82, BStBl. II 1988, 535; v. 26.2.1988 – III R 20/85, BStBl. II 1988, 613; H 4.11 EStH 2010 „Besondere Aufzeichnung“; offengelassen in BFH v. 10.3.1988 – IV R 207/85, BStBl. II 1988, 611).

Die Aufwendungen sind einzeln aufzuzeichnen. Jede Aufwendung muss gesondert verbucht oder eingetragen werden. Art, Höhe und Entstehungszeitpunkt der Aufwendung müssen ersichtlich sein. Eine Zusammenfassung von aufzeichnungspflichtigen Aufwendungen ist grds. nicht zulässig (SÖHN in KSM, § 4 Rn. V 39; vgl. auch H 4.11 EStH 2010).

► *Bei Geschenkaufwendungen* (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1) muss der Name des Empfängers aus der Buchung oder Eintragung selbst oder aus dem zugrundeliegenden Beleg zu ersehen sein (R 4.11 Abs. 2 Satz 1 EStH 2010). Ausnahmsweise dürfen Aufwendungen für Geschenke gleicher Art in einer Buchung/Eintragung zusammengefasst werden (Sammelbuchung), wenn entweder die Namen der Empfänger aus dem Beleg ersichtlich sind (R 4.11 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStH 2010) oder wenn wegen der Art und des geringen Werts des einzelnen Geschenks (zB Taschenkalender, Kugelschreiber) die Vermutung besteht, dass die Freigrenze von 35 € bei dem einzelnen Empfänger im Wj. nicht überschritten wird; in diesem Fall muss der Name des Empfängers nicht zu ersehen sein (sog. Bagatellfälle: BFH v. 13.5.2004 – IV R 47/02, BFH/NV 2004, 1402; R 4.11 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStH 2010).

► *Bewirtungsaufwendungen* (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2), die anlässlich verschiedener Bewirtungen in einer Gaststätte entstanden sind, können nach BFH v. 19.8.1999 (IV R 20/99, BStBl. II 2000, 203) in einer Summe gebucht oder eingetragen werden, wenn sie in einer Kreditkartenabrechnung oder in einer Sammelabrechnung des Gastwirts in einem Betrag ausgewiesen wurden (krit. RÖSSLER, DStZ 2000, 525f.). Aus der Kreditkarten- oder Sammelabrechnung muss sich allerdings ergeben, dass mehrere Bewirtungen vorliegen. Die Einzelheiten der jeweiligen Bewirtung können anhand der nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 und 3 erforderlichen Nachweise geprüft werden.

Die Aufwendungen sind getrennt von den übrigen BA aufzuzeichnen. Stpfl., die ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln, müssen innerhalb ihrer Buchführung mindestens ein besonderes Konto einrichten. Bei Gewinnermittlung nach Abs. 3 sind die Aufwendungen in einer besonderen Spalte, getrennt von den übrigen BA, festzuhalten. Nicht erforderlich ist, dass für jede der in Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b, 7 genannten Aufwendungsarten (also Geschenkaufwendungen, Bewirtungsaufwendungen etc.) jeweils ein besonderes Konto oder eine besondere Sp. eingerichtet wird. Es genügt, wenn die Aufwendungen auf einem besonderen Konto gebucht oder in einer besonderen Sp. erfasst werden; allerdings ist in diesem Fall erforderlich, dass sich aus jeder Buchung oder Aufzeichnung die Art der Aufwendung ergibt (BFH v. 10.3.1988 – IV R 207/85, BStBl. II 1988, 611; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 916; R 4.11 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStH 2010). Das Konto oder die Sp. müssen ausschließlich für die Buchung oder Aufzeichnung von Aufwendungen iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7 bestimmt sein und genutzt werden. Dies gilt auch dann, wenn die Buchung oder der Ausweis der anderen BA die Prüfung der Aufwendungen iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7 nicht erschwert (BFH v. 10.1.1974 – IV R 80/73, BStBl. II 1974, 211; v. 19.8.1980 – VIII R 208/78, BStBl. II 1980, 745; SÖHN in KSM, § 4 Rn. V 34). Nach BFH v. 19.8.1999 (IV R 20/99, BStBl. II 2000, 203) sind die Anforderungen einer getrennten Aufzeichnung bei Bewirtungsaufwendungen jedoch erfüllt, wenn neben den Bewirtungsaufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 (bestimmungsgemäß) auch Bewirtungsaufwendungen erfasst werden, die keiner Abzugsbeschränkung unterliegen (Aufwendungen für ArbNBewirtungen und für Aufmerksamkeiten). Die als uneingeschränkt abziehbar anerkannten Aufwendungen seien später umzubuchen, um eine Einbeziehung in die Abzugsbeschränkung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 zu vermeiden.

Begr. des BFH: Die Zuordnung zu den beschr. oder unbeschr. abziehbaren Bewirtungsaufwendungen sei im Rahmen der laufenden Buchführung nicht immer ohne weiteres möglich. Der FinVerw. könne zudem die Bewirtungsaufwendungen, deren Einordnung zweifelhaft sei, leichter prüfen; s. auch KANZLER, NWB F. 3, 11093; GOSCH,

StBp. 2000, 123; SEIFERT, StuB 2000, 414; WÜLLENKEMPER, HFR 2000, 258; krit. RÖSSLER, DStZ 2000, 525.

Zu versehentlichen Fehlerfassungen s. Anm. 2052.

Die Aufwendungen sind fortlaufend aufzuzeichnen, dh. zeitnah (vgl. BFH v. 22.1.1988 – III R 171/82, BStBl. II 1988, 535; v. 26.2.1988 – III R 20/85, BStBl. II 1988, 613; v. 10.3.1988 – IV R 207/85, BStBl. II 1988, 611; H 4.11 EStH 2010 „Besondere Aufzeichnung“). Die Aufzeichnungen sind regelmäßig innerhalb einer Frist von zehn Tagen vorzunehmen und dürfen ausnahmsweise allenfalls einen Monat aufgeschoben werden (BFH v. 11.3.1988 – III R 62/87, BFH/NV 1989, 22). Dementsprechend genügt es nicht, wenn der Stpfl. zunächst nur Belege sammelt und die Aufwendungen nach Ablauf des Geschäftsjahrs gesondert erfasst (vgl. BFH v. 22.1.1988 – III R 171/82, BStBl. II 1988, 535; v. 11.3.1988 – III R 62/87, BFH/NV 1989, 22). Wegen der erforderlichen getrennten Aufzeichnung (s.o.) genügt es ebenfalls nicht, wenn die Aufwendungen zusammen mit sonstigen BA zeitnah aufgezeichnet und später auf ein besonderes Konto umbucht oder in eine besondere Sp. umgetragen werden (vgl. BFH v. 28.5.1968 – IV R 28/68, BStBl. II 1968, 651; v. 10.3.1988 – IV R 207/85, BStBl. II 1988, 611; aA SPÄTH, DStZ 1990, 559 f.). Bewusste (nicht versehentliche) Buchungen oder Aufzeichnungen, die den Anforderungen des Abs. 7 Satz 1 nicht genügen, können nur zeitnah berichtigt werden. Zur Korrektur versehentlicher Fehlerfassungen s. Anm. 2052.

Für Aufwendungen nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (Arbeitszimmer) lässt die Fin-Verw. Erleichterungen zu. Nach BMF v. 16.6.1998 (BStBl. I 1998, 863 – Tz. 21) bestehen keine Bedenken, wenn anteilige Finanzierungskosten zunächst im Wege der Schätzung ermittelt werden und nach Ablauf des Wj. eine Aufzeichnung oder Anpassung an die Jahresabrechnung des Kreditinstituts erfolgt. Entsprechendes gelte für die verbrauchsabhängigen Kosten. Zudem sei es ausreichend, Abschreibungsbeträge einmal jährlich – zeitnah nach Ablauf des Wj. – aufzuzeichnen (s. auch OFD Hannover v. 10.7.1998, DStZ 1998, 922 f.).

2045–2051 Einstweilen frei.

2052

III. Korrektur von Fehlbuchungen

Satz 1 enthält keine Regelung zur Korrektur von Fehlbuchungen.

Werden versehentlich andere BA auf einem besonderen Konto oder in einer besonderen Sp. erfasst, obwohl das Konto/die Sp. nur für Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7 vorgesehen ist, so liegt hierin kein Verstoß gegen das Erfordernis der getrennten Aufzeichnung, wenn sich die Fehlerfassung nach dem Rechtsgedanken des § 129 Satz 1 AO als offenbare Unrichtigkeit darstellt (BFH v. 19.8.1999 – IV R 20/99, BStBl. II 2000, 203: Tippfehler bei Eingabe der Kontonummer; H 4.11 EStH 2010 „Verstoß gegen die besondere Aufzeichnungspflicht“). Eine Korrektur ist auch nach Ablauf des Geschäftsjahrs noch möglich (vgl. WÜLLENKEMPER, HFR 2000, 258 f.).

Beruhet die Fehlbuchung auf (verständlichen) Abgrenzungsschwierigkeiten, so ist eine Korrektur ebenfalls möglich. Auch in diesem Fall liegt kein bewusster Verstoß gegen das Erfordernis der getrennten Aufzeichnung vor (keine Umwidmung in „gemischtes Konto“, vgl. BFH v. 19.8.1999 – IV R 20/99, BStBl. II 2000, 203; VON SCHACHTMEYER, DB 1996, 351 f.; SÖHN in KSM, § 4 Rn. V 36).

Die versehentliche Erfassung getrennt aufzuzeichnender Aufwendungen bei den sonstigen BA führt hingegen zum Abzugsverbot. In diesem Fall liegt keine getrennte Aufzeichnung vor. Das Ziel des Satzes 1, das Auffinden von beschr. oder nicht abziehbaren BA zu erleichtern, wird verfehlt (MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 777; VON SCHACHTMEYER, DB 1996, 351 f.; APPEL, DB 1983, 1677 f.).

Die versehentliche Vermischung von Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7 untereinander ist unschädlich. Führt der Stpfl. für die Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7 jeweils gesonderte Konten oder Spalten (s. Anm. 2048), so ist eine Berichtigung der Fehlerfassung (zB versehentliche Buchung von Geschenkaufwendungen auf dem Konto für Bewirtungskosten) zulässig (vgl. MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 780; SÖHN in KSM, § 4 Rn. V 37).

Einstweilen frei.

2053–2054

C. Rechtsfolgen bei Verstoß gegen die besonderen Aufzeichnungspflichten (Satz 2)

2055

Nach Satz 2 dürfen Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7, soweit sie nicht bereits nach Abs. 5 vom BA-Abzug ausgeschlossen sind, bei der Gewinnermittlung nur berücksichtigt werden, wenn sie besonders (getrennt, einzeln und zeitnah) aufgezeichnet sind.

Es handelt sich um eine (zusätzliche) materiell-rechtliche Voraussetzung für den BAAbzug (BFH v. 22.1.1988 – III R 171/82, BStBl. II 1988, 535; v. 27.3.2007 – I B 125/06, BFH/NV 2007, 1305; FG Bremen v. 9.7.2008 – 2 K 220/07 (1), EFG 2008, 1493 [1498], rkr., best. durch BFH v. 19.3.2009 – XI B 84/08, nv.). Satz 2 stellt dabei auf die jeweilige Aufwendung ab. Erfüllt sie die Voraussetzungen des Satzes 1 (und ist sie nicht nach Abs. 5 vom BAAbzug ausgeschlossen), darf sie abgezogen werden, unabhängig davon, ob der Stpfl. andere Aufwendungen besonders aufgezeichnet hat. Der Stpfl. muss die Aufzeichnungen auch vorlegen können. Ist das nicht der Fall, so greift Satz 2 unabhängig von einem Verschulden des Stpfl. auch dann ein, wenn er die Aufwendungen gesondert aufgezeichnet hat (FG Hamb. v. 28.1.1985 – I 199/82, EFG 1985, 547, rkr.; HEINICKE in SCHMIDT XXX, § 4 Rn. 619).

Durchführung des Abzugsverbots: Aufwendungen, die entgegen Abs. 7 Satz 2 bei der Ermittlung des Gewinns berücksichtigt wurden, sind bei Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 dem Gewinn außerhalb der Bilanz und bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 den BE hinzuzurechnen.

Umsatzsteuer: Nach § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG sind Vorsteuerbeträge, die auf Aufwendungen entfallen, für die das Abzugsverbot des Abs. 7 gilt, nicht abziehbar. Die Unterlassung der gesonderten Aufzeichnung rechtfertigt keine Besteuerung nach § 3 Abs. 1b oder 9a (zum früheren Eigenverbrauch s. BFH v. 12.8.2004 – V R 49/02, BStBl. II 2004, 1090).

Einstweilen frei.

2056–2099

**Erläuterungen zu Abs. 8:
Sonderbehandlung bestimmter
Erhaltungsaufwendungen**

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 8

Schrifttum: HAHN, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Baudenkmalen und Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen nach dem WoBauFG einschließlich der Übergangsregelungen, DB 1990, 65; BASTY/BECK/HAAß, Denkmalschutz und Sanierung, 2. Aufl., Berlin 2008; FÖRSTER/SCHMIDTMANN, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem BilMoG, BB 2009, 1342.

I. Rechtsentwicklung des Abs. 8

2100

Vorgängervorschriften waren § 82h und 82k EStDV, die für Erhaltungsaufwand galten, der vor dem 1.1.1990 entstanden ist (§ 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. r Satz 2).

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): Einf. von Abs. 8 mit erstmaliger Anwendung auf Erhaltungsaufwand, der nach dem 31.12.1989 entstanden ist (§ 52 Abs. 5a EStG 1990).

II. Bedeutung des Abs. 8

2101

Zweck der Norm ist, städtebauliche Maßnahmen in Sanierungsgebieten und Entwicklungsbereichen zu fördern und zur Erhaltung von Baudenkmalern beizutragen. Die Begünstigung von Baumaßnahmen an solchen Gebäuden soll unabhängig sowohl von der stl. Abgrenzung zwischen AK, HK und Erhaltungsaufwendungen als auch von der Zuordnung zu bestimmten Einkunftsarten sein. Dieser Zielsetzung entsprechend werden für Erhaltungsaufwendungen Sonderregelungen getroffen, die grds. unter denselben Voraussetzungen eingreifen, unter denen die §§ 7h und 7i AHK fördern. Die Möglichkeit der Verteilung des Aufwands auf zwei bis fünf Jahre lässt eine optimierte stl. Gestaltung zu. §§ 11a und 11b regeln dies unmittelbar für Überschusseinkünfte, Abs. 8 öffnet das Wahlrecht auch für Einkunftsarten mit Gewinnermittlung.

Wirtschaftlich sinnvoll ist die Inanspruchnahme des Wahlrechts vor allem in folgenden Fällen:

▶ *Progressionsmilderung durch gleichmäßiges Einkommen:* Durch die Verteilung des Aufwands auf mehrere Jahre können uU Progressionsspitzen der ESt. abgetragen werden. So lässt sich – unter der Berücksichtigung von Zins- und GewStEffekten – ggf. insgesamt eine höhere StEinsparung als bei einer Inanspruchnahme in voller Höhe im Erstjahr erzielen. Dies kann insbes. dann der Fall sein, wenn das Einkommen im Jahr des Sofortabzugs sehr weit absinken und ein erheblicher Teil der Aufwendungen sich deshalb nur mit geringen Prozentsätzen stl. auswirken würde.

▶ *Im Vorfeld einer geplanten Veräußerung* einer Immobilie kann die Inanspruchnahme stl. vorteilhaft sein, um Aufwand in das Jahr der Veräußerung zu verlagern und die durch einen Veräußerungsgewinn erhöhte StProgression zu mildern. Begünstigt wird dieser Gestaltungsansatz durch den Umstand, dass im Jahr der Ge-

bäudeveräußerung der bis dahin noch nicht berücksichtigte Teil des Aufwands sofort abzuziehen ist (§§ 11a Abs. 2 Satz 1, 11b Satz 3).

2102

III. Geltungsbereich des Abs. 8

Persönlicher Geltungsbereich: Die Verteilung kann von allen unbeschr. und beschr. Stpfl., seien es natürliche oder juristische Personen, beantragt werden.

Sachlicher Geltungsbereich: Die Regelung gilt für die Einkunftsarten mit Gewinnermittlung (§ 2 Abs. 2 Nr. 1), außer für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a (BECK in BASTY/BECK/HAAß, Denkmalschutz und Sanierung, 2. Aufl. 2008, Rn. 164). Ohne die ausdrücklich geregelte entsprechende Geltung der §§ 11a und 11b müssten bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 und nach § 5 Abs. 1 Erhaltungsaufwendungen in voller Höhe bei Entstehung abgezogen werden. Bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 hat die gesetzliche Verweisung nur deklaratorischen Charakter, da hier das Zu- und Abflussprinzip des § 11 und damit auch die diesbezüglich in den §§ 11a und 11b normierten Ausnahmen selbst ohne Abs. 8 zur Anwendung kämen (vgl. Anm. 530).

2103–2104 Einstweilen frei.

B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 8

2105

I. Verweisung auf §§ 11a und 11b

Den in Abs. 8 verwendeten Tatbestandsmerkmalen (Erhaltungsaufwand bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen sowie bei Baudenkmalen) kommt keine eigenständige Bedeutung zu. Die entsprechende Anwendung der §§ 11a und 11b erfolgt daher dann, wenn die in diesen Normen jeweils geforderten Voraussetzungen gegeben sind.

Bei Baumaßnahmen in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen (§ 11a) erfolgt die Verteilung von Erhaltungsaufwendungen dabei unter denselben Voraussetzungen wie die Begünstigungen von AHK nach § 7h. Zentrale Bedeutung kommt insbes. der Bescheinigung der zuständigen Gemeinde zu, die ein Grundlagenbescheid ist (zu Einzelheiten s. § 11a Anm. 6 ff.).

Bei Baudenkmalen (§ 11b) werden Erhaltungsaufwendungen unter den gleichen Voraussetzungen begünstigt wie AHK nach § 7i. Zu den Einzelheiten, insbes. zu den notwendigen Bescheinigungen der Denkmalschutzbehörden, s. § 11b Anm. 6 ff.

2106

II. Rechtsfolge

Gleichmäßige Verteilung: Der Stpfl. kann die Erhaltungsaufwendungen auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen. Er hat somit ein Wahlrecht zwischen dem Sofortabzug und der Verteilung. Das Wahlrecht muss im Entstehungsjahr des Erhaltungsaufwands ausgeübt werden. Ansonsten erfolgt der Sofortabzug. Da die Verteilung „gleichmäßig“ sein muss, kann in den Folgejahren nur ein Betrag in Höhe der gewählten Quote abgezogen werden. Höhere Beträge zur Nachholung in den Vorjahren vergessener Abzüge sind ausgeschlossen (vgl. auch § 11a Anm. 6).

Darstellung in der Bilanz: Die im Erstjahr nicht abgezogenen Erhaltungsaufwendungen sind in der Bilanz in einem aktiven RAP (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1) zu aktivieren (HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 199; HAHN, DB 1990, 65 [67]). Vor Änderung des § 5 Abs. 1 EStG durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) war wegen der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Wertansätze eine außerbilanzielle Hinzurechnung zum Bilanzgewinn im Erstjahr und in den Folgejahren jeweils eine außerbilanzielle Abrechnung erforderlich (BECK in BASTY/BECK/HAAAS, Denkmalschutz und Sanierung, 2. Aufl. 2008, Rn. 164; weiterhin dafür WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 938). Nunmehr kann das Wahlrecht nach Abs. 8 als nicht GoB-konformes stl. Wahlrecht iSd. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 in der StBil. unabhängig von der HBil. ausgeübt werden. Handelsrechtlich ist der volle Sofortabzug vorgeschrieben (FÖRSTER/SCHMIDTMANN, BB 2009, 1342f.). Auf diese Weise kann es zur Abgrenzung latenter Steuern in der HBil. kommen (§ 274 HGB). Die Aufnahme in ein besonderes Verzeichnis nach § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 ist mangels WG nicht notwendig. Die Abbildung des RAP in der Steuerbilanz reicht aus.

Einstweilen frei.

2107–2119

§ 4 Abs. 8: Sonderbehandlung bestimmter Erhaltungsaufwendungen

**Erläuterungen zu Abs. 9:
Erstmalige Berufsausbildung/Erststudium**

Schrifttum: MARX, Die steuerliche Qualifikation von Bildungsaufwendungen – Studium und Umschulung mit erwerbsbezogenem Veranlassungszusammenhang?, BB 2003, 2267; MORSCH/BECKER, Überlegungen zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für die Berufsaus- und Fortbildung – Zugleich Anmerkung zu den Urteilen des BFH vom 4.12.2002, v. 4.12.2002 – VI R 120/01 und vom 17.12.2002 – VI R 137/01, DSrR 2004, 73; STÖCKER, Dammbruch bei der steuerlichen Absetzbarkeit von Aus- und Fortbildungskosten, NJW 2004, 249; EISGRUBER, Anmerkung zu BFH v. 28.7.2011 – VI R 38/10, SteuK 2011, 369; GESERICH, Erstmalige Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder ein Erststudium nach dem Beitreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz, SteuK 2011, 513; BRAUN, Kosten der erstmaligen Berufsausbildung und eines ersten Studiums, Stbg 2012, 65; GESERICH, Aktuelle Rechtsprechung zum Lohnsteuerrecht, DSrR 2012, Beihefter zu Heft 14, 61; MEEH-BUNSE/LÜHN, Die Finanzierung von Studienkosten und deren steuerliche Behandlung: Aktuelle Entwicklungen, StB 2012, 84; TROSSEN, Verfassungsmäßigkeit der Regelungen zur Behandlung der Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium, FR 2012, 501; BERGKEMPER, Anmerkung zu den BFH-Beschlüssen v. 17.7.2014 – VI R 2/12 und VI R 8/12, DB 2014, 2626; SCHNEIDER, Anmerkung zu den BFH-Beschlüssen v. 17.7.2014 – VI R 2/12 und VI R 8/12, HFR 2014, 1064; TROSSEN, Kommentar zum BFH-Beschluss v. 17.7.2014 – VI R 8/12, FR 2015, 40.

A. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 9

I. Bedeutung des Abs. 9

2200

Abs. 9 schränkt den Anwendungsbereich des Abs. 4 in Bezug auf Aufwendungen des Stpfl. für seine Berufsausbildung ein. Die Norm qualifiziert somit nicht sämtliche Aufwendungen einer Berufsausbildung zu BA, vielmehr setzt die Anwendung von Satz 1 voraus, dass BA iSd. Abs. 4 vorliegen. Die Parallelvorschrift des § 12 Nr. 5 ist mit Wirkung vom VZ 2015 entfallen.

Die Regelung soll nach dem Willen des Gesetzgebers klarstellen, dass die Kosten der Erstausbildung der stl. irrelevanten Privatsphäre zuzuordnen sind und somit nicht abzugsfähige Aufwendungen darstellen. Ein Abzug solcher Aufwendungen wird nur als SA iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 7 gewährt.

Siehe § 10 Anm. 230 ff.; vgl. auch den Bericht des FinAussch. zum Gesetzentwurf der BReg v. 26.10.2011, BTDrucks. 17/7524, 10, wonach mit dem Abzugsverbot die Grundentscheidung des Gesetzgebers verdeutlicht werden soll, dass die erste Berufsausbildung und das Erststudium als Erstausbildung der privaten Lebensführung zuzuordnen sind.

Der Gesetzgeber reagierte zunächst mit dem BeitrRLUMsG auf die Rspr. des BFH v. 28.7.2011 (VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557) und BFH v. 28.7.2011 (VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561), wonach ein Abzug von Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium möglich sei, da § 10 Abs. 1 Nr. 7 keine Sperrwirkung gegenüber dem WKAbzug entfalte und der damalige § 12 Nr. 5 ausdrücklich unter dem Anwendungsvorbehalt von § 10 Abs. 1 Nr. 7 stand, der aber selbst dem Vorbehalt unterlag, dass die Aufwendungen nicht als Erwerbsaufwendungen zu beurteilen seien. Die Neuregelung durch das ZollkodexAnpG ist abermals eine Reaktion auf die Rspr. des BFH, denn nach der neueren Rspr. des VI. Senats setze eine Berufsausbildung weder ein Berufsausbildungsverhältnis nach dem Berufsbildungsgesetz noch eine bestimmte Ausbil-

dungsdauer voraus (BFH v. 28.2.2013 – VI R 6/12, BFH/NV 2013, 1166). Die Rspr. widersprach somit den engeren Anforderung der FinVerw. (vgl. BMF v. 22.9.2010, BStBl. I 2010, 721). Im Gesetzentwurf wird hierzu ausgeführt, dass auf dieser Rspr. bereits Gestaltungen basierten, bei denen vor Beginn des Studiums „Ausbildungen“ als Taxifahrer oder Skilehrer absolviert werden, um die Aufwendungen des eigentlichen Studiums abzugsfähig erscheinen zu lassen (RegE zum ZollkodexAnpG v. 26.9.2014, BRDrucks. 432/14).

II. Vereinbarkeit des Abs. 9 mit höherrangigem Recht

In der Literatur wird die Verfassungsmäßigkeit der Regelung diskutiert. Zum einen solle die Regelung gegen das verfassungsrechtl. verankerte objektive und subjektive Nettoprinzip verstoßen. Zum anderen werden Bedenken wegen der rückwirkenden Geltung der Norm erhoben (für die Verfassungswidrigkeit der Norm insbes. § 9 Anm. 9; § 9 Anm. 608; BRAUN, Stbg 2012, 65; MEEH-BUNSE/LÜHN, StB 2012, 84; lediglich zweifelnd GESERICH, SteuK 2011, 513; dann offen lassend GESERICH, DStR 2012, Beihefter zu Heft 14; für Verfassungsmäßigkeit insbes. TROSSEN, FR 2012, 501).

In der Rechtsprechung der Finanzgerichte wurde mehrheitlich von der Verfassungsmäßigkeit der Norm ausgegangen. Auch der VIII. Senat des BFH hatte keine Bedenken, dass der Gesetzgeber mit der Neufassung der Vorschriften realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde gelegt habe (BFH v. 5.11.2013 – VIII R 22/12, BStBl. II 2014, 165). Der VI. Senat des BFH ist jedoch von der Verfassungswidrigkeit der Parallelnorm (§ 9 Abs. 6) überzeugt und hat daraufhin die anhängigen Revisionen ausgesetzt und gem. Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG dem BVerfG vorgelegt (BFH v. 17.7.2014 – VI R 61/11, VI R 2/12, VI R 8/12, VI R 38/12, VI R 2/13 und VI R 72/13, FR 2015, 40; Az. des BVerfG 2 BvL 22-27/14). Der VI. Senat des BFH ist davon überzeugt, dass § 9 Abs. 6 sowohl gegen das objektive als auch gegen das subjektive Nettoprinzip verstoße (vgl. dazu die Urteilsanmerkungen von TROSSEN, FR 2015, 40; SCHNEIDER, HFR 2014, 1064; BERGKEMPER, DB 2014, 2626).

Stellungnahme: Die Regelung ist uE verfassungsgemäß (aA zur inhaltsgleichen Regelung des § 9 Abs. 6: § 9 Anm. 608).

► *Kein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip:* Die mögliche Fiktion privat veranlasster Aufwendungen hat – soweit tatsächlich BA gegeben sind – ein generelles Abzugsverbot zur Folge. Dieses führt uU zur Besteuerung von Einnahmen, obwohl diese nicht die Netto-Leistungsfähigkeit des Stpfl. erhöht haben (grundsätzliche Durchbrechung des einfachgesetzlichen objektiven Nettoprinzips). Da die Fiktion jede Feststellung über die Eigenschaft von Aufwendungen als BA entbehrlich macht, liegt eine Vereinfachungsnorm vor. Die Vereinfachung ist uE gerechtfertigt, da der Vorteil durch die Vereinfachung auf Seiten der FinVerw. mögliche Nachteile bei der Gesamtheit der Stpfl. überwiegt. Spätestens mit den Änderungen durch das ZollkodexAnpG hat der Gesetzgeber nahezu sämtliche Tatbestandsmerkmale hinreichend definiert, um von einer tatsächlichen Vereinfachung ausgehen zu können (s. Anm. 2204).

Nicht zu folgen ist den Vorlagebeschlüssen des BFH, wonach der Gesetzgeber nicht realitätsnah (den in der Lebenswirklichkeit angetroffenen Befund) typisiert habe. Entscheidend hierfür ist die Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers. Eine Typisierung muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren und darf keinen atypischen Fall als Leitbild wählen (stRSpr., vgl. BVerfG 7.11.2006 –

1 BvL 10/02, NJW 2007, 573 [574 f.], mwN). Die mit der Typisierung verbundenen Härten sind hinzunehmen, wenn die Zahl der Betroffenen klein und die Grundrechtsverletzung nicht intensiv ist (BVerfG v. 14.6.1994 – 1 BvR 1022/88, DStR 1994, 1222 [1224]).

Das ist bei Abs. 9 der Fall, weil im typischen Fall einer „berufsnahen“ Erstausbildung (zB Universitäts- und Fachhochschulstudium oder Berufsausbildung) gar keine erhöhten unmittelbar durch die Ausbildung veranlassten Aufwendungen anfallen. Die typischen Aufwendungen, die BA sein könnten, bestehen aus Immatrikulationsgebühren, Literaturerwerb, Fahrtaufwendungen, Arbeitsmitteln und eigener IT-Ausstattung.

Der Gesetzgeber ist uE insbes. befugt zu berücksichtigen, dass er die typische Erstausbildung nahezu kostenfrei garantiert. Studiengebühren (500 € je Semester) wurden zuletzt in Niedersachsen ab dem WS 2014/15 abgeschafft. Der Gesetzgeber kann sich auch am typischen Fall der Ausbildung in einer staatlichen Berufsschule bzw. Universität/Fachhochschule orientieren, denn dieses sind die üblichen Ausbildungswege. Nach dem Statistischen Jahrbuch 2014 begannen im Jahr 2012 ca. 550 000 Auszubildende eine Berufsausbildung im Dualen System (Statistischen Jahrbuch 2014, Kap. 3.5.1, 89) und ca. 440 000 Studenten begannen ein Studium. Dem standen (gemessen am Jahr 2012) 620 000 Schüler mit Haupt- oder Realschulabschluss und ca. 500 000 Schüler mit (Fach-)Hochschulreife gegenüber (Statistischen Jahrbuch 2014, Kap. 3.4.3, 85). Geht man davon aus, dass ein Teil der Schüler mit Realschulabschluss später noch die (Fach-)Hochschulreife erreicht, entspricht die Erfassung von ca. 1 Mio. neuen Auszubildenden und Studenten jährlich (bzw. 88 %) dem typischen Leitbild der deutschen Erstausbildung. Hiernach wird deutlich, dass die Fälle mit einer Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführer eher untypisch sind. So erwarben im Jahr 2012 gerade 445 Personen eine ATPL Verkehrsflugzeugführerlizenz (Statistik der vom Luftfahrtbundesamt erteilten Lizenzen für fliegendes Personal, www.lba.de/DE/Presse_POE/Statistiken/Statistik_Lizenzen.html, abgerufen: 26.1.2015).

Es besteht uE auch kein Widerspruch zur Behandlung der WK für die erste eigene Berufsausbildung, wenn diese im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Der BFH geht davon aus, dass der Gesetzgeber einen Veranlassungszusammenhang zwischen Erstausbildung und späterer Berufstätigkeit für hinreichend konkret hält, nicht hingegen für sämtliche anderen Erstausbildungen. Dies ergibt sich uE nicht aus dem Gesetz, vielmehr ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber hier einen Veranlassungszusammenhang mit der aktuellen Erzielung von Einnahmen aus der Tätigkeit annimmt. Auch dies dient der Vereinfachung, denn insoweit erübrigt sich gerade eine Aufteilung der Aufwendungen (Veranlassung durch Ausbildung bzw. berufspraktische Tätigkeit).

Es verbleiben somit nur die Aufwendungen, die üblicherweise nur mittelbar durch die (Erst-)Ausbildung veranlasst sind (Umszugskosten, doppelte Haushaltsführung, Familienheimfahrten), die aber im typischen Fall bereits nicht abzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung darstellen, denn beim typischen Studenten ist davon auszugehen, dass er keine Wohnung am Wohnsitz der Eltern aus eigenem Recht nutzt (BFH v. 12.9.2000 – VI R 165/97, BStBl. II 2001, 29) bzw. die Wohnung der Eltern ohnehin nicht mehr den Lebensmittelpunkt darstellt.

Die og. Vorlagebeschlüsse gehen zudem von einem Verstoß gegen das sog. subjektive Nettoprinzip aus, denn die Aufwendungen für die Erstausbildung wür-

den zum zwangsläufigen und pflichtbestimmten Aufwand gehören, diese dienen der Existenzsicherung, weshalb sich der Stpfl. diesen nicht beliebig entziehen könne. Der VI. Senat des BFH überdehnt uE den Anwendungsbereich des sog. subjektiven Nettoprinzips, denn das Verfassungsgebot der stl. Verschonung des Existenzminimums soll den Stpfl. vor dem StRecht als Eingriffsrecht schützen; im Zeitpunkt der Berufsausbildung belastet der Staat den Stpfl. jedoch nicht, sein Existenzminimum wird nicht tangiert. Die durch die Verfassung gebotene Freistellung des Existenzminimums bezieht sich auf den einzelnen VZ, eine jahresübergreifende Betrachtung ist nicht erforderlich (so wohl BFH v. 25.6.2004 – XI B 20/03, BFH/NV 2005, 176). Es ist zwar zutreffend, dass Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung zur Existenzsicherung des Stpfl. anfallen, hierbei handelt es sich jedoch nur um einen losen und zugleich mittelbaren Zusammenhang. Das Verfassungsgebot soll nach der Rspr. des BVerfG das sächliche Existenzminimum (Nahrung, Kleidung, Hygiene, Hausrat, Wohnung und Heizung, Krankenvorsorge) erfassen (BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, NJW 2008, 1868). Im Umkehrschluss dürfte eine entsprechende Berufsausbildung als „Vorsorgemaßnahme“ auch nur insoweit erfasst werden, als der Schutz des sächlichen Existenzminimums gesichert werden muss. Da dies jedoch bereits mit den typischen – weitgehend kostenfreien – Erstausbildungen (Studium und Berufsausbildung) gewährleistet ist, besteht keinerlei Notwendigkeit, den Anwendungsbereich des sog. subjektiven Nettoprinzips bzw. des verfassungsrechtl. Schutzes des sächlichen Existenzminimums zu überdehnen. Ungeachtet dessen ist die Aussage der Vorlagebeschlüsse, der Stpfl. könne sich diesen Aufwendungen nicht entziehen, nicht zutreffend. Den unmittelbaren Ausbildungsaufwendungen kann sich der Stpfl. sehr wohl entziehen (Wohnsitzwahl in Hochschulnähe bzw. Pendeln vom Elternwohnhaus, Nutzung von Bibliotheken und Computereinrichtungen der Hochschule).

Aus diesem Grund ist uE auch der SA-Abzug von bis zu 6000 € gem. § 10 Abs. 1 Nr. 7 ausreichend. Eine Vortragsfähigkeit in spätere VZ ist uE verfassungsrechtl. nicht geboten. Der Gesetzgeber führt insoweit auch zutreffend aus, dass ein Verlustvortrag zudem nur denjenigen zu gute kommen würde, die ihr Studium insbes. nicht durch Ferienjobs oder andere Nebentätigkeiten selbst finanzieren müssten, denn insoweit käme es auch bei Anerkennung als BA/WK zunächst zu einer Minderung des Einkommens aus diesen Tätigkeiten.

► *Keine unzulässige Rückwirkung:* Die Neufassung des ZollkodexAnpG ist unbedenklich, da diese erst ab dem VZ 2015 gilt (§ 52 Abs. 1). Die Regelung durch das BeitrRLUMsG enthielt zwar durch die rückwirkende Anwendung ab dem VZ 2004 eine echte Rückwirkung, allerdings trat der Vertrauensschutzanspruch des Stpfl. zurück (so auch die Vorlagebeschlüsse des BFH v. 17.7.2014 – VI R 61/11, VI R 2/12, VI R 8/12, VI R 38/12, VI R 2/13 und VI R 72/13, FR 2015, 40). Es ist davon auszugehen, dass die Rechtslage bis zur Neuregelung unklar und verworren war (vgl. Trossen, FR 2012, 501) und somit insbes. kein schützenswertes Vertrauen in die Rspr. des BFH (v. 28.7.2011 – VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557; v. 28.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561) gebildet werden konnte (so auch WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 924d [8/2013]).

B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 9

2202

Satz 1 bestimmt, dass Aufwendungen des Stpfl. für seine Berufsausbildung oder für sein Studium nur dann BA sind, wenn der Stpfl. zuvor eine Erstausbildung abgeschlossen hat.

Satz 2 verweist für die Voraussetzungen einer bereits abgeschlossenen Erstausbildung iSd. Abs. 9 Satz 1 verweist Satz 2 auf § 9 Abs. 6 Sätze 2 bis 5. Eine Erstausbildung erfordert, dass diese für eine gewisse Dauer angelegt ist (zwölf Monate) und abgeschlossen wurde. Die Ausbildung muss die Vermittlung der erforderlichen beruflichen Handlungsfähigkeit zum Ziel und zum Gegenstand haben (ua. staatlich anerkannte und geregelte Ausbildungen; Berufsausbildungen nach Richtlinien von Berufs- oder Wirtschaftsverbänden). Weitere Voraussetzung ist, dass die Berufsausbildung die zur Ausübung einer qualifizierten beruflichen Tätigkeit notwendigen beruflichen Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten vermittelt. Die Ausbildung zeichnet sich dadurch aus, dass die Ausbildungsziele in einem Lehrplan definiert sind. Keine erste Berufsausbildung sind nach der Auffassung des Gesetzentwurfs Kurse zur Berufsorientierung, zur Erlangung der Fahrerlaubnis für Nutzfahrzeuge, Betriebspraktika oder die Grundausbildung bei der Bundeswehr (RegE zum ZollkodexAnpG v. 26.9.2014, BRDrucks. 432/14).

Zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen des Satzes 2 vgl. vertiefend § 9 Anm. 610 ff.

C. Rechtsfolge

2203

Als Rechtsfolge sieht die Regelung vor, dass diese Aufwendungen nur BA darstellen, wenn bereits eine Erstausbildung abgeschlossen wurde. Soweit BA einer Erstausbildung vorliegen, sind diese nicht abzugsfähig und außerbilanziell dem Gewinn hinzuzurechnen.

