3. Gewinn

§ 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch ATAD-UmsG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874)

(1) [1]Gewinn 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. [2]Entnahmen 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. [3]Einer 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; dies gilt auf Antrag auch in den Fällen, in denen die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepubilk Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts entfällt und in einem anderen Staat eine Besteuerung auf Grund des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts dieses Staates hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts erfolgt. [4]Ein 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. [5]Satz 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).**

[6]Ein Wirtschaftsgut wird nicht dadurch entnommen, dass der Steuerpflichtige zur Gewinnermittlung nach § 13a übergeht. [7]Eine Änderung der Nutzung eines Wirtschaftsguts, die bei Gewinnermittlung nach Satz 1 keine Entnahme ist, ist auch bei Gewinnermittlung nach § 13a keine Entnahme. [8]Einlagen 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. [9]In den Fällen des Satzes 3 zweiter Halbsatz gilt das Wirtschaftsgut als unmittelbar nach der Entnahme wieder eingelegt. [10]Bei der Ermittlung des Gewinns sind die Vorschriften über die Betriebsausgaben, über die Bewertung und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung zu befolgen.

(2) [1]Der 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. [2]Darüber 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) [1]Steuerpflichtige, 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. [2]Hierbei scheiden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aus, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden (durchlaufende Posten). [3]Die 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. [4]Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbriefte 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. [5]Die 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) [1]Schuldzinsen sind nach Maßgabe der Sätze 2 bis 4 nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. [2]Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. [3]Die 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. [4]Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2 050 Euro verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen. [5]Der Abzug von Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bleibt unberührt. [6]Die Sätze 1 bis 5 sind bei Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 sinngemäß anzuwenden; hierzu sind Entnahmen und Einlagen gesondert aufzuzeichnen.

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

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

stellungskosten 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. [2]Zum 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. [3]Hat 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. **Mehraufwendungen für die Verpflegung des Steuerpflichtigen. [2]Wird 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. **Aufwendungen für die Wege des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten, soweit in den folgenden Sätzen nichts anderes bestimmt ist. [2]Zur 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. [3]Bei 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 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. [4]§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 8 und Nummer 5 Satz 9 gilt entsprechend;**

6a. **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 veran-**

lasste 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 1 250 Euro begrenzt; die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. [4]Liegt kein häusliches Arbeitszimmer vor oder wird auf einen Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach den Sätzen 2 und 3 verzichtet, kann der Steuerpflichtige für jeden Kalendertag, an dem er seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht, für seine gesamte betriebliche und verufliche Betätigung einen Betrag von 5 Euro abziehen, höchstens 600 Euro im Wirtschafts- oder Kalenderjahr;

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. Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder, die von einem Gericht oder einer Behörde im Geltungsbereich dieses Gesetzes oder von einem Mitgliedstaat oder von Organen der Europäischen Union festgesetzt wurden, sowie damit zusammenhängende Aufwendungen. [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 und Zinsen nach § 233a der Abgabenordnung, soweit diese nach § 235 Absatz 4 der Abgabenordnung auf die Hinterziehungszinsen angerechnet werden;

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

[2]Das 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) [1]Aufwendungen im Sinne des Absatzes 5 Satz 1 Nummer 1 bis 4, 6b und 7 sind einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen. [2]Soweit 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 Baudenkmalen gelten die §§ 11a und 11b entsprechend.

(9) [1]Aufwendungen 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.

(10) § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5b ist entsprechend anzuwenden.

Autoren:

Fabian *Hentschel*, Richter am Finanzgericht, Cottbus
(Abs. 4 Wichtige Anwendungsfälle)

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

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

Dr. Jens *Reddig*, Richter am BFH, München (Allg. Erl., Abs. 1, Abs. 3)

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

Prof. Dr. Tibor *Schober*, Richter am FG, Berlin (Abs. 5 Satz 1 Nr. 5–6a, Nr. 8–8a, Nr. 10–12, Abs. 5 Satz 2 und 3, Abs. 6, Abs. 9 und 10)

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

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

Mitherausgeber:
Prof. Dr. Tibor *Schober*, Richter am FG, Berlin (Abs. 5 Satz 1 Nr. 5–6a, Nr. 8–8a, Nr. 10–12, Abs. 5 Satz 2 und 3, Abs. 6, Abs. 9 und 10)
Prof. Dr. Thomas *Stapperfend*, Präsident des FG, Cottbus (Abs. 2, Abs. 4, Abs. 5 Allg. Erl., Abs. 5 Satz 1 Einl. und Satz 1 Nr. 1–4, Nr. 6b, Nr. 7, Nr. 9 und Nr. 13, Abs. 5b bis 8)
Dipl.-Finw. Michael *Wendt*, Vors. Richter am BFH aD, Rechtsanwalt/Steuerberater, YPOG, Köln (Abs. 4a)

Anm. | Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 4

I. Grundinformation zu § 4 1
II. Rechtsentwicklung des § 4
1. Entstehung und Entwicklung der Vorschrift 2
2. Reformvorschläge 3
III. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Vereinbarkeit des § 4 mit Unionsrecht 4
IV. Geltungsbereich des § 4
1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich des § 4 6
2. Anwendung des § 4 im Beitrittsgebiet 7
V. Anwendung des § 4 auf Auslandsbeziehungen
1. Gewinnermittlung bei Auslandseinkünften unbeschränkt Steuerpflichtiger 8
2. Hinzurechnungsbesteuerung (Ausschüttungsfiktion nach § 10 AStG) 9
3. Gewinnermittlung und Doppelbesteuerungsabkommen 10
4. Inlandseinkünfte beschränkt Steuerpflichtiger 11
VI. Verhältnis des § 4 zu anderen Vorschriften 12
VII. Verfahrensfragen zu § 4 13

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Gewinnermittlung durch Bilanzierung; Entnahmen und Einlagen

I. Betriebsvermögensvergleich (Abs. 1 Satz 1)
1. Einordnung
a) Bedeutung des Betriebsvermögensvergleichs nach Abs. 1 Satz 1, Steuerbilanz 20
b) Verhältnis des Betriebsvermögensvergleichs nach Abs. 1 Satz 1 zu den Bilanztheorien
aa) Bilanztheorien 21
bb) Bedeutung der Bilanztheorien für die Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 1 . . . 22
2. Gegenüberstellung der Höhe des Betriebsvermögens an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen
a) Legaldefinition des Gewinns; Rechenergebnis 30
b) Bilanzstichtag und Bilanzierungszeitraum 31
c) Bedeutung der Buchführung für den Betriebsvermögensvergleich nach Abs. 1 Satz 1 32
d) Bedeutung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben für den Betriebsvermögensvergleich nach Abs. 1 Satz 1 . . . 33
3. Betriebsvermögen als zentrales Merkmal der Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 1
a) Kerndefinition des Betriebsvermögens 40
b) Beziehung des Wirtschaftsguts zum Betrieb des Steuerpflichtigen
aa) Dreiteilung zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen sowie Privatvermögen . . . 41
bb) Kritik an der Dreiteilung . . 42

Anm.

cc) Gemischt betrieblich und außerbetrieblich genutzte Wirtschaftsgüter 43
dd) Nutzung eines Wirtschaftsguts in mehreren Betrieben desselben Steuerpflichtigen 44
ee) Zuführung eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen 45
ff) Ausscheiden eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen 46
gg) Persönliche Zurechnung eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen
(1) Allgemeine Zurechnungskriterien: Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum 47
(2) Zurechnung bei Miteigentum 48
(3) Zurechnung bei Ehegatten 49
hh) Rechtsfolgen bei Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen 50
ii) Bilanzsteuerrechtlich unzutreffende Behandlung eines Wirtschaftsguts 51
c) Notwendiges Betriebsvermögen
aa) Begriff 55
bb) Einzelfälle 56
d) Notwendiges Privatvermögen
aa) Begriff 57
bb) Rechtsfolgen bei Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum notwendigen Privatvermögen 58
e) Gewillkürtes Betriebsvermögen
aa) Begriff 60
bb) Widmungsverbot für betriebsschädliche und geschäftlich riskante Wirtschaftsgüter 61
4. Betriebsvermögen bei Körperschaften und Personengesellschaften
a) Körperschaften 70
b) Personengesellschaften
aa) Grundsatz 71
bb) Gesamthandsvermögen . . 72
cc) Sonderbetriebsvermögen . 73
5. Einzelfälle der Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen
a) Grund und Boden sowie Gebäude
aa) Begrifflichkeiten 76

Anm.

bb) Einheitlichkeits- versus Aufteilungsgrundsatz
(1) Maßgeblichkeit der wirtschaftsgutsbezogenen Betrachtung 77
(2) Gemischt-genutzte Gebäude 78
(3) Gebäudeeinheit und Gebäudeaufteilung 79
(4) Abhängigkeit des Grund und Bodens vom Gebäude 80
cc) Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen . . 81
dd) Eigenbetrieblich genutzte Grundstücke von untergeordnetem Wert nach § 8 EStDV 82
ee) Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen 83
ff) Zuordnung zum notwendigen Privatvermögen 84
gg) Grundstücke bei Personengesellschaften
(1) Gesamthandsvermögen . . 85
(2) Sonderbetriebsvermögen . 86
hh) Grundstücke bei Kapitalgesellschaften 87
ii) Weitere Anwendungsfälle . 88
b) Bewegliche Wirtschaftsgüter, insbesondere Fahrzeuge
aa) Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen . . . 96
bb) Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen 97
cc) Zuordnung zum notwendigen Privatvermögen 98
dd) Bewertung des privaten Nutzungsanteils 99
ee) Veräußerungs-/Entnahmegewinn 100
c) Beteiligungen
aa) Beteiligung an einer Personengesellschaft 103
bb) Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft
(1) Beteiligung als Wirtschaftsgut 104
(2) Beteiligung eines Einzelgewerbetreibenden 105
(3) Beteiligung eines Freiberuflers 106
(4) Beteiligung eines Land- und Forstwirts 107
(5) Beteiligung im Rahmen einer Personengesellschaft . 108

Anm.

d) Wertpapiere
aa) Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen ... 113
bb) Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen . 114
cc) Betriebsschädliche Wirtschaftsgüter und Risikogeschäfte 115
e) Geld und virtuelle Zahlungsmittel
aa) Geld 119
bb) Virtuelle Währungen
(1) Begriffe 120
(2) Virtuelle Währungen als Wirtschaftsgut 121
(3) Zuordnung von virtuellen Währungen zum Betriebsvermögen 122
f) Immaterielle Wirtschaftsgüter . 130
g) Forderungen 133
h) Versicherungen
aa) Zuordnungsgrundsätze ... 135
bb) Personenversicherungen
(1) Zuordnung zum Betriebsvermögen 136
(2) Zuordnung zum Privatvermögen 137
cc) Sachversicherungen 138
i) Verbindlichkeiten
aa) Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen
(1) Anlass der Entstehung der Verbindlichkeit 141
(2) Veränderungen 142
bb) Keine Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen 143
cc) Einzelfälle 144
j) Wichtige Anwendungsfälle zum Betriebsvermögen/Privatvermögen 147
6. Bereinigung des Betriebsvermögens um außerbetrieblich veranlasste Vorgänge (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)
a) Hinzurechnung von Entnahmen und Absetzung von Einlagen
aa) Erfassung nur von betrieblich veranlassten Vermögensveränderungen 150
bb) Korrekturfunktion und Ersatzrealisationstatbestand . 151
cc) Begriffe 152
b) Wert der Hinzurechnung und Absetzung 153
c) Maßgeblicher Zeitpunkt 154
d) Objektive Feststellungslast 155

Anm.

II. Entnahmen (Abs. 1 Satz 2)
1. Gegenstand einer Entnahme
a) Entnahme von Wirtschaftsgütern 170
b) Sachentnahme 171
c) Nutzungsentnahme 172
d) Leistungsentnahme 173
2. Entnahmetatbestand
a) Zweck der Entnahme 176
b) Entnahmehandlung 177
c) Entnahmewille 178
d) Entnahmen ohne willentliche Handlung
aa) Grundsatz 179
bb) Rechtsvorgänge 180
cc) Rechtsänderungen 181
e) Zeitpunkt der Entnahme 182
3. Rechtsfolgen der Entnahme
a) Bewertung 186
b) Korrektur des Unterschiedsbetrages 187
c) Folgewirkungen 188
d) Zurechnung 189
4. Wichtige Anwendungsfälle von Entnahmen 196

III. Entnahmefiktion bei Entstrickungen und bestimmten Verstrickungen (Abs. 1 Satz 3)
1. Fälle der Entstrickung (Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1)
a) Rechtsentwicklung und Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht .. 209
b) Zeitliche Anwendung 210
c) Betroffensein des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland
aa) Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 als Gefährdungstatbestand für das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland 211
bb) Ausschluss des Besteuerungsrechts 212
cc) Beschränkung des Besteuerungsrechts 213
dd) Gefährdung des Besteuerungsrechts durch passive Entstrickung 214
ee) Betroffensein des Besteuerungsrechts in Bezug auf ein Wirtschaftsgut
(1) Veräußerung eines Wirtschaftsguts 215
(2) Nutzung eines Wirtschaftsguts 216

Anm.

d) Rechtsfolge: Gleichstellung mit einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke 217
2. Bestimmte Fälle der Verstrickung (Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2)
a) Tatbestand
aa) Entnahme bei Verstrickung 225
bb) Beschränktes inländisches Besteuerungsrecht 226
cc) Wegfall der Beschränkung wegen Inlandsverstrickung 227
dd) Ausländische Entstrickungsbesteuerung 228
ee) Antrag 229
b) Rechtsfolge: Entnahmefiktion . 230

IV. Auslands-Betriebsstättentransfer als Regelbeispiel für eine Entstrickung (Abs. 1 Satz 4)
1. Tatbestand 241
2. Rechtsfolge 242

V. Privilegierung für Anteile an einer Europäischen Gesellschaft oder Genossenschaft (Abs. 1 Satz 5)
1. Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft (Abs. 1 Satz 5 Nr. 1) . 250
2. Sitzverlegung einer Europäischen Genossenschaft (Abs. 1 Satz 5 Nr. 2) 251

VI. Besonderheiten beim Wechsel zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (Abs. 1 Sätze 6 und 7)
1. Keine Entnahmefiktion beim Wechsel der Gewinnermittlungsart (Abs. 1 Satz 6)
a) Bedeutung und Tatbestand . . . 260

Anm.

b) Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 6: Keine Zwangsentnahme des Wirtschaftsguts 261
2. Keine Entnahmefiktion bei Nutzungsänderung
a) Tatbestand 270
b) Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 7: Keine Zwangsentnahme des Wirtschaftsguts 271

VII. Einlagen (Abs. 1 Satz 8)
1. Einlagen nach Abs. 1 Satz 8 Halbs. 1
a) Gegenstand einer Einlage
aa) Überblick 290
bb) Sacheinlage 291
cc) Nutzungseinlage 292
dd) Leistungseinlage 293
b) Einlagetatbestand
aa) Zweck der Einlage 294
bb) Einlagehandlung 295
cc) Einlagewille 296
dd) Zeitpunkt der Einlage . . . 297
c) Rechtsfolgen der Einlage 298
d) Wichtige Anwendungsfälle von Einlagen 299
2. Einlagen durch Verstrickung (Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2)
a) Tatbestand 311
b) Rechtsfolge: Gleichstellung mit einer Einlage 312

VIII. Einlagefiktion infolge Entnahmefiktion (Abs. 1 Satz 9)
1. Tatbestand: Verstrickung als fiktive Entnahme 321
2. Rechtsfolge: Fiktion einer gleichzeitigen Einlage 322

IX. Verweisung (Abs. 1 Satz 10) . . . 340

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

I. Einordnung des Abs. 2 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht
1. Systematische Einordnung
a) Abs. 2 als zentrale Regelung zur Änderung der Bilanz 350
b) Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG und KStG . . 351
c) Verhältnis zu Vorschriften der Abgabenordnung 354
2. Verfassungsmäßigkeit
a) Verstoß des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG 357
b) Formelle Verfassungsmäßigkeit des Abs. 2 Satz 2 . . . . . 357a
c) Verstoß des Abs. 2 Satz 2 gegen den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit 358
d) Verstoß des Abs. 2 Satz 2 gegen den Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit 359

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 1 (Bilanzberichtigung)
1. Begriff der Bilanzberichtigung . . . 398
2. Steuerpflichtiger als Berechtigter . 399

Anm.

3. Begriff der Vermögensübersicht (Bilanz) 400
4. Widerspruch zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des EStG
   a) Widerspruch der Vermögensübersicht zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung 403
   b) Verknüpfung zwischen handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Vorschriften des EStG . . . 404
   c) Objektiver Maßstab bei der Beurteilung der Fehlerhaftigkeit der Bilanz 409
   d) Auswirkungen des objektiven Maßstabs 410
5. Aufhebbarkeit und Änderbarkeit der Steuerfestsetzung (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2)
   a) Zu berichtigende Bilanz liegt einer Steuerfestsetzung zugrunde 414
   b) Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung und vorläufige Steuerfestsetzung 415
   c) Änderung wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel nach § 173 Abs. 1 AO 416
   d) Widerstreitende Steuerfestsetzung nach § 174 Abs. 1 und 2 AO 417
   e) Negativer Widerstreit nach § 174 Abs. 3 AO 418
   f) Änderung nach § 174 Abs. 4 AO 419
   g) Änderung nach § 175 Abs. 1 AO 420
   h) Maßgeblicher Zeitpunkt 421
6. Rechtsfolge des Satzes 1
   a) Befugnis zur Bilanzberichtigung 423
   b) Berichtigung nach Einreichung der Vermögensübersicht beim Finanzamt sowie im Einspruchs- und Klageverfahren . . 424
   c) Durchführung der Bilanzberichtigung bei mangelnder Änderbarkeit der Veranlagung des Fehlerjahres

Anm.

   aa) Stornierung des Fehlers im ersten noch offenen Folgejahr 429
   bb) Erfolgsneutrale oder erfolgswirksame Stornierung 430
   cc) Bilanzierung von Wirtschaftsgütern im Betriebsvermögen 431
   dd) Sonstige Aktivierung/Passivierung 432
   ee) Abschreibung von Wirtschaftsgütern 433
   ff) Gewinnverteilung 434
   gg) Bewusst falsche Bilanzierung durch den Steuerpflichtigen 435
   hh) Veranlassung zur Übernahme von falschen Bilanzansätzen durch das Finanzamt 436

III. Tatbestandsvoraussetzungen, Rechtsfolgen und Durchführung der Bilanzänderung (Abs. 2 Satz 2)

1. Bilanzänderung in anderen Fällen als denen des Abs. 2 Satz 1 460
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
6. Durchführung der Bilanzänderung
   a) Änderung der Bilanz durch den Steuerpflichtigen 481
   b) Einreichung der geänderten Bilanz beim Finanzamt 482
   c) Auswirkungen auf die Folgejahre 483
   d) Anwendungsfälle der Bilanzänderung
      aa) Ansatzwahlrechte 484
      bb) Bewertungswahlrechte . . . 485

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Einnahmenüberschussrechnung

I. Einordnung und Vereinbarkeit des Abs. 3 mit höherrangigem Recht

1. Rechtsentwicklung
   a) Rechtsgrundlagen 500
   b) Reformüberlegungen 501
2. Bedeutung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht
   a) Bedeutung der Einnahmenüberschussrechnung 506

Anm.

b) Vereinbarkeit des Abs. 3 mit höherrangigem Recht 507
3. Geltungsbereich des Abs. 3 512
4. Verhältnis zu anderen Vorschriften
a) Verhältnis zu anderen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften 516
b) Verhältnis zu anderen Steuergesetzen 517
5. Verfahrensvorschriften
a) Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten für die Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 522
b) Form der Aufzeichnungen für die Einnahmenüberschussrechnung 523
c) Nachweis- und Vorlagepflichten, sowie Sanktionen bei Verletzung dieser Pflichten 524

II. Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung (Abs. 3 Satz 1)

1. Grundsätze der Einnahmenüberschussrechnung
a) Grundstrukturen der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung
aa) Vereinfachte Erfolgsrechnung nach dem Zu- und Abflussprinzip 530
bb) Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit 531
b) Besonderheiten der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung
aa) Überblick zu den Besonderheiten der Einnahmenüberschussrechnung 535
bb) Nichtberücksichtigung von Bestandsveränderungen . . 536
cc) Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung 537
dd) Anwendung von Steuervergünstigungen Bilanzierender 538
c) Unvollkommene Regelung der Einnahmenüberschussrechnung 542
2. Tatbestandsvoraussetzungen für die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung
a) Abs. 3 Satz 1 als Gewinnermittlungsvorschrift 543
b) Keine Verpflichtung zur Buchführung und zur Erstellung von Abschlüssen 544

Anm.

c) Keine Buchführung und keine Abschlusserstellung 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) Ansetzen des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben als Gewinn . . 551
d) Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben als Gewinn 557
e) Betriebseinnahmen bei der Einnahmenüberschussrechnung
aa) Betriebseinnahmen als Vermögenszufluss 558
bb) Einnahmen als 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) Wichtige Fälle bei Betriebseinnahmen in ABC-Form . 570
f) Betriebsausgaben bei der Einnahmenüberschussrechnung
aa) Bedeutung der Betriebsausgaben für die Einnahmenüberschussrechnung 571
bb) Verlust von Wirtschaftsgütern als Betriebsausgabe 576
cc) Betriebsausgabe beim Tausch von Wirtschaftsgütern 581
g) Entnahmen und Einlagen bei Einnahmenüberschussrechnung
aa) Rechtsgrundlage und Bedeutung von Entnahmen und Einlagen für die Einnahmenüberschussrechnung 584
bb) Entnahme und Einlage von Wirtschaftsgütern des Anlage- und Umlaufvermögens 585

Anm.

cc) Entnahme und Einlage von Forderungen sowie von Nutzungen und Leistungen 586
h) Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung 590
i) Einnahmenüberschussrechnung bei Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge
aa) Bedeutung der Besteuerung wiederkehrender Bezüge für die Einnahmenüberschussrechnung 596
bb) Betriebliche Veräußerungs- und Versorgungsrenten . . 597
cc) Betriebsveräußerung gegen Kaufpreisraten 598
dd) Andere laufende Bezüge . . 599

III. Durchlaufende Posten (Abs. 3 Satz 2)
1. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Regelung 610
2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2
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 Abs. 3 Satz 2: Durchlaufende Posten scheiden bei der Überschussrechnung aus 614
3. Einzelfälle durchlaufender Posten 615

IV. Befolgung der Vorschriften über die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 2, die Bildung eines Sammelpostens nach § 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

Anm.

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)
1. Berücksichtigung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme als Betriebsausgabe (Abs. 3 Satz 4)
a) Rechtsentwicklung und Bedeutung der Regelung 628
b) Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge 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
dd) Entsprechende Anwendung des Abs. 3 Satz 4: Betriebsausgabenabzug bei Totalverlust 632
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

I. Einordnung und Vereinbarkeit des Abs. 4 mit höherrangigem Recht
1. Systematische Einordnung
a) Umsetzung des objektiven Nettoprinzips 700
b) Geltungsbereich 707
c) Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG 717
d) Verhältnis zu Vorschriften der AO
aa) Amtsermittlungsgrundsatz nach § 88 AO 735

Anm.

bb) Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen nach § 90 AO 736
cc) Benennung des Empfängers nach § 160 AO 737
2. Verfassungsmäßigkeit 739
II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4
1. Betriebsausgaben als Aufwendungen
a) Begriff der Aufwendungen in Rechtsprechung und Schrifttum 750
b) Stellungnahme
aa) Aufwendungen als alle betrieblich veranlassten Abgänge 751
bb) Ausgaben als Unterfall der Aufwendungen 752
cc) Betrieblicher Aufwand als Unterfall der Aufwendungen 753
c) Behandlung von Rückflüssen und kompensierenden Leistungen 765
d) Fiktive Aufwendungen und pauschale Betriebsausgaben . . . 776
e) Bewertung der Aufwendungen 780
2. Begriff des Betriebs 785
3. Veranlassung der Aufwendungen durch den Betrieb
a) Veranlassung als objektiver und subjektiver Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Betrieb
aa) Kausale und finale Veranlassungstheorie als Ausgangspunkt 790
bb) Auffassungen in Rechtsprechung und Schrifttum . . . 791
cc) Stellungnahme 793
b) Unmittelbarer und mittelbarer Zusammenhang 813
c) Wirtschaftlicher und rechtlicher Zusammenhang 814
d) Zeitlicher Zusammenhang
aa) Grundsatz 815
bb) Vorab entstandene Betriebsausgaben: Begriff und Behandlung 816
cc) Vorab entstandene Betriebsausgaben: Planung einer Tätigkeit und objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang 817
dd) Beispiele aus der Rechtsprechung für vorab entstandene Betriebsausgaben . . . 818

Anm.

ee) Vorab entstandene vergebliche Betriebsausgaben . . . 819
ff) Nachträgliche Betriebsausgaben: Begriff und Abgrenzung 820
gg) Bedeutung von zurückbehaltenen und ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgütern für nachträgliche Betriebsausgaben 821
hh) Einzelfälle nachträglicher Betriebsausgaben 822
ii) Betriebsausgaben bei Unterbrechung der Einkünfteerzielung 823
e) Örtlicher Zusammenhang der Betriebsausgaben mit dem Betrieb 831
f) Abgrenzungsprobleme bei gemischten Aufwendungen 832
g) Bedeutung des Verschuldens des Steuerpflichtigen 835
4. Zuordnung von Aufwendungen zu mehreren Einkunftsarten 844
5. Angemessenheit von Betriebsausgaben 845
III. Rechtsfolge: Abziehbarkeit der Aufwendungen als Betriebsausgaben 846
IV. Wichtige Anwendungsfälle des Abs. 4
1. Angehörige
a) Fehlender Interessengegensatz als Grund für die erhöhten Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen 850
b) Persönlicher Anwendungsbereich/Definition des Begriffs der nahen Angehörigen 851
c) Voraussetzungen der steuerrechtlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen
aa) Betriebliche Veranlassung der Aufwendungen 852
bb) Zivilrechtliche Wirksamkeit, Klarheit und Eindeutigkeit der Verträge 853
cc) Tatsächliche Durchführung des Vereinbarten 854
dd) Fremdvergleich 855
ee) Scheingeschäfte und Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten 857

Anm.

d) Einzelne Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen
aa) Arbeitsverträge 858
bb) Darlehensverträge 859
cc) Gesellschaftsverträge 860
dd) Kaufverträge 861
ee) Miet- und Pachtverträge . . 862
ff) Pensionszusagen 863
gg) Unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern an Familien-Kapitalgesellschaften 864
e) Rechtsfolgen der steuerrechtlichen Nichtanerkennung der Verträge zwischen nahen Angehörigen 870
2. Anlauf- und Gründungskosten . . 871
3. Beiträge 872
4. Bekleidung 873
5. Beratungs- und Prozesskosten . . . 874
6. Bildungsaufwendungen 880
7. Diebstahl, Unterschlagung und Beschädigung von Wirtschaftsgütern
a) Grundsatz 885
b) Verlust ausschließlich betrieblich genutzter Wirtschaftsgüter 886
c) Verlust betrieblich und privat genutzter Wirtschaftsgüter . . . 887
d) Diebstahl, Unterschlagung und Veruntreuung von Geld 888
e) Verlust fremder Wirtschaftsgüter 889
f) Rechtsfolgen 890

Anm.

8. Erbfall, Erbauseinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge . 900
9. Erhaltungsaufwendungen 910
10. Fachliteratur und -medien 915
11. Finanzierungskosten 920
12. Kraftfahrzeugkosten
a) Kraftfahrzeugkosten als Betriebsausgaben 930
b) Ermittlung und Ansatz der Kraftfahrzeugkosten 931
c) Umfang der Kraftfahrzeugkosten 932
13. Krankheitskosten 940
14. Reisekosten 950
15. Reklame- und Werbekosten 955
16. Schadensersatzleistungen 960
17. Sponsoringaufwendungen
a) Begriff des Sponsorings 967
b) Sponsoringaufwendungen als Betriebsausgaben oder Spenden 973
c) Rechtsfolgen für den Betriebsausgabenabzug beim Sponsor . 975
18. Steuern 980
19. Umzugskosten 990
20. Unfallkosten 1000
21. Versicherungsbeiträge
a) Allgemeine Grundsätze 1020
b) Beiträge für Personenversicherungen 1021
c) Beiträge für Sach- und Schadensversicherungen 1022
d) Einzelfälle 1023

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

I. Einordnung des Abs. 4a und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

1. Rechtsentwicklung des Schuldzinsenabzugs 1030
2. Bedeutung des Abs. 4a 1035
3. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4a 1036
4. Geltungsbereich des Abs. 4a
a) Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich 1040
b) Anwendung auf Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften 1041
c) Anwendung auf Kapitalgesellschaften 1042
5. Verhältnis des Abs. 4a zu anderen Vorschriften 1043

II. Abzugsverbot für Schuldzinsen bei Überentnahmen (Abs. 4a Sätze 1 bis 6)

1. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 4a Satz 1: Schuldzinsen bei Überentnahmen
a) Begriff der Schuldzinsen
aa) Schuldzinsenbegriff der Rechtsprechung 1050
bb) Betriebliche Veranlassung von Schuldzinsen 1051
cc) Betriebliche Veranlassung bei Kontokorrentkonten . 1052
b) Normative Voraussetzungen für die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs
aa) Überentnahme als Tatbestandsmerkmal 1053

Anm.

bb) Schuldzinsen nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind 1054
c) Rechtsfolge von Abs. 4a Satz 1: Abzugsverbot nach Maßgabe der Sätze 2 bis 4 1055
2. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4a Satz 2: Legaldefinition der Überentnahme
a) Begriff der Überentnahme . . . 1060
b) Einzelne Merkmale des Überentnahmebegriffs
aa) Begriff und Umfang des Gewinns iSd. Abs. 4a Satz 2 1061
bb) Behandlung nicht abziehbarer Betriebsausgaben, des Hinzurechnungsbetrags nach Abs. 4a Satz 4 und anderer gewinnmindernder Sonderregelungen im Rahmen des Gewinnbegriffs (Abs. 4a Satz 3 Halbs. 2) 1062
cc) Begriff und Umfang der Entnahme iSd. Abs. 4a Satz 2 1063
dd) Begriff der Einlage iSd. Abs. 4a Satz 2 1064
ee) Begriff des Wirtschaftsjahres 1065
3. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 4a Satz 3 aF: (auf die Veranlagungszeiträume 1999 und 2000 beschränkte) Korrektur von Einlagen und Entnahmen des IV. Quartals eines Wirtschaftsjahres 1070

Anm.

4. Typisierte Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen (Abs. 4a Satz 3 nF)
a) Gesetzlich festgelegter Zinssatz (6 %) 1075
b) Periodenübergreifende Bemessungsgrundlage (Über- oder Unterentnahmebeträge) 1076
c) Anfangs- und Endbestände fortwirkender Über- oder Unterentnahmebeträge 1080
5. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 4a Satz 4: Bagatellbetrag und Gewinnhinzurechnung 1085
6. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4a Satz 5: Ausnahme für Investitionsdarlehen
a) Darlehen zur Finanzierung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens 1086
b) Abzug von Schuldzinsen bleibt unberührt 1087
7. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4a Satz 6: Anwendung der Abzugsbeschränkung auf die Einnahmenüberschussrechnung
a) Sinngemäße Anwendung von Abs. 4a Sätze 1 bis 5 bei der Einnahmenüberschussrechnung (Abs. 4a Satz 6 Halbs. 1)
aa) Sinngemäße Anwendung 1090
bb) Sinngemäße Anwendung von Abs. 4a Sätze 1 bis 5 im Einzelnen 1091
b) Aufzeichnung von Über- und Unterentnahmen (Abs. 4a Satz 6 Halbs. 2) 1092

G. Erläuterungen zu Abs. 5: Abzugsverbot für Betriebsausgaben

I. Einordnung des Abs. 5 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht 1100
II. Betriebsausgaben, die den Gewinn nicht mindern dürfen (Abs. 5 Satz 1)
1. In Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 10 aufgezählte Betriebsausgaben . . . 1115
2. Rechtsfolge: Verbot der Gewinnminderung 1120
III. Abzugsverbot für Geschenke (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1)
1. Systematische Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 1140
2. Abzugsverbot für bestimmte Geschenkaufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1)
a) Aufwendungen für Geschenke . 1145
b) Geschenkempfänger ist nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen 1160
c) Rechtsfolgen des Abzugsverbots 1165

Anm.

3. Ausnahmen vom Abzugsverbot: 35 €-Freigrenze (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2) 1166

IV. Abzugsverbot für Bewirtungsaufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2)

1. Systematische Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht 1180
2. Abzugsverbot für bestimmte Bewirtungskosten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1)
   a) Aufwendungen für die Bewirtung 1185
   b) Bewirtung aus geschäftlichem Anlass 1190
   c) 70 % der als angemessen anzusehenden und nachgewiesenen Aufwendungen 1195
   d) Rechtsfolgen 1200
3. Allgemeine Nachweispflicht für Bewirtungskosten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2) 1205
4. Spezielle Nachweispflicht für Bewirtung in einer Gaststätte (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 3)
   a) Beifügen der Rechnung 1210
   b) Form und Inhalt der Rechnung 1211

V. Abzugsverbot für Gästehäuser (Abs. 5 Satz 1 Nr. 3)

1. Systematische Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 1240
2. Abzugsverbot für Aufwendungen für Einrichtungen, die der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung dienen
   a) Aufwendungen für Einrichtungen des Steuerpflichtigen, die der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung dienen (Gästehäuser) 1250
   b) Nicht-Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen als Begünstigte . . . 1255
   c) Einrichtungen außerhalb des Orts eines Betriebs des Steuerpflichtigen 1256
   d) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 1260

VI. Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, Segeljachten oder Motorjachten usw. (Abs. 5 Satz 1 Nr. 4)

1. Systematische Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht 1300

Anm.

2. Abzugsverbot für Aufwendungen für Jagd, Fischerei, Segel- und Motorjachten und ähnliche Zwecke
   a) Aufwendungen für Jagd und Ähnliches
      aa) Aufwendungen für die in Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 genannten Zwecke 1320
      bb) Nicht von Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 erfasste Fallkonstellationen 1330
   b) Aufwendungen für die mit den genannten Zwecken zusammenhängenden Bewirtungen 1335
   c) Rechtsfolge 1336

VII. Mehraufwendungen für die Verpflegung als Betriebsausgaben (Abs. 5 Satz 1 Nr. 5)

1. Tatbestand des Abs. 5 Satz 1 Nr. 5
   a) Begriff der Mehraufwendungen für Verpflegung (Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1) . . 1360
   b) Abziehbarkeit von Mehraufwendungen für Verpflegung (Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2) . . 1361
2. Rechtsfolge: Ansatz von Pauschbeträgen 1362

VIII. Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und Familienheimfahrten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6)

1. Verfassungsmäßigkeit von Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 1365
2. Abzugsverbot für Aufwendungen für die Wege des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten als Grundsatz (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1)
   a) Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten . 1366
   b) Abgrenzung zu anderen Fahrten 1367
   c) Rechtsfolge 1368
3. Abgeltung der Aufwendungen durch eine Entfernungspauschale (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2)
   a) Abgeltungswirkung der Pauschale 1369
   b) Entsprechende Anwendung von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Sätze 2 bis 6 und Nr. 5 Sätze 5 bis 7 und Abs. 2 1370

Anm.

4. Abzugsbegrenzung bei der Benutzung von Kraftfahrzeugen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3)
   a) Erfasste Kraftfahrzeuge und Berechnungsmethoden 1371
   b) Abzugsbegrenzung durch Listenpreismethode bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeit 1372
   c) Abzugsbegrenzung durch die Listenpreismethode bei Familienheimfahrten 1373
   d) Abzugsbegrenzung und Fahrtenbuchmethode 1374

IX. Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung sowie betriebliche Übernachtungskosten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a)

1. Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a 1380
2. Mehraufwendungen für eine betrieblich veranlasste doppelte Haushaltsführung
   a) Tatbestand 1381
   b) Rechtsfolge 1382
3. Mehraufwendungen für betrieblich veranlasste Übernachtungen
   a) Tatbestand 1383
   b) Rechtsfolge 1384

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

1. Systematische Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht
2. Grundsätzliches Abzugsverbot für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1)
   a) Begriff des häuslichen Arbeitszimmers 1510
   b) Einzelmerkmale des häuslichen Arbeitszimmers
      aa) Gedankliche, schriftliche oder verwaltungstechnische Arbeiten 1511
      bb) Einbindung in die häusliche Sphäre 1512
      cc) Nutzung des Arbeitszimmers zu Erwerbszwecken 1513
   c) Aufwendungen für das Arbeitszimmer
      aa) Art und Umfang der Aufwendungen 1520
      bb) Sonderproblem Drittaufwand 1521

Anm.

   d) Kosten der Ausstattung des Arbeitszimmers 1525
   e) Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1
      aa) Abzugsverbot für Aufwendungen und Kosten der Ausstattung des Arbeitszimmers 1536
      bb) Behandlung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen 1537
3. Arbeitszimmer als ausschließlicher Arbeitsplatz (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2)
   a) Zur Verfügung stehender anderer Arbeitsplatz 1555
   b) Nachweisanforderungen bezüglich des Fehlens eines anderen Arbeitsplatzes 1560
4. Rechtsfolgen der Ausnahmen vom Abzugsverbot (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3)
   a) Grundsatz: Abzug der Aufwendungen bis 1 250 € 1565
   b) Ausnahme: Abzug der Aufwendungen in voller Höhe (Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbs. 2) 1567
5. Homeoffice-Pauschale (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4)
   a) Entstehung und Bedeutung der Homeoffice-Pauschale . . . 1568
   b) Tatbestandsmerkmale des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 . . . 1569
   c) Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 1570

XI. Abzugsverbot für unangemessene Aufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 7)

1. Systematische Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht 1600
2. Abzugsverbot für die Lebensführung berührende unangemessene Aufwendungen
   a) Andere als die in Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 6 und 6b bezeichneten Aufwendungen 1615
   b) Berührung der Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen 1620

Anm.

c) Unangemessenheit der Aufwendungen nach der allgemeinen Verkehrsauffassung
aa) Allgemeine Verkehrsauffassung 1630
bb) Unangemessenheit 1631
d) Unangemessenheit der Höhe und dem Grunde nach 1640
e) Rechtsfolge: Nichtabzugsfähigkeit der Betriebsausgaben, soweit sie unangemessen sind
aa) Höhe des nicht abziehbaren Betrags 1645
bb) Zu kürzende Aufwendungen 1646
cc) Veräußerung von Wirtschaftsgütern 1647
3. Einzelfälle 1660

XII. Abzugsverbot für Geldbußen usw. (Abs. 5 Satz 1 Nr. 8)
1. Systematische Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht . 1700
2. Abzugsverbot für Geldbußen, Ordnungs- und Verwarnungsgelder (Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1)
a) Geldbußen, Ordnungs- und Verwarnungsgelder 1705
b) Festsetzungsorgane 1706
c) Vom Abzugsverbot erfasste Aufwendungen (Rechtsfolge) 1715
3. Abzugsverbot für Leistungen zur Erfüllung bestimmter Auflagen und Weisungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 2) 1716
4. Gewinnerhöhungsverbot (Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 3) 1725
5. Ausnahmen vom Abzugsverbot: Abschöpfung wirtschaftlicher Vorteile (Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4)
a) Grundzüge der Abschöpfung 1730
b) Anwendung nur auf Geldbußen 1731
c) Abschöpfungscharakter nationaler Geldbuße 1732
d) Fehlender Abschöpfungscharakter bei EU-Geldbußen 1733
e) Rechtsfolgen von Satz 4 1734

XIII. Abzugsverbot für Hinterziehungszinsen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a)
1. Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht 1750

Anm.

2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abzugsverbots für Hinterziehungszinsen 1760
3. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abzugsverbots für angerechnete Zinsen nach § 233a AO 1761

XIV. Abzugsverbot für Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner (Abs. 5 Satz 1 Nr. 9)
1. Systematische Einordnung von Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 1800
2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abzugsverbots für Ausgleichszahlungen
a) Begriff der Ausgleichszahlungen 1810
b) In den Fällen der §§ 14 und 17 KStG geleistete Ausgleichszahlungen 1811
c) An außenstehende Anteilseigner geleistete Ausgleichszahlungen 1812
d) Rechtsfolge: Abzugsverbot für Ausgleichszahlungen . . . 1813

XV. Abzugsverbot für Bestechungs- und Schmiergelder (Abs. 5 Satz 1 Nr. 10)
1. Systematische Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht 1845
2. Abzugsverbot bei der Zuwendung von Vorteilen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1)
a) Zuwendung von Vorteilen . . 1853
b) Zuwendung der Vorteile als tatbestandsmäßige und rechtswidrige Handlung
aa) In Betracht kommende straf- und bußgeldrechtliche Tatbestände 1858
bb) Tatbestandsmäßigkeit und Rechtswidrigkeit der Handlung 1859
cc) Prüfung der straf- und bußgeldrechtlichen Vorschriften durch die Finanzbehörde in eigener Zuständigkeit . . 1860
c) Rechtsfolgen des Abzugsverbots 1865

Anm.

3. Mitteilung der Gerichte, der Staatsanwaltschaften oder der Verwaltungsbehörden an die Finanzbehörde (Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 2) 1866
4. Mitteilung der Finanzbehörde an die Staatsanwaltschaft oder die Verwaltungsbehörde (Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 3) . . 1870
5. Unterrichtung der Finanzbehörde über den Verfahrensausgang durch die Staatsanwaltschaft oder die Verwaltungsbehörde (Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 4) 1879

XVI. Nicht einlagefähige Vorteile bei der Tonnagegewinnermittlung nach § 5a (Abs. 5 Satz 1 Nr. 11)

1. Systematische Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 11 1880
2. Tatbestandsvoraussetzungen von Abs. 5 Satz 1 Nr. 11 1885
3. Rechtsfolge 1886

XVII. Abzugsverbot für Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO (Abs. 5 Satz 1 Nr. 12)

1. Systematische Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 12 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht 1890
2. Tatbestand und Rechtsfolge von Abs. 5 Satz 1 Nr. 12 1891

XVIII. Abzugsverbot für Jahresbeiträge nach § 12 Abs. 2 Restrukturierungsfondsgesetz (Abs. 5 Satz 1 Nr. 13)

1. Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht 1895
2. Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 und Rechtsfolgen 1896

XIX. Kein Abzugsverbot nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 bis 4 bei Betätigung mit Gewinnabsicht (Abs. 5 Satz 2)

1. Systematische Einordnung des Abs. 5 Satz 2 1900
2. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 1910
3. Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 2 1915

XX. § 12 Nr. 1 bleibt unberührt (Abs. 5 Satz 3)

1. Einordnung des Abs. 5 Satz 3 . 1920
2. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 3 1925

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

I. Systematische Einordnung des Abs. 5b und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht 1970

II. Tatbestand des Abs. 5b 1975

III. Rechtsfolgen des Abs. 5b

1. Gewerbesteuer ist nicht abziehbare Betriebsausgabe 1980
2. Berücksichtigung des Abzugsverbots bei der Gewinnermittlung des Steuerschuldners 1981
3. Sonstiger Aufwand im Zusammenhang mit der Gewerbesteuer 1982
4. Erstattungen 1985

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

I. Systematische Einordnung des Abs. 6 2000

II. Tatbestand: Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke

1. Legaldefinition durch den Verweis auf § 10b Abs. 2 2010
2. Begriffsinhalt 2011

III. Rechtsfolge: Aufwendungen sind keine Betriebsausgaben . . 2015

Anm. | Anm.

J. Erläuterungen zu Abs. 7: Besondere Aufzeichnungspflichten

I. Systematische Einordnung des Abs. 7 2035
II. Tatbestandsvoraussetzungen der besonderen Aufzeichnungspflichten für bestimmte Betriebsausgaben (Abs. 7 Satz 1)
1. Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 6b und 7 2040
2. Aufzeichnung einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben 2045
3. Korrektur von Fehlbuchungen . . 2055
III. Rechtsfolgen bei Verstoß gegen die besonderen Aufzeichnungspflichten (Abs. 7 Satz 2) 2060

K. Erläuterungen zu Abs. 8: Sonderbehandlung bestimmter Erhaltungsaufwendungen

I. Systematische Einordnung des Abs. 8 2100
II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 8
1. Verweisung auf §§ 11a und 11b . 2105
2. Rechtsfolge 2106

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

I. Einordnung des Abs. 9 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht
1. Systematische Einordnung des Abs. 9 2120
2. Vereinbarkeit des Abs. 9 mit höherrangigem Recht 2121
II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 9 2122
III. Rechtsfolge 2123

M. Erläuterungen zu Abs. 10: Übernachtungsmehraufwand von Berufskraftfahrern

I. Einordnung des Abs. 10 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht
1. Systematische Einordnung des Abs. 10 2124
2. Vereinbarkeit des Abs. 10 mit höherrangigem Recht 2125
II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 10 2126
III. Rechtsfolge 2127

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 inzwischen elf Absätzen (einschließlich eines Unterabsatzes) – allerdings nicht abschließend – wesentliche Fragen der strechtl. 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 BV-Vergleich nach Abs. 1 (s. Anm. 20 ff.) und der Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 (s. Anm. 500 ff.) zwei Gewinnermittlungsarten geregelt. § 4 erweist sich damit als Grundlagenvorschrift für die estl. Gewinnermittlung, die auch für das KStG (s. § 8 KStG Anm. 7) und das GewStG (§ 7 Satz 1 GewStG) von Bedeutung ist. § 4 enthält mehrere eigenständige Regelungskomplexe, die sich systematisch in die Kernvorschriften zu den beiden Gewinnermittlungsarten nach Abs. 1 und Abs. 3, den Bestimmungen zur Bilanzkorrektur in Abs. 2 und der Regelung zu den BA in Abs. 4 einerseits und die unsystematisch aneinandergereihten Einzelregelungen in Abs. 4a bis 9 andererseits unterscheiden lassen. Dort finden sich insbes. Vorschriften über Abzugsverbote und -beschränkungen, Aufzeichnungspflichten sowie die Sonderbehandlung bestimmter Erhaltungsaufwendungen. Im Einzelnen gilt:

Abs. 1 enthält die Definition des BV-Vergleichs, die auch für die Gewinnermittlung nach § 5 maßgebend ist. Beide Vorschriften zum BV-Vergleich stehen in einer Wechselbeziehung zueinander, wonach § 5 die in § 4 Abs. 1 angelegte Grundentscheidung zur Gewinnermittlung durch BV-Vergleich konkretisiert, ohne § 4 Abs. 1 zu verdrängen (s. Vor §§ 4–7 Anm. 23).

Abs. 2 behandelt die Bilanzkorrekturen und unterscheidet dabei zwei Fälle: Die Bilanzberichtigung nach Satz 1, und die Bilanzänderung nach Satz 2. Die Bilanzberichtigung ist dann möglich, wenn die Bilanz den GoB unter Befolgung der Vorschriften des EStG nicht entspricht, also falsch ist. Berechtigt zur Bilanzberichtigung ist nur der Stpfl. Das FA darf von sich aus keine Bilanzberichtigung vornehmen (s. Anm. 399). Die Bilanzänderung hingegen betrifft die Ersetzung eines richtigen Bilanzansatzes durch einen anderen richtigen Bilanzansatz idR durch nachträgliche Ausübung eines Wahlrechts. Diese Korrektur ist allerdings nur in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung iSd. Satzes 1 möglich und betragsmäßig beschränkt „soweit die Auswirkung der Änderung nach Satz 1 auf den Gewinn reicht" (s. Anm. 465 ff.).

Abs. 3 enthält in fünf Sätzen Gewinnermittlungsvorschriften für nicht bilanzierende 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 An-

teile an KapGes., Wertpapiere und vergleichbare nicht verbriefte Forderungen (Satz 4). Nach Satz 5 sind diese WG in laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen.

Abs. 4 definiert die BA als die durch den Betrieb veranlassten Aufwendungen (Anm. 700 ff.). Eine entsprechende Definition für BE sieht das Gesetz nicht vor.

Abs. 4a: Die seit dem VZ 1999 geltende Regelung soll den als missbräuchlich empfundenen Schuldzinsenabzug mit Hilfe des sog. Zweikontenmodells durch eine Abzugsbeschränkung verhindern (allgemein s. *Hey*, StuW 2008, 167). Nicht abziehbar und dem Gewinn hinzuzurechnen (Satz 4) sind danach Schuldzinsen iHv. 6 % der Überentnahmen eines Wj. (Sätze 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 angewandt (Satz 6); s. Anm. 1030 ff.

Abs. 5 sieht als Korrektiv zum weiten BABegriff des Abs. 4, der für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen lediglich auf deren betriebliche Veranlassung abstellt, in Satz 1 Abzugsverbote und -beschränkungen in inzwischen 16 Einzeltatbeständen (einschl. Untertatbestände) vor. Satz 2 enthält hiervon wieder eine Rückausnahme für einzelne Tatbestände und Satz 3 erklärt das Abzugsverbot in § 12 Nr. 1 (Haushalts- und Repräsentationsaufwendungen) für weiterhin anwendbar (s. Anm. 1100).

Abs. 5a sah eine Abzugsbeschränkung für die Entfernungspauschale vor, die durch das Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale v. 20.4.2009 (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536) aufgehoben wurde.

Abs. 5b enthält ein Abzugsverbot für die GewSt und die darauf entfallenden Nebenleistungen (s. Anm. 1970 ff.).

Abs. 6 sieht ein Abzugsverbot für Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke vor, die nach § 10b Abs. 2 als Sonderausgaben beschränkt abzugsfähig sind (s. Anm. 2000 ff.).

Abs. 7 verpflichtet zu gesonderten Aufzeichnungen für einzelne Tatbestände des Abs. 5 (Satz 1) und sanktioniert in Satz 2 die Verletzung der Aufzeichnungspflichten mit einem Abzugsverbot für die entsprechenden Aufwendungen (s. Anm. 2035 ff.).

Abs. 8 eröffnet die in §§ 11a und 11b vorgesehene Sonderbehandlung für Erhaltungsaufwand bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen sowie bei Baudenkmalen auch für die Gewinneinkunftsarten (s. Anm. 2100 ff.).

Abs. 9 regelt ein Abzugsverbot für Erstausbildungskosten in entsprechender Anwendung des § 9 Abs. 6 Sätze 2 bis 5 (s. Anm. 2120 ff.).

Abs. 10 legt die entsprechende Anwendung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b (stl. Reisekostenrecht) für Zwecke der strechtl. Gewinnermittlung fest (vgl. Anm. 2124 ff.).

II. Rechtsentwicklung des § 4

Schrifttum: *Groh*, Bilanzrecht vor dem EuGH, DStR 1996, 1206; *Gluth*, Der Einfluß von Wahlrechten auf die Entstehung des Steueranspruchs, Frankfurt 1997; *Weber-Grellet*, Bestand und Reform des Bilanzsteuerrechts, DStR 1998, 1343; *Kanzler*, Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, FR 1998, 233; *Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn, Diss. Bochum, Berlin 1999; *Hennrichs*, Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften, Köln 1999; *Kanzler*, Flüchtige Bemerkungen zum neuen Bilanzänderungsver-

bot, FR 1999, 833; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln, 2. Aufl. 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. 2011/12, 11; *U. Prinz*, Arten der Einkünfteermittlung – Bestandsaufnahme und Kritik – Betriebsvermögensvergleich, Einkünfteermittlung, DStJG 35 (2011), 135; *Bauer*, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, Diss. Hannover, Hamburg 2011; *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, Heidelberg 2011; *Kahle*, Entwicklung der Steuerbilanz, DB 2014, Beilage 4, 1; *Schiffers*/*Köster*, Bestandsaufnahme und Gestaltungshinweise zum Jahresende 2016: Aktuelle Entwicklungen im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung – Bilanzsteuerrecht und Gewerbesteuer, DStZ 2016, 862; *Schaflitzl*/*Crezelius*, Rechtsentwicklungen im Bilanzrecht 2017, DB 2017, Beilage Nr. 3, 3; *Ballwieser*, Fragwürdige Bilanzen – 1948, heute und in Zukunft?, DB 2018, 1; *Hennrichs*, Einfluss der Europäisierung und Internationalisierung auf das Bilanzsteuerrecht, in *Drüen*/*Hey*/*Mellinghoff*, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, FS Bundesfinanzhof, Köln 2018, Bd. II, 1411; *Krumm*, Maßgeblichkeit des Handelsrechts und außerbilanzielle Korrekturen, in *Drüen*/*Hey*/*Mellinghoff*, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, FS Bundesfinanzhof, Köln 2018, Bd. II, 1457; *Weber-Grellet*, 100 Jahre Bilanzrechtsprechung durch RFH und BFH, BB 2018, 2347; *Gatermann-Müller*, Gedanken zur Zukunft der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung, Ubg 2019, 19; *U. Prinz*, Entwicklungen und aktuelle Tendenzen bei der Maßgeblichkeit – Fluch und Segen zugleich?!, StuB 2019, 1; *Velte*/*Mock*, Implikationen des europäischen GKB-Richtlinienentwurfs für die steuerliche Gewinnermittlung, StuB 2019, 22; *Weber-Grellet*, Adolf Moxter, das Bilanzsteuerrecht und der Bundesfinanzhof, BB 2019, 2411; *Nöcker*, Steuerbilanzrecht am Ende der 2010erJahre, StuB 2020, 249; *Nöcker*, Steuerbilanzrecht und der BFH, StuB 2021, 150; *Tonner*, Rechtsfortbildung bei der Gewinnermittlung von Personengesellschaften, FR 2022, 149; *Uhländer*, Aktuelle Aspekte im Bilanzsteuerrecht 2022 von Unternehmen in der (Corona)Krise, Restrukturierung und Insolvenz, DB 2022, 485.

Siehe auch das Schrifttum zu Vor §§ 4–7.

1. Entstehung und Entwicklung der Vorschrift

2

Seit dem EStG 1934 regelt § 4 die Gewinnermittlung für Stpfl., die nicht unter § 5 fallen. Der Geltungsbereich der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach Abs. 1 hat sich im Laufe der Zeit verengt, entsprechend der Erweiterung im Geltungsbereich des § 5 (s. Vor §§ 4–7 Anm. 22). Dem BV-Vergleich des 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 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 Abs. 3 verzichtet (s. Anm. 500).

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; um eine Geltung für alle Stpfl. sicherzustellen (vgl. die Gesetzes-Begr., RStBl. 1938, 100). § 5 Abs. 2 Satz 1 sah 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 war 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 galt aufgrund seiner Stellung nur für nach HGB buchführungspflichtige Stpfl. iSd. § 5 Abs. 1 EStG 1934.

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 sind. Ferner wurde der Geltungsbereich des § 5 auf alle buchführungspflichtigen und freiwillig buchführenden Gewerbetreibenden ausgedehnt und dadurch derjenige des § 4 eingeschränkt (s. § 5 Anm. 2). 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. 500). 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 den Abs. 4–6 wurde die Abziehbarkeit von BA erneut beschränkt. In Abs. 5 wurden erstmals Abzugsbeschränkungen und -verbote eingeführt. Die davon betroffenen Aufwendungen waren nach dem ebenfalls neu geschaffenen Abs. 6 einzeln und gesondert von den übrigen BA aufzuzeichnen und die Verletzung dieser Aufzeichnungspflicht mit einem Abzugsverbot sanktioniert. Als Ausnahme vom Abzugsverbot sollten die entsprechenden Aufwendungen jedoch bei der Gewinnermittlung berücksichtigt werden, soweit die Unterhaltung der Gästehäuser oder die Jagd, Fi-

scherei und Wassersport uÄ Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Stpfl. waren (später Abs. 5 Satz 2; s. EStRG v. 5.8.1974).

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 zu berücksichtigen; s. Anm. 610 ff.

FGO v. 6.10.1965 (BGBl. I 1965, 1477; BStBl. I 1965, 564): Durch § 168 der FGO wurden in Abs. 2 Satz 2 die Worte „im Rechtsmittelverfahren mit Zustimmung der Rechtsmittelbehörde" gestrichen; mW ab 1.1.1966 (§ 184 Abs. 1 FGO) oblag die Zustimmung zur Bilanzänderung daher nur noch dem FA.

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. 1365 ff.

StÄndG v. 15.8.1969 (BGBl. I 1969, 1182; BStBl. I 1969, 471): Im Zug der kstl. Neuregelung der Organschaft wurde Abs. 7 (jetzt Abs. 5 Satz 1 Nr. 9) 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. 500). 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), der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen begrenzt (Abs. 5 Nr. 5) und die besonderen Aufzeichnungspflichten in Abs. 6 aF auf die neuen Tatbestände ausgedehnt. Die Ausnahme vom Abzugsverbot wurde in dem neu geschaffenen Satz 2 geregelt.

KStRG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): In Abs. 5 Nr. 8 erfolgte eine 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. Damit reagierte der Gesetzgeber mit dem sog. Geldbu-

ßengesetz auf die „rechtspolitisch nicht hinnehmbare" (BRDrucks. 87/1/84) Änderung der Rspr. durch den Großen Senat des BFH (BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160; BFH v. 21.11.1983 – GrS 3/82, BStBl. II 1984, 166). Zugleich wurde damit rückwirkend, dh. auch für VZ vor 1984, wenn für die in Nr. 8 genannten Sanktionen eine Rückstellung gebildet worden ist, die Rechtslage wieder hergestellt, wie sie vor der Entscheidung des Großen Senats galt (zu den Einzelheiten der Rückstellenbildung s. *Drüen*, DB 2013, 1133, mwN).

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 Beschluss 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 Pauschbeträge (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):* Danach waren Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung nicht abzugsfähig. Betrug die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit oder stand für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, waren die Aufwendungen bis zu einem Höchstbetrag von 2400 DM abziehbar und in vollem Umfang zu berücksichtigen, wenn das Arbeitszimmer Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung war.
- *Abzugsverbot für Schmiergeldzahlungen*, die strafrechtl. verfolgt worden sind (Abs. 5 Nr. 10): Voraussetzung für das Abzugsverbot war, dass wegen der Zuwendung oder des Empfangs der Vorteile eine rechtskräftige Verurteilung nach

einem Strafgesetz erfolgt, das Strafverfahren gem. §§ 153–154e StPO eingestellt oder wegen der Zuwendung oder des Empfangs der Zuwendung ein Bußgeld rechtskräftig verhängt worden war. Nr. 10 Satz 2 Halbs. 1 enthielt eine Mitteilungspflicht der FinBeh. an Staatsanwaltschaft 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.

JStErgG 1996 v. 18.12.1995 (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786): Wiederum erfolgten 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 Rückreisetags 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).

StEntlG 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* sah ein absolutes Bilanzänderungsverbot ab VZ 1999 mit Rückwirkung für vorangegangene VZ (§ 52 Abs. 9) vor. Damit sollten 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]). 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).
- *Abs. 4a* regelt 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 hat (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.
- *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. 472). Die Regelung wurde erst aufgrund der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses aufgenommen (vgl. BRDrucks. 636/99 und BRDrucks. 731/99). Die nach § 52 Abs. 9 idF des StBereinG 1999 zulässige rückwirkende Anwendung ist aufgrund verfassungskonformer Auslegung allerdings nur zulässig, wenn die Neufassung den Stpfl. begünstigt oder wenn 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; BFH v. 19.12.2012 – IV R 41/09, BStBl. II 2013, 313, Rz. 43 sowie Anm. 360; zu Fällen, in denen die Neuregelung den Stpfl. belastet, s. 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.

Auf die Kritik an der Neuregelung des Schuldzinsenabzugs wurde 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 bis c (Verpflegungsmehraufwendungen) sowie Nr. 6b Satz 3 (Höchstbetrag für Arbeitszimmeraufwendungen) wurden auf Euro-Beträge umgestellt und dabei nach oben aufgerundet oder zT auch mehr als 1 € angehoben (Abs. 4a und Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b).

Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale v. 21.12.2000 (BGBl. I 2000, 1918; BStBl. I 2001, 36): Durch Neufassung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 wurden die Abzugsbeschränkung für Fahrten zwischen Wohnung und BS an die Neuregelung zur Entfernungspauschale durch Verweisung auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 Sätze 1 bis 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 wurden 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 EStG 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 dHf. nach zwei Jahren durch ersatzlose Streichung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a ab VZ 2003 (§ 52 Abs. 12). Damit wurde der Entscheidung 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. 11).

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).

Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006 (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353): In Abs. 1 Sätze 3 und 4 wurde die Verweisung auf Abs. 3 gestrichen (s. hierzu Anm. 260 ff. und 537), Abs. 3 Satz 4 neu gefasst (s. Anm. 628 ff.) und Abs. 3 Satz 5 geändert (s. Anm. 500).

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. 1490, 1565 ff.). Zur Verfassungswidrigkeit dieser Regelung s. Anm. 1490.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Klarstellende (BTDrucks. 16/2710, 28) Einf. eines allgemeinen Entstrickungs- und korrespondierenden Verstrickungstatbestands in Abs. 1 Sätze 3, 4 und 7 (s. Anm. 209 ff., 241 ff., 311 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. 350); die Neuregelung ist erstmals auf die Berichtigung von Bilanzen anzuwenden, auf denen die EStFestsetzungen in den VZ ab 2007 beruhen. Auf den Zeitpunkt der Vornahme der Bilanzberichtigung kommt es nicht an (BFH v. 19.7.2011 – IV R 53/09, BStBl. II 2011, 1017, Rz. 24). Im Übrigen wurde Abs. 5 Satz 1 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).

Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale v. 20.4.2009 (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536): Aufgrund der Entscheidung des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der gekürzten Entfernungspauschale (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BGBl. I 2008, 2888) wurde 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 Sätze 2 und 3). Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b wurde als Reaktion auf die Entscheidung des BVerfG v. 6.7.2010 (2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268) rückwirkend ab dem 1.1.2007 geändert (s. StÄndG 2007 v. 19.7.2006). Der auf 1 250 € beschränkte Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer wurde im Falle eines fehlenden alternativen Arbeitsplatzes wieder zugelassen.

Restrukturierungsgesetz v. 9.12.2010 (BGBl. I 2010, 1900): Die Abzugsverbote des Abs. 5 Satz 1 wurden durch die Regelung der Nr. 13 für Jahresbeiträge zum Restrukturierungsfonds nach § 12 Abs. 2 RStruktFG 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.) wurden formell bestätigt, nachdem das BVerfG einige Regelungen des HBeglG 2004 wegen Verletzung der Kompetenzgrenzen des Vermittlungsausschusses für formell ver-

fassungswidrig erklärt hatte (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 dHf. und betrieblich veranlasste Übernachtungskosten nicht abziehbar sind, soweit sie die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 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 wurde gestrichen.

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

Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (sog. JStG 2019) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BT-Drs. 19/13436; BT-Drs. 19/14873; BT-Drs. 19/14909): Änderungen der Nr. 8 und 8a in Abs. 5 Satz 1 und Einfügung eines neuen Abs. 10:

- *Das Abzugsverbot für Geldbußen, Ordnungs- und Verwarnungsgelder in Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 wurde neu gefasst* und auf Sanktionen eines Mitgliedstaats der EU ausgeweitet. Mit der Einbeziehung der bisher nicht vom Abzugsverbot erfassten, in paralleler Zuständigkeit der EU-Mitgliedsstaaten verhängten Sanktionen sollen die Wettbewerbsneutralität und Gleichmäßigkeit der Besteuerung sichergestellt und zugleich Forderungen des BRH erfüllt werden (BT-Drucks. 19/13436, 91). Die Regelung ist erstmals auf nach dem 31.12.2018 festgesetzte Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder und die zusammenhängenden Aufwendungen anzuwenden (§ 52 Abs. 6 Satz 10). Mehr dazu in Anm. 1715.
- *Das Abzugsverbot für Zinsen auf hinterzogene Steuern in Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a wurde erweitert* auf „Zinsen nach § 233a der Abgabenordnung, soweit diese nach § 235 Absatz 4 der Abgabenordnung auf die Hinterziehungszinsen angerechnet werden". Die Einbeziehung der auf Zinsen für hinterzogene Steuern anzurechnenden Nachzahlungszinsen in das BA-Abzugsverbot soll die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleisten und die Ahndungswirkung bekräftigen (BT-Drucks. 19/13436, 91). Die Regelung ist erstmals auf nach dem 31.12.2018 festgesetzte Zinsen anzuwenden (§ 52 Abs. 6 Satz 11). Mehr dazu in Anm. 1760.

▶ *Mit der Ergänzung um den neuen Abs. 10* wurde die in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b neu eingeführte Pauschale für die Übernachtung von Berufskraftfahrern in die Gewinnermittlung übernommen (BT-Drucks. 19/13436, 105). Die Regelung ist erstmals auf nach dem 31.12.2019 durchgeführte Übernachtungen anzuwenden (§ 52 Abs. 6 Satz 10). Mehr dazu in Anm. 2124 ff.

Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht v. 21.12.2019 (BGBl. I 2019, 2886; BT-Drs. 19/14937; BT-Drs. 19/15125; BT-Drs. 19/15229): In Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 wurde mW vom 1.1.2021 Satz 4 angefügt. Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Änderung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5. Mit diesen Änderungen wurde die Entfernungspauschale zur Entlastung der Fernpendler ab 1.1.2021 befristet bis zum 31.12.2026 ab dem 21. Kilometer um 5 Cent auf 0,35 € je vollen Entfernungskilometer erhöht (zur weiteren Erhöhung durch das StEntlG v. 23.5.2022 s.u.). Diese Regelungen gelten entsprechend bei der Ermittlung der nicht abziehbaren Aufwendungen für die Wege des Stpfl. zwischen Wohnung und BS und für Familienheimfahrten.

JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6; BT-Drs. 19/22850; BT-Drs. 19/25160): Bedingt durch die mit der Corona-Pandemie einhergehenden Kontaktbeschränkungen wurde in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 die sog. Homeoffice-Pauschale geschaffen. Hiernach wird unabhängig vom Vorliegen der stl. Abzugsvoraussetzungen für ein häusliches Arbeitszimmer oder im Fall des Verzichts des Stpfl. auf den Abzug solcher Aufwendungen eine BA-Pauschale von 5 € für jeden Kalendertag gewährt, an dem der Stpfl. seine betriebliche (berufliche) Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht. Die auf jährlich 600 € gedeckelte Pauschale sollte zunächst nur für die VZ 2020 und 2021 gelten (§ 52 Abs. 6 Satz 15 idF des JStG 2020; zur Erstreckung auf den VZ 2022 durch das Vierte Corona-SteuerhilfeG v. 19.6.2022 s.u.).

ATADUmsG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874; BT-Drs. 19/28652; BT-Drs. 19/29848): In Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (RL [EU] 2016/1164 des Rats v. 12.7.2016, ABl. EU 2016 Nr. L 193, 1) wurde die Entnahmefiktion des Abs. 1 Satz 3 für die Fälle ergänzt, in denen die Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG (wieder) entfällt und in einem anderen Staat eine Besteuerung aufgrund des Ausschlusses oder der Beschränkung des dortigen Besteuerungsrechts erfolgt, sofern der Stpfl. den (gewinnerhöhenden) Ansatz einer Entnahme beantragt (zur Bewertung vgl. § 6 Abs. 1 Nr. Satz 1 Halbs. 2). Korrespondierend hierzu wurde ein entsprechender Einlagetatbestand geschaffen (Abs. 1 Nr. 9). Die Neuregelung gilt erstmals für nach dem 31.12.2019 endende Wj., dh. im Regelfall ab VZ 2020 (§ 52 Abs. 6 Sätze 1 und 3). Im Einzelnen vgl. Anm. 225 ff. und 321 f.

StEntlG v. 23.5.2022 (BGBl. I 2022, 749; BT-Drs. 20/1333; BT-Drs. 20/1765): Im Hinblick auf die im Jahr 2022 stark gestiegenen Energiekosten wurde die durch das Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht v. 21.12.2019 (s.o.) bereits erhöhte Entfernungspauschale zur Entlastung der Fernpendler mW v. 1.1.2022 und ebenfalls befristet bis zum 31.12.2026 erneut auf 0,38 € erhöht.

Viertes Corona-SteuerhilfeG v. 19.6.2022 (BGBl. I 2022, 911; BStBl. I 2022, 929; BT-Drs. 20/1111; BT-Drs. 20/1906): Die durch das JStG 2020 v. 21.12.2020 eingeführte und ursprünglich nur für die VZ 2020 und 2021 geltende sog. Homeoffice-Pauschale in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 wird auf den VZ 2022 ausgedehnt.

3 **2. Reformvorschläge**

Die Gewinnermittlung war stets Gegenstand von Reformvorschlägen der Reformkommissionen, die aber nicht oder nur punktuell umgesetzt wurden (§ 5 Anm. 10 ff. und ausführl. *Bauer*, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, 2011, 195 mwN). Diskutiert werden die Schaffung einer eigenständigen vom Maßgeblichkeitsgrundsatz losgelösten StBil. als sog. Abkopplungsmodell und die alternative Einf. einer Einnahmenüberschussrechnung für alle betrieblichen Einkunftsarten. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz wird zT schon als „im Wesentlichen nur noch technisches Konstrukt" gesehen, das verzichtbar ist (s. nur *Krumm*, FS 100 Jahre BFH/RFH, 2018, Bd. II, 1457 [1475]).

Der Vorschlag einer eigenständigen Steuerbilanz unter Verzicht auf das Maßgeblichkeitsprinzip wird schon länger diskutiert (s. Vor §§ 4–7 Anm. 31 mwN). Zuletzt war dies Gegenstand des Entwurfs eines Gesetzes zur steuerlichen Gewinnermittlung (StGEG) der Stiftung Marktwirtschaft (www.stiftung-marktwirtschaft.de) und einer steuerlichen Bilanzordnung, die *P. Kirchhof* als Teil seines Bundessteuergesetzbuchs im Jahre 2011 vorgelegt hat (*Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, 1091 ff.). Die fortschreitende Internationalisierung der Rechnungslegung und der zunehmende Bedeutungsverlust der Maßgeblichkeit aufgrund zahlreicher Durchbrechungen dieses Grundsatzes haben den Ruf nach einem eigenständigen Steuerbilanzrecht laut werden lassen, das sich stärker am Leistungsfähigkeitsprinzip orientiert (*Kanzler* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 140 mwN Fn. 70). Damit wäre zugleich ein einheitlicher, die Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 und § 5 zusammenfassender BV-Vergleich für alle betrieblichen Einkunftsarten ermöglicht, der prinzipienorientiert die Bildung von Rückstellungen und Teilwertabschreibungen mit Wertaufholungsgebot vorsieht und den Einzelbewertungsgrundsatz beibehält (*U. Prinz*, DStJG 34 [2011], 135 [165] mwN). Dabei gebietet der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit allerdings, die Fortführung bestehender oder die Einf. neuer Gewinnermittlungswahlrechte einzuschränken. Wahlrechte führen ganz allg. (*Gluth*, Der Einfluß von Wahlrechten auf die Entstehung des Steueranspruchs, 1997) und insbes. bei der Rechnungslegung zu einer Vielzahl von Problemen (*Hennrichs*, Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften, 1999, 4 ff. mwN). Den Unschärfen der Rechnungslegung, die als Rechtfertigungsgrund für Gewinnermittlungswahlrechte angeführt werden (*U. Prinz*, DStJG 34 [2011], 135 [165]), könnte durch eine großzügige, gerichtlicher Prüfung entzogene Einschätzungsprärogative des Stpfl. Rechnung getragen werden (*Kanzler* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 140).

Einnahmenüberschussrechnung anstelle der Bilanzierung (Reformdiskussion und GKB-RLE): Noch weitergehend als das Abkopplungsmodell wird in der Steuerliteratur seit Längerem das Einheitsmodell einer eigenständigen stl. Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung diskutiert. Diese betriebliche Einnahmenüberschussrechnung soll losgelöst von der handelsrechtl. Gewinnermittlung gelten und den stl. BV-Vergleich verdrängen. Damit würde nicht nur das Problem der Entscheidungskompetenz des EuGH in steuerbilanzrechtl. Fragen gelöst (dazu *Groh*, DStR 1996, 1206 mwN zur aA) und die betriebliche Gewinnermittlung der privaten Überschussermittlung gleichgestellt, sondern durch die „volle" Erfassung des Gewinns auf einfachste Weise den Grundsätzen der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und Belastungsgleichheit entsprochen (*Weber-Grellet*, DStR 1998, 1343 [1348]; *Kanzler*, FR 1998, 233 [247]).

Vorschläge der EU-Kommission: Dieser Konzeption der Schaffung eines eigenständigen Steuerbilanzrechts folgt auch der am 25.10.2016 von der EU-Kommission vorgestellte Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine „Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage" (GKB-RLE), die zunächst am 1.1.2019 in Kraft treten sollte (dazu: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2016:685:FIN; *Kahle* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 3076 mwN; *Gatermann-Müller*, Ubg 2019, 19; *Velte/Mock*, StuB 2019, 22). Für die eigenständige stl. Gewinnermittlung sollen weder die IFRS noch die nationalen handelsrechtl. Gewinnermittlungsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten (in Deutschland weder das HGB noch das Maßgeblichkeitsprinzip) von Bedeutung sein. Unter Abkehr vom BV-Vergleich wird der stpfl. Gewinn GuV-orientiert als Überschuss an Erträgen gegenüber den abziehbaren Aufwendungen und anderen abziehbaren Posten (Art. 4 Nr. 8 GKB-RLE) sowie Verlust als Überschuss an Aufwendungen gegenüber den Erträgen (Art. 4 Nr. 9) definiert.

Formal entspricht die Gewinnermittlung nach dem GKB-RLE zwar der Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3. Materiell ist sie jedoch keine Zahlungsrechnung. Da sowohl Erträge als auch Aufwendungen im Zeitpunkt ihrer Realisierung zu erfassen sind, werden die Einzahlungen und Auszahlungen im Rahmen der stl. Gewinnermittlung periodisiert (Art. 6 Abs. 1, Art. 15–17 GKB-RLE). Diese Umrechnung der Ein- und Auszahlungen in Erträge und Aufwendungen, die Nebenrechnungen zur Bestimmung stl. Werte (Art. 4 Nr. 17 GKB-RLE) und ein bedingtes Register des AV (*fixed asset register* nach Art. 30 GKB-RLE) führt, wie Abs. 3 Satz 5, wiederum zu einer konzeptionellen Übereinstimmung mit dem BV-Vergleich (*Kanzler* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 140; *Velte/Mock*, StuB 2019, 22 [24]). Allerdings werden die Realisierungschancen des Richtlinienvorschlags aufgrund der vielfältigen Umsetzungsfragen und politischen Unwägbarkeiten als unsicher beurteilt (*Kahle* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 3076 mwN). Auch rechtspolitisch wird der Vorschlag krit. betrachtet und von einer Umsetzung dezidiert abgeraten (*Hennrichs*, FS 100 Jahre BFH/RFH, 2018 Bd. II, 1411 [1431]; nach wohl aA wird empfohlen, bei der Diskussion um den Maßgeblichkeitsgrundsatz stets auch Erkenntnisse der europaweiten GKB-Diskussion mit zu berücksichtigen, um „Inselösungen" in Deutschland zu vermeiden (*U. Prinz*, StuB 2019, 1 [7]),

III. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Vereinbarkeit des § 4 mit Unionsrecht

4

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, DStJG 23 (2000), 67; *Arnold*, Die Zukunft des Verhältnisses von Handelsbilanz und steuerlicher Gewinnermittlung, StuW 2005, 148; *Raupach*, „Trutzburg" Deutschland – Sicherung der nationalen Steuergrenzen, JbFfSt. 2005/06, 432; *Lang/Eilfort* (Hrsg.), Strukturreform der deutschen Einkommensteuer, München 2006; *Schlot-*

ter, 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, DStZ 2009, 439; *U. 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; *Hüttemann*, Einkünfteermittlung bei Gesellschaften, DStJG 35 (2011), 291; *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, Heidelberg 2011; *U. Prinz*, Arten der Einkünfteermittlung – Bestandsaufnahme und Kritik – Betriebsvermögensvergleich, DStJG 35 (2011), 135; *Diller/Kittl*, Der Zwölf-Punkte-Plan zur Modernisierung und Vereinfachung des Unternehmensteuerrechts, StuB 2012, 270; *Trinks/Trinks*, Die vereinfachte Gewinnermittlung in den USA und Deutschland, IStR 2012, 201; *Bode*, Gewinn, in *Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler* (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Heidelberg 2013, 1873; *Wendt*, Bilanzrecht, in *Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler* (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Heidelberg 2013, 1961; *Ehrke-Rabel*, Steuerrechtsauslegung im Spannungsfeld zwischen unionsrechtlichen Vorgaben und nationalen Normen, in *Schön/Röder*, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, Berlin, Heidelberg, 2014; *Wichmann*, Die Frage nach der steuerlichen Bedeutung des § 4 Abs. 1 EStG, StB 2014, 149; *Weber-Grellet*, 100 Jahre Bilanzrechtsprechung durch RFH und BFH, BB 2018, 2347; *U. Prinz*, Entwicklungen und aktuelle Tendenzen bei der Maßgeblichkeit – Fluch und Segen zugleich?!, StuB 2019, 1; *Kahle/Kopp*, Europarechtliche Einflüsse im Bilanzsteuerrecht, DStR 2021, 1569.

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

Nach Auffassung des RFH und des BFH entspricht es dem Sinn und Zweck der strechtl. Gewinnermittlung, den vollen Gewinn zu erfassen (s. *Weber-Grellet*, BB 2018, 2347 [2351] mwN]).

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 nichtbilanzierende Stpfl. (Abs. 3). Mit Ausnahme des Abs. 3 gelten die Vorschriften des § 4 auch für den BV-Vergleich nach § 5 (s. § 5 Abs. 6). Abs. 1 Satz 1 normiert den strechtl. Gewinnbegriff und gibt das Grundschema für seine Ermittlung durch BV-Vergleich vor (BFH v. 9.5.2019 – IV R 13/17, BFHE 264, 430, Rz. 25). 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. 150 ff., 170 ff. sowie 290 ff.), Bilanz, Bilanzänderung und -berichtigung (s. Anm. 350 ff.). Die Gewinnermittlung nach Abs. 1 ist von ihrer Grundkonzeption, dem Vergleich zweier Vermögensbestände, statisch ausgerichtet. Tatsächlich aber handelt es sich um eine Gewinnermittlung des laufenden Steuerabschnitts, die besser durch eine GuV abzubilden wäre. Beide Rechenwerke müssen jedoch zum gleichen Erg. kommen, auch wenn die gesetzliche Regelung das Vermögen in den Vordergrund stellt und dadurch die Positionen von Ertrag und Aufwand systematisch vernachlässigt werden (vgl. *Weber-Grellet*, BB 2018, 2347 [2351]).

Die Verfassungsmäßigkeit des § 4 als Ganzes steht außer Frage. Einzelne Regelungen bzw. Rechtsfolgen sind jedoch verfassungsrechtl. zweifelhaft oder nur durch verfassungskonforme Auslegung und Anwendung zu halten. Zu nennen sind mit Blick auf den Gleichheitssatz das Bilanzänderungsverbot bei fehlendem Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung (s. Anm. 357 ff.) und die (früher)

eingeschränkte Möglichkeit der Bildung gewillkürten BV (s. Anm. 537), oder die Inanspruchnahme verschiedener an die Bilanzierung gebundener StVergünstigungen (s. Anm. 538) bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3. Die BA-Abzugsverbote bzw. -beschränkungen nach Abs. 5 sind grds. verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (s. Anm. 700 aE und 1100). Zu den entsprechenden Einzelregelungen s.u.

Zur Bedeutung der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach Abs. 1 s. Anm. 20 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 Halbs. 1 s. Anm. 210 und zu der der Regelungen des Abs. 1 Sätze 6 und 7 (keine Entnahme bei Übergang zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen oder bei Nutzungsänderung) s. Anm. 260, 270.

Zur Verfassungswidrigkeit einzelner Regelungen des Schuldzinsenabzugs in Abs. 4a s. Anm. 1036; zur Verfassungsmäßigkeit der Abzugsverbote für Geschenke, Bewirtungsaufwendungen und Gästehäuser s. Anm. 1140, 1180 und 1240 jeweils aE; zu Verfassungsfragen des Abzugsverbots für Arbeitszimmeraufwendungen s. Anm. 1490; zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für unangemessene BA s. Anm. 1600, Geldbußen s. Anm. 1700 und Hinterziehungszinsen s. Anm. 1750; zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Bestechungs- und Schmiergelder s. Anm. 1845, des Abzugsverbots für Jahresbeiträge nach § 12 Abs. 2 RStruktG s. Anm. 1895 und des Abzugsverbots für die GewSt s. Anm. 1970.

Unionsrechtlich sind die Regelungen zur Gewinnermittlung nach Abs. 1 und 3 sowie zu den Abzugsverboten bzw. -beschränkungen bislang jedenfalls im Grundsatz 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. 209; zum Abzugsverbot für Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO s. Anm. 1890; zur unionsrechtskonformen Auslegung (Art. 4 Abs. 3 EUV) des Abzugsverbots für Schmiergeldzahlungen s. *Sobotta*, EuZW 1997, 305. Grundlegend zur unionsrechtskonformen Auslegung im Steuerrecht *Ehrke-Rabel* in *Schön/Röder*, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, 43 ff. mwN; zu den europarechtl. Einflüssen auf die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich vgl. *Kahle/Kopp*, DStR 2021, 1569.

Zum Verhältnis der Gewinnermittlung nach § 5 zum Europarecht s. § 5 Anm. 40 ff.

Einstweilen frei. 5

IV. Geltungsbereich des § 4

1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich des § 4 6

Der sachliche Geltungsbereich erfasst die sog. Gewinneinkunftsarten iSv. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1-3. 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 Abs. 1 Satz 1 KStG auch für die KSt (s. § 8 KStG Anm. 7) und die GewSt (§ 7 Satz 1 GewStG).

Zur Anwendung des § 4 im Beitrittsgebiet s. Anm. 7 und bei Auslandsbeziehungen s. Anm. 8; 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. 398 ff. und des Abs. 3 s. Anm. 512.

Persönlicher Geltungsbereich des § 4: Die Vorschrift gilt für unbeschränkt und beschränkt Stpfl., die Gewinneinkünfte beziehen. Personengesellschaften, die nach Maßgabe des Transparenzprinzips zwar nicht das Subjekt der Einkommensbesteuerung, wohl aber das Subjekt der Gewinnermittlung sind (BFH v. 21.10.2015 – IV R 43/12, BStBl. II 2016, 517, Rz. 26; BFH v. 19.1.2017 – IV R 10/14, BStBl. II 2017, 466, Rz. 16), sind selbst Adressatin der Gewinnermittlungsvorschriften (BFH v. 20.4.2021 – IV R 3/20, BFHE 273, 119, Rz. 29). Ins KStRegime optierende Pers-Ges. müssen ihren Gewinn durch BV-Vergleich nach Abs. 1 ermitteln, ein Wahlrecht zur Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung gem. Abs. 3 besteht nicht (§ 1a Abs. 3 Satz 6 KStG).

Zu Einschränkungen des persönlichen Geltungsbereichs des Abs. 1 (BV-Vergleich) s. Vor §§ 4–7 Anm. 4 ff., des Abs. 2 (Bilanzänderung und -berichtigung) s. Anm. 398 ff. und des Abs. 3 (Einnahmenüberschussrechnung) s. Anm. 512.

7 2. Anwendung des § 4 im Beitrittsgebiet

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 – IV B 2 - S 1901 – 96/91, BStBl. I 1991, 598, betr. stl. Gewinnermittlung für das 1. Halbjahr 1990 im Beitrittsgebiet.

Die Übernahme der Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 bis 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 entsprach 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 Abs. 1 oder Abs. 3 s. Vor §§ 4–7 Anm. 80.

V. Anwendung des § 4 auf Auslandsbeziehungen

Schrifttum: *Raupach*, Die Frage der Zurechnung im Steuerrecht als Problem der Tatbestandsverwirklichung, in *Budde/Moxter/Offerhaus* (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 403; *Wachter*, Die englische private limited company im deutschen Steuerrecht, FR 2006, 393; *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten-Handbuch, Köln 2006; *Wassermeyer*, Handbuch des Außensteuerrechts 2009, München 2009; *Bernütz/Küppers*, Bilanzierungspflicht der deutschen Betriebsstätte einer britischen Limited Liability Partnership?, IStR 2011, 587; *Girlich/Müller*, Betriebsstätte und Authorised OECD Approach, ISR 2015, 169; *Hennrichs*, Zum Wahlrecht gemäß § 4 Abs. 3 EStG bei mitunternehmerischer Beteiligung an einer ausländischen, bilanzierenden Gesellschaft, DStR 2015, 1420; *Saliger/Schießl*, Wegzugsbesteuerung: Hybride Gestaltungen und Wegzugsbesteuerung, ISR 2015, 186; *Ditz*, Betriebsstättengewinnabgrenzung nach § 1 AStG n.F. und der BsGaV, in *Raupach/Pohl/Ditz/Engel/Keller/Klein/Salzmann* (Hrsg.), Praxis des Internationalen Steuerrechts 2014, Herne 2015, 98; *Ditz*, Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – Neues Gewinnermittlungsrecht für Betriebsstätten, ISR 2015, 1; *Dombrowski/Sommer/Dahle*, Die Pflicht zur Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung für Betriebsstätten, IStR 2016, 109; *Faller/Mundel*, Buchführungspflicht einer ausländischen Immobilienkapitalgesellschaft, DB 2016, 983; *Schwenke*, Ist das Veranlassungsprinzip bei Auslandsbetriebsstätten grenzenlos?, in Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, FS Dietmar Gosch, München 2016, 377; *Strothenke*, Der Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung" – Anmerkungen zur Entwurfsfassung vom 18.3.2016, StuB 2016, 344; *Kelterborn/Konken*, Praxiserfahrungen im Rahmen der Betriebsstättengewinnermittlung, BB 2017, 2847; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Köln, 4. Aufl. 2017; *Kudert*, Der „wirtschaftliche Zusammenhang" im Außensteuerrecht aus steuerrechtlicher und (betriebs-)wirtschaftlicher Sicht, StuW 2018, 75; *Drüen*, Inländisches Gewinnermittlungswahlrecht trotz ausländischer Buchführungspflicht, IStR 2019, 833; *Kubik*, Zur Buchführungspflicht einer ausländischen Kapitalgesellschaft, BB 2019, 1137; *Märtens*, Buchführungspflicht einer ausländischen Immobilienkapitalgesellschaft, jurisPR-SteuerR 23/2019, Anm. 1; *Weiss*, BFH urteilt zur Buchführungspflicht einer ausländischen Immobilienkapitalgesellschaft, NWB 2019, 1352; *Neumann-Tomm*, Kein inländisches Gewinnermittlungswahlrecht wegen ausländischer Buchführungspflicht, IStR 2020, 260; *Hallerbach*, Besondere Bilanzierungsfragen bei Freiberuflern, in *Prinz/Kanzler* (Hrsg.), Handbuch Bilanzsteuerrecht, Herne, 4. Aufl. 2021, Rz. 2360 ff.; *Kahle*, Internationale Bezüge der steuerlichen Gewinnermittlung, in *Prinz/Kanzler* (Hrsg.), Handbuch Bilanzsteuerrecht, Herne, 4. Aufl. 2021, Rz. 2930 ff.; *Vogel/Lehner*, DBA, München, 7. Aufl. 2021; *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld* (Hrsg.), Kommentar zum Außensteuerrecht, Köln (Loseblatt), zitiert *FWBS*.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, betr. Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze; mit Änderungen durch BMF v. 20.11.2000 – IV B 4 - S 1300 - 222/00, BStBl. I 2000, 1509, betr. Betriebsstätten-Gewinnermittlung nach Kostenaufschlagsmethode; BMF v. 25.8.2009 – IV B 5 - S 1341/07/10004, BStBl. I 2009, 888, betr. Anpassung an das SEStEG; BMF v. 20.6.2013 – IV B 2 - S 1300/09/10006, BStBl. I 2013, 980, betr. Berücksichtigung von BFH v. 17.10.2007 – I R 96/06, BStBl. II 2008, 953; Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes – Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) v. 13.10.2014, BGBl. I 2014, 1603.

1. Gewinnermittlung bei Auslandseinkünften unbeschränkt Steuerpflichtiger

8

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 unbeschränkt Stpfl. von der Geltung für Inlandseinkünfte beschränkt Stpfl. und ihrer Bedeutung für das Außensteuerrecht und die DBA zu unterscheiden.

Welteinkommensprinzip und Aufwandszurechnung: Auslandseinkünfte unbeschränkt Stpfl. unterliegen nach dem sog. Welteinkommensprinzip (s. § 1 Anm. 14 und 88) der deutschen Besteuerung, soweit sie nicht nach einem DBA befreit sind. Danach richtet sich auch die Einkünfteermittlung. Ob BA und BV-Minderungen mit den den ausländ. Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen iSd. § 34c Abs. 1 Satz 4 in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, bestimmt sich daher nach dem Veranlassungsprinzip (Abs. 4), das bei gemischter Veranlassung eine Aufteilung erfordern kann oder eine Zurechnung zu den Einkünften ermöglicht, zu denen sie vorwiegend gehören. Diese Zurechnungsgrundsätze verstoßen weder gegen Verfassungs- noch gegen Unionsrecht (BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, BStBl. II 2017, 48; dazu auch *Wiss. Beirat EY*, IStR 2016, 922; *Kudert*, StuW 2018, 75)

Das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus einer ausländ., freiberuflich tätigen Mitunternehmerschaft folgt abkommensrechtl. nicht dem sog. Betriebsstätten- oder Zurechnungsmodell, sondern dem sog. Ausübungsmodell (BFH v. 25.11.2015 – I R 50/14, BStBl. II 2017, 247, betr. DBA-USA mit Anm. *Wassermeyer*, FR 2016, 865).

Für betriebliche Einkünfte gelten die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG, so dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 5 zu ermitteln sind, wenn eine Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht nach § 140 AO besteht (s. § 5 Anm. 81); 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). Die Buchführungspflicht nach Handels- und StRecht umfasst stets das gesamte Unternehmen einschließlich der ausländ. BS. Sie ist grds. ohne Rücksicht auf eine StFreistellung der ausländ. BS-Einkünfte nach einem DBA und etwaige Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im BS-Staat im Inland zu erfüllen (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 1.1.4.2). Im Übrigen ist der Gewinn, vor allem bei land- und forstw. oder freiberuflichen Auslandseinkünften, durch Bestandsvergleich nach Abs. 1 oder Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 zu ermitteln (s. § 13 Anm. 7 und § 18 Anm. 8 f.; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 27; *Meyer* in BeckOK, § 4 Rz. 177.1 [3/2022]).

In- und ausländ. betriebliche Einkünfte können einheitlich ermittelt werden; eine gesonderte Ermittlung ausländ. Gewinne ist allerdings zur Anrechnung ausländ. Steuern erforderlich (s. § 5 Anm. 81). Ist die BS nach dem Recht des BS-Staats verpflichtet, Bücher und Aufzeichnungen zu führen, und kommt sie dieser Verpflichtung nach, genügt es, das Erg. dieser Buchführung in die Buchführung des inländ. Unternehmens zu übernehmen (§ 146 Abs. 2–3 AO), erforderliche Anpassungen an die deutschen stl. Vorschriften kenntlich zu machen und die Währungsumrechnung sachgerecht durchzuführen (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 1.1.4.2 und 2.8). Gleichwohl bleibt es bei der Maßgeblichkeit des deutschen StRechts, 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 BS-Gewinnermittlung ausführl. *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl. 2018, 10 ff., 167 ff. Zur Gewinnermittlung international tätiger Kanzleien s. *Hallerbach* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 2411 ff. mwN. Zur Umsetzung der Selbständigkeits- und Unabhängigkeitsfiktion der Betriebsstätte unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach dem Authorised OECD Approach (AOA), zur Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) v. 12.7.2017 (BGBl. I 2017, 2360), zur die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) v. 20.7.2017 (BGBl. I 2017,

2367) sowie zu den Verwaltungsgrundsätzen zur Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa) v. 22.12.2016 (IV B 5 - S 1341/12/10001-03) s. etwa *Kelterborn/Konken*, BB 2017, 2847.

Gewinnermittlung bei Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft ohne Betriebsstätte oder ständigen Vertreter im Inland: Sind unbeschränkt stpfl. Personen an einer ausländ. PersGes. beteiligt, die im Inland weder eine BS unterhält noch einen stV bestellt hat, ist der Gewinn der PersGes. nach Abs. 1 zu ermitteln, es sei denn, das Wahlrecht auf Einnahmenüberschussrechnung wäre ausgeübt worden. Die Gewinnermittlung erfolgt, soweit sie für Zwecke der deutschen Besteuerung (zB ProgrVorb.) von Bedeutung ist. StRspr.: BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57; BFH v. 22.5.1991 – I R 32/90, BStBl. II 1992, 94; BFH v. 16.2.1996 – I R 46/95, BStBl. II 1996, 588; BFH v. 16.2.1996 – I R 43/95, BStBl. II 1997, 128; BFH v. 18.2.1997 – IV B 31/96, BFH/NV 1997, 478, betr. BS in Bolivien mit Gewinnermittlung nach Abs. 3. Bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 sind alle Geschäftsvorfälle unter Beachtung der GoB zu berücksichtigen, auch wenn sie in einer ausländ. Währung ausgewiesen sind. Grundlage ist die nach ausländ. Recht geführte Buchführung der PersGes., aus der unter Anpassung an die deutschen strechtl. Vorschriften der Gewinn iSd. Abs. 1 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 abzuleiten ist (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 1.1.5.4).

Bei der mitunternehmerischen Beteiligung eines im Inland ansässigen Gesellschafters einer ausländ. PersGes., die im Inland über keine BS verfügt, aber ihrerseits aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder dies freiwillig tut, verneint der BFH das Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 Satz 1 (BFH v. 25.6.2014 – I R 24/13, BStBl. II 2015, 141, betr. atypisch stille Beteiligung an österr. KapGes.; BFH v. 10.12.2014 – R 3/13, BFH/NV 2015, 667, betr. englische Partnership; BFH v. 20.4.2021 – IV R 3/20, BFHE 273, 119, Rz. 44 ff.). Allerdings greift die Sperrwirkung nicht bereits dann ein, wenn das ausländ. Recht nur eine Buchführungspflicht festlegt. Hinzukommen muss eine Abschluss- und damit eine Bilanzierungspflicht (BFH v. 20.4.2021 – IV R 3/20, BFHE 273, 119, Rz. 49; ebenso *Neumann-Tomm*, IStR 2020, 260 [263]). Diese Rspr. ist uE nur auf mitunternehmerische Beteiligungen beschränkt und hat daher keinen Einfluss auf das Gewinnermittlungswahlrecht bei einer Beteiligung an einer Freiberufler-LLP (glA *Hennrichs*, DStR 2015, 1420).

Unterhält die ausländische Personengesellschaft eine Betriebsstätte im Inland, ist der dafür nach Abs. 1 oder § 5 ermittelte Gewinn maßgebend (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 1.1.5.4; *Meyer* in BeckOK, § 4 Rz. 177.3 [3/2022]).

Nach ausländischem Recht gegründete Kapitalgesellschaften, die im Inland Steuersubjekt sind und dort auch ihre Geschäftsleitung unterhalten, ermitteln ihren Gewinn ebenfalls nach Abs. 1, wenn sie weder nach deutschen handelsrechtl. Vorschriften noch nach Vorschriften des deutschen StRechts buchführungspflichtig sind (s. Vor §§ 4–7 Anm. 6; *Wachter*, FR 2006, 393 [400]).

Behandlung von Fremdwährungsgewinnen und -verlusten: Wird die nach Abs. 1 erforderliche Bilanz in ausländ. Währung aufgestellt, ist das Erg. in Euro umzurechnen, wobei nur ein solches Umrechnungsverfahren gewählt werden darf, das im Einzelfall nicht zu einem Verstoß gegen die deutschen GoB führt (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.8.1; BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57). Zur Währungsumrechnung im Einzelnen:

BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.8; *Kahle/Hiller* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 989 ff. mwN. Bei der Umrechnung der Geschäftsvorfälle in Euro müssen wechselkursbedingte Wertverluste oder Wertsteigerungen berücksichtigt werden (BFH v. 16.12. 2008 – I B 44/08, BFH/NV 2009, 940, mwN) und können im Veräußerungsfall zu Steuerbilanzgewinnen oder -verlusten führen oder im Bewertungsfall eine Teilwertab- bzw. -zuschreibung rechtfertigen (BFH v. 21.9.2016 – I R 63/15, BStBl. II 2017, 357, Rz. 28; BFH v. 10.6.2021 – IV R 18/18, BStBl. II 2022, 211, Rz. 25 ff.; BFH v. 2.7.2021 – XI R 29/18, BStBl. II 2022, 205, Rz. 20 ff.). 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 Einnahmezuflusses 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 Verwaltung 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. Dabei bestimmt sich die Frage, ob eine ausländ. Gesellschaft als Mitunternehmerschaft einzustufen ist, nach deutschem StRecht aufgrund eines Vergleichs der Gesellschaftsstruktur (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 1.1.5.2; BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972).

9 2. Hinzurechnungsbesteuerung (Ausschüttungsfiktion nach § 10 AStG)

Niedrig besteuerte Einkünfte unbeschränkt stpfl. inländ. Gesellschafter einer ausländ. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. KStG (§§ 7, 8 AStG) sind mit dem nach Maßgabe von §§ 7 Abs. 1 Satz 1, 10 Abs. 1 Satz 1 AStG anzusetzenden Hinzurechnungsbetrag grds. als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 10 Abs. 2 Satz 1 AStG) oder als betriebliche Einkünfte anzusetzen, wenn die Beteiligung an der ausländ. Gesellschaft zu einem inländ. BV gehört (§ 10 Abs. 2 Satz 2 AStG). Ausführlich zu den Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG idF ATADUmsG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874) ua. *Oppel/Wittling*, BB 2022, 1495.

Gehören die Anteile nicht zu einem Betriebsvermögen, hat der unbeschränkt stpfl. Anteilseigner die Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 10 Abs. 2 Satz 1 AStG iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1) in zwei Stufen zu ermitteln (vgl. *Schaumburg* in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 13.199): Zunächst sind die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Zwischeneinkünfte in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen StRechts und hierbei – inzwischen zwingend – durch BV-Vergleich zu ermitteln (§ 10 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 AStG; das vormals geltende Wahlrecht, die Einkünfte entweder nach Abs. 1 oder nach Abs. 3 zu ermitteln, wurde durch das ATADUmsG v. 25.6.2021 mW zum Wj. 2022 aufgehoben [§ 21 Abs. 4 Satz 1 AStG]); weiterführend *Oppel/Wittling*, BB 2022, 1495 (1501). Sodann ist der unter Berücksichtigung etwaiger tatsächlicher Ausschüttungen nach § 11 AStG anzusetzende Hinzurechnungsbetrag auf einer zweiten Stufe zur Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach Über-

schussgrundsätzen zu errechnen (*Raupach*, FS Beisse, 1997, 403 [430]; *Schaumburg* in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 13.178). Zur Steueranrechnung vgl. § 12 AStG. 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; BFH v. 19.5.1998 – I R 86/97, BStBl. II 1998, 715).

Gehören die Anteile zu einem Betriebsvermögen, erhöht der Hinzurechnungsbetrag gem. § 10 Abs. 2 Satz 2 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* in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 13.203, mwN).

3. Gewinnermittlung und Doppelbesteuerungsabkommen 10

Das Abkommensrecht befasst sich nur mit der Vermeidung einer Doppelbesteuerung. Nicht zum Regelungsgegenstand der DBA gehören grds. aber die Einkünfteermittlung (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) StPflicht (BFH v. 21.5. 1997 – I R 79/96, BFH/NV 1997, 760; BFH v. 22.8.2007 – I R 46/02, BStBl. II 2008, 190, zu III.1.e mwN). Gleichwohl ist die Art der Einkünfte- und Gewinnermittlung für die Doppelbesteuerung von Bedeutung. Was Unternehmensgewinne iSd. Art. 7 OECD-MA sind und wie sie ermittelt werden, ergibt sich im Regelfall aus dem innerstaatlichen Recht des jeweiligen Vertragsstaats (s. etwa *Hemmelrath* in *Vogel/Lehner*, DBA, 7. Aufl. 2021, Art. 7 OECD-MA Rz. 21 mwN). Ist der Gewinn einer ausländ. BS nach Abs. 1 zu ermitteln, 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, 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 Auslandstätigkeit ohne DBA-Freistellung) als auch stfreie (Auslandstätigkeit mit DBA-Freistellung) Einnahmen, sind nicht direkt zurechenbare Allgemeinkosten 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).

11 **4. Inlandseinkünfte beschränkt Steuerpflichtiger**

Inländische betriebliche Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 1 bis 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 durch BV-Vergleich nach Abs. 1 oder durch Einnahmenüberschussrechnung gem. Abs. 3 bzw. nach Durchschnittssätzen gem. § 13a ermittelt (s. § 13 Anm. 7; § 49 Anm. 138). Dabei bestimmt sich die für die Gewinnermittlung nach Abs. 1 (oder § 13a) maßgebende Buchführungs- und Abschlusspflicht allein nach der Geschäftstätigkeit der inländ. BS (BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260, betr. § 13a), wobei die direkte Zuordnungsmethode bevorzugt wird. Beschränkt Stpfl., die nicht den Buchführungsgrenzen des § 141 AO oder den betrieblichen Tatbestandsvoraussetzungen des § 13a Abs. 1 Nr. 2 bis 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 Buchführungs- und Abschlusspflicht 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 [BS] 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 BS zu Besteuerungszwecken als selbständiger Gewerbebetrieb gesehen wird (s. § 49 Anm. 250 mwN). Erst wenn bestimmt ist, was der BS 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. 242). Auch dem im Inland ansässigen Gesellschafter einer ausländ. PersGes., die im Inland nicht über eine BS verfügt, aber ihrerseits aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder dies freiwillig tut, steht das Gewinnermittlungswahlrecht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 nicht zu. BFH v. 10.12. 2014 – I R 3/13, BFH/NV 2015, 667, betr. englische LLP mit Edelmetallhandel unter Hinweis auf BFH v. 25.6.2014 – I R 24/13, BStBl. II 2015, 141; ausführl. BFH v. 20.4.2021 – IV R 3/20, BFHE 273, 119; glA *Drüen* in *Tipke*/*Kruse*, § 140 AO Rz. 7 (9/2020).

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 BS unterhalten wird (s. § 18 Anm. 8 ff.; § 49 Anm. 690 ff.) ist nach Abs. 3 zu ermitteln, da der Freiberufler keine Abschlüsse nach deutschem Recht aufstellt und auch keiner originären Buchführungs- und Abschlusspflicht unterliegt. Dies gilt auch für die im Inland freiberuflich tätige ausländ. 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 ist die FinVerw. der Auffassung, dass eine ausländ. Buchführungspflicht auch eine Pflicht nach § 140 AO begründet, der Freiberufler im Inland nach dem Wortlaut des § 140 AO nicht unterliegen (BMF v. 16.5.2011 – IV C 3 - S 2300/08/10014, 2011/0349521, BStBl. I 2011, 530, Rz. 6 f. betr. gewerbliche Verpachtungseinkünfte). Beschränkt estpfl. Freiberufler und ausländ. Sozietäten

(zB eine LLP) können uE 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 ausländ. Abschlüsse keine Abschlüsse nach deutschem Recht sind (glA *Hallerbach* in *Prinz*/*Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 2413 mwN). Die Rspr. des BFH zum Ausschluss des Gewinnermittlungswahlrechts bei gewerblichen, mitunternehmerischen Einkünften (s.o. „Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15, 17, 49 Abs. 1 Nr. 2)") ist uE auf die Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht anzuwenden.

VI. Verhältnis des § 4 zu anderen Vorschriften

12

Verhältnis zu den anderen Gewinnermittlungsarten (§§ 5, 5a, 13a): Die beiden selbständigen Arten des BV-Vergleichs nach Abs. 1 und § 5 sind nur noch hinsichtlich ihres unterschiedlichen Anwendungsbereichs voneinander abzugrenzen (s. Vor §§ 4–7 Anm. 5 ff. und § 5 Anm. 90, jeweils mwN). Beide Vorschriften bilden ein einheitliches System der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich, in dem § 5 unter Verweisung im dortigen Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 auf § 4 Abs. 1 die in jener Vorschrift angelegte Grundentscheidung der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich konkretisiert, ohne Abs. 1 zu verdrängen (Vor §§ 4–7 Anm. 23 f. und § 5 Anm. 90, jeweils mwN auch zur aA). Die beiden Durchschnittssatzgewinnermittlungen für Reeder (§ 5a) und Land- und Forstwirte (§ 13a) gehen als dem Grunde nach typisierte Bestandsvergleiche der Gewinnermittlung nach Abs. 1 ebenso wie der Bilanzierung nach § 5 vor (Vor §§ 4–7 Anm. 4; § 5a Anm. 20). Bei der Durchschnittssatzgewinnermittlung nach § 13a sind bestimmte Sondernutzungen nach § 13a Abs. 6 Satz 3 und Sondergewinne nach § 13a Abs. 7 Satz 1 durch Einnahmenüberschussrechnung gem. Abs. 3 zu ermitteln (§ 13a Anm. 10).

Verhältnis zu § 3a (Sanierungserträge): Während die StBegünstigung von Sanierungserträgen durch Schuldenerlass nach § 3 Nr. 66 EStG aF und dem sog. Sanierungserlass (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240) nur für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich galt (s. § 3 Nr. 66 EStG aF Anm. 70 mwN – Stand Mai 1995 –, abrufbar unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm), ist nach § 3a Abs. 1 Satz 1 auch die Gewinnermittlung nach Abs. 3 begünstigt (vgl. *Förster*/*Hechtner*, DB 2017, 1536 [1537]; *Kanzler* in *Kanzler*/*Kraft*/*Bäuml*/*Marx*/*Hechtner*/*Geserich*, 7. Aufl. 2022, § 3a Rz. 54; s. auch Anm. 570 „Sanierungserträge durch Schuldenerlass").

Verhältnis zur Abschnittsbesteuerung (§ 2 Abs. 7 und § 4a): Gewinne aus selbständiger Arbeit, für die wahlweise der BV-Vergleich nach Abs. 1 oder die Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 in Betracht kommen, sind stets nach § 2 Abs. 7 für das Kj. zu ermitteln; das gilt auch für eine in das Handelsregister eingetragene Freiberufler-KG, die nur Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt (vgl. BFH v. 18.5.2000 – IV R 26/99, BStBl. II 2000, 498; *Kanzler*, FR 2000, 991). Für Gewinne Gewerbetreibender, deren Firma in das Handelsregister eingetragen ist, kommt nach § 4a Abs. 1 Satz 2 das Kj. oder ein davon abweichendes Wj. in Betracht (s. § 4a Anm. 9).

Zum Verhältnis des Abs. 2 (Bilanzberichtigung und -änderung) zu anderen Vorschriften s. Anm. 351 f. und § 4a Anm. 12; zum Verhältnis zu den Vorschriften über Veräußerungsgewinne s. vor §§ 4–7 Anm. 8 und § 5 Anm. 93; zum Verhältnis zu § 49 Abs. 1 Nr. 1–3 und § 10 AStG s. Anm. 9 und 11.

Verhältnis zur Begünstigung nicht entnommener Gewinne (§ 34a): Nach § 34a Abs. 2 ist der nicht entnommene Gewinn des Betriebs oder Mitunternehmeranteils der nach Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelte Gewinn vermindert um den positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wj. Danach ansetzende außerbilanzielle Gewinnkorrekturen sind nicht zu berücksichtigen (vgl. ua. *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 34a Rz. 32), wohl aber ein verschmelzungsbezogener Übernahmegewinn iSd. § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG (BFH v. 9.5.2019 – IV R 13/17, BStBl. II 2019, 754).

Verhältnis zu gewinnermittlungsbezogenen Verfahrensregelungen (§ 5b, § 60 EStDV und §§ 141 ff. AO): Die Gewinnermittlung nach Abs. 1 ist neben der Bilanzierung nach § 5 und der Pauschalierung nach § 5a als eine elektronisch zu übermittelnde Bilanz einschließlich der GuV in § 5b Abs. 1 Satz 1 aufgeführt. Soweit § 5b Abs. 1 Satz 3 die Übermittlung einer den stl. Vorschriften entsprechende Bilanz vorsieht, bestimmt Abs. 1 die materiellen Grundlagen des § 5b, der im Übrigen auch nach dem Willen des Gesetzgebers reine Verfahrensvorschrift zur Umsetzung des Regelungszwecks einer Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens ist (BTDrucks. 16/10188, 1 und 24; s. auch *Briesemeister/Schäperclaus* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 1264). Daher ist § 60 Abs. 1 und 2 EStDV, der die Beifügung der Bilanz, GuV und Überleitungsrechnung (zu deren steuerverfahrensrechtl. Qualifizierung vgl. BFH v. 27.5. 2020 – XI R 12/18, BStBl. II 2020, 779, Rz. 25) in Papierform zur StErklärung regelt, nur noch anzuwenden, wenn ein Härtefall iSd. § 5b Abs. 2 vorliegt (s. *Briesemeister/Schäperclaus* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 1264, 1270 ff.); vgl. Anm. 13.

Die nach Maßgabe des § 141 Abs. 1 Satz 1 AO bestehende Buchführungs- und Abschlusspflicht bestimmter Stpfl. hat die Gewinnermittlung nach Abs. 1 unter Beachtung der Aufzeichnungspflichten und Ordnungsvorschriften der §§ 142 bis 148 AO zur Folge. Soweit danach keine Buchführungs- und Abschlusspflicht besteht und der Stpfl. nicht freiwillig Bücher führt und Abschlüsse macht, findet die Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 Anwendung. Das gilt für die nicht in § 141 Abs. 1 Satz 1 AO aufgeführten Bezieher von Einkünften aus selbständiger Arbeit und für die Gewerbetreibenden und Land- und Forstwirte, die unterhalb der Buchführungsgrenzen des § 141 Abs. 1 Satz 1 AO bleiben; Land- und Forstwirte, die darüber hinaus die in § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 5 genannten Grenzen (Tierbestands- und Flächengrenzen für die land- und forstw. Nutzung und die Sondernutzungen) nicht überschreiten, sind zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen verpflichtet, können aber für die Dauer von fünf Jahren eine anderweitige Gewinnermittlung nach § 4 Abs. oder 3 wählen (dazu Vor §§ 4–7 Anm. 5 und 30; § 13a Anm. 32 ff.).

13 VII. Verfahrensfragen zu § 4

Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach §§ 141 bis 148 AO: Die Buchführungs- und Abschlusspflicht und die jeweilige betriebliche Einkunftsart bestimmen auch die Gewinnermittlungsart (Vor §§ 4–7 Anm. 4 ff.; *Briesemeister* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 61 mwN). Entsprechendes gilt für die freiwillige Buchführung, die ein nichtbuchführungspflichtiger Stpfl. wählen kann, um seinen Gewinn durch BV-Vergleich nach Abs. 1 zu ermitteln. Aufzeichnungspflichten treffen aber auch die Stpfl., die ihren Gewinn durch

Einnahmenüberschussrechnung (Anm. 522) oder als Landwirte nach Durchschnittssätzen (s. § 13a Anm. 11) ermitteln.

Sonstige Aufzeichnungs- und Verzeichnispflichten: Über die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach §§ 141 bis 148 AO hinausgehend ergeben sich aus verschiedenen Einzelregelungen weitere Aufzeichnungs- und Verzeichnispflichten, die entweder Voraussetzungen für die Inanspruchnahme steuerlicher Sonderregelungen oder Vergünstigungen sind oder die die nichtbuchführenden Stpfl. treffen. Für den Anwendungsbereich des § 4 handelt es sich um folgende Pflichten:

- *§ 4 Abs. 3 Satz 5:* Verzeichnispflicht bei Einnahmenüberschussrechnung für WG des AV sowie WG des UV iSd. Abs. 3 Satz 4;
- *§ 4 Abs. 4a Satz 6:* Aufzeichnung von Entnahmen/Einlagen bei Einnahmenüberschussrechnung zur Ermittlung der Begrenzung des Schuldzinsenabzugs bei Überentnahmen;
- *§ 4 Abs. 7:* Aufzeichnungspflichten für BA iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 6b, 7 (R 4.11 EStR), nämlich Aufwendungen für
  - Geschenke an Nicht-ArbN, bei AHK pro Wj. und Empfänger von weniger als 35 €,
  - die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass,
  - Gästehäuser außerhalb des Ortes eines Betriebs des Stpfl.,
  - die Jagd, Fischerei, Segel-/Motorjachten oÄ und zusammenhängende Bewirtungen,
  - ein häusliches Arbeitszimmer,
  - die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen und unangemessene Repräsentationsaufwendungen;
- *§ 4g Abs. 4 Sätze 2 bis 4:* Verzeichnispflicht für WG, für die bei Entnahme nach Abs. 1 Satz 3 ein Ausgleichsposten gebildet wurde; Aufzeichnungen bzgl. Bildung/Auflösung der Ausgleichspostens;
- *§ 6 Abs. 2 Sätze 4 und 5:* Verzeichnispflicht für gWG, deren Wert 250 € übersteigt, sofern die Angaben nicht aus der Buchführung ersichtlich;
- *§ 6c Abs. 2:* Verzeichnispflicht für WG, auf die nach § 6c Abs. 1 stille Reserven aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter übertragen wurden, bei Gewinnermittlung nach Abs. 3 oder nach Durchschnittssätzen;
- *§ 7a Abs. 8:* Verzeichnispflicht für WG bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen oder Sonderabschreibungen, sofern Abgaben nicht aus der Buchführung ersichtlich;
- *§ 22 UStG und §§ 63–68 UStDV:* Aufzeichnungspflichten zur Feststellung der USt und ihrer Berechnungsgrundlagen;
- *§ 4 Nr. 1a iVm. § 6 Abs. 4 und § 7 Abs. 4 UStG sowie § 13 UStDV:* Aufzeichnungspflichten für Ausfuhrlieferungen bzw. Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr.

Elektronische Übermittlung der Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnung und Einnahmenüberschussrechnungen: § 5b regelt als Verfahrensvorschrift die Datenfernübertragung der nach Abs. 1 erstellten Bilanzen und der GuV nach den Vorgaben der sog. Taxonomie (dazu *Briesemeister* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 1294 ff.). Zur Vermeidung unbilliger Härten kann das FA auf Antrag den Stpfl. von einer Pflicht zur elektronischen Übermitt-

lung der E-Bilanz und GuV befreien (§ 5b Abs. 2). Ein Härtefall ist jedenfalls noch nicht gegeben, wenn sich der finanzielle Aufwand für die elektronische Übermittlung im zweistelligen Eurobereich bewegt (BFH v. 21.4.2021 – XI R 29/20, BStBl. II 2022, 52). Für die Gewinnermittlung nach Abs. 3 (Einnahmenüberschussrechnung) ist die Datenfernübertragung nach § 60 Abs. 4 EStDV Satz 1 iVm. § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a (s. Anm. 523 mwN) vorgesehen. Sowohl die Rechtsverordnung als auch ihre Ermächtigungsgrundlage sind verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (BFH v. 16.11.2011 – X R 18/09, BStBl. II 2012, 129). § 60 Abs. 4 Satz 2 EStDV sieht ebenso wie § 5b Abs. 2 die Möglichkeit der Erteilung eines Dispenses bei unbilliger Härte vor. In einem solchen Fall ist die Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck („Anlage EÜR") der StErklärung beizufügen.

14–19 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Gewinnermittlung durch Bilanzierung; Entnahmen und Einlagen

I. Betriebsvermögensvergleich (Abs. 1 Satz 1)

1. Einordnung

Schrifttum: *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; *Wassermeyer*, Mehrere Fremdvergleichsmaßstäbe im Steuerrecht?, StbJb. 1998/99, 157; *Clemm*, Steuerbilanz in der Krise?, in *Kirchhof/Jakob/Beermann* (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, FS Klaus Offerhaus, Köln 1999, 631; *Woerner*, Adolf Moxter und die Bilanzrechtsprechung, BB 1999, 2199; *Jakob*, Einkommensteuer, 4. Aufl. 2008; *U. Prinz*, Der bilanzielle Betriebsvermögensvergleich als Grundform leistungsfähigkeitsentsprechender Gewinnermittlung, FR 2010, 917; *Wendt*, Bilanzrecht, in *Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler* (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Heidelberg 2013, Bd. II, § 180; *Weber-Grellet*, 100 Jahre Bilanzrechtsprechung durch RFH und BFH, BB 2018, 2347; *Briese*, Ist die Steuerbilanz blind für das Veranlassungsprinzip?, Ubg 2019, 26; *Müller-Gatermann*, Gedanken zur Zukunft der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung, Ubg 2019, 19; *Weber-Grellet*, Adolf Moxter, das Bilanzsteuerrecht und der Bundesfinanzhof, BB 2019, 2411; *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, Düsseldorf, 16. Aufl. 2021; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Heidelberg, 24. Aufl. 2021; *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Köln, 24. Aufl. 2021, Kap. 9, Steuerrechtliche Gewinnermittlung (Bilanzsteuerrecht); *U. Prinz*, Bilanzsteuerrecht: Praxisorientierte Bestandsaufnahme aktueller Trends, DB 2021, 9; *U. Prinz*, „Erfolgsfaktor Betriebswirtschaftslehre" – Gedanken eines Steuerpraktikers, FR 2021, 163; *Nöcker*, Steuerbilanzrecht an der Schwelle zur modernen Welt, StuB 2022, 161.

Siehe auch das Schrifttum zu Vor §§ 4–7 und vor Anm. 1; zu älterem Schrifttum vgl. zudem HHR-Archiv (www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)

20 **a) Bedeutung des Betriebsvermögensvergleichs nach Abs. 1 Satz 1, Steuerbilanz**

Seit 1934 regelt Abs. 1 Satz 1 einen eigenständigen strechtl. Gewinnbegriff in Gestalt des BV-Vergleichs (s. Anm. 2). Der Gewinn ermittelt sich hiernach aus dem Vergleich zwischen dem BV am Schluss des in Rede stehenden Wj. und dem BV am Schluss des vorangegangenen Wj., und zwar 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: Der Begriff des BV (hierzu Anm. 40 ff.) ist nicht nur für den BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1, sondern ebenso für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1, die Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 und die Durchschnittssatzgewinnermittlung (§ 13a) von Bedeutung. Abs. 1 Satz 1 wird daher zu Recht als eine Art „Grundgesetz" der stl. Gewinnermittlung bezeichnet (so *Groh*, BB 1990, 379). Dieser Charakter der Regelung rechtfertigt indes nicht die unterschiedliche Behandlung der beiden BV-Vergleiche nach Abs. 1 Satz 1 und § 5 Abs. 1 (aA *Wichmann*, BB 1990, 1448). Vielmehr haben sich diese – ungeachtet früherer Unterschiede – mit der Zeit aneinander angeglichen (Vor §§ 4–7 Anm. 24 mwN).

Verhältnis zum Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1: Das – von statischen Gesichtspunkten geprägte – Grundschema des BV-Vergleichs gilt auch für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1, der auf Abs. 1 Satz 1 verweist, für den Ansatz des BV aber insbes. auf die handelsrechtl. GoB zurückgreift, die auch für den BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 maßgebend sind (s. Anm. 32 und Vor §§ 4–7 Anm. 23). Insofern stehen Abs. 1 Satz 1 und § 5 Abs. 1 in Wechselbeziehung zueinander (keine Subsidiarität von Abs. 1; so auch *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. B 2 [10/2012]; zum Verhältnis der beiden Vorschriften auch *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 2a; ausführl. zudem *U. Prinz*, FR 2010, 917 [922]; *Müller-Gatermann*, Ubg 2019, 19 [20, 25]; vgl. auch Vor §§ 4–7 Anm. 23 und § 5 Anm. 90). Ob neben der handelsrechtl. Bilanz tatsächlich noch eine StBil. erstellt wird, die die strechtl. gebotenen Korrekturen ausweist (s. Anm. 30), 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 Satz 1 als „Steuerbilanz": Abs. 1 Satz 1 ist selbständige Gewinnermittlungsvorschrift für alle buchführenden Stpfl., die nicht unter § 5 fallen, dh. für buchführende Land- und Forstwirte und freiwillig buchführende selbständig Tätige iSv. § 18 (s. Vor §§ 4–7 Anm. 5 ff.); Gleiches gilt für Auslandseinkünfte unbeschränkt und beschränkt Stpfl. (s. Anm. 11). In diesen Fällen ist eine eigenständige Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 1 durchzuführen, dh. eine „Steuerbilanz" aufzustellen. Eine tiefergehende Definition des Begriffs der „(Steuer-)Bilanz" findet sich im EStG allerdings nicht; Abs. 2 Satz 1 beschränkt sich darauf, die Bilanz als „Vermögensübersicht" zu bezeichnen. Aufschlussreicher ist die handelsrechtl. Legaldefinition in § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB, wonach „Bilanz" der für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres aufzustellende Abschluss ist, der das Verhältnis des Vermögens und der Schulden des Kaufmanns darstellt (vgl. auch *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 4a). Im Übrigen findet sich der Begriff der von der HBil. unabhängigen StBil. mehrfach ausdrücklich im Gesetz. So bestimmen § 60 Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStDV, dass der Stpfl. eine „Steuerbilanz" vorlegen kann, wenn die HBil. den stl. Vorschriften nicht entsprechende „Ansätze oder Beträge" enthält (vgl. zur Einordnung der HBil. nebst strechtl. Überleitungsrechnung gem. § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV als „Steuerbilanz" BFH v. 27.5.2020 – XI R 12/18, BStBl. II 2020, 779, Rz. 25, mwN). § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG definiert den ausschüttbaren Gewinn als das in der „Steuerbilanz" vorhandene gesamte Eigenkapital abzgl. des gezeichneten Kapitals und des Bestands des stl. Einlagekontos. Zudem bezieht sich das UmwStG in §§ 3 Abs. 1 Satz 1, 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG auf die „steuerliche Schlussbilanz".

Gruppen von Steuerbilanzen: Schließlich ergeben sich aus steuergesetzlichen Tatbeständen verdeckte Verweisungen auf die StBil., die besonderen stl. Vorschriften – wie der 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* in DStJG 14 [1991], 123 [127]). Nach *Schulze-Osterloh* (in DStJG 14 [1991], 123) gibt es drei Gruppen von StBil.:

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

Laufender Gewinn versus Veräußerungsgewinn: 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. Gewinne aus der Veräußerung/Aufgabe eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils sind gesondert zu ermitteln, da sie grds. zur Aufdeckung mehrjährig angesammelter stiller Reserven führen und daher tarifbegünstigt besteuert werden; § 16 Abs. 2 Satz 2 verweist zur Berechnung von Betriebsveräußerungs- und -aufgabegewinnen aber auf Abs. 1. Nach Auffassung des BFH hat dies allerdings eine vom Prinzip der Abschnittsbesteuerung abweichende Zuordnung der BA zur Folge, weil auch die bereits im VZ vor dem Entstehen des Veräußerungs-/Betriebsaufgabegewinns angefallenen Veräußerungskosten bei der Gewinnermittlung abzuziehen sind (BFH v. 6.10.1993 – I R 97/92, BStBl. II 1994, 287, allerdings betr. Einnahmenüberschussrechnung).

Gewinn und Verlust: Da der Unterschied zwischen dem Anfangs-BV und dem Schluss-BV auch ein negatives Erg. zur Folge haben kann, umfasst der Ausdruck „Gewinn" in Abs. 1 Satz 1 (und § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1) sowohl ein positives als auch ein negatives Erg. des BV-Vergleichs; im letztgenannten Fall wird von „Verlust" gesprochen (*Hennrichs* in *Tipke*/*Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 9.13). In gleicher Weise ist der Gewinnbegriff iSd. Abs. 3 (s. Anm. 557) und der 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.

Gewinn- und Verlustrechnung: Führt der Stpfl. Bücher, die den Grundsätzen der doppelten Buchführung entsprechen (hierzu ua. *Hennrichs* in *Tipke*/*Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 9.25), muss er seiner StBil. eine GuV beifügen (§ 60 Abs. 1 Satz 2 EStDV). Das Handelsrecht definiert diese Rechnung als eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres (§ 242 Abs. 2 HGB); das StRecht folgt diesem Begriffsverständnis. Die Bilanz und die GuV bilden zusammengefasst den sog. Jahresabschluss (§ 242 Abs. 3 HGB).

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

21 #### aa) Bilanztheorien

Mit den sog. Bilanztheorien wird versucht, unabhängig von gesetzlichen Regelungen den Grundgedanken und Zweck des Jahresabschlusses, aber auch die Behandlung von Einzelfragen aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen herzuleiten (ua. *Baetge*/*Kirsch*/*Thiele*, Bilanzen, 16. Aufl. 2021, 14 ff.).

Weitgehend übereinstimmende betriebswirtschaftliche und steuerrechtliche Ziele: Das betriebswirtschaftliche Anliegen, den „wahren" Gewinn eines Unternehmens zu ermitteln, entspricht 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 sind somit auch für das Verständnis des BV-Vergleichs nach Abs. 1 Satz 1 jedenfalls insoweit von Interesse, 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 modernen und die klassischen Bilanztheorien 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.
- *Die klassischen Bilanztheorien* werden insbes. in statischer, dynamischer und organischer Ausprägung vertreten. Von ihnen ist das Bilanzsteuerrecht vornehmlich beeinflusst (s. Anm. 22).
  - *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, 16. Aufl. 2021, 15, unter Hinweis auf *Simon*, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, 3. Aufl. 1899; ausführl. *Freidank*, DB 2022, 1785 [1791]).
  - *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 (hierzu ebenfalls *Freidank*, DB 2022, 1785 [1793]; 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; *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; vgl. auch *Freidank*, DB 2022, 1785 [1792]).

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

22

Der BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 wird durch keine der klassischen Bilanztheorien ausschließlich geprägt; sie finden ihren Niederschlag jedoch in einzelnen Vorschriften zum BV-Vergleich und haben namentlich die Rspr. – mit wechselnder Richtung – beeinflusst.

Die organische Bilanzlehre, die vor allem die Ausschüttung von Scheingewinnen und den Einfluss von Geldwertschwankungen verhindern will, widerspricht dem im Ertragsteuerrecht geltenden Nominalwertprinzip und konnte sich daher nicht durchsetzen (so bereits RFH v. 22.10.1931 – I A 254/30, RStBl. 1932, 22, zur Ablehnung einer Gewinnermittlung nach den Grundsätzen über Tageswertbilanzen; vgl. zudem BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180, unter 2.c, zur Bewertung von WG; zum Geltungsanspruch des Nominalwertprinzips für sämtliche Einkunftsarten iSv. § 2 Abs. 1 und 2 s. auch BFH v. 19.5.2021 – X R 33/19, BFHE 273, 266, Rz. 24 ff.). 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).

BFH-Rechtsprechung zwischen Dynamik und Statik: Für das Bilanzsteuerrecht im Wesentlichen maßgeblich sind die statische und die dynamische Bilanzauffassung, in deren Spannungsfeld sich auch die höchstrichterliche Rspr. bewegt (hat). Zwar liegt den Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 ff. jedenfalls explizit keine bestimmte Bilanzauffassung zugrunde. Allerdings sind diese Normen Ausfluss eines vornehmlich 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 (so insbes. Abs. 1 Satz 1 und § 5 Abs. 1). Demgegenüber entsprechen die Regelungen über die AfA (§ 7) und die Bildung von RAP (§ 5 Abs. 5) dynamischem Bilanzdenken, da hier eine gewinnwirksame Nachverrechnung früherer Ausgaben vorgeschrieben (AfA) bzw. eine periodengerechte Verteilung von Aufwendungen und Erträgen (RAP) erreicht wird. Während der BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 einer an der Unternehmensfortführung orientierten statischen Vorstellung (Fortführungsstatik) folgt, ist die Steuerrechtsprechung zeitweise von der dynamischen Bilanztheorie beeinflusst gewesen, 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).

- *Entwicklung von der dynamischen zur statischen Bilanzauffassung:* Die ältere ertragstrechtl. BFH-Rspr. war bis zum Beginn der 1970er Jahre verstärkt der dynamischen Bilanzauffassung zugewandt und betonte den Unterschied zu der das Bewertungsrecht beherrschenden statischen Auffassung (s. BFH v. 7.8.1970 – III R 119/67, BStBl. II 1970, 842). Später distanzierte sich der BFH – 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; vgl. auch *Weber-Grellet*, BB 2019, 2411 [2415]). So lag der Einf. des Verbots der Aktivierung selbst hergestellter immaterieller Anlagewerte (§ 153 Abs. 3 AktG 1965; vgl. heute § 248 Abs. 2 HGB) und der Einschränkung der Rechnungsabgrenzung auf sog. transitorische Posten ieS (§ 152 Abs. 9 AktG 1965; vgl. heute § 250 HGB) und deren Übernahme in das EStG (§ 5 Abs. 2 und 5 EStG) das erklärte Ziel zugrunde, den Einfluss der dynamischen Bilanzauffassung bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich einzuschränken (vgl. dazu die Begr. zum RegE des AktG 1965, BTDrucks. IV/171, 174 und 177).
- *Beispiele:* In mehreren Entsch. lehnte der BFH die dynamische Auffassung ab, auf die sich die Stpfl. jeweils ausdrücklich berufen hatten.So in BFH v. 19.10.

1972 – I R 50/70, BStBl. II 1973, 212; BFH v. 22.2.1973 – IV R 168/71, BStBl. II 1973, 481 (künftige Provisionsforderungen der Handelsvertreter noch keine stl. passivierungsfähigen Verpflichtungen); BFH v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380 (kein Ansatz von Vermittlungsprovisionen als RAP oder AK eines immateriellen WG); BFH v. 26.10.1977 – I R 148/75, BStBl. II 1978, 97 (keine Rückstellung für die Prüfung des Jahresabschlusses für das vergangene Geschäftsjahr); BFH v. 23.11.1983 – I R 216/78, BStBl. II 1984, 277 (keine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung); BFH v. 29.11.1990 – IV R 131/89, BStBl. II 1992, 715 (kein passiver RAP zur Verteilung von Entschädigungen wegen Wirtschaftserschwernissen). Auch der für den BV-Vergleich entscheidende Begriff des WG (vgl. hierzu § 5 Anm. 560 ff.) ist im Wesentlichen von statischem Bilanzdenken geprägt. Ein WG kann daher nicht mit der Begr. 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).

- *Die Hinwendung der Rechtsprechung 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 1990er Jahren spielt die Unterscheidung „dynamisch – statisch" praktisch keine Rolle mehr bei der Beurteilung einzelner Bilanzpositionen (s. hierzu auch ausführl. *Weber-Grellet*, BB 2018, 2347 [2351]; s. noch FG München v. 13.12.1990 – 15 K 1010/90, BB 1991, 1226, rkr., betr. Rückstellung für drohende Verluste beim Zuwachssparen).
- *„Bilanz im Rechtssinne"*: Beginnend mit dem HBegleitG 1983 (Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen; s. § 5 Anm. 1950) hat der Steuergesetzgeber 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 (vgl. § 5 Abs. 2a, Abs. 3, Abs. 4, Abs. 4a, Abs. 4b), auch wenn diese Einzelmaßnahmen oft als Reaktion auf eine missliebige BFH-Rspr. erfolgt sind (zB bei der Jubiläumsrückstellung gem. § 5 Abs. 4 durch das StReformG 1990; s. § 5 Anm. 2000) und so zur Aufweichung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1) beigetragen haben (dazu auch *Wendt*, FS Kirchhof, 2013, Bd. II, § 180, Rz. 4 ff.; *Müller-Gatermann*, Ubg 2019, 19). Diese Regelungen sind indessen auch für den BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 maßgebend.

Einstweilen frei. 23–29

2. Gegenüberstellung der Höhe des Betriebsvermögens an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen

a) Legaldefinition des Gewinns; Rechenergebnis 30

Nach Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 ergibt sich der Gewinn aus einer Subtraktion – einem Vergleich – zwischen dem BV (hierzu Anm. 40 ff.) am Schluss des Wj. und dem BV am Schluss des vorangegangenen Wj. Entnahmen (Anm. 150 f. und ausführl. Anm. 170 ff.) und Einlagen (Anm. 150 ff. und ausführl. Anm. 290 ff.), die die Höhe des BV beeinflusst haben, werden gem. Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 (Anm. 151) wieder hinzugerechnet (Entnahmen) bzw. abgerechnet (Einlagen).

Zweistufige Gewinnermittlung: Nach dieser Definition handelt es sich um eine zweistufige Gewinnermittlung (ausführl. *U. Prinz*, FR 2010, 917 [921]; so auch *Wassermeyer*, StbJb. 1998/99, 157 [158]; *Briese*, Ubg 2019, 26 [27]). Sie besteht aus einem ersten – bilanziellen – Teil in Gestalt der Gegenüberstellung des BV am Schluss des Wj. und des BV am Schluss des vorangegangen Wj. Diesem Unterschiedsbetrag werden auf einer zweiten Stufe die Entnahmen hinzu- und die Einlagen abgerechnet. Grund hierfür ist, dass nur die betrieblich veranlasste Änderung des BV der Besteuerung unterworfen werden darf (BFH v. 9.5.2019 – IV R 13/17, BStBl. II 2019, 754, Rz. 25; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 30).

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 Halbs. 1), wobei strechtl. Wahlrechte beachtet werden können (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2; s. § 5 Anm. 270 ff.) und der strechtl. Vorbehalt des § 5 Abs. 6 zu beachten ist (s. § 5 Anm. 2350 ff.).

Das Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (sog. Anfangsvermögen) entspricht dem Anfangs-BV des laufenden Wj. (Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs; vgl. Anm. 350).

Korrekturen um Entnahmen und Einlagen: Soweit die Höhe des tatsächlichen BV durch Entnahmen und Einlagen beeinflusst wird, sind diese außerbetrieblich veranlassten Zu- und Abgänge bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 1 zu neutralisieren. Die dies regelnde Bestimmung des Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 (vgl. insoweit Anm. 150 ff.) hat kaum praktische Bedeutung, da Entnahmen und Einlagen idR laufend auf einem besonderen Konto („Privatkonto") festgehalten werden. In diesem Fall weist die Bilanz bereits das „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 Korrekturen: Aus stl. Gründen unterliegt der nach Abs. 1 Satz 1 ermittelte Gewinn weiteren Korrekturen. Hinzuzurechnen sind die nichtabziehbaren BA (insbes. Abs. 5), ferner vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG), der Korrekturbetrag nach § 1 AStG und der Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 2 AStG. Abzuziehen sind diejenigen Zuflüsse, die das BV – außerhalb der Einlagen – erhöht haben, allerdings nicht der Besteuerung unterliegen, so die stfreien Einnahmen (insbes. § 3) sowie bei KapGes. die verdeckten Einlagen (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG). Ergebnis dieses letzten Rechenakts ist der zu besteuernde Gewinn iSv. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1. Hieraus folgt, dass der nach Abs. 1 Satz 1 ermittelte Gewinn nicht mit dem stpfl. Gewinn identisch sein muss (BFH v. 9.5.2019 – IV R 13/17, BStBl. II 2019, 754, Rz. 25).

b) Bilanzstichtag und Bilanzierungszeitraum

31

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 (§ 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. Der Gewinn ist stichtagsbezogen und damit periodengerecht für das jeweilige Wj. zu ermitteln.

- *Wertbegründung:* Da die Bilanz idR erst nach dem jeweiligen Stichtag aufgestellt wird, dürfen Sachverhalte, die in der zeitlichen Nachfolge zum Stichtag eingetreten sind, grds. nicht berücksichtigt werden (sog. wertbegründende Tatsachen; vgl. ua. BFH v. 10.6.2021 – IV R 18/18, BStBl. II 2022, 211, Rz. 34, betr. Kursentwicklung für die Bewertung von Fremdwährungsverbindlichkeiten).
- *Wertaufhellung:* Als „wertaufhellend" sind aber solche Tatsachen einzubeziehen, die zum Bilanzstichtag bereits objektiv vorlagen und erst nach dem Bilanzstichtag – aber bis zu dem Zeitpunkt, in dem die Bilanz nach ordnungsgemäßem Geschäftsgang (§ 243 Abs. 3 HGB) aufzustellen gewesen wäre – bekannt oder erkennbar wurden (s. etwa BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688, mwN; BFH v. 30.3.2017 – IV R 9/15, BStBl. II 2017, 896, Rz. 28).
- *Die Verhältnisse des Bilanzstichtags sind auch maßgebend* für die Beurteilung, ob ein WG oder eine Verbindlichkeit schon oder noch zu bilanzieren ist (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).

Beispiel:

Ein für betriebliche Zwecke erworbener Pkw. Kann noch nicht in der Bilanz auf den 31.12.01 aktiviert werden, wenn die Übergabe erst am 2.1.02 erfolgt, selbst wenn diese für den 30.12.01 vorgesehen war und der kurzfristige Lieferverzug auf nicht vom Stpfl. zu vertretenden Umständen beruhte. Der Zeitpunkt der Anschaffung iSv. § 9a EStDV (= Lieferung) ist ein wertbegründender Umstand. Dagegen kann der insolvenzbedingte Totalausfall einer Forderung wertaufhellende – und demnach auf den Bilanzstichtag zu berücksichtigende – Wirkung haben, wenn am Bilanzstichtag das Insolvenzverfahren bereits eröffnet war und bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz klar wird, dass die vorhandene Masse nicht ausreicht, um die Insolvenzforderungen zu bedienen.

Der Bilanzierungszeitraum (Gewinnermittlungszeitraum) ist der Zeitraum zwischen den Bilanzstichtagen, für den die Vermögensänderungen festgestellt werden, die Grundlage des BV-Vergleichs nach Abs. 1 Satz 1 sind.

- *Handelsrechtlich* ist dieser Zeitraum das Geschäftsjahr, das zwölf Monate nicht überschreiten, wohl aber unterschreiten darf (§ 240 Abs. 2 Satz 2 HGB).
- *Steuerrechtlich* entsprechen den Begriffen „Bilanzierungszeitraum" und „Geschäftsjahr" die Begriffe „Gewinnermittlungszeitraum" und „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 iSv. § 18 stets das Kj. Ge-

winnermittlungszeitraum 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).

- *Zeitpunkt des Gewinnbezugs:* 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. 9 ff.; zur Bildung von Rumpf-Wj. bei Land- und Forstwirten s. § 4a Anm. 18 und bei Gewerbetreibenden s. § 4a Anm. 14; zur Bildung von Sonder-Wj. der Land- und Forstwirte s. § 4a Anm. 16 ff. und zur Bildung des verlängerten Wj. s. § 4a Anm. 18. Zur zeitlichen Zurechnung des Gewinns bei abweichendem Wj. auf das Kj. s. § 4a Anm. 35 ff.

32 c) Bedeutung der Buchführung für den Betriebsvermögensvergleich nach Abs. 1 Satz 1

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

Anwendung der GoB: Für die Gewinnermittlung der Gewerbetreibenden nach § 5 ergibt sich dies unmittelbar aus der Bezugnahme auf die handelsrechtl. GoB in § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1. Die Rspr. des BFH geht allerdings – wenn auch stillschweigend – davon aus, dass auch im sachlichen Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 (dh. bei buchführenden Land- und Forstwirten und selbständig Tätigen iSv. § 18) die handelsrechtlichen GoB zu berücksichtigen sind (vgl. BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202, unter 1., betr. RAP; BFH v. 24.2.1994 – IV R 103/92, BFH/NV 1994, 779, unter 1., betr. Verbindlichkeiten; BFH v. 9.5.2019 – IV R 13/17, BStBl. II 2019, 754, Rz. 25; ebenso *Schulze-Osterloh* in DStJG 14 [1991], 123 [127]; *Kanzler*, FR 1998, 233 [243] mwN zu Fn. 131; *U. Prinz*, FR 2010, 917 [919]; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 29). Diese Rechtsfolge lässt sich zudem aus dem Verweisungsgeflecht zwischen § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 und Abs. 1 Satz 1 herleiten (vgl. Vor §§ 4–7 Anm. 23 mwN; s. auch Anm. 20). Zudem regelt § 141 Abs. 1 Satz 2 AO für nicht bereits nach handelsrechtl. Vorschriften buchführungspflichtige Gewerbetreibende und für buchführende Land- und Forstwirte, dass die §§ 238, 240–242 Abs. 1 und die §§ 243–256 HGB sinngemäß gelten, sofern sich nicht aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt.

Buchführung als laufende Bilanzierung: Da eine laufende Fortschreibung der Bilanz während des Gewinnermittlungszeitraums unpraktikabel erscheint, bedient sich die Praxis der Technik der Buchführung. Sie ist eine Fortschreibung der Anfangsbilanz „mit anderen Mitteln" (*Jakob*, Einkommensteuer, 4. Aufl. 2008, Rz. 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/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 864 ff.).

Ordnungsmäßige Buchführung als Voraussetzung der Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 1: Die Buchführung und der Jahresabschluss (Bilanz und GuV) können nur dann als geeignete Grundlage für die Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 1 anerkannt werden, wenn die Buchführung und die dieser zugrunde liegenden Aufzeichnungen ordnungsmäßig sind (s. §§ 140–148 AO).

- *Die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung* sind im EStG unterschiedlich, und zwar 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. bereits BFH v. 25.3.1954 – IV D 1/53 S, BStBl. III 1954, 195). In einem solchen Fall entfaltet die Buchführung für die Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 1 und für den zu besteuernden Gewinn die Vermutung der inhaltlichen Richtigkeit (§ 158 AO).
- *IT-basierte Buchführung:* Diese Grundsätze gelten selbstredend 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 Verfügbarsein 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. Seit dem 1.1.2020 gelten mit § 146a AO neue Vorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme (vgl. hierzu ausführl. *Drüen* in *Tipke*/*Kruse*, § 146a AO Rz. 5 ff. [8/2021]).
- *Das Recht des Datenzugriffs* ist im Einzelnen in einer Verwaltungsanordnung geregelt (zuletzt BMF v. 28.11.2019 – IV A 4 - S 0316/1/10003, 2019/0962810, BStBl. I 2019, 1269, Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff – GoBD).
- *Einnahmenüberschussrechnung:* Zu den Aufzeichnungspflichten bei einer Gewinnermittlung nach Abs. 3 s. Anm. 522–524.

Ordnungsmäßige Buchführung als Voraussetzung für Steuervergünstigungen: Für einige StVergünstigungen wird die Verfolgbarkeit in der Buchführung vorausgesetzt (so zB für die Reinvestitionsrücklage nach § 6b Abs. 4 Satz 1 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).

Eine nicht ordnungsmäßige Buchführung berechtigt gem. § 162 Abs. 2 Satz 2 AO zur Schätzung (Vor §§ 4–7 Anm. 11–17) und kann steuerstrafrechtl. Folgen haben.

d) Bedeutung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben für den Betriebsvermögensvergleich nach Abs. 1 Satz 1 — 33

BE (s. zum Begriff Anm. 558–565 und 570) und BA (s. zum Begriff Anm. 700) sind für die Gewinnermittlung von grundlegender Bedeutung.

Bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 folgt dies unmittelbar aus dem Gesetz. Hier ist nach Abs. 3 Satz 1 der Gewinn als Überschuss der BE über die BA zu ermitteln (s. Anm. 530, 557 f., 571).

Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach Abs. 1 Satz 1 fehlt ein entsprechender unmittelbarer tatbestandlicher Bezug. Abs. 1 Satz 10 bestimmt lediglich, dass „die Vorschriften über die Betriebsausgaben" zu befolgen sind (Anm. 340). Trotz dieses inhaltlich beschränkten Verweises ist allg. anerkannt,

dass BE und BA gleichermaßen Bedeutung für den BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 haben: BE vermehren das BV und erhöhen damit den Gewinn, BA vermindern das BV und mindern daher den Gewinn.

- *Abweichungen zwischen den beiden Gewinnermittlungsarten* nach Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 bestehen aber hinsichtlich des Zeitpunkts, in dem sich BE und BA auswirken. Bei der Einnahmenüberschussrechnung kommt es grds. auf den Zu- bzw. Abfluss an (§ 11 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1; vgl. Anm. 506, 530); beim BV-Vergleich sind sie in dem Wj. anzusetzen, dem sie nach den GoB als Ertrag bzw. Aufwand zuzurechnen sind. Sie erscheinen als Ertrags- bzw. Aufwandspositionen in der GuV.
- *Auswirkung von Wertminderungen:* Ein weiterer Unterschied ergibt sich daraus, dass bei der Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 ausschließlich BE und BA den Gewinn bestimmen, während sich beim BV-Vergleich auch Wertminderungen des BV (zB Teilwertabschreibungen) auswirken.
- *Besteuerungsrelevanz:* Die Feststellung, dass eine BE oder BA vorliegt, bedeutet allerdings nicht stets, dass der zu besteuernde Gewinn durch sie erhöht oder vermindert wird; eine Einnahme, die das BV erhöht hat, kann stfrei sein (zB nach §§ 3, 3b oder Investitionszulagen gem. § 12 Satz 1 InvZulG, vgl. hierzu BFH v. 3.12.2019 – X R 6/18, BStBl. II 2021, 77, Rz. 14 ff., mwN). Auf der anderen Seite kann für eine BA der Abzug durch besondere stl. Vorschriften versagt sein (s. Anm. 1100 ff. und § 10 KStG).

Betriebliche Veranlassung: BE und BA sind nur die betrieblich veranlassten Wertzugänge bzw. -abgänge. Schrifttum und Rspr. wenden das Veranlassungsprinzip einheitlich auf BE und BA an (s. Anm. 562 betr. BE und Anm. 790 ff. betr. BA; zur gemischten Veranlassung s. Anm. 563 zu BE und Anm. 832 ff. zu BA). Bei den BE kommt es dabei weder auf deren betriebliche Verwendung noch auf eine unmittelbare Bereicherung des Stpfl. an, solange ein objektiver wirtschaftlicher oder tatsächlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht (glA *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 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; BFH v. 26.11.1997 – X R 146/94, BFH/NV 1998, 961, jeweils mwN)

34–39 Einstweilen frei.

3. Betriebsvermögen als zentrales Merkmal der Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 1

Schrifttum: *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; *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 Willkürung 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 gewillkür-

ten Betriebsvermögen bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, SteuStud. 2006, 469; *Maute*, Wertpapiere im Betriebsvermögen, EStB 2007, 338; *Kreft*, Darlehensfinanzierte Beteiligung als Betriebsvermögen eines Freiberuflers, PFB 2008, 252; *Stahl*, Die steuerliche Behandlung von Bodenschätzen, in *Binnewies*/*Spatscheck* (Hrsg.), FS Michael Streck, Köln 2011, 233; *Vees*/*Dornheim*, Der Entnahmebegriff im Zusammenhang mit betrieblichen Umstrukturierungen, Ubg 2014, 353; *Eichfelder*/*Neugebauer*, Gemischt genutzte Kraftfahrzeuge bei Gewinneinkünften: Steuerlich optimale Ausübung von Pauschalierungs- und Zuordnungswahlrechten, StuW 2016, 134; *Schoor*, Umfang des Betriebsvermögens bei gewerblicher Betriebsverpachtung, StBp. 2019, 299; *Werthebach*, Die Identifikation von Sonderbetriebsvermögen – ein systematischer Ansatz, StuW 2019, 154; *Kanzler*, Notwendiges Betriebsvermögen bei einem Verpachtungsbetrieb mit betrieblichen Einkünften, FR 2020, 741; *Kanzler*, Gewinnrealisierung durch Inzahlungnahme eines gemischtgenutzten Pkw des gewillkürten Betriebsvermögens, FR 2020, 1145; *Kubik*/*Hoffmann*, GmbH-Anteile im Sonderbetriebsvermögen II: Überblick und kritische Analyse, BB 2020, 2219; *Pflüger*, Notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen bei landwirtschaftlicher Verpachtung, GStB 2020, 309; *Schumann*, § 8 EStDV: Grundstücksteile von untergeordnetem Wert, EStB 2020, 25; *Kahle*/*Kopp*, Anteile an Kapitalgesellschaften als Sonderbetriebsvermögen, StuB 2021, 568; *U. Prinz*, Umgang mit „fehlerhafter Steuerbilanzierung" in der Praxis – Bestandsaufnahme und Einzelfragen, FR 2022, 101; *Schulze zur Wiesche*, Anteile eines Kommanditisten an einer Komplementär-GmbH als Sonderbetriebsvermögen II, DStZ 2022, 302.

Siehe auch vor Anm. 20, 70, 100, 115, 120, 130; zu älterem Schrifttum vgl zudem HHR-Archiv (www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)

a) Kerndefinition des Betriebsvermögens

40

Die Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 basiert auf dem Vergleich der Höhe des Vermögens eines Betriebs (BV) an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen (Anm. 30).

Keine gesetzliche Definition: Was allerdings „Betriebsvermögen" ist, wird im EStG an keiner Stelle definiert, obwohl der Begriff gleich mehrfach verwendet wird (so neben Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 insbes. in § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 sowie im Einleitungssatz zu § 6 Abs. 1; ebenso in § 95 Abs. 1 Satz 1 BewG).

- *Ursprünglich definierte der BFH* „Betriebsvermögen" als die Summe der WG (vgl. hierzu ausführl. § 5 Anm. 560 ff.), die dem Betrieb dienen oder ihrer Art nach ihm zu dienen bestimmt sind (BFH v. 22.12.1955 – IV 537/54 U, BStBl. III 1956, 65). Später fokussierte sich die Rspr. auf den Wortbestandteil „Vermögen" und sah in diesem das Eigenkapital als die Differenz zwischen der Summe bzw. dem Saldo aller aktiven und passiven WG (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632, unter C.II.1; vgl. aus jüngerer Zeit zudem BFH v. 9.5.2019 – IV R 13/17, BStBl. II 2019, 754, Rz. 25).
- *Veranlassungsgedanke:* Diese Begriffsbestimmung ist allerdings noch nicht hinreichend, denn neben dem vorgenannten – rein bilanzrechtl. – Ansatz muss auch ein Bezug des in Rede stehenden WG oder der betroffenen Verbindlichkeit zum „Betrieb" bestehen (s. auch *Bode* in *Kirchhof*/*Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 32). Wirtschaftsgüter, die einen außerbetrieblichen Nutzen erfüllen, sind zwar „Vermögen", gehören aber nicht zum „Betriebs"-Vermögen. Ebenso wenig gehören WG, die zwar betrieblich genutzt werden (also einen betrieblichen Nutzen erfüllen), dem Stpfl. bilanzsteuerrechtl. aber nicht persönlich zuzurechnen sind, nicht zu dessen BV. Dies berücksichtigt der BFH inzwischen insoweit, als er nach einer neueren – uE zutreffenden – Kerndefinition zum BV alle diejenigen WG zählt, die aus betrieblicher Veranlassung angeschafft, hergestellt oder eingelegt werden, wobei eine betriebliche Veranlassung dann bestehen soll, wenn ein objektiver

wirtschaftlicher oder tatsächlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht (ua. BFH v. 19.7.2011 – IV R 10/09, BStBl. II 2012, 93, Rz. 25; BFH v. 6.12.2017 – VI R 68/15, BStBl. II 2019, 128, Rz. 14; ebenso *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 34). Im Hinblick auf das Erfordernis einer persönlichen Zurechnung des WG muss dieses – um zum BV zu zählen – zudem in dessen (zivilrechtlichem oder wirtschaftlichem) Eigentum stehen (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 24; vgl. Anm. 47). Vgl. zu den verschiedenen Auffassungen zum BV-Begriff zudem *Vees/Dornheim*, Ubg 2014, 353 (354); Vor §§ 4–7 Anm. 89; zum WG-Begriff s. § 5 Anm. 560 ff. sowie Vor §§ 4–7 Anm. 100 ff.

b) Beziehung des Wirtschaftsguts zum Betrieb des Steuerpflichtigen

41 #### aa) Dreiteilung zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen sowie Privatvermögen

Zum BV zählen nur solche (aktiven und passiven) WG (Anm. 40), für die ein Bezug zum Betrieb des Stpfl. hergestellt werden kann. Hierbei wird herkömmlich zwischen notwendigem und gewillkürtem BV unterschieden. Das BV ist vom PV abzugrenzen.

Notwendiges Betriebsvermögen liegt vor, wenn ein WG dem Betrieb dergestalt unmittelbar dient, dass es objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt ist (stRspr., s. ua. BFH v. 15.1.2019 – X R 34/17, BFH/NV 2019, 530, Rz. 50; BFH v. 10.4.2019 – X R 28/16, BStBl. II 2019, 474, Rz. 27; BFH v. 12.6.2019 – X R 38/17, BStBl. II 2019, 518, Rz. 32; BFH v. 19.12.2019 – VI R 53/16, BStBl. II 2021, 427, Rz. 18; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 35; s. ausführl. Anm. 55).

Bei gewillkürtem Betriebsvermögen besteht definitorischer 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; BFH v. 11.10.1979 – IV R 125/76, BStBl. II 1980, 40; BFH v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399; BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985; BFH v. 16.10.2014 – IV R 15/11, BStBl. II 2015, 267; BFH v. 10.10.2017 – X R 1/16, BStBl. II 2018, 181, Rz. 31; BFH v. 19.12.2019 – VI R 53/16, BStBl. II 2021, 427, Rz. 19; s. ausführl. Anm. 60). Nach aA genügt dagegen, dass kein notwendiges PV vorliegt und der Stpfl. den Willen bekundet, das WG als BV zu behandeln (s. Anm. 60). Zum Teil wird die Kategorie des gewillkürten BV auch gänzlich abgelehnt (s. insbes. *Wassermeyer* in DStJG 3 [1980], 315; s. ausführl. Anm. 42). Der Auffassung des BFH ist zu folgen, da sie zu praxistauglichen und der Rechtssicherheit dienenden Ergebnissen führt (so auch *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. B 80 [10/2012]; zur ausführlichen Begr. S. Anm. 42).

(Notwendiges) Privatvermögen: Unter notwendigem PV werden WG verstanden, die ihrer Natur nach zum privaten Vermögen gehören und die der Stpfl. deshalb – selbst wenn er es wollte – nicht zum BV ziehen könnte (s. Anm. 57).

Wahlrecht: Zwischen dem notwendigen BV und dem PV liegt ein Bereich, für den der Stpfl. ein Wahlrecht hat, WG zum BV zu ziehen oder nicht (BFH v. 23.9.2009 – IV R 14/07, BStBl. II 2010, 227, unter II.1). Wählt er die Zugehörigkeit zum BV, liegt gewillkürtes BV vor; wählt er die Zugehörigkeit zum PV, könnte man von gewillkürtem PV oder Nicht-BV sprechen (die Kategorie ist allerdings ungebräuchlich, s. *Leingärtner*, FR 1983, 214; uE liegt schlicht PV vor). Voraussetzung für das Wahlrecht ist allerdings ein gewisser objektiver Zusammenhang mit dem Betrieb

(BFH v. 19.12.2019 – VI R 53/16, BStBl. II 2021, 427, Rz. 19). Fehlt diese Voraussetzung, besteht kein Wahlrecht; das WG kann nicht (gewillkürtes) BV sein und stellt folglich PV dar (ausführl. Anm. 57).

bb) Kritik an der Dreiteilung

42

Schrifttum: *Tipke*, Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht, StuW 1980, 1; *Wassermeyer*, Die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen, DStJG 3 (1980), 315; *Söffing*, Gewillkürtes Betriebsvermögen, StbJb. 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?, StbJb. 1989/90, 207; *Flies*, Gewillkürtes Betriebsvermögen, StBp. 1998, 17; *Schoor*, Abgrenzung des notwendigen und gewillkürten Betriebsvermögens vom Privatvermögen, StBp. 2005, 102.

Zu älterem Schrifttum vgl HHR-Archiv (www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Die Rechtsprechung hält bis heute an der Dreiteilung zwischen notwendigem und gewillkürtem BV sowie (notwendigem) PV 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; BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985; BFH v. 19.9.2016 – X B 159/15, BFH/NV 2017, 54; vgl. auch *Kanzler*, FR 2004, 93: „traditionelle Dreiteilung der Vermögensarten").

Diskussion im Schrifttum: Namentlich *Wassermeyer* (in DStJG 3 [1980], 315) hat bereits vor mehr als 40 Jahren die Dreiteilung der Vermögensarten grds. in Frage gestellt. Er ist der Auffassung, dass es hierfür 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 *Loschelder* (in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 34 mit Verweis auf die 39. Aufl. [2020]) 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 Willensentschließung des Unternehmers zur Zuordnung der in seinem Vermögen befindlichen WG (*Söffing*, StbJb. 1980/81, 451 [505]). Da es einen Bereich „neutraler" WG – dh. weder notwendig privater noch notwendig betrieblicher WG – 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 zu prüfen, ob das WG objektiv geeignet ist, den Betrieb zu fördern. *Woerner* rechtfertigt die Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem BV somit vor allem mit der Existenz einer Einlage und verortet ihre Funktion vor allem im Bereich der Beweiswürdigung (*Woerner*, StbJb. 1989/90, 207 [215]).

Stellungnahme: Die besseren Argumente sprechen für die Beibehaltung der gängigen Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem BV (ebenso *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. B 80 [10/2012]; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 342 [11/2020]).

- *Kein gesetzliches Verbot der Differenzierung:* Zwar wird eine solche Differenzierung gesetzlich nicht vorgegeben; das Gesetz verbietet sie aber auch nicht. Vielmehr findet die Dreiteilung der Vermögensarten 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 Feststellung sind jedoch noch nicht alle Fälle befriedigend gelöst, denn sie besagt negativ nur, dass objektiv zum PV gehörende WG nicht dem BV zugeordnet werden dürfen. Es existieren allerdings auch WG, die objektiv weder Bestandteil des BV noch des PV sind, weil sie zunächst eine „neutrale" Funktion innehaben (zB beim Erwerb eines unbebauten Grundstücks, hinsichtlich dessen Verwendung der Stpfl. noch indifferent ist; s. *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 342 [11/2020]). Bei solchen WG bedarf es – zumindest auch – des Abstellens auf die Zuordnungsentscheidung des Stpfl. Deshalb ist es erforderlich, die Bildung gewillkürten BV ua. davon abhängig zu machen, dass der Stpfl. sich durch einen unmissverständlichen und nach außen dokumentierten Zuordnungsakt entscheidet, ein WG, das nicht notwendigerweise dem BV zuzuordnen ist, dennoch in sein BV aufzunehmen. Um missbräuchlichen und unzutreffenden Zuordnungen vorzubeugen, ist neben der unmissverständlichen Zuordnungsentscheidung auch die objektive Eignung zu verlangen, dem Betrieb zu dienen. Durch diese beiden – sowohl subjektiv als auch objektiv ausgeprägten – Komponenten ist sichergestellt, dass eine sachgerechte Zuordnungsentscheidung getroffen wird.
- *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, 24. Aufl. 2021, Rz. 8.212), dürften sich die Ergebnisse der beiden skizzierten Ansätze in den meisten Fällen decken. Vor diesem Hintergrund liegt die Erkenntnis nahe, dass die Frage nach der betrieblichen oder privaten Veranlassung auch für die Abgrenzung zwischen BV und PV jedenfalls im Regelfall zu sachgerechten Ergebnissen führt (ebenso *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 342 [11/2020]). Allerdings weist *Bode* (in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 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 insbes. 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/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 37). Will man die Prämisse einer einheitlichen Zuordnung von WG nicht aufgeben (und hierfür spricht aus Gründen des Bilanzsteuerrechts eigentlich alles, so auch *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. B 81 [10/2012]), kann das Veranlassungsprinzip nicht ohne Modifikationen angewandt werden.
- *Vierteilung?* Der vereinzelt gebliebenen Auffassung *Leingärtners* (FR 1983, 214), wonach es gedanklich einer Vierteilung der Vermögensarten (= gewillkürtes PV) bedürfe, ist zwar im Ausgangspunkt beizupflichten. In der bilanzsteuerrechtl. Praxis spielt diese Frage aber keine Rolle, sondern ist eher akademischer Natur. Liegt ein „neutrales" WG vor und mangelt es an einer Willkürung zum BV, ist es zwingend dem PV zuzuordnen. Das PV muss kein notwendiges in

dem Sinne sein, dass das WG nicht später zum BV gezogen werden könnte (s. ausführl. Anm. 57).

cc) Gemischt betrieblich und außerbetrieblich genutzte Wirtschaftsgüter 43

Grundsatz der Unteilbarkeit: Wirtschaftsgüter (zum Begriff s. § 5 Anm. 560 ff.) gehören nach Rspr. und hM entweder in vollem Umfang zum BV oder zum PV. Ein gemischt-genutztes WG kann daher grds. nicht in einen betrieblich und einen privat genutzten Teil geteilt werden (so bereits BFH v. 24.9.1959 – IV 38/58 U, BStBl. III 1959, 466; BFH v. 22.11.1960 – I 103/60 S, BStBl. III 1961, 97; BFH v. 13.3.1964 – IV 158/61, BStBl. III 1964, 455; BFH v. 13.5.2014 – III B 152/13, BFH/NV 2014, 1364; BFH v. 27.1.2016 – X R 2/14, BStBl. II 2016, 534, Rz. 17; so auch die FinVerw., R 4.2 Abs. 1 EStR; *Grieger*, BB 1961, 318; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 344 [11/2020]; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 48).

- *Bei beweglichen Wirtschaftsgütern* ist maßgebend, welche Nutzung überwiegt: Das WG bildet notwendiges BV, wenn der betriebliche Nutzungsanteil mehr als 50 % beträgt, und notwendiges PV, wenn jener Anteil weniger als 10 % ausmacht (*Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 42; R 4.2 Abs. 1 Satz 5 EStR). Das Wahlrecht zur Bildung gewillkürten BV besteht somit bei einem betrieblichen Nutzungsanteil von mindestens 10 % bis hin zu 50 % (R 4.2 Abs. 1 Satz 6 EStR; zu Gestaltungsmöglichkeiten bei Pkw. s. *Eichfelder/Neugebauer*, StuW 2016, 134). Sinkt der betriebliche Nutzungsanteil im Laufe der Zugehörigkeit des WG zum BV auf unter 10 % ab, hat dies nach zutreffender Ansicht des BFH nicht die Entnahme des WG zur Folge, da allein die Nutzungsänderung nicht als Entnahme zu qualifizieren ist (BFH v. 21.8.2012 – VIII R 11/11, BStBl. II 2013, 117, Rz. 25; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 49). Vgl. ausführl. Anm. 97.
- *Kritik im Schrifttum und Stellungnahme:* Der Grundsatz der Unteilbarkeit wird im Schrifttum zT kritisiert. Er ergebe sich nicht zwingend aus dem Gesetz, auch wenn der Begriff des WG ihn nahelege. Eine Aufteilung sei auch bilanztechnisch möglich und in bestimmten Fällen sogar geboten. Insgesamt führe die Aufteilung zu sachgerechteren Ergebnissen und werde den Gewinnermittlungsgrundsätzen des Abs. 1 Satz 1 besser gerecht (s. *Jehner*, DStR 1990, 6 [9]; *Wassermeyer* in 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, denn jede – ggf. auch eine nur minimale – Nutzungsänderung führte ggf. zu einer Gewinnrealisierung und zu einer Änderung der AfA-Bemessungsgrundlage. Der Einheitlichkeitsgrundsatz ist daher überzeugend (so auch *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. B 81 [10/2012]; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 348 [11/2020]).

Beispiel:

Der Stpfl. nutzt einen im Wj. 01 angeschafften Pkw. (AK: 50.000 €) zunächst zu 70 % für betriebliche und zu 30 % für private Zwecke. Die überzeugende hM ordnet den Pkw. in Anbetracht des Umfangs der betrieblichen Nutzung in vollem Umfang dem notwendigen BV zu. Die AfA werden nach Maßgabe der AK von 50.000 € berücksichtigt. Das Korrektiv für die private Nutzung erfolgt über den Ansatz einer gewinnerhöhenden Nutzungsentnahme gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 ff. Die Gegenauffassung würde den Pkw. nur zu 70 % der AK bilanzieren (35.000 €); eine Nutzungsentnahme wäre nicht zu berücksichtigen. Würde der Stpfl. ab dem Wj. 02 den Pkw. nur noch im Umfang von 60 % betrieblich nutzen, hätte dies zum einen zur Folge, dass die AfA-Bemessungsgrundlage herabzusetzen wäre; zum anderen wäre

der Pkw. gewinnwirksam iHv. 10 % dessen Substanz aus dem BV zu entnehmen. Dies erweist sich als unpraktikabel, zumal nicht ausgeschlossen ist, dass in einem nachfolgenden Wj. wiederum andere Nutzungsverhältnisse zu verzeichnen sind.

Abweichende Grundsätze bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern: Für Gebäude und Grundstücke gelten andere Grundsätze. Bei ihnen kann eine Aufteilung der zivilrechtl. einheitlich zu betrachtenden Immobilie in bis zu vier WG (eigenbetriebliche Nutzung, fremdbetriebliche Nutzung, Nutzung zu fremden Wohnzwecken sowie Nutzung zu eigenen Wohnzwecken) und eine dementsprechende Zuordnung zum BV oder PV erfolgen (s. *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 345 f. [11/2020]; ausführl. Anm. 76 ff.).

Beteiligungen: Eine aus mehreren Aktien, Geschäftsanteilen einer GmbH usw. bestehende Beteiligung bildet nicht ein einziges WG (s. auch § 6 Anm. 146). 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. 108 f.).

Zu den Rechtsfolgen der Zuordnung eines gemischt-genutzten WG zum BV oder PV vgl. Anm. 50.

44 dd) Nutzung eines Wirtschaftsguts in mehreren Betrieben desselben Steuerpflichtigen

Anwendung des Unteilbarkeitsgrundsatzes: Führt ein Stpfl. mehrere Betriebe der gleichen oder verschiedener Einkunftsart(en), sind diese Betriebe strechtl. zu trennen. Wird ein WG gleichzeitig in mehreren Betrieben genutzt, ist zu entscheiden, welchem Betrieb es bilanzsteuerrechtl. 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; BFH v. 22.11.1960 – I 103/60 S, BStBl. III 1961, 97; BFH v. 13.3.1964 – IV 158/61, BStBl. III 1964, 455; s. Anm. 43; so auch BFH v. 11.9.1969 – IV R 160/67, BStBl. II 1970, 317; BFH v. 27.1.2016 – X R 2/14, BStBl. II 2016, 534). Danach kommt eine Aufteilung unteilbarer WG (zB eines Pkw.) nicht in Betracht; vielmehr wird auf die überwiegende Nutzung abgestellt (ebenso *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 48).

Beispiel:

Der Stpfl. nutzt einen Lkw. zu 80 % im Betrieb 1 und zu 20 % im Betrieb 2. Der Lkw. ist notwendiges BV des Betriebs 1 und dort in vollem Umfang zu aktivieren. 20 % der Selbstkosten sind als (gewinnerhöhende) Entnahme im Betrieb 1 und als (gewinnmindernde) Aufwandseinlage im Betrieb 2 zu behandeln. Betragen die Nutzungsanteile 50:50, hat der Stpfl. uE ein Wahlrecht, welchem BV er das WG zuordnet.

- *Im Urteilsfall des BFH v. 11.9.1969* (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 es es kommt auf die überwiegende Nutzung des WG im jeweiligen Betrieb an. Geschieht diese im Rahmen einer freiberuflichen Erfindertätigkeit, handelt es sich im freiberuflichen Betrieb um notwendiges BV; es kann nicht gleichzeitig gewillkürtes gewerbliches BV bilden.
- *Kasuistik:* Liegt bei einem der mehreren Betriebe desselben Stpfl. notwendiges BV vor, scheidet ein Wahlrecht begrifflich aus. Der BFH ließ in seiner Entsch. v. 11.9.1969 (BFH v. 11.9.1969 – IV R 160/67 BStBl. II 1970, 317) die Frage of-

fen, ob eine Erfindung, die sowohl im eigengewerblichen Betrieb als auch durch eine dem freiberuflichen Bereich zuzuordnende Lizenzvergabe genutzt wurde, auch dann gewerbliches BV ist, wenn die Einkünfte aus der Lizenzvergabe erheblich überwiegen. In einer weiteren Entsch. des BFH v. 29.1.1970 (BFH v. 29.1.1970 – IV R 78/66, BStBl. II 1970, 319) wurde 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 teilweise privat (im Rahmen der Einkünfte aus VuV) genutzten Grundstücken lässt die Rspr. (s. Anm. 77 ff.) eine Aufteilung zu. Dies wird damit begründet, dass Grundstücke auch realiter aufgeteilt werden können.

ee) Zuführung eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen 45

Betriebsvermögen kann durch Betriebseröffnung oder -erwerb, durch den entgeltlichen oder unentgeltlichen Erwerb eines einzelnen WG aus betrieblicher Veranlassung, durch Herstellung für betriebliche Zwecke sowie im Wege der Einlage aus dem PV erfolgen (Überblick bei *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 70; s. auch *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 34; *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. B 84 [10/2012]).

Betriebseröffnung bzw. -erwerb führen zur Zuordnung aller beteiligten WG zum BV des Stpfl. Es gelten die Bewertungsregelungen des § 6 Abs. 1 Nr. 6 (Betriebseröffnung) bzw. § 6 Abs. 1 Nr. 7 (entgeltlicher Erwerb eines Betriebs). Betriebsvermögen kann bereits vor der Betriebseröffnung gebildet werden, denn der Gewerbebetrieb beginnt bereits mit den ersten Vorbereitungshandlungen (vgl. BFH v. 26.7.1995 – X R 60/93, BFH/NV 1996, 202; BFH v. 7.2.2018 – X R 10/16, BStBl. II 2018, 630, Rz. 28 mwN). Wird ein Betrieb ohne betriebliche Veranlassung unentgeltlich erworben, wird das BV wegen § 6 Abs. 3 Satz 1 in der Person des Rechtsnachfolgers fortgeführt (vgl. *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 71).

Bei Erwerb (Anschaffung) 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; BFH v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128) ergeben. Auch ein unentgeltlicher Erwerb eines WG führt bei betrieblicher Veranlassung zu BV.

Herstellung: Auch durch Herstellung von WG kann BV entstehen. Entscheidend ist, ob das WG für betriebliche Zwecke hergestellt wird, was im Regelfall zu bejahen sein wird. Ausgeschlossen ist die Herstellung von WG des PV indes nicht (ebenso *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 73).

Einlage: Die Einlage zuvor außerbetrieblich genutzter WG führt zur Entstehung von BV; zu den Voraussetzungen s. ausführl. Anm. 150 ff., 290 ff. Allerdings ist nicht zwangsläufig eine Einlage und damit eine Begr. 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 (vgl. BFH v. 21.4.2005 – III R 4/04, BStBl. II 2005, 604; s. auch Anm. 79).

Die Herkunft der Mittel für die Anschaffung/Herstellung eines WG – aus dem BV oder aus dem PV – ist für die Zurechnung des WG zum BV oder PV ohne Belang (glA *Grieger*, BB 1964, 1074). Wenn die Rspr. die Herkunft der Mittel zT 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; BFH v. 25.2.1982 – IV R 25/78, BStBl. II 1982, 461), ist dies richtig, bedeutet aber noch nicht, dass die Herkunft als solche ein selbständiges Zuordnungskriterium bildete (ebenso *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 39).

46 **ff) Ausscheiden eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen**

Ein WG bleibt grds. bis zur Beendigung des Betriebs in diesem als BV erhalten. Das – vorzeitige – Ausscheiden aus dem BV bedarf eines Grundes. Das WG kann sich aus persönlichen oder aus sachlichen Gründen vom Betrieb lösen (BFH v. 31.1.1985 – IV R 130/82, BStBl. II 1985, 395).

Eine Lösung des persönlichen Betriebszusammenhangs erfolgt durch einen Wechsel in der Rechtszuständigkeit, etwa durch Veräußerung, Schenkung, Erbschaft, Tausch oder gar eine Betriebsveräußerung iSv. § 16 Abs. 1 (vgl. BFH v. 31.1.1985 – IV R 130/82, BStBl. II 1985, 395; BFH v. 27.8.1992 – IV R 89/90, BStBl. II 1993, 225).

Eine Lösung des sachlichen Betriebszusammenhangs erfolgt idR durch Entnahme (s. ausführl. Anm. 170 ff.), aber auch durch Betriebsaufgabe iSv. § 16 Abs. 3 (vgl. *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 77). Bei einer Betriebsaufgabe werden die noch vorhandenen WG zwingend PV, sobald die anderen wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert worden sind und die betriebliche Tätigkeit endgültig eingestellt wird (vgl. § 16 Abs. 3 Satz 7; zudem BFH v. 18.7.2018 – X R 36/17, BFH/NV 2019, 195, Rz. 23 mwN). Allerdings verneint der BFH eine solche Betriebsaufgabe und unterstellt eine Wiederaufnahmeabsicht, solange die Fortsetzung der gewerblichen Tätigkeit objektiv möglich ist und der Stpfl. keine eindeutige Aufgabeerklärung abgibt (Fall der Betriebsunterbrechung; vgl. BFH v. 18.7.2018 – X R 36/17, BFH/NV 2019, 195, Rz. 24 ff. mwN). Auch durch Verlust eines WG – zB infolge Diebstahls oder Zerstörung – kann der Betriebszusammenhang gelöst sein; dies ist aber nicht zwingend (zur Einordnung solcher Vorgänge als Entnahme s. ausführl. Anm. 196 „Verlust"). So ist bspw. die Zerstörung eines Pkw. nicht notwendig als Lösung des betrieblichen Zusammenhangs anzusehen. Erhält der Stpfl. vom Schädiger oder dessen Versicherung eine Schadensersatz-/Versicherungsleistung, tritt diese Leistung nach Art eines „stellvertretenden commodum" an die Stelle des zerstörten WG (BFH v. 24.5.1989 – I R 213/85, BStBl. II 1990, 8, unter II.A.5; BFH v. 27.1.2016 – X R 2/14, BStBl. II 2016, 534, Rz. 18).

Die Nutzungsänderung eines WG führt im Regelfall nicht zu einer Lösung des betrieblichen Zusammenhangs. Insbesondere verliert ein WG, das im Zeitpunkt seines Erwerbs zum notwendigen BV gehörte, diese Eigenschaft nicht durch eine Änderung in den Umständen, die die Eigenschaft als notwendiges BV begründet haben, sondern erst durch eine Entnahme oder durch den Eintritt tatsächlicher Umstände, aufgrund derer das WG fortan zwingend zum notwendigen PV gehörte (BFH v. 12.6.2019 – X R 38/17, BStBl. II 2019, 518, Rz. 57 mwN). Siehe ausführl. Anm. 88 „Nutzungsänderung"; vgl. zudem BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334; BFH v. 21.8.2012 – VIII R 11/11, BStBl. II 2013, 117; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 349, 368 (11/2020).

gg) Persönliche Zurechnung eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen

(1) Allgemeine Zurechnungskriterien: Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum

47

Zivilrechtliches Eigentum: Nur die im Eigentum des Stpfl. stehenden WG sind geeignet, dessen BV zugeordnet zu werden. Handelsrechtlich hat der Kaufmann „seine" Vermögensgegenstände auszuweisen (vgl. § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB). Diese Formulierung könnte auf den ersten Blick eine streng zivilrechtl. Betrachtung indizieren. Allerdings regelt § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB idF des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102), dass der zivilrechtl. Eigentümer einen Vermögensgegenstand nur dann bilanziell auszuweisen hat, wenn dieser Gegenstand nicht einem anderen „wirtschaftlich zuzurechnen" ist (zum Vorrang des wirtschaftlichen Eigentums vgl. ua. *Merkt* in *Hopt*, 41. Aufl. 2022, § 246 HGB Rz. 14; *Ballwieser* in MüKo HGB, 4. Aufl. 2020, § 246 HGB Rz. 35; *Kahle*/*Baltromejus*/*Kopp* in *Hachmeister*/*Kahle*/*Mock*/*Schüppen*, Bilanzrecht, 2. Aufl. 2020, § 246 HGB Rz. 32; zur Rechtslage vor BilMoG vgl. BFH v. 21.12.2017 – IV R 56/16, BFH/NV 2018, 597, Rz. 23 ff. mwN). Das StRecht geht mit § 39 Abs. 1 AO jedenfalls im Grundsatz davon aus, dass WG dem Eigentümer (gemeint ist der zivilrechtl.) zuzurechnen sind (BFH v. 13.10.2016 – IV R 33/13, BStBl. II 2018, 81, Rz. 26; BFH v. 5.7.2018 – VI R 67/15, BStBl. II 2018, 798, Rz. 17; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 61).

Vorrangiges wirtschaftliches Eigentum: Übt allerdings ein anderer als der (zivilrechtliche) Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein WG in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche ND von der Einwirkung auf das WG wirtschaftlich ausschließen kann, ist ihm das WG zuzurechnen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO). Das wirtschaftliche Eigentum genießt somit im StRecht – letztlich wie im Handelsrecht – Vorrang vor dem zivilrechtl. (dazu ausführl. § 2 Anm. 147).

- *Einzelfälle der wirtschaftlichen Zurechnung von Wirtschaftsgütern:* Der BFH sieht im wirtschaftlichen Eigentum gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO eine „Mehrzahl ungleichartiger zivilrechtlicher Rechtslagen", die Nichteigentümern eine eigentumsähnliche Rechtsposition verschaffen. Diese Erkenntnis führt zur Notwendigkeit der Bildung von Fallgruppen (BFH v. 24.6.2004 – III R 42/02, BFH/NV 2005, 164, unter II.2.a).
  - *Im Regelfall* ist wirtschaftliches Eigentum anzunehmen, wenn nach Maßgabe des Gesamtbilds der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall der Herausgabeanspruch des Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat, dh. letztlich wertlos ist (s. BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/60, BStBl. II 1970, 264, unter C.III.1; BFH v. 13.10.2016 – IV R 33/13, BStBl. II 2018, 81, Rz. 27).
  - *Schuldrechtliche und selbst dingliche Nutzungsberechtigungen* sind grds. nicht geeignet, wirtschaftliches Eigentum zu vermitteln, so insbes. bei Miete/Pacht oder Vorbehaltsnießbrauch (ua. *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 61), denn die bloße Befugnis, eine fremde Sache zu nutzen, beinhaltet nicht zugleich das Recht, mit ihr wie ein Eigentümer nach Belieben zu verfahren (BFH v. 5.7.2018 – VI R 67/15, BStBl. II 2018, 798, Rz. 19). Abweichendes kann gelten, wenn anstelle des Eigentümers der Nutzungsberechtigte die Kosten für die Anschaffung/Herstellung eines von ihm selbst genutzten WG trägt und ihm auf Dauer – dh. für die voraussichtliche ND – Substanz und Ertrag des WG wirtschaftlich zustehen (BFH v. 2.6.2016 – IV R 23/13, BFH/NV 2016, 1433, Rz. 31; BFH v. 13.10.2016 – IV R 33/13,

BStBl. II 2018, 81, Rz. 28). Dies ist zB der Fall, wenn der Stpfl. auf eigene Rechnung ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden errichtet (in diesem Fall wird der Grundstückseigentümer im Regelfall zivilrechtl. Eigentümer des Gebäudes, vgl. § 94 Abs. 1 BGB; zu Ausnahmen – zB Bebauung in Ausübung eines Erbbaurechts oder der Annahme eines Gebäudes als sog. Scheinbestandteil iSv. § 95 Abs. 1 BGB – vgl. *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 322 [11/2020]) und den Grundstückseigentümer für die gewöhnliche ND von der Einwirkung auf das Gebäude ausschließen kann. Dies wiederum ist der Fall, wenn

- dem die Kosten tragenden Stpfl. für die gesamte voraussichtliche ND des Gebäudes ein Nutzungsrecht am Grund und Boden zusteht, das Gebäude sich somit während der Nutzungszeit wirtschaftlich verbraucht (vgl. hierzu BFH v. 27.11.1996 – X R 92/92, BStBl. II 1998, 97, unter 3.c-e);
- ein zivilrechtl. Herausgabeanspruch des Grundstückseigentümers nicht besteht, weil der Stpfl. berechtigt oder sogar verpflichtet ist, das Gebäude nach Ablauf der ND abzureißen (BFH v. 22.8.1984 – I R 198/80, BStBl. II 1985, 126, unter II.1.a; BFH v. 27.2.1991 – XI R 14/87, BStBl. II 1991, 628, unter 2.);
- der Stpfl. für den Fall der Beendigung des Nutzungsverhältnisses über das Grundstück gegen den Eigentümer einen vertraglichen oder gesetzlichen (insbes. § 951 Abs. 1 iVm. § 812 BGB) Anspruch auf Ersatz des Verkehrswerts des Gebäudes hat (BFH v. 25.6.2004 – III R 50/01, BStBl. II 2005, 80, unter II.1).

▷ *Leasing:* Im Regelfall ist ein geleastes WG nur dem Leasinggeber zuzurechnen (BFH v. 21.12.2017 – IV R 56/16, BFH/NV 2018, 597, Rz. 25, 29; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 61); die Leasingvereinbarung vermittelt lediglich eine schuldrechtl. Nutzungsbefugnis. Hiervon macht die Rspr. aber gewichtige Ausnahmen (vgl. zusammenfassend BFH v. 13.10. 2016 – IV R 33/13, BStBl. II 2018, 81, Rz. 29; zuvor bereits BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264, unter C.III.2; BFH v. 30.5.1984 – I R 146/81, BStBl. II 1984, 825, unter II.2; BFH v. 9.12.1999 – III R 74/97, BStBl. II 2001, 311, unter II.1.b; BFH v. 28.5.2015 – IV R 3/13, Rz. 22; BFH v. 2.6. 2016 – IV R 23/13, BFH/NV 2016, 1433, Rz. 31). Demnach kommt eine Zurechnung des geleasten WG zum BV des Leasingnehmers insbes. in Betracht, wenn

- das WG speziell auf die Verhältnisse des leasenden Stpfl. zugeschnitten ist und nach Ablauf der Grundmietzeit nur noch bei ihm eine sinnvolle Verwendung finden kann (sog. Spezialleasing),
- sich die betriebsgewöhnliche ND des geleasten WG und die Grundmietzeit annähernd decken;
- die betriebsgewöhnliche ND zwar länger als die Grundmietzeit ist, dem leasenden Stpfl. aber ein Recht auf Verlängerung der Nutzungsüberlassung oder eine Kaufoption zu derart günstigen Konditionen zusteht, dass bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidungsfindung mit der Ausübung jenes Rechts zu rechnen ist. Dagegen verneint der BFH wirtschaftliches Eigentum beim leasenden Stpfl., wenn die betriebsgewöhnliche ND des WG länger als die Grundmietzeit ist und dem Stpfl. kein Optionsrecht zur Verlängerung der Nutzungszeit oder zum Kauf zusteht. Dies gilt

selbst dann, wenn dem Leasinggeber ein Andienungsrecht zu so günstigen Konditionen eingeräumt ist, dass bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidungsfindung mit der Ausübung des Rechts zu rechnen ist (BFH v. 13.10.2016 – IV R 33/13, BStBl. II 2018, 81, Rz. 31 ff.). Diese Entsch. berücksichtigt zutr., dass in einem solchen Fall der leasende Stpfl. rechtl. eben nicht – wie allerdings von § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO vorausgesetzt – in der Lage ist, den zivilrechtl. Eigentümer (Leasinggeber) für die gesamte ND von der Einwirkung auf das geleaste WG wirtschaftlich auszuschließen. Das wirtschaftliche Schicksal des WG liegt nach Ablauf der Leasingzeit allein in der Hand des Leasinggebers.

- ▷ *Bei einem (Spar-)Guthaben* 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.).
- ▷ *Fälle des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO:* Nichteigene – insbes. zur Verwahrung oder als Sicherheit empfangene – Gegenstände zählen nicht zum BV des Stpfl.

▶ Zu weiteren Fallkonstellationen wirtschaftlichen Eigentums s. § 5 Anm. 519 ff.

(2) Zurechnung bei Miteigentum 48

Steht das vom Stpfl. betrieblich genutzte WG nicht in seinem Alleineigentum, ist es ihm bilanziell nur in dem Umfang zuzurechnen, wie sein Miteigentumsanteil reicht. Allein das Recht, das WG in vollem Umfang zu nutzen, rechtfertigt nicht die Annahme wirtschaftlichen Eigentums in Bezug auf den oder die verbleibenden Miteigentumsanteil/e (BFH v. 29.4.2008 – VIII R 98/04, BStBl. II 2008, 749). Das WG ist somit persönlich – nicht sachlich – aufzuteilen (vgl. *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 62). Dies gilt auch, wenn der Stpfl. die AHK des WG in vollem Umfang selbst getragen hat (BFH v. 9.3.2016 – X R 46/14, BStBl. II 2016, 976, Rz. 21, betr. Ehegatten-Konstellation).

(3) Zurechnung bei Ehegatten 49

Steht das betrieblich genutzte WG im Eigentum von Ehegatten (bzw. Lebenspartner), gelten folgende Rechtsgrundsätze:

Alleineigentum des Nichtunternehmer-Ehegatten: Nutzt ein Ehegatte ein WG (zB ein Grundstück), das im alleinigen Eigentum seines Ehegatten steht, ist ihm dieses WG bilanzsteuerrechtl. nicht zuzurechnen und darf als solches bei ihm nicht aktiviert werden. Das WG ist PV des Eigentümer-Ehegatten (*Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 334 [11/2020]). Eine Zusammenveranlagung der Ehegatten zur ESt ändert hieran bereits im Hinblick auf die getrennte Ermittlung der Einkünfte nichts (ua. BFH v. 6.12.2017 – VI R 41/15, BStBl. II 2018, 355, Rz. 15).

- ▶ *Die Vermietung eines Grundstücks* an den Unternehmer-Ehegatten hat zur Folge, dass der Eigentümer-Ehegatte insoweit Einkünfte aus VuV erzielt; die Mietzahlungen stellen für den Unternehmer-Ehegatten BA dar.
- ▶ *Die unentgeltliche Überlassung* eines WG führt für sich betrachtet nicht zu wirtschaftlichem Eigentum des Unternehmer-Ehegatten und macht daher das WG nicht zu dessen BV. Mangels Einkünfteerzielung bleibt dem Eigentümer-Ehegatten in diesem Fall der Abzug von AfA nach § 7 EStG versagt (*Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 334 [11/2020]). Wirtschaftliches Eigentum des Unternehmer-Ehegatten iSv. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO kann – ausnahms-

weise – nur dann angenommen werden, wenn die Ehegatten eine besondere Vereinbarung getroffen haben, der zufolge der Unternehmer-Ehegatte die tatsächliche Herrschaft über das WG in der Weise ausüben darf, dass er den Eigentümer-Ehegatten im Regelfall für die gewöhnliche ND von der Einwirkung hierauf wirtschaftlich ausschließen kann (BFH v. 9.3.2016 – X R 46/14, BStBl. II 2016, 976, Rz. 38 mwN). Dies erfordert idR, dass der Unternehmer-Ehegatte einen für die betriebsgewöhnliche ND des WG unentziehbaren Behaltens- und Nutzungsanspruch innehat. Zudem muss er die Lasten und Risiken (einschließlich der Gefahr des zufälligen Untergangs) tragen (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 65; *Levedag*, GmbHR 2016, 652 [661]). Das Bestehen eines bereicherungsrechtl. Entschädigungsanspruchs gem. §§ 951 Abs. 1, 812 BGB (Grundstücksbebauungs-Fälle) genügt bei Ehegatten dagegen nicht (mehr), um wirtschaftliches Eigentum des Unternehmer-Ehegatten (der auf eigene Kosten das im Grundstück des anderen Ehegatten stehenden Grundstücks hat bebauen lassen) annehmen zu wollen (*Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 336 [11/2020]; vgl. die Darstellung zur überkommenen Rechtslage in BFH v. 9.3.2016 – X R 46/14, BStBl. II 2016, 976, Rz. 30).

- *Aufwandsverteilungsposten:* Allerdings gebietet das Nettoprinzip den Abzug der vom Stpfl. zur Einkunftserzielung getätigten Aufwendungen grds. auch dann, wenn und soweit diese Aufwendungen auf in fremdem Eigentum stehende WG erbracht werden (BFH v. 12.7.2017 – VI R 59/15, BStBl. II 2018, 461, Rz. 16 mwN; vgl. ausführl. hierzu *Günther*, FR 2020, 895 [898 f.]). Der BFH vertritt in seiner jüngeren Rspr. die Auffassung, dass derartige Aufwendungen zwar nicht wie ein WG zu behandeln, aber einem Aufwandsverteilungsposten zuzuführen sind. Diese Bilanzposition ist „kein Sitz stiller Reserven" (BFH v. 19.12.2012 – IV R 29/09, BStBl. II 2013, 387, Rz. 28 f.; BFH v. 9.3.2016 – X R 46/14, BStBl. II 2016, 976, Rz. 40 ff.) und muss bei Beendigung der Nutzung durch den Unternehmer-Ehegatten erfolgsneutral ausgebucht werden (vgl. BFH v. 19.12.2012 – IV R 29/09, BStBl. II 2013, 387, Rz. 30 f.; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 66). Der verbleibende Betrag wird den AHK des Eigentümer-Ehegatten zugeschrieben (BFH v. 19.12.2012 – IV R 29/09, BStBl. II 2013, 387, Rz. 30).

Ehegatten als Mitunternehmer: Sind die Ehegatten als Mitunternehmer des Betriebs anzusehen, gelten die allgemeinen Regeln, und alle in ihrem Eigentum stehenden betrieblichen WG gehören zum BV der Mitunternehmerschaft. 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; BFH v. 16.5.2018 – VI R 45/16, BStBl. II 2019, 60, zu einer LuF-Mitunternehmerschaft).

Ehegatten als Miteigentümer, aber nicht Mitunternehmer: Sind die Ehegatten nicht Mitunternehmer, sondern nur Miteigentümer von WG, gilt grds. das oben zum Alleineigentum Gesagte. Nur der Miteigentumsanteil des Unternehmer-Ehegatten ist als BV auszuweisen (so bereits BFH v. 29.11.1968 – VI R 183/66, BStBl. II 1969, 233; BFH v. 8.3.1990 – IV R 60/89, BStBl. II 1994, 559, dazu *Rudloff*, FR 1992, 565; BFH v. 28.6.2005 – IV B 174/03, BFH/NV 2005, 2009; ausführl. BFH v. 9.3.2016 – X R 46/14, BStBl. II 2016, 976, Rz. 20 ff.). Abweichendes gilt nur, wenn die Vereinbarungen der Ehegatten den sicheren Schluss zulassen, dass dem Unternehmer-Ehegatten in Bezug auf den im zivilrechtl. Eigentum des anderen Ehegatten stehende Anteil ein am Maßstab des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO zu messendes wirtschaftliches Eigentum zukommt.

hh) Rechtsfolgen bei Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen 50

Einbeziehung in den Betriebsvermögensvergleich: Gehört ein WG zum BV, nimmt es zwingend am BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 bzw. § 5 Abs. 1 teil. Für die stl. Bewertung gilt § 6. Die Zuführung zum BV und die Abgabe aus dem BV richten sich nach den Einlage- und Entnahmevorschriften (s. Anm. 150 ff.).

Steuerliche Verstrickung und Aufdeckung stiller Reserven: Wirtschaftsgüter des BV bleiben so lange Bestandteil desselben, bis ihre diesbezügliche Zugehörigkeit durch einen persönlichen Grund (insbes. Veräußerung) oder sachlichen Grund (insbes. Entnahme) gelöst wird (vgl. Anm. 46). Diese Verstrickung des WG bewirkt, dass stille Reserven, die sich während der Zugehörigkeit des WG zum BV gebildet haben, aufzudecken sind, sobald ein Gewinn aus der Veräußerung (Erlös ./. Buchwert) oder der Entnahme (Teilwert ./. Buchwert) realisiert wurde (vgl. ua. *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 11, 31; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 86 f.); die stillen Reserven fließen somit in den BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 mit ein. Liegt der Veräußerungserlös oder der Teilwert unter dem Buchwert, ist ein entsprechender Verlust zu berücksichtigen. Wird der Betrieb gem. § 16 Abs. 1 veräußert oder nach § 16 Abs. 3 aufgegeben, sind die sich in den WG gebildeten stillen Reserven in Gänze durch Ansatz eines – nach § 34 tariflich begünstigten – Betriebsveräußerungs- bzw. -aufgabegewinns (§ 16 Abs. 2) aufzudecken.

- *Speziellere Regelungen:* Die durch einen Realisationstatbestand aufgedeckten stillen Reserven sind nicht immer in den BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 einzubeziehen bzw. führen nicht stets zur Notwendigkeit der Versteuerung eines Betriebsveräußerungs- oder -aufgabegewinns. Auf der anderen Seite existieren stl. Regelungen, die eine Realisierung aufgebauter stiller Reserven anordnen, obwohl das WG nicht aus dem betrieblichen Zusammenhang des Stpfl. gelöst wurde.
  - *Reinvestitionen:* Die durch eine Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven der in § 6b Abs. 1 Satz 1 genannten WG (insbes. Grund und Boden, Gebäude) müssen nicht gewinnerhöhend in den BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 einbezogen werden, sondern können (Wahlrecht) auf bestimmte Reinvestitions-WG (§ 6b Abs. 1 Satz 2) übertragen oder zeitweise einer Reinvestitionsrücklage (§ 6b Abs. 3) zugeführt werden. Vergleichbares gilt bei einer infolge höherer Gewalt erforderlichen Ersatzbeschaffung für WG (R 6.6 EStR).
  - *Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft:* Veräußert der Stpfl. im BV gehaltene Beteiligungen an einer KapGes., fließt der hieraus erzielte Gewinn zwar in den BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 ein, wird aber bei der Ermittlung des zu besteuernden Gewinns – außerbilanziell – zu 40 % stfrei gestellt (§ 3 Nr. 40 Buchst. a; Teileinkünfteverfahren); bei Körperschaften erfolgt eine vollständige Freistellung des Veräußerungsgewinns (§ 8b Abs. 2 KStG).
  - *Unentgeltliche Rechtsvorgänge:* Unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 führt – trotz Rechtsträgerwechsels – die unentgeltliche Übertragung oder Veräußerung eines WG nicht zur Aufdeckung stiller Reserven. Dies gilt unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 sogar für die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs.
  - *Einbringungen:* Besonderheiten ergeben sich zudem bei der Einbringung eines Betriebs in eine KapGes. (§ 20 UmwStG) bzw. in eine PersGes. (§ 24

UmwStG). Im Hinblick auf die im Gegenzug zur Einbringung gewährten Gesellschaftsrechte handelt es sich um einen veräußerungsähnlichen Vorgang, der grds. zur Aufdeckung von stillen Reserven führt, was wiederum ausbleibt, soweit die aufnehmende KapGes./PersGes. das eingebrachte BV – wahlweise – unterhalb des gemeinen Werts ansetzt (vgl. § 20 Abs. 2 und 3 sowie § 24 Abs. 2 und 3 UmwStG).

- ▷ *Betriebsverpachtung im Ganzen:* Ein Stpfl., der sich aus der aktiven Bewirtschaftung seines Gewerbebetriebs zurückzieht und diesen sodann im Ganzen (dh. mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen) an einen Dritten verpachtet, ist nicht gezwungen, die hiermit grds. einhergehenden Konsequenzen einer Betriebsaufgabe iSv. § 16 Abs. 3 zu erdulden, sondern hat das Wahlrecht, sein Unternehmen als ruhenden Gewerbebetrieb fortzuführen und die stillen Reserven zunächst nicht aufzudecken (vgl. § 16 Abs. 3b – sog. Verpächterwahlrecht; vgl. § 16 Anm. 660 ff.).
- ▷ *Finale Entnahme oder Betriebsaufgabe:* Die Überführung eines WG in eine ausländ. BS führt – obwohl das WG weiterhin zum BV desselben Betriebs gehört – unter den Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 (und 4) zur Aufdeckung stiller Reserven (vgl. Anm. 209 ff., 241 f.). Gleiches gilt bei einer Verlegung des gesamten Betriebs ins Ausland, sofern hierdurch das inländ. Besteuerungsrecht hinsichtlich eines Veräußerungsgewinns ausgeschlossen oder zumindest beschränkt wird (§ 16 Abs. 3a).

▶ *Veräußerung eines gemischt-genutzten Wirtschaftsguts:* Veräußert der Stpfl. ein WG, das er teilweise auch für außerbetriebliche Zwecke genutzt und seinem gewillkürten BV zugeordnet hat, ist der Veräußerungsgewinn in vollem Umfang zu besteuern. Dies gilt unbeschadet des Umstands, dass ein Teil der gewinnmindernd in Ansatz gebrachten AfA durch den Ansatz einer Nutzungsentnahme iSv. § 6 Abs. 1 Nr. 4 wieder neutralisiert wurde (dh. der „wirtschaftliche Buchwert" höher liegt als der bilanzielle Buchwert). Der BFH hat diese Auffassung uE zutr. damit begründet, dass die volle Versteuerung des Veräußerungsgewinns folgerichtige Konsequenz aus dem Grundsatz der bilanziellen Unteilbarkeit eines WG (vgl. Anm. 43) und vom Ansatz einer Nutzungsentnahme zu trennen sei (BFH v. 16.6.2020 – VIII R 9/18, BStBl. II 2020, 845, Rz. 26 ff., Az. BVerfG 2 BvR 2161/20; ebenso *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 51; aA *Stadie*, FR 2016, 289 [295]). Die gleichen Grundsätze gelten, wenn für ein WG des BV aus stl. Gründen – außerbilanziell – ein BA-Abzug für AfA und laufende Aufwendungen beschränkt oder gar ausgeschlossen wird (BFH v. 16.6. 2020 – VIII R 15/17, BStBl. II 2020, 841, betr. abzugsbeschränkende Regelung für häusliche Arbeitszimmer; uE ist in einer solchen Konstellation eine abweichende StFestsetzung aus Billigkeitsgründen gem. § 163 Abs. 1 Satz 1 AO zu erwägen).

Einnahmen, die aus der Nutzung eines im BV befindlichen WG herrühren, sind betrieblich veranlasst und daher BE. Dies gilt konsequenterweise auch für Schadensersatzleistungen, die für ein WG des BV vom Schädiger oder dessen Versicherung erbracht werden (BFH v. 24.5.1989 – I R 213/85, BStBl. II 1990, 8, unter II.A.5, betr. substanziellen Schadensersatz; BFH v. 27.1.2016 – X R 2/14, BStBl. II 2016, 534, Rz. 19, betr. Nutzungsausfallentschädigung).

Aufwendungen, die mit Bezug auf ein WG des BV gemacht werden, sind iSv. Abs. 4 „durch den Betrieb veranlasst" und daher BA (vgl. BFH v. 27.1.2016 – X R 2/14, BStBl. II 2016, 534).

- *Aufwandseinlage:* Verwendet der Stpfl. ein WG des PV zT betrieblich, bilden die anteiligen – betrieblich veranlassten – Aufwendungen einschließlich der anteiligen AfA BA (BFH v. 13.4.1961 – IV 54/60 U, BStBl. III 1961, 308; ausführl. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672). Die anteiligen Aufwendungen sind buchtechnisch im Wege einer sog. Aufwandseinlage zum Gegenstand des BV-Vergleichs nach Abs. 1 Satz 1 zu machen.
- *Nutzungsentnahme:* Im umgekehrten Fall der teilweise privaten Nutzung eines WG des BV liegen Entnahmen vor, die – zum Zwecke der Korrektur eines zu hohen BA-Abzugs für das WG – in Höhe der auf die private Nutzung entfallenden Selbstkosten gewinnwirksam sind (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2, Abs. 1 Satz 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4).

Notwendiges Privatvermögen: Zu den Rechtsfolgen bei Zugehörigkeit zum notwendigen PV s. Anm. 58.

ii) Bilanzsteuerrechtlich unzutreffende Behandlung eines Wirtschaftsguts 51

Für die strechtl. unrichtige Behandlung eines dem Stpfl. gehörenden WG als BV gilt Entsprechendes wie für die unrichtige Behandlung eines dem Stpfl. nicht gehörenden WG als sein BV: Das WG ist zum Buchwert auszubuchen (glA *Kober*, FR 2001, 281; *Schoor*, DStZ 2007, 274 [278]; vgl. BFH v. 27.3.1968 – I 154/65, BStBl. II 1968, 522; BFH v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315; BFH v. 8.5.2017 – X B 78/16, BFH/NV 2017, 1061; ausführl. Anm. 431). Ist ein WG unzulässigerweise als PV behandelt worden, ist es im Wege der Bilanzberichtigung gem. Abs. 2 Satz 1 (Anm. 398 ff.) zum frühestmöglichen Zeitpunkt einzubuchen (ebenso BFH v. 22.6.2010 – VIII R 3/08, BStBl. II 2010, 1035; BFH v. 29.7.2015 – X R 37/13, BFH/NV 2016, 536), und zwar mit dem fiktiven Buchwert, da es sich nicht um eine Einlage, sondern um eine Bilanzberichtigung handelt. Eine Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 (regelmäßig mit dem Teilwert) ist ausgeschlossen (*Schoor*, DStZ 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 (zB VuV) 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 bestandskräftigen Veranlagung zugrunde gelegen hat, mit den AK abzüglich der bei den Einkünften aus VuV bereits berücksichtigten AfA in das BV einzubuchen.

Einstweilen frei. 52–54

c) Notwendiges Betriebsvermögen

aa) Begriff 55

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

Die Rechtsprechung des BFH zur Definition des notwendigen BV hat sich im Laufe 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; BFH v. 18.7.1974 – IV R 187/69, BStBl. II 1974, 767). Von dieser engen Begriffsbestimmung ist die Rspr. bereits seit Mitte der 1970er Jahre abgerückt (vgl. etwa BFH v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315), auch wenn betriebsnotwendige oder wesentliche WG auch weiterhin zum notwendigen BV gehören. 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; BFH v. 6.3.1991 – X R 57/88, BStBl. II 1991, 829; BFH v. 20.9.1995 – X R 46/94, BFH/NV 1996, 393; BFH v. 15.1.2019 – X R 34/17, BFH/NV 2019, 530, Rz. 50; BFH v. 10.4.2019 – X R 28/16, BStBl. II 2019, 474, Rz. 27; BFH v. 12.6.2019 – X R 20/17, BStBl. II 2020, 3, Rz. 35; BFH v. 12.6.2019 – X R 38/17, BStBl. II 2019, 518, Rz. 32; BFH v. 19.12.2019 – IV R 53/16, BStBl. II 2021, 427, Rz. 18; s. auch R 4.2 Abs. 1 EStR.

Derartige WG sind ohne Einlagehandlung aus dem PV zwingend im BV zu erfassen; sie können ohne eine Nutzungsänderung auch nicht entnommen werden (statt vieler *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 40); ggf. ist die Bilanz nach Abs. 2 Satz 1 zu berichtigen (dazu Anm. 398 ff.). Durch das Definitionsmerkmal „Bestimmung" wird verdeutlicht, dass beim notwendigen BV – wie beim gewillkürten BV (Anm. 60) – ein subjektives Willenselement erforderlich ist (BFH v. 5.3.2002 – IV B 22/01, BStBl. II 2002, 690). Notwendiges BV wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass das WG seine Funktion auch dann erfüllen würde, wenn es – zu Unrecht – im PV gehalten würde (BFH v. 13.11.1996 – XI R 31/95, BStBl. II 1997, 247, unter 1., betr. die Zuordnung von Ferienwohnungen zum notwendigen BV eines Immobilienmaklers). 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; BFH v. 19.7.2011 – IV R 10/09, BStBl. II 2012, 93; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 37). Wegen Überalterung nicht mehr für betriebliche Zwecke genutzte oder nutzbare WG verlieren somit ihre Eigenschaft als notwendiges BV (bleiben aber sog. geduldetes BV). Für die Abgrenzung zum gewillkürten BV entscheidend ist das Merkmal der Unmittelbarkeit (vgl. *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 43; dazu auch BFH v. 31.1.1985 – VI R 130/82, BStBl. II 1985, 395). Ist bei Anschaffung eines 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 WG notwendiges BV ist, kommt es nicht auf die Art des WG an sich, sondern auf seine Beziehung zum einzelnen Betrieb an (ebenso *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 350 [11/2020]). Gleichartige Gegenstände können daher beim einen Stpfl. notwendiges BV, beim anderen gewillkürtes BV, beim dritten PV bilden. So zählt etwa eine Briefmarkensammlung beim Briefmarkenhändler zum BV, beim Sammler zum PV (ähnlich *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 9.215).

Branchenübliche Geschäfte werden regelmäßig im betrieblichen Bereich abgewickelt, so dass die hiermit im Zusammenhang stehenden WG grds. dem notwendigen BV zuzuordnen sind. Hierzu beruft sich die Rspr. auf den Rechtsgedanken des § 344 Abs. 1 HGB, wonach die von einem Kaufmann vorgenommenen Rechtsgeschäfte

„im Zweifel" zum Betrieb des Handelsgewerbes zugehörig sind; der Stpfl. kann sie somit im Regelfall nicht als private Geschäfte behandeln (BFH v. 7.5.2008 – X R 49/04, BStBl. II 2008, 711, unter II.2.c; BFH v. 17.6.2020 – X R 18/19, BStBl. II 2021, 213, Rz. 25, betr. die Veräußerung von Modelleisenbahnen über die ebay-Plattform). Allerdings hebt die Rspr. zu Recht hervor, dass die Aussonderung privater Geschäftsvorfälle aus ständig im Betrieb vorkommenden Geschäften nicht schlechthin ausgeschlossen werden könne, da selbst die Regelung des § 344 Abs. 1 HGB nur eine Vermutung („im Zweifel") aufstelle (BFH v. 17.6.2020 – X R 18/19, BStBl. II 2021, 213, Rz. 25; ebenso *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 358 [11/2020]). Die Vermutung der Branchenzugehörigkeit und die hiermit einhergehende Zuordnung von WG zum notwendigen BV ist widerlegt, wenn aufgrund objektiver Umstände die fehlende Betriebszugehörigkeit feststeht. Für die Anerkennung von PV obliegt es dem Stpfl. darzulegen, dass er die entsprechenden WG eindeutig vom betrieblichen Bereich getrennt hat und die Geschäftsvorfälle privat veranlasst sind (BFH v. 11.6.1997 – XI R 71/96, BFH/NV 1997, 839, unter II.1.a; BFH v. 7.5.2008 – X R 49/04, BStBl. II 2008, 711, unter II.2.c; BFH v. 17.6.2020 – X R 18/19, BStBl. II 2021, 213, Rz. 25). Schädlich dürfte es daher sein, die betroffenen WG im Ladengeschäft auszustellen sowie unter Einsatz betrieblicher Werbemaßnahmen (zB Kataloge, Internetpräsenzen) zum Verkauf anzubieten. Dagegen schadet es nicht, wenn der Stpfl. im Rahmen der Veräußerung von WG, die er als seinem PV zugehörig ansieht, berufliche Erfahrungen und Kenntnisse nutzbar macht (BFH v. 21.5.1976 – III R 10/74, BStBl. II 1976, 588; BFH v. 17.6.2020 – X R 18/19, BStBl. II 2021, 213, Rz. 25). Vgl. zudem *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 40 mit weiteren Beispielen.

Zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen s. Anm. 73.

bb) Einzelfälle

56

Arbeitnehmerwohnungen: Zu deren Qualifikation als notwendiges BV vgl. Anm. 88 sowie *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 357 (11/2020).

Besicherung: Wirtschaftsgüter, die zur Sicherung einer betrieblichen Verbindlichkeit vom Stpfl. zB mit einem Grundpfandrecht belastet werden, sind nicht allein aufgrund dieser Besicherungsmaßnahme dem notwendigen BV zuzuordnen (BFH v. 10.11.2004 – XI R 32/01, BStBl. II 2005, 431; *Meyer* in BeckOK EStG, § 4 Rz. 415 [7/2022], auch zur Qualifizierung als gewillkürtes BV; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 359 [11/2020]).

Besichtigungsbetrieb: Siehe Anm. 147.

Beteiligung an Kapitalgesellschaft: Siehe ausführl. Anm. 104 ff.; zu den bereits von der Rspr. entschiedenen Fallgruppen notwendigen BV vgl. BFH v. 10.4.2019 – X R 28/16, BStBl. II 2019, Rz. 33 ff.; s. auch *Kulosa*, HFR 2019, 744; *U. Prinz*, FR 2020, 793; *Reddig*, jurisPR-SteuerR 32/2019 Anm. 3.

Beteiligung an Personengesellschaft: Steuerrechtlich stellt die Beteiligung an einer PersGes. kein WG dar, so dass die Beteiligung selbst nicht als notwendiges BV des Gesellschafters erfasst werden kann. Siehe ausführl. Anm. 103 sowie *Kahle/Mock*, DStZ 2022, 232.

Bewegliche Wirtschaftsgüter: Siehe Anm. 96 ff.

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

Bitcoin: Zur Zuordnung von Bitcoins als virtuelle Währung zum notwendigen BV des Rechteinhabers vgl. Anm. 120 ff.

Bodenschatz: Siehe Anm. 88.

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

Brachland: Siehe Anm. 88.

Bürgschaft: Zum Ob und zum Zeitpunkt des Ausweises einer Zahlungsverpflichtung eines Bürgen als notwendiges BV s. Anm. 144 „Bürgschaft".

Computerhard- und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung stellt im Regelfall notwendiges BV dar; zur Geltung des Einheitlichkeitsgrundsatzes bei gemischter Nutzung s. Anm. 147 „Computer".

Darlehen: Siehe Anm. 141 ff.

Eigentumswohnung als notwendiges BV: Siehe Anm. 88.

Einfamilienhaus: Siehe Anm. 147.

Erfindung (Patent) eines Freiberuflers: Siehe Anm. 147.

Ferienwohnung als notwendiges BV eines Immobilienunternehmens: Siehe Anm. 147.

Forderungen: Siehe Anm. 133.

Fotovoltaikanlage: Siehe Anm. 88.

Garage: Zur Qualifikation als (un-)selbständiges WG sowie zur Zuordnung zum notwendigen BV s. Anm. 88 sowie BFH v. 10.10.1027 – X R 1/17, BStBl. II 2018, 181.

Geld und sonstige Zahlungsmittel sowie Bankguthaben können je nach ihrer Zweckbestimmung betrieblich oder privat genutzt werden und sind daher nicht notwendigerweise Teile des BV vgl. Anm. 119.

Gemischt-genutzte Wirtschaftsgüter: Wirtschaftsgüter, die sowohl für betriebliche als auch für außerbetriebliche (insbes. private) Zwecke zum Einsatz kommen, können nur einheitlich als (notwendiges bzw. gewillkürtes) BV oder PV behandelt werden. Vgl. zum Einheitlichkeitsgrundsatz ausführl. Anm. 43.

Gold: Dentalgold, das ein Zahnarzt zur medizinischen Verwendung erwirbt, stellt notwendiges BV dar (BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36; *Meyer* in BeckOK EStG, § 4 Rz. 449 [7/2022]). Zur Einordnung von Barrengold vgl. Anm. 147.

Grundstücke: Zur Zuordnung von Grundstücken, Gebäuden, Gebäudeteilen und Zubehör s. Anm. 76 ff.

Immaterielle Wirtschaftsgüter: Siehe ausführl. Anm. 130.

Immaterialgüterrechte (insbes. Patente, Lizenzen, Urheber- und Markenrechte), die im Betrieb des Stpfl. entstanden sind (dh. selbst geschaffene WG) oder für betriebliche Zwecke angeschafft wurden, stellen notwendiges BV dar (BFH v. 27.11. 1992 – IV B 129/91, BFH/NV 1993, 471). Steuerlich kann ein bilanzieller Ausweis aber am Aktivierungsverbot nach § 5 Abs. 2 scheitern, vgl. hierzu ausführl. § 5 Anm. 1750 ff.; s. zudem *Meyer* in BeckOK EStG, § 4 Rz. 452 (7/2022).

Kraftfahrzeuge: Siehe ausführl. Anm. 96 ff.

Land- und Forstwirte: Zu Besonderheiten des notwendigen BV bei Land- und Forstwirten s. *Kanzler* in *Leingärtner*, Besteuerung der Landwirte, Kap. 24 Rz. 3 ff. (6/2020).

Luxusfahrzeug: Siehe Anm. 96.

Namensrecht: Jedenfalls der kommerzialisierbare Teil eines Namensrechts ist – ungeachtet der Frage dessen zivilrechtl. Übertragbarkeit – stl. ein WG und stellt notwendiges BV des Rechteinhabers dar (BFH v. 12.6.2019 – X R 20/17, BStBl. II 2020, 3, Rz. 34 ff.; *Kulosa*, HFR 2019, 1052. Vgl. auch Anm. 291 und 299.

Nutzungsänderung eines Wirtschaftsguts: Siehe Anm. 147.

Oldtimer: Siehe Anm. 96.

Sachwertdarlehen: Stellt ein Apotheker einer anderen (von ihm vermieteten) Apotheke die Erstausstattung mit Waren gegen eine Umsatzvergütung zur Verfügung, 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).

Schadensersatzansprüche sind dem notwendigen BV des Geschädigten zuzuordnen, sofern sich die schädigende Handlung auf ein WG des BV oder den betrieblichen Organismus als solchen bezieht. Zur Einbeziehung von Ansprüchen auf eine Nutzungsausfallentschädigung für einen dem BV zugeordneten Pkw. vgl. BFH v. 27.1.2016 – X R 2/14, BStBl. II 2016, 534.

Sparguthaben eines Gastwirts bei seiner Brauerei ist 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.).

Tausch: Ob das hereingetauschte WG zum notwendigen BV zählt, bestimmt sich nach den allgemeinen Rechtsgrundsätzen (Anm. 55). Unerheblich ist, ob das weggetauschte WG dem notwendigen BV zuzuordnen war.

Verbindlichkeiten: Siehe Anm. 141 ff.

Versicherungen: Zur Zuordnung von Ansprüchen aus Sach- bzw. Personenversicherungen zum notwendigen BV s. Anm. 135 ff.

Virtuelle Währungen: Siehe Anm. 120 ff. sowie BMF v. 10.5.2022 – IV C 1-S 2256/19/10003:001, BStBl. I 2022, 668, Rz. 31 f., 41, 51, 64.

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

Weingut: Ein Weingut, das im Eigentum der Gesellschafter einer eine Sektkellerei 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).

Wertpapiere: Siehe Anm. 113 ff.

Wochenendhaus: Siehe Anm. 88.

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

d) Notwendiges Privatvermögen

aa) Begriff

57

Wirtschaftsgüter des PV scheiden für die Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 1 aus (s. auch Anm. 58).

Notwendiges und gewillkürtes Privatvermögen? Der Begriff des PV ergibt sich nicht aus dem Gesetz. Er ist jedoch als Gegenstück zum BV in Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 vorausgesetzt und beinhaltet daher alle WG, die nicht zum BV gehören (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 41; *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 386 [11/2020]). In Anlehnung an das Begriffspaar notwendiges/gewillkürtes BV ist zudem eine Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem PV zumindest denkbar (so insbes. *Leingärtner*, FR 1983, 214, dem folgend *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 386 [11/2020]), praktisch bedarf es ihrer indes nicht. Die Differenzierung zwischen notwendigem/gewillkürtem BV und notwendigem PV beruht auf der Notwendigkeit der Zuordnung von WG zum BV in Abs. 1 Satz 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 eben nicht der Fall. Deshalb hat der BFH Recht, wenn er nur den Begriff des notwendigen PV näher konkretisiert (vgl. ua. BFH v. 14.8.2014 – IV R 56/11, BFH/NV 2015, 317, Rz. 22). Begrifflich gibt es zwar auch ein „gewillkürtes" PV, dieses hat aber für die Gesetzesanwendung keine Bedeutung (s. bereits Anm. 42). 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 solche 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; BFH v. 22.7.1966 – VI 12/65, BStBl. III 1966, 542; BFH v. 11.3.1980 – VIII R 151/76, BStBl. II 1980, 740). Es handelt sich somit um WG, die der Stpfl. für Zwecke der privaten Lebensführung verwendet (BFH v. 14.8.2014 – IV R 56/11, BFH/NV 2015, 317, Rz. 22; ebenso *Bode* in *Kirchhof*/*Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 52). 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; nur für den Regelfall kann somit eine Zuordnung zum notwendigen PV vorgenommen werden. Das ergibt sich daraus, dass grds. jedes WG die Eignung mit sich bringt, BV oder PV zu sein (dazu *Hennrichs* in *Tipke*/*Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 9.215). Im Rahmen einer solchen Typisierung können zumindest WG, die der privaten Lebensführung dienen, idR dem PV zugeordnet werden (so BFH v. 14.8.2014 – IV R 56/11, BFH/NV 2015, 317, Rz. 22).

Einzelfälle: Verwandtschaftsbegründetes Darlehen: BFH v. 22.12.1955 – IV 537/54 U, BStBl. III 1956, 65; Kühlschrank eines Schiffers: BFH v. 22.11.1960 – I 212/60 U, BStBl. III 1961, 37; ESt-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 Rz. 125 ff. (6/2020).

Betriebsschädliche Wirtschaftsgüter: Siehe Anm. 61.

Risikogeschäfte: Siehe Anm. 61.

bb) Rechtsfolgen bei Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum notwendigen Privatvermögen 58

Kein Betriebsvermögensvergleich: Wirtschaftsgüter des notwendigen PV nehmen am BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 bzw. § 5 Abs. 1 nicht teil. Sie können nicht in das BV eingelegt werden. Sind sie irrtümlich als BV behandelt worden, sind sie nicht nach den Entnahmevorschriften zu behandeln, sondern müssen im Wege einer Bilanzberichtigung gem. Abs. 2 Satz 1 zum Buchwert ausgebucht werden (s. Anm. 43).

Aufwendungen, die durch die Nutzung eines zum PV gehörenden WG entstanden sind, können BA sein, soweit sie betrieblich veranlasst sind (Abs. 4). Buchtechnisch erfolgt dies durch eine Aufwandseinlage, die nach Maßgabe der Formel des Abs. 1 Satz 1 gewinnmindernde Wirkung hat (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2; s. Anm. 292).

Beispiel:

Treibstoffkosten für einen zum PV gehörenden Pkw. auf einer Betriebsfahrt; anteilige Hauskosten für betrieblich genutzte Räume eines zum PV gehörenden Wohnhauses; betriebliche Kosten eines privaten Festnetz- oder Mobilfunkanschlusses.

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; BFH 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, die im Rahmen des BV-Vergleichs nach Abs. 1 Satz 1 zu erfassen wären. Es fehlt an der erforderlichen stl. Verstrickung des WG. Gleiches gilt für die laufenden Erträge aus WG des PV (zB Nutzungsentgelte).

Betriebsvermögen: Zu den Rechtsfolgen bei Zugehörigkeit eines WG zum BV s. Anm. 50.

Einstweilen frei. 59

e) Gewillkürtes Betriebsvermögen

Schrifttum: Siehe vor Anm. 40.

aa) Begriff 60

Das gewillkürte BV steht als dritte Vermögenskategorie zwischen dem notwendigem BV und dem notwendigem PV. Seine generelle Berechtigung ist umstritten, richtigerweise aber zu bejahen (s. ausführl. Anm. 42).

Sachlicher Anwendungsbereich: Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach Abs. 1 Satz 1 oder § 5 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]; aus jüngerer Zeit s. BFH v. 19.12.2019 – IV R 59/16, BStBl. II 2021, 427, Rz. 19). Nach einer Rechtsprechungsänderung gilt Entsprechendes auch für die Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 (BFH v. 2.10. 2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985; BFH v. 17.5.2011 – VIII R 1/08, BStBl. II 2011, 862; BFH v. 21.8.2012 – VIII R 11/11, BStBl. II 2013, 117; s. ausführl. Anm. 537). Lediglich bei Land- und Forstwirten, die ihren Gewinn nach § 13a ermitteln, bestehen noch partielle Einschränkungen (s. *Kanzler* in *Leingärtner*, Be-

steuerung der Landwirte, Kap. 24 Rz. 148 mwN [6/2020], s. zur früheren Rspr. auch BFH v. 23.5.1991 – IV R 58/90, BStBl. II 1991, 798).

Begriffsmerkmale: Im Sinne der Definition des BFH (zur früheren Rspr. s. Anm. 42; *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; BFH v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399; BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985; BFH v. 19.7.2011 – IV R 10/09, BStBl. II 2012, 93; BFH v. 19.12.2019 – IV R 59/16, BStBl. II 2021, 427, Rz. 19; krit. *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 43; s. auch Anm. 41). Es muss nicht noch zusätzlich geprüft werden, ob ein gewisser objektiver Zusammenhang mit dem Betrieb des Stpfl. besteht, weil das notwendige objektive Korrektiv bereits in der objektiven Fördereignung zu sehen ist (so auch *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 43; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 366 [11/2020]; 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

Bezug zum Betrieb: 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/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 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.

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; BFH v. 27.10.1993 – XI R 5/93, BFH/NV 1994, 472; BFH v. 23.9.1999 – IV R 12/98, BFH/NV 2000, 317; BFH v. 5.3.2002 – IV B 22/01, BStBl. II 2002, 690; BFH v. 10.10.2017 – X R 1/16, BStBl. II 2018, 181; dazu *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 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; BFH v. 17.5.2011 – VIII R 1/08, BStBl. II 2011, 862; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 367 [11/2020]). Eine bloße Behauptung reicht nicht. Es bedarf vielmehr der unmissverständlichen, zeitnahen und unumkehrbaren Dokumentation (BFH v. 19.9.2016 – X B 159/15, BFH/NV 2017, 54; BFH v. 10.10.2017 – X R 1/16, BStBl. II 2018, 181, Rz. 32; BFH v. 16.6.2020 – VIII R 9/18, BStBl. II 2020, 845, Rz. 22; ausführl. *Woerner*, StbJb. 1989/90, 207 [231]). 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. Der Widmungsakt muss von einem Willensentschluss des Stpfl. getragen sein. Aus diesem Grund trifft die Sichtweise des BFH zu, dass eine von einem Außenprüfer vorgenommene – irrtümliche – Zuordnung eines WG zum notwendigen BV nicht als Widmung durch den Stpfl. zu qualifizieren ist, selbst wenn dieser die Auffassung des Prüfers nur deshalb übernommen haben sollte, weil er meinte, ihr nicht mit Erfolg entgegentreten zu können (BFH v. 2.7.1969 – I R 143/66, BStBl. II 1969, 617; BFH v. 18.7.1974 – IV R 187/69, BStBl. II 1974, 767; BFH v. 10.10.2017 – X R 1/16, BStBl. II 2018, 181, Rz. 33).

Beispiel:

Der Stpfl. ist an einer GmbH beteiligt. Die Geschäftsanteile ordnet er seinem PV zu. Nach einer Außenprüfung vertritt das FA fehlerhaft die Ansicht, die Beteiligung sei notwendiges BV des Einzelunternehmens des Stpfl. und berichtigt die Bilanz. Mangels stl. Auswirkung übernimmt der Stpfl. diese Wertung in der Anfangs- und Schlussbilanz des Folgejahres. Später macht er eine Teilwertabschreibung der Beteiligung geltend.

Die Teilwertabschreibung ist zu versagen, da die GmbH-Beteiligung kein BV darstellt. Für die Annahme gewillkürten BV fehlt es an einem dem Stpfl. zuzurechnenden Widmungsakt.

Die Zuordnung kann auch im Wege der Aufnahme in das betriebliche Bestandsverzeichnis (BFH v. 22.9.1993 – X R 37/91, BStBl. II 1994, 172; BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985; BFH 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. 51.

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; BFH v. 27.2.2002 – IV S 7-10/01, BFH/NV 2002, 1052). Vgl. Anm. 43.

Nutzungsänderung: Siehe Anm. 88 und 147, jeweils „Nutzungsänderung".

Einzelfälle: Erwerb eines Nachbargrundstücks zur Vorbereitung einer Betriebserweiterung (BFH v. 19.3.1981 – IV R 39/78, BStBl. II 1981, 731; BFH 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; BFH 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); hinzuerworbene Grundstücksflächen eines landwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs (BFH v. 19.12.2019 – VI R 53/16, BStBl. II 2021, 427, Rz. 26); allg. zu Besonderheiten bei Land- und Forstwirten s. *Kanzler* in *Leingärtner*, Besteuerung der Landwirte, Kap. 24 Rz. 140 ff. (6/2020).

Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen: Siehe Anm. 73.

bb) Widmungsverbot für betriebsschädliche und geschäftlich riskante Wirtschaftsgüter

61

Gewillkürtes BV kann nur gebildet werden, wenn das WG objektiv geeignet ist, den Betrieb zu fördern (s. Anm. 41, 60). 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 Rz. B 300 „Betriebsschädliche Wirtschaftsgüter" [10/2012]). Entscheidend für die Einordnung als betriebsschädliches WG ist, ob und inwieweit für den 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; BFH v. 15.11.1978 – I R 57/76, BStBl. II 1979, 257; BFH v. 25.2.1982 – IV R 25/78, BStBl. II 1982, 461; BFH v. 11.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399). Praktisch herausfordernd ist in diesem Zusammenhang festzustellen, in welchem Zeitpunkt die Verlustträchtigkeit für den Stpfl. erkennbar war. Die Anerkennung einer Einlage darf nicht deshalb versagt werden, weil die Verlustträchtigkeit des eingelegten WG erst im Laufe der Zeit deutlich wurde (so auch *Woerner*, StbJb. 1989/90, 218; *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 377 [11/2020]).

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, rkr.).

Wirtschaftsgüter, die Gegenstand von Risikogeschäften sind, fallen ebenfalls unter ein Widmungsverbot. 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; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 46). 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. *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 378 [11/2020]). 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; BFH v. 20.4.1999 – VIII R 63/96, BStBl. II 1999, 466; näher Anm. 115).
- *Sonstige Risikogeschäfte:* Weitere Beispiele für Risikogeschäfte sind Lotteriespiel (BFH v. 16.9.1970 – I R 133/68, BStBl. II 1970, 865); 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. 62–69

4. Betriebsvermögen bei Körperschaften und Personengesellschaften

Schrifttum: *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; *Bachem*, Das Ende des Gesamthandsprinzips durch das MoPeG und die Auswirkungen im Steuerrecht, DStR 2022, 725; *Jahndorf*, Ebnen MoPeG und KöMoG den Weg für eine einheitliche Unternehmenssteuer?, FR 2022, 707; *Kahle*, Zur Zukunft der Besteuerung der Personengesellschaften, FR 2022, 377; *Möhlenbrock/Haubner*, Die Zukunft der Besteuerung der Personengesellschaften: MoPeG, KöMoG und DAOs, FR 2022, 53; *Müller-Gatermann*, Zur zukünftigen Besteuerung der Personengesellschaften, FR 2022, 637; *U. Prinz*, Die Reform der Besteuerung der Personengesellschaften – Ein Statement, FR 2022, 61; *Tonner*, Rechtsfortbildung bei der Gewinnermittlung von Personengesellschaften, FR 2022, 165; *Wichmann*, Bedeutung der Gesamthandschaft für das Ertragsteuerrecht – aus Sicht des Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG), Stbg. 2022, 81.

Zu älterem Schrifttum vgl HHR-Archiv (www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

a) Körperschaften 70

Inländische Körperschaftsteuersubjekte gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 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 alle Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb umqualifiziert.

- *Keine Privatsphäre nach hM:* Aufgrund dieses Umstands geht der BFH in stRspr. davon aus, dass eine inländ. KapGes. keine außerbetriebliche Sphäre hat (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123; BFH v. 8.7.1998 – I R 123/97, BFHE 186, 540; BFH v. 17.11.2004 – I R 56/03, BFHE 208, 519; BFH v. 15.12.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; BFH v. 28.10.2015 – I R 10/13, BStBl. II 2016, 298; vgl. auch *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 64). Selbst wenn also ein WG ausschließlich zu privaten Zwecken eines Gesellschafters genutzt wird, liegt hiernach BV der Gesellschaft vor. Das Schrifttum folgt dieser Einschätzung weitgehend (s. nur § 8 KStG Anm. 73 mwN, auch zu differenzierenden Auffassungen, vgl. etwa *Weber-Grellet*, DStR 1994, 12).
- *Stellungnahme:* Die Auffassung der Rspr. überzeugt. 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. Die Ansicht berücksichtigt zudem das geltende Trennungsprinzip zwischen Körperschaft und Anteilseigner (so auch *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 64). Konsequenz hieraus ist, dass auch WG, die nicht für eine gewinnerzielende Tätigkeit der Gesellschaft genutzt werden, Bestandteil des BV sind. Dies ist insbes. der Fall, wenn Gegenstände, die ausschließlich der privaten Lebensführung der Gesellschafter dienen, von der KapGes. erworben werden (so zB ein zu Wohnzwecken des Gesellschafters genutzte Einfamilienhaus). Mangels privater Sphäre der KapGes. handelt es sich um BV. Um aber den stl. Gewinn der Gesellschaft nicht zu verfälschen, liegt in der Kostenübernahme durch die KapGes. eine vGA iSv. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vor; dementsprechend ist eine Gewinnkorrek-

tur auf außerbilanzieller Ebene vorzunehmen (vgl. im Einzelnen § 8 KStG Anm. 742). Bei Risikogeschäften liegt ebenfalls ohne Weiteres BV vor. Allerdings ist auch hier zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer vGA gegeben sind (*Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 391 [11/2020]).

▶ *Rechtsfolge:* 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 auch Einkünfte aus anderen Einkunftsarten erzielen und damit auch im Rahmen privater Vermögensverwaltung tätig sein können (vgl. *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 392 [11/2020]). Der BFH bejaht insoweit – trotz des auch hier geltenden Trennungsprinzips – zutr. eine außerbetriebliche Sphäre (vgl. BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861; BFH v. 19.11.2003 – I R 33/02, BFHE 204, 21; BFH v. 15.1.2015 – I R 48/13, BStBl. II 2015, 713). Insoweit gelten die üblichen Abgrenzungskriterien zwischen notwendigem, gewillkürtem BV und notwendigem PV (vgl. Anm. 41).

b) Personengesellschaften

71 #### aa) Grundsatz

Transparenzprinzip: Die von einer gewerblich, freiberuflich oder land- und forstw. tätigen PersGes. erzielten Gewinne werden bei dieser selbst weder estl. noch kstl. belastet; die Gesellschaft selbst ist insoweit kein Besteuerungssubjekt. Nach Maßgabe des Transparenzprinzips werden nur die an der PersGes. beteiligten Gesellschafter – die Mitunternehmer – mit den ihnen gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 (ggf. iVm. § 13 Abs. 7 bzw. § 18 Abs. 4 Satz 2) zuzurechnenden Gewinnanteilen besteuert (ausführl. § 15 Anm. 450). Zur Option in die KStBesteuerung gem. § 1a KStG Anm. 1–137.

Einheitstheorie: Auf die zunächst von der Rspr. vertretene Bilanzbündeltheorie, wonach der Betrieb der PersGes. als die Summe der Einzelbetriebe aller Mitunternehmer verstanden worden war (vgl. RFH v. 14.7.1937 – VI A 422/37, RStBl. 1937, 937; vgl. hierzu ua. *Hallerbach*, FR 2017, 1117 [1118]), folgte die noch heute vorherrschende Einheitstheorie (deutlich erstmals BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; vgl. aus jüngerer Zeit BFH v. 26.6.2014 – IV R 5/11, BStBl. II 2014, 972, Rz. 17). Das Prinzip der Vielheit der Gesellschafter wich demjenigen der Einheit der Gesellschaft. Der PersGes. kam hiermit (auch) ertragstrechtl. eine zumindest begrenzte Rechtsfähigkeit zu, und zwar dergestalt, Art und Höhe der gemeinschaftlich von den Mitunternehmern erzielten Einkünfte zu bestimmen (ua. *Wacker*, FR 2022, 625 [626]). Die PersGes. ist somit Einkünftezuordnungs- und Gewinnermittlungssubjekt (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, unter C.III.3.a; *Bachem*, DStR 2022, 725 [726]). Hieraus folgt, dass die PersGes. über ein eigenes – von den Gesellschaftern zu separierendes – BV verfügt; die Gesellschafter bilden de lege lata eine Gesamthandsgemeinschaft (§§ 705 ff. BGB iVm. § 105 Abs. 3 sowie § 161 Abs. 2 HGB). Die PersGes. stellt hinsichtlich derjenigen Vermögensgegenstände, die der gesamten Hand zuzuordnen sind, eine HBil. auf, die mit strechtl. Modifikationen Grundlage der strechtl. Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 1 bzw. § 5 Abs. 1 ist (vgl. *Tonner*, FR 2022, 149 [150]).

Abgrenzung zum außerbetrieblichen Bereich der Gesamthand: Personengesellschaften können im Gegensatz zu KapGes. über eine außerbetriebliche Sphäre verfügen. Deshalb führen PersGes. nicht zwingend ausschließlich BV, sondern es ist

auch PV (der Gesellschafter) denkbar (zur Abgrenzung s. ausführl. *Behrens*, MDR 1978, 463). Generell gilt, dass im Bereich der Gewinneinkünfte bei für den Betrieb eingesetzten WG BV vorliegt, während im Rahmen der Überschusseinkünfte (dh. bei den vermögensverwaltenden PersGes.) die zu ihrer Erzielung eingesetzten WG zum PV der Gesellschafter rechnen.

Umfang des Betriebsvermögens: Zum BV einer mitunternehmerisch tätigen PersGes. gehören nicht nur die im Gesamthandsvermögen (Gesellschaftsvermögen) der Mitunternehmer stehenden WG (Anm. 72), sondern ebenso diejenigen WG, die einem Mitunternehmer gehören und dem SonderBV bei der PersGes. (Anm. 73) zuzuordnen sind (statt vieler BFH v. 21.12.2021 – IV R 15/19, HFR 2022, 617, Rz. 23).

bb) Gesamthandsvermögen

72

Regelmäßig notwendiges Betriebsvermögen: Wirtschaftsgüter 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 eigengenutzten Wohnungen als BV von PersGes. s. *Paus*, DStZ 1988, 575). Bei Gesamthandsvermögen von gewerblich tätigen und bilanzierenden PersGes. kann es kein gewillkürtes BV geben (vgl. *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 54; *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 394 [11/2020]).

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. 57). Dieses Erg. 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; BFH v. 19.2.1991 – VIII R 422/83, BStBl. II 1991, 765; zum Begriff des notwendigen BV s. ausführl. Anm. 57). 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).

Auswirkungen des Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG): Mit Wirkung zum 1.1.2024 wird durch das MoPeG v. 10.8.2021 (BGBl. I 2021, 3436) das zivile Recht der GbR insoweit reformiert, als das Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft selbst und nicht mehr den Gesellschaftern zur gesamten Hand zugeordnet wird (§ 713 BGB nF).

- *Abkehr vom Gesamthandsprinzip:* Damit vollzieht der Gesetzgeber eine Abkehr vom Gesamthandsprinzip (§§ 718, 719, 738 BGB), die er damit begründet hat, dass bereits die zivilgerichtliche Rspr. der GbR die Rechtsfähigkeit zugesprochen hatte (vgl. grundlegend BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341; BTDrucks.

19/27635, 1, 101 ff.). Im Hinblick auf die Verweisungsnormen des § 105 Abs. 3 HGB (oHG) und § 161 Abs. 2 HGB (KG) gilt der Wegfall des Gesamthandsprinzips auch für die Personenhandelsgesellschaften (*Bachem*, DStR 2022, 725).

- *Keine beabsichtigten Auswirkungen auf die Besteuerung:* Nach Vorstellung des Gesetzgebers soll sich durch die gesellschaftsrechtl. Neuausrichtung des GbR-Rechts nichts an den ertragstrechtl. Grundsätzen bei der Besteuerung der PersGes. ändern, insbes. soll das Transparenzprinzip (Anm. 71) unberührt bleiben (BTDrucks. 19/27635, 107). Soweit die Steuergesetze von „Gesamthandsvermögen" sprächen (vgl. im EStRecht § 6 Abs. 5 Satz 3, § 6b Abs. 10 Satz 10), sei dies – so die Begr. des Regierungsentwurfs zum MoPeG – dahingehend zu verstehen, dass es sich hierbei um das Gesellschaftsvermögen in Abgrenzung zum SonderBV (vgl. Anm. 73) handele (BTDrucks. 19/27635, 107).
- *Stellungnahme:* Nicht nur die klarstellenden Hinweise in der Gesetzesbegründung, sondern vor allem die ertragstl. Systematik dürfte Gewähr dafür bieten, dass die Regelungen des MoPeG nicht das Ende der transparenten Besteuerung der PersGes. eingeläutet haben. Im Schrifttum wird zu Recht darauf hingewiesen, dass § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 tatbestandlich nicht an eine „Gesamthand", sondern an den Typusbegriff des Mitunternehmers anknüpft (*Jahndorf*, FR 2022, 707 [708]; *Kahle*, FR 2022, 377 [379]; *Wichmann*, Stbg. 2022, 81 [86]; wohl auch *Wacker*, FR 2022, 625 [626]; krit. dagegen *Bachem*, DStR 2022, 725 [726]). Für die Aufgabe des Transparenzprinzips besteht zudem kein Anlass, da mit § 1a KStG für VZ ab 2022 jedenfalls für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften das Recht besteht, zur KSt zu optieren (vgl. *Möhlenbrock*/*Haubner*, FR 2022, 53 [54]). Allerdings sollten diejenigen stl. Regelungen, die den Begriff der „gesamten Hand" (s. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) oder „Gesamthandsvermögen" (ua. § 6 Abs. 5 Satz 3, § 6b Abs. 10 Satz 10) tatbestandlich verwenden, an die zivilrechtl. Reform angepasst werden (vgl. den Vorschlag von *Möhlenbrock*/*Haubner*, FR 2022, 53 [54]; für ein „MoPeG-Steuerbegleitgesetz" auch *U. Prinz*, FR 2022, 61 [64]). Bei der Ertragsbesteuerung der Gesellschafter einer vermögensverwaltenden PersGes., für die § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 nicht anwendbar ist, sondern eine anteilige Zurechnung der Einkünfte über § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO erreicht wird, sollte dies zwingend sein (vgl. auch *Bachem*, DStR 2022, 725 [726 f.]).

73 cc) Sonderbetriebsvermögen

Klassifizierung des Sonderbetriebsvermögens: Die Rspr. differenziert zwischen SonderBV I und SonderBV II. Zum SonderBV I zählen WG, die einem Mitunternehmer gehören, die jedoch geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der PersGes. zu dienen (BFH v. 19.12.2019 – IV R 53/16, BStBl. II 2020, 534, Rz. 34). Rechtsgrundlage für diese Art des SonderBV ist Abs. 1 Satz 1 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2; hierzu zählen insbes. der PersGes. zur Nutzung überlassene WG oder gewährte Darlehen. Hiervon zu unterscheiden sind WG des SonderBV II, die zwar auch im Eigentum eines Mitunternehmers stehen, aber nicht der Gesellschaft zur Nutzung überlassen sind. Die Bildung von SonderBV II ist einfachgesetzlich nicht ausdrücklich geregelt, sondern beruht auf richterlicher Rechtsfortbildung und einer Auslegung von § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 iVm. §§ 4 ff. und § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (BFH v. 12.6.2019 – X R 38/17, BStBl. II 2019, 518, Rz. 38; BFH v. 19.12.2019 – IV R 53/16, BStBl. II 2020, 534, Rz. 42).

Notwendiges und gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen: Auch im Bereich des SonderBV sind sowohl notwendiges als auch gewillkürtes BV denkbar.

- *Zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen I* rechnen WG, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb der PersGes. selbst bestimmt sind, insbes. die vom Gesellschafter an die PersGes. zur Nutzung überlassenen WG (zB Grundstücke, Pkw., Maschinen usw.); vgl. BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733, unter II.2.a.
- *Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen I* kann unter den allgemeinen Voraussetzungen vorliegen, wenn ein WG des Gesellschafters objektiv geeignet und bestimmt ist, dem Betrieb zu dienen (s. Anm. 60). Insbesondere muss das WG durch einen Widmungsakt dem SonderBV I zugeordnet werden (BFH v. 21.12. 2021 – IV R 15/19, HFR 2022, 617, Rz. 28).
- *Als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II* sind diejenigen WG zu qualifizieren, die vom Gesellschafter entweder unmittelbar zur Begr. oder zur Stärkung seiner Beteiligung eingesetzt werden (BFH v. 5.11.2009 – IV R 99/06, BStBl. II 2010, 593, unter B.I.1.c cc aaa; *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 10.137; *Wacker* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 15 Rz. 517; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 395 [11/2020]; vgl. auch § 15 Anm. 700 ff.). Dies kann zB – im passiven Bereich – eine Darlehensverbindlichkeit des Gesellschafters zur Finanzierung seiner Einlageverpflichtung sein. Ferner kann eine Beteiligung des Gesellschafters an einer KapGes. dem (notwendigen) SonderBV II zugeordnet werden (ausführl. hierzu Anm. 108). In einer jüngeren Entsch. hat der BFH uE zu Recht hervorgehoben, dass für die Zuordnung eines WG zum notwendigen SonderBV II ein Veranlassungszusammenhang zwischen der mitunternehmerischen Beteiligung und dem betreffenden WG bestehen muss (BFH v. 21.12. 2021 – IV R 15/19, HFR 2022, 617, Rz. 31 ff.). Der Gesellschafter muss das WG in den Dienst der PersGes. stellen, der Erwerb und das Halten jenes WG darf nicht auf außerhalb der Gesellschafterstellung liegenden Erwägungen beruhen.
- *Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen II* kann unter denselben Voraussetzungen wie gewillkürtes SonderBV I gebildet werden.

Grundstücke im Sonderbetriebsvermögen: Siehe Anm. 86.

Einstweilen frei. 74–75

5. Einzelfälle der Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen

a) Grund und Boden sowie Gebäude

Schrifttum: *Wichmann*, Kritische Überlegungen zur sogenannten Atomisierung eines Gebäudes, BB 1990, 975; *Rudloff*, Bilanzierungsgrundsätze bei gemischt genutzten Grundstücken und Gebäuden, FR 1992, 565; *Schoor*, Eigenbetrieblich genutzte Grundstücke von untergeordnetem Wert: Bilanzierung vermeiden!, StuB 2000, 753; *Schoor*, Bilanzierungsfragen bei Grundstücken und Gebäuden im Betriebsvermögen, StBp. 2002, 7; *Kahle/Heinstein*, Ansatz von Grundstücken in der Steuerbilanz, DStZ 2006, 825; *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; *Ritter*, Bilanzierung von nießbrauchsbelasteten Grundstücken, NWB 2019, 58; *Wichmann*, Der Anfang vom Ende der Atomisierung eines Gebäudes?, DStR 2019, 92; *Günther*, Bestandsveränderungen im Grundstücksbereich und ihre möglichen einkommensteuerrechtlichen Folgen, FR 2020, 895; *Schumann*, § 8 EStDV: Grundstücksteile von untergeordnetem Wert, EStB 2020, 25; *Atilgan*, Bilanzierungsalternativen bei der Aktivierung von Immobilien im Betriebsvermögen und deren bilanzielle Folgen, StuB 2022, 291.

Zu älterem Schrifttum vgl HHR-Archiv (www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

76 **aa) Begrifflichkeiten**

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

Grundstücke sind zivilrechtl. abgegrenzte Teile der Erdoberfläche, die im Bestandsverzeichnis eines Grundbuchblatts unter einer besonderen Nummer eingetragen oder gem. § 3 Abs. 4 oder 5 GBO gebucht sind. Auch die wesentlichen Bestandteile iSv. § 94 BGB – dh. insbes. Gebäude – gehören zum Grundstück (vgl. *Ellenberger* in *Grüneberg*, 81. Aufl. 2022, Vor § 90 BGB Rz. 3). Steuerrechtlich wird zwar derselbe begriffliche Ausgangspunkt gewählt, jedoch werden die Zuordnungsentscheidungen entsprechend der hier herrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 39 AO) in modifizierter Form getroffen. Unter „Grundstück" ist somit auch im StRecht grds. der reale, nach dem Grundbuch verselbständigte 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 Rz. 159 [11/2007]). 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*, 41. Aufl. 2022, § 5 Rz. 133; s. auch Anm. 77). 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; BFH v. 19.7.1979 – IV R 235/75, BStBl. II 1980, 5).

Grund und Boden: Unter dem WG „Grund und Boden" ist der „nackte" Grund und Boden zu verstehen (BFH v. 30.11.1978 – IV R 43/78, BStBl. II 1979, 281, unter 1.; BFH v. 20.1.1983 – IV R 52/80, juris, unter 2.a; BFH v. 10.2.2022 – IV R 33/18, juris, Rz. 37). Zum Grund und Boden gehört als unselbständiger Bestandteil auch der Untergrund. Wird allerdings ein Bodenschatz verwertet und in den Verkehr gebracht, bildet er ein eigenständiges WG (stRspr., s. nur BFH v. 13.7.2006 – IV R 51/05, BFH/NV 2006, 2064; BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449; BFH v. 10.3.2016 – IV R 41/13, BStBl. II 2016, 984; s. *Schulze-Osterloh*, BB 2007, 1323, mwN in Fn. 1; s. auch *Stahl*, FS Streck, 2011, 233 [237]).

Grundstücksteile: Abweichend vom Einheitlichkeitsgrundsatz (vgl. Anm. 77) kann bei Grundstücken eine Aufteilung in verschiedene WG erfolgen. Die entstehenden Grundstücksteile sind gesondert dem BV oder PV zuzuordnen (s. ausführl. Anm. 78 f.).

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; BFH v. 18.6.1986 – II R 222/83, BStBl. II 1986, 787; BFH v. 18.3.1987 – II R 222/84, BStBl. II 1987, 551; BFH v. 21.1.1988 – IV R 116/86, BStBl. II 1988, 628). Zur Frage, wann

ein Gebäude ein einheitliches WG bildet und wann Gebäudeteile zu selbständigen WG werden, s. Anm. 77.

Betriebsvorrichtungen: Sowohl vom Grund und Boden als auch vom Gebäude abzugrenzen sind die mit ihm verbundenen Betriebsvorrichtungen iSv. § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG. Betriebsvorrichtungen werden – unabhängig davon, ob sie zivilrechtl. zu den wesentlichen Bestandteilen des Grundstücks gehören – als selbständige abnutzbare bewegliche WG des AV qualifiziert. Betriebsvorrichtungen nach dieser Vorschrift sind Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören. Dies setzt voraus, dass die Vorrichtung in einer besonderen Beziehung zu dem auf dem Grundstück ausgeübten Gewerbebetrieb steht (BFH v. 11.4.2019 – IV R 3/17, HFR 2019, 947, Rz. 16). Es können nur solche Gegenstände als Betriebsvorrichtungen angesehen werden, mit denen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird (BFH v. 10.10.1990 – II R 171/87, BStBl. II 1991, 59, unter II., BFH v. 18.12.2019 – III R 36/17, BStBl. II 2020, 405, Rz. 20; BFH v. 10.2. 2022 – IV R 33/18, juris, Rz. 37). So können bspw. Zapfsäulen, Rohrleitungen, Tanks und die Bodenbefestigung im Tankbereich einer Tankstelle (BFH v. 18.12. 2019 – III R 36/17, BStBl. II 2020, 405), die Ausstattungsgegenstände eines Hotelgebäudes (BFH v. 11.4.2019 – III R 36/15, BStBl. II 2019, 705, betr. Bierkellerkühlanlagen etc.), die Lackierkabinen eines Autohauses (BFH v. 11.4.2019 – III R 5/18, BFH/NV 2019, 1248) oder die Zuwegung zu einer Windenergieanlage (BFH v. 11.4.2019 – IV R 3/17, HFR 2019, 947) als Betriebsvorrichtungen anzusehen sein. Gleiches gilt für eine auf dem Hausdach aufgebaute oder dachintegrierte Fotovoltaikanlage (vgl. Anm. 81).

bb) Einheitlichkeits- versus Aufteilungsgrundsatz

(1) Maßgeblichkeit der wirtschaftsgutsbezogenen Betrachtung

77

Auch bei Gebäuden sowie Grund und Boden muss entschieden werden, ob und inwieweit sie zum BV oder zum PV gehören. Insbesondere gegenüber beweglichen WG ergeben sich aber Besonderheiten von solchem Gewicht, dass eine gesonderte Betrachtung angezeigt ist. Diese Besonderheiten resultieren insbes. aus der Tatsache, dass sich das StRecht bei der Einteilung der WG nicht an der Einteilung der Gegenstände nach dem Zivilrecht ausrichtet. Wäre dem so, könnten ein Grundstück und seine Bebauung idR nur einheitlich als ein einziger Gegenstand (als ein einziges WG) betrachtet werden. Es käme entscheidend auf die Zuordnung nach den §§ 94 ff. BGB an. An diesen Vorschriften orientiert sich das StRecht gerade nicht (zum Begriff s. Anm. 76). Vielmehr sind der Grund und Boden sowie das darauf errichtete Gebäude strechtl. und bilanziell ganz unterschiedlich zu beurteilen (ua. *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 68). So kann bspw. ein Grundstück, das mit einem Gebäude bebaut ist, in mehrere WG aufzuteilen 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. sowie § 5 Anm. 560 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, ist dieses einheitlich dem BV oder dem PV zuzuordnen. Für die Zuordnung gelten dann wieder die allgemeinen Kriterien (s. bereits die Ausführungen unter Anm. 41 ff. zu notwendigem und gewillkürtem BV sowie notwendigem PV).

78 **(2) Gemischt-genutzte Gebäude**

Das Problem der gemischt (dh. betrieblich und außerbetrieblich) genutzten WG (vgl. hierzu Anm. 44) stellt sich bei Grund und Boden sowie Gebäuden nicht anders als bei sonstigen WG (hierzu umfassend *Plückebaum*, DB 1980, 1086). Lassen sich verschiedene Nutzungen unterscheiden, 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). Jene – so aufgeteilten – WG sind wiederum jeweils 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; s. auch *Wichmann*, DStR 2019, 92). 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 sowie Anm. 79).

Einstweilen frei.

79 **(3) Gebäudeeinheit und Gebäudeaufteilung**

Grundsatz der Gebäudeeinheit: Der Einheitlichkeitsgrundsatz, der auf alle WG Anwendung findet (s. Anm. 43), gilt in modifizierter Form auch für Gebäude. Nach dem 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; BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132). Dieses ist – wenn es zum BV gehört – als solches nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 (iVm. Nr. 1a, Nr. 1b) 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 (*Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 267 [11/2020]).

Keine gemischte Nutzung: Das Problem der gemischt (dh. betrieblich und außerbetrieblich) genutzten WG (vgl. hierzu Anm. 43) stellt sich bei Grund und Boden sowie Gebäuden nicht anders als bei sonstigen WG (hierzu umfassend *Plückebaum*, DB 1980, 1086). Lassen sich verschiedene Nutzungen unterscheiden, 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). Jene – so aufgeteilten – WG sind wiederum jeweils 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; s. auch *Wichmann*, DStR 2019, 92). Einer solchen Gefahr begegnet die Rspr. be-

reits 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; sowie Anm. 79).

Aufteilung in verschiedene Wirtschaftsgüter: Nach ganz herrschender Auffassung (aA *Wichmann*, DB 1983, 1329: keine Teilbarkeit; s. auch *Wichmann*, DStR 2019, 92) kann ein Gebäude in bis zu vier selbständige WG zerfallen, da es zu eigenbetrieblichen, zu fremdbetriebliche Zwecken oder zu eigenen sowie letztlich zu fremden Wohnzwecken genutzt werden kann (BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132; BFH v. 8.3.1990 – IV R 60/89, BStBl. II 1994, 559; BFH v. 10.10.2017 – X R 1/16, BStBl. II 2018, 181; zur Aufteilung auch *Plückebaum*, DB 1980, 1086; *Rudloff*, FR 1992, 565; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 68a). Sind mehrere Eigentümer vorhanden, muss eine weitere Unterteilung entsprechend deren Anzahl erfolgen (BFH v. 9.7.1992 – IV R 115/90, BStBl. II 1992, 948; BFH v. 23.8.1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774, s. auch *Wacker*, BB 1995, Beilage 8, 11). Keine weitere Aufteilung erfolgt, 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). Soweit das Gebäude eigenbetrieblich genutzt wird, ist es grds. dem notwendigen BV zuzuordnen (vgl. ausführl. Anm. 81). Ein fremdbetrieblich genutzter oder fremden Wohnzwecken dienender Teil des Gebäudes kann gewillkürtes BV darstellen (Anm. 83). Der Gebäudeteil, der zu privaten Wohnzwecken genutzt wird, ist notwendiges PV (Anm. 84).

Gebäudeeinheit und Entnahme/Einlage: Der Grundsatz der Gebäudeeinheit ist nicht so zu verstehen, dass er hinsichtlich bestimmter Gebäudeteile zur Annahme einer Entnahme- oder Einlagehandlung zwingt. Vielmehr gehen die allgemeinen Entnahme- und Einlagevoraussetzungen dem Einheitlichkeitsgrundsatz vor (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).

Beispiel 1:

Der Stpfl. nutzte das Erdgeschoss des Gebäudes zunächst für eigenbetriebliche Zwecke. Das Obergeschoss ist zur fremden Wohnnutzung vermietet und wird dem PV zugeordnet. Später vermietete der Stpfl. auch das Erdgeschoss zu Wohnzwecken. Der Gebäudeteil „Erdgeschoss" verliert durch die Umwidmung zwar seine Eigenschaft als notwendiges BV. Ohne Entnahmehandlung bleibt dieser Gebäudeteil aber (gewillkürtes) BV, und zwar unbeschadet dessen, dass der Gebäudeteil „Obergeschoss", der (nunmehr) im selben Nutzungs- und Funktionszusammenhang zum Gebäudeteil „Erdgeschoss" steht, mangels Willkürung PV darstellt.

Beispiel 2:

Der Stpfl. vermietet das Erdgeschoss seines Gebäudes an einen RA, der dort seiner beruflichen Tätigkeit nachgeht. Dieser Gebäudeteil ist dem gewillkürten BV des Stpfl. zugeordnet. Das Obergeschoss war zunächst für eigene Wohnzwecke genutzt. Später vermietete der Stpfl. das Obergeschoss an einen anderen Freiberufler. Dieser nachträglich entstehende einheitliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen beiden Geschossen führt nicht dazu, dass der Gebäudeteil „Obergeschoss" zwangsweise ins BV zu überführen wäre. Vielmehr steht es in der Wahl des Stpfl., diesen Gebäudeteil zum gewillkürten BV zu ziehen oder im PV zu belassen.

Die kleinste Aufteilungseinheit bildet ein einzelner Raum. Werden einzelne Räume eines Gebäudes für mehrere Zwecke genutzt, ist keine weitere Aufteilung vorzunehmen; vielmehr ist ein solcher Raum als Ganzes zu beurteilen. Entsprechend den Nutzungsanteilen ist eine Zuordnung zum notwendigen (mehr als 50 % eigenbetriebliche Nutzung) oder gewillkürten bzw. notwendigen PV (weniger als

10 % betriebliche Nutzung) denkbar (vgl. hierzu BFH v. 10.10.2017 – X R 1/16, BStBl. II 2018, 181, Rz. 17 ff., betr. Garage; s. auch *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 121). Aus diesem Grund ist auch ein häusliches Arbeitszimmer notwendiges BV, und zwar unbeschadet etwaiger Abzugsbeschränkungen gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (BFH v. 16.6.2020 – VIII R 15/17, BStBl. II 2020, 841, Rz. 14, 16 ff.).

Als Aufteilungsmaßstab ist das Verhältnis der Nutzfläche des jeweiligen Gebäudeteils zur Nutzfläche des gesamten Gebäudes heranzuziehen, sofern dies nicht zu unangemessenen Ergebnissen führt (BFH v. 10.10.2017 – X R 1/16, BStBl. II 2018, 181; vgl. *Kahle*/*Heinstein*, DStZ 2006, 825 [827]). Dagegen erfolgt keine Aufteilung anhand der Ertragswerte (BFH v. 2.10.1986 – IV R 281/84, BFH/NV 1987, 427; 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). Die Nutzfläche wird in sinngemäßer Anwendung der Wohnflächenverordnung v. 25.11.2003 (BGBl. I 2003, 2346) ermittelt.

80 **(4) Abhängigkeit des Grund und Bodens vom Gebäude**

Die selbständige Zuordenbarkeit von Grund und Boden einerseits und Gebäuden andererseits lässt die Frage nach dem grundlegenden Verhältnis beider Elemente im StRecht aufkommen.

Unbebaute Grundstücke können notwendiges BV sein, 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. *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 111; allg. s. Anm. 41).

Bei bebauten Grundstücken teilt der Grund und Boden hinsichtlich der Zuordnung zum BV/PV das Schicksal des darauf errichteten Gebäudes (BFH v. 25.11. 1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461; *Günther*, FR 2020, 895). Ein dem PV zuzuordnendes Grundstück wird durch dessen Bebauung mit einem Betriebsgebäude notwendiges BV, umgekehrt wird ein Betriebsgrundstück durch Bebauung mit einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude regelmäßig aus dem BV entnommen (so auch *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 112; s. auch Anm. 177). 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; BFH 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. Anm. 79).

81 **cc) Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen**

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; vgl. auch *Günther*, FR 2020, 895). Dies gilt auch, wenn das Verhalten des Stpfl. 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, sind Grundstück und Gebäude einheitlich dem notwen-

digen 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; Anm. 80). Befinden sich auf einem Grundstück sowohl eigenbetrieblich genutzte als auch privat genutzte Gebäude, gehören die entsprechenden Grundstücksteile im Verhältnis der Nutzungen jeweils anteilig zum notwendigen BV oder zum notwendigen PV (vgl. BFH v. 27.1.1977 – I R 48/75, BStBl. II 1977, 388). Wird lediglich ein Teil eines Gebäudes eigenbetrieblich genutzt, 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; BFH v. 12.7.1979 – IV R 55/74, BStBl. II 1980, 5; vgl. auch *Hoffmann* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 170 [11/2007]).

Zur Bodengewinnbesteuerung bei Land- und Forstwirten s. ausführl. § 55 Anm. 1 ff.; *Kanzler* in *Leingärtner*, Besteuerung der Landwirte, Kap. 24 Rz. 180 ff. (6/2020).

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; BFH v. 28.10.1983 – IV R 73/81, BStBl. II 1983, 106; BFH v. 1.7.1987 – I R 197/83, BStBl. II 1987, 865; BFH v. 13.9.1988 – VIII R 236/81, BStBl. II 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, dh. wenn mit ihrer Aufschließung begonnen wird oder mit ihr zu rechnen ist (BFH v. 28.10.1983 – IV R 73/81, BStBl. II 1983, 106; BFH v. 1.7.1987 – I R 197/83, BStBl. II 1987, 865; BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449; BFH v. 10.3.2016 – IV R 41/13, BStBl. II 2016, 984; s. *Schulze-Osterloh*, BB 2007, 1323, mwN in Fn. 1; s. auch *Stahl*, FS Streck, 2011, 233 [237]). Baut ein gewerblicher Abbauunternehmer den Bodenschatz ab, 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, 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.

Eine Fotovoltaikanlage stellt nach zutreffender Ansicht der Verwaltung (R 4.2 Abs. 3 Satz 4 EStR) und Rspr. ein eigenständiges WG dar, das einer eigenständigen Zuordnung als BV/PV zugänglich ist (BFH v. 16.9.2014 – X R 32/12, BFH/NV 2015, 324; Hess. FG v. 20.1.2011 – 11 K 2735/08, EFG 2011, 1158, rkr.; vgl. auch BFH v. 17.10.2013 – III R 27/12, BStBl. II 2014, 372; s. auch *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 117 mwN). Es handelt sich um eine stl. vom Gebäude losgelöst zu beurteilende Betriebsvorrichtung iSv. § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG (vgl. *Brunckhorst*, DStR 2020, 624 [626]), durch deren Aufbau ein privates Grundstück nicht zum BV wird (vgl. auch Anm. 76). Anders liegt es uU bei Blockheizkraftwerken, die Gebäudebestandteile sein können (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 117 mwN).

Vermietung an Arbeitnehmer: Vermietet ein ArbG ein ihm gehörendes Mietwohngrundstück an seine ArbN, 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; BFH v. 10.11.2004 – XI R 32/01, BStBl. II 2005, 431). 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 nicht um besondere Werkswohnungen handeln (ebenso *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 357 [11/2020]). Für die Einordnung als notwendiges BV ist nicht erforderlich, dass ein WG für den Betrieb notwendig oder unentbehrlich ist (BFH v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315; BFH v. 10.11.2004 – XI R 32/01, BStBl. II 2005, 431; s. Anm. 55).

82 dd) Eigenbetrieblich genutzte Grundstücke von untergeordnetem Wert nach § 8 EStDV

Inhalt der Vorschrift: § 8 EStDV regelt, dass eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile nicht als BV behandelt werden müssen, wenn ihr Wert nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks (relative Grenze) und nicht mehr als 20 500 € (absolute Grenze) beträgt (ausführl. *Schoor*, StuB 2000, 753; zur Wertentwicklung der absoluten Grenze zudem *Schumann*, EStB 2020, 25). Die Vorschrift enthält eine Ausnahme vom 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; BFH 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 Rz. 171 [11/2007]; *Schumann*, EStB 2020, 25). Die untergeordnete Bedeutung ist zu jedem Bilanzstichtag erneut zu prüfen. Stellt sich heraus, dass eine untergeordnete Bedeutung nicht mehr vorliegt, 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 bereits, wenn nur einer der beiden genannten Werte überschritten wird. Auf der anderen Seite hat ein Stpfl., der seinen eigenbetrieblich genutzten Gebäudeteil dem notwendigen BV zugeordnet hat, ein Wahlrecht zur Entnahme, sofern die gesetzlichen Grenzwerte nicht überschritten werden (vgl. *Schumann*, EStB 2020, 25 [26]). § 8 EStDV ist insoweit eine zwingende gesetzliche Vorschrift und somit auch von den Gerichten zu beachten, weil die Wertgrenzen nicht disponibel sind.

Sachgerechtigkeit und Verfassungsmäßigkeit: Die Sinnhaftigkeit und sachliche Rechtfertigung der Regelung wird von der hM im Schrifttum bezweifelt (s. statt vieler *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 355 [11/2020]; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 126; *Hoffmann* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 172 [11/2007]). Zum Teil wird sie deshalb auch für verfassungswidrig gehalten (so *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 355 [11/2017]). Die Kritik trifft zu. § 8 EStDV ist weder als Vereinfachungszwecknorm noch als Billigkeitsregelung sachgerecht. Zur Vereinfachung trägt sie wegen der komplizierten Wertermittlungserfordernisse nicht bei (ebenso *Schumann*, EStB 2020, 25 [28]). Als Billigkeitsvorschrift ist sie zu grob strukturiert. Im Hinblick auf die nachhaltig zu verzeichnende Preissteigerung bei Immobilien

wird § 8 EStDV zunehmend unbedeutsam (s. *Schumann*, EStB 2020, 25 [28]; vgl. auch *Atilgan*, StuB 2022, 291 [293]). Gleichwohl wird man nicht von einer Verfassungswidrigkeit ausgehen können. Ein allenfalls in Betracht kommender Verstoß gegen den Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG setzt voraus, dass wesentlich Gleiches ungleich behandelt wird. Es ist nicht ersichtlich, wer gegenüber den von dem Wahlrecht Profitierenden benachteiligt sein sollte. Das Wahlrecht steht grds. allen betroffenen Stpfl. offen.

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). Es sprechen gute Gründe dafür, ein Grundstück, das jene Wertgrenzen nicht überschreitet, nicht als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen, so dass durch die Nutzungsüberlassung keine sachliche Verflechtung begründet werden kann (so auch *Schumann*, EStB 2020, 25 [26 f.]).

ee) Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen

83

Fremdnutzung zu Wohnzwecken und fremdbetriebliche Nutzung: Nach allgemeinen Grundsätzen kann ein WG dem gewillkürten BV zugeordnet werden, wenn es objektiv dazu geeignet und bestimmt ist, den Betrieb zu fördern (zur Abgrenzung s. ausführl. *Schoor*, StBp. 2002, 7; *Atilgan*, StuB 2022, 291 [293]; vgl. Anm. 41). Nach R 4.2 Abs. 9 EStR können Grundstücke und Grundstücksteile, die nicht eigenbetrieblich genutzt werden (sonst notwendiges BV, s. Anm. 81) und weder eigenen Wohnzwecken dienen noch Dritten zu Wohnzwecken unentgeltlich überlassen sind (in diesen Fällen notwendiges PV, s. Anm. 84), zum gewillkürten BV gehören. Als Beispiel nennt R 4.2 Abs. 9 EStR die Vermietung an Dritte zu Wohnzwecken oder zur gewerblichen Nutzung. Gleiches gilt, wenn der Stpfl. ein Gebäude (einen Gebäudeteil) einem Dritten zu dessen freiberuflicher Nutzung vermietet. In diesen Fällen der Fremdnutzung 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. 60; so auch *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 43; *Hoffmann* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 174 [11/2007]; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 366 [11/2020]; 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 Rz. 175 [11/2007]). Werden Grundstücke, die nicht eigenbetrieblich genutzt sind, zur Sicherung betrieblicher Verbindlichkeiten verpfändet, 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- und Forstwirt Grund und Boden und errichtet dort Wohn- oder Geschäftshäuser zur Vermietung an Dritte, 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 Rz. 173 [11/2007]; vgl. auch BFH v. 22.8.2002 – IV R 57/00, BStBl. II 2003, 16). Anders ist es, wenn ein bisher land- oder forstw. genutztes Grundstück bebaut und an Fremde vermietet wird. Hier kann der Bezug zum Betrieb fortbestehen, wenn durch die Vermietung das Gesamtbild der land- und forstw. Tätigkeit nicht wesentlich verändert wird (BFH v. 10.12.1992 – IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342; BFH 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; BFH v. 22.8.2002 – IV R 57/00, BStBl. II 2003, 16; BFH v. 24.3. 2011 – IV R 46/08, BStBl. II 2011, 692). Diese – wertgenau streng zu berechnende – Grenze gilt auch, wenn der Stpfl. für bislang land- und forstw. Zwecken dienende Grundstücke Erbbaurechte bestellt und die Berechtigten die Grundstücke mit Wohnhäusern bebauen; eine alternative Berechnung durch einen Vergleich der Erträge aus der LuF einerseits und Vermögensverwaltung andererseits ist unzulässig (BFH v. 31.3.2021 – VI R 30/18, BStBl. II 2022, 312, Rz. 37 ff.; *Krüger*, HFR 2021, 1074; vgl. auch FG Münster v. 15.9.2021 – 13 K 2130/17, EFG 2022, 19, rkr.). Erwirbt der Verpächter eines landwirtschaftlichen Betriebs im Laufe der Pachtzeit Grundstücke hinzu, die nicht von vornherein zur Verpachtung vorgesehen sind, können diese Grundstücke zum gewillkürten BV gezogen werden (vgl. BFH v. 19.12.2019 – VI R 53/16, BStBl. II 2021, 427, Rz. 26).

Ist die Fremdnutzung eines Grundstücksteils (ausnahmsweise) nicht förderlich für den Betrieb (zB bei verbilligter Überlassung), gestattete es die FinVerw. früher dennoch, das Grundstück insgesamt – dh. auch hinsichtlich des vermieteten Teils – als BV auszuweisen, wenn das Grundstück die Voraussetzungen für die Annahme notwendigen oder gewillkürten BV zu mehr als 50 % erfüllte. 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, bei dem die Voraussetzungen für die Annahme notwendigen oder gewillkürten BV vorliegen, dem BV zugeordnet werden (R 4.2 Abs. 10 Satz 1 EStR). 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 *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 376 [11/2020]).

Grundstücke als gewillkürtes Betriebsvermögen auch bei Einnahmenüberschussrechnung: Nach der grundlegenden Änderung der Rspr. zum gewillkürten BV bei Einnahmenüberschussrechnung (s. Anm. 537), kann der Stpfl. mit Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 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 Zu-

ordnung ohne weitere Nachforschungen erkennen können. 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, liegt notwendiges BV vor. Lehnt man dies ab, kann zumindest gewillkürtes BV vorliegen. Letztere Möglichkeit ist vorzugswürdig, 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. 1.10.1986 – 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 Betriebserweiterung 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. 21.10.1976 – IV R 71/73, BStBl. II 1977, 150; BFH v. 13.10.1983 – I R 76/79, BStBl. II 1984, 294; BFH v. 18.10.1989 – X R 99/87, BFH/NV 1990, 424; BFH v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401; BFH v. 23.9.1999 – IV R 12/98, BFH/NV 2000, 317; BFH v. 10.10.2017 – X R 1/16, BStBl. II 2018, 181; s. Anm. 60). 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; BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985; BFH v. 21.8.2012 – VIII R 11/11, BStBl. II 2013, 117).

ff) Zuordnung zum notwendigen Privatvermögen

84

Zum notwendigen PV gehören Grundstücke (Grundstücksteile) und darauf errichtete Gebäude, wenn sie ihrer Natur nach zum privaten Vermögen gehören und sie der Stpfl. deshalb – selbst, wenn er wollte – nicht zum BV ziehen kann (BFH v. 15.7.1960 – 10/60 S, BStBl. III 1960, 484; BFH v. 22.7.1966 – VI 12/65, BStBl. III 1966, 542; BFH v. 11.3.1980 – VIII R 151/76, BStBl. II 1980, 740; s. Anm. 57). 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; BFH v. 16.3.1983 – IV R 36/79, BStBl. II 1983, 459; R 4.2 Abs. 9 Satz 1 EStR; *Günther*, FR 2020, 895). Nur in Ausnahmefällen konnte eigengenutzter Wohnraum oder zu fremden Wohnzwecken unentgeltlich überlassener Wohnraum früher BV sein (s. Anm. 81). Diese Ausnahmetatbestände wurden inzwischen 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). Notwendiges PV ist auch anzunehmen, wenn ein vermietetes Grundstück (ausschließlich) zum Zweck der Altersversorgung angeschafft wurde.

gg) Grundstücke bei Personengesellschaften

85 **(1) Gesamthandsvermögen**

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 der Gesellschafter (BFH v. 16.3.1983 – IV R 36/79, BStBl. II 1983, 459; H 4.2 Abs. 11 EStH).

86 **(2) Sonderbetriebsvermögen**

Notwendiges Sonderbetriebsvermögen: Zum notwendigen BV gehören die eigenbetrieblich genutzten Grundstücke und Grundstücksteile, die im Eigentum eines, mehrerer oder aller Mitunternehmer stehen und dem Betrieb der Gesellschaft ausschließlich und unmittelbar dienen (BFH v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376). Ist dies nur zT der Fall, gehört nur der betrieblich genutzte Teil zum notwendigen SonderBV (vgl. R 4.2 Abs. 12 EStR). Überschreitet ein Grundstücksteil nicht die Wertgrenzen des § 8 EStDV, muss er nicht als SonderBV behandelt werden (s. Anm. 82). Insbesondere betrieblich genutzte Grundstücke oder Grundstücksteile, die der PersGes. von einem oder mehreren Gesellschaftern vermietet werden, sind notwendiges SonderBV (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 auch 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 ETWohnungen im Bauherrenmodell zur Verfügung, 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 bei 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; BFH v. 23.7.1975 – I R 210/73, BStBl. II 1976, 180; BFH v. 21.10.1976 – IV R 71/73, BStBl. II 1977, 150; BFH v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401; BFH v. 17.12.2008 – IV R 65/07, BStBl. II 2009, 371). Das gilt bspw. für Mietwohngrundstücke eines Mitgesellschafters (BFH v. 17.5.1990 – IV R 27/89, BStBl. II 1991, 216).

Notwendiges Privatvermögen: Die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken und die unentgeltliche Überlassung zu fremden Wohnzwecken führen zu notwendigem PV. Überlässt ein Gesellschafter einem anderen Gesellschafter ein Grundstück unentgeltlich zu eigenen Wohnzwecken, liegt notwendiges PV des nutzungsüberlassenden Gesellschafters 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, 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; BFH v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796; BFH v. 24.2.2005 – IV R 23/03, BStBl. II 2005, 578.

Überlassung an Angehörige: Eine Wohnung, die an ein Kind eines Einzelunternehmers zu Wohnzwecken vermietet ist, bleibt bei Einbringung des Unternehmens 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).

hh) Grundstücke bei Kapitalgesellschaften 87

Da eine KapGes. lediglich BV und kein PV haben kann (s. Anm. 70 sowie § 8 KStG Anm. 72 ff.; vgl. auch *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 64), gehören alle Grundstücke und Grundstücksteile im Eigentum der Gesellschaft zum notwendigen BV. Erfolgt die Zuordnung zum BV, obwohl das Grundstück ausschließlich privat genutzt wird, erfolgt ein Ausgleich außerbilanziell über die Regeln der vGA (s. auch *Atilgan*, StuB 2022, 291 [293] sowie § 8 KStG Anm. 74).

ii) Weitere Anwendungsfälle 88

Arbeitnehmerwohnungen: An ArbN vermietete Wohnungen eines Betriebs gehören zum notwendigem BV, auch wenn es sich nicht um spezielle Werkswohnungen handelt (BFH v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315; BFH v. 10.11.2004 – XI R 32/01, BStBl. II 2005, 431; vgl. näher Anm. 81).

Arbeitszimmer: Das häusliche Arbeitszimmer ist (einschließlich des hierauf entfallenden Anteils an Grund und Boden) dem notwendigen BV zuzuordnen. Vgl. Anm. 79.

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. 80).

Betriebsvorrichtungen sind selbständige WG, die nicht in einem Nutzungs- und Funktionszusammenhang zum gesamten Gebäude oder Teilen hiervon stehen (vgl. § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG); vgl. Anm. 76.

Bodengewinnbesteuerung: Zur Bodengewinnbesteuerung bei Land- und Forstwirten s. ausführl. § 55 Anm. 1 ff. sowie *Kanzler* in *Leingärtner*, Besteuerung der Landwirte, Kap. 24 Rz. 180 ff. (6/2020).

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]; BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449; BFH v. 10.3.2016 – IV R 41/13, BStBl. II 2016, 984; s. *Schulze-Osterloh*, BB 2007, 1323, mwN in Fn. 1; *Stahl*, FS Streck, 2011, 233 [237]). Werden Bodenschätze kommerziell gefördert, 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. 81.

Brachland: Ungenutzter land- und forstw. Grundbesitz bedarf zur Entnahme einer eindeutigen Entnahmehandlung, da der Grundbesitz ansonsten gewillkürtes BV sein könnte; 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; BFH v. 27.8.1992 – IV R 89/90, BStBl. II 1993, 225; BFH v. 18.2.2005 – IV B 57/03, BFH/NV 2005, 1265; BFH v. 13.10.2005 – IV R 33/04, BStBl. II 2006, 68; BFH 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. 80 f.

Eigene Wohnzwecke: Die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken führt grds. zu notwendigem PV (vgl. ausführl. Anm. 84). Die für Land- und Forstwirte bestehenden Ausnahmen wurden inzwischen aufgehoben; vgl. ausführl. Anm. 83.

Eigentumswohnung: Eine zu Wohnzwecken vermietete ETWohnung 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).

Fotovoltaikanlagen sind unabhängig von dem sie tragenden Gebäude als BV/PV einzuordnen (BFH v. 16.9.2014 – X R 32/12, BFH/NV 2015, 324); s. Anm. 81. Anders liegt es uU bei Blockheizkraftwerken, die Gebäudebestandteile bilden (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 117 mwN).

Fremdbetriebliche Nutzung: Bei fremdbetrieblicher Nutzung eines Gebäudes/Gebäudeteils kommt eine Behandlung als gewillkürtes BV in Betracht; vgl. Anm. 83. Zu den Anforderungen an den Widmungsakt s. Anm. 60, 83.

Fremde Wohnzwecke: Die entgeltliche Überlassung eines Gebäudes/Gebäudeteils zu fremden Wohnzwecken kann zu gewillkürtem BV führen. Demgegenüber führt die unentgeltliche Überlassung zu fremden Wohnzwecken zu notwendigem PV; vgl. näher Anm. 83.

Garagen: Garagen sind bei Ein- oder Zweifamilienhäusern bilanzsteuerrechtl. kein selbständiges WG, sondern unselbständiger Teil des Gebäudes bzw. in den Bilanzansatz desjenigen selbständigen Gebäudeteils einzubeziehen, mit dem sie in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (BFH v. 10.10.2017 – X R 1/16, BStBl. II 2018, 181). Die Funktion als notwendiges BV kann der einem Einfamilienhaus angegliederten Doppelgarage nicht zukommen, wenn höchstens die Hälfte dieser Doppelgarage durch das Unterstellen der jeweiligen Betriebs-Pkw. betrieblich und die Doppelgarage in mindestens gleichem Ausmaß privat genutzt worden ist (BFH v. 10.10.2017 – X R 1/16, BStBl. II 2018, 181).

Gebäude: Zum Begriff s. auch Anm. 76. 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. 9.11.1976 – VIII R 27/75, BStBl. II 1977, 306; BFH v. 29.8.1989 – IX R 176/84, BStBl. II 1990, 430).

- *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 Nr. 1 eine Aufteilung zu. Eine betriebliche Mitnutzung der Räume reicht hierfür nicht aus. Bei der Aufteilung werden unselb-

ständige Gebäudeteile, dh. solche, die mehreren Zwecken dienen (Treppenhaus, Fahrstuhl, Heizungsanlage etc.), außen vorgelassen. Sie sind nach dem ohne sie ermittelten Verhältnis aufzuteilen (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 122).

- *Fremdvermietete Gebäude/Gebäudeteile* bleiben bei Vermietung ohne Entnahmehandlung BV (BFH v. 7.2.2002 – IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135; BFH v. 22.8.2002 – IV R 57/00, BStBl. II 2003, 16; BFH 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. 79.

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. 78 f. sowie *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 113 mwN.

Gewerblicher Grundstückshandel: Die einem gewerblichen Grundstückshandel zuzuordnenden Grundstücke sind notwendiges BV; sie sind Bestandteil des UV (stRspr., ua. BFH v. 30.1.1977 – I R 115/74, BStBl. II 1978, 193, unter 1.; BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537, unter II.A.1.c; BFH v. 28.10.2015 – X R 22/13, BStBl. II 2016, 95, Rz. 43; BFH v. 27.6.2018 – X R 26/17, HFR 2018, 946, Rz. 28; BFH v. 15.1.2020 – X R 18-19/18, BStBl. II 2020, 538, Rz. 29).

Grund und Boden (Grundstück): Zum Begriff s. näher Anm. 76. 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. 177).

Kapitalgesellschaften: Grundstücke von KapGes. stellen stets notwendiges BV dar (vgl. Anm. 87).

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. Zur vollständigen Einordnung eines Grundstücks als BV bei nur anteiliger betrieblicher Nutzung s. R 4.2 Abs. 10 Satz 1 Halbs. 2 EStR betr. Baudenkmale bei Einkünften aus LuF. Zur fremdbetrieblichen Nutzung von Grundstücken eines Land- und Forstwirts s. ausführl. Anm. 83.

Nießbrauch: Belastet der Stpfl. ein zuvor eigenbetrieblich genutztes Grundstück mit einem Nießbrauchsrecht (§ 1030 Abs. 1 BGB) zugunsten eines Dritten, verliert das Grundstücks zwar seine Eigenschaft als notwendiges BV, bleibt aber gewillkürtes BV, wenn das Recht gegen Entgelt gewährt wird (vgl. *Ritter*, NWB 2019, 58 [60 f.]). Überträgt der Stpfl. ein Grundstück des notwendigen BV unter Vorbehalt eines Nießbrauchs, scheidet es aus dem BV aus. Das Nießbrauchsrecht vermittelt im Regelfall kein wirtschaftliches Eigentum iSv. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO (BFH v. 16.1.1980 – I R 1/77, BStBl. II 1980, 381).

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; BFH 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). Bei Grundstücken, die zuvor zum notwendigen BV eines land- und forstw. Betriebs gehörten, kann eine Nutzungsänderung zu gewillkürtem BV führen, wenn eine land- oder forstw. Nutzung nicht mehr möglich ist. Das Grundstück bleibt bis zur Entnahme geduldetes BV (BFH v. 24.3.2011 – IV R 46/08, BStBl. II 2011, 692).

- *Keine eindeutigeEntnahmehandlung* bei Nutzungsänderung liegt bspw. 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; BFH 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; BFH v. 28.7.1998 – VIII R 23/95, BFH/NV 1999, 249); zu Wohnungen im SonderBV und ihrer stpfl. Entnahme s. BFH v. 8.2.1996 – IV R 24/95, BStBl. II 1996, 308.
- *§ 8 EStDV:* 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. 82).
- *Entnahme/Einlage:* 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); s Anm. 79.

Personengesellschaften: Zur Behandlung von Grundstücken bei PersGes. s. Anm. 85 f.

Umlegungsverfahren: Wird ein dem BV zugeordnetes Grundstück im Wege des Umlegungsverfahrens nach §§ 45 ff. BauGB gegen ein anderes Grundstück getauscht, hat dies zur Folge, dass sich die BV-Eigenschaft des eingebrachten Grundstücks am erlangten (hereingetauschten) Grundstück ohne Weiteres fortsetzt (Surrogationsprinzip). Dies gilt allerdings nicht, soweit das erlangte Grundstück nicht in Erfüllung des Sollanspruchs gem. § 56 Abs. 1 Satz 1 BauGB zugeteilt wird. Für eine solche überobligatorische Zuteilung wird das dem Umlegungsverfahren innewohnende Tauschelement durch ein Element des Hinzuerwerbs erweitert; eine wirtschaftliche Identität von eingebrachtem und zugeteiltem Grundstück besteht insoweit nicht (BFH v. 12.4.2022 – VI R 22/20, BFH/NV. 2022, 985, Rz. 42 f. mwN).

Unbebaute Grundstücke: Unbebaute Grundstücke sind notwendiges BV, wenn sie bestimmt sind, dem Betrieb zu dienen oder ihn zu fördern; s. Anm. 80.

Untergeordneter Wert: Zur Regelung des § 8 EStDV über betrieblich genutzte Grundstücksteile von untergeordnetem Wert s. ausführl. Anm. 82.

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. 89–95

b) Bewegliche Wirtschaftsgüter, insbesondere Fahrzeuge

Schrifttum: *Nolte*, Private Nutzung eine betrieblichen Kraftfahrzeugs, NWB (2006) F. 3, 13825; *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 96

Grundsatz: Ein Pkw. gehört zum notwendigen BV, wenn die eigenbetriebliche Nutzung über 50 % der Gesamtnutzung ausmacht (R 4.2 Abs. 1 Satz 4 EStR). Entscheidend hierfür ist allein der Nutzungsanteil; auf die Aktivierung des WG in der Bilanz oder die Aufnahme in ein Bestandsverzeichnis kommt es nicht an (BFH v. 13.5.2014 – III B 152/13, BFH/NV 2014, 1364; vgl. auch BFH v. 10.10.2018 – X R 44-45/17, BStBl. II 2019, 203). Liegt der betriebliche Nutzungsanteil des Pkw. nicht über 50 %, scheidet die Zuordnung jedenfalls zum notwendigen BV grds. aus (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985; BFH v. 2.3.2006 – IV R 36/04, BFH/NV 2006, 1277; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 351 [11/2020]).

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 zzgl. eines angemessenen Gewinnaufschlags zur vGA (FG Sa.-Anh. 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. 70.

Diebstahl: Wird der zum BV gehörende Pkw. während einer privat veranlassten Nutzung 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 ist, wodurch der Vermögensverlust veranlasst wurde (ausf. Anm. 885).

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

Mehrere Kraftfahrzeuge: Umfasst das BV eines Selbständigen mehrere Pkw., 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. 21.1.2002 – IV A 6 - S 2177 – 1/02, BStBl. I 2002, 148, mittlerweile aufgehoben).

Oldtimer: Weist ein Unternehmer ein 27 Jahre altes Mercedes 300 SE Cabriolet als BV aus, 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).

Sonderbetriebsvermögen: Ein an eine PersGes. von einem Gesellschafter zur betrieblichen Nutzung vermieteter Pkw. ist auch dann SonderBV I, wenn der Anteil der Privatnutzung überwiegt. Der Umstand, dass die Miete für die Pkw. nicht den marktüblichen Bedingungen entspricht, 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 aktivierter Pkw. aus der Privatgarage des Stpfl. gestohlen, 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, HFR 2010, 245; BFH v. 27.1. 2016 – X R 2/14, BStBl. II 2016, 534; s. auch *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 53, 181 f.). Die Versicherungsleistung stellt den unmittelbaren Ersatz (stellvertretendes commodum) für den im BV gehaltenen Pkw. dar.

97 **bb) Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen**

Grundsatz: Die gemischte Nutzung kann zu einer Zuordnung des Pkw. zum gewillkürten BV führen (vgl. *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. B 300 „Kraftfahrzeuge" [10/2012]). 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; BFH v. 10.10.2018 – X R 44-45/17, BStBl. II 2019, 203). Zum Widmungsakt s. FG Sa.-Anh. v. 28.4.2005 – 1 K 371/02, AktStR 2006, 160, rkr.: Die Zugehörigkeit eines erstmals in den Anlagenspiegel des Jahres 02 aufgenommenen Kfz. zum gewillkürten BV kann nicht durch Fahrtenbuchaufzeichnungen belegt werden, die sich auf drei Monate des Jahres 01 beziehen.

Die Absenkung der betrieblichen Nutzung unter den Grenzwert von 10 % führt nicht zu einer Entnahme des Pkw. (BFH v. 21.8.2012 – VIII R 11/11, BStBl. II 2013, 117; zust. *Kanzler*, FR 2013, 281).

Freiberufler: Gewillkürtes BV wird bei Pkw. von Freiberuflern angenommen, wenn deren betriebliche Nutzung eine nicht ganz untergeordnete Rolle spielt (nicht weniger als 10 %). 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 ebenso wie ein bilanzierender Stpfl. gewillkürtes BV für Pkw. bilden (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985, s. ausführl. Anm. 357).

Leasing: Ein Unternehmer kann die Nutzungsrechte an einem geleasten Pkw. 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).

cc) Zuordnung zum notwendigen Privatvermögen 98

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 (BFH v. 28.2.2008 – X B 207/07, BFH/NV 2008, 791; BFH v. 10.10.2018 – X R 44-45/17, BStBl. II 2019, 203; die Anwendung der 1 %-Regelung scheidet demzufolge aus). Der Pkw. eines Stpfl., der seinen Gewinn nach Abs. 3 ermittelt, gehört zum PV, wenn dieser weder zu mehr als 50 % betrieblich genutzt noch (bspw. durch Aufnahme in das betriebliche Bestandsverzeichnis) eindeutig dem BV zugeordnet wurde (FG München v. 25.7.2007 – 9 K 1717/05, EFG 2007, 1569, rkr.).

dd) Bewertung des privaten Nutzungsanteils 99

Grundsatz: Wird ein dem BV zugeordneter Pkw. teilweise auch privat genutzt, enthält § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 bis 4 spezielle Regeln zur Bewertung der Nutzungsentnahme. Grundsätzlich ist die private Nutzung eines Kfz., das zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird, für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländ. Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für die Sonderausstattung einschließlich USt anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 1; zu Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 2). Abweichend hierzu ist es dem Stpfl. gestattet, den privaten Nutzungsanteil durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch zu ermitteln, sog. Escape-Klausel (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3). Übersteigt der betriebliche Nutzungsanteil nicht die Grenze von 50 % und behandelt der Stpfl. den Pkw als gewillkürtes BV, ist die pauschalierende 1 %-Regelung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 1 nicht anwendbar; die Höhe des privaten Nutzungsanteils ist zu schätzen. Ausführl. hierzu § 6 Anm. 795 ff.

Anscheinsbeweis: Die 1 %-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 1 ist nicht anwendbar, wenn eine private Nutzung des Pkw. nicht stattgefunden hat. Die bloße Behauptung des Stpfl., den Pkw. nicht privat genutzt zu haben, genügt für den Ausschluss des Ansatzes einer Nutzungsentnahme aber nicht. Vielmehr spricht der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass betriebliche Fahrzeuge, die (auch) zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, auch tatsächlich privat genutzt werden (BFH v. 14.5.1999 – VI B 258/98, BFH/NV 1999, 1330). Dieser Anscheinsbeweis kann durch den Stpfl. entkräftet werden, wobei der Vollbeweis des Gegenteils nicht erforderlich ist (statt vieler BFH v. 4.12.2012 – VIII R 42/09, BStBl. II 2013, 365, Rz. 15 f.). Vgl. hierzu ausführl. § 6 Anm. 796.

ee) Veräußerungs-/Entnahmegewinn 100

Wird ein dem BV zugeordneter Pkw., der auch für private Zwecke genutzt wurde, veräußert oder entnommen, ist der hieraus resultierende Gewinn nicht deshalb zu schmälern, weil die stpfl. Nutzungsentnahme für die Privatnutzung bei wirtschaftlicher Betrachtung auch die gewinnmindernd erfasste AfA korrigiert hat. Maßgeblich ist nach Maßgabe des Einheitlichkeitsgrundsatzes (vgl. Anm. 43) nur, dass der Pkw. in Gänze Bestandteil des BV war (BFH v. 16.6.2020 – VIII R 9/18, BStBl. II 2020, 845, Rz. 26 ff.). Vgl. auch Anm. 187.

Einstweilen frei. 101–102

c) Beteiligungen

Schrifttum: *Dietel*, Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften, DStR 2002, 2140; *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); *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; *Schulze zur Wiesche*, Anteile an einer Komplementär-GmbH als Sonderbetriebsvermögen, DStZ 2015, 929; *Kubik/Hoffmann*, GmbH-Anteile im Sonderbetriebsvermögen II: Überblick und kritische Analyse, BB 2020, 2219; *U. Prinz*, Zuordnung von Kapitalgesellschaftsanteilen zum Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen – Neue Rechtsprechungserkenntnisse, FR 2020, 793; *Kahle/Kopp*, Anteile an Kapitalgesellschaften als Sonderbetriebsvermögen, StuB 2021, 568; *Zimmermann/Dorn/Wrede*, Beteiligungen an Personengesellschaften in der Handels- und Steuerbilanz, NWB 2021, 2817; *Kahle/Mock*, Zur Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften, DStZ 2022, 232; *Schulze zur Wiesche*, Anteile eines Kommanditisten an einer Komplementär-GmbH als Sonderbetriebsvermögen II, DStZ 2022, 302.

103 #### aa) Beteiligung an einer Personengesellschaft

Kein eigenständiges Wirtschaftsgut: Der Anteil an einer PersGes. stellt – unabhängig von der Beteiligungsquote – einen in der HBil. auszuweisenden Vermögensgegenstand iSv. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB dar (BGH v. 29.6.1981 – II ZR 142/80, NJW 1981, 2747; BFH v. 1.7.2010 – IV R 100/06, BFH/NV 2010, 1168; ausführl. *Kahle/Mock*, DStZ 2022, 232 [234]; *Zimmermann/Dorn/Wrede*, NWB 2021, 2817). Aufgrund der transparenten Besteuerung von PersGes. (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1) existiert steuerbilanziell kein WG „Beteiligung an einer Personengesellschaft", das Eingang in einen BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 finden könnte. Vgl. ua. BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399; BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 410 (11/2020); *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 57; ausführl. – auch zu abweichenden Auffassungen im Schrifttum – *Dietel*, DStR 2002, 2140; vgl. auch *Zimmermann/Dorn/Wrede*, NWB 2021, 2817 (2821 f.), die die Beteiligung an einer PersGes. in der StBil. zumindest als „Merkposten" abgebildet wissen wollen; vgl. insoweit auch *Kahle/Mock*, DStZ 2022, 232 (239).

Der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 wird bei einem gewerblichen BV insoweit durchbrochen (*Kahle/Mock*, DStZ 2022, 232 [238]). Der Mitunternehmeranteil repräsentiert nur den ideellen Anteil an den einzelnen WG und Schulden des Gesamthandsvermögens der PersGes., und zwar einschließlich des SonderBV (vgl. BFH v. 20.11.2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 36). Die Höhe des Kapitalkontos des Mitunternehmers in der StBil. der PersGes. spiegelt die anteilig ihm zuzurechnenden Buchwerte der WG wider (*Kahle/Mock*, DStZ 2022, 232 [238]). Aus diesem Grund trifft es zu, wenn im Schrifttum zT formuliert wird, die Beteiligung gehöre zum notwendigen BV im Rahmen der PersGes., ohne als solche bilanziert zu werden (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 161). Der Gewinn, der auf die Beteiligung entfällt, ist zunächst auf der Ebene der PersGes. einheitlich und gesondert festzustellen (§§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AO) und sodann auf die Gesellschafter zu verteilen.

Vermögensverwaltende Gesellschaften und Zebragesellschaften: Die vorgenannte Betrachtung findet keine Anwendung bei rein vermögensverwaltenden PersGes. Für solche Gesellschaften gilt die Bruchteilsbetrachtung gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO; die in ihrem Gesellschaftsvermögen befindlichen WG sind anteilig den Gesellschaftern zuzurechnen (BFH v. 21.7.2016 – IV R 26/14, BStBl. II 2017, 202, Rz. 52 mwN). Abweichende Grundsätze sind zudem bei sog. Zebragesellschaften (s. § 15 Anm. 1460 ff.; *Hennrichs* in *Tipke*/*Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 10.47 mwN in Fn. 77) zu berücksichtigen. Hierbei 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; BFH v. 21.12. 2021 – IV R 15/19, BFHE 275, 206, Rz. 35). 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 (BFH v. 19.9.2019 – IV R 32/16, BStBl. II 2020, 199, Rz. 16; *Bode* in *Kirchhof*/*Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 57). 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) Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

(1) Beteiligung als Wirtschaftsgut

104

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*, DStR 1994, 424; BFH v. 13.2.2008 – I R 63/06, HFR 2008, 679, dazu *Buciek*, HFR 2008, 685; BFH v. 15.1.2019 – X R 34/17, BFH/NV 2019, 530, Rz. 49 ff.). Es handelt sich um nicht abnutzbare WG (*Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 412 [11/2020]), die – so sie denn zum BV gehören – als AV in der Bilanz auszuweisen sind (zu den Standardkonstellationen *Wendt*, BFH-PR 2004, 46).

(2) Beteiligung eines Einzelgewerbetreibenden

105

Beteiligt sich ein Einzelgewerbetreibender an einer Kapitalgesellschaft, kann diese Beteiligung zum notwendigen BV oder gewillkürtem BV seines Einzelunternehmens oder aber zu seinem PV gehören. Im Hinblick auf die Besonderheiten des WG „Beteiligung an einer KapGes." hat die Rspr. ihre Definition für notwendiges BV (vgl. Anm. 40, 55) wirtschaftsgutspezifisch präzisiert.

Notwendiges Betriebsvermögen: Ausgehend von der Kerndefinition des notwendigen BV (Anm. 40, 55) muss die Beteiligung an der KapGes. unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Gewerbebetriebs des Stpfl. genutzt werden (BFH v. 13.9.1988 – VIII R 236/81, BStBl. II 1989, 37; *Bode* in *Kirchhof*/*Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 57). Dies ist der Fall, wenn sie dazu bestimmt ist, die gewerbliche Betätigung des Stpfl. entscheidend zu fördern (sog. Förderalternative) oder wenn sie

dazu dient, den Absatz von Produkten des Stpfl. zu gewährleisten (sog. Absatzalternative); vgl. ua. BFH v. 10.4.2019 – X R 28/16, BStBl. II 2019, 474, Rz. 28 mwN; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 163).

- *Allgemeine Förderung:* Die Rspr. setzt hierfür voraus, dass der Stpfl. seine Beteiligung an der KapGes. zum Wohle seines Einzelgewerbebetriebs einsetzt. Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn zwischen der KapGes. und dem Einzelgewerbetreibenden – unabhängig von der Höhe der Beteiligung – eine intensive und nachhaltige Geschäftsbeziehung besteht, die sich für den Einzelgewerbetreibenden als erheblich vorteilhaft erweist und dieser Vorteil seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat, insbes. in Gestalt der Gewährung fremdunüblicher Vorteile (BFH v. 12.6.2019 – X R 38/17, BStBl. II 2019, 518, Rz. 36 f.). So hat der BFH notwendiges BV angenommen, wenn eine KapGes. für ein von deren Gesellschafter neu gegründetes Einzelunternehmen eine Art Start- und Aufbauhilfe leistet, zB logistische Aufgaben übernimmt, vergünstigte Einkaufskonditionen gewährt oder Personal überlässt (BFH v. 12.6.2019 – X R 38/17, BStBl. II 2019, 518; vgl. hierzu auch *Reddig*, HFR 2019, 845; *U. Prinz*, FR 2020, 793 [795 f.]; *Kanzler*, FR 2019, 918). Nicht erforderlich ist, dass der Stpfl. seine Beteiligung an der KapGes. ausschließlich oder nahezu ausschließlich in den Dienst seines Einzelgewerbebetriebs stellt. Maßgebend ist insoweit allein die Perspektive des Stpfl. in dessen Eigenschaft als Gewerbetreibender und nicht diejenige als Anteilseigner der KapGes. (BFH v. 12.6.2019 – X R 38/17, BStBl. II 2019, 518, Rz. 52). Aus diesem Grund ist es – abweichend von der Beurteilung der Zuordnung einer Kapitalbeteiligung zum notwendigen SonderBV II bei einer PersGes. (vgl. hierzu Anm. 108) – unerheblich, ob die KapGes. neben der Förderung des Gewerbebetriebs des Stpfl. über einen nicht nur unerheblichen eigenen Geschäftsbetrieb verfügt.
- *Die Absatzförderung* als zweite – selbständige – Möglichkeit für die Zuordnung der Beteiligung an einer KapGes. zum notwendigen BV eines Einzelgewerbetreibenden beschränkt sich nicht auf „Produkte" ieS (Waren). Gleiches gilt, wenn die KapGes. den Absatz von Dienstleistungen des Stpfl. gewährleistet (BFH v. 25.11.2008 – X B 268/07, BFH/NV 2009, 162, unter 1.a; BFH v. 15.1.2019 – X R 34/17, BFH/NV 2019, 530, Rz. 52; BFH v. 10.4.2019 – X R 28/16, BStBl. II 2019, 474, Rz. 29). Eine Branchengleichheit ist nicht zwingend erforderlich (ua. BFH v. 2.9.2008 – X R 32/05, BStBl. II 2009, 634, unter II.2.b aa). Allerdings genügt es nicht, wenn zwischen dem Einzelgewerbebetrieb und der KapGes. lediglich Geschäftsbeziehungen unterhalten werden, wie sie üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestehen, ebenso wenig ein einmaliger Geschäftsvorfall (BFH v. 10.4.2019 – X R 28/16, BStBl. II 2019, 474, Rz. 29; BFH v. 15.10.2003 – XI R 39/01, BFH/NV 2004, 622, unter II.2.a); erforderlich ist eine dauerhafte und intensive Geschäftsbeziehung. Eine Absatzförderung im hier zu beurteilenden Sinne liegt auch nicht vor, wenn die Beteiligung in erster Linie der Kapitalanlage dient (BFH v. 4.2.1998 – XI R 45/97, BStBl. II 1998, 301; BFH v. 6.10.2004 – X R 36/03, BFH/NV 2005, 682) oder die Beteiligung keine Vorteile für den Einzelgewerbebetrieb mit sich bringt (BFH v. 29.9.2016 – III R 42/13, BStBl. II 2017, 339, Rz. 19 ff.). Ob die Beteiligung an einer KapGes. dazu dient, den Absatz von Produkten des Stpfl. zu gewährleisten, hängt entscheidend vom Anteil der Beteiligungsgesellschaft am Umsatz des Einzelunternehmens ab. Der (beeinflussbare) Gewinnanteil ist ebenso unerheblich wie ein etwaig weiterer – über die Geschäftsbeziehung zum Einzelgewerbebetrieb

hinausgehender – Geschäftsbetrieb der KapGes. (BFH v. 10.4.2019 – X R 28/16, BStBl. II 2019, 474, Rz. 31, 55). Die Rspr. hat sich nicht festgelegt, ab welchem relativen Umsatzanteil eine Absatzförderung in jedem Fall anzunehmen ist. Dies ist einzelfallabhängig. Je existenzieller der Einzelgewerbetreibende auf die KapGes. angewiesen ist, desto eher liegt notwendiges BV vor (s. BFH v. 10.4. 2019 – X R 28/16, BStBl. II 2019, 474, Rz. 56 – 99,9 % Umsatzanteil; vgl. aber auch BFH v. 8.12.1993 – XI R 18/93, BStBl. II 1994, 296 – 12,5 % Umsatzanteil).

Weitere Beispiele aus der Rspr.: BFH v. 10.7.1974 – I R 223/70, BStBl. II 1974, 736 (Beteiligung eines Bekleidungsunternehmers an einer Bank-GmbH); BFH v. 9.9.1986 – VIII R 159/85, BStBl. II 1987, 257 (Beteiligung eines Schreiners an einer GmbH, die die von ihm geschaffenen Produkte abnahm); BFH v. 3.10.1989 – VIII R 328/84, BFH/NV 1990, 361 (Beteiligung eines Versicherungsmaklers an einer Versicherungsfinanzierungs-GmbH mit dem Ziel der Erweiterung des Geschäftsfelds); BFH v. 8.12.1993 – XI R 18/93, BStBl. II 1994, 296 (Beteiligung eines Malermeisters an einer Bau-GmbH); BFH v. 6.3.2003 – XI R 52/01, BStBl. II 2003, 658 (Beteiligung eines Planungsunternehmens an einer Bau-GmbH); BFH v. 20.4.2005 – X R 2/03, BStBl. II 2005, 694 (Beteiligung eines Besitzunternehmers und beherrschenden Gesellschafters der Betriebs-KapGes. an einer anderen KapGes., die intensive Geschäftsbeziehungen zur Betriebs-KapGes. hält); BFH v. 31.5.2005 – X R 36/02, BStBl. II 2005, 707 (Beteiligung einer gewerblichen Vermieterin von Maschinen an einer GmbH, die nahezu ihre einzige Mieterin war); BFH v. 2.9.2008 – X R 32/05, BStBl. II 2009, 634 (Beteiligung eines Fuhrunternehmers an einer GmbH, von der er alle seine Aufträge erhielt). Unabhängig von vorgenannten Erwägungen kann eine Beteiligung an einer KapGes. auch dann zum notwendigen BV gehören, wenn der Stpfl. sie anstelle eines Honorars erhält (BFH v. 15.10.2003 – XI R 39/01, BFH/NV 2004, 622).

▶ *Betriebsaufspaltung:* Die Beteiligung des Besitzunternehmers an der Betriebs-KapGes. gehört bei einer Betriebsaufspaltung zu dessen notwendigem BV (BFH v. 12.2.1992 – XI R 18/90, BStBl. II 1992, 723; BFH v. 14.9.1999 – III R 47/98, BStBl. II 2000, 255, unter II.1.; BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537, unter II.2.; BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772, unter II.c cc). Dies ist bereits deshalb zutr., da die Beteiligung an der KapGes. die Durchsetzung eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens gewährleistet und damit im Dienste einer gesicherten Vermögensnutzung durch das Besitzunternehmen steht. Notwendiges BV kann auch vorliegen, wenn der Besitzunternehmer hierneben an einer weiteren KapGes. beteiligt ist und diese Beteiligung zwar nicht unmittelbar dem Besitzunternehmen, wohl aber der Betriebs-KapGes. zugutekommt. Der BFH hat dies zutr. damit begründet, dass die hiermit einhergehende Verbesserung der Vermögens- und Ertragslage der Betriebs-KapGes. den Wert der Beteiligung des Besitzunternehmens an der Betriebs-KapGes. erhöht (BFH v. 12.6.2013 – X R 2/10, BStBl. II 2013, 907, Rz. 19). Zum Umfang des BV bei einer Betriebsaufspaltung allg. § 15 Anm. 822.

Gewillkürtes Betriebsvermögen ist bei Beteiligungen an KapGes. im Rahmen der allgemeinen Voraussetzungen möglich. Insbesondere darf die Beteiligung keine bereits bei Erwerb absehbare Verlustneigung aufweisen (Stichwort: betriebsschädliche WG, s. Anm. 61, 115). Dem gewillkürten BV kann eine Beteiligung an einer KapGes. auch zugeordnet werden, wenn sie den Anforderungen an ein notwendiges BV nicht mehr genügt, vom Stpfl. aber nicht entnommen wird und auch sonst keine Umstände vorliegen, aufgrund derer sie fortan zwingend zum notwendigen

PV gehören würde („geduldetes" BV; vgl. BFH v. 12.6.2019 – X R 38/17, BStBl. II 2019, 518, Rz. 57; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 164). Als zeitliche Grenze für die Bildung gewillkürten BV ist die Betriebsaufgabe anzusehen (BFH v. 17.4.1996 – X R 128/94, BFH/NV 1996, 877).

Zum notwendigen Privatvermögen rechnen Anteile an einer KapGes., wenn kein betrieblicher Förderungszusammenhang mit dem Einzelgewerbebetrieb des Stpfl. erkennbar ist, es sich insbes. um eine verlustbehaftete Beteiligung handelt.

106 **(3) Beteiligung eines Freiberuflers**

Notwendiges Betriebsvermögen: Bei Freiberuflern iSv. § 18 Abs. 1 Nr. 1 können Beteiligungen grds. unter den gleichen Voraussetzungen wie bei gewerblichen Einzelunternehmern notwendiges BV sein (BFH v. 10.4.2019 – X R 28/16, BStBl. II 2019, Rz. 41; BFH v. 1.12.2020 – VIII R 21/17, BStBl. II 2021, 609, Rz. 27).

- *Keine Wesensfremdheit als weitere Voraussetzung:* Zusätzliche – und nicht selten die Annahme notwendigen BV ausschließende – Voraussetzung ist, dass die Beteiligung an der KapGes. der freiberuflichen Tätigkeit nicht wesensfremd ist (BFH v. 3.10.1989 – VIII R 328/84, BFH/NV 1990, 361; BFH v. 8.12.1993 – XI R 18/93, BStBl. II 1994, 296; BFH v. 12.1.2010 – VIII R 34/07, BStBl. II 2010, 612; BFH v. 26.1.2011 – VIII R 19/08, BFH/NV 2011, 1311; BFH v. 8.2.2011 – VIII R 18/09, BFH/NV 2011, 1847; BFH v. 17.5.2011 – VIII R 1/08, BStBl. II 2011, 862; BFH v. 1.12.2020 – VIII R 21/17, BStBl. II 2021, 609, Rz. 28; *Kanzler*, FR 2011, 1101; krit. zum Erfordernis einer sachlichen Nähe *Kreft*, PFB 2008, 252). Der BFH sieht die Beteiligung an einer KapGes. als „Geldgeschäft" an, das nur in Ausnahmefällen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der freiberuflichen Betätigung stehen und damit als betrieblich veranlasst angesehen werden kann, denn bei der Ausübung eines freien Berufs steht die eigene Arbeitskraft des Stpfl. und der Einsatz des geistigen Vermögens und der durch die qualifizierte Ausbildung erworbenen Kenntnisse im Vordergrund (ua. BFH v. 22.1.1981 – IV R 107/77, BStBl. II 1981, 564; BFH v. 1.12.2020 – VIII R 21/17, BStBl. II 2021, 609, Rz. 28). Stellt sich die Beteiligung an der KapGes. aber als unterstützende – ergänzende – Hilfstätigkeit zur freiberuflichen Tätigkeit dar, kann im Einzelfall notwendiges BV vorliegen (ua. BFH v. 22.1.1981 – IV R 107/77, BStBl. II 1981, 564). Gleiches gilt, wenn mit der Beteiligung an der KapGes. eine auf die Vergabe von Aufträgen gerichtete Geschäftsbeziehung geschaffen werden soll (BFH v. 26.4.2001 – IV R 14/00, BStBl. II 2001, 798).
- *Beispiele:* Dementsprechend ist von der Rspr. notwendiges BV angenommen worden für die Beteiligung eines Baustatik-Ingenieurs an einer Ingenieurberatungs- und Planungs-GmbH (BFH v. 11.3.1976 – IV R 185/71, BStBl. II 1976, 380), für die Beteiligung eines Baustatik-Ingenieurs an einer Wohnungsbau-GmbH, die ihm Aufträge erteilte (BFH v. 23.11.1978 – IV R 146/75, BStBl. II 1979, 109), für die 14 %-Beteiligung eines Architekten an einer Bauträger-AG, von der er Aufträge erhalten sollte (BFH v. 14.1.1982 – IV R 168/78, BStBl. II 1982, 345), für Anteile an einer GmbH, von der ein forschender Arzt Lizenzgebühren auf seine Erfindungen erhielt (BFH v. 26.4.2001 – IV R 14/00, BStBl. II 2001, 798), und zumindest für möglich gehalten worden bei Anteilen eines Statikers an einer GmbH, die ein Hotel errichten wollte und von der er Aufträge erhielt (BFH v. 31.5.2001 – IV R 49/00, BStBl. II 2001, 828; vgl. zu Vorstehendem auch BFH v. 10.4.2019 – X R 28/16, BStBl. II 2019, Rz. 43).

- *Gegenbeispiele:* Die Beteiligung eines Steuerberaters an einer KapGes., deren Betrieb der Steuerberatungspraxis wesensfremd ist, zählt nach Auffassung des BFH selbst 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; uE zweifelhaft). Gleiches gilt für die Anteile eines RA an einer Bauträger-GmbH (FG München v. 29.3.2006 – 10 K 3073/04, EFG 2006, 1326, rkr.).
- *Schädliche Kapitalanlagemotive:* Notwendiges BV schließt die BFH-Rspr. zudem aus, wenn die Beteiligung an der KapGes. gegenüber der freiberuflichen Tätigkeit ein eigenes wirtschaftliches Gewicht innehat. Das soll zB der Fall sein, wenn es dem Stpfl. vordergründig auf die Beteiligung als eine Kapitalanlage ankommt und die Gewinnung von Aufträgen lediglich ein – wenn auch erwünschter – Nebeneffekt ist (BFH v. 12.1.2010 – VIII R 34/07, BStBl. II 2010, 612; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 413 [11/2020]). Gleiches gilt, wenn aus der freiberuflichen Tätigkeit kein Anspruch auf den Erwerb der Beteiligung erwächst, die Beteiligung zum Marktpreis erworben und veräußert wird und der Anteilsinhaber das volle Verlustrisiko aus der Beteiligung trägt. Von diesen Grundsätzen ist der BFH ausgegangen bei einem Diplom-Ingenieur, der eine KapGes. umfassend beriet und – ohne hierzu verpflichtet gewesen zu sein – Anteile an der Gesellschaft erwarb, da er von den gestiegenen Gewinnerwartungen profitieren wollte (BFH v. 1.12.2020 – VIII R 21/17, BStBl. II 2021, 609).
- *Stellungnahme:* Auch insoweit zeigt sich eine von den Einzelgewerbetreibenden abweichende rechtl. Beurteilung. Auch deutlich mitschwingende Kapitalanlagemotive des Stpfl. werden durch eine Nützlichkeit im gewerblichen Betrieb überlagert. Ob die Beteiligung an einer KapGes. dem notwendigen BV zuzuordnen ist, bestimmt sich aus der Perspektive des Stpfl. als Gewerbetreibendem und nicht als Anteilseigner der KapGes. (BFH v. 12.6.2019 – X R 38/17, BStBl. II 2019, 518, Rz. 52).

Gewillkürtes Betriebsvermögen: Die Beteiligung eines Freiberuflers an einer KapGes. kann nach den allgemeinen Grundsätzen auch dem gewillkürten BV zugeordnet werden. Im Hinblick auf die Besonderheiten des Bildes der Angehörigen freier Berufe darf es sich aber auch hier nicht um eine Beteiligungsgesellschaft handeln, deren Wirken der jeweiligen freiberuflichen Tätigkeit wesensfremd ist (so wohl auch *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 413 [11/2020]). Anderenfalls fehlt es an der für die Annahme gewillkürten BV erforderlichen Förderungseignung.

(4) Beteiligung eines Land- und Forstwirts

107

Die Zuordnung der Beteiligung eines Land- und Forstwirts an einer KapGes. zum notwendigen oder gewillkürten BV entspricht den für Einzelgewerbetreibende geltenden Grundsätzen (Anm. 105; vgl. auch die Nachweise in BFH v. 10.4.2019 – X R 28/16, BStBl. II 2019, 474, Rz. 49; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 163).

(5) Beteiligung im Rahmen einer Personengesellschaft

108

Zu unterscheiden ist, ob die Beteiligung an der KapGes. der PersGes. selbst zuzurechnen ist oder ob Beteiligter einer oder mehrere Mitunternehmer der PersGes. sind.

Gesamthandsvermögen: Gehört die Beteiligung an einer KapGes. zum Gesamthandsvermögen einer unternehmerisch tätigen PersGes., handelt sich im Regelfall um BV der Gesellschaft; die Beteiligung ist in der Gesamthandsbilanz auszuweisen. Abweichendes kann im Einzelfall gelten, wenn die Beteiligung ausschließlich im privaten Interesse eines oder mehrerer Mitunternehmer gehalten wird und keinerlei wirtschaftliche Beziehungen zwischen KapGes. und PersGes. erkennbar sind.

Sonderbetriebsvermögen II: Ist ein Mitunternehmer an einer KapGes. beteiligt, die in wirtschaftlichen Beziehungen zu der PersGes. steht, wird diese Beteiligung dem notwendigem SonderBV II des Mitunternehmers zugeordnet, wenn die Beteiligung zur Begr. oder Stärkung seiner Mitunternehmerstellung eingesetzt wird (stRspr., ua. BFH v. 17.11.2011 – IV R 51/08, BFH/NV 2012, 723, Rz. 17; BFH v. 23.2.2012 – IV R 13/08, BFH/NV 2012, 1112, Rz. 53; BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705, Rz. 11; BFH v. 19.12.2019 – IV R 53/16, BStBl. II 2020, 534, Rz. 35; BFH v. 21.12.2021 – IV R 15/19, HFR 2022, 617, Rz. 30). Eine solche „Gesellschafterstärkung" kann nach dem Verständnis der BFH-Rspr. durch zweierlei abgebildet werden (vgl. BFH v. 21.12.2021 – IV R 15/19, HFR 2022, 617, Rz. 33), wobei sich der erste Fall vordergründig auf die Auswirkungen bei der PersGes. fokussiert, der zweite auf die Mitunternehmerstellung selbst (vgl. mit Beispiel *Kubik*/*Hoffmann*, BB 2020, 2219):

- *Wirtschaftlicher Vorteil für die Personengesellschaft:* Die Beteiligung des Mitunternehmers an der KapGes. muss für die PersGes. wirtschaftlich vorteilhaft sein.
  - *Enge wirtschaftliche Verflechtung:* Die Beteiligung an der KapGes. ist für die PersGes. grundsätzlich nur dann wirtschaftlich vorteilhaft ist, wenn eine enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen beiden Gesellschaften besteht (hierzu *Kahle*/*Kopp*, StuB 2021, 568 [572]). Die Verflechtung muss darüber hinaus auch den Schluss zulassen, dass der Mitunternehmer seine Kapitalbeteiligung in den Dienst der PersGes. stellt. Hierfür ist wiederum erforderlich, dass er (ggf. zusammen mit anderen Mitunternehmern) die KapGes. beherrscht und die KapGes. neben ihren geschäftlichen Beziehungen zur PersGes. keinen anderen eigenen (erheblichen) Geschäftsbetrieb unterhält (BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705, Rz. 14). Anders ausgedrückt: Ist der Mitunternehmer kein beherrschender Gesellschafter der KapGes., soll es an ausreichenden – dem wirtschaftlichen Interesse der PersGes. dienenden – Einwirkungsmöglichkeiten auf die Geschäftsführung der KapGes. fehlen, so dass sich die Beziehung zwischen den beiden Gesellschaften als eher gewöhnlich erweist (kein notwendiges SonderBV II). Liegt zwar ein Beherrschungsverhältnis vor, unterhält die KapGes. aber auch einen erheblichen eigenen Geschäftsbetrieb, soll der Schluss, der Mitunternehmer übe seine Einwirkungsmöglichkeiten auf die Geschäftsführung der KapGes. gerade im wirtschaftlichen Interesse der PersGes. aus, nicht gerechtfertigt sein. Sein Handeln kann ebenso darauf abzielen, den wirtschaftlichen Erfolg der KapGes. zu fördern. Die Kapitalbeteiligung wird dann nicht in den Dienst der PersGes. gestellt (ebenfalls kein notwendiges SonderBV II).
  - *Bestehen keine engen wirtschaftlichen Beziehungen* zwischen der PersGes. und der KapGes., kann die Beteiligung des Mitunternehmers an der KapGes. dennoch dadurch gestärkt werden, dass diese dessen Mitunternehmerstellung dient. Hiervon erfasst werden insbes. solche Fälle, in denen sich der Kommanditist einer GmbH & Co. KG an der Komplementär-GmbH beteiligt (BFH v. 21.12.2021 – IV R 15/19, HFR 2022, 617, Rz. 33), denn auf diese

Weise wird es dem Kommanditisten ermöglicht, aufgrund seiner Stellung als Gesellschafter der geschäftsführenden GmbH besonderen Einfluss auf die Geschäftsführung der PersGes. auszuüben; die Mitunternehmerinitiative wird gestärkt. Ausgehend vom Veranlassungszusammenhang hat der BFH allerdings jüngst klargestellt, dass auch in dieser Konstellation kein notwendiges SonderBV vorliegt, wenn die KapGes. (Komplementär-GmbH) neben ihrer Beziehung zur PersGes. einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung hat. Begründet hat der BFH dies damit, dass in diesem Fall grds. von einer Gleichrangigkeit beider Gesellschaften und damit auch der Interessensbereiche der daran beteiligten Gesellschafter auszugehen ist. Der Mitunternehmer hält die Beteiligung an der KapGes. dann nicht im überwiegenden Interesse seiner Beteiligung an der PersGes. (BFH v. 21.12.2021 – IV R 15/19, HFR 2022, 617, Rz. 34), stellt sie somit nicht in deren Dienst (hierzu ausführl. *Schulze zur Wiesche*, DStZ 2022, 302).

▷ *Rechtfertigung einer unterschiedlichen steuerrechtlichen Beurteilung im Vergleich zum Einzelunternehmer und zur direkten Beteiligung der Personengesellschaft:* Die Zuordnung einer Beteiligung an einer KapGes. zum notwendigen BV eines Einzelgewerbetreibenden beruht auf Abs. 1 Satz 1. Für diese Beurteilung wird an die Grundsatzdefinition von notwendigem BV (unmittelbare Nutzung des WG für eigenbetriebliche Zwecke) angeknüpft und für das spezielle WG „Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft" präzisiert. Die gleichen Grundsätze finden Anwendung, wenn eine PersGes. selbst Anteile an einer KapGes. hält, die Beteiligung demnach Gesamthandsvermögen darstellt (s.o.). Anders verhält es sich, wenn nur der Gesellschafter (Mitunternehmer) an der KapGes. beteiligt ist. Die Zugehörigkeit einer solchen Beteiligung zum stl. BV der PersGes. kann nicht unmittelbar aus Abs. 1 Satz 1 gewonnen werden, da sie der Gesellschaft weder zivil- noch bilanzsteuerrechtl. zuzurechnen ist. Die Grundsatzdefinition von notwendigem BV versagt daher. Nur im Wege (zulässiger) richterlicher Rechtsfortbildung und durch Auslegung von § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 iVm. §§ 4 ff. und § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (vgl. BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705, Rz. 10; BFH v. 19.12.2019 – IV R 53/16, BStBl. II 2020, 534, Rz. 42; vgl. auch *Kulosa*, HFR 2019, 744 [745]) werden ua. auch solche, im Eigentum eines Mitunternehmers stehende WG erweiternd zum stl. BV gezählt, die der Begr. oder Stärkung seiner Beteiligung dienen. Die Bedingungen für die Annahme, ob das WG eines Mitunternehmers dessen Beteiligung an der PersGes. stärkt, müssen daher nicht gleichlaufen mit denen, ob ein vergleichbares WG unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke eines Einzelunternehmens genutzt wird. Handelt es sich hierbei um die Beteiligung an einer KapGes., die für den Betrieb der PersGes. nützlich ist, scheint ein strengerer Maßstab sogar durchaus gerechtfertigt: Zum einen ist – anders als in der Konstellation des Einzelunternehmens – die PersGes. trotz transparenter Betrachtung vordergründig Begünstigter aus der Geschäftsbeziehung und nicht der Anteilseigner selbst. Zum anderen gilt es zu berücksichtigen, dass die Begr. und Aufrechterhaltung dieser Geschäftsbeziehung nicht zwingend nur von den Entsch. desjenigen Mitunternehmers abhängen, der an der KapGes. beteiligt ist; einzubeziehen ist – je nach gesellschaftsrechtl. Ausgangslage – auch das Entscheidungsverhalten der anderen Mitunternehmer. Ob sich die Geschäftsbeziehung mit der KapGes. als wirtschaftlich vorteilhaft erweist, wird bei Einzelunternehmen aus der Sicht eben jenes Einzelunternehmens beurteilt; Begleitmotive sind unbeachtlich. Wenn

dies so ist, erscheint es folgerichtig, die Zuordnung der Beteiligung an einer KapGes. nicht davon abhängig zu machen, ob die KapGes. einen über die Geschäftsbeziehung zum Einzelunternehmen eigenständigen Geschäftsbetrieb unterhält. Zudem können sich wirtschaftliche Vorteile für das Einzelunternehmen auch dann ergeben, wenn die KapGes. zwar nicht beherrscht wird, der betriebliche Vorteil aber nur Gesellschaftern gewährt wird (zB Einkaufsgenossenschaften usw.). Weitere Voraussetzungen werden nicht benötigt, um festzustellen, dass das WG „Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft" unmittelbar für betriebliche Zwecke genutzt wird. Dagegen muss der wirtschaftliche Vorteil der PersGes. aus der Geschäftsbeziehung zur KapGes. noch zusätzlich auf die Mitunternehmerstellung „durchschlagen"; diese muss gestärkt werden. Dies mag eher gewährleistet sein, wenn der Mitunternehmer die KapGes. beherrscht. Vgl. zudem BFH v. 19.12.2019 – IV R 53/16, BStBl. II 2020, 534, Rz. 43, wonach der Anwendungsbereich des SonderBV II eher einengend betrachtet werden sollte.

- *Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen II:* Beteiligungen an einer KapGes. können nach Maßgabe der allgemeinen Grundsätze (s. Anm. 73) dem gewillkürten SonderBV des Mitunternehmers bei der PersGes. zugeordnet werden (vgl. auch *U. Prinz*, FR 2020, 793 [798], der auf diesbezügliche Gestaltungsmöglichkeiten hinweist).
- *Weitergehend zur Frage der Zuordnung* von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zum Sonderbetriebsvermögen II vgl. § 15 Anm. 738 ff.; zur Zuordnung der Beteiligungen der Gesellschafter einer Besitz-PersGes. an einer Betriebs-KapGes. zum notwendigen SonderBV II s. ausführl. § 15 Anm. 766, 823.

109–112 Einstweilen frei.

d) 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; *Warnke*, Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Freiberuflern, EStB 2013, 276; *Renner*, Wertpapiere: Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen oder Privatvermögen, DStZ 2019, 70.

113 #### aa) Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen

Bei Wertpapieren ist zu differenzieren zwischen solchen, die eine Beteiligung im Sinne der vorstehenden Erläuterungen verkörpern (s. Anm. 104 ff.), 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 sind in einem solchen Fall dem BV zuzuordnen, wenn Käufe und Verkäufe häufig wiederkehrend mit betrieblichen Mitteln abgewickelt werden (BFH v. 19.1.1977 – I R 10/74, BStBl. II 1977, 287), sog. gewerblicher Wertpapierhandel. Die Wertpapiere sind Bestandteil des UV des Händlers (BFH v. 25.7.2001 – X R

55/97, BStBl. II 2001, 809, unter 3.b, betr. Handel mit GmbH-Beteiligungen; vgl. auch *Renner*, DStZ 2019, 70 [76]). 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). Werden einem selbständigen Kursmakler Anteile einer AG zur Erfüllung seiner Courtageforderung übertragen, gelangen die Anteile im Erwerbszeitpunkt in das (notwendige) BV (BFH v. 29.9. 2016 – III R 42/13, BStBl. II 2017, 339). Die Vinkulierung von Namensaktien (§ 68 Abs. 2 AktG) bewirkt für sich genommen allerdings nicht, dass diese als notwendiges BV zu behandeln sind (BFH v. 29.9.2016 – III R 42/13, BStBl. II 2017, 339).

bb) Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen

114

Gewerbetreibende: Wertpapiere von Gewerbetreibenden können zum gewillkürten BV gezogen werden. Voraussetzung ist, dass sie den Betrieb durch Verstärkung des Betriebskapitals fördern (*Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 44).

Freiberufler: Nach der Rspr. des BFH erfordert die Anerkennung von Wertpapieren als gewillkürtes BV eines Freiberuflers einen nach außen erkennbaren – eindeutig nach außen verbindlich manifestierten, dh. unmissverständlich, zeitnah und unumkehrbar dokumentierten – Widmungsakt des WG für den Einsatz zur Erzielung freiberuflicher Einkünfte. BFH v. 23.4.2009 – IV R 87/05, BFH/NV 2009, 1650; BFH v. 8.2.2011 – VIII R 18/09, BFH/NV 2011, 1847; s. auch *Warnke*, EStB 2013, 276; s. zur früheren Rspr. BFH v. 14.11.1972 – VIII R 100/69, BStBl. II 1973, 289: gewillkürtes BV ist möglich sowie einschränkend BFH v. 10.6.1998 – IV B 54/ 97, BFH/NV 1998, 1477 und BFH v. 10.6.1998 – IV B 54/97, BFH/NV 1998, 1477 (1478): gewillkürtes BV ist nur möglich, wenn das Halten der Wertpapiere der freiberuflichen Tätigkeit nicht wesensfremd ist, was dann angenommen werden kann, wenn ausschließlich betriebliche Gründe für den Erwerb der Wertpapiere maßgeblich waren. S. auch Anm. 106.

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).

cc) Betriebsschädliche Wirtschaftsgüter und Risikogeschäfte

115

Besonders bei Wertpapieren wird die Problematik betriebsschädlicher WG und von Risikogeschäften (s. Anm. 61) relevant, da hier eine Neigung zur Verschiebung verlustträchtiger Anlagen in den betrieblichen Bereich bestehen kann (*Durchlaub*, BB 1989, 949; s. Anm. 61).

Grundsatz: Der BFH ist zunächst zu Recht der Auffassung, dass Wertpapiere grds. dem gewillkürten BV zugeordnet 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 fungie-

ren. Selbst der Erwerb von Wertpapieren auf Kredit hindert grds. nicht die Behandlung 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 dessen bewegt, das ein Gewerbetreibender ohnehin auf sich nehmen muss (BFH v. 11.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399). Lediglich besondere Risiken schließen eine Zuordnung zum (gewillkürten) BV aus. Diese 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; BFH v. 15.11.1978 – I R 57/76, BStBl. II 1979, 257; BFH v. 25.2.1982 – IV R 25/78, BStBl. II 1982, 461; BFH v. 11.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399). Es darf sich somit nicht um betriebsschädliche WG handeln. Ein Risikogeschäft liegt vor, wenn dem Geschäft in besonderem Maße Risiken für den Betrieb anhaften (zu Risikogeschäften einer GmbH s. *Grützner*, StuB 2004, 1019). Maßgeblich sind insoweit die Umstände des Einzelfalls, wobei die Grenze zwischen betriebsschädlichen WG und Risikogeschäften fließend ist (zur begrifflichen Abgrenzung s. Anm. 61). Von hohem Gewicht ist die Einordnung des Geschäfts als branchentypisch oder -untypisch. 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 ist aber auch das Risiko. Weiterhin kann auch die Art des Wertpapiergeschäfts Indizwirkung für den notwendigen Förderzusammenhang besitzen.

Aktien: Bei Aktien, die täglich gehandelt werden und leicht liquidierbar sind, ist davon auszugehen, dass sie grds. dem gewillkürten BV zugeordnet 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]; vgl. auch FG Hamb. v. 25.4.2007 – 2 K 239/05, EFG 2007, 1414, rkr.).

Devisentermingeschäfte sind nach zutreffender 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 Geschäfte 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, die über dem Nennwert erworben werden (sog. Überpari-Erwerb), können nach zutreffender Auffassung des BFH nicht dem gewillkürten BV zugeordnet werden. In einem solchen Fall sind nach Ablauf der Laufzeit Verluste vorgezeichnet (BFH v. 24.2.2000 – IV R 6/99, BStBl. II 2000, 916).

Optionsgeschäfte: Auch bei Optionsgeschäften ist die Rspr. der Auffassung, dass eine Zuordnung zum gewillkürtem BV grds. nicht in Betracht kommt. Zu sehr überwiege der spekulative Charakter dieser Geschäfte; als Liquiditätsreserve könnten sie nicht herangezogen werden (BFH v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399). Die Entsch. berücksichtigt zutr. die Gefahr, dass verlustträchtige (private) Geschäfte in die betriebliche Sphäre verlagert würden.

Warentermingeschäfte: Selbiges gilt sinngemäß 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).

116–118 Einstweilen frei.

e) Geld und virtuelle Zahlungsmittel

Schrifttum: *Skauradszun*, Handels- und steuerrechtliche Bilanzierung von Kryptowerten und Kryptowertpapieren iSv § 1 Abs. 11 S. 4 KWG, § 4 Abs. 3 eWpG-E, DStR 2021, 1063; *Büschen/Redert*, Ertragsteuerliche Behandlung virtueller Währungen und sonstiger Token – das neue BMF-Schreiben v. 10.5.2022, FR 2022, 616; *Himmer/Binder*, Das BMF-Schreiben zur ertragsteuerlichen Behandlung von virtuellen Währungen und sonstigen Token, Ubg 2022, 273; *Höring*, Besteuerung von Krypto-Assets – Aktuelle Entwicklungen, DStZ 2022, 520; *Köster*, BMF-Schreiben zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von sonstigen Token – Update, DStZ 2022, 445; *Müller*, Einordnung des BMF-Schreibens zu Einzelfragen zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von sonstigen Token sowie Folgefragen im Bereich NFT, DeFi und DAO, BB 2022, 1687; *Penner/Zawodsky/Thoß*, Nun sag, wie hast Du's mit der Kryptowelt? – Das erste BMF-Schreiben zu virtuellen Währungen und sonstigen Token, DStZ 2022, 551; *Sanning*, Blockchain im Betrieb – BMF veröffentlicht Schreiben zur Ertragsbesteuerung von virtuellen Währungen und Krypto-Token, DB 2022, 1409; *Tappen/Wehe*, Kryptowährungen: Kryptoassets im Privat- und Betriebsvermögen, PStR 2022, 80; *Winkler/Carlé*, Ertragsteuerrechtliche Behandlung von virtuellen Währungen und von sonstigen Token, EStB 2022, 222.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 10.5.2022 – IV C 1 - S 2256/19/10003:001, BStBl. I 2022, 668.

aa) Geld

119

Bargeld und Bankguthaben gehören zum BV, sofern das Geld dem Stpfl. aus einem betrieblichen Vorgang zufließt (zB Überweisung einer Kaufpreisforderung auf ein betriebliches Konto; Vereinnahmung von Barzahlungen über die Kasse). Betriebsvermögen wird zudem begründet durch Zuführungen aus dem außerbetrieblichen Bereich (Einlage); die Verwendung betrieblich erlöster Geldmittel für private Zwecke ist als Entnahme zu behandeln (vgl. BFH v. 13.10.1998 – VIII R 61/96, BFH/NV 1999, 463, unter II.2; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 150 f.). Geldverluste (zB infolge eines Diebstahls) sind im Zuge des BV-Vergleichs nach Abs. 1 Satz 1 gewinnmindernd zu berücksichtigen (vgl. BFH v. 12.12.2001 – X R 65/98, juris).

bb) Virtuelle Währungen

(1) Begriffe

120

Virtuelle Währungen (Kryptowerte) wurden von der BaFin zunächst als Finanzinstrumente in der Form von Rechnungseinheiten iSv. § 1 Abs. 11 Nr. 7 KWG eingestuft (vgl. FG Berlin-Brandenb. v. 20.6.2019 – 13 V 13100/19, BB 2020, 176, Rz. 19; *Moritz/Strohm*, DB 2018, 3012 [3014]; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 158). In Umsetzung der 5. EU-Geldwäscherichtlinie (RL 2018/843 v. 30.5.2018, ABl. EU 2018 Nr. L 156, 43 ff.) definiert § 1 Abs. 11 Satz 1 Nr. 10 iVm. Satz 4 KWG „Kryptowerte" als digitale Darstellungen eines Werts, der von keiner Zentralbank oder öffentlichen Stelle emittiert wurde oder garantiert wird und nicht den gesetzlichen Status einer Währung oder von Geld besitzt, aber von natürlichen oder juristischen Personen aufgrund einer Vereinbarung oder tatsächlichen Übung als Tausch- oder Zahlungsmittel akzeptiert wird oder Anlagezwecken dient und der auf elektronischem Wege übertragen, gespeichert und gehandelt werden kann. Diese gesetzliche Definition liegt auch dem Anwendungsschreiben der FinVerw. zur ertragstrechtl. Behandlung von virtuellen Währungen zugrunde (BMF v. 10.5.2022 – IV C 1 - S 2256/19/10003:001, BStBl. I 2022, 668, Rz. 1). Es

handelt sich insbes. um die inzwischen bereits marktgängigen Kryptos Bitcoin, Ether, Litecoin und Ripple (vgl. *Höring*, DStZ 2022, 520 [521], der darauf hinweist, dass es mittlerweile weltweit über 2.000 unterschiedliche Kryptowährungen gebe; s. zudem https://coinmarket-cap.com/de). Die Nutzung von virtuellen Währungen als Zahlungsmittel löst grds. keine Erlaubnispflicht nach § 32 Abs. 1 Satz 1 KWG aus, da kein Bankgeschäft iSd. § 1 Abs. 1 Satz 2 KWG und keine Finanzdienstleistung gem. § 1 Abs. 1a Satz 2 KWG vorliegt (erlaubnispflichtig sind nach § 1 Abs. 1a Satz 2 Nr. 6 KWG lediglich Kryptoverwahrgeschäfte).

Token ist der Oberbegriff für digitale Einheiten, denen bestimmte Ansprüche oder Rechte zugeordnet sind und die in verschiedenen Ausprägungen und Funktionen existieren, so die Currency/Payment Token (Einsatz als Zahlungsmittel und damit eine virtuelle Währung), Utility Token (Vermittlung von Nutzungsrechten) sowie Security Token (Wertpapiere; s. BMF v. 10.5.2022 – IV C 1 - S 2256/19/10003:001, BStBl. I 2022, 668, Rz. 2 ff.).

121 **(2) Virtuelle Währungen als Wirtschaftsgut**

Immaterielles Wirtschaftsgut: Die finanzgerichtliche Rspr. geht weit überwiegend davon aus, dass virtuelle Währungen immaterielle WG sind (FG Berlin-Brandenb. v. 20.6.2019 – 13 V 13100/19, BB 2020, 176, Rz. 21 ff.,; FG Ba.-Württ. v. 11.6.2021 – 5 K 1996/19, EFG 2022, 163, Rz. 61 ff., rkr.; FG Köln v. 25.11.2021 – 14 K 1178/20, EFG 2022, 677, Rz. 59 ff., Rev. IX R 3/22; zweifelnd im Rahmen eines AdV-Verfahrens dagegen FG Nürnb. v. 8.4.2020 – 3 V 1239/19, EFG 2020, 1074, Rz. 33). Dies entspricht der Auffassung der FinVerw. und wird damit begründet, dass die virtuellen Währungen und sonstigen Token vermögenswerte Vorteile enthielten und in Anbetracht ihres regelmäßig über Börsen und Listen ermittelbaren Marktpreises einer selbständigen Bewertung zugänglich seien (BMF v. 10.5.2022 – IV C 1 - S 2256/19/10003:001, BStBl. I 2022, 668, Rz. 31). An der Richtigkeit dieser Rechtsposition wird im Schrifttum – zu Recht – so gut wie nicht gezweifelt (s. § 5 Anm. 1817; § 6 Anm. 34; § 23 Anm. 142; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 158; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 23 Rz. 27; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 740 [5/2021]; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 5 Rz. 237; *Schindler* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 6 Rz. 11a; *Höring*, DStZ 2022, 520 [524]; *Skauradszun*, DStR 2021, 1063 [1065]; *Tappen/Wehe*, PStR 2022, 80; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021 Rz. 8.553; aA *Schroen*, DStR 2019, 1369).

Zurechnung: Das WG „virtuelle Währung" ist nach allgemeinen Grundsätzen dem (wirtschaftlichen) Eigentümer zuzurechnen, dh. demjenigen, der die Transaktionen initiieren und damit über die Zuordnung der Einheiten der entsprechenden Währung oder sonstigen Token zu öffentlichen Schlüsseln verfügen kann. Nach zutreffender Ansicht handelt es sich hierbei um den Inhaber des privaten Schlüssels (BMF v. 10.5.2022 – IV C 1 - S 2256/19/10003:001, BStBl. I 2022, 668, Rz. 32; hierzu ausführl. *Sanning*, DB 2022, 1409 [1410]). Unerheblich ist, wer den privaten Schlüssel des Berechtigten verwaltet, insbes. wenn dies über Plattformen geschieht (*Müller*, BB 2022, 1687 [1690]).

122 **(3) Zuordnung von virtuellen Währungen zum Betriebsvermögen**

Wirtschaftliche Betätigungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Veräußerung oder Nutzungsüberlassung von virtuellen Währungseinheiten und sonstigen

Token können sowohl dem BV als auch dem PV zuzurechnen sein. Hierfür bedarf es einer Unterteilung der verschiedenen Betätigungsfelder:

Blockerstellung: Betätigt sich der Stpfl. als sog. Blockersteller und werden hierdurch im Wege sog. Minings (hierzu *Tappen/Wehe*, PStR 2022, 80) oder Forgings erstmalig Einheiten einer virtuellen Währung in den Verkehr gebracht, stellt dies im Regelfall eine gewerbliche Betätigung und keine private Vermögensverwaltung dar (BMF v. 10.5.2022 – IV C 1 - S 2256/19/10003:001, BStBl. I 2022, 668, Rz. 39). Im Fall einer Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 1 sind die dem Blockersteller zugeteilten Einheiten der virtuellen Währung dem notwendigen BV als nicht abnutzbare WG materieller Art zuzuordnen (Rz. 41). Es handelt sich um einen tauschähnlichen Vorgang (Zuteilung der Einheiten zur Abgeltung des Anspruchs auf die sog. Blockbelohnung und der Transaktionsgebühren), vgl. Rz. 42 (auch zur Bewertung).

Veräußerung: Sind die Einheiten einer virtuellen Währung dem BV eines Stpfl. zugeordnet und veräußert er diese, entsteht im BV ein laufender Veräußerungsgewinn nach allgemeinen Grundsätzen (BMF v. 10.5.2022 – IV C 1 - S 2256/19/10003:001, BStBl. I 2022, 668, Rz. 51). Im Fall eines wiederholten An- und Verkaufs der WG – einschließlich des Tausches in Einheiten anderer virtueller Währungen oder sonstiger Token) – kann ein gewerblicher Token-Handel vorliegen (Rz. 52). In diesem Fall sind die Einheiten der jeweiligen virtuellen Währung nach allgemeinen Grundsätzen dem UV zuzuordnen.

Beim sog. Lending werden Einheiten einer virtuellen Währung oder sonstige Token gegen eine Vergütung zur Nutzung überlassen (BMF v. 10.5.2022 – IV C 1 - S 2256/19/10003:001, BStBl. I 2022, 668, Rz. 26). Hieraus erzielte Erträge gehören zum BV, sofern auch die überlassenen Einheiten dem BV zuzurechnen sind (Rz. 64).

Hard Fork: Eine Blockchain, auf der eine virtuelle Währung basiert, kann aufgespalten werden. Im Zuge der Spaltung erlangen die Inhaber von Einheiten der zuvor existierenden virtuellen Währung zu ihren Einheiten jener Währung ohne Gegenleistung die gleiche Anzahl von Einheiten der neuen virtuellen Währung (BMF v. 10.5.2022 – IV C 1 - S 2256/19/10003:001, BStBl. I 2022, 668, Rz. 27). Waren die Einheiten der bisherigen virtuellen Währung dem BV zuzuordnen, so gilt Gleiches für die neuen – aus der Aufspaltung hervorgegangenen – Einheiten; es kommt zu einer Aufteilung der bisherigen AK (Rz. 66 f.).

Zu einem per Airdrop erfolgten Zugang von Einheiten einer (neuen) virtuellen Währung und deren Zuordnung zu einem BV des Begünstigten vgl. BMF v. 10.5. 2022 – IV C 1 - S 2256/19/10003:001, BStBl. I 2022, 668, Rz. 29, 69.

Gehören Utility und Security Token zu einem Betriebsvermögen, so sind sie nach allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen entweder als Finanzanlagen oder als Forderungen zu aktivieren (BMF v. 10.5.2022 – IV C 1 - S 2256/19/10003:001, BStBl. I 2022, 668, Rz. 77).

Einstweilen frei. 123–129

f) Immaterielle Wirtschaftsgüter

Zum notwendigen BV zählen ua. Patente, Lizenzen sowie Urheber- und Markenrechte, die entweder im Betrieb geschaffen bzw. für betriebliche Zwecke angeschafft oder ins BV eingelegt worden sind (BFH v. 27.11.1992 – IV B 129/91, BFH/NV 1993, 471; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 174). Die Zuordnung einer Erfindung zum BV richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls (BFH v. 130

26.5.1994 – IV B 33/93, BFH/NV 1995, 102; BFH v. 26.8.1993 – I R 86/92, BStBl. II 1994, 168); ggf. kann gewillkürtes BV in Betracht kommen (*Meyer* in BeckOK EStG, § 4 Rz. 452 [Stand 7/2022]).

Aktivierungsverbot: Immaterielle WG des Anlagevermögens dürfen nach § 5 Abs. 2 nur dann aktiviert werden, wenn sie entgeltlich erworben wurden.

Der originär geschaffene Geschäftswert eines Unternehmens zählt folglich zwar als immaterielles WG zum notwendigen BV, darf steuerbilanziell gem. § 5 Abs. 2 aber nicht aktiviert werden (vgl. § 5 Anm. 1750 ff.).

Der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts stellt ein immaterielles WG dar, das in das BV eingelegt werden kann (BFH v. 12.6.2019 – X R 20/17, BStBl. II 2020, 3). Dieser Ansicht ist zuzustimmen. Zwar ist das Namensrecht als höchstpersönliches Recht jedenfalls im Ganzen) nicht übertragbar. Dennoch besteht die Möglichkeit, zumindest einen kommerzialisierbaren Teil jenes Rechts abzuspalten und dieses einem Dritten entgeltlich zu überlassen, dh. wirtschaftlich zu verwerten. Wenn dies so ist, kann die Qualifizierung dieses Rechts als WG nicht zweifelhaft sein (zust. *Kanzler*, FR 2020, 45). Vgl. Anm. 291, 299.

131–132 Einstweilen frei.

g) Forderungen

133 **Zuordnungsmaßstab:** Forderungen des Stpfl. stehen im Zeitpunkt ihrer Entstehung in einem unlösbaren Zusammenhang zwischen ihrer Rechtsnatur und derjenigen des sie begründenden Vorgangs (BFH v. 22.7.1966 – VI 12/65, BStBl. III 1966, 542; BFH v. 27.3.1974 – I R 44/73, BStBl. II 1974, 448; BFH v. 12.6.1974 – I R 212/73, BStBl. II 1974, 734). Entstammt der begründende Vorgang dem betrieblichen Bereich, ist die Forderung notwendiges BV; ist sie dagegen der privaten Sphäre zuzuordnen, liegt notwendiges PV vor. Die Forderung behält ihre Zugehörigkeit zum BV/PV grds. bis zu ihrem Erlöschen. Allerdings kann sich die Zuordnung durch eine Entnahme oder Einlage entsprechend ändern, weil Forderungen von ihrem Entstehungsgrund gelöst und selbständig ihre Zuordnung wechseln können (so auch *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 132 f.).

Darlehensforderungen sind notwendiges BV, wenn der sie begründende Vorgang aus dem betrieblichen Bereich stammt. Gewährt der Stpfl. ein Darlehen, um bspw. den Erwerb eines betrieblich zu nutzenden WG zu ermöglichen, stellt die Darlehensforderung notwendiges BV dar (BFH v. 12.6.1974 – I R 212/73, BStBl. II 1974, 734). Auch das Darlehen eines Steuerberaters, das dieser gewährt, um eine betriebliche Honorarforderung zu retten, ist notwendiges BV (BFH v. 22.4.1980 – VIII R 236/77, BStBl. II 1980, 571). Das Darlehen eines Einzelhändlers an seine Wareneinkaufsgenossenschaft ist notwendiges BV, wenn es das Geschäft der Genossenschaft fördert 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 *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 134).

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

134 Einstweilen frei.

h) Versicherungen

Schrifttum: *Koewius*, Die ertragsteuerliche Behandlung von Beiträgen zu Rechtsschutzversicherungen, FR 1986, 584; *Schmitz*, Die gesetzliche Unfallversicherung im Einkommensteuerrecht, 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; *Weiß*, D&O-Versicherung: Grundzüge und aktuelle Fragen, GmbHR 2014, 574.

aa) Zuordnungsgrundsätze

135

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; BFH v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657; BFH v. 13.5.2009 – VIII R 57/07, HFR 2010, 245; BFH v. 3.3.2011 – IV R 45/08, BStBl. II 2011, 552). Nicht von Bedeutung ist, welche Schäden ersetzt werden sollen (BFH v. 23.4.2013 – VIII R 4/10, BStBl. II 2013, 615). Bei Anwendung des Veranlassungsprinzips kommt es somit 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 Versicherungsprämien 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: Bei der Versicherung eines beweglichen gemischt-genutzten WG (hierzu allg. Anm. 43) folgt die bilanzielle Behandlung des Versicherungsanspruchs und der Prämien der Zuordnung des versicherten WG. Aufgrund des Einheitlichkeitsgrundsatzes ist der Versicherungsanspruch in voller Höhe entweder dem BV oder dem PV zuzuordnen. Bei Gebäuden erfolgt die Zuordnung der dieses betreffenden Sachversicherung entsprechend der Aufteilung in verschiedene WG des BV oder PV. Die Versicherungsprämien sind insoweit als BA abziehbar, als das Gebäude dem BV zugeordnet wurde (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 179). Im Versicherungsfall ist die Zuordnung der Versicherungsleistung als BE nach dem Verhältnis der zerstörten Gebäudeteile vorzunehmen (vgl. *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 179). Wird nur der betrieblich genutzte Gebäudeteil zerstört, ist die Versicherungsleistung in voller Höhe BE (*Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 404 [11/2020]).

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; BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101; BFH v. 24.8.2011 – VIII R 36/09, juris). Ansprüche aus Sachversicherungen, die betriebliche Risiken absichern, gehören hingegen grds. zum BV (*Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 56; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 403 [11/2020]). S. insgesamt auch Anm. 1020 ff.

bb) Personenversicherungen

136 #### (1) Zuordnung zum Betriebsvermögen

Versicherungen zugunsten des Unternehmers: Eine Personenversicherung ist dem BV zuzuordnen, wenn durch deren Abschluss das aus der Ausübung der betrieblichen 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). Versicherungen allein zugunsten des Unternehmers sind hingegen grds. Bestandteil des PV. Anders ist es, wenn der Unternehmer nur neben anderen Personen – etwa allen Betriebsangehörigen – mitversichert ist (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 186). Auch kann eine allgemeine Unfallversicherung, die der Unternehmer für sich bei besonders gefahrgeneigter Tätigkeit abschließt, notwendiges BV sein. Sichert eine Versicherung sowohl betriebliche als auch außerbetriebliche Risiken ab, kommt eine anteilige Abziehbarkeit der Prämien als BA in Betracht (BFH v. 24.8.2011 – VIII R 36/09, juris; anders aber BFH v. 15.10.2013 – VI B 20/13, BFH/NV 2014, 327).

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). Der BA-Abzug der Prämien ist unabhängig von der Versteuerung des Privatanteils vom Arbeitslohn. 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 dessen Privatbereichs. Auch Ansprüche und Verpflichtungen aus einer LV auf das Leben eines Angehörigen eines Gesellschafters können BV sein, wenn der Zweck der Vertragsgestaltung darin besteht, Mittel für die Tilgung betrieblicher Kredite anzusparen und das für LV charakteristische Element des Todesfallrisikos bestimmter Personen demgegenüber in den Hintergrund tritt (BFH v. 3.3.2011 – IV R 45/08, BStBl. II 2011, 552).

D&O-Versicherung: Werden Schadensausgleichsversicherungen in Form von Directors & Officers-Versicherungen (auch als Managerhaftpflichtversicherung be-

kannt) für ArbN in leitender Funktion oder für Aufsichtsratsmitglieder abgeschlossen, können die Prämien als BA qualifiziert werden (*Lange*, DStR 2002, 1626 [1627]; FinMin. Nds. v. 25.1.2002, FR 2002, 358; *Loritz/Wagner*, DStR 2012, 2205; vgl. auch *Weiß*, GmbHR 2014, 574).

Haftpflichtversicherung: Der Anspruch aus einer Haftpflichtversicherung ist dem BV zuzuordnen, wenn das Risiko der Schadensersatzpflicht aus der betrieblichen Tätigkeit herrührt, zB die Haftpflichtversicherung für betrieblich eingesetzte Fahrzeuge.

Rückdeckungsversicherung: Werden ArbN Pensionszusagen gewährt, 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 demzufolge BA (BFH v. 7.8.2002 – I R 2/02, BStBl. II 2004, 131). Ist der ArbN gleichzeitig Mitunternehmer einer PersGes., gehört der Anspruch zum PV, allerdings im Gesamthandsvermögen der Gesellschafter (s. auch *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 400 [11/2020]).

Unfallversicherung: Gesetzliche Unfallversicherungen, die vom Unternehmer für seine ArbN abgeschlossen werden, gehören zum BV (allg. zur gesetzlichen Unfallversicherung im EStRecht *Schmitz*, FR 1990, 478). Die vom Unternehmer geleisteten Prämien für seine ArbN sind auch bei freiwilliger Zahlung als BA zu qualifizieren (vgl. *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 401 [11/2020]). Ist der Unternehmer von einer solchen Unfallversicherung (Gruppenunfallversicherung) miteingeschlossen, wird der berufliche Versicherungsanteil des Unternehmers ebenso behandelt. Erleidet der Unternehmer einen privaten Unfall und leistet die Unfallversicherung, ist uE die Versicherungssumme keine BE (so aber FG Nürnb. v. 23.10. 1980 – VI 192/79, EFG 1981, 119, rkr.). Richtigerweise muss auch hier das Veranlassungsprinzip gelten. 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 *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 188).

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 und auch betriebsfremde Dritte. § 12 Nr. 1 findet keine Anwendung, so dass der ins Private fallende Risikoanteil des Stpfl. nicht entnommen werden kann. Dies führt nach der Rspr. zur Qualifizierung des Versicherungsabschlusses für einen Pkw. im BV als betrieblicher Vorgang (BFH v. 18.11. 1971 – IV R 132/66, BStBl. II 1972, 277). Der Versicherungsanspruch gehört 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 Nürnb. v. 23.10.1980 – VI 192/79, EFG 1981, 119, rkr.). Ob die Versicherungsleistung als BE zu qualifizieren ist, hängt von der Art der Nutzung des Pkw. zum Zeitpunkt des Schadensfalls ab. Kommt es bei einer privaten Fahrt zu einem Unfall, sind die Versicherungsleistungen keine BE (BFH v. 15.12.1977 – IV R 78/74, BStBl. II 1978, 212, unter 2.b; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 402 [11/2020]). Diese Differenzierung ist deshalb zutr., da der mit der Insassenunfallversicherung erbrachte Ersatz für Personenschäden – anders als bei Haftpflicht- oder Kaskoversicherungen – keinen Bezug zur Substanz des betrieblichen WG hat (BFH v. 27.1.2016 – X R 2/14, BStBl. II 2016, 534, Rz. 20).

137 **(2) Zuordnung zum Privatvermögen**

Grundsatz: Personenversicherungen, die den Unternehmer selbst absichern, sind grds. Bestandteil seines notwendigen PV. Zu Ausnahmen von diesem Grundsatz s. Anm. 136. Im Folgenden werden die verschiedenen Versicherungsarten des PV aufgeführt.

Lebens- und Teilhabeversicherungen des Unternehmers oder Mitunternehmers sowie der Angehörigen sind dem PV zuzuordnen (zur Abgrenzung s. *Dankmeyer*, DB 1998, 1434). Dies gilt auch, wenn die LV zur Absicherung von betrieblichen Darlehen 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, ebenso bei einer Bezugsberechtigung der PersGes. (BFH v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657; krit. hierzu *Schwarz*, DStR 1993, 1166; BFH v. 10.4.1990 – VIII R 63/88, BStBl. II 1990, 1017; BFH v. 28.6.2001 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724; aA *Paus*, FR 2002, 75; anders zu einem Sonderfall BFH v. 3.3.2011 – IV R 45/08, BStBl. II 2011, 552; s. dazu Anm. 136). Die Versicherungsprämien sind keine BA, sondern Entnahmen. Ausnahmsweise kann eine LV dem gewillkürten BV zuzuordnen sein, wenn der Versicherungsvertrag eine dritte Person zum Inhalt hat (*Wacker*, DB 1993, Beilage 4, 4; FinMin. Sacha.-Anh. 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 in Form der Pflichtversicherung und der freiwilligen Versicherung ist privat veranlasst, so zB der von einer PersGes. geleistete ArbG-Anteil zur Sozialversicherung eines Gesellschafters (BFH v. 19.10.1970 – GrS 1/70, BStBl. II 1971, 177; BFH 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., wenn der Betriebsinhaber für sich selbst eine allgemeine Unfallversicherung abschließt. Anders kann es bei besonders gefahrgeneigter beruflicher Tätigkeit liegen (vgl. *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 187, unter Verweis auf BFH v. 13.4.1976 – VI R 87/73, BStBl. II 1976, 599).

Weitere Versicherungen: Eine Vielzahl weiterer Personenversicherungen sind 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; BFH v. 15.6.2005 – VI B 64/04, BFH/NV 2005, 1796; BFH v. 24.8.2011 – VIII R 36/09, juris; 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; BFH v. 30.10.1980 – IV R 5/77, BStBl. II 1981, 307; aA *Wunderlich*, DStR 1996, 2003).
- Verkehrsrechtsschutzversicherung (vgl. *Bode* in *Kirchhof*/*Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 55).
- Allgemeine Reisegepäckversicherung wegen § 12 Nr. 1 (s. *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 184).

- Sterbegeld- und Aussteuerversicherungen (*Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 397 [11/2020]).
- 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; BFH 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.

cc) Sachversicherungen

138

Grundsatz: Ansprüche auf Leistungen aus einer Sachversicherung sind dem BV zuzuordnen, wenn diese für ein WG des BV abgeschlossen wurde (*Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 56; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 403 [11/2020]). Bei einem Gebäude zählt hierzu ua. die 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 WG (zweifelnd *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 181; s. Anm. 135).

Gemischt-genutzte Wirtschaftsgüter: Siehe Anm. 135.

Kfz.-Versicherungen: Das Kaskoversicherungsverhältnis für ein betrieblich genutztes Fahrzeug gehört zum BV, selbst wenn dieses privat mitgenutzt wird (s. Anm. 135). Die Einordnung der Versicherung als BV folgt grds. der Vermögenszuordnung des Pkw. Damit ist noch nicht abschließend entschieden, inwieweit die Prämien als BA abziehbar und die Versicherungsleistungen als BE zu erfassen sind. Es können Umstände hinzutreten, die den durch die Vermögenszuordnung hergestellten Veranlassungszusammenhang überlagern (ebenso *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 181). So sind Prämien nur in Höhe des tatsächlichen betrieblichen Nutzungsanteils betrieblich veranlasst. Bei den Versicherungsleistungen nach Eintritt eines Versicherungsfalls ist wie folgt zu differenzieren:

- *Substanzverlust oder -schaden anlässlich einer betrieblichen Fahrt:* Wird der Pkw. während einer betrieblichen Nutzung beschädigt, zerstört oder gestohlen und leistet die Kaskoversicherung des Stpfl. Ersatz, gehört der Versicherungsanspruch zum BV. Es handelt sich um das „stellvertretende commodum" iSv. § 285 BGB, das im BV an die Stelle des zerstörten oder entwendeten WG tritt (BFH v. 20.11.2003 – IV R 31/02, BStBl. II 2006, 7, unter II.1; bei Substanzschäden kann diese zivilrechtl. Figur nicht angebracht werden). Die Versicherungsleistung ist nicht nach Maßgabe des Verhältnisses zwischen betrieblicher und privater Nutzung des Fahrzeugs aufzuteilen (BFH v. 13.5.2009 – VIII R 57/07, HFR 2010, 245, unter 2.; offen gelassen in BFH v. 20.11.2003 – IV R 31/02, BStBl. II 2006, 7, unter II.2; aA [dh. Aufteilung] aber *Meurer*, BB 2002, 503 [505]; *Scheidel*, DStR 2000, 1890 [1893]; vgl. auch *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 181 ff.). Gegen eine Aufteilung spricht uE, dass sich der Schutz aus der Kaskoversicherung auf ein WG des BV bezieht. Dieselben Grundsätze finden Anwendung, wenn die Leistung von der Haftpflichtversicherung des Unfallgegners erbracht wird (BFH v. 24.5.1989 – I R 213/85, BStBl. II 1990, 8, unter II.5).
- *Substanzverlust oder -schaden anlässlich einer Privatfahrt:* Tritt der Verlust oder die Beschädigung des Fahrzeugs während einer Privatfahrt ein, gelten dieselben rechtl. Grundsätze. Zwar tritt im Fall der Zerstörung (oder des Diebstahls) des

Pkw. keine Gewinnrealisierung in Bezug auf die stillen Reserven ein, da der Tatbestand einer (Substanz-)Entnahme iSv. Abs. 1 Satz 2 allein durch die private Nutzung des WG nicht erfüllt wird. Allerdings gehört der Anspruch auf die Versicherungsleistung als „stellvertretendes commodum" zum BV (BFH v. 24.5.1989 – I R 213/85, BStBl. II 1990, 8).

▶ *Nutzungsausfallentschädigung:* Einem Schadensersatz wegen eines Substanzverlusts oder einer Beschädigung des WG hat der BFH den Fall gleichgestellt, dass der Stpfl. für ein WG des BV eine Nutzungsausfallentschädigung von der Kfz-Haftpflichtversicherung des Unfallgegners beansprucht. Dieser Anspruch gehört zum BV, und zwar einerlei, ob das schadensauslösende Ereignis auf einer betrieblichen oder privaten Fahrt eintrat. Hierfür hat der BFH zutr. angeführt, dass die Nutzungsausfallentschädigung den temporären Verlust des Gebrauchsvorteils des WG ausgleicht; dieser Vorteil ist integraler Bestandteil des WG selbst und folgt deshalb der Zuordnung des WG zum BV (BFH v. 27.1.2016 – X R 2/14, BStBl. II 2016, 534, Rz. 19 f.).

Gebäudeversicherungen: 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. 79, 135). 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. 135).

Weitere 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 ein dem PV zugeordneten Kfz.

139–140 Einstweilen frei.

i) Verbindlichkeiten

Schrifttum: *Drenseck*, Allgemeiner Schuldzinsenabzug aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten, DB 1991, 416; *Groh*, Betriebsschulden aus Privatvorgängen?, DB 1992, 444; *Drenseck*, 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; *Drenseck*, 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 vom 8.12.1997, Inf. 1998, 129; *Rudolph*, Die Nichtabziehbarkeit privater Schuldzinsen, ein rechtliches und soziales Ärgernis, DStZ 1998, 570; *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; *Tiedtke/Wälzholz*, Die steuerliche Aufteilung von Schuldzinsen bei kreditfinanziertem Erwerb von gemischt genutzten Gebäuden, FR 2001, 225; *Neufang*, Betrieblicher Schulzinsenabzug, StBp. 2006, 144.

aa) Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen

(1) Anlass der Entstehung der Verbindlichkeit

141

Maßgeblichkeit des tatsächlichen Verwendungszwecks: 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). Demnach zählt eine Verbindlichkeit zum notwendigen BV, wenn ihre Begr. auf einem Vorgang beruht, der in den betrieblichen Bereich fällt; es muss ein tatsächlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Betrieb bestehen (BFH v. 22.5.2019 – X R 19/17, BStBl. II 2019, 795, Rz. 25; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 140; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 58). So stellen Darlehensschulden – negatives – BV dar, wenn die Mittel für betriebliche Zwecke verwendet werden, zB zum Erwerb von betrieblich zu nutzenden WG, zur Ablösung anderer Betriebsschulden oder zwecks Zuführung liquider Mittel (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 140). Die Person des Gläubigers oder dessen Beweggründe für die Darlehenshingabe sind grds. unbeachtlich (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817, unter C.II.3.d; BFH v. 13.7.2017 – VI R 62/15, BStBl. II 2018, 15, Rz 15). Rechtliche Zusammenhänge genügen nicht, so dass eine Verbindlichkeit nicht allein deshalb stl. BV wird, weil sie in der HBil. passiviert ist (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 59). Verbindlichkeiten, deren Entstehung nicht betrieblich veranlasst ist („Privatkredite"), stellen notwendiges PV dar (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 140; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 59). Eine aus privatem Anlass begründete Verbindlichkeit wird nicht allein deshalb BV, weil deren Erfüllung durch ein WG des BV abgesichert wird (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 140; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 425 [11/2020]). Auch wertende Betrachtungen sind nicht vorzunehmen (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193). Daher ist die Zuordnung einer Verbindlichkeit zum BV auch dann anzuerkennen, wenn alternative Finanzierungsmöglichkeiten bestehen. Dies gilt selbst dann, wenn keine betrieblichen Mittel zur Schuldendeckung bestehen (Grundsatz der Finanzierungsfreiheit des Unternehmens). Die Rspr. erachtet es nicht als missbräuchlich und nimmt auch keinen Verfassungsverstoß an, wenn dem Betrieb zunächst Barmittel entnommen und sodann Darlehen aufgenommen werden, um betriebliche Aufwendungen zu decken (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193). Den Rechtsgrundsätzen der Rspr. ist zuzustimmen. Zwar erweisen sie sich als durchaus formal (*Wolff-Diepenbrock*, DStR 1998, 185 [186]: „formale Lösung"), bieten aber dadurch den Vorteil großer Abgrenzungssicherheit und -klarheit. Das Schrifttum ist der Rspr. weitgehend gefolgt (*Bader*, FR 1998, 449; *Drenseck*, 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 Veranlassungs-Rspr. 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 entsprechen mag, hält sie sich im Rahmen zulässiger Rechtsfindung (ebenso *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 424 [11/2020]). Aus der Finanzierungsfreiheit folgt, dass es in der Wahl des Stpfl. steht, seinen Betrieb mit Eigen- oder Fremdmitteln auszustatten. Die stl. Berücksichtigung des 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 Abs. 1 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).

Bei nur teilweiser Verwendung der Verbindlichkeit für betriebliche Zwecke ist die Schuld nur in dem Umfang dem BV zuzuordnen, als sie betrieblich veranlasst ist. Gegebenenfalls ist eine verhältnismäßige Aufteilung erforderlich (BFH v. 4.7. 1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817; BFH v. 1.2.2001 – IV R 80/99, BFH/NV 2001, 902; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 429 [11/2020]). Hierfür bedarf es nicht zwingend der Führung von getrennten Konten, auch wenn dies ratsam erscheint (BFH v. 4.3.1998 – XI R 19/95, BFH/NV 1998, 1342). Werden betriebliche und private Verbindlichkeiten über ein und dasselbe Konto abgewickelt, muss lediglich die exakte Zuordnung zum BV/PV möglich sein. Grundlage hierfür 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, ist das FA gehalten, den auf die private Nutzung entfallenden Zinsanteil zu berechnen. Lediglich in Fällen, in denen schwierige Berechnungen vorzunehmen sind, können diese dem Stpfl. aufgegeben werden (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193). Kommt der Stpfl. seiner Mitwirkungspflicht nicht nach, kann der private Anteil geschätzt werden. Eine bestimmte Schätzmethode gibt der BFH nicht vor, die Schätzung muss jedoch das Erg. anstreben, das sich bei einer Aufteilung des gemischten Kontokorrentkontos in Unterkonten ergeben würde (BFH v. 15.11.1990 – IV R 97/82, BStBl. II 1991, 226).

Bei gemischt-genutzten Wirtschaftsgütern folgt die Einordnung der Verbindlichkeit der bilanziellen Behandlung des mit ihr finanzierten WG (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817; BFH v. 7.11.1991 – IV R 57/90, BStBl. II 1992, 141; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 140; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 59).

Schuldzinsenabzug: Die Zuordnung von Verbindlichkeiten hat Folgen für die Abziehbarkeit des damit verbundenen Aufwands. Die Zuordnung entscheidet 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; BFH v. 21.9.2005 – X R 46/04, BStBl. II 2006, 125; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 420 [11/2020]). Sind Schuldzinsen infolge der Zuordnung der Verbindlichkeit zum PV privat veranlasst, sind sie nicht als BA abziehbar. Die Zuordnung von Schuldzinsen zum BV ist als Vorfrage zu Abs. 4a und § 4h vorrangig zu prüfen (ua. BFH v. 22.3.2022 – IV R 19/19, juris, Rz. 12 mwN; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 421 [11/2020]).

(2) Veränderungen 142

Grundsatz: Die Zuordnung der Verbindlichkeit zum BV bleibt grds. bis zu deren Erlöschen bestehen (BFH v. 7.5.1965 – VI 217/64 U, BStBl. III 1965, 445; BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817, unter C.II.3.b; BFH v. 19.8.1998 – X R 96/95, BStBl. II 1999, 353; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 60). Hiervon abweichende Willensentscheidungen des Stpfl. sind im Regelfall unbeachtlich. Der Zurechnungszusammenhang endet daher grds. weder durch eine Betriebsaufgabe (BFH v. 28.2.1990 – I R 205/85, BStBl. II 1990, 537, unter II.B.2) noch durch die Einbringung des Betriebs in eine PersGes. (BFH v. 28.1.1993 – IV R 131/91, BStBl. II 1993, 509); er endet auch nicht durch ein Auflösungsdarlehen (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 42/98, BStBl. II 2000, 390; vgl. auch *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 142). Dementsprechend kann eine Verbindlichkeit auch nach Beendigung der betrieblichen Tätigkeit Rest-BV bleiben (s. *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 148 mwN). Dies gilt allerdings nicht, soweit der Stpfl. nicht sämtliche vorhandenen aktiven WG zur Tilgung der Betriebsschulden einsetzt, so sind die verbliebenen Verbindlichkeiten insoweit keine Betriebsschulden mehr, als sie durch Verwertung der aktiven WG hätten getilgt werden können (BFH v. 28.2.1990 – I R 205/85, BStBl. II 1990, 537, unter II.B.2.b; krit. hierzu *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 60).

Ausnahmen: Wird das WG, für das die Verbindlichkeit verwendet wurde, dagegen entnommen, wird auch die Verbindlichkeit ins PV überführt (unklar insoweit R 4.2 Abs. 15 Satz 1 EStR, die nur von WG des AV spricht; s. auch *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 143, der zutr. darauf hinweist, dass Selbiges für UV gilt, zB Entnahme eines fremdfinanzierten Grundstücks durch einen gewerblichen Grundstückshändler). 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, unter C.II.3.b). Im Fall der Veräußerung oder des sonstigen Ausscheidens eines fremdfinanzierten WG aus der Vermögenssphäre des Stpfl. entsteht eine privat veranlasste Schuld, wenn die infolge der Veräußerung/des Ausscheidens erworbene Leistung durch den Stpfl. entnommen wird (R 4.2 Abs. 15 Satz 3 EStR; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 428 [11/2020]). Allerdings bleibt die Verbindlichkeit in dem Umfang BV, als die (Gegen-)Leistung aus der Veräußerung geringer ausfällt als die betriebliche Restschuld (zutr. *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 145). Die Verbindlichkeit ist auch dann kein BV (mehr), wenn die Mittel entgegen der ursprünglichen Absicht des Stpfl. für private Zwecke verwendet werden (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817, unter C.II.3.b).

bb) Keine Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen 143

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, unter C.II.3.a; BFH v. 26.6.1991 – XI R 22/88, BFH/NV 1992, 25; BFH v. 15.5.2008 – IV R 25/07, BStBl. II 2008, 715, unter II.1; BFH v. 5.2.2014 – X R 5/11, BFH/NV 2014, 1018, Rz. 19; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 142). Verbindlichkeiten sind keine eigenständigen Vermögenswerte, die einen betrieblichen Förderzusammenhang begründen könnten. Allerdings ist eine Zuordnung zum BV dann möglich (bzw. sogar zwingend), wenn das WG, für das die Verbindlichkeit besteht, zum gewillkürten BV gezogen wird.

Beispiel:

Anschaffung eines kreditfinanzierten Pkw., der zu 30 % für betriebliche und zu 70 % für private Zwecke genutzt wird und zunächst (Jahr 01) dem PV zugeordnet wird. Ab dem Jahr 02 legt der Stpfl. den Pkw. ins (gewillkürte) BV ein. Der Kredit aus der Anschaffung wird mit der Einlage des Fahrzeugs ins BV in Höhe der Valuta eine Verbindlichkeit des (notwendigen) BV.

144 **cc) Einzelfälle**

Angehörigen-Darlehen sind dem notwendigen BV zuzuordnen, wenn das auslösende Moment für die Kreditaufnahme im betrieblichen Bereich liegt (ebenso *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 147). Allerdings erfordert die Zuordnung zum BV im Hinblick auf den bei Angehörigen vielfach fehlenden natürlichen Interessengegensatz darüber hinaus, dass der zugrunde liegende Vertrag unter Fremdvergleichsaspekten strechtl. anzuerkennen ist (ausführl. BFH v. 22.5.2019 – X R 19/17, BStBl. II 2019, 795, Rz. 26 ff. und Anm. 859). Sind Angehörigen-Darlehen nach diesen Kriterien strechtl. nicht anzuerkennen, handelt es sich um PV. Bei einer Gutschrift auf dem betrieblichen Konto liegt eine Einlage iSv. Abs. 1 Satz 9 vor (BFH v. 22.4.2015 – IV B 76/14, BFH/NV 2015, 976; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 438 „Angehörige" [11/2020]).

Bilanzverschönerung: Ein Darlehen zählt auch dann zum BV, wenn es (nur) dazu aufgenommen wird, um bilanziell abbilden zu können, dass der Betrieb über ausreichende liquide Mittel verfügt, sog. *window-dressing* (BFH v. 18.10.1972 – I R 237/70, BStBl. II 1973, 136; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 140).

Bürgschaft: Die Zahlungsverpflichtung aus einer Bürgschaft ist dem BV des bürgenden Stpfl. zuzuordnen, wenn das auslösende Moment ihrer Entstehung der betrieblichen Sphäre zuzuordnen ist (insbes. Sicherung einer Geschäftsbeziehung zum Hauptschuldner, vgl. BFH v. 31.5.2005 – X R 36/02, BStBl. II 2005, 707; s. auch *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 146). Ohne eine betriebliche Veranlassung ist die Bürgschaftsverpflichtung dem PV zuzuordnen; gewillkürtes BV scheidet auch insoweit aus. Eine private Veranlassung wird insbes. im Verhältnis des bürgenden Gesellschafters gegenüber einer PersGes. angenommen (dh. keine Passivierung im SonderBV; vgl. BFH v. 12.7.1990 – IV R 37/89, BStBl. II 1991, 64). Eine – betrieblich veranlasste – Bürgschaftsverpflichtung muss passiviert werden, sobald die Inanspruchnahme durch den Gläubiger droht (BFH v. 19.1. 1989 – IV R 2/87, BStBl. II 1989, 393). Der Rückgriffsanspruch des Bürgen gegen den Hauptschuldner (§ 774 Abs. 1 BGB) führt dazu, dass sich die Bürgschaftsverpflichtung grds. im Erg. nicht gewinnmindernd iSd. BV-Vergleichs nach Abs. 1 Satz 1 auswirkt. Anderes gilt, soweit die Rückgriffsforderung nicht werthaltig und daher auf einen niedrigeren Teilwert abzuschreiben ist (*Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 62).

Erbfallansprüche: Die Finanzierung von Erbfallansprüchen (insbes. Pflichtteilsansprüchen) aus betrieblichen Mitteln begründet keine dem BV zuzuordnende Verbindlichkeit; vgl. „Sekundärfolgen-Rechtsprechung".

Erlass: Der Erlass einer dem BV zugeordneten Verbindlichkeit führt nach Maßgabe des BV-Vergleichs gem. Abs. 1 Satz 1 zu einer Gewinnerhöhung. Die Schuld ist mangels rechtl. Existenz nicht mehr zu passivieren.

Kontokorrent-Verbindlichkeiten (Mehr-Konten-Modelle):

- *Grundsätzliche Anerkennung:* Sog. Zwei- oder Mehr-Konten-Modelle sind nach überwiegender Auffassung grds. nicht rechtsmissbräuchlich und stl. anzuerken-

nen (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193). Dies gilt sowohl für den Fall, dass private Investitionen durch Geldentnahmen aus dem BV finanziert und gleichzeitig betriebliche Ausgaben im Wege der Kreditfinanzierung bestritten und die entstandenen Verbindlichkeiten entsprechend dem BV zugeordnet werden (dazu die Vorlage BFH v. 28.6.1995 – XI R 34/93, BStBl. II 1995, 877) als auch dann, wenn Privatinvestitionen von einem nur für BE unterhaltenen Bankkonto entnommen und Ausgaben zulasten des Kreditkontos bestritten werden (sog. Zwei-/Drei-Konten-Modell, vgl. BFH v. 19.7.1995 – X R 48/94, BStBl. II 1995, 882). Es entspreche – so der BFH – der Finanzierungsfreiheit der Stpfl., derartige Finanzierungsmodelle anzuwenden. Außerdem zwinge 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. 141) anzuerkennen. Zustimmend *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; kritisch etwa *Serwe*, BB 1998, 674; *Siegel*, DStR 1998, 621; *Rudolph*, DStZ 1998, 570, die bemängelten, dass der Beschluss der Steuergestaltung „Tür und Tor öffne"; immense Steuerausfälle seien vorprogrammiert. Im Übrigen liege ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz vor, da betriebliche Einkünfte gegenüber anderen Einkunftsarten ungerechtfertigt begünstigt würden.

- *Stellungnahme:* Der Rspr. des Großen Senats des BFH ist zuzustimmen. Sie ermöglicht eine sichere Abgrenzung zwischen abziehbaren und nicht abziehbaren Finanzierungsaufwendungen und vermeidet eine übertriebene Kasuistik, die kein Mehr an Steuergerechtigkeit brächte. Verfassungsrechtlich 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. Der neu gefasste und derzeit geltende Abs. 4a setzt erst nach der Einordnung als BV oder PV an (jüngst BFH v. 22.3.2022 – IV R 19/19, juris, Rz. 12 mwN; vgl. Anm. 1030 ff.).

Rangrücktritt: Ein Rangrücktritt des Gläubigers führt grds. nicht dazu, dass der Stpfl. die Verbindlichkeit nicht mehr zu passivieren hätte. Eine Rangrücktrittsvereinbarung stellt einen verfügenden Schuldänderungsvertrag gem. § 311 BGB dar, dh., die Schuld wird mit dinglicher Wirkung dahin umgewandelt, dass sie – zur Vermeidung einer Insolvenz – in einer Überschuldungsbilanz nicht mehr abgebildet werden muss. Aus Sicht des Gläubigers stellt seine Forderung haftendes Kapital dar und darf nicht mehr an ihn ausbezahlt werden. Der Forderung wird eine nachrangige Stellung zugewiesen, die eine Befriedigung nur aus freiem – nicht zur Schuldentilgung benötigtem – Vermögen gestattet. Durch den Rangrücktritt wird allerdings nicht der Bestand der Forderung in Frage gestellt, es ändert sich nur die Rangfolge; es handelt sich somit nicht um einen Forderungsverzicht. Demzufolge

war die A-GmbH – so der BFH – trotz der Vereinbarung aus September 2007 nach wie vor zu einer erzwingbaren Leistung verpflichtet, denn eine Tilgungsmöglichkeit bestand, soweit die Forderungen „aus einem die sonstigen Verbindlichkeiten der Gesellschaft übersteigenden freien Vermögen" zu bedienen waren. Solange der Gläubiger trotz Rangrücktritts weiterhin einen rechtl. Zugriff auf das freie Vermögen hat, muss der Stpfl. die Verbindlichkeit sowohl nach Maßgabe der handelsrechtl. GoB als auch wegen der Nichtanwendbarkeit von § 5 Abs. 2a passivieren (vgl. BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769, Rz. 9; BFH v. 10.8.2016 – I R 25/15, BStBl. II 2017, 670, Rz. 15 f.; BFH v. 28.9.2016 – II R 64/14, BStBl. II 2017, 104, Rz. 21 f.; BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 – 10/06, BStBl. I 2006, 497, Rz. 6). Nichts anderes gilt, wenn das freie Vermögen des Stpfl. am Bilanzstichtag gegen Null tendiert (BFH v. 19.8.2020 – XI R 32/18, BStBl. II 2021, 279, Rz. 31 ff.).

Sekundärfolgen-Rechtsprechung: Nach der sog. Sekundärfolgen-Rspr. konnten Zinsen, auch wenn sie einen privaten Hintergrund hatten, bei entsprechender betrieblicher Veranlassung unter bestimmten Voraussetzungen BA sein. Insbesondere Darlehen, die zur Finanzierung von Erbfallansprüchen oder Ansprüchen auf Zugewinnausgleich eingegangen wurden, konnten als Verbindlichkeiten des BV qualifiziert werden, sofern sie auf der Beteiligung des Anspruchsberechtigten an einem betrieblichen Vermögen beruhten. Der BFH ging von einem unmittelbaren Zusammenhang mit künftigen gewerblichen Einkünften aus (BFH v. 19.5.1983 – IV R 138/79, BStBl. II 1983, 380; BFH v. 22.1.1991 – VIII R 310/84, BFH/NV 1991, 594). Seit der Entsch. 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 die Rspr. auch hier dazu über, nur noch die konkrete Verwendung der Verbindlichkeit als maßgebliches Kriterium für die Zuordnung zum BV anzuerkennen. Allein die wirtschaftliche Belastung eines Betriebs mit einer in der privaten Vermögenssphäre des StPfl. entstandenen Verbindlichkeit führt daher nicht (mehr) zu betrieblichen Schulden, die die Abziehbarkeit von BA zur Folge haben könnten (s. BFH v. 2.3.1995 – IV R 62/93, BStBl. II 1995, 413, unter 2.a.bb, betr. Zahlungen an einen Pflichtteilsberechtigten aus den lfd. BE; BFH v. 8.12.1992 – IX R 68/89, BStBl. II 1993, 434, unter 2., betr. Zahlungen an einen Zugewinnausgleichsberechtigten aus lfd. Grundstückserträgen [keine WK bei den Einkünften aus VuV]). Auch ein entsprechendes verzinsliches Darlehen kann nicht (mehr) zum BV gezogen werden, nur weil dadurch der Betrieb belastet wird (vgl. BFH v. 25.11.1993 – IV R 66/93, BStBl. II 1994, 623, unter 1. und 2., betr. Darlehen zur Tilgung eines höferechtlichen Abfindungsanspruchs).

▶ *Stellungnahme:* Im Schrifttum wurde die Aufgabe der Sekundärfolgen-Rspr. zum Teil deshalb kritisiert, weil Erbfallschulden 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 ist es aber gem. § 12 Nr. 1 zwingend, dass entsprechende Vorgänge dem PV zuzuordnen sind (so zutr. *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 434 [11/2020]). Auch die FinVerw. (BMF v. 11.8.1994 – IV B 2 - S 2242 – 33/94, 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 BA oder WK an (zu Ausnahmen s. *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 435 [11/2020]).

Verjährung: Der Eintritt der Verjährung lässt zwar die rechtl. Existenz der Verbindlichkeit unberührt. Der Stpfl. darf eine solche Verbindlichkeit aber nicht mehr passivieren, wenn er sich entschließt, die Einrede der Verjährung zu erheben bzw. wenn zu unterstellen ist, dass er sich hierauf beruft. In einem solchen Fall bringt die Verbindlichkeit keine wirtschaftliche Belastung mehr mit (BFH v. 3.6.1992 – X R 50/91, BFH/NV 1992, 741; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 61).

Vermögenslosigkeit: Allein die Vermögenslosigkeit des Stpfl. führt noch nicht dazu, dass eine rechtl. bestehende Verbindlichkeit nicht mehr Bestandteil des BV-Vergleichs nach Abs. 1 Satz 1 ist. Erst der Wegfall der wirtschaftlichen Belastung begründet die Pflicht zur Ausbuchung der Verbindlichkeit. Dies ist (erst) der Fall, wenn der Stpfl. die Verbindlichkeit mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr erfüllen muss (BFH v. 19.8.2020 – XI R 32/18, BStBl. II 2021, 279, Rz. 25; BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 – 10/06, BStBl. I 2006, 497).

Zugewinnausgleich: Siehe „Sekundärfolgen-Rechtsprechung".

Einstweilen frei. 145–146

j) Wichtige Anwendungsfälle zum Betriebsvermögen/Privatvermögen 147

Aufteilung bei gemischt-genutzten Wirtschaftsgütern: Grundsätzlich gilt der Einheitlichkeitsgrundsatz, so dass keine Aufteilung von WG in Betracht kommt (s. Anm. 43). Beim WG „Grund und Boden" kommt ausnahmsweise eine Aufteilung entsprechend der Nutzungsanteile in Betracht (s. Anm. 79 f.). Zum Aufteilungsmaßstab s. Anm. 79 f.

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. *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 150; s. auch Anm. 119 und 56 „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 mitunternehmerisch tätigen PersGes. sind keine eigenständigen WG. Der Anteil des Gesellschafters an den Buchwerten der einzelnen WG des Gesellschaftsvermögens wird durch das für ihn geführte Kapitalkonto in der Gesamthandsbilanz der PersGes. abgebildet (s. Anm. 103). Anteile an KapGes. können hingegen als eigenständige WG fungieren und entweder im BV oder im PV gehalten werden (s. ausführl. Anm. 104 ff.).

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. 33.

Betriebseinnahmen: Zum Begriff der BE und ihrer Bedeutung für den BV-Vergleich gem. Abs. 1 s. Anm. 33.

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); derartige WG können nicht zum BV gezogen werden (ausführl. s. Anm. 61 und 115).

Betriebsvermögen: Das BV muss vom PV abgegrenzt werden (ausführl. s. Anm. 40 ff.). Dabei hat sich eine Dreiteilung der verwendeten Vermögenskategorien herausgebildet: notwendiges BV (s. Anm. 55), gewillkürtes BV (s. Anm. 60) und notwendiges PV (s. Anm. 57).

Betriebsvermögensvergleich: Zur allgemeinen Bedeutung des BV-Vergleichs s. Anm. 30 ff.

Bilanztheorien: Zu den Bilanztheorien und ihrer Bedeutung für die Gewinnermittlung s. im Einzelnen Anm. 21 f.

Bitcoins ist eine virtuelle Währung. Zu deren Behandlung als BV/PV s. Anm. 120 ff.

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 bis zu 50 % kann gewillkürtes BV gebildet werden. Bei einer betrieblichen Nutzung von unter 10 % liegt notwendiges PV vor (R 4.2 Abs. 1 EStR; s. Anm. 43).

Darlehen: Darlehensforderungen sind notwendiges BV, soweit der die Gewährung des Darlehens auslösende Vorgang im betrieblichen Bereich wurzelt (s. Anm. 141).

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. 49).

Einfamilienhaus: Wird ein selbst genutztes 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. 84).

Einheitlichkeitsgrundsatz: Der Einheitlichkeitsgrundsatz besagt, dass WG grds. nur einheitlich dem BV oder dem PV zugeordnet werden können. Nur beim WG „Grund und Boden" ist in Abhängigkeit von der Nutzung des Gebäudes eine Aufteilung möglich (s. Anm. 43, 79 f.).

Erfindungen: Die Patente, die auf eine Erfindung eines freiberuflichen 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). Vgl. zudem Anm. 130.

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).

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; BFH v. 27.3.1974 – I R 44/73, BStBl. II 1974, 448; BFH v. 12.6.1974 – I R 212/73, BStBl. II 1974, 734). Ihre Vermögenszuordnung ist dieser somit grds. akzessorisch (s. ausführl. Anm. 133).

Gebäude: Siehe ausführl. Anm. 76 ff.; zu wichtigen Anwendungsfällen bei den WG „Grundstücke und Gebäude" s. Anm. 88.

Geduldetes Betriebsvermögen soll begrifflich vorliegen, 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; BFH v. 12.6.2019 – X R 38/17, BStBl. II 2019, 518, Rz. 57). Es handelt sich nicht um eine Unterart des BV.

Geld: Siehe „Bargeld" und Anm. 56 sowie 119.

Geschäftswagen: Siehe Anm. 96 ff.

Gewinn: Zum Gewinnbegriff des Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 s. ausführl. Anm. 20 ff.

Grund und Boden: Siehe ausführl. Anm. 76 ff.; zu wichtigen Anwendungsfällen der WG „Grundstücke und Gebäude" s. Anm. 88.

Grundstück: Siehe ausführl. Anm. 76 ff.; zu wichtigen Anwendungsfällen der WG „Grundstücke und Gebäude" s. Anm. 88.

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).

Immaterielle Wirtschaftsgüter: Hinsichtlich deren Zuordnung zum BV vgl. Anm. 130. Zum Begriff. s. § 5 Anm. 1805 ff.

Kapitalgesellschaft: Zum BV bei KapGes. s. Anm. 70; zur BV-Eigenschaft von Beteiligungen an KapGes. s. Anm. 104 ff.

Kontokorrentkonto: Bei Kontokorrentkonten können hinsichtlich der Vermögenszuordnung dort vorhandener Verbindlichkeiten Schwierigkeiten auftreten, wenn das Konto sowohl betrieblich als auch privat genutzt wird. In einem solchen Fall muss eine Aufteilung der Verbindlichkeiten erfolgen (s. ausführl. Anm. 144 „Kontokorrent-Verbindlichkeiten"). Ist ein Kontokorrentkonto Teil eines sog. Mehr-Konten-Modells, 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 als zulässig anerkannt (s. ausführl. Anm. 144).

Kraftfahrzeug: Siehe Anm. 96 ff.

Kryptowerte: Es handelt sich um digitale Währungseinheiten (vgl. zur Definition § 1 Abs. 11 Satz 4 KWG), die Bestandteil des BV sein können (vgl. ausführl. BMF v. 10.5.2022 – IV C 1 - S 2256/19/10003:001, BStBl. I 2022, 668; Anm. 120 ff.).

Mehrkontenmodell: Siehe „Kontokorrentkonto" sowie Anm. 144 „Kontokorrent-Verbindlichkeiten".

Nutzungsänderung: Allein die Nutzungsänderung eines WG führt noch nicht zu einer Neubewertung der Frage, ob das WG dem BV oder dem PV zuzuordnen ist. Dies ist nur der Fall, wenn die Voraussetzungen einer Entnahme oder Einlage gegeben sind. Ansonsten bleibt die Vermögenszuordnung erhalten (s. Anm. 88 sowie 177). 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; BFH 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. 88 „Nutzungsänderung").

Personengesellschaft: Zum BV bei PersGes. s. Anm. 71 ff.; zur (fehlenden) BV-Eigenschaft von Beteiligungen an PersGes. s. Anm. 103.

Personenversicherung: Personenversicherungen versichern gegen Risiken, die in der Person des Versicherungsnehmers oder eines Dritten begründet sind. Sie sind

daher regelmäßig notwendiges PV, können ausnahmsweise aber auch zum BV gehören. Zu den einzelnen Versicherungstypen s. ausführl. Anm. 136 f.

Personenkraftwagen: Siehe Anm. 96 ff.

Privatvermögen: In der Bilanzierungspraxis gebräuchlich ist nur der Begriff des notwendigen PV. Dies liegt dann vor, wenn WG ihrer Natur nach zum privaten Vermögen gehören, insbes. der privaten Lebensführung des Stpfl. dienen (vgl. Anm. 57). Der Begriff des „gewillkürten PV" ist ungebräuchlich, vgl. Anm. 42.

Risikogeschäfte: Hiervon werden solche WG berührt, 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. 61). Vor allem bei Wertpapieren tritt diese Kategorie von WG auf; sie können grds. nicht zum BV gezogen werden (s. Anm. 115).

Sachversicherungen gehören zum BV, wenn bzw. soweit der versicherte Gegenstand dem BV zuzurechnen ist. Besonderheiten ergeben sich bei der Versicherung von gemischt-genutzten WG (s. ausführl. Anm. 138).

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

Schulden: Siehe Anm. 141 ff.

Sekundärfolgen-Rechtsprechung: Siehe Anm. 144.

Sonderbetriebsvermögen: Zu den Voraussetzungen für notwendiges und gewillkürtes SonderBV I und II bei PersGes. s. im Einzelnen Anm. 73; zum SonderBV bei Grundstücken s. Anm. 86; zum SonderBV (II) bei Beteiligungen eines Mitunternehmers an einer KapGes. vgl. Anm. 108.

Token ist der Oberbegriff virtueller Währungen. Zu deren Zuordnung zum Anm./PV vglAnm.MF v. 10.5.2022 – IV–C 1 – S 2256/19/10003:001, BStBl. I 2022, 668; snm.e Anm. 120 ff.

Unteilbarkeitsgrundsatz: Siehe „Einheitlichkeitsgrundsatz" (Anm. 43).

Veranlassungsprinzip: Zur Bedeutung des Veranlassungsprinzips bei der Zuordnung eines WG zum BV oder PV s. Anm. 4 ff.

Versicherungen: Zur Vermögenszuordnung von Versicherungen s. Anm. 135 ff.

Virtuelle Währung: Vgl. „Bitcoins", „Kryptowerte" und „Token" und Anm. 120 ff.

Wertpapiere: Zur Vermögenszuordnung von Wertpapieren s. Anm. 113 ff.

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, 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. 81). Nutzt ein Unternehmer Gebäudeteile nicht nur vorübergehend als eigenen Wohnraum, sind diese nicht BV (s. Anm. 84). Eine zu Wohnzwecken vermietete ET-Wohnung 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 sog. Zebragesellschaften als BV s. Anm. 103.

Zinsen: Bis zur Aufgabe der Sekundärfolgen-Rspr. durch den BFH (s. Anm. 144) 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 (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 WG zum BV orientiert sich nicht am bürgerlich-rechtl., sondern am wirtschaftlichen Eigentum des Stpfl. (s. Anm. 47).

Einstweilen frei. 148–149

6. Bereinigung des Betriebsvermögens um außerbetrieblich veranlasste Vorgänge (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)

Schrifttum: *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; *Babel*, Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten, BB 1997, 2261; *Schuhmann*, Zur Einlage im Einkommensteuerrecht, StBp. 1997, 228; *Weber-Grellet*, Die verdeckte Einlage, DB 1998, 1532; *Valentin*, Keine Entnahme ohne Entnahmehandlung, EFG 1999, Beilage Nr. 23, 91; *Jüptner*, Nutzungsentnahme und Veranlassung, DStZ 2001, 811; *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 veranlassten Verkehrsunfall, DStR 2004, 1638; *Hartman*, Die Nutzungsentnahme im Einkommensteuerrecht, SteuStud. 2006, 294; *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; *Kanzler*, Keine Zwangsentnahme durch Änderung der PKW-Nutzung in die Geringfügigkeit, FR 2013, 281; *Vees/Dornheim*, Der Entnahmebegriff im Zusammenhang mit betrieblichen Umstrukturierungen, Ubg 2014, 353; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Köln, 24. Aufl. 2021.

Zu älterem Schrifttum vgl HHR-Archiv (www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

a) Hinzurechnung von Entnahmen und Absetzung von Einlagen

aa) Erfassung nur von betrieblich veranlassten Vermögensveränderungen 150

Der Gewinn iSv. Abs. 1 Satz 1 bestimmt sich nicht ausschließlich durch den Vergleich des BV an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen. Wäre dies der Fall, bliebe unberücksichtigt, dass das BV nur eine bilanzielle Rechengröße ist, die auch durch Vorgänge, die keine betriebliche Ursache haben, beeinflusst worden sein kann. Um zu vermeiden, dass außerbetriebliche Vorgänge das Besteuerungsergebnis beeinflussen, gibt Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 zweierlei vor: Das nach Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 ermittelte BV ist einerseits um Entnahmen (die das BV geschmälert haben) zu vermehren und andererseits um Einlagen (die das BV gestärkt haben) zu vermindern.

bb) Korrekturfunktion und Ersatzrealisationstatbestand 151

Korrektur des Ergebnisses des Betriebsvermögensvergleichs: Wichtigste Funktion der Berücksichtigung von Entnahmen und Einlagen ist deren Neutralisie-

rungs- bzw. Korrekturfunktion (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; auch *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 9.360 ff.; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 85; *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. B 108 [10/2012]). Das durch BV-Vergleich ermittelte Betriebsergebnis soll insoweit korrigiert werden, als Änderungen des BV durch außerbetriebliche Vorgänge beeinflusst wurden (vgl. Anm. 150; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 220; ausführl. *Beiser*, DB 2003, 15), denn Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 bestimmt, 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 für stl. Zwecke maßgeblichen Gewinnermittlung ausscheiden müssen und der Gesetzgeber bei der Definition des Gewinns zunächst von einem BV-Vergleich ohne Buchführung ausgeht, schreibt Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 vor, dass das so gefundene Rechenergebnis um den Wert der Entnahmen zu vermehren und um den Wert der Einlagen zu vermindern ist. Die Bestimmung hat in der Buchführungspraxis weniger Bedeutung, da Entnahmen und Einlagen im Regelfall auf einem besonderen Konto („Privatkonto") festgehalten werden (*Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 443 [11/2020]). In diesem Fall weist bereits die Bilanz das „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.

Ersatzrealisationstatbestand: Darüber hinaus kommt der Hinzurechnung von Entnahmen die Funktion zu, stille Reserven, die sich während der Zugehörigkeit des WG zum BV gebildet haben, der Besteuerung zuzuführen, wenn sich diese nicht mehr im BV realisieren lassen, da das WG vor seiner Veräußerung entnommen wurde. Die Bewertung einer Sachentnahme (hierzu Anm. 171) mit dem Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 bewirkt, dass über Abs. 1 Satz 2 nicht nur der Buchwert des entnommenen WG hinzugerechnet wird, sondern die stillen Reserven aufgedeckt werden. Die Entnahmebesteuerung wirkt auf diese Weise als Ersatzrealisationstatbestand (vgl. hierzu BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; BFH v. 16.6.2004 – X R 34/03, BStBl. II 2005, 378; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 441 [11/2020]).

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. 23). Für Entnahmen bei Körperschaften gelten wegen § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ebenfalls Besonderheiten. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG geht den allgemeinen Entnahmevorschriften vor (*Rengers* in *Brandis/Heuermann*, § 8 KStG Rz. 82 [10/2021]; 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. 290 ff.) und sämtliche Wertabgaben aus dem Betrieb der PersGes. an die Gesellschafter Entnahmen (s. Anm. 170 ff.).

152 cc) Begriffe

Entnahmen und Einlagen werden in Abs. 1 Satz 2 (Entnahmen) sowie Abs. 1 Satz 8 Halbs. 1 legaldefiniert (s. dazu ausführl. Anm. 170 ff. und 290 ff.). Bei grundsätzlicher Betrachtung 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". Beides beruht auf tatsächlichen Vorgängen (BFH v. 22.6.1967 – I 192/64, BStBl. II 1968, 4). Entnahmen können die Substanz eines WG (Sachentnahme) oder nur dessen Nutzung (Nutzungs- bzw. Leistungsentnahme) betreffen. Gleiches gilt für Einlagen. Die Motive für Entnahmen und Einlagen sind ohne Bedeutung (so zu Recht BFH v. 24.6.1969 – I R 174/66, BStBl. II 1970, 205, betr. Einlagen). Mit Entnahmen und Einlagen meint das Gesetz nicht den Vorgang der Entnahme bzw. Einlage, sondern die entnommenen bzw. zugeführten WG bzw. bei Nutzungs- und Leistungsentnahmen die aufgewendeten Kosten (s. *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 86; *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 9.362). Entnahmen und Einlagen einerseits und BA und BE andererseits haben den gleichen Gegenstand, nämlich Geld und geldwerte Güter (WG). Betriebseinnahmen 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. 33). Gleiches gilt für Entnahmen und Einlagen (ebenso *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 442 [11/2020]; anders *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. B 108 [10/2012]). Zwar spricht Abs. 1 Satz 2 von betriebsfremden 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]). Anknüpfungspunkt für das Veranlassungsprinzip ist nicht der Entnahme- bzw. Einlagevorgang als solcher, sondern die daraus resultierende Vermögensverschiebung.

b) Wert der Hinzurechnung und Absetzung

153

Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 bestimmt, dass das durch BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 gefundene (Zwischen-)Ergebnis um den „Wert" der Entnahmen sowie Einlagen zu korrigieren ist. Hiermit knüpft das Gesetz grds. an die jeweiligen Bewertungsregelungen in § 6 Abs. 1 Nr. 4, Nr. 5, Nr. 5a und Nr. 5b an. Zur Bewertung von Nutzungs-/Leistungsentnahmen bzw. Nutzungs-/Aufwandseinlagen vgl. Anm. 172 f. und 292 f.

c) Maßgeblicher Zeitpunkt

154

Ausübung der tatsächlichen Handlung: Entnahmen und Einlagen sind als laufende Geschäftsvorfälle zu qualifizieren und werden durch tatsächliche Handlungen bewirkt (*Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 446 [11/2020]). Zu Ausnahmefällen, in denen die entsprechenden Handlungen durch rechtl. Vorgänge ersetzt werden, s. ausführl. Anm. 180 f. Die Dokumentation des entsprechenden Einlage- und Entnahmewillens gehört nach zutreffender Auffassung des BFH zum Tatbestand von Einlage und Entnahme (s. Anm. 178, 296). 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; BFH v. 15.11.1990 – IV R 97/82, BStBl. II 1991, 226; BFH v. 17.9.1997 – IV R 97/96, BFH/NV 1998, 311; BFH 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 (vgl. BFH v. 17.6. 2019 – IV R 19/16, BStBl. II 2019, 614, Rz. 22, betr. Nachholung einer irrtümlich unterlassenen Einlage). 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; BFH v. 18.4.1973 – I R 57/71, BStBl. II 1973, 700), hat sie diese Auffassung wieder aufgegeben (BFH v. 11.12.1986 – IV R 77/84, BFH/NV 1987, 768; s. auch *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 448 [11/2020]).

155 **d) Objektive Feststellungslast**

Die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen einer Entnahme oder Einlage 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, hat es das Vorliegen von deren Voraussetzungen darzulegen und ggf. zu beweisen. Umgekehrt liegt es, wenn der Stpfl. zu seinen Gunsten das Vorliegen einer Einlage behauptet (BFH v. 20.3.1987 – III R 172/82, BStBl. II 1987, 679).

156–169 Einstweilen frei.

II. Entnahmen (Abs. 1 Satz 2)

Schrifttum: Siehe vor Anm. 150.

1. Gegenstand einer Entnahme

170 **a) Entnahme von Wirtschaftsgütern**

Abs. 1 Satz 2 bezeichnet als Gegenstand einer Entnahme „alle Wirtschaftsgüter". Per Klammerzusatz nennt die Vorschrift hierfür Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen. Dementsprechend kann zwischen Sachentnahmen, Nutzungsentnahmen und Leistungsentnahmen unterschieden werden. Der WG-Begriff in Abs. 1 Satz 2 umfasst den allgemeinen Begriff des WG. Wirtschaftsgüter sind danach alle Vermögensgegenstände iSv. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, dh. bilanzierbare WG aller Art können Gegenstand einer Entnahme sein (vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 221; *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. B 111 [10/2012]). Entnehmbar sind aber auch solche WG, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften nicht dem BV-Vergleich iSv. Abs. 1 Satz 1 unterliegen, dh. nicht bilanziert werden dürfen (zB selbst geschaffene immaterielle WG; vgl. § 5 Abs. 2). Gleiches gilt für WG, die fehlerhaft nicht bilanziert worden sind oder die nicht mehr rechnerischer Bestandteil des BV-Vergleichs nach Abs. 1 Satz 1 sind, da sie „auf Null" abgeschrieben sind (vgl. zu Letzterem *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 221).

171 **b) Sachentnahme**

Wirtschaftsgüter: Die Sachentnahme bezieht sich auf die Substanz des WG (vgl. *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 87). Gegenstand jener Art der Ent-

nahme sind nach Maßgabe des Klammerzusatzes in Abs. 1 Satz 2 zwar nur Barentnahmen, Waren und Erzeugnisse. Die Aufzählung hat allerdings nur beispielhaften Charakter und wird von der Rspr. nicht als Begriffserläuterung verstanden (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, unter C. I.1.a.bb; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 222). Anerkanntermaßen können alle allg. bilanzierbaren WG Gegenstand einer Sachentnahme sein, dh. materielle und immaterielle, abnutzbare und nicht abnutzbare, aktive und passive. Beispiele sind Waren, Grundstücke, Geld und Wertpapiere (dazu ausführl. *Wacker*, BB 1995, Beilage 18, 1; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 455 [11/2020]). 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 – dh. 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 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 *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 132; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 455 [11/2020]). Dem ist zuzustimmen. Nach der Begr. einer Forderung bleibt der Zusammenhang mit dem sie begründenden Vorgang nicht unlösbar bestehen. Ebenso wie bspw. Bargeld kann eine Forderung selbständig weiterverwertet werden. Eine Ausnahme gilt nur, 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; BFH v. 23.2.1995 – III B 134/94, BFH/NV 1995, 1060).
- *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 *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 173). Zu Ausnahmen s. *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 455 (11/2020).
- *Eine betriebliche Verbindlichkeit* behält diese Eigenschaft grds. bis zu ihrem Erlöschen (BFH v. 7.5.1965 – VI 217/64 U, BStBl. III 1965, 445; BFH v. 19.8.1998 – X R 96/95, BStBl. II 1999, 353; BFH v. 12.2.2004 – VIII B 287/02, BFH/NV 2004, 951; s. Anm. 141). 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; BFH v. 7.5.1965 – VI 217/64 U, BStBl. III 1965, 445; BFH 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).

Entnahmefähigkeit: Wirtschaftsgüter müssen, um entnommen werden zu können, entnahmefähig sein. Wirtschaftsgüter des notwendigen BV (zum Begriff s. Anm. 55) können nicht durch bloße Erklärung des Stpfl. ins PV entnommen werden (*Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 463 [11/2020]; 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 gelöst wird (vgl. dazu BFH v. 12.11.1992 – IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430; BFH v. 17.9.1997 – IV R 97/96, BFH/NV 1998, 311; BFH v. 17.1.2002 – IV R 74/99, BStBl. II 2002, 356; allg. auch BFH v. 31.1.1985 – IV R

130/82, BStBl. II 1985, 395). Wirtschaftsgüter des gewillkürten BV (vgl. Anm. 60) sind dagegen stets entnahmefähig. Auch hier gilt allerdings, dass der betriebliche Funktionszusammenhang gelöst werden muss (BFH v. 31.1.1985 – IV R 130/82, BStBl. II 1985, 395).

172 **c) Nutzungsentnahme**

Abs. 1 Satz 2 nennt als Gegenstand der Entnahme weiterhin „Nutzungen". Entnommen wird nicht die Substanz des WG. Vielmehr will die Nutzungsentnahme eine Korrektur des Gewinns abbilden, wenn ein WG des BV vorübergehend für betriebsfremde Zwecke eingesetzt wird (*Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 88).

Nutzungsrecht als Gegenstand einer Nutzungsentnahme: Die Anforderungen an den Gegenstand einer Nutzungsentnahme werden nach wie vor unterschiedlich beurteilt (s. allg. *Gschwendtner*, DStR 2004, 1638; *Hartman*, SteuStud. 2006, 294). Nach der Rspr. des Großen Senats des BFH sind nur Nutzungsrechte als WG entnehm- bzw. einlegbar (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. – so die Begr. – identisch mit dem Begriff des Vermögensgegenstands, so dass bloße Nutzungsvorteile nicht Gegenstand einer Entnahme sein könnten. Insoweit komme dem Klammerzusatz in Abs. 1 Satz 2 auch keine eigenständige begriffsbildende Bedeutung zu. Die Gegenauffassung (etwa *Hoffmann* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 201 [2/2013]; terminologisch anders als der Große Senat auch BFH v. 24.5.1989 – I R 213/85, BStBl. II 1990, 8) misst dem genannten Klammerzusatz dagegen 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 Erg. ergeben sich aber kaum Unterschiede, da auch der Große Senat Ausnahmen zulässt (differenzierend *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 226).

Nutzungsaufwand als Gegenstand der Nutzungsentnahme: Die Rspr. des BFH sieht allerdings den Nutzungsaufwand, der durch die außerbetriebliche Nutzung von betrieblichem Vermögen entsteht, auch ohne Vorliegen eines WG „Nutzungsrecht" als entnehmbar an. Dies ist dann der Fall, wenn der Aufwand anderenfalls den Gewinn mindern würde. So muss etwa die private Nutzung eines betrieblichen Pkw. bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 1 durch den Ansatz einer den Gewinn erhöhenden Entnahme berücksichtigt werden; anderenfalls fiele der zu besteuernde Gewinn im Hinblick auf die als BA abziehbaren Aufwendungen für den Pkw. zu gering aus. Der Nutzungsentnahme kommt somit eine Korrekturfunktion (vgl. Anm. 151) zu. 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). Terminologisch wird in diesem Zusammenhang auch von „Aufwandsentnahmen" gesprochen (so *Groh*, DB 1988, 514 [516]). Zur Bewertung einer solchen Aufwandsentnahme s. ausführl. *Wassermeyer*, DB 2003, 2616; § 6 Anm. 1201.

Stille Reserven bei der Nutzungsentnahme: Zur (uE zu verneinenden) Frage, ob bei der Bewertung 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.

d) Leistungsentnahme 173

Begriff: Entnehmbar nach Abs. 1 Satz 2 sind schließlich „Leistungen". Leistungsentnahmen sind grds. ebenso zu behandeln wie Nutzungsentnahmen (vgl. *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 229 f.). Eigen- oder Fremdleistungen sind demnach 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 anderenfalls nicht bei der Gewinnermittlung berücksichtigt werden könnten. Gegenstand von Leistungsentnahmen sind bspw. Tätigkeiten von ArbN im privaten Wohnhaus des Stpfl. Das gilt auch, wenn der Arbeitseinsatz auf einer Gefälligkeit beruht (ebenso *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 230). Zur Bewertung einer Leistungsentnahme s. *Wassermeyer*, DB 2003, 2616; s. § 6 Anm. 1200.

Eigene Arbeitskraft: Der Einsatz eigener Arbeitskraft kann hingegen nicht unabhängig 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 privates Wohnhaus, ist seine Arbeitskraft nur insoweit entnehmbar, als sie sich im Wert des im BV errichteten Gebäudes verkörpert hat und dieses sodann entnommen wird.

Einstweilen frei. 174–175

2. Entnahmetatbestand

a) Zweck der Entnahme 176

Die Entnahme aus dem BV kann nach Abs. 1 Satz 2 gleich drei Zielrichtungen haben, denen gemein ist, dass das betroffene WG betriebsfremden Zwecke zugeführt ist.

Private Sphäre: Zum einen kann der Stpfl. das WG oder dessen Nutzung bzw. Leistung „für sich" entnehmen. Begünstigt ist hierbei die eigene private Sphäre des Betriebsinhabers. Gleichgestellt sind Entnahmen „für seinen Haushalt", so dass auch diejenigen Personen einbezogen werden, mit denen der Betriebsinhaber in einer Haushaltsgemeinschaft zusammenlebt. Beide Konstellationen erfassen den „klassischen Fall" der Entnahme, in dem ein WG des BV entweder von seiner Substanz nunmehr dauerhaft im PV gehalten oder zumindest vorübergehend für private Zwecke genutzt werden soll.

Anderer Betrieb: Als Auffangtatbestand dient die Entnahme für „andere betriebsfremde Zwecke". Diese Zwecke müssen nicht privater Natur sein. Begünstigt werden kann auch ein anderer Betrieb desselben Stpfl. (*Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 91), sofern man von einem engen Verständnis des Betriebsbegriffs – jeder Einzelbetrieb des Stpfl. ist ein Betrieb – ausgeht (vgl. ausführl. zu den Betriebsbegriffen *Vees/Dornheim*, Ubg 2014, 353 [354]; Vor §§ 4–7 Anm. 85 ff.).

▶ *Enger Betriebsbegriff:* Zu Recht wird inzwischen überwiegend vertreten, dass der Gesetzgeber mit § 6 Abs. 5 Satz 1 inzident einen engen Betriebsbegriff kodifiziert habe (so *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 92; *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 9.361; ähnlich *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. B 54 [10/2012]). Hieraus folgt, dass die Überführung eines WG von einem auf den anderen Betrieb desselben Stpfl. beim abgebenden Betrieb als Entnahme und beim empfangenden Betrieb als Einlage anzusehen ist. Wegen der vorrangigen Regelung in § 6 Abs. 5 Satz 1 kommt es aber nicht zur Aufdeckung stiller Reserven; der empfangende Betrieb hat im Fall der Sachentnahme den

Buchwert des WG fortzuführen. Im abgebenden Betrieb kommt es zu einer Korrektur nach Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 ebenfalls in Höhe des Buchwerts.

- *Überführung in einen anderen inländischen Betrieb:* Zwar verneinte die seinerzeitige Rspr. den Tatbestand einer Entnahme, wenn ein WG in einen anderen Betrieb desselben Stpfl. überführt wurde (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; BFH v. 9.12.1986 – VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342; BFH v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667; BFH v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187). Dieser Rspr. ist mit der Einf. des § 6 Abs. 5 Satz 1 im Jahr 1999 aber der Boden entzogen worden.
- *Überführung in ein anderes Sonderbetriebsvermögen:* Auch bei der Überführung eines WG in ein anderes SonderBV verneinte die Rspr. den Tatbestand der Entnahme (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.
- *Überführung bei beteiligungsidentischen Personengesellschaften:* Im Sonderfall der unentgeltlichen bzw. teilentgeltlichen Übertragung von WG zwischen beteiligungsidentischen PersGes. geht der BFH davon aus, dass hinsichtlich des unentgeltlichen Teils eine Entnahme vorliege, deren Wert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 zu bestimmen sei (BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004). Eine Übertragung zu Buchwerten sei ausgeschlossen; insbes. könne § 6 Abs. 5 nicht zur Anwendung gelangen. Der BFH hat deshalb die Regelung des § 6 Abs. 5 als gleichheitswidrig erachtet und dem BVerfG zur Entsch. vorgelegt (Az. BVerfG 2 BvL 8/13; s. auch *Gosch*, BFH-PR 2013, 442; *Mitschke*, FR 2013, 1077).
- *Überführung in eine ausländische Betriebsstätte:* Im Rahmen eines sog. finalen Entnahmebegriffs (vgl. Anm. 209) hatte die Rspr. ursprünglich eine Entnahme bejaht, wenn die Besteuerung der stillen Reserven bei der Überführung von WG im betrieblichen Bereich nicht mehr gesichert war (BFH v. 16.7.1969 – I R 266/65, BStBl. II 1970, 175; BFH v. 28.4.1971 – I R 55/66, BStBl. II 1971, 630; BFH v. 30.5.1972 – VIII R 111/69, BStBl. II 1972, 760; BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; BFH v. 16.5.2004 – VIII R 7/02, BStBl. II 2004, 914). Dies war insbes. anzunehmen, wenn ein Stpfl. ein WG in eine ausländ. BS verlagerte. Diese Rspr. war im Schrifttum seit jeher kritisiert worden (s. Anm. 209) und wurde zwischenzeitlich vom BFH ausdrücklich aufgegeben (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464). Nunmehr regelt allerdings der mit dem SEStEG eingefügte Abs. 1 Satz 3 (Halbs. 1), dass die entsprechenden Entstrickungsvorgänge einer Entnahme gleichgestellt werden (s. ausführl. Anm. 209 ff.).

177 **b) Entnahmehandlung**

Maßgeblichkeit der Vermögenszuordnung: 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 zählt. Die Entnahmehandlung kann dabei in einem ausdrücklichen oder in einem konkludenten Verhalten bestehen (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; BFH v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128; BFH v. 5.4.2006 – X B 181/05, BFH/NV 2006, 1288; BFH v. 14.5.2009 – IV R 44/06, BStBl. II 2009, 811; BFH v. 21.8.2012 – VIII R 11/11,

BStBl. II 2013, 117; BFH v. 6.4.2016 – X R 52/13, BStBl. II 2016, 710. Zur Feststellungslast s. Anm. 155).

- *Bei gewillkürtem Betriebsvermögen* ist die Entnahme ohne Weiteres durch eine unzweideutige Entnahmehandlung in Verbindung mit einem entsprechenden Entnahmewillen (Anm. 178) möglich (vgl. BFH v. 6.4.2016 – X R 52/13, BStBl. II 2016, 710). Da Gegenstände des gewillkürten BV von ihrer Zuordnung zum BV oder PV her grds. neutral sind, hängt die Zuordnung – neben einer objektiven Förderungseignung (s. Anm. 60) – allein vom Willen des Stpfl. ab. Ein wichtiges Indiz für eine Entnahme 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 seiner Entnahme aus (BFH v. 13.3.1986 – IV R 1/84, BStBl. II 1986, 711). Auch die Vermietung eines zuvor für eigenbetriebliche Zwecke genutzten Gebäudes zu fremden Wohnzwecken stellt – für sich genommen – noch keine Entnahmehandlung dar (BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334; ebenso *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 460 [11/2020]; s. Anm. 88 „Nutzungsänderung"). Es müssen Anhaltspunkte vorliegen, die unzweifelhaft auf das Vorliegen einer Entnahmehandlung hindeuten. Lässt sich ein Verhalten auch anders deuten, ist eine Entnahmehandlung ausgeschlossen. So reicht es bspw. nicht aus, wenn bei einem zum BV gehörenden Gebäude Einkünfte aus VuV erklärt werden (BFH v. 30.11.1989 – IV R 49/88, BFH/NV 1991, 363; BFH v. 23.11.1995 – IV R 36/94, BFH/NV 1996, 398; BFH v. 7.2.2002 – IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135; vgl. auch *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 460 [11/2020]).
- *Bei notwendigem Betriebsvermögen* ist eine Entnahme nur eingeschränkt möglich. Erforderlich ist eine völlige Lösung des betrieblichen Zusammenhangs (zB Bebauung eines bisher betrieblich genutzten Grundstücks mit einem ausschließlich eigenen Wohnzwecken dienenden Gebäude). Erst hierdurch wird das WG entnehmbar (*Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 463 [11/2020]). Allerdings sind bei notwendigem BV an die Feststellung einer Entnahmehandlung hohe Anforderungen zu stellen (vgl. BFH v. 29.9.2016 – III R 42/13, BStBl. II 2017, 339). 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 BV eines landwirtschaftlichen Betriebs gehörendes Grundstück nicht bereits dadurch aus dem BV 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). Zu den Anforderungen an die Entnahme von zum notwendigen BV gehörenden Aktien s. BFH v. 29.9.2016 – III R 42/13, BStBl. II 2017, 339.
- Eine Nutzungsänderung eines dem (notwendigen oder gewillkürten) BV zugehörigen WG bewirkt nicht zwangsläufig eine Entnahme (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, dazu *Kanzler*, FR 2013, 281; vgl. zur Nutzungsänderung bei Landwirten *Schulze zur Wiesche*, FR 1983, 342). Es kommt vielmehr auf die Umstände des Einzelfalls an. So liegt bspw. durch die Absenkung der betrieblichen Nutzung eines Pkw. unter die für die Annahme gewillkürten BV relevante 10 %-Grenze noch keine Entnahmehandlung vor (BFH v.

21.8.2012 – VIII R 11/11, BStBl. II 2013, 117; s. Anm. 97). Nutzungsänderungen, die eine Entnahmehandlung durch schlüssiges Verhalten beinhalten, führen zur Entnahme (vgl. BFH v. 6.4.2016 – X R 52/13, BStBl. II 2016, 710). 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 (BFH v. 12.6.2019 – X R 38/17, BStBl. II 2019, 518, Rz. 57). Das WG wird „geduldetes BV" (BFH v. 10.12.1992 – IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342; BFH v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665; BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334, mit Anm. *Gosch*, StBp. 2005, 150). Insbesondere die nicht bloß vorübergehende, sondern dauerhafte außerbetriebliche Nutzung führt zur Annahme von PV (zur Nutzungsänderung s. ausführl. Anm. 88 „Nutzungsänderung").

Keine Entnahmehandlung liegt in der 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. 51).

Entnahmehandlung ohne Buchführung: Land- und Forstwirte, 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; BFH v. 5.4.2006 – X B 181/05, BFH/NV 2006, 1288; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 462 [11/2020]).

178 **c) Entnahmewille**

Voraussetzung jeder Entnahme ist der konkret hierzu gefasste Willensentschluss.

Der Wille muss sich auf die Entnahmehandlung selbst beziehen. Ein solcher Wille ist gegeben, wenn das WG zu einer bestimmten außerbetrieblichen Nutzung verwendet werden soll oder wenn das WG wissentlich auf einen betriebsfremden Dritten übertragen wird (*Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 89). Eines Rechtsfolgebewusstseins dergestalt, dass sich der Wille zur Entnahme auch auf die hiermit verbundene Gewinnrealisierung erstrecken müsste, bedarf es nicht (ebenso *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 465 [11/2020]). 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; BFH v. 6.11.1991 – XI R 27/90, BStBl. II 1993, 391; BFH v. 7.2.2002 – IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135; BFH 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; BFH v. 16.3.1983 – IV R 36/79, BStBl. II 1983, 459; ebenso *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 235). Irrtümer über die Folgen einer Entnahmehandlung sind ebenfalls belanglos (*Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 89). Nicht im Sinne eines Entnahmewillens lässt sich allerdings eine – gewinnneutrale – Ausbuchung eines WG deuten, wenn der Stpfl. nachweislich davon ausgegangen ist, dass die Voraussetzungen einer Bilanzberichtigung iSv. Abs. 2 Satz 1 vorgelegen hätten (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; BFH v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315; BFH v. 21.7.1982 – I R 97/78, BFHE 136, 393). In einem solchen Fall kann nicht von dem Willen ausgegangen werden, das WG künftig zur

Erzielung privater Einnahmen zu nutzen (*Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 465 [11/2020]). Dies kann bereits deshalb nicht der Fall sein, da die Entnahme und die Bilanzberichtigung gänzlich unterschiedliche Besteuerungsfolgen auslösen (zutr. *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 235).

Dokumentation des Willens: 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; BFH v. 4.10.1968 – IV 221/65, BStBl. II 1969, 35; BFH v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461; s. auch Anm. 177). Der BFH spricht von der „buchmäßigen Verdeutlichung des Willens des Steuerpflichtigen" (BFH v. 27.3.1968 – I 154/65, BStBl. II 1968, 522). Allerdings ist die buchmäßige Behandlung eines WG nicht in jedem Fall entscheidend; vielmehr kann sich aus anderen Umständen ergeben, dass (k)eine Entnahme anzunehmen ist (vgl. BFH v. 27.3. 1968 – I 154/65, BStBl. II 1968, 522). Allerdings muss sich der Stpfl. die Buchungen eines hiermit betrauten Angestellten oder seines stl. Beraters zurechnen lassen, wenn sie entweder seinem Willen entsprachen (was Tatfrage ist), er sie widerspruchslos zur Kenntnis genommen hat (was seinen Willen zur Entnahme indiziert) oder er nach den objektiven Umständen von den Buchungen hätte Kenntnis erlangen können/müssen (BFH v. 19.3.1981 – IV R 39/78, BStBl. II 1981, 731; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 235).

d) Entnahmen ohne willentliche Handlung

aa) Grundsatz

179

In Einzelfällen ist eine Entnahme auch ohne willentliche Entnahmehandlung anzunehmen. Es bedarf dann eines substituierenden Rechtsvorgangs (BFH v. 7.10. 1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 236). Eine Entnahme durch einen Rechtsvorgang liegt ua. vor, wenn sich die Rechtszuständigkeit für das WG ändert (BFH v. 12.7.2017 – VI R 59/15, BStBl. II 2018, 461, mwN), dh. der Stpfl. sein (wirtschaftliches) Eigentum verliert. 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 ausscheiden muss (BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; BFH 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 – IV C 2 - S 2135 – 2/04, BStBl. I 2004, 442; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 468 [11/ 2020]). 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 *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 90).

bb) Rechtsvorgänge

180

Tod eines Gesellschafters: Stirbt ein Gesellschafter einer PersGes. und wird dadurch notwendigerweise ein WG des SonderBV in das PV überführt, liegt eine Entnahme vor (BFH v. 24.4.1975 – IV R 115/73, BStBl. II 1975, 580; BFH 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, kann dies zu einer Entnahme bzw. gar zu einer Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens führen (BFH v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474; BFH v. 15.12.1988 – IV R 36/84, BStBl. II 1989, 363; BFH v. 25.8.1993 – XI R 6/93, BStBl. II 1994, 23; BFH v. 5.12.1996 – IV R 83/95, BStBl. II 1997, 287; zu Einzelfällen s. *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 469 [11/2020]).

Der Strukturwandel einer Gärtnerei vom Gewerbebetrieb zum land- und forstw. Betrieb löst dagegen keine Entnahme aus (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168); ebenso wenig die Einordnung einer bisher als land- und forstw. oder gewerbliche Tätigkeit anerkannten Betätigung als Liebhaberei (BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; BFH v. 23.11.1995 – IV R 36/94, BFH/NV 1996, 398; BFH v. 11.5.2016 – X R 61/14, BStBl. II 2016, 939). In diesen Fällen besteht der Betrieb fort, solange er nicht ausdrücklich aufgegeben bzw. veräußert wird; die WG bleiben „eingefrorenes" BV (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 237). Die stillen Reserven werden erst im Fall der Betriebsveräußerung (-aufgabe) bzw. einer Einzelveräußerung (Entnahme) aufgedeckt (*Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 474 [11/2020]).

Wechsel der Gewinnermittlungsart: Ein Wechsel der Gewinnermittlungsart führt nicht zu einer Entnahme. Dies bestimmt Abs. 1 Satz 6 ausdrücklich für den Übergang zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a (s. ausführl. Anm. 260 f.). Die Aussage gilt aber allg. (ebenso *Hennrichs* in *Tipke*/*Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 9.461; *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 474 [11/2020]).

181 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* in DStJG 4 [1981], 207 [234]; ebenso *Hennrichs* in *Tipke*/*Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 9.462). *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 v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782) eine Reihe von Entstrickungstatbeständen – ua. Abs. 1 Satz 3 (s. ausführl. Anm. 209 ff.) – in das Ertragsteuerrecht eingefügt. Ein allgemeiner Entstrickungsgrundsatz, der einheitliche Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgeanordnungen enthielte, ist jenseits dieser Vorschriften im EStRecht jedoch nicht nachweisbar und wegen der Vielgestaltigkeit der Tatbestände aus diesen auch nicht zu gewinnen (ebenso *Schwenke*, DStZ 2007, 235 [242]). Insbesondere kann eine Entnahme nicht allein von einem Entstrickungsvorgang abhängen. Dies führt dazu, dass weder Gesetzesänderungen noch Rechtsprechungsänderungen für sich genommen eine Entnahme auslösen. 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]; *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 470 [11/2017]). Allerdings kann ein Verhalten aus Anlass von Rechtsänderungen als schlüssige Entnahmehandlung gewertet werden. Die Aufgabe bestimmter Rechtsprechungslinien (zB Geprägerechtspre-

chung, Baupatenrechtsprechung) führt als rückwirkende Klarstellung der Rechtslage nicht per se zu einer Entnahme (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 238; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 471 [11/2020]).

e) Zeitpunkt der Entnahme 182

Aus Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 iVm. Satz 2 ergibt sich, dass sich die Hinzurechnung auf alle diejenigen WG bzw. Nutzungen und Leistungen erstreckt, die im Laufe des Wj. entnommen worden sind. Maßgeblich ist hierfür der Zeitpunkt der Entnahmehandlung, der sich nach den Umständen des Einzelfalls richtet (BFH v. 14.2. 2008 – IV R 44/05, HFR 2009, 933, unter II.3.b bb). Im Fall der Bebauung eines betrieblich genutzten Grundstücks mit einem Gebäude, das zu privaten Wohnzwecken genutzt werden soll, ist eine Entnahme des Grundstücks erst zu dem Zeitpunkt anzunehmen, zu dem feststeht, dass das Gebäude auf Dauer außerbetrieblich genutzt werden soll (BFH v. 12.3.1992 – IV R 31/91, BFH/NV 1993, 405). Der Zeitpunkt bestimmt sich im Wesentlichen nach der äußerlichen Erkennbarkeit der Entnahmehandlung. Regelmäßig dürfte die Entnahme frühestens mit dem Beginn der Bebauung und spätestens mit dem tatsächlichen Beginn der Eigennutzung zu bejahen sein (BFH v. 14.2.2008 – IV R 44/05, HFR 2009, 933, unter II.3.b bb). Der Zeitpunkt der Entnahme sollte uE nicht davon abhängen, wann der Stpfl. die strechtl. Folgerungen aus der Entnahme zieht und einen Entnahmegewinn erklärt (ggf. abw. BFH v. 29.9.2016 – III R 42/13, BStBl. II 2017, 339, Rz. 29; wie hier *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 458 [11/2020]). Anderenfalls läge der Zeitpunkt des Ansatzes einer Entnahme im weitgehenden Belieben des Stpfl.

Einstweilen frei. 183–185

3. Rechtsfolgen der Entnahme

a) Bewertung 186

Die Bewertung von Entnahmen ist in § 6 Abs. 1 Nr. 4 geregelt (s. ausführl. § 6 Anm. 1190 ff.). Zu beachten sind zudem die insoweit vorrangingen Bestimmungen in § 6 Abs. 3 (§ 6 Anm. 1200 ff.), § 6 Abs. 4 (§ 6 Anm. 1400 ff.) sowie § 6 Abs. 5 (§ 6 Anm. 1500 ff.).

b) Korrektur des Unterschiedsbetrages 187

Außerbilanzielle Korrektur: Liegt der Tatbestand einer Entnahme vor, ist im Rahmen einer Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 1 bzw. § 5 Abs. 1 der sich auf der ersten Stufe ergebende Unterschiedsbetrag auf der zweiten Stufe – also außerbilanziell – zu korrigieren (*Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 489 [11/2020]; s. ausführl. Anm. 30).

Höhe der Korrektur: Soweit die Entnahme nur in Höhe des Buchwerts zu berücksichtigen ist (zB Entnahme von Geld oder die Überführung von WG in einen anderen Betrieb des Stpfl. gem. § 6 Abs. 5 Satz 1), gleicht die Hinzurechnung lediglich die zuvor eingetretene BV-Minderung aus. Im Erg. wirkt die Entnahme gewinnneutral. Wird ein WG, das stille Reserven trägt, in seiner Substanz entnommen, hat die Bewertung mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1; vgl. Anm. 151) zur Folge, dass ein Gewinn in Höhe der Differenz zwischen Teil- und Buchwert entsteht (Entnahme als Ersatzrealisationstatbestand; vgl. Anm. 151). Umgekehrt

kann ein Verlust entstehen, wenn der Buchwert über dem Teilwert liegt. Im Fall der Nutzungsentnahme (Anm. 172) tritt eine Gewinnerhöhung in Höhe des Nutzungsaufwands (Selbstkosten) ein. Die teilweise private Nutzung eines WG des BV und die hieraus resultierende Besteuerung einer Nutzungsentnahme (ua. Korrektur der als BA erfassten AfA) bewirken nicht, dass der Gewinn aus einer späteren Sachentnahme des WG nur teilweise in Ansatz zu bringen wäre (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 256; vgl. auch BFH v. 16.6.2020 – VIII R 9/18, BStBl. II 2020, 845, Rz. 26 ff., betr. Veräußerungsfall). Dies ist zutr., da die Nutzungsentnahme einerseits und die spätere Sachentnahme des WG andererseits (ebenso wie einer Veräußerung des WG) unterschiedliche Rechtsvorgänge sind.

Zur technischen Erfassung von Entnahmen bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 s. Anm. 584.

188 **c) Folgewirkungen**

Entnahmen haben Auswirkungen auf andere stl. Tatbestände. So berühren sie insbes. die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die nach Abs. 4a nicht abziehbaren Schuldzinsen (vgl. Abs. 4a Satz 2) und die Tarifermäßigung nach § 34a (s. *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 258).

189 **d) Zurechnung**

Die Entnahme ist stets dem Betriebsinhaber zuzurechnen; dies gilt auch, wenn die Begünstigung einem Dritten (aus betriebsfremden Zwecken) zuteilwird. Die Verwendung eines WG des BV für außerbetriebliche Zwecke durch einen Dritten ist jedenfalls dann als eine dem Betriebsinhaber zuzurechnende Entnahme zu behandeln, wenn dieser die Nutzung duldet (vgl. auch *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 262).

190–195 Einstweilen frei.

196 **4. Wichtige Anwendungsfälle von Entnahmen**

Aufteilungsmaßstab bei Nutzungsentnahme (Selbstkosten): Bei einer Nutzungsentnahme wird nicht das gesamte WG entnommen, sondern es erfolgt eine teilweise Nutzung für private Zwecke. Der private Nutzungsanteil ist nicht nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 mit dem Teilwert zu bewerten (BFH v. 18.2.1992 – VIII R 9/87, BFH/NV 1992, 590; so aber noch BFH v. 26.7.1979 – IV R 170/74, BStBl. II 1980, 176). Vielmehr ist der anteilig hierfür erforderliche Aufwand als entnommen anzusehen. Bei der Bewertung des Aufwands ist von den entstandenen Selbstkosten auszugehen. Hierunter sind die Gesamtkosten, die der Betrieb für das WG aufwendet, zu verstehen (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. Zur sog. 1 %-Regelung bei der Privatnutzung von Kfz. s. § 6 Anm. 795 ff.

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. 172 f.).

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. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461; s. ausführl. Anm. 78 ff.). 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; BFH v. 12.7.1979 – IV R 55/74, BStBl. II 1980, 5; BFH v. 11.3.1980 – VIII R 151/76, BStBl. II 1980, 740; BFH v. 24.11.1982 – I R 51/82, BStBl. II 1983, 365; BFH 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; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 270; 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 Entnahmevorgang besonderer Art („Totalentnahme"), der nach speziellen Vorschriften (vgl. §§ 16, 34) besteuert wird (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 270; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 90).

Betriebsbegriff: Der Betriebsbegriff ist für die Entnahme von erheblicher Bedeutung (zu den verschiedenen Betriebsbegriffen vgl. Anm. 176 und Vor §§ 4–7 Anm. 85 ff.). Mittlerweile hat sich der Gesetzgeber in § 6 Abs. 5 Satz 1 inzident für den sog. engen Betriebsbegriff entschieden (ua. *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 92; *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 9.361). Dementsprechend liegen auch im Verhältnis zwischen mehreren Betrieben desselben Stpfl. Entnahmen und Einlagen vor.

Betriebsfremde Zwecke: Zum Merkmal der betriebsfremden Zwecke s. Anm. 176.

Betriebsstätte: Bei der Überführung von WG aus dem inländ. Stammhaus in eine ausländ. BS hat der BFH früher eine Entnahme bejaht, wenn das inländ. Besteuerungsrecht nicht mehr gesichert war (finaler Entnahmebegriff). Diese Rspr. hat er aufgegeben (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; vgl. ausführl. Anm. 209.).

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. 177). 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. *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 270 „Buchung"; s. auch Anm. 60).

Doppelbesteuerungsabkommen: Bei der Freistellung von BS-Einkünften 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. 209).

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

Entnahmehandlung: Die Entnahme kennzeichnet sich durch eine objektive und eine subjektive Komponente aus. Nach stRspr. des BFH ist eine ausdrückliche oder schlüssige Entnahmehandlung, durch die der Entnahmewille unmissverständlich bekundet wird, Voraussetzung für eine Entnahme (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; BFH v. 19.6.1975 – VIII R 13/74, BStBl. II 1975, 811; s. Anm. 177). Rechtsvorgänge können als mittelbare Entnahmevorgänge eine Entnahmehandlung nur im Ausnahmefall substituieren (s. ausführl. Anm. 180 f.).

Entnahmetatbestand: Der Entnahmetatbestand beinhaltet eine objektive Komponente, die nach außen dokumentierte Entnahmehandlung, sowie eine subjektive Komponente, den Entnahmewillen. Siehe ausführl. Anm. 177 f.

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. 178).

Entstrickung: Ein allgemeines Entstrickungsprinzip kennt das deutsche Ertragsteuerrecht auch nach den Änderungen durch das SEStEG nicht. Im Rahmen der sog. finalen Entnahmetheorie war die Rspr. jedoch 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 (vgl. BFH v. 7.10. 1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168). Die finale Entnahmetheorie hat der BFH 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. 209).

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; BFH v. 7.2.1980 – IV R 178/76, BStBl. II 1980, 383; s. ausführl. Anm. 180).

Erbbaurecht: Die entgeltliche Bestellung eines Erbbaurechts führt nicht zur Entnahme des belasteten Grund und Bodens, und zwar auch dann 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; BFH v. 10.4.1990 – VIII R 133/86, BStBl. II 1990, 961; BFH v. 10.12.1992 – IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342; BFH v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665; BFH v. 26.8.2004 – IV R 52/02, BFH/NV 2005, 674). Wird ein Erbbaurecht hingegen unentgeltlich bestellt, liegt eine Entnahme zumindest dann vor, wenn das Gebäude nicht nur vorübergehend zu Wohnzwecken genutzt wird (vgl. *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 495 „Erbbaurecht" [11/2020], dort auch zu Zweifelsfällen). Im Falle der teilentgeltli-

chen 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 mit der zutreffenden Erwägung entgegengetreten, dass ein verbilligter Erbbauzins zu einer Nutzungsentnahme führe und damit eine Entnahme des Grundstücks als solches ausscheide (BFH v. 24.3.2011 – IV R 46/08, BStBl. II 2011, 692; vgl. auch *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 270 „Erbbaurecht").

Ersatzrealisationstatbestand: Im Hinblick auf die Bewertung einer Sachentnahme mit dem Teilwert gem. § 16 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 kommt der Entnahmebesteuerung die Funktion eines Ersatzrealisationstatbestands zu (vgl. Anm. 151).

Finaler Entnahmebegriff: Siehe ausführl. Anm. 209

Forderungen können nach mittlerweile überwiegender Auffassung selbständig entnommen werden. Der bei ihrer Begr. 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, rechtfertigt diese Ungewissheit einen zwingenden Funktionszusammenhang mit dem Betrieb, der die Entnahme ausschließt (BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564; BFH v. 23.2.1995 – III B 134/94, BFH/NV 1995, 1060; ausführl. Anm. 171).

Geduldetes Betriebsvermögen: Geduldetes BV liegt vor, 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; BFH v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665; BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334; BFH v. 24.3.2011 – IV R 46/08, BStBl. II 2011, 692; s. Anm. 177).

Gegenstand der Entnahme: Den Gegenstand der Entnahme bilden WG aller Art, jedenfalls wenn sie bilanzierbar sind. Ob und inwieweit auch Güter, die nicht bilanzierbar sind, Gegenstand einer Entnahme sein können, ist umstritten; die besseren Gründe sprechen für deren Entnehmbarkeit (s. ausführl. Anm. 170; vgl. auch BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348).

Geschäftswert: Der Geschäftswert kann grds. nur zusammen 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. 171).

Korrekturzweck: Der wichtigste Zweck der Entnahme ist ihre Korrektur. Das durch BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 ermittelte Betriebsergebnis soll nach Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 insoweit korrigiert werden, als Änderungen des BV durch außerbetriebliche Vorgänge beeinflusst wurden (s. ausführl. Anm. 150 f.).

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 Satz 1 eine Bewertung mit den Selbstkosten für die Leistung erfolgen (s. ausführl. Anm. 172 f. sowie § 6 Anm. 1200).

Liebhaberei: Die Einordnung einer bisher als LuF oder Gewerbebetrieb anerkannten Tätigkeit als Liebhaberei führt für sich genommen nicht zu einer Entnahme (BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; BFH v. 23.11.1995 – IV R 36/94, BFH/NV 1996, 398; BFH v. 11.5.2016 – X R 61/14, BStBl. II 2016, 939; s. Anm. 180).

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. 180).

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 *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 270 „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; BFH 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, entsteht „geduldetes BV" (BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334, mit Anm. *Gosch*, StBp. 2005, 150; zur Nutzungsänderung s. ausführl. Anm. 88 „Nutzungsänderung").

Nutzungsentnahme: Die Nutzungsentnahme bildet einen Sonderfall in der Systematik des Entnahmetatbestands. Im Zuge einer solchen Entnahme 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. 172). Nach zutreffender 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. 172; 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 Sätze 2 ff. Sonderregelungen getroffen, s. ausführl. § 6 Anm. 795 ff.

Rechtsänderungen: Bloße Rechtsänderungen können im Unterschied zu Rechtsvorgängen nicht zu einer Entnahme führen (s. ausführl. Anm. 181).

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; s. auch Anm. 178).

Rechtsvorgänge können nach der Rspr. des BFH unter bestimmten Umständen eine Entnahmehandlung substituieren und zu einer sog. mittelbaren Entnahme

führen. Dies ist bspw. denkbar im Fall des Todes oder des Ausscheidens eines Gesellschafters oder beim Wegfall der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung (s. ausführl. Anm. 179 f.).

Rückwirkung: Entnahmevorgänge besitzen aufgrund ihres Charakters als tatsächliche Handlungen keine Rückwirkung (s. Anm. 154).

Sachentnahme: Die Sachentnahme stellt den Grundfall aller Entnahmetatbestände dar. Eine solche liegt vor, wenn die Substanz des WG vollständig aus dem BV ausscheidet (s. ausführl. Anm. 171).

Strukturwandel: Siehe BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; s. auch Anm. 180. Der Strukturwandel einer Gärtnerei vom Gewerbebetrieb zum land- und forstw. 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 forstw. bzw. gewerblicher Betrieb anerkannten Betriebs zur Liebhaberei s. „Liebhaberei" (BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; BFH v. 23.11.1995 – IV R 36/94, BFH/NV 1996, 398; BFH v. 11.5.2016 – X R 61/14, BStBl. II 2016, 939).

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; BFH 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 zutreffender Ansicht des BFH hinsichtlich des entgeltlichen Teils eine Veräußerung, hinsichtlich des unentgeltlichen eine Entnahme anzunehmen (BFH v. 4.4.2006 – IV B 12/05, BFH/NV 2006, 1460, mwN; ebenso BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 – 37/92, BStBl. I 1993, 80, Rz. 34).

Telefon: Wird ein betrieblicher Telefonanschluss privat genutzt, führt dies zu einer Nutzungs- bzw. Aufwandsentnahme, die mit den Selbstkosten zu bewerten ist (s. auch Anm. 172; 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, 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; BFH 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 müssen allerdings 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. 171).

Verdeckte Gewinnausschüttungen: § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, der die vGA regelt, geht den allgemeinen Regeln über Entnahmen in seinem Anwendungsbereich vor (*Rengers* in *Brandis*/*Heuermann*, § 8 KStG Rz. 82 [10/2021]; 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 des BV durch Zerstörung, Diebstahl oÄ unter, liegt darin mangels Entnahmehandlung keine Entnahme. Dies gilt sowohl für den Verlust

während der betrieblichen als auch während der privaten Nutzung (so auch *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 270 „Verlust"; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 495 „Verlust" [11/2020]). 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. *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 495 „Verlust" (11/2020); zur Frage der Versicherungsleistung in diesen Fällen s. Anm. 138.

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; BFH 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 (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. 81 und 88 „Arbeitnehmerwohnungen".

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, bleiben sie grds. BV, wenn keine Entnahmehandlung vorliegt (vgl. BFH v. 7.2.2002 – IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135; BFH v. 22.8.2002 – IV R 57/00, BStBl. II 2003, 16; BFH 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; BFH v. 1.7.2004 – IV R 10/03, BStBl. II 2004, 947).

Zeitpunkt der Entnahme: Siehe Anm. 182.

197–208 Einstweilen frei.

III. Entnahmefiktion bei Entstrickungen und bestimmten Verstrickungen (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, F. 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; *Mitschke*, Aufgabe der „finalen Entnahmetheorie", FR 2008, 1144; *Roser*, Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland – eine Grundsatzentscheidung mit vielen Fragen, DStR 2008, 2389; *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; *U. Prinz*, Gesetzgeberische Wirrungen um Grundsätze der Betriebsstättenbesteuerung, DB 2009, 807; *Schneider/Oepen*, Diskussionsbeitrag, FR 2009, 660; *Mitschke*, Konkretisierung der gesetzlichen Entstrickungsregelungen und Kodifizierung der finalen Betriebsaufgabetheorie 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; *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 Phyrrussieg für die Gegner der Sofortversteuerung?, IStR 2012, 6; *Thömmes/Linn*, Verzinsung und Sicherheitsleistung bei aufgeschobener Fälligkeit von Steuern im Wegzugsfall, IStR 2012, 282; *Gosch*, Fehlende Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften gleichheitswidrig?, BFH-PR 2013, 442; *Mitschke*, Der Vorlagebeschluss des I. BFH-Senats an das BVerfG zur Personengesellschaftsbesteuerung: Ein neuer „Paukenschlag", FR 2013, 1077; *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, Berlin 2013; *Linn*, Das EuGH-Urteil in der Rs. DMC und der Vorlagebeschluss des FG Düsseldorf – Ende der Diskussion um die Wegzugssteuer?, IStR 2014, 136; *Sydow*, Neues bei der Exit-Tax: EuGH erklärt Fünftelungsregelung zur Besteuerung stiller Reserven und Bankgarantien für unionsrechtskonform, DB 2014, 265; *Vees/Dornheim*, Der Entnahmebegriff im Zusammenhang mit betrieblichen Umstrukturierungen, Ubg 2014, 353; *Kahle/Beinert*, Zur Diskussion um die Europarechtswidrigkeit der Entstrickungstatbestände nach Verder LabTec, FR 2015, 585; *Mitschke*, Ist die deutsche Entstrickungsregelung mit EU-Recht vereinbar?, IStR 2015, 214; *Mitschke*, Schlussurteil zu Verder LabTec: Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG ist rechtmäßig und unionsrechtskonform, IStR 2016, 126; *Brauksiepe*, Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland als Tatbestandsmerkmal der Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, Hamburg 2017; *Broekmann*, Nutzungsentstrickungsbesteuerung in Deutschland, Berlin 2017; *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten-Handbuch, Köln, 2. Aufl. 2018; *Kessler/Spychalski*, Die Tatbestandsvoraussetzungen einer passiven Entstrickung bei Änderung bilateraler Verträge – Kann rein innerstaatliches Handeln die Aufdeckung stiller Reserven implizieren?, IStR 2019, 193; *Kudert/Kahlenberg*, BREXIT-StBG ist beschlossen: Die wichtigsten Änderungen im Ertragsteuerrecht, FR 2019, 250; *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, München 2019; *Kraft/Ungemach*, Deutsche Entstrickungsregelungen im Bereich des Betriebsvermögens, DStZ 2020, 440; *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, Köln, 2. Aufl. 2020; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Köln, 24. Aufl. 2021; *Ditz/Rupp*, Entstrickung und Verstrickung: Aktuelle Fragen und ATADUmsG, ISR 2021, 413; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Köln, 5. Aufl. 2022.

1. Fälle der Entstrickung (Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1)

209 #### a) Rechtsentwicklung und Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht

Nach Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 steht einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke der Ausschluss 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 steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) eingefügten Neuregelung hat der Gesetzgeber einen Entstrickungstatbestand (nicht aber ein allgemeines Entstrickungsprinzip, dazu *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 10, 117) in das Gesetz eingefügt, ohne dass es zu einem Rechtsträgerwechsel hinsichtlich des betroffenen WG kommt.

Rechtslage vor Inkrafttreten des SEStEG – Theorie der finalen Entnahme und deren Aufgabe: Vor Inkrafttreten des SEStEG war im deutschen EStRecht kein allgemeiner Entstrickungstatbestand geregelt.

- *Finale Entnahmetheorie des BFH:* Um allerdings die Besteuerung stiller Reserven gleichwohl sicherzustellen, hat die Rspr. versucht, den Begriff der Entnahme final auszulegen, um auf diese Weise eine Erfassung stiller Reserven bei Überführungen eines WG „über die Grenze" auch ohne einen Realisationstatbestand zu ermöglichen (sog. Theorie der finalen Entnahme, vgl. BFH v. 16.7.1969 – I R 266/65, BStBl. II 1970, 175; BFH v. 28.4.1971 – I R 55/66, BStBl. II 1971, 630; BFH 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; auch BFH v. 22.9.2011 – IV R 33/08, BStBl. II 2012, 10).
- *Kritik im Schrifttum:* Diese Rspr. ist im Schrifttum auf einhellige Ablehnung gestoßen (ua. *Meilicke/Hohlfeld*, BB 1972, 505 [508]; *Tipke*, StuW 1972, 264 [269]; *Kessler/Huck*, StuW 2005, 193 [198]; *Hidien* in *KSM*, § 49 Rz. D 3100, 3146 [5/2007]; s. zusammenfassend *Musil*, FR 2011, 545 [546]; *Broekmann*, Nutzungsentstrickungsbesteuerung in Deutschland, 2017, 34 ff.).
- *Die Finanzverwaltung* ist der Rspr. im sog. Betriebsstättenerlass (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076) grds. gefolgt, sah aber eine weitreichende Stundungsmöglichkeit im Zuge der Überführung von WG in eine ausländ. BS vor. Im Zuge immer stärker werdender europarechtl. Vorgaben sah sich der Gesetzgeber zu einer weitreichenden gesetzlichen Neuregelung veranlasst, die mit dem SEStEG umgesetzt wurde.
- *Aufgabe der finalen Entnahmetheorie durch den BFH:* Mittlerweile hat auch der BFH seine finale Entnahmetheorie aufgegeben (vgl. BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464). Dies hat im Schrifttum ein geteiltes Echo gefunden. Zum Teil wurde betont, dass die Aufgabe der finalen Entnahmetheorie ein überfälliger Schritt gewesen sei (*Gosch*, BFH-PR 2008, 499 [500]; *Hoffmann*, DB 2008, 2286 [2287]). Andere lehnten die Entsch. in ihren Grundannahmen und Konsequenzen ab (*Mitschke*, FR 2008, 1144). Zudem wurde aber hervorgehoben, dass die Entsch. nur die vor dem Inkrafttreten des SEStEG geltende Rechtslage zum Gegenstand gehabt habe und daher unklar sei, wie sich die Rechtsprechungsänderung auf den neu geschaffenen Entstrickungstatbestand des Abs. 1 Satz 3 auswirke (*Gosch*, BFH-PR 2008, 499 [500]; *Hoffmann*, DB 2008, 2286 [2287]; *Roser*, DStR 2008, 2389).

▶ *Kein verbleibender Anwendungsbereich des finalen Entnahmebegriffs:* Teilweise wird vertreten, auch nach der Entsch. des BFH v. 17.7.2008 (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) verbleibe Raum für die Anwendung eines finalen Entnahmebegriffs (so ausführl. *Vees*/*Dornheim*, Ubg 2014, 353 [358]). Die Entsch. habe sich – so das Argument – auf die besonderen Konstellationen mit Auslandsbezug erstreckt. Spätere Entsch. des BFH bieten in der Tat kein einheitliches Bild. So verwendet der BFH teilweise weiterhin ein finales Begriffsverständnis (vgl. BFH v. 22.9.2011 – IV R 33/08, BStBl. II 2012, 10). Andere Entsch. legen hingegen ein Entnahmeverständnis zugrunde, das nicht mehr auf die Frage abstellt, ob die Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist (so BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880; BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004). Insbesondere der Vorlagebeschluss des I. Senats des BFH an das BVerfG zur Frage einer Entnahmebesteuerung bei einer Überführung von WG zwischen beteiligungsidentischen PersGes. (vgl. BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004, Az. BVerfG 2 BvL 8/13) wäre unter Beibehaltung eines finalen Begriffsverständnisses nicht verständlich. Vielmehr wird unabhängig von der Frage, ob die Besteuerung stiller Reserven gesichert ist, eine Entnahme angenommen. Entscheidend sei, dass die Übertragung ohne angemessene Gegenleistung erfolgt sei. Dieser Sichtweise ist zu folgen. Generell sollte für die Annahme einer Entnahme nicht darauf abgestellt werden, ob die Besteuerung stiller Reserven gesichert ist. Dies wäre ein zusätzliches Tatbestandsmerkmal, das nur im Falle ausdrücklicher Anordnung zum Tragen kommen kann. Für den finalen Entnahmebegriff bleibt demnach insgesamt kein – tatbestandsloser – Anwendungsbereich.

> Vgl. ausführl. zur Entwicklung des finalen Entnahmebegriffs in Auslandsfällen die Altkommentierung des § 4 Abs. 1 (Anm. 190 ff.) – Stand Dezember 2019 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht: Die europarechtl. Beurteilung von Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 war von Anfang an umstritten.

▶ *Ursprüngliche Rechtspositionen:* Nach seiner Einfügung durch das SEStEG wurde im Schrifttum überwiegend vertreten, Abs. 1 Satz 3 sei mit EU-Recht unvereinbar. So insbes. *Benecke*/*Schnitger*, IStR 2007, 22; *Dörfler*/*Adrian*/*Oblau*, RIW 2007, 266 (268); *Eicker*/*Orth*, IWB 2006, F. 3 Gr. 1, 2135; *Förster*, DB 2007, 72 (75); *Hahn*, IStR 2006, 797 (803); *Rödder*/*Schumacher*, DStR 2007, 369 (372). Verwiesen wurde insbes. auf das Urt. des EuGH in der Rs. Lasteyrie de Saillant (EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02, Slg 2004, I-2409 = FR 2004, 659). Dort hatte der EuGH Vorschriften der französischen Wegzugsbesteuerung für unvereinbar mit den Grundfreiheiten, insbes. der Niederlassungsfreiheit gem. Art. 43 EGV (heute Art. 49 AEUV) erklärt (s. auch *Musil*, DB 2009, 1037). Diesem Urt. wurde auch Bedeutung für die von Abs. 1 Satz 3 erfassten Konstellationen beigemessen. Da der Stpfl. bei Überführung eines WG in eine ausländ. BS 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. Dem wurde entgegengehalten, dass der EuGH sein Rechtfertigungskonzept weiterentwickelt hätte (s. ausführl. *Musil*, DB 2009, 1037). Beginnend mit dem Urt. in der Rs. Marks & Spencer aus dem

Jahre 2005 (EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03, Slg 2005, I-10837) lasse sich den Urt. 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]).

- *Neuorientierung durch die EuGH-Rechtssache „National Grid Indus":* Die Entsch. des EuGH v. 29.11.2011 (EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, FR 2012, 25, mit Anm. *Musil*) hatte die niederländischen 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 EuGH zwischen der Festsetzung und der Einziehung der Steuer. Während eine Festsetzung anlässlich des Ausscheidens aus der Steuerverstrickung für unproblematisch gehalten wurde, erhob der EuGH gegen eine sofortige Einziehung der Steuer ohne Stundungsmöglichkeit Bedenken. Er führte aus, dass ein Mitgliedstaat eine Wahlmöglichkeit zwischen einer Sofortzahlung 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.
- *Folgerechtsprechung:* Insbesondere mit seinen Urt. in den Rs. DMC (EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12, FR 2014, 466, mit Anm. *Musil*) und Verder Lab Tec (EuGH v. 21.5.2015 – C-657/13, DStR 2015, 1166) hat der EuGH die inländ. Entstrickungsbesteuerung in ihren wesentlichen Zügen als europarechtskonform erachtet (zur Entwicklung der Rspr. s. auch *Musil* in *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2019, Art. 49 AEUV Rz. 135 ff.). Insbesondere hat der EuGH die Steuerstundungsregelungen – so auch den in § 4g geregelten Fünfjahreszeitraum – abstrakt als verhältnismäßig eingestuft. Auch das Urt. in der Rs. Verder Lab Tec bestätigte die zuvor gefundenen Grundsätze.
  - *Folgerungen für Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1:* In der Literatur herrschte zunächst keine Einigkeit über die Frage, wie sich die Rspr. des EuGH auf die inländ. Entstrickungsbesteuerung und hier insbes. Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 auswirkt. Mit dem Urt. in der Rs. DMC trat allerdings eine Konsolidierung ein. Nunmehr wird die Europarechtskonformität von Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 (und Satz 4) überwiegend im Grundsatz anerkannt. Teilweise wird noch auf Klärungsbedarf im Detail verwiesen (so etwa *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 106a). Auch die Rspr. sieht die Vorschrift für unionsrechtskonform an (FG Düss. v. 19.11.2015 – 8 K 3664/11 F, EFG 2016, 209, Verf. ausgesetzt, Az. BFH I R 99/15; dazu *Mitschke*, IStR 2016, 126). Für Europarechtswidrigkeit *Beutel/Rehberg*, IStR 2012, 94; *Kessler/Philipp*, DStR 2012, 267; *Körner*, IStR 2012, 1; *Thömmes/Linn*, IStR 2012, 282; *Linn*, IStR 2014, 136. Für Europarechtskonformität *Sydow*, DB 2014, 265; *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, 24. Aufl. 2021, Rz. 9.477; *Musil*, FR 2014, 470; *Mitschke*, IStR 2015, 214; *Oellerich* in *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2019, § 4

Rz. 14; *Kahle*/*Beinert*, FR 2015, 585, allerdings unter Hervorhebung der Europarechtswidrigkeit von § 4g; für grundsätzliche Europarechtskonformität *Bode* in *Kirchhof*/*Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 106a, der noch Klärungsbedarf sieht; ähnlich *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 486a (11/2020). Siehe auch die ausführliche Darstellung bei *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 70 ff.

▷ *Stellungnahme:* In der Tat handelt es sich bei Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 um eine Maßnahme, die bestimmte Entstrickungsvorgänge diskriminiert. Dies gilt selbst dann, wenn man ihr nur einen begrenzten Anwendungsbereich attestiert. Die Ungleichbehandlung bedarf der Rechtfertigung, der uE in der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse liegt. Dieser erstmals in der Rs. Marks & Spencer (EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03, Slg 2005, I-10837) entwickelte Rechtfertigungsgrund ist eine Ausformung des Territorialitätsprinzips. Er berücksichtigt, welchem Territorium entstandene Wertsteigerungen oder Verluste näherstehen, und wo dementsprechend in sachgerechter Weise auch eine Besteuerung erfolgen sollte. Da die stillen Reserven, die in einem bisher im Inland vorhandenen WG enthalten sind, dort auch gebildet worden sind, ist es grds. sachgerecht, diese auch im Inland 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 Halbs. 1 ist also jedenfalls insoweit europarechtskonform, als er eine entsprechende Festsetzung 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 flankierender Maßnahmen, die die Aufdeckung stiller Reserven im Entstrickungsfall abmildern. § 4g stellt insoweit eine geeignete und erforderliche Maßnahme dar. Dem Stpfl. wird über einen Zeitraum von fünf Jahren die Bildung eines Ausgleichspostens ermöglicht, der die Folgen der Aufdeckung stiller Reserven abmildert. Eine vollständige Stundung bis zum Eintritt einer Realisation fordert das Unionsrecht mit Blick auf Erfordernisse der Rechtssicherheit und Verfahrensökonomie eben nicht (s. bereits *Musil*, FR 2012, 32; *Musil*, FR 2014, 470; ausführl. *Sydow*, DB 2014, 265). Zudem eröffnet § 4g ein Wahlrecht zwischen der Bildung des Ausgleichspostens und der Sofortversteuerung (s. *Reddig* in *Kirchhof*/*Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4g Rz. 22). Die mit Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 verbundene Gesamtregelung ist damit als europarechtskonform anzusehen. Ob hingegen eine darüber hinaus diskutierte Verzinsung oder die Normierung einer Sicherheitsleistung europarechtskonform wäre, ist ungeklärt (s. ausführl. *Beutel*/*Rehberg*, IStR 2012, 94).

b) Zeitliche Anwendung

210

Rückwirkung für das Jahr 2006: Das SEStEG ist am Tag nach seiner Verkündung – dh. am 13.12.2006 – in Kraft getreten.

▶ *Gesetzlich vorgesehene zeitliche Anwendung:* Es enthielt allerdings für die Neuregelung des Abs. 1 Satz 3 (inzwischen Halbs. 1) eine Sonderbestimmung hinsichtlich der erstmaligen Anwendung. Nach § 52 Abs. 8b idF des SEStEG sollte Abs. 1 Satz 3 in der Neufassung erstmals für nach dem 31.12.2005 endende Wj. anwendbar sein. Die Vorschrift enthielt 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).

- *Kritik im Schrifttum:* Dieser Ansicht ist ein Teil des Schrifttums nicht gefolgt (ua. *Blumenberg/Lechner*, BB 2006, Special 8, 25 [28]; *Rödder/Schumacher*, DStR 2006, 1481 [1488]). Gegenüber der alten Rechtslage enthalte Abs. 1 Satz 3 idF des SEStEG eine Reihe verschärfender Regelungen. 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.
- *Stellungnahme:* Im Erg. 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 (vgl. ua. BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BStBl. II 2012, 932). Während eines laufenden VZ, in dem die Steuer grds. erst mit dessen Ende entsteht, wird eine Rechtsänderung mW für den gesamten Zeitraum vorgenommen. Die unechte Rückwirkung ist nicht per se verfassungsrechtl. unzulässig. Vielmehr ist das berechtigte 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 Erg. setzt sich das Interesse des Gesetzgebers an der Neuregelung durch. Das gilt angesichts der Bedeutung der gesetzgeberischen Regelungsintention auch vor dem Hintergrund der neueren Rspr. des BVerfG zur Rückwirkung im StRecht (s. allg. BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1; BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31; BVerfG 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).

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 Abs. 1 Satz 3 idF SEStEG für Wj., die vor dem 1.1.2006 endeten, für Fälle gelten soll, in denen ein bisher einer inländ. BS eines unbeschränkt Stpfl. zuzuordnendes WG einer ausländ. BS dieses Stpfl. zuzuordnen ist, deren Einkünfte durch ein DBA freigestellt sind oder wenn das WG bei einem beschränkt Stpfl. nicht mehr einer inländ. BS zuzuordnen ist.

Diese gesetzliche Anordnung, die auch noch aktuell in § 52 Abs. 6 Sätze 2 und 3 fortwirkt, enthält uE eine verfassungsrechtl. unzulässige echte Rückwirkung; eine bloße gesetzliche Klarstellung (vgl. aber BTDrucks. 17/3549, 15, 21 f.) erscheint ausgeschlossen. Zwar hat der BFH schon früh die sog. finale Entnahmetheorie vertreten, wonach auch Entstrickungsvorgänge zu einer Entnahme führen könnten, wenn das inländ. Besteuerungsrecht gefährdet sei oder ende. Diese Rspr. fand aber keine Stütze im Gesetz. Erst mit Einfügung des Abs. 1 Satz 3 idF des SEStEG ent-

stand die erforderliche Rechtsgrundlage. Für die Jahre vor Inkrafttreten 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/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 107a; s. bereits ausführl. *Musil*, FR 2011, 545 [550]; aA *Mitschke*, FR 2011, 706; *Mitschke*, Ubg 2011, 328 [330]). 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 Gesetzgeber Gründe anführen kann, die aufgrund ihres Gewichts Vertrauensschutzgesichtspunkte zurücktreten lassen. Solche Gründe sind in den Fällen des Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 nicht ersichtlich. Die bloße Intention, eine früher von Verwaltung und Rspr. einheitlich vertretene Auffassung nachträglich zu kodifizieren, reicht nicht (dazu grundlegend BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1; dazu Einf. ESt. Anm. 333; aA allerdings FG Düss. v. 19.11. 2015 – 8 K 3664/11 F, EFG 2016, 209, Revisionsverfahren ausgesetzt, Az. BFH I R 99/15).

c) Betroffensein des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland

aa) Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 als Gefährdungstatbestand für das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland

211

Formen der Entstrickung: Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 bestimmt, dass der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke (s. Anm. 176) gleichsteht. Die Vorschrift enthält somit vier denkbare Entstrickungstatbestände (vgl. auch *Hoffmann* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 248 [2/2011]; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 107):

- 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.

Gefährdungsnorm: Dies setzt voraus, dass zuvor ein unbeschränktes inländ. Besteuerungsrecht in Bezug auf den laufenden Gewinn aus der Nutzung sowie auf die Veräußerung des betroffenen WG bestanden haben muss (vgl. ausführl. *Brauksiepe*, Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland als Tatbestandsmerkmal der Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, 2017, 1 ff.). Nach der Gesetzesbegründung des SEStEG soll ein Ausschluss oder eine Beschränkung vorliegen, wenn ein WG in eine ausländ. BS überführt wird, wenn der Gewinn der ausländ. BS aufgrund eines DBA von der inländ. Besteuerung freigestellt oder die ausländ. Steuer im Inland anzurechnen ist (BTDrucks. 16/2710, 28). 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 einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts kommen wird, weil sich dies endgültig erst im tatsächlichen Veräußerungszeitpunkt herausstellt. Der Gesetzgeber hat die Vorschrift demnach im Sinne einer Gefährdungsnorm gemeint. Eine abstrakte Gefährdung des deutschen Be-

steuerungsrechts reicht für ihre Erfüllung aus (ebenso *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 246; *Wassermeyer*, DB 2006, 1176; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 486c [11/2020]).

Rechtsträgerwechsel: Der Gesetzgeber wollte mit Abs. 1 Satz 3 (Halbs. 1) 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 zwingend voraus, dass das WG auch nach dem Entstrickungsvorgang dem Stpfl. noch zuzurechnen ist. Anderenfalls wäre der Verweis auf die Rechtsfolgen der Entnahme nicht zu erklären. In Fällen des Rechtsträgerwechsels ist Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 daher unanwendbar.

212 **bb) Ausschluss des Besteuerungsrechts**

Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland ist iSv. Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 ausgeschlossen, wenn die Besteuerung des betroffenen WG der inländ. Steuerhoheit entzogen wird, dh. ein Steueranspruch nicht mehr durchsetzbar oder die Durchsetzung zumindest gefährdet ist (ua. *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 486c [11/2020]).

Inländische Steuerfreistellung: Nach früherem DBA-Verständnis und der Vorstellung des Gesetzgebers soll dies (insbes.) der Fall sein, wenn ein WG in eine ausländ. BS desselben Stpfl. übertragen wird und das mit dem jeweiligen Staat vereinbarte DBA aus Sicht des Ansässigkeitsstaats die Freistellung der Betriebsstätteneinkünfte vorsieht (BTDrucks. 16/2710, 28; vgl. auch BMF v. 20.5.2009 – IV C 6 - S 2134/07/10005, FR 2009, 639; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 244; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 486c [11/2020]; *Ditz/Rupp*, ISR 2021, 413 [414]). Dieser Annahme wird im Schrifttum allerdings zT widersprochen: *Wassermeyer*, DB 2006, 1176; *Hidien* in *KSM*, § 49 Rz. D 3110, 3126, 3146 (3/2007); *Kessler/Huck*, StuW 2005, 193 (195); *Rödder/Schumacher*, DStR 2006, 1481 (1482 f.); *U. Prinz*, DB 2009, 807; aA *Mitschke*, DB 2009, 1376.

Stellungnahme: Nach heutigem Verständnis der abkommensrechtl. Freistellung steht 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. BS befunden hat. Dieser Auffassung hat sich der BFH in seiner grundlegenden Entsch. v. 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; *U. Prinz*, DB 2009, 807). Etwas anderes wäre dann nur vertretbar, ließe man bereits administrative Schwierigkeiten bei der Verfolgung des überführten WG ausreichen, um eine Gefährdung des deutschen Besteuerungsrechts anzunehmen. Dies griffe allerdings zu kurz, da hierbei nur die deutsche Sichtweise der Freistellungsmethode in die Betrachtung mit einbezogen würde. 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. Aufgrund der vielfach geäußerten Zweifel hinsichtlich des Anwendungsbereichs von Abs. 1 Satz 3 (Halbs. 1) im Falle von Überführungen von WG in eine

ausländ. BS sah sich der Gesetzgeber zum Handeln veranlasst und schuf mit Abs. 1 Satz 4 (Anm. 241 f.) eine Regelung, die die hier angesprochenen Fälle nun ausdrücklich in den Anwendungsbereich aufnimmt. Damit ist weiteren Zweifeln der Boden entzogen (ebenso *Hennrichs* in *Tipke*/*Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 9.472; *Ditz* in *Wassermeyer*/*Andresen*/*Ditz*, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl. 2018, Rz. 6.58; anders aber weiterhin Teile der Literatur: *Kessler*/*Philipp*, DStR 2012, 267 [271]; *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 25).

cc) Beschränkung des Besteuerungsrechts 213

Lediglich beschränkt ist das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland, wenn die Besteuerung des betroffenen WG zwar weiterhin der inländ. Steuerhoheit unterfällt, allerdings die ausländ. Steuer des BS-Staats im Inland anzurechnen ist (BTDrucks. 16/2710, 298). Dies ist der Fall, wenn mit dem BS-Staat entweder gar kein DBA besteht (Anrechnung der ausländ. Steuer nach § 34c Abs. 1) oder ein existentes DBA die Anrechnungsmethode vorsieht (vgl. § 34c Abs. 6 Satz 2); s. hierzu auch *Hruschka*, StuB 2006, 584; *Werra*/*Teiche*, DB 2006, 1455; *Stadler*/*Elser*, BB 2006, Special 8, 18; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 244; *Ditz*/*Rupp*, ISR 2021, 413 (414). Eine Beschränkung iSv. Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 liegt auch vor, wenn nach § 34c Abs. 2 anstelle der Anrechnung der Abzug der ausländ. Steuern von den Einkünften beansprucht wird (*Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 486c [11/2020]).

dd) Gefährdung des Besteuerungsrechts durch passive Entstrickung 214

Zumindest zu einer – tatbestandlichen – Gefährdung des inländ. Besteuerungsrechts kann es bei der Überführung eines WG von einer Anrechnungs- in eine Freistellungsbetriebsstätte kommen, wenn sich dadurch die Situation aus Sicht des deutschen Fiskus partiell verschlechtert (*Stadler*/*Elser*, BB 2006, Special 8, 18; *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 486c [11/2020]). 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. Entsprechendes gilt bei erstmaliger Anwendung eines DBA auf eine zwischenstaatliche Besteuerungskonstellation. Gerade letzterer Fall hat in der Literatur in jüngerer Zeit Diskussionen ausgelöst. Mit Schreiben v. 26.10.2018 (BMF v. 26.10.2018 – IV B 5 - S 1348/07/10002 – 01, BStBl. I 2018, 1104) hat das BMF klargestellt, dass der Tatbestand des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland keine Handlung des Stpfl. voraussetzt. Er könne unabhängig hiervon durch eine Änderung der rechtl. Ausgangssituation ausgelöst werden – sog. passive Entstrickung. Im Schrifttum wird diese Auffassung kritisiert (*Kessler*/*Spychalski*, IStR 2019, 193; krit. auch *Kudert*/*Kahlenberg*, FR 2019, 250 [251]; *Bode* in *Kirchhof*/*Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 107). Sie führe zur Rechtsunsicherheit und benachteilige die betroffenen Stpfl. schwer. Rein staatliches Handeln könne nicht die Aufdeckung stiller Reserven implizieren. Diese Ansicht verkennt allerdings, dass die Entstrickungstatbestände bewusst auf ein willentliches Handeln des Stpfl. als Tatbestandsmerkmal verzichten. Die sog. passive Entstrickung ist ein regulärer Anwendungsfall des Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 (ebenso *Ditz* in *Wassermeyer*/*Andresen*/*Ditz*, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl. 2018, Rz. 6.60; *Ditz*/*Rupp*, ISR 2021, 413 [417 f.]; *Hagemann*/*Link*, IWB 2021, 471 [472]). Den Interessen der Stpfl. wird dadurch Rechnung getragen, dass die inner-

staatliche Umsetzung der Änderung von DBA im regulären Gesetzgebungsverfahren erfolgt. Dabei sind die Grundsätze des Rückwirkungsverbots zu beachten.

ee) Betroffensein des Besteuerungsrechts in Bezug auf ein Wirtschaftsgut

215 **(1) Veräußerung eines Wirtschaftsguts**

Der von Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 benannte Gewinn muss sich entweder 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).

216 **(2) Nutzung eines Wirtschaftsguts**

Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 ist nicht bereits einschlägig, wenn ein WG einer ausländ. BS nur vorübergehend zur Nutzung überlassen wird. Vielmehr muss – damit eine Gefährdung des deutschen Besteuerungsrechts eintritt – eine Zuordnung des genutzten WG zur ausländ. BS nach allgemeinen Zuordnungskriterien vorzunehmen sein (*Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 488 [11/2020]). Erst wenn eine solche Zuordnung erfolgt ist, kann von einer Anwendbarkeit des Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 ausgegangen werden. Hiervon scheint jedenfalls auf den ersten Blick auch der Gesetzgeber auszugehen, da er die nur vorübergehende Nutzungsüberlassung an eine ausländ. BS nicht als tatbestandlich ansieht; allerdings verknüpft er dies mit einer fremdüblich entgoltenen Überlassung des WG zwischen dem inländ. Stammhaus und der ausländ. BS (BTDrucks. 16/2710, 28). Dennoch ist nicht anzunehmen, dass die unentgeltliche und nur vorübergehende Nutzungsüberlassung die Fiktion einer Entnahme der Substanz des WG auslösen soll. Dies wäre nicht vereinbar mit der Zielsetzung des Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1, die Besteuerung der im Inland entstandenen stillen Reserven des WG zu sichern (BTDrucks. 16/2710, 28). Zudem entstünden Friktionen mit der parallelen Regelung in § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG, in der von einer „Überlassung des Wirtschaftsguts" die Rede ist (s. auch *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 107; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 247). Aus diesem Grund erscheint es nur vertretbar, im Fall der unentgeltlichen und nur vorübergehende Überlassung eines WG an eine ausländ. BS Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 nur im Hinblick auf die Nutzung als solche anzunehmen (so auch R 4.3 Abs. 2 Satz 3 EStR; ebenso *Rödder/Schumacher*, DStR 2006, 1481; *Benecke/Schnitger*, IStR 2006, 765; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 488 [11/2020]; aA *Werra/Teiche*, DB 2006, 1455). Zur Entstrickung bei Nutzungen s. ausführl. *Broekmann*, Nutzungsentstrickungsbesteuerung in Deutschland, 2017, 1 ff.

217 **d) Rechtsfolge: Gleichstellung mit einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke**

Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 fingiert eine Entnahme für betriebsfremde Zwecke („Einer Entnahme … steht … gleich"). Hinsichtlich der Rechtsfolge verweist die Vorschrift auf die allgemeinen Regelungen (s. ausführl. Anm. 186 ff.).

Rechtsfolge bei Überführung des Wirtschaftsguts: Der Wert des entsprechenden WG ist dem durch BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 ermittelten Gewinn (der durch den Anlagenabgang gemindert wurde) wieder hinzuzurechnen. Aller-

dings ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 Alt. 1 nicht der Teilwert des WG, sondern dessen gemeiner Wert anzusetzen (s. ausführl. § 6 Anm. 792). In Höhe der Differenz zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert des WG entsteht somit Gewinn. Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 hat somit – wie vom Gesetzgeber auch intendiert – die Funktion eines Ersatzrealisationstatbestands (vgl. hierzu auch Anm. 151). Die hierauf beruhende Ertragsteuerbelastung tritt grds. für den VZ der erstmaligen Zuordnung des WG zu einer ausländ. BS ein; unter den Voraussetzungen des § 4g können die aufgedeckten stillen Reserven aber einem ratierlich aufzulösenden Ausgleichsposten zugeführt werden, so dass es zu einer Verteilung der Steuerlast kommen kann. Wird das deutsche Besteuerungsrecht zunächst nur beschränkt und kommt es in der Folgezeit zu einem völligen Ausschluss, 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.

Rechtsfolge bei Nutzungsüberlassung: Wird ein WG einer ausländ. BS nur vorübergehend (unentgeltlich) zur Nutzung überlassen, ist die Nutzungsentnahme auf Grundlage von Fremdvergleichspreisen zu bewerten (vgl. *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 488a [11/2020], der insoweit zu Recht eine gesetzliche Klarstellung anmahnt).

Einstweilen frei. 218–224

2. Bestimmte Fälle der Verstrickung (Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2)

Schrifttum: *Jacobsen*, Deutsche Umsetzung der Anti Tax Avoidance Directive, DStZ 2020, 201; *Ditz/Rupp*, Entstrickung und Verstrickung: Aktuelle Fragen und ATADUmsG, ISR 2021, 413; *Hagemann/Link*, Ent- und Verstrickung nach dem ATAD-Umsetzungsgesetz, IWB 2021, 471; *Kahle/Kopp*, Europarechtliche Einflüsse des Bilanzsteuerrechts, DStR 2021, 1569; *Kudert/Kielewa-Buzala*, Die Verstrickungsbesteuerung im ATADUmsG, IStR 2021, 605.

Siehe auch vor Anm. 210.

a) Tatbestand

aa) Entnahme bei Verstrickung 225

Das ATADUmsG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2035) hat mit Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 die Möglichkeit geschaffen, eine – auf den ersten Blick systemwidrige – Entnahme auch für den Fall zu fingieren, dass ein WG im Inland nicht entstrickt, sondern verstrickt wird. Diese – für den Stpfl. nicht verpflichtende – Entnahmebesteuerung trotz „Hinzuerwerbs" eines betrieblichen WG steht im unauflöslichen Zusammenhang mit einer zeitgleich zu erfassenden Einlage gem. Abs. 1 Satz 9 (hierzu ausführl. Anm. 321 f.).

bb) Beschränktes inländisches Besteuerungsrecht 226

Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 ist nur anwendbar, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland in Bezug auf den Gewinn des betreffenden WG zuvor (nur) beschränkt und nicht gänzlich ausgeschlossen war. Dies ergibt sich bereits aus dem klaren Wortlaut der Norm, der eben nur die Beschränkung und nicht – wie Halbs. 1 der Vorschrift – hierneben auch den Ausschluss des Besteuerungsrechts benennt. Zudem zwingt die Verknüpfung zum Verstrickungstatbestand des Abs. 1

Satz 9 (Anm. 321 f.) zu dieser Annahme, da dieser Tatbestand gerade für die Fälle der Stärkung (und nicht der erstmaligen Begr.) des inländ. Besteuerungsrechts geschaffen wurde (BTDrucks. 19/28652, 32 f.). Erfasst werden somit Konstellationen, in denen die inländ. Besteuerung der stillen Reserven des WG aufgrund einer abkommensrechtl. Anrechnungsverpflichtung der ausländ. Steuer oder einer entsprechenden gesetzlichen Verpflichtung in einem Nicht-DBA-Fall (§ 34c) beschränkt ist (*Ditz*/*Rupp*, ISR 2021, 413 [416]).

227 **cc) Wegfall der Beschränkung wegen Inlandsverstrickung**

Diese Beschränkung muss nachträglich entfallen. Ein solcher Wegfall geht regelmäßig mit einer geänderten Zuordnung des WG von einer ausländ. BS hin zum inländ. Stammhaus oder einer inländ. BS einher. Durch diese Verstrickung erstarkt das inländ. Besteuerungsrecht in Bezug auf das überführte WG zu einem Vollrecht.

228 **dd) Ausländische Entstrickungsbesteuerung**

Entstrickungsbesteuerung in einem anderen Staat: Die Entnahmefiktion nach Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 setzt zudem voraus, dass in einem anderen Staat (dem Belegenheitsstaat der ausländ. BS) eine Entstrickungsbesteuerung wegen des dortigen Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des WG durchgeführt wird. Für EU- und EWR-Staaten ergibt sich eine solche Verpflichtung aus den Vorgaben des Art. 5 Abs. 1 Buchst. a bzw. b der ATAD-Richtlinie (RL [EU] 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016, ABl. EU 2016 Nr. L 193, 1). Damit unterliegen die während der Zuordnung des WG zur ausländ. BS entstandenen stillen Reserven der dortigen Besteuerung.

Besteuerung erfolgt: Das Gesetz formuliert, dass eine Entstrickungsbesteuerung im anderen Staat „erfolgt". Demnach scheint die Anwendung von Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 nicht davon abhängig zu sein, dass die Steuer auch tatsächlich festgesetzt und erhoben wurde; anderenfalls hätte es „erfolgt ist" heißen müssen. Allerdings muss zum Zeitpunkt der Überführung des WG ins Inland eine gesetzliche Regelung existieren, nach der im Ausland aufgrund der dortigen Entstrickung des WG eine Besteuerung durchzuführen ist. Fehlt es hieran, greifen Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 und Abs. 1 Satz 9 nicht ein. Das überführte WG ist zum Buchwert in der Bilanz des inländ. Stammhauses oder der inländ. BS zu aktivieren.

229 **ee) Antrag**

Die Anwendung von Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 setzt einen Antrag des Stpfl. voraus. Formerfordernisse bestehen nicht. Der Antrag kann bis zum Eintritt der Bestandskraft der StFestsetzung des VZ der Überführung des WG gestellt werden.

230 **b) Rechtsfolge: Entnahmefiktion**

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 – einschließlich des erforderlichen Antrags (Anm. 229) – vor, wird eine gewinnerhöhend zu berücksichtigende Entnahme des Stpfl. fingiert.

Höhe der Entnahme: Diese Entnahme ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 Alt. 2 mit dem Wert anzusetzen, den der ausländ. Staat seiner Entstrickungsbe-

steuerung zugrunde gelegt hat, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert. Diese Regelung erklärt sich vor dem Hintergrund, dass Art. 5 Abs. 5 ATAD-Richtlinie die Mitgliedstaaten verpflichtet, im Fall der grenzüberschreitenden Übertragung von Vermögenswerten den Wert anzuerkennen, den der übertragende Mitgliedstaat für seine Besteuerungszwecke festgesetzt hat, sofern der Wert dem Marktwert entspricht. Es wird somit eine grundsätzliche Wertkorrespondenz zwischen dem ausländ. Entstrickungswert und dem inländ. Entnahmewert hergestellt (ua. *Hagemann/Link*, IWB 2021, 471 [476]).

Hintergrund der Entnahmefiktion: Ohne die Regelung des Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 drohten stl. Mehrfachbelastungen für den Stpfl. Diese könnten daraus resultieren, dass einerseits die ausländ. Entstrickungsteuer im Falle eines nicht hinreichenden inländ. Besteuerungssubstrats nicht oder nicht vollständig nach § 34c zur Anrechnung käme. Zum anderen drohte durch einen ohne die Regelung des Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 zwingend erforderlichen Buchwertansatz des WG (vgl. § 6 Abs. 5 Satz 1) im späteren Veräußerungsfall eine nochmalige Versteuerung der bereits im Ausland aufgedeckten stillen Reserven (vgl. *Jacobsen*, DStZ 2020, 201 [209]).

Beispiel (nach *Jacobsen*, DStZ 2020, 201 [209 f.]):

Zur im Staat X belegenen Anrechnungs-BS eines inländ. Stammhauses (A) gehörte eine Maschine, deren Buchwert 2.000 und gemeiner Wert 5.000 betrug. Die Maschine wurde zum 31.12.01 in das inländ. Stammhaus überführt. Der Gewinn des inländ. Stammhauses im Jahr 01 belief sich auf Null. Im Jahr 02 veräußert A die Maschine für 5.000. Das EStG des Staats X enthält eine dem Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 entsprechende Regelung.

Im Staat X erfolgt eine Entstrickungsbesteuerung iHv. 3.000. Ohne die Regelung in Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 iVm. Abs. 1 Satz 9 müsste A im Inland den Buchwert der Maschine (2.000) fortführen (§ 6 Abs. 5 Satz 1). Eine Anrechnung der ausländ. Entstrickungsteuer im Jahr 01 ist ausgeschlossen, da inländ. ESt für das Jahr 01 nicht festzusetzen ist (§ 34c Abs. 1 Satz 5; vgl. auch *Hagemann/Link*, IWB 2021, 471 [476]). Der laufende Veräußerungsgewinn im Jahr 02 (3.000) ist im Inland stpfl. und erfasst die stillen Reserven, die bereits im Jahr 01 im Rahmen der Entstrickungsbesteuerung aufgedeckt worden sind, ein zweites Mal.

Beantragt A dagegen die Anwendung der Entnahmefiktion des Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2, entsteht im Jahr 01 zwar ein inländ. Entnahmegewinn iHv. 3.000 (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 Alt. 2). Hierauf ist aber die ausländ. Entstrickungsteuer nach § 34c anrechenbar (vgl. auch *Kudert/Kielewa-Buzala*, IStR 2021, 605 [607]). Ein laufender Veräußerungsgewinn in 02 entsteht nicht, da wegen der Anwendung der Entnahmefiktion nach Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 nicht der Buchwert der Maschine fortzuführen ist, sondern eine zeitgleiche Einlage nach Abs. 1 Satz 9 realisiert wird, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 5b mit dem in X zugrunde gelegten Entstrickungswert von 5.000 zu bewerten ist (vgl. hierzu Anm. 322). Stille Reserven, die sich im Ausland gebildet haben, bleiben infolge dieser Regelungen vom inländ. Steuerzugriff verschont (*Kahle/Kopp*, DStR 2021, 1569 [1572]). Zudem wird durch die Bewertung der Einlage mit dem gemeinen Wert zusätzliches Abschreibungspotenzial geschaffen; hierdurch – so die Hoffnung des Gesetzgebers – sollen etwaige Hemmnisse bei der Überführung von WG ins Inland beseitigt werden (BTDrucks. 19/28652, 32).

Keine Begünstigung nach § 4g: Die Steuerbelastung aus der Entnahmefiktion nach Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 kann nicht durch die Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g abgemildert werden. § 4g Abs. 1 Satz 1 erfasst nur den Entnahmetatbestand des Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 (hierzu Anm. 209 ff., 217). Dies ist konsequent, da die inländ. Steuerlast bereits durch die Schaffung neuen Abschreibungspotenzials auf das überführte WG kompensiert werden kann.

Einstweilen frei. 231–240

IV. Auslands-Betriebsstättentransfer als Regelbeispiel für eine Entstrickung (Abs. 1 Satz 4)

Schrifttum: Siehe vor Anm. 210.

241 1. Tatbestand

Abs. 1 Satz 4 bestimmt, dass ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG „insbesondere" vorliegt, wenn ein bisher einer inländ. BS des Stpfl. zuzuordnendes WG nunmehr einer ausländ. BS zuzuordnen ist.

Bedeutung und zeitliche Anwendung: Die Vorschrift wurde durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768) in das Gesetz eingefügt. Sie knüpft an Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 an. Der Gesetzgeber hielt dies für notwendig, nachdem weite Teile des Schrifttums bezweifelt hatten, dass die Überführung eines WG aus dem inländ. Stammhaus in eine ausländ. BS die tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 erfüllen würde (ausführl. Anm. 209). Nach dem Selbstverständnis des Gesetzgebers handelt es sich um einen klarstellenden Hauptanwendungsfall der in Abs. 3 Satz 1 (Halbs. 1) geregelten Entnahmefiktion (BTDrucks. 17/3549, 15; ebenso *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 108). Zum Teil wird auch von einer spezialgesetzlichen Fiktion eines Entstrickungstatbestands gesprochen (*Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 487 [11/2020]). Abs. 1 Satz 4 enthält insoweit eine verfassungsrechtl. unzulässige Rückwirkung, als die Regelung auch für vor dem 1.1.2006 endende Wj. anwendbar sein soll, sofern der Transfer des WG in eine Freistellungsbetriebsstätte erfolgt (§ 52 Abs. 8b Sätze 2 und 3 idF des JStG 2010, aktuell § 52 Abs. 6 Satz 2; vgl. zur Rückwirkungsproblematik Anm. 210).

Inländische Betriebsstätte: Abs. 1 Satz 4 fordert, dass das WG zunächst einer inländ. BS des Stpfl. zugeordnet, dh. dort nach allgemeinen Grundsätzen zu bilanzieren war. Der Begriff der „Betriebsstätte" erfasst im Hinblick auf § 12 Satz 1 sowie Satz 2 Nr. 1 AO auch bzw. erst recht das inländ. Stammhaus des Stpfl.

Ausländische Betriebsstätte ist jede unter § 12 AO fallende Einrichtung desselben Stpfl., die im Ausland belegen ist.

Zuordnungswechsel: Die Entnahmefiktion des Abs. 1 Satz 4 iVm. Satz 3 Halbs. 1 wird ausgelöst durch einen Wechsel in der Zuordnung des WG von der inländ. hin zur ausländ. BS. Dies ist dann der Fall, wenn das WG dauerhaft und eben nicht nur vorübergehend in der ausländ. BS zum Einsatz kommen soll. Die Fälle der bloßen Nutzungsüberlassung unterfallen Abs. 1 Satz 4 bereits deshalb nicht, da die Vorschrift – anders als Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 – nur an den Ausschluss bzw. die Beschränkung des inländ. Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des WG anknüpft (ebenso *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 487 [11/2020]).

Regelbeispiel: Das Tatbestandsmerkmal „insbesondere" verdeutlicht, dass die Vorschrift als Regelbeispiel zur Entnahmefiktion des Abs. 1 Satz 3 konzipiert ist (BTDrucks. 17/3549, 15; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 108).

242 2. Rechtsfolge

Allein der Zuordnungswechsel eines WG iSv. Abs. 1 Satz 4 bewirkt, dass insoweit das inländ. Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung als ausgeschlossen oder beschränkt anzusehen ist. Ob dies tatsächlich der Fall ist,

muss nicht mehr festgestellt werden („… liegt insbesondere vor …"; so auch *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 487 [11/2020]). Damit enthält das Regelbeispiel einen gegenüber dem Grundtatbestand des Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 überschießenden Anwendungsbereich. Aus diesem Grund wird im Schrifttum uE zu Recht die Ansicht vertreten, dass Abs. 1 Satz 4 die Zweifel am Anwendungsbereich der Entstrickungsbesteuerung nicht im Sinne der gesetzgeberischen Intention lösen kann. Da die Vorschrift nur als Regelbeispiel des Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 konzipiert ist, kann sie tatbestandlich nicht weiter reichen, als dies bei der Grundnorm der Fall ist (so insbes. *Kessler*/*Philipp*, DStR 2012, 267 [271]; *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 25; aA dagegen *Musil*, FR 2011, 545 [549]). Eine Entnahmebesteuerung im Fall der Überführung eines WG in eine ausländ. BS greift somit – gestützt auf den Grundtatbestand des Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 – nur ein, wenn tatsächlich festgestellt wird, dass das inländ. Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt ist (was im Regelfall gegeben sein dürfte).

Einstweilen frei. 243–249

V. Privilegierung für Anteile an einer Europäischen Gesellschaft oder Genossenschaft (Abs. 1 Satz 5)

Schrifttum: *Musil*, Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit Europäischem Gemeinschaftsrecht, Berlin 2000; *Gosch*, Über das Treaty Overriding, IStR 2008, 413; *Musil*, Treaty Override als Dauerproblem des Internationalen Steuerrechts, IStR 2014, 192; *Kube*, Staatliches Steuerrecht, Internationales Steuerrecht und Verfassungsrecht, StuW 2015, 134; *Musil*, Treaty Override nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, FR 2016, 297.

1. Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft (Abs. 1 Satz 5 Nr. 1) 250

Regelungszweck: Die in Abs. 1 Satz 5 enthaltene Ausnahmevorschrift wurde als Ergänzung zu Abs. 1 Satz 3 mit dem SEStEG in das EStG eingefügt (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 209) und dient der Harmonisierung der entsprechenden Bestimmungen mit europarechtl. Vorgaben. Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 nimmt die Sitzverlegung der Europäischen Gesellschaft (SE) nach Art. 8 der VO 2157/2001 v. 8.10.2001 (ABl. EG 2001 Nr. L 294, 1) – zuletzt geändert durch VO (EU) Nr. 517/2013 v. 13.5.2013 (ABl. EU 2013 Nr. L 158, 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).

Fortbestand der Steuerverstrickung und Besteuerungsaufschub: Dies bedeutet, dass die entsprechenden Gesellschaftsanteile mangels Entnahmefiktion weiter steuerverstrickt bleiben. Kommt es später zu einer Veräußerung der Anteile, 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 allg. *Musil*, Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit Europäischem Gemeinschaftsrecht, 2000, passim; vgl. auch *Gosch*, IStR 2008, 413; s. auch BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, FR 2016, 326, dazu *Musil*, FR 2016, 297; vgl. zudem die

Vorlagen des BFH an das BVerfG, BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, BFH/NV 2012, 1056; BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791; BFH v. 20.8.2014 – I R 86/13, BStBl. II 2015, 18; dazu *Kube*, StuW 2015, 134; *Musil*, IStR 2014, 192). Art. 14 Abs. 2 der Fusionsrichtlinie sieht diesen Fall von Treaty Overriding sogar ausdrücklich vor. Das inländ. Besteuerungsrecht erstreckt sich bei der Veräußerung somit auch auf solche Wertzuwächse in den Gesellschaftsanteilen, die erst nach der Sitzverlegung begründet worden sind (*Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 109; vgl. auch *Förster*, DB 2007, 72 [75 f.]).

251 2. Sitzverlegung einer Europäischen Genossenschaft (Abs. 1 Satz 5 Nr. 2)

Das zu Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 Gesagte gilt entsprechend auch für Nr. 2. Danach ist auch bei Sitzverlegungen einer Europäischen Genossenschaft (SEC) 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.

252–259 Einstweilen frei.

VI. Besonderheiten beim Wechsel zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (Abs. 1 Sätze 6 und 7)

Schrifttum: *Bordewin*, Entnahme durch Änderung der Gewinnermittlungsart und durch Nutzungsänderung, BB 1979, 457; *Bordewin*, Entnahmen und Einlagen – Steuerpein und Steuerwohltat, 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; *Kanzler*, Die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen bei Land- und Forstwirten unter besonderer Berücksichtigung von Grundstücken, Inf. 1981, 361; *Scholtz*, Neue gesetzliche Bestimmungen und Verwaltungsanweisungen zur Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, Inf. 1981, 1; *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 Willkürung von Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung, FR 2004, 93.

1. Keine Entnahmefiktion beim Wechsel der Gewinnermittlungsart (Abs. 1 Satz 6)

260 a) Bedeutung und Tatbestand

Abs. 1 Satz 6 gibt vor, dass ein WG nicht dadurch entnommen wird, dass der Stpfl. zur Gewinnermittlung nach § 13a übergeht.

Die Verfassungsmäßigkeit der Regelung steht außer Frage, weil sie dem Grundsatz der Gleichheit des Totalgewinns und damit Art. 3 Abs. 1 GG Rechnung trägt. Gewillkürtes BV kann 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; BFH 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. 177).

Wirtschaftsgut iSd. Vorschrift ist ein dem BV des Stpfl. zugeordneter Gegenstand, idR ein solcher des AV. Es handelt sich um gewillkürtes BV (s. Anm. 60), denn WG des notwendigen BV sind auch bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a grds. nicht entnahmefähig. Da es nach früher hM bei dieser Art der Gewinnermittlung kein gewillkürtes BV gab, wurden diese WG als „geduldetes BV" bezeichnet (vgl. BFH v. 12.11.1992 – IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430; BFH v. 10.12.1992 – IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342; BFH v. 15.4.1993 – IV R 12/91, BFH/NV 1994, 87; BFH 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 BV-Vergleich und der Einnahmenüberschussrechnung s. Vor §§ 4–7 Anm. 101 ff.

Wechsel der Gewinnermittlungsart: Der Stpfl. muss zunächst seinen Gewinn durch BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 ermittelt haben und sodann zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a übergehen; er muss demnach Einkünfte aus LuF erzielen. Unbeachtlich ist, 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. Vor §§ 4–7 Anm. 75).

b) Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 6: Keine Zwangsentnahme des Wirtschaftsguts

261

Fortbestand des gewillkürten Betriebsvermögens: Abs. 1 Satz 6 ordnet als Rechtsfolge an, dass allein der Wechsel der Gewinnermittlungsart keine („nicht dadurch") Entnahme des WG nach sich zieht. Das WG bleibt somit auch unter Geltung des § 13a zunächst BV. Zu einer gewinnerhöhenden Entnahme kommt es nur, wenn der Stpfl. die Entnahme will und sie erklärt.

Abs. 1 Satz 6 hat nur deklaratorische Bedeutung, weil auch nach allgemeinen Regeln eine Entnahme grds. das Vorliegen eines Entnahmetatbestands – insbes. einer willentlichen Entnahmehandlung – fordert (aA BFH v. 12.2.1976 – IV R 188/74, BStBl. II 1976, 663). Würde gewillkürtes BV auch bei der Durchschnittssatzgewinnermittlung anerkannt, wie dies vereinzelt im Schrifttum gefordert wird (vgl. etwa *Söffing*, StbJb. 1980/81, 452 [520 f.]; *Kanzler*, FR 1998, 233 [241]), wäre Abs. 1 Satz 6 auch in seiner geltenden Restregelung gegenstandslos und verzichtbar.

Folgerung für gewillkürtes Betriebsvermögen bei Gewinnermittlung nach § 13a: Wenn der Übergang zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nicht zur Entnahme solcher WG führt, die bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich zum BV des Stpfl. gehörten, kann es somit auch bei Stpfl. mit einer Gewinnermittlung nach § 13a gewillkürtes BV geben (glA *Söffing*, StbJb. 1980/81, 451 [520 ff.]). Es lässt sich sogar dadurch schaffen, dass der Stpfl. zunächst (freiwillig) seinen Gewinn nach Abs. 1 Satz 1 ermittelt und sodann die Gewinnermittlungsart wechselt. Damit wird nicht der Tatbestand des § 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).

Für den Übergang zur Tonnagebesteuerung (§ 5a) trifft das Gesetz keine Regelung (*Kanzler*, FR 1999, 225 [226], für eine klarstellende Regelung eintretend). Nach den vom BFH aufgestellten Rechtsgrundsätzen (BFH v. 12.2.1976 – IV R 188/74, BStBl. II 1976, 663) führt aber auch 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.

262–269 Einstweilen frei.

2. Keine Entnahmefiktion bei Nutzungsänderung

270 a) Tatbestand

Nach Abs. 1 Satz 7 setzt die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 und diejenige nach Durchschnittssätzen gem. § 13a insoweit gleich, als eine geänderte Nutzung eines WG, die beim BV-Vergleich zu keiner Entnahme ins PV zwingt, auch bei der Durchschnittssatzgewinnermittlung die Beibehaltung von BV rechtfertigen kann.

Verfassungsmäßigkeit der Norm: Abs. 1 Satz 7 unterliegt keinen verfassungsrechtl. Zweifeln. Dem Gleichheitssatz entspricht es geradezu, Nutzungsänderungen bei allen Gewinnermittlungsarten gleich zu beurteilen (glA *Bordewin*, DStZ 1979, 431).

Wirtschaftsgut iSd. Abs. 1 Satz 7 ein Anlagegut des notwendigen BV (zB ein bisher vom Stpfl. selbst bewirtschaftetes landwirtschaftliches Grundstück).

Nutzungsänderung: Jenes WG muss hinsichtlich seiner Nutzung geändert werden, und zwar dergestalt, dass es hierdurch seine Zugehörigkeit zum notwendigen BV verliert und bisher nur bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich (gewillkürtes) BV bleiben konnte (zB Verpachtung).

- *Nicht jede Nutzungsänderung* fällt unter Abs. 1 Satz 7, sondern nur eine solche, durch die ein WG des AV zu gewillkürtem BV, nicht aber zu notwendigem PV wird. Vermietet der Stpfl. somit eine ArbN-Wohnung an einen fremden Dritten, bleibt sie auch bei Durchschnittssatzgewinnermittlung im BV. Eine zu notwendigem PV führende Nutzungsänderung würde auch bei Gewinnermittlung durch BV-Vergleich eine Entnahme bedingen, so dass Abs. 1 Satz 7 auf diese Fälle nicht anzuwenden ist. Nutzt daher der Unternehmer oder Gesellschafter die ArbN-Wohnung (nicht nur vorübergehend), führt dies zur Entnahme (zB BFH v. 12.3.1964 – IV 401/62, StRK EStG [bis 1974] § 6 Abs. 1 Ziff. 4 R. 40; BFH v. 18.11.1986 – VIII R 301/83, BStBl. II 1987, 261). Abs. 1 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 Abs. 1 Satz 7 bestimmt, dass die Verpachtung eines Betriebs ohne Betriebsaufgabeerklärung oder die Einstellung der landwirtschaftlichen Nutzung eines Grundstücks keine Nutzungsänderung sei, die zu einer Entnahme führe (BMF v. 28.7.1983 – IV B 2 - S 2135 – 6/83, 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.; BFH v. 17.1.2002 – IV R 74/99, BStBl. II 2002, 356).

b) Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 7: Keine Zwangsentnahme des Wirtschaftsguts 271

Fortbestand des gewillkürten Betriebsvermögens: Die Nutzungsänderung, die bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 1 zu gewillkürtem BV führt, ist auch bei einer Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen keine Entnahme, sondern bleibt (gewillkürtes oder geduldetes) BV (vgl. BFH v. 24.3.2011 – IV R 46/08, BStBl. II 2011, 692). Die Entnahme eines WG aus Anlass einer Nutzungsänderung liegt nur vor, wenn der Stpfl. die Entnahme will und sie 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; BFH v. 4.11.1982 – IV R 159/79, BStBl. II 1983, 448; *Bordewin*, DStZ 1979, 431). Zur älteren Rspr. s. BFH v. 9.1.1964 – IV 274/63 U, BStBl. III 1964, 97; BFH 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).

Abs. 1 Satz 7 hat nur deklaratorische Bedeutung. Der der Regelung zugrundeliegende Rechtsgedanke war auch schon vor Inkrafttreten des Gesetzes zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte (§ 52 Abs. 2c idF des Gesetzes zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft v. 25.6.1980, BGBl. 1980, 400) anzuwenden (glA BFH v. 4.11.1982 – IV R 159/79, BStBl. II 1983, 448; BFH v. 12.11.1992 – IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430; BFH v. 10.12.1992 – IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342; BFH v. 15.4.1993 – IV R 12/91, BFH/NV 1994, 87; BFH v. 15.5.1997 – IV R 46/96, BFH/NV 1997, 850; BFH v. 7.2.2002 – IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135).

Folgerung für gewillkürtes Betriebsvermögen bei Gewinnermittlung nach § 13a: Aus Abs. 1 Satz 7 ergibt sich zwar, dass auch bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a gewillkürtes BV (jedenfalls) in der Konstellation einer Nutzungsänderung anzuerkennen ist: Allerdings ist ungeachtet der Vorschrift nach wie vor unklar, inwieweit die Bildung gewillkürten BV bei der Durchschnittssatzgewinnermittlung grds. möglich ist (gänzlich abl. 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 *Brandis/Heuermann*, § 13a Rz. 4 [8/2018]; *Kulosa* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 13 Rz. 243; s. nunmehr auch BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Rz. 44).

Einstweilen frei. 272–289

VII. Einlagen (Abs. 1 Satz 8)

1. Einlagen nach Abs. 1 Satz 8 Halbs. 1

Schrifttum: Siehe vor Anm. 150.

a) Gegenstand einer Einlage

290 **aa) Überblick**

Einlagen sind nach Abs. 1 Satz 8 Halbs. 1 alle WG (Bareinzahlungen und sonstige WG), die der Stpfl. dem Betrieb im Laufe des Wj. zugeführt hat.

Begriff und Abgrenzung: Die Einlage iSv. Abs. 1 Satz 8 Halbs. 1 charakterisiert sich als Gegenstück zur Entnahme gem. Abs. 1 Satz 2 (hierzu Anm. 170 ff.). Es handelt sich um WG, die der Stpfl. dem Betrieb zu betrieblichen Zwecken aus der außerbetrieblichen Sphäre zuführt (ua. BFH v. 30.11.2005 – I R 3/04, BStBl. II 2008, 809, unter II.3). Ist eine Wertzuführung betrieblich veranlasst, handelt es sich um eine BE (s. Anm. 152 sie erfolgt dann nicht aus der außerbetrieblichen Sphäre und kann begrifflich keine Einlage darstellen (s. allg. *Schuhmann*, StBp. 1997, 228). Seit dem SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782) und dem ATADUmsG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2035) regelt das Gesetz noch zwei weitere – von der allgemeinen Einlage des Abs. 1 Satz 8 Halbs. 1 abzugrenzende – Einlagetatbestände. Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 fingiert eine Einlage, wenn hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG (erstmals) ein inländ. Besteuerungsrecht begründet wird (hierzu Anm. 311 f.). Darüber wird eine Einlage nach Abs. 1 Satz 9 auch dann fingiert, wenn der Stpfl. von seinem Recht Gebrauch macht, den Wegfall der Beschränkung des inländ. Besteuerungsrechts in Bezug auf ein WG als Entnahme iSv. Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 (Anm. 225 ff.) zu behandeln (Anm. 321 f.).

Verweis: Zur Korrekturfunktion einer Einlage im Rahmen der Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 1 s. Anm. 151; zum Veranlassungsprinzip vgl. Anm. 152; zur Feststellungslast s. Anm. 155.

291 **bb) Sacheinlage**

Begriff des Wirtschaftsguts: Einlagen sind in Abs. 1 Satz 8 Halbs. 1 alle WG. Nach der Klammerdefinition der Vorschrift handelt es sich – abweichend von der Definition der entnahmefähigen WG in Abs. 1 Satz 2 (vgl. Anm. 170 f.) – um Bareinzahlungen und sonstige WG.

Bilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter: Die Rspr. des BFH geht davon aus, dass nur bilanzierungsfähige WG Gegenstand einer (Sach-)Einlage sein können. Dies gründet darauf, dass nur dasjenige einlagefähig ist, was auch Bestandteil des BV-Vergleichs nach Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 sein kann (grundlegend BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, unter C.I.1.a; vgl. zur Entnahme Anm. 171). Eingelegt werden können aber solche WG, die nur deshalb nicht in den stl. BV-Vergleich einbezogen werden, weil sie mit einem Aktivierungsverbot belegt sind, so zB selbst geschaffene immaterielle WG des AV gem. § 5 Abs. 2 (vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, unter C.I.1.a; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 500 [11/2020]).

Nutzungsvorteile sind nicht einlagefähig, da ihnen die Qualität fehlt, ein WG zu sein (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, unter C.I.1.a, betr. Vorteile aus der Gewährung eines zinslosen Darlehens).

Nutzungsrechte: Dagegen können obligatorische oder dingliche Nutzungsrechte grds. Gegenstand einer Einlage sein. Es handelt sich um selbständige WG (vgl. BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508, unter C.II.2.b). Allerdings spricht der BFH Nutzungsrechten am eigenen betriebsfremden Vermögen im Erg. jedenfalls dann die Einlagefähigkeit ab, wenn die durch die Realisierung des Nutzungsrechts erzielte Vermögensmehrung deshalb unbesteuert bliebe, weil dem Nutzungsertrag eine entsprechende – an den Teilwert anknüpfende – Abschreibung auf das Nutzungsrecht gegenüberstünde; dies widerspräche den Wertungen des EStRechts, erzielte betriebliche Nutzungen aus dem Recht der Besteuerung zu unterwerfen (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, unter C.I.1.c; BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508, unter C.II.2.b aa; vgl. auch *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 500 [11/2020]). Allerdings hat der BFH entschieden, dass der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts (als Nutzungsrecht) in ein BV eingelegt werden könne. Begründet hat er dies damit, dass keine Besteuerungsausfälle drohten, da zum Zeitpunkt der Zuführung eines solchen (dieses besonderen) WG zum BV dessen künftige Wertentwicklung noch nicht einmal ansatzweise vorhergesagt werden könne, sondern – je nach Popularität des Namensträgers – in die eine oder andere Richtung ausschlagen könne (BFH v. 12.6.2019 – X R 20/17, BStBl. II 2020, 3, Rz. 57 ff.; vgl. ua. hierzu auch *Wendt*, FR 2020, 593).

Einlagefähigkeit: Ein WG kann nur dann ins BV eingelegt werden, wenn es BV sein kann; es muss daher eine bestimmte Beziehung zum Betrieb haben und zum Vermögen des Stpfl. gehören (s. Anm. 47). Wirtschaftsgüter, die notwendiges PV bilden (s. Anm. 57), können nicht eingelegt werden.

- *Betriebsschädliche 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; sog. betriebsschädliche WG (BFH v. 27.3.1974 – I R 44/73, BStBl. II 1974, 488; BFH v. 15.11.1978 – I R 57/76, BStBl. II 1979, 257; BFH v. 25.2.1982 – IV R 25/78, BStBl. II 1982, 461; BFH v. 11.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399; s. auch Anm. 61, 115). Eine Einlage kommt somit nicht in Betracht, 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 in die stl. wirksame Sphäre zu transferieren (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. 61). Insoweit muss im Einzelfall festgestellt werden, ob ein betrieblicher Funktionszusammenhang herstellbar ist oder ob es sich anderenfalls 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:* Wirtschaftsgüter, 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).
- *Forderungen* teilen im Zeitpunkt ihrer Entstehung die steuerbilanzielle Vermögenszuordnung ihres Entstehensgrundes. Allerdings sind Forderungen nach ihrer Entstehung selbständig einleg- und entnehmbar (vgl. Anm. 171). Die Rspr. fordert hierfür eine hinreichende Konkretisierung der Forderung. So soll zB ein Anspruch auf Erstattung von ESt nicht ins BV eingelegt werden können, solange die Forderung noch nicht durch einen bestandskräftigen Bescheid festgesetzt worden ist (vgl. FG München v. 21.8.1963 – II 141/62, EFG 1964, 164, rkr.). Dies ist uE nicht haltbar. Forderungen können vielmehr auch dann eingelegt werden, wenn sie noch nicht „konkretisiert" sind, dh. wenn sie dem Grund und/oder der Höhe nach noch nicht verbindlich feststehen. Sie sind dann nach kaufmännischen Grundsätzen zu bewerten, dh. ggf. entsprechend ihrer Zweifelhaftigkeit wertzuberichtigen; sie sind aber WG iSd. Abs. 1 Satz 8 Halbs. 1 und daher einlagefähig.
- *Verbindlichkeiten* sind insoweit einlagefähig, als sie in untrennbarem Zusammenhang mit einem WG stehen, das aus dem PV ins BV eingelegt wird; in diesem Fall folgt die Schuld dem finanzierten WG (vgl. Anm. 141 f.). Auch die Tilgung einer betrieblichen Verbindlichkeit aus privaten Mitteln ist als Einlage zu werten (BFH v. 7.5.1965 – VI 217/64 U, BStBl. III 1965, 445). Zur Entnahme von Verbindlichkeiten s. Anm. 171.

292 **cc) Nutzungseinlage**

Parallel zur Nutzungsentnahme (vgl. Anm. 172) können auch Nutzungseinlagen berücksichtigungsfähig sein. Es handelt sich begrifflich nicht um Einlagen, da nur WG Gegenstand einer Einlage iSv. Abs. 1 Satz 8 Halbs. 1 sein können (Anm. 291). Allerdings erkennt die Rspr. an, dass der Aufwand, der dem Stpfl. aus der Nutzung eigenen betriebsfremden Vermögens entsteht, nach allgemeinen Besteuerungsprinzipien gewinnmindernd in Abzug zu bringen ist (vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, unter C.II.1.b bb; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 226; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 100 f.). Eingelegt wird dann aber nicht der Wert der Nutzung, sondern der durch sie betrieblich verursachte Aufwand, so dass dieser eher technische Vorgang auch als Aufwandseinlage bezeichnet wird (vgl. etwa *Groh*, DB 1988, 514; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 520 „Aufwandseinlage" [11/2020]). Eine Aufwandseinlage kommt etwa in Betracht, wenn ein privater Pkw. auch betrieblich genutzt wird und der betriebliche Nutzungsanteil stl. erfasst werden muss.

293 **dd) Leistungseinlage**

Leistungen sind in gleichem Umfang einlegbar wie der aus der Nutzung eines betriebsfremden WG herrührende Aufwand (*Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 501 [11/2020]). Allerdings muss durch die Leistung auch real existierender Aufwand entstanden sein; kalkulatorische Kosten – wie zB der eigene Unternehmerlohn des Betriebsinhabers – stellen keine einlagefähigen Aufwendungen dar.

b) Einlagetatbestand

aa) Zweck der Einlage

294

Die Einlage bezweckt die Stärkung des betrieblichen Vermögens aus der außerbetrieblichen Sphäre (vgl. BFH v. 30.11.2005 – I R 3/04, BStBl. II 2008, 809, unter II.3., „Vermögensmehrungen, die dem Betrieb aus dem außerbetrieblichen Bereich des Unternehmens zufließen").

Private Sphäre: Im Regelfall erfolgt die Zuführung aus dem privaten Bereich des Betriebsinhabers (zB Einlage von Geldmitteln, betriebliche Nutzung eines zunächst für private Zwecke erworbenen Pkw.).

- *Stehengebliebene Gewinne* sind keine Einlagen, da der Begriff der Einlage die Zuführung von WG aus der außerbetrieblichen Sphäre in das BV verlangt.
- *Arbeitskraft:* Keine Einlage ist zudem die persönliche Arbeitsleistung des Stpfl.; sie geht aber in den Teilwert der selbst erzeugten WG ein.

Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen mehreren Einzelbetrieben: Wenn die Einlage voraussetzt, dass das WG aus der außerbetrieblichen Sphäre betrieblichen Zwecken zugeführt wird, ist der Betriebsbegriff entscheidend (allg. hierzu s. Vor §§ 4–7 Anm. 85 ff.). 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 uE zu Recht eine Entnahme bejaht (s. Anm. 176), liegt auch eine korrespondierende 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; BFH v. 9.12.1986 – VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342; BFH v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667; BFH 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 dem Jahr 1999 geht § 6 Abs. 5 Satz 1 bei betriebsübergreifenden Überführungen von WG von einer Entnahme im abgebenden Betrieb 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, 24. Aufl. 2021, Rz. 9.461; § 6 Anm. 1500 ff.; s. auch Anm. 176). Demnach liegt im aufnehmenden Betrieb desselben Stpfl. eine Einlage vor, die allerdings nicht mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5) zu bewerten, sondern im Hinblick auf die insoweit speziellere Vorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 1 mit dem Buchwert in Ansatz zu bringen ist.

Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Ausland (finaler Einlagebegriff): Für die Frage, ob bei der Überführung eines WG aus einem ausländ. Betrieb oder einer ausländ. BS eines Stpfl. in einen inländ. Betrieb oder eine inländ. BS eine Einlage anzunehmen ist, müssen die Grundsätze entsprechend Anwendung finden, die bei Überführung aus einem inländ. Betrieb (bzw. BS) ins Ausland gelten (s. ausführl. Anm. 209). Der BFH hatte bei Überführung in eine ausländ. BS 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 mit Urt. v. 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). Der Gesetzgeber hat mit Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 (Anm. 311 f.) und Abs. 1 Satz 9 (Anm. 321 f.) gesetzliche Regelungen geschaffen, die im Fall der Überführung eines WG ins Inland eine Einlage fingieren.

Einlagen im Rahmen von Mitunternehmerschaften: Der Einlagetatbestand des Abs. 1 Satz 8 Halbs. 1 gilt auch im Verhältnis zwischen PersGes. und ihren Mitunternehmern (vgl. bereits *Dobelke*, WPg 1963, 65).

- *Wirtschaftsgüter ins Gesamthandsvermögen:* Zuführungen von WG aus dem Bereich des PV eines Mitunternehmers ins Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft stellen Einlagen des Mitunternehmers dar, sofern hierfür keine Gegenleistung erbracht wird.
- *Wirtschaftsgüter ins Sonderbetriebsvermögen:* Eine Einlage ins SonderBV (vgl. hierzu Anm. 73) ist gegeben, wenn ein Mitunternehmer ein WG, das in seinem (wirtschaftlichen) Eigentum steht, der PersGes. zur Nutzung überlässt. Ändert er den Nutzungszweck, überlässt er zB die Nutzung seinen nicht an der Gesellschaft beteiligten Kindern, liegt hierin eine Entnahme des WG.
- *Verbindlichkeiten:* Übernimmt bei der Sanierung einer PersGes. ein Mitunternehmer für Schulden der Gesellschaft eine Bürgschaft, kann dies eine Einlage sein, die aber erst im Zeitpunkt der Inanspruchnahme oder – frühestens – wenn die Inanspruchnahme droht und Ersatzansprüche nicht durchsetzbar erscheinen zu berücksichtigen ist.

Einlagen bei Kapitalgesellschaften: Die vorgenannte Definition einer Einlage greift bei KapGes. nicht, da diese über keine außerbetriebliche Sphäre verfügen (vgl. Anm. 70). Allerdings dürfen auch bei KapGes. Mehrungen des BV, die ihre Ursache nicht im betrieblich-wirtschaftenden Sinne haben, sondern auf das Gesellschaftsverhältnis zurückzuführen sind, nicht Bestandteil des stpfl. Gewinns sein. Aus diesem Grund regelt § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG, dass verdeckte Einlagen das Einkommen nicht erhöhen, dh. wieder abzuziehen sind. Es handelt sich um die Zuwendung eines bilanzierbaren Vermögensvorteils aus gesellschaftsrechtl. Gründen ohne Entgelt in Gestalt von Gesellschaftsrechten (vgl. ua. BFH v. 27.11.2019 – I R 40/19, BFHE 268, 1, Rz. 32).

295 **bb) Einlagehandlung**

Die Anforderungen an eine Einlagehandlung hängen – wie bei der Entnahmehandlung (vgl. Anm. 177) – ganz entscheidend davon ab, welchem betrieblichen Vermögensbereich das einzulegende WG zuzuordnen ist. Es ist zu differenzieren, ob das WG zum gewillkürten oder gar zum notwendigen BV zählt.

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; BFH v. 10.10.2017 – X R 1/16, BStBl. II 2018, 181, Rz. 33). Vielmehr muss sich – gerade wegen des bestehenden Wahlrechts – aus dem Verhalten des Stpfl. eindeutig der Charakter als Einlagehandlung ableiten lassen. Diese kann allerdings auch in einem schlüssigen Verhalten liegen (*Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 103).

Notwendiges Betriebsvermögen: Selbst bei notwendigem BV ist eine Einlagehandlung erforderlich. Dies schien der BFH in seiner älteren Rspr. zwar in Zweifel gezogen zu haben (vgl. BFH v. 2.7.1969 – I R 143/66, BStBl. II 1969, 617), da der Stpfl. – anders als bei gewillkürtem BV – kein Wahlrecht hat, das WG weiterhin dem privaten oder aber dem betrieblichen Bereich zuzuordnen; allein die Einbuchung eines WG in das BV aufgrund gesetzlicher Anordnung stellt keine Einlage(-handlung)

dar. Allerdings wird man auch bei notwendigem BV eine Einlagehandlung fordern müssen, die darin zu sehen ist, dass das zuvor privat genutzte WG nunmehr betrieblichen Zwecken dient. Die Einlagehandlung besteht damit in der tatsächlichen Zuführung des WG bzw. in den diese Zuführung begründenden Umständen.

Keine Einlage liegt aber vor, wenn ein WG des notwendigen BV von vornherein zu Unrecht als PV behandelt worden ist und in einem späteren Wj. eingebucht wird; daher darf keine Bewertung mit dem Teilwert (vgl. Anm. 51), sondern muss eine Einbuchung zu den AHK erfolgen (vgl. *Schoor*, DStZ 2007, 274 [278]; s. ausführl. Anm. 431). Ebenso ist keine Einlage gegeben, wenn ein WG des notwendigen BV zu Unrecht als entnommen behandelt wurde und daher wieder eingebucht werden muss.

Notwendiges Privatvermögen: Wirtschaftsgüter des notwendigen PV können grds. nicht in das BV eingelegt werden (s. Anm. 57). 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 (vgl. zur Entnahme Anm. 177), und zwar auch dann, wenn ihr ausnahmsweise ein Rechtsgeschäft zugrunde liegt, wie zB bei Einbringung von WG in das Gesamthandsvermögen einer PersGes. Ist dieses Rechtsgeschäft nichtig (zB Übertragung von GmbH-Anteilen ohne Einhaltung der vorgeschriebenen Form) und behandeln die Beteiligten die WG als eingebracht, liegt gleichwohl eine Einlage vor. Ein Indiz für eine eindeutige Einlagehandlung kann weiterhin darin liegen, dass der Stpfl. ein WG selbst bewirtschaftet oder zumindest die Absicht hat, das WG so bald wie möglich selbst zu bewirtschaften (vgl. BFH v. 17.5.2018 – VI R 73/15, BFH/NV 2018, 1249; BFH v. 17.5.2018 – VI R 66/15, DStR 2018, 2135).

cc) Einlagewille

296

Die Ausführungen zum Entnahmewillen gelten beim Einlagewillen grds. entsprechend (ausführl. Anm. 178).

Konkreter Willensentschluss maßgeblich: Voraussetzung jeder Einlage ist der konkret gefasste Willensentschluss. Eines Rechtsfolgebewusstseins bedarf es bei der Einlage ebenso wenig wie bei der Entnahme (s. Anm. 178). Motive und Absichten, die der Einlage zugrunde liegen, sind unbeachtlich (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 235). Auch Irrtümer über die Folgen der Einlagehandlung sind ohne Belang. 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/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 103).

Mittelbare Einlagen/Rechtsvorgänge: Auf die Ausführungen zu den Entnahmen wird verwiesen (vgl. Anm. 179–182). Nur ausnahmsweise können Einlagen ohne willentliche Einlagehandlung anerkannt werden. Dies gilt vor allem bei Rechtsvorgängen, die eine Einlagehandlung substituieren können. So stellt ein Erbfall zwischen Mieter und Vermieter eines bisher fremdbetrieblich genutzten Gebäudes einen solchen Rechtsvorgang dar (*Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 509 [11/2020]; Beispiele die Entnahme betr. bei Anm. 180). Reine Rechtsänderungen (Gesetzes- oder Rechtsprechungsänderungen) bewirken keine Einlage.

297 **dd) Zeitpunkt der Einlage**

Grundsatz: Es gilt das Entsprechende wie für Entnahmen; s. bereits allg. Anm. 154 und 182. Der Zeitpunkt der Einlage ist demnach derjenige, in welchem das WG betrieblichen Zwecken gewidmet wird.

Notwendiges Betriebsvermögen: Gehört ein WG zum notwendigen BV, ist es zu dem Zeitpunkt, zu dem es diese Eigenschaft erlangt, als dem BV zugeführt anzusehen, 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 Betriebsvermögen kommt es darauf an, ab wann der Stpfl. seinen Willen, das WG zum BV zu ziehen, eindeutig (zB durch Einbuchung) erkennbar macht. Die Rspr. behandelt bspw. ein Gebäude, das der Stpfl. zT aus Mitteln einer Bausparkasse errichtet hatte und das zum geringeren Teil gewerblichen, zum größeren Teil fremden Wohnzwecken diente, 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 (BFH v. 26.9.1958 – VI 153/56 U, BStBl. III 1958, 444).

Keine Rückwirkung: Einlagen sind wie Entnahmen tatsächliche betriebliche Vorfälle (s. Anm. 154). Sie können daher nicht auf einen früheren Zeitpunkt zurückbezogen werden. Der Stpfl. kann daher auch nach Ablauf des Wj. nicht rückwirkend eine Einlage einbuchen (vgl. auch BFH v. 17.6.2019 – IV R 19/16, BStBl. II 2019, 614, Rz. 22, betr. Nachholung einer irrtümlich unterlassenen Einlage). 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; BFH v. 22.6.1967 – I 192/64, BStBl. II 1968, 4).

298 **c) Rechtsfolgen der Einlage**

Außerbilanzielle Korrektur: Einlagen sind – wie Entnahmen – im Rahmen der Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 1 auf der zweiten Stufe (und somit außerbilanziell) zu korrigieren. Sie gleichen die auf der ersten Stufe des BV-Vergleichs nach Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 entstandene Minderung des BV wieder aus, haben somit eine gewinnneutralisierende Wirkung (*Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 104; vgl. auch BFH v. 30.11.2005 – I R 3/04, BStBl. II 2008, 809, unter II.3; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 497 [11/2020] – Instrument der „Binnenkorrektur" des BV-Vergleichs). Zur technischen Erfassung von Einlagen bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung gem. Abs. 3 vgl. Anm. 584.

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. 850 ff.). Die grundsätzliche Bewertung der eingelegten WG mit dem Teilwert stellt sicher, dass in den BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 nur solche Wertänderungen einbezogen werden, die während der Zugehörigkeit des WG zum Betrieb entstehen (*Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 104).

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. 297) BE und BA (soweit nicht zB bei privaten Nutzungen Entnahmen vorliegen).

Folgewirkungen: Einlagen haben – wie auch Entnahmen – Auswirkungen auf andere stl. Tatbestände. Sie haben insbes. Einfluss auf die Höhe der nicht abziehbaren Schuldenzinsen (Abs. 4a) und die Sondertarifierung für nicht entnommene Gewinne gem. § 34a (vgl. auch Anm. 188).

d) Wichtige Anwendungsfälle von Einlagen

299

Aufwandseinlage: Der Begriff der Aufwandseinlage ist ein Parallelbegriff zur Aufwandsentnahme und hat sich 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. 292). Hierüber werden betrieblich veranlasste Kosten, die bei der Nutzung eines betriebsfremden WG entstehen, in die Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 1 einbezogen.

Bebauung: Die Bebauung ist für die Einordnung des WG „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. 177). Infolge der Bebauung eines Grundstücks kann es zu dessen Einlage in das BV kommen, wenn ein bisher privat genutztes Grundstück mit einem nunmehr betrieblich zu nutzenden Gebäude bebaut wird und dieser Vorgang sich zweifelsfrei als Einlagehandlung deuten lässt (zum Parallelvorgang bei der Entnahme s. Anm. 196 „Bebauung").

Betriebsstätte: Bei der Überführung eines WG von einer ausländ. BS in das inländ. Stammhaus konnte nach der bisher vom BFH vertretenen finalen Einlagetheorie eine Einlage vorliegen. Diesen Ansatz hat der BFH inzwischen aufgegeben (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; vgl. ausführl. Anm. 209). Die FinVerw. bejahte bisher nur dann eine Einlage, wenn in den DBA der beteiligten Staaten die Freistellungsmethode vereinbart war (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.6.2). Seit Geltung des SEStEG v. 7.12.2006 ist in Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 ein allgemeiner Verstrickungstatbestand geregelt (s. Anm. 311 f.).

Bodenschatz: Wird ein Bodenschatz im PV des Stpfl. entdeckt, 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; BFH 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 AfS 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 – IV B 2 - S 2134 - 208/93, BStBl. I 1993, 678; BMF v. 24.6.1998 – IV B 2 - S 2134 – 36/98, BB 1998, 1685; BMF v. 7.10.1998 – IV B 2 - S 2134 – 67/98, 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 zumindest ein Indiz für das Vorliegen einer Einlage sein. Wurde ein WG fehlerhaft nicht als BV geführt, wird der Fehler nicht im Wege der Einlage korrigiert, sondern durch die Einbuchung mit dem fortentwickelten Wertansatz (BFH v. 24.10.2001 – X R 153/97, BStBl. II 2002, 75).

Bürgschaft: 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. 173 sowie Anm. 196 „Eigene Arbeitsleistung").

Einlagehandlung: Die Einlage setzt als objektiven Einlagetatbestand eine Einlagehandlung voraus, dh. einen tatsächlichen – willensgetragenen – Vorgang, durch den ein WG zum BV gezogen wird (s. ausführl. Anm. 295).

Einlagetatbestand: Der Einlagetatbestand besteht aus einem objektiven Teil (der Einlagehandlung) und einer subjektiven Komponente (dem Einlagewillen). Zu Einzelheiten s. Anm. 294 ff.

Einlagewille: Der Einlagewille ist die subjektive Komponente des Einlagetatbestands; ausführl. s. Anm. 296.

Erbfall: Beerbt der Stpfl. einen Erblasser, der eine Forderung gegen ihn hatte und bei ihm zum BV gehörte, erlöschen Forderung und Verbindlichkeit wegen Konfusion. Die hiermit einhergehende Erhöhung des BV gem. Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 (Wegfall eines Passivpostens) ist durch eine Einlage auszugleichen; die Erbschaft stellt einen außerbetrieblichen Grund dar (BFH v. 12.4.1989 – I R 41/85, BStBl. II 1989, 612, unter II.4).

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 eines WG von einer ausländ. BS in das inländ. Stammhaus vor dem Hintergrund des finalen Einlagebegriffs eine Einlage zu bejahen. Infolge der Aufgabe des finalen Entnahmebegriffs durch die Rspr. (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; vgl. ausführl. Anm. 209, 294) hat auch der finale Einlagebegriff keinen Anwendungsbereich mehr.

Forderung/Forderungsverzicht (des Gläubigers): Forderungen sind nach ihrer Entstehung unabhängig von ihrem Entstehungsgrund in das BV einlegbar (s. Anm. 291). Der Verzicht des Gläubigers auf eine Forderung, die eine betriebliche Verbindlichkeit beim Schuldner darstellt, ist als Einlage zu qualifizieren, wenn der Verzicht aus privaten Erwägungen erfolgt (vgl. BFH v. 12.3.1970 – IV R 39/69, BStBl. II 1970, 518; s. auch BFH v. 12.4.1989 – I R 41/85, BStBl. II 1989, 612). Beruht der Verzicht dagegen nicht auf außerbetrieblichen Motiven, führt er zu einer BV-Mehrung und damit zu Gewinn iSv. Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1.

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. 291; vgl. auch BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348).

Leistungseinlage: Die Leistungseinlage ist eine besondere Form der Einlage, die entsprechend der Nutzungseinlage zu behandeln ist (s. ausführl. Anm. 293).

Mitunternehmerschaft: Siehe Anm. 294.

Namensrecht: Der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts ist als Nutzungsrecht ein einlagefähiges WG (BFH v. 12.6.2019 – X R 20/17, BStBl. II 2020, 3, in Abgrenzung zu BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, sowie BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508). Vgl. Anm. 291.

Nießbrauch: Die durch unentgeltlichen Zuwendungsnießbrauch bzw. Vorbehaltsnießbrauch 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 WG des PV 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, eindeutig im Zuge einer Einlagehandlung hervortreten.

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. 291).

Rechtsänderungen: Bloße Rechtsänderungen können im Unterschied zu Rechtsvorgängen nicht zu einer Einlage führen (ausführl. Anm. 296).

Rechtsfolgebewusstsein: Der Stpfl. muss im Zuge seiner Einlagehandlung nicht das Bewusstsein über die rechtl. Folgen der Einlage haben (vgl. Anm. 296).

Rechtsvorgänge können unter bestimmten Umständen eine Einlagehandlung substituieren und zu einer sog. mittelbaren Einlage führen (vgl. Anm. 296).

Verbindlichkeiten: Siehe Anm. 291.

Verdeckte Einlage: Eine verdeckte Einlage liegt vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person der KapGes. 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, 24. Aufl. 2021, Rz. 11.92). Als Rechtsfolge ist die verdeckte Einlage außerhalb des BV-Vergleichs wieder abzuziehen, um den aufgrund gesellschaftsrechtl. Einflüsse zu hoch ausgewiesenen Gewinn der Gesellschaft zu korrigieren (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG). Zur verdeckten Einlage s. ausführl. § 8 KStG Anm. 460 ff.

Verstrickung: Ein allgemeines Verstrickungsprinzip kennt das deutsche Ertragsteuerrecht auch nach den Änderungen durch das SEStEG (Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 und Abs. 1 Satz 9 [ATADUmsG]) 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 iSv. Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 (hierzu Anm. 311 f.) bzw. Abs. 1 Satz 9 (hierzu Anm. 321 f.) erfüllt ist.

Vorbereitungshandlungen: Werden WG in einer bereits von Einkünfteerzielungsabsicht getragenen Vorbereitungsphase der Betriebseröffnung betrieblich gewidmet, stellt dies eine Einlage dar (BFH v. 10.7.1991 – VIII R 126/86, BStBl. II 1991, 840; BFH v. 26.11.1993 – III R 58/89, BStBl. II 1994, 293; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 270 „Vorbereitungshandlungen" mwN).

Wirtschaftsgüter/immaterielle Wirtschaftsgüter: Zum WG-Begriff bei der Einlage allg. s. Anm. 290 f. 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; BFH v. 25.10.1995 – I R 104/94, BFHE 179, 265 = DStR 1996, 617; beide zur [verdeckten] Einlage des Geschäftswerts).

Zeitpunkt: Siehe Anm. 297.

300–310 Einstweilen frei.

2. Einlagen durch Verstrickung (Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2)

Schrifttum: Siehe vor Anm. 210, 225.

311 **a) Tatbestand**

Im Wesentlichen spiegelbildlich zu Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 hat der Gesetzgeber mit dem SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782) mit Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 einen allgemeinen Verstrickungstatbestand für solche WG geschaffen, auf die der inländ. Fiskus infolge einer gewechselten Zuordnung erstmals stl. zugreifen kann. Auf Grundlage der Rspr. des BFH zum finalen Entnahmebegriff (s. ausführl. Anm. 209) existierte aber ein spiegelbildlicher finaler Einlagebegriff (s. Anm. 294), der zu ähnlichen Ergebnissen führte wie Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2.

Begründung eines Besteuerungsrechts: Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 setzt voraus, dass erstmals ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland begründet wird. Eine bloße Verstärkung desselben reicht nicht aus (ebenso *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 254; *Ditz*/*Rupp*, ISR 2021, 413 [416]; vgl. insoweit Abs. 1 Satz 9 und Anm. 321). Es werden daher nur solche Konstellationen erfasst, in denen zuvor überhaupt kein inländ. Besteuerungsrecht bestand (*Hagemann*/*Link*, IWB 2021, 471 [475]).

Das Besteuerungsrecht muss in Bezug auf ein Wirtschaftsgut begründet werden. Tatbestandlich sind grds. Fälle, in denen unter Geltung der Freistellungsmethode ein WG aus einer ausländ. BS in das inländ. Stammhaus oder eine inländ. BS überführt wird (dazu *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 513 [11/2020]; *Kudert*/*Kielewa-Buzala*, IStR 2021, 605 [607]). Wegen der bisherigen StFreistellung der Gewinne aus dem ausländ. Stammhaus oder der dort belegen BS entsteht mit der Überführung ins Inland erstmals ein inländ. Besteuerungsrecht (vgl. *Ditz*/*Rupp*, ISR 2021, 413 [415] mit Beispiel).

Nicht erfasst wird dagegen die Überführung eines WG aus einer Anrechnungs-BS in das inländ. Stammhaus (vgl. die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 16/2710, 45; ebenso die Begr. zum ATADUmsG, BTDrucks. 19/28652, 33; s. auch *Ditz*/*Rupp*, ISR 2021, 413 [416] mit Beispiel [Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 5 Satz 1]). Jedenfalls im Verhältnis zur spiegelbildlichen Norm des Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 erschien dies als systemwidrig (vgl. nunmehr Abs. 1 Satz 9 und Anm. 321). Bei einer beschränkten StPflicht hat die Inlands-Überführung eines WG dagegen sowohl bei

der abkommensrechtl. Freistellungs- als auch der Anrechnungsmethode die erstmalige Begr. eines inländ. Besteuerungsrechts zur Folge (so wohl auch *Kudert*/*Kielewa-Buzala*, IStR 2021, 605 [607]).

Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung: Das inländ. Besteuerungsrecht kann nur in Bezug auf den Gewinn aus der Veräußerung des WG begründet werden. Die Nutzung des WG durch die inländ. BS oder das inländ. Stammhaus führt danach nicht zur Verstrickung (*Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 513 [11/2020]; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 254). Auch dies führt dazu, dass Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 als tatbestandlich enger als Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 anzusehen ist und Systeminkonformitäten aufweist (krit. *Carlé*, KÖSDI 2007, 15403).

b) Rechtsfolge: Gleichstellung mit einer Einlage 312

Der Verstrickungstatbestand des Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 fingiert eine Einlage („einer Einlage steht … gleich").

Gemeiner Wert: Die Einlage ist abw. vom Grundtatbestand des § 6 Abs. 1 Nr. 5 nicht mit dem Teilwert, sondern nach § 6 Abs. 1 Nr. 5a grds. mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Zunächst galt der so zu bemessende Einlagewert unabhängig von der Höhe des im Rahmen einer etwaigen ausländ. Entstrickungsbesteuerung angesetzten Werts (vgl. *Förster*, DB 2007, 72 [76]).

Ausländischer Besteuerungswert: Mit Blick auf die Vorgaben der ATAD-Richtlinie (RL [EU] 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016, ABl. EU 2016 Nr. L 193, 1) hat der Gesetzgeber durch das ATADUmsG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2035) durch einen neu eingefügten Halbs. 2 in § 6 Abs. 1 Nr. 5a für Fälle, in denen der ausländ. Staat anlässlich der Überführung des WG ins Inland eine Entstrickungsbesteuerung durchgeführt hat, angeordnet, dass der hierbei berücksichtigte Wert auch als inländ. Einlagewert anzusetzen ist; der gemeine Wert des WG darf aber nicht überschritten werden. Grund für diese besondere Regelung ist, dass Art. 5 Abs. 5 ATAD-Richtlinie die Mitgliedstaaten verpflichtet, bei der grenzüberschreitenden Übertragung von Vermögenswerten den für die nach Art. 5 Abs. 1 ATAD-Richtlinie erforderliche Entstrickungsbesteuerung zugrunde gelegten („festgesetzten") Wert anzuerkennen, sofern dieser dem Marktwert entspricht. Dadurch wird erreicht, dass die im Rahmen des ausländ. Besteuerungsrechts erfassten stillen Reserven nicht im Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland verstrickt werden (BTDrucks. 19/28652). Die Vorschrift ist erstmals für nach dem 31.12.2019 endende Wj. anzuwenden (§ 52 Abs. 12 Satz 11), dh. im Regelfall ab VZ 2020. Ein Wahlrecht, der fiktiven Einlage anstelle des ausländ. Besteuerungswerts einen – höheren – gemeinen Wert zugrunde zu legen, besteht ausweislich des klaren Wortlauts der Norm nicht (zutr. *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 254). Erfolgt im Ausland – entgegen Art. 5 Abs. 1 ATAD-Richtlinie – keine Entstrickungsbesteuerung, geht § 6 Abs. 1 Nr. 5a Halbs. 2 ins Leere; in diesem Fall kommt nach Halbs. 1 der Vorschrift der gemeine Wert zum Ansatz (*Hagemann*/*Link*, IWB 2021, 471 [477]).

Beispiel (nach *Ditz*/*Rupp*, ISR 2021, 413 [415 f.]):

Aus einer in den Niederlanden belegenen BS wird ein WG in das inländ. Stammhaus des Stpfl. überführt. Der Buchwert beträgt 1.000, der gemeine Wert (Marktwert) 1.500. In den Niederlanden wird das WG mit einem Wert von a) 1.200 bzw. b) 1.600 entstrickt.

Das WG wird infolge der erstmaligen Begr. eines inländ. Besteuerungsrechts im Wege einer fiktiven Einlage im Inland verstrickt (Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2). In der Alt. a ist die Einlage nach § 6 Abs. 1 Nr. 5a Halbs. 2 zum Zweck der Herstellung einer Wertkorrespondenz mit

dem niederländischen Entstrickungswert mit 1.200 zu bewerten. In der Alt. b ist die Höhe der Einlage auf 1.500 zu begrenzen.

313–320 Einstweilen frei.

VIII. Einlagefiktion infolge Entnahmefiktion (Abs. 1 Satz 9)

Schrifttum: *Jacobsen*, Deutsche Umsetzung der Anti Tax Avoidance Directive, DStZ 2020, 201; *Ditz/Rupp*, Entstrickung und Verstrickung: Aktuelle Fragen und ATADUmsG, ISR 2021, 413; *Hagemann/Link*, Ent- und Verstrickung nach dem ATAD-Umsetzungsgesetz, IWB 2021, 471; *Kahle/Kopp*, Europarechtliche Einflüsse des Bilanzsteuerrechts, DStR 2021, 1569; *Kudert/Kielewa-Buzala*, Die Verstrickungsbesteuerung im ATADUmsG, IStR 2021, 605.

Siehe vor Anm. 210.

321 1. Tatbestand: Verstrickung als fiktive Entnahme

Abs. 1 Satz 9 steht in unauflösbarem Zusammenhang mit der durch das ATADUmsG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2035) geschaffenen Möglichkeit des Stpfl., die Verstrickung eines WG nach Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 als fingierte – gewinnerhöhende – Entnahme zu behandeln (vgl. hierzu ausführl. Anm. 225 ff.).

Anknüpfung an Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2: Das Gesetz behandelt auch den Wegfall der Beschränkung des inländ. Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG als Entnahme für betriebsfremde Zwecke, wenn ein ausländ. Staat in Bezug auf das WG eine Entstrickungsbesteuerung durchführt und der Stpfl. beantragt, die im Inland erfolgende Verstrickung – an sich systemwidrig – als Entnahme zu werten (ausführl. hierzu Anm. 225 ff.).

Hintergrund der Regelung: Vor der Einf. von Abs. 1 Satz 9 konnten ins Inland transferierte WG nur dann im Wege der Einlage verstrickt werden, wenn hierdurch erstmals ein inländ. Besteuerungsrecht begründet wurde; eine bloße Stärkung reichte nicht (Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2; vgl. Anm. 311). Demnach mussten WG, die aus einer abkommensrechtl. Anrechnungs-Betriebsstätte oder aus einer BS eines Nicht-DBA-Staats ins Inland überführt wurden, zwingend mit dem Buchwert übernommen werden; die im Ausland gebildeten stillen Reserven wurden ins Inland transferiert. Dies wurde zu Recht als systematisch brüchig kritisiert (vgl. auch Anm. 311), zumal im umgekehrten Fall – der Überführung eines WG in eine ausländ. Anrechnungs-Betriebsstätte – der Entstrickungstatbestand des Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 realisiert wird (vgl. *Kahle/Kopp*, DStR 2021, 1569 [1572]). Mit Abs. 1 Satz 9 wurde diese Lücke geschlossen (s. auch BTDrucks. 19/28652, 33).

In den Fällen des Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2: Die Anwendung des Abs. 1 Satz 9 hängt davon ab, dass die tatbestandlichen Voraussetzungen der Entnahmefiktion des Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 vorliegen, dh. die bisherige Beschränkung des inländ. Besteuerungsrechts in Bezug auf den Gewinn aus der Veräußerung eines WG entfällt (Anm. 226 f.), eine ausländ. Entstrickungsbesteuerung erfolgt (Anm. 228) und der Stpfl. die Anwendung des Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 beantragt (Anm. 229). Verzichtet er hierauf, ist auch Abs. 1 Satz 9 nicht anwendbar.

322 2. Rechtsfolge: Fiktion einer gleichzeitigen Einlage

Zeitgleichheit zwischen Entnahme und Einlage: Abs. 1 Satz 9 fingiert, dass das WG unmittelbar nach der Entnahme (Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2) als „wieder eingelegt"

gilt. Unmittelbar im hier verwandten Sinn meint Zeitgleichheit (*Ditz/Rupp*, ISR 2021, 413 [417] – nächste juristische Sekunde).

Bewertung: Die Einlage ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 5b mit dem ausländ. Entstrickungswert, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Damit hat der Gesetzgeber die Vorgaben von Art. 5 Abs. 5 ATAD-Richtlinie umgesetzt. Die Regelung bewirkt, dass stille Reserven, die während der Zugehörigkeit des WG zur ausländ. BS gebildet worden sind, nicht ins Inland transferiert werden (*Kahle/Kopp*, DStR 2021, 1579 [1572]).

Einstweilen frei. 323–339

IX. Verweisung (Abs. 1 Satz 10) 340

Abs. 1 Satz 10 legt fest, dass bei der Ermittlung des Gewinns die Vorschriften über die BA sowie die Bewertung und über die AfA sowie die AfS zu befolgen sind. Eigenständige Bedeutung besitzt diese Verweisungsnorm nicht; sie ist rein deklaratorisch. Die Anwendbarkeit der Regelungen über

- die BA (Abs. 4),
- die Bewertung (§§ 6, 6a),
- die AfA (§§ 7, 7a, 7b, § 7g Abs. 5, §§ 7h, 7i) und
- die AfS (§ 7 Abs. 1 Satz 7 und Abs. 4 Satz 3)

ergibt sich bereits aus der Systematik des EStG. Sämtliche Vorschriften sind Bestandteil des Regelungsabschnitts II.3. („Gewinn“).

Einstweilen frei. 341–349

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

I. Einordnung des Abs. 2 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

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, DStJG 14 (1991), 65; *Kanzler*, Der Sechs-B und die Landwirte, in *Budde/Moxter/Offerhaus* (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS 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 Bilanzänderungsverbotes – 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 Bilanzenzusammenhang – eine unendliche Geschichte?, in *Drenseck/Seer* (Hrsg.), FS 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; *U. Prinz/Schulz*, Verweigerte Bilanzberichtigung als Instrument zur Versagung „unliebsamer" Rechtsprechung, DStR 2007, 776; *Schoor*, Neues und Problematisches zur Bilanzberichtigung, DStZ 2007, 274; *Schulze-Osterloh*, Bilanzberichtigung bei Verkennung 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, GmbHR 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.), Unternehmensrecht zu Beginn des 21. Jahrhunderts, FS 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; *U. Prinz*, Erwägungen und Anregungen zur Auslegung des bilanzkorrigierenden Fehlerbegriffs, DB 2011, 2162; *Kanzler*, Bilanzkorrekturen, NWB 2012, 2374; *Drüen*, Der Große Senat des BFH und die objektiv richtige Bilanz, GmbHR 2013, 505; *Hoffmann*, Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs hinsichtlich bilanzieller Rechtsfragen, DB 2013, 733; *Kanzler*, Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs hinsichtlich Rechtsfragen, NWB 2013, 1405; *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; *Schallock/Tetzlaff*, Bilanzberichtigung – Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs, StBp. 2014, 38; *Dreßler*, Möglichkeit in sich gegenläufiger freiwilliger Bilanzänderungen gem. § 4 Abs. 2 S. 2 EStG, BB 2016, 2731; *Schulze-Osterloh*, Die Verknüpfung der GoB mit steuerlichen Bilanzierungsvorschriften, FR 2016, 712; *Kaminski/Scheidmann*, Möglichkeiten und Grenzen der Neutralisierung von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen, DStR 2017, 2692; *Pohl*, Zur Geltung des subjektiven Fehlerbegriffs in der Handelsbilanz, NWB 2017, 2848; *Schoor*, Bilanzänderung, StBp 2018, 261; *Wichmann*, Die Frage nach der Relevanz des objektiven Fehlers, Stbg 2018, 390; *Böcking/Wirth*, Objektiver Fehlerbegriff und Wesentlichkeit, WPg 2019, 1260; *Wiesner*, Fehler bei der Erstellung der Überleitungsrechnung im Rahmen der E-Bilanz, StuB 2020, 586; *U. Prinz*, Umgang mit „fehlerhafter Steuerbilanzierung" in der Praxis – Bestandsaufnahme und Einzelfragen, FR 2022, 101.

1. Systematische Einordnung

a) Abs. 2 als zentrale Regelung zur Änderung der Bilanz

350 Nach Abs. 2 kann der Stpfl. die Bilanz berichtigen (Satz 1) oder – unter engen Voraussetzungen – ändern (Satz 2).

Abs. 2 Satz 1 ermöglicht dem Stpfl. in Halbs. 1 eine Änderung seiner Bilanzansätze, wenn diese falsch sind. Insoweit spricht man von einer Bilanzberichtigung. Diese soll gewährleisten, dass die der Besteuerung zugrunde gelegte Bilanz richtig ist. Nach Satz 1 Halbs. 2 ist die Berichtigung der Bilanz ausgeschlossen, wenn sie einer StFestsetzung zugrunde liegt, die nicht mehr aufhebbar oder änderbar ist. Damit kodifiziert Halbs. 2 den formellen Bilanzenzusammenhang, wonach der Stpfl. bei der Gewinnermittlung eines Jahres als Anfangsvermögen stets dasjenige BV des Vorjahres ansetzen muss, das der Besteuerung tatsächlich zugrunde gelegen hat, und zwar selbst dann, wenn sich nach materiell-strechtl. Grundsätzen für das Vorjahr eigentlich ein anderes BV ergibt (FG Sa.-Anh. v. 27.2.2019 – 3 K 972/14, EFG 2019, 857, rkr., unter 1.b aa; *Tiedchen* in HdJ, Abt. I/16 Rz. 106 [7/2020]; so bereits zur Rechtslage vor der Kodifizierung: BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317, Rz. 68 und 77 mwN; zur seinerzeit vertretenen Gegenauffassung des materiellen Bilanzenzusammenhangs und zur Kritik s. Anm. 354 der Vorkommentierung – Stand August 2008 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm

Abs. 2 Satz 2 will die Möglichkeit einschränken, einen zulässigen Bilanzansatz durch einen anderen zulässigen Bilanzansatz zu ersetzen. Auf diesem Wege sollen nachträglich auszunutzende Gestaltungsmöglichkeiten auf den Ausnahmefall beschränkt werden.

Abs. 2 hat nur für die Steuerbilanz 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. 351).

Abs. 2 gilt bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach Abs. 1 Satz 1. 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 (ausführl. 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. 4), 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. 351.

b) Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG und KStG 351

Verhältnis zu § 4 Abs. 3, § 5a und § 13a: Abs. 2 gilt weder für die Einnahmenüberschussrechnung des Abs. 3 noch für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen iSv. § 5a und § 13a (s. Anm. 350). 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 EStG 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. 460).

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. 250 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. 270 ff.).
  - *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* in *Schmidt*, 8. Aufl. 1989, § 5 Rz. 9c; *Stapperfend*, FS Windbichler, 2020, 1225 [1239]), 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 (*Stapperfend*, FS Windbichler, 2020, 1225 [1236]). Durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. II 2009, 650) wurde mW für die Bilanzen ab dem Wj. 2009 (s. § 5 Anm. 272) 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 Sätze 1 und 2 ab dem Wj. 2009 zu einer vollständigen Aufhebung des Grundsatzes der formellen Maßgeblichkeit geführt haben (so *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 5 Rz. 26; s. zum Streitstand *Stapperfend*, FS Windbichler, 2020, 1225 [1237] und § 5 Anm. 272 f., jeweils mwN) 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, Rz. 5–7; R 6.3 Abs. 5 EStH 2020 zu Fremdkapitalzinsen; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 5 Rz. 37; *Stapperfend*, FS Windbichler, 2020, 1225 [1239]; s. insgesamt auch § 5 Anm. 272 mwN).

▷ *Geht 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. 272; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 130). Das bedeutet, dass die formelle Maßgeblichkeit selbst dann keine unmittelbare Auswirkung auf eine Bilanzberichtigung 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 *Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 802 ff. und 830 ff.; *Tiedchen* in HdJ, Abt. I/16 Rz. 3 ff. (7/2020); zur Abänderung eines aufgestellten Jahresabschlusses einer GmbH: *Kleindiek* in *Lutter/Hommelhoff*, 20. Aufl. 2020, § 42a GmbHG Rz. 44 f.; *Meyer* in *Scholz*, 12. Aufl. 2018, § 42a GmbHG Rz. 22 f. und Rz. 27; zur Abänderung eines festgestellten, aber fehlerhaften Jahresabschlusses einer GmbH: *Kleindiek* in *Lutter/Hommelhoff*, 20. Aufl. 2020, § 42 GmbHG Rz. 67; zur Änderung des aufgestellten Jahresabschlusses einer AG: *Koch*, 16. Aufl. 2022, § 173 AktG Rz. 4 und 7 ff. und § 172 Rz. 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; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 5 Rz. 181 aE [12/2021]; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 5 Rz. 26). Gerade das ist bei einer Bilanzberichtigung nach Satz 1 aber nicht der Fall. Daher kann es sein, dass die Bilanzansätze der HBil. und der StBil. nach einer Berichtigung der StBil. gem. Satz 1 nicht mehr übereinstimmen. Dieses Erg. hat der Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen (*von Beckerath* in 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 abw. ausüben kann (ausführl. *von Beckerath* in 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).

▷ Geht man mit der in der Literatur vertretenen Auffassung von einer Aufhebung der formellen Maßgeblichkeit ab dem Wirtschaftsjahr 2009 aus, 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), so gilt die bis einschließlich

2008 bestehende Rechtslage fort (zur zeitlichen Anwendung der Änderungen des § 5 Abs. 1 durch das BilMoG s. § 5 Anm. 272; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 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: *Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 253 HGB Rz. 802 ff. und 830 ff.; zur Abänderung eines aufgestellten Jahresabschlusses einer GmbH: *Kleindiek* in *Lutter/Hommelhoff*, 20. Aufl. 2020, § 42a GmbHG Rz. 44 f.; *Meyer* in *Scholz*, 12. Aufl. 2018, § 42a GmbHG Rz. 22 f. und Rz. 27; zur Abänderung eines festgestellten, aber fehlerhaften Jahresabschlusses einer GmbH: *Kleindiek* in *Lutter/Hommelhoff*, 20. Aufl. 2020, § 42 GmbHG Rz. 67; zur Änderung des aufgestellten Jahresabschlusses einer AG: *Koch*, 16. Aufl. 2022, § 173 AktG Rz. 4 und 7 ff. und § 172 Rz. 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 derart ausgleicht, dass die Bilanzposition (Maschinen) insgesamt unverändert bleibt. Der Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit erfordert nämlich 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. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [886]; BFH v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958 [960]; *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, so kann der Stpfl. ab dem Wj. 2009

bestehende Wahlrechte in der StBil. abw. von der HBil. ausüben (*Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 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/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 130, abw. aber für Bewertungswahlrechte: Fortgeltung der alten Rechtslage).

Einstweilen frei. 352–353

c) Verhältnis zu Vorschriften der Abgabenordnung 354

Die in den §§ 140, 141 AO, § 242 HGB normierte Pflicht zur Aufstellung von Jahresabschlüssen soll nach einer zT im Schrifttum vertretenen Ansicht so lange 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 und § 242 HGB bestimmen nicht, dass ein Stpfl. seiner Bilanzerstellungspflicht 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* in 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* in 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/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 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* in 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 Rz. 54 [4/2017]; s. auch Anm. 423). Hat der Stpfl. in seiner StErklärung allerdings das Erg. 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]; *Schuhmann*, 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. Umge-

kehrt ist auch Abs. 2 keine Änderungsvorschrift idS, sondern Gewinnermittlungsvorschrift (vgl. BFH v. 22.11.1972 – I R 22/71, BStBl. II 1993, 195 [196]). Den §§ 164 und 172 ff. AO kommt 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).

355–356 Einstweilen frei.

2. Verfassungsmäßigkeit

357 a) Verstoß des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG

Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 verstößt uE gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG (glA *Söffing*, DB 1969, 187). Satz 1 Halbs. 2 bewirkt, 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 in dasjenige Folgejahr transportiert, dessen Veranlagung als erstes noch änderbar ist, und dort durch einen gleich großen entgegengesetzten Fehler ausgelöscht (s. ausführl. Anm. 429). Die Grundsätze der Verjährung und der Bestandskraft von StBescheiden werden damit durchbrochen. 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 (s. dazu auch BFH v. 11.6.2014 – IV B 46/13, BFH/NV 2014, 1369, Rz. 11). Diese Ungleichbehandlung lässt sich uE nicht mit den grundsätzlichen 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 *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 1024 [11/2020], der aber einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG verneint).

357a b) Formelle Verfassungsmäßigkeit des Abs. 2 Satz 2

Abs. 2 Satz 2 ist formell verfassungsgemäß. Das BVerfG hat zwar zu dem ebenfalls durch das StBereinG 1999 geänderten § 54 Abs. 9 Satz 1 KStG erkannt, dass diese Norm mit Art. 20 Abs. 2, Art. 38 Abs. 1 Satz 2, Art. 42 Abs. 1 Satz 1 und Art. 76 Abs. 1 GG unvereinbar und nichtig ist, weil dessen zeitliche Anwendungsregel erst aufgrund der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses in das StBereinG 1999 aufgenommen worden und folglich bis zum Gesetzesbeschluss des BTag nicht Gegenstand des Gesetzgebungsverfahrens war, so dass sie diesem aufgrund der dort geführten Debatte nicht zugerechnet werden konnte (BVerfG v. 15.1.2019 – 2 BvL 1/09, BVerfGE 150, 345). Hinsichtlich der Anwendung von Abs. 2 Satz 2 idF des StBereinG 1999 sieht § 52 Abs. 9 idF des StBereinG 1999 zwar auch eine Rückwirkung vor. Diese ist jedoch zulässig, weil die Neufassung den Stpfl. durch die partielle Wiedereinführung der zuvor abgeschafften Bilanzänderung begünstigt (BFH v. 27.5.2020 – XI R 8/18, BStBl. II 2020, 772, Rz. 25 f.; BFH v. 27.5.2020 – XI R 12/18, BStBl. II 2020, 779, Rz. 33; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 1024 [11/2020]).

c) Verstoß des Abs. 2 Satz 2 gegen den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit 358

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. 460). 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]; BFH v. 27.9.2006 – IV R 7/06, BFH/NV 2007, 326, jeweils zur Rücklage nach § 6b; BFH v. 12.9.2006 – I B 169/05, BFH/NV 2007, 48, zur Sonder-AfA nach FördG; BFH v. 11.6.2010 – IV S 1/10, BFH/NV 2010, 1851, Rz. 16 zu Investitionszuschüssen; BFH v. 27.5.2020 – XI R 8/18, BStBl. II 2020, 772, Rz. 36, zu § 4 FöGbG aF). 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 Erg. 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 – jedenfalls 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 Bilanzerstel-

lung noch nicht ausüben konnte. Satz 2 widerspricht nämlich 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 StErleichterungen in Form von Wahlrechten zuzugestehen (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 dahingehend 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 Erg. glA BFH v. 27.9.2006 – IV R 7/06, BFH/NV 2007, 326; weitergehend wohl *Kanzler*, FR 1999, 833 [836]). 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 selbst dann, wenn die Ausübung des Wahlrechts zur Zeit der Aufstellung der Bilanz wirtschaftlich sinnlos war, weil die sich ergebende Steuer ohnehin 0 € betrug (BFH v. 27.5.2020 – XI R 8/18, BStBl. II 2020, 772, Rz. 36). Diese grds. bestehende erstmalige Möglichkeit 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 d) Verstoß des Abs. 2 Satz 2 gegen den Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit

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 Erg. führen.

Sog. Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit; ausführl. 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). BFH v. 27.5.2020 – XI R 12/18, BStBl. II 2020, 779, Rz. 30; 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); BFH v. 27.5.2020 – XI R 12/18, BStBl. II 2020, 779, Rz. 29: 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; BFH v. 11.6.2010 – IV S 1/10, BFH/NV 2010, 1851.

Einstweilen frei. 360–397

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 1 (Bilanzberichtigung)

1. Begriff der Bilanzberichtigung 398

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 Rz. C 10 [6/2013]). 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.

2. Steuerpflichtiger als Berechtigter 399

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 Rz. C 21 [6/2013]).

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); BFH v. 5.6.2007 – I R 47/06, BStBl. II 2007, 818; BFH v. 11.3.2008 – II R 84/05, BFH/NV 2008, 1454; BFH v. 31.1. 2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317, Rz. 73; FG Sa.-Anh. v. 27.2.2019 – 3 K 972/14, EFG 2019, 857, rkr., unter 1.b aa; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 979 (11/2020); *Tiedchen* in HdJ, Abt. I/16 Rz. 118 (7/2020); *von Beckerath* in DStJG 14 (1991), 65 (77 f.); R 4.4 Abs. 1 Satz 1 EStH 2020; 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 eventuellen 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*; BFH v. 9.2.2012 – IV B 30/11, BFH/NV 2012, 965, Rz. 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 (BFH v. 5.6.2014 – IV R 29/11, BFH/NV 2014, 1538; FG Sa.-Anh. v. 27.2.2019 – 3 K 972/14, EFG 2019, 857, rkr., unter 1.b aa für eine falsche Prüferbilanz). 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.

400 3. Begriff der Vermögensübersicht (Bilanz)

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 Rz. C 31 [6/2013]). 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* in DStJG 14 [1991], 65 [73]). Darüber hinaus ist nur die StBil. Grundlage für die Besteuerung (vgl. insgesamt BFH v. 22.12.1972 – I R 22/71, BStBl. II 1973, 195; BFH 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 keine Pflicht zur Auf-

stellung 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 mittels einer strechtl. Überleitungsrechnung iSv. § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV an die stl. Vorschriften angepasste oder unverändert übernommene HBil. eine StBil. idS (BFH v. 27.5.2020 – XI R 12/18, BStBl. II 2020, 779, Rz. 25; *Reddig*, FR 2018, 925; aA, uE aber zu eng *von Beckerath* in DStJG 14 [1991], 65 [73]).

Satz 1 erfasst jede Steuerbilanz, die für die Besteuerung von Bedeutung ist (*Tiedchen* in HdJ, Abt. I/16 Rz. 87 [7/2020]). Dazu gehören ua. Eröffnungs-, Anfangs-, Schluss-, Liquidations- und Übergangsbilanzen bei Änderung der Gewinnermittlungsarten (vgl. BFH v. 12.11.1992 – IV R 59/91, BStBl. II 1993, 392; s. auch Anm. 351 zum Übergang zur Gewinnermittlung nach § 5a), aber auch die für die Gewinnfeststellung bei PersGes. notwendigen Sonder- und Ergänzungsbilanzen (ebenso *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. C 30 [6/2013]). 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; BFH 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 vom eigentlichen Vertreter genehmigt wird. Da die Nicht-Bilanz rechtl. nicht existent ist, ist sie auch keine Bilanz iSd. Satzes 1 (glA *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 973 [11/2020]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. I/16 Rz. 88 [7/2020]).

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; BFH v. 8.10.2008 – I R 61/07, BStBl. II 2011, 62; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 973 [11/2020]; *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. C 32 [6/2013]). 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 Rz. C 32 [6/2013]), weil der Stpfl. mit einer Bilanz, die er insgesamt oder hinsichtlich einzelner Ansätze als vorläufig bezeichnet, seiner StErklärungspflicht nicht nachkommt. Damit liegt auch keine wirksame StBil. vor. Das gilt allerdings 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, was zur Folge hat, dass sich Berichtigungen und Änderungen nach dieser Vorschrift richten. Auf die Einhaltung von – insbes. handelsrechtl.

– Formvorschriften kommt es stl. nicht an (BFH v. 28.5.2008 – I R 98/06, BStBl. II 2008, 916 [919]; BFH v. 8.10.2008 – I R 61/07, BStBl. II 2011, 62 [64 f.]; *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. C 32 [6/2013]; 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. Der BFH (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 erstellte 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.

401–402 Einstweilen frei.

4. Widerspruch zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des EStG

403 a) Widerspruch der Vermögensübersicht zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

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 eines WG fehlerhaft ist, sondern auch, wenn andere Bilanzposten fehlerhaft sind

> Zum Eigenkapitalausweis: BFH v. 11.2.1988 – IV R 19/87, BStBl. II 1988, 825; zum fehlerhaften Ausweis betrieblicher Beteiligungen an einer vermögensverwaltenden PersGes.: BFH v. 25.6.2014 – I R 29/13, BFH/NV 2015, 27, mwN; s. auch BFH v. 8.2.2017 – X B 138/16, BFH/NV 2017, 579: ernstliche Zweifel an der gewinnerhöhenden Korrektur eines Kapitalkontos in der Schlussbilanz des ersten offen Jahres mit der Begr., dass der Stpfl. in einem bestandskräftig veranlagten und festsetzungsverjährten früheren VZ zu Unrecht eine Rücklage nach § 6b gebildet hat; BFH v. 17.6.2019 – IV R 19/16, BStBl. II 2019, 614: Formeller Bilanzenzusammenhang ist keine Grundlage für die Nachholung eines im Vorjahr zu Unrecht unterbliebenen Ausweises einer Einlage, weil es nicht wegen der Zweischneidigkeit der Bilanz zur Nachholung eines Bilanzansatzes käme, sondern zur Nachholung des richtigen Unterschiedsbetrags als Saldoposten der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 Satz 1 und Teil des auszuweisenden Eigenkapitals.

oder 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; BFH 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; Hess. FG v. 12.3.2018 – 2 K 2019/14, EFG 2019, 1749, Rev., Az. BFH IV R 8/19; aA BFH v. 22.10.2003 – I R 23/03, BFH/NV 2004, 667, zur verdeckten Einlage; BFH v. 30.1.2013 – I R 54/11, BFH/NV 2013, 1031, Rz. 16 f., für den Fall, dass kein Bilanzierungsfehler vorliegt, sondern eine unrichtige Ermittlung des Unterschiedsbetrags nach Abs. 1 Satz 1; BFH 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; BFH v. 2.6.2014 – III B 101/13, BFH/NV 2014, 1374: keine Bilanzberichtigung, wenn Einbuchung einer Verbindlichkeit den GoB entspricht, die Einbuchung aber fälschlicherweise gewinnneutral erfolgt.

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. 2) dies früher für die Bilanzberichtigung ausdrücklich bestimmte. Dass sich durch den in § 4 Abs. 2 EStG 1938 (s. Anm. 2) 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 Auffassung des BFH (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 *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 983 [11/2020] mwN; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 116; *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. C 40 [6/2013]; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 281; R 4.4 Abs. 1 Satz 2 EStH 2020). 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 (glA aA *Tiedchen* in HdJ, Abt. I/16 Rz. 101 [7/2020]).

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung: Siehe zu den Grundlagen, zur Ermittlung sowie zu den einzelnen Grundprinzipien ordnungsmäßiger Bilanzierung § 5 Anm. 200 ff. und insbes. § 5 Anm. 250 ff.

Die Vorschriften des EStG modifizieren die GoB zT, so dass ein Verstoß gegen die GoB folgerichtig nur dann zu einer falschen, zu berichtigenden Bilanz führen kann, wenn die Vorschriften des EStG keine Abweichungen von den GoB vorsehen (zur Auswirkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes s. Anm. 351). 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 Jubiläumszuwendung 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 rechtl. Verhältnisse am Bilanzstichtag hätte erkennen müssen (BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317 = FR 2013, 699, mit Anm. *M. Prinz*). Demnach kann die Bilanz auch dann (objektiv) fehlerhaft sein, wenn die tatsächliche und rechtl. Beurteilung des Stpfl. zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns vertretbar war und ggf. sogar der seinerzeit praktizierten Auffassung von Verwaltung und Rspr. entsprach (BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317, Rz. 56 und 66 in Erweiterung der Vorlagefrage). Dies beruht darauf, 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 sind, ihrer Entsch. die objektiv richtige Rechtslage zugrunde zu legen. Das erfordert es, für die Besteuerung grds. von der objektiven Rechtslage auszugehen, so dass dem Stpfl. auch unter Berücksichtigung des Grundsatzes des formellen Bilanzenzusammenhangs (s. Anm. 350) hinsichtlich bilanzieller Rechtsfragen kein Wahlrecht zwischen mehreren vertretbaren Rechtsansichten eingeräumt werden darf (BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317, Rz. 61 ff. und Rz. 68 ff.; s. zu den Auswirkungen des Beschl. auf die HBil. *Schulze-Osterloh*, ZHR 179 [2015], 9; zum bis zur Entsch. des Großen Senats von der Rspr. vertretenen subjektiven Fehlerbegriff und zur Kritik daran s. Anm. 409 der Vorkommentierung – Stand November 2013 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

410 d) Auswirkungen des objektiven Maßstabs

Ermessen des Steuerpflichtigen: Der objektive Maßstab für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit der Bilanz führt nicht zu ständigen Bilanzberichtigungen. 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 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: Dass es für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit der Bilanz auf einen objektiven Maßstab ankommt, hat der BFH bislang nur für vom Stpfl. vorgenommene rechtl. Beurteilungen entschieden (BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317, Rz. 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 BFH bislang 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, Rz. 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, weil auch die Berücksichtigung unzutreffender Tatsachen zu einer falschen StFestsetzung führt, die es aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu vermeiden gilt. Das ist allerdings nur gewährleistet, wenn die FinVerw. und die Gerichte nicht nur verpflichtet sind, ihrer Entsch. die objektiv richtige Rechtslage zugrunde zu legen, sondern sie auch von den objektiv richtigen Tatsachen auszugehen haben (glA *Weber-Grellet*, DStR 2013, 729 [732]; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 985 [11/2022]; 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. 694). 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 zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung abgeleitet wird (so aber wohl *Schulze-Osterloh*, BB 2013, 1131 [1132 f.]), weil es in den betroffenen Fällen nicht um die im Ermessen des Stpfl. stehende Bewertung geht (s.u.), sondern um die Berücksichtigung objektiv feststellbarer Tatsachen (*Stapperfend*, IFSt-Schrift Nr. 464, 46; im Erg. 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 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. So im Anschluss an die hiesige Kommentierung auch *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 985 aE (11/2022); aA *Tiedchen* in HdJ, Abt. I/16 Rz. 96 (7/2020), die sich gegen den Rückgriff auf das „kaufmännische Ermessen" wendet und stattdessen den subjektiven Fehlerbegriff anwenden will, was uE aber zu keiner abweichen Behandlung führt.
- *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 entwickeln, 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 zutr. 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, Rz. 56). Es gelten die Ausführungen unter Anm. 409. Auch insoweit ist allerdings darauf zu verweisen, dass es im Ermessen des Stpfl. steht, ob er in diesen Fällen die Bilanz berichtigt (s. Anm. 423; aA *Tiedchen* in HdJ, Abt. I/16 Rz. 96 [7/2020], die unter Bezugnahme auf das Stichtagsprinzip den Zeitpunkt der Einreichung der Bilanz beim FA als Grenze für die Wertaufhellung ansieht). Gegebenenfalls kommen auch Billigkeitsmaßnahmen nach §§ 163, 227 AO in Betracht.

411–413 Einstweilen frei.

5. Aufhebbarkeit und Änderbarkeit der Steuerfestsetzung (Abs. 2 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. 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; BFH 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* in DStJG 14 (1991), 65 (92); s. auch *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 291 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 (*Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 1009 [11/2017]; Nds. FG v. 16.2.2012 – 6 K 74/10, EFG 2012, 1027, rkr.; 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]; BFH v. 12.10.1993 – VIII R 86/90, BStBl. II 1994, 174), so dass der Stpfl. die Vorjahresbilanz, die gerade nicht der StFestsetzung zugrunde gelegen 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; BFH 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 Rz. 101 [9/2020]; *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 Ap. festgestellt wird, dass die Voraussetzungen für die Bildung einer Pensionsrückstellung nicht vorlagen).

d) Widerstreitende Steuerfestsetzung nach § 174 Abs. 1 und 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 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 Erg., 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 im StBescheid niedergeschlagen habe oder eventuell gar keine direkte Auswirkung habe.

Gegen diese Auffassung bestehen Bedenken. Unseres Erachtens liegt in diesen Fällen keine mehrfache Berücksichtigung des Sachverhalts vor. Es trifft zwar zu, dass die FinBeh. den nämlichen Sachverhalt sowohl bei 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 sowie *Tiedchen* in HdJ, Abt. I/16 Rz. 128 [7/2020]). 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 *Tip-*

ke/*Kruse*, § 174 AO Rz. 12 [10/2020]; im Erg. glA *von Wedelstädt*, DB 1993, 1543 [1544 f.], mit weitergehenden Argumenten; *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 1002 [11/2020]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. I/16 Rz. 114 [7/2020]).

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* in 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 Begr. 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, mit Anm. *Hartmann*, DStZ 1997, 92, mit Anm. *Kempermann*, FR 1996, 451 sowie 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 (BFH v. 10.11.1997 – GrS 1/96, BStBl. II 1998, 83) zutr. 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 Entsch. 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.

420 **g) Änderung nach § 175 Abs. 1 AO**

§ 175 Abs. 1 Nr. 1 AO hat für die Bilanzberichtigung Bedeutung, wenn diese 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 Pers-

Ges. 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 Erg. auch *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. C 56 [6/2013]).

§ 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; BFH 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; BFH 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; BFH 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); BFH v. 25.4.1990 – I R 136/85, BStBl. II 1990, 905 (906); BFH 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 Rz. 39 [10/2020], der davon ausgeht, 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 Auffassung des BFH (BFH v. 16.5.1990 – X R 72/87, BStBl. II 1990, 1044 [1046], mwN) die gerichtliche Entsch. 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 betr. 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

a) Befugnis zur Bilanzberichtigung 423

Liegen die Voraussetzungen des Satzes 1 vor, so darf der Stpfl. die Vermögensübersicht berichtigen.

Eines Antrags oder der Zustimmung des Finanzamts bedarf es nicht. Der Stpfl. kann die Bilanz von sich aus berichtigen und bei dem FA einreichen, das diese berichtigte Bilanz der Besteuerung zugrunde zu legen hat

Der Steuerpflichtige hat ein Wahlrecht zur Bilanzberichtigung. Eine Verpflichtung hierzu stellt die Vorschrift nicht auf (BFH v. 5.6.2014 – IV R 29/11, BFH/NV 2014, 1538). 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 *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 117; *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. C 62 [6/2013]; im Erg. glA *von Beckerath* in DStJG 14 [1991], 65 [74]).

Ausnahmsweise Verpflichtung zur Bilanzberichtigung: Nach BFH v. 4.11.1999 (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 (FG Sa.-Anh. v. 27.2.2019 – 3 K 972/14, EFG 2019, 857, rkr., unter 1.b aa). Vollzogen wird diese Bilanzberichtigung automatisch durch die Rechtskraft des Urt., 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; BFH v. 27.5.2020 – XI R 8/18, BStBl. II 2020, 772, Rz. 28; *Tiedchen* in HdJ, Abt. I/16 Rz. 125 [7/2020]). 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 (*Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. C 59 aE [3/2019]; *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. 354 mwN). Abgesehen davon ist Satz 1 aufgrund seines speziellen Regelungsgehalts lex specialis zu § 153 AO (zu den Folgen s. Anm. 354).

Nimmt der Steuerpflichtige eine Bilanzberichtigung vor, so muss er die veränderten Bilanzansätze in der Zukunft fortführen (s. auch BFH v. 25.4.2012 – I R 2/11, BFH/NV 2012, 1649, Rz. 20: kein besonderes, von der StFestsetzung losgelöstes Verfahren).

424 b) Berichtigung nach Einreichung der Vermögensübersicht beim Finanzamt sowie im Einspruchs- und Klageverfahren

Der Stpfl. darf die Vermögensübersicht auch nach ihrer Einreichung beim FA berichtigen.

Vor der Einreichung der Bilanz beim Finanzamt ist mithin eine jederzeitige Berichtigung möglich (*Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. C 33 [6/2013]). 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.

Im Einspruchs- und Klageverfahren ist eine Bilanzberichtigung ebenfalls 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; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 284). 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 Beschwer möglich (vgl. *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. C 62 [6/2013]; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 284;

BFH v. 26.11.1974 – VIII R 258/72, BStBl. II 1975, 206). Nach BFH v. 26.1.1995 (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 richtigstellen, 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 (*Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 980 [11/2020]; *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. C 62 [6/2013], nach dessen Auffassung das FA dadurch aber nicht gehindert ist, einen Bilanzfehler außergerichtlich von Amts wegen zu berichtigen).

Eine Klagebefugnis iSd. § 40 Abs. 2 FGO hat der Stpfl. nach der stRspr. des BFH auch, 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); BFH v. 22.8.1968 – IV R 234/67, BStBl. II 1968, 801 (803); BFH v. 12.12.1972 – VIII R 39/67, BStBl. II 1973, 323; BFH 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 (s. dazu *Levedag* in *Gräber*, 9. Aufl. 2019, § 40 FGO Rz. 96).

Einstweilen frei. 425–428

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. 350), wird man in Übereistimmung 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; RFH v. 10.1.1935, StuW 1935 Nr. 148; RFH v. 9.3.1937, RStBl. 1937, 680; dem folgend: BFH v. 1.12.1950 – IV 302/50 S, BStBl. III 1951, 10 (11); BFH v. 1.4.1952 – I 23/52 U, BStBl. III 1952, 144; BFH v. 14.1.1960 – IV 108/58 U, BStBl. III 1960, 137; BFH 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; BFH v. 26.11.2008 – X R 23/05, BStBl. II 2009, 678; BFH v. 16.12.2009 – IV R 18/07, BFH/NV 2010, 1419, mwN; BFH v. 5.6.2014 – IV R 29/11, BFH/NV 2014, 1538; BFH v. 25.4.2018 – VI R 64/15, BFH/NV 2018, 831, Rz. 22; BFH v. 17.6.2019 – IV R 19/16, DStR 2019, 1909, Rz. 25 f.; FG München v. 26.11.2014 – 9 K 2594/13, EFG 2015, 461, rkr., zu LuF vor Änderung des Abs. 2 Satz 1 durch das JStG 2007; FG München v. 25.9.2017 – 7 K 1436/15, EFG 2018, 282, nrkr., Az. BFH XI R 53/17, unter II.5.; *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. C 50 (6/2013); *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 289 und 301 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 setzt aber voraus, dass der Fehler in der Schlussbilanz des ersten offenen Jahres noch vorhanden ist, er sich also perpetuiert hat (BFH v. 11.2.1998 – I R 150/94, BStBl. II 1998, 503). Ist das nicht der Fall, so scheidet eine Bilanzberichtigung aus, so zB dann, wenn der ursprünglich fehlerhafte Bilanzansatz in einem nicht mehr änderbaren VZ unter Verstoß gegen den Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs nicht fortgeführt, sondern stattdessen durch den richtigen Bilanzansatz ersetzt worden ist (BFH v. 15.6.2010 – X B 40/10, BFH/NV 2010, 1632, zum Warenbestand). Gleiches gilt, wenn der ursprünglich falsche Bilanzposten in einem nicht mehr änderbaren VZ weggefallen ist oder er sich ausgeglichen hat.

BFH v. 11.2.1998 – I R 150/94, BStBl. II 1998, 503, zur Gewinnrealisierung in einem Vorjahr infolge der falschen Bewertung von Aktiv- oder Passivposten; BFH v. 16.12.2009 – IV R 18/07, BFH/NV 2010, 1419, zu einem inzwischen veräußerten Grundstück; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 121, zur überhöhten AfA; s. dazu auch BFH v. 17.6. 2019 – IV R 19/16, BStBl. II 2019, 614: Formeller Bilanzenzusammenhang ist keine Grundlage für die Nachholung eines im Vorjahr zu Unrecht unterbliebenen Ausweises einer Einlage, weil es nicht wegen der Zweischneidigkeit der Bilanz zur Nachholung eines Bilanzansatzes käme, sondern zur Nachholung des richtigen Unterschiedsbetrags als Saldoposten der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 Satz 1 und Teil des auszuweisenden Eigenkapitals; s. insgesamt auch Anm. 433.

430 **bb) Erfolgsneutrale oder erfolgswirksame Stornierung**

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, s. BFH v. 16.12.2009 – IV R 18/07, BFH/NV 2010, 1419; FG München v. 22.11.2018 – 10 K 650/17, EFG 2019, 330, rkr., unter II.3.a; *Tiedchen* in HdJ, Abt. I/16 Rz. 128 [7/2020]).

Erfolgswirksam:

- Aktivierung und Passivierung, fehlerhafte (BFH v. 30.3.1994 – I B 81/93, BFH/NV 1995, 192);
- Anlagevermögen, unterlassene Aktivierung (BFH v. 9.5.2012 – X R 38/10, BStBl. II 2012, 725, Rz. 22 ff., mit Anm. *M. Prinz*, FR 2012, 1121);
- Anlagevermögen, unterlassene Ausbuchung eines aus betrieblichen Gründen aus dem BV ausgeschiedenen WG (BFH v. 21.10.1976 – IV R 222/72, BStBl. II 1977, 148; zum Ausscheiden aus privaten Gründen s.u.);
- Anschaffungskosten, unterlassene Aktivierung (BFH v. 12.11.1992 – IV R 59/91, BStBl. II 1993, 392 [394]);
- Betriebsausgaben, Aktivierung statt sofortigem Abzug (BFH v. 12.11.1992 – IV R 59/91, BStBl. II 1993, 392);
- Darlehensschuld, fehlerhafte Passivierung (BFH v. 22.1.1985 – VIII R 29/82, BStBl. II 1985, 308);
- Doppelbuchung einer Forderung (BFH v. 30.1.2013 – I R 54/11, BFH/NV 2013, 1031, Rz. 22);
- Forderungen, unterlassener Ausweis (BFH v. 14.12.1982 – VIII R 53/81, BStBl. II 1983, 303 [305]; BFH v. 10.3.1989 – III R 190/85, BFH/NV 1990, 358; BFH v. 30.3.2006 – IV R 25/04, BStBl. II 2008, 171);

- Gewerbebetrieb, nicht erkannter (BFH v. 26.11.2008 – X R 23/05, BStBl. II 2009, 678);
- Korrekturposten, passivischer (BFH v. 29.4.2009 – X R 51/08, BFH/NV 2009, 16);
- Milchlieferungsrecht (BFH v. 10.6.2010 – IV R 32/08, BStBl. II 2012, 551, Rz. 21);
- Pensionszusage (BFH v. 10.12.1992 – IV R 118/90, BStBl. II 1994, 381 [384]);
- Rechnungsabgrenzungsposten, unterlassene Passivierung (BFH v. 8.12.1988 – IV R 33/87, BStBl. II 1989, 407);
- Rückstellung, unterlassene Bilanzierung (BFH v. 17.4.1985 – I R 132/81, BStBl. II 1985, 617; BFH v. 2.5.1984 – VIII R 239/82, BStBl. II 1984, 695, betr. Haftung; BFH v. 10.12.1997 – XI R 52/96, BStBl. II 1998, 377, betr. unterlassene Übertragung einer Akkumulationsrücklage);
- Rückstellung, unzulässige Passivierung (BFH v. 25.4.1990 – I R 78/85, BFH/NV 1990, 630, betr. Pensionsrückstellung; BFH v. 16.12.2009 – I R 43/08, BStBl. II 2012, 688, betr. Nachforderungszinsen);
- Verbindlichkeiten (BFH v. 8.11.2018 – IV R 38/16, BFH/NV 2019, 551, Rz. 34, betr. zu Unrecht in der Vergangenheit ausgebuchte Verbindlichkeiten; BFH v. 22.1.1985 – VIII R 29/82, BStBl. II 1985, 308; BFH v. 19.8.2015 – X R 30/12, BFH/NV 2016, 203, Rz. 33, betr. fehlerhafte Passivierung).

Erfolgsneutral:

- Aktivierung von Beginn an zu Unrecht (BFH v. 21.6.1972 – I R 189/69, BStBl. II 1972, 874; BFH v. 3.11.1972 – I R 208/70, BStBl. II 1973, 194, aE);
- Anlagevermögen, unterlassene Ausbuchung eines aus privaten Gründen aus dem BV ausgeschiedenen WG (BFH v. 21.10.1976 – IV R 222/72, BStBl. II 1977, 148; zum Ausscheiden aus betrieblichen Gründen s.o.);
- Beteiligung eines Besitz-Einzelunternehmers an einer KapGes., die rechtsirrig nicht als notwendiges BV in die Bilanz aufgenommen wurde (BFH v. 29.7.2015 – X R 37/13, BFH/NV 2016, 536, Rz. 40);
- Nießbrauchslast, zu Unrecht passivierte (BFH v. 26.2.1976 – I R 150/74, BStBl. II 1976, 378);
- Organschaftlicher aktiver Ausgleichsposten (BFH v. 29.10.2008 – I R 31/08, BFH/NV 2009, 790).

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.

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 zum maßgeblichen Stichtag noch ein Bilanzierungsfehler vorliegt (BFH v. 16.12.2009 – IV R 18/07, BFH/NV 2010, 1419, Rz. 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; RFH v. 22.7.1936, RStBl. 1936, 1011; BFH v. 12.10.1977 – I R 248/74, BStBl. II 1978, 191 [192]; BFH v. 22.6.2010 – VIII R 3/08, BStBl. II 2010, 1035, Rz. 23, mwN; BFH v. 9.5.2012 – X R 38/10, BStBl. II 2012, 725, Rz. 27, mit Anm. *M. Prinz*, FR 2012, 1121: 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 (*Kober*, 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; BFH v. 21.7.1982 – I R 97/78, BStBl. II 1983, 288 [289]; BFH 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]; BFH v. 3.11.1972 – I R 208/70, BStBl. II 1973, 194; BFH v. 23.7.1975 – I R 210/73, BStBl. II 1976, 180 [182]; BFH v. 9.9.1980 – VIII R 64/79, BStBl. II 1981, 125, mit Anm. *Bordewin*, DStZ 1981, 195; *Kober*, 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 v. 19.6.1973 – I R 201/71, BStBl. II 1973, 706; BFH v. 21.10.1976 – IV R 222/72, BStBl. II 1977, 148 [150]; BFH 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 gemachte 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 *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 1005 [11/2020], der für eine gewinnneutrale Ausbuchung eintritt).

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, Rz. 16 f., 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 (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; BFH 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; BFH v. 22.1.1985 – VIII R 29/82, BStBl. II 1985, 308). Das gilt für Rückstellungen nach BFH v. 17.1.1973 (BFH v. 17.1.1973 – I R 204/70, BStBl. II 1973, 320) auch dann, 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; BFH v. 8.4.2008 – VIII R 64/06, BFH/NV 2008, 1669; BFH v. 22.6.2010 – VIII R 3/08, BStBl. II 2010, 1035, Rz. 20 mwN; *Kulosa* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 7 Rz. 8 ff.; ausführl. dazu auch § 7 Anm. 70 mwN; 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; ausführl. dazu auch § 7 Anm. 68 mwN; aA *Paus*, DStZ 1988, 622.

Dies gilt wiederum nicht, wenn sich der Stpfl. durch die falsche Abschreibung StVorteile 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; RFH v. 22.7.1936, RStBl. 1936, 1011; BFH v. 28.10.1976 – IV R 76/72, BStBl. II 1977, 73 [76]; BFH v. 3.7.1980 – IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255; FG München v. 22.11.2018 – 10 K 650/17, EFG 2019, 330, rkr., unter II.3.b zum falschen Ansatz eines Grundstücks mit dem Buchwert), 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; RFH v. 19.12.1939, RStBl. 1940, 603; BFH v. 3.7.1956 – I 344/55 U, BStBl. III 1956, 250; BFH v. 7.10.1971 – IV R 181/66, BStBl. II 1972, 271; BFH 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 außerstl. 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 Einfügung von Satz 1 Halbs. 2 nicht mehr aufrechterhalten (glA *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 1011 [11/2020]), weil danach die Änderbarkeit der StFestsetzung unabdingbare Voraussetzung für die Berichtigung der zugrunde liegenden Bilanz ist. 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 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).

436 hh) Veranlassung zur Übernahme von falschen Bilanzansätzen durch das Finanzamt

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 beruhen-

den StFestsetzungen nicht mehr änderbar waren (BFH v. 3.7.1980 – IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255; BFH v. 19.1.1982 – VIII R 21/77, BStBl. II 1982, 456 [459]; BFH v. 7.6.1988 – VIII R 296/82, BStBl. II 1988, 886 [889]). Dies ist nach der Einfügung von Satz 1 Halbs. 2 ebenfalls nicht mehr aufrechtzuerhalten (*Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 1012 [11/2020]; 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. 437–459

III. Tatbestandsvoraussetzungen, Rechtsfolgen und Durchführung der Bilanzänderung (Abs. 2 Satz 2)

1. Bilanzänderung in anderen Fällen als denen des Abs. 2 Satz 1 460

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; BFH v. 9.4.1981 – I R 191/71, BStBl. II 1981, 620; BFH v. 21.1.1992 – VIII R 72/82, BStBl. II 1992, 958; BFH v. 19.12.2012 – IV R 41/09, BStBl. II 2013, 313; *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 1026 (11/2020); *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 280; aA *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. C 70 (6/2013), 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 (*Tiedchen* in HdJ, Abt. I/16 Rz. 144 [7/2020]). Ist das nicht der Fall, ist sie ohne weitere Voraussetzungen änderbar (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; zur Anwendung von Abs. 2 auf die Änderung der stl. Anpassungsrechnung nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV: BFH v. 27.5.2020 – XI R 12/18, BStBl. II 2020, 779, Rz. 22 ff.). Das Ergehen eines StBescheids für das jeweilige Jahr ist ohne Bedeutung.

Die Bilanzänderung erfordert den innerbilanziellen Ersatz eines zulässigen Bilanzansatzes durch einen anderen zulässigen Bilanzansatz (*Tiedchen* in HdJ, Abt. I/16 Rz. 146 [7/2020]). Außerbilanzielle Korrekturen erfasst Abs. 2 Satz 2 nicht. Dies ergibt sich daraus, dass die Bilanzänderung nur insoweit möglich ist, als die Auswirkung der erforderlichen Bilanzberichtigung iSv. Satz 1 auf den Gewinn reicht, wobei unter dem Begriff des Gewinns nur der Bilanzgewinn zu verstehen ist, der außerbilanzielle Korrekturen gerade nicht berücksichtigt (BFH v. 27.5.2020 – XI R 8/18, BStBl. II 2020, 772, Rz. 31, zur außerbilanziellen Korrektur nach § 10 Satz 1 InvZulG aF; s. auch Anm. 472). Dies bedeutet aber nicht, dass eine Bilanzänderung ausgeschlossen wäre, wenn sich die Gewinnänderung im Rahmen der erforderlichen Bilanzberichtigung aus der unterlassenen oder fehlerhaften Verbuchung von Entnahmen und Einlagen ergibt (zum engen Zusammenhang zwischen Bilanzberichtigung und Bilanzänderung in diesem Fall s. BFH v. 31.5.2007 – IV R 54/05, BStBl. II 2008, 665; BFH v. 11.10.2007 – X R 4/05, BFH/NV 2008, 354). Der durch BV-Vergleich ermittelte Bilanzgewinn wird nach Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 zwar außerbilanziell um den Wert der Entnahmen und Einlagen korrigiert. Unabhängig davon wirken sich Entnahmen und Einlagen aber auch unmittelbar auf die Bilanzposition des Eigenkapitals aus und beeinflussen damit (innerbilanziell) den Bilanzgewinn, so dass eine Bilanzänderung als Folge einer Bilanzberichtigung möglich ist (BFH v. 27.5.2020 – XI R 8/18, BStBl. II 2020, 772, Rz. 31).

Geänderte Ausübung eines Wahlrechts: Hauptanwendungsfall für einen innerbilanziellen Ersatz eines zulässigen Bilanzansatzes durch einen anderen zulässigen Bilanzansatz ist die nachträgliche abweichende Ausübung eines dem Stpfl. zustehenden Wahlrechts.

▶ Wahlrechte des Steuerpflichtigen können Ansatzwahlrechte sein

> Zur Rücklage nach §§ 6b und 6c s. BFH v. 30.3.1989 – IV R 81/87, BStBl. II 1989, 558; BFH v. 30.3.1989 – IV R 72/88, BStBl. II 1989, 560; BFH v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958; BFH v. 22.9.1994 – IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367; BFH v. 7.3.1996 – IV R 34/95, BStBl. II 1996, 568; BFH v. 24.3.1998 – I R 20/94, BStBl. II 1999, 272; FG München v. 26.11.2014 – 9 K 2594/13, EFG 2015, 461, rkr.; 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; BFH 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 Bp. 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.

Ebenso kommt eine Bilanzänderung nach seiner Auffassung dann nicht in Betracht, wenn die Voraussetzungen für eine Wahlrechtsausübung bereits zur Zeit der Einreichung der Bilanz beim FA vorlagen und der Stpfl. dies nicht erkannt hat (BFH v. 27.5.2020 – XI R 12/18, BStBl. II 2020, 779, Rz. 32, zu § 7g Abs. 2 Satz 2 aF).

- *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 (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. 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; BFH v. 17.6.2010 – III R 43/06, BStBl. II 2013, 8, Rz. 16 zu nichtabziehbaren BA iSv. Abs. 5; BFH v. 27.5.2020 – XI R 8/18, BStBl. II 2020, 772, Rz. 29; FG Berlin-Brandenb. v. 3.9.2013 – 6 K 6154/10, EFG 2013, 1955, rkr.; BMF v. 13.8.2008 – IV C 6 - S 2141/07/10004, 2008/0385127, BStBl. I 2008, 845; s. auch *Hoffmann*, GmbHR 2008, 772; zur Abgrenzung zwischen inner- und außerbilanzieller Berücksichtigung BFH v. 27.5.2020 – XI R 12/18, BStBl. II 2020, 779, zu § 7g Abs. 2 Satz 2 aF).

Beruhen 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 *Drüen* (in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 1027 [11/2020]) jedoch nicht 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 (glA *Tiedchen* in HdJ, Abt. I/16 Rz. 152 f. [7/2020], die in diesen Fällen aber von der abweichenden Ausfüllung von Beurteilungsspielräumen spricht). Diese Einschränkung ist uE nicht berechtigt. Ebenso wie der Stpfl. nachtäglich ein existierendes Wahlrecht abweichend ausüben kann, ohne dass sich die tatsächlichen Verhältnisse verändert haben, darf er auch sein kaufmännisches Ermessen im Nachhinein anders aus-

üben, 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 BFH v. 5.12.2005 – X B 101/05, BFH/NV 2006, 545, jeweils mwN zur Änderung eines Einbringungsvorgangs; 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.

461–464 Einstweilen frei.

465 2. Enger zeitlicher Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung

Die Bilanzänderung setzt einen engen zeitlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung voraus. Wann ein solcher vorliegt, ist unklar. Gesetzesmaterialien liegen nicht vor, weil die Vorschrift erst während des Vermittlungsverfahrens zum StBereinG 1999 aufgenommen wurde (s. Anm. 2).

Der Steuerpflichtige muss die Bilanzänderung unverzüglich nach der Bilanzberichtigung vornehmen (BFH v. 31.5.2007 – IV R 25/06, BFH/NV 2007, 2086; BFH v. 17.7.2008 – I R 85/07, BStBl. II 2008, 924; BMF v. 18.5.2000 – IV C 2 - S 2141 – 15/00, BStBl. I 2000, 587; zur Übergangsregelung BMF v. 23.3.2001 – IV A 6 - S 2141 – 5/01, BStBl. I 2001, 244; *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. C 78 [6/2013]; *Tiedchen* in HdJ, Abt. I/16 Rz. 156 [7/2020]; vgl. auch *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 1034 [11/2020]: ohne schuldhaftes Zögern). Das bedeutet zwar nicht, dass die Bilanzberichtigung und die Bilanzänderung „in einem Papier" vollzogen werden müssen. Zwischen 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]). 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, weil auch insoweit diese Bilanzänderung wiederum auf der von ihm selbst vorgenommenen Bilanzberichtigung beruht. 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, weil die Korrektur der Bilanzberichtigung wiede-

rum nur der Stpfl. durch eine erneute Bilanzberichtigung vornehmen kann, 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 Urt. als vollzogen gilt, selbst wenn der Stpfl. nicht tätig wird (BFH v. 4.11.1999 – IV R 70/98, BStBl. II 2000, 129 [131]; BFH v. 27.5.2020 – XI R 8/18, BStBl. II 2020, 772, Rz. 28). Mit dieser durch das Urt. 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 BFH 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.

Einstweilen frei. 466–468

3. Enger sachlicher Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung 469

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; BFH v. 31.5.2007 – IV R 54/05, BFH/NV 2007, 1973; BFH v. 17.7.2008 – I R 85/07, BStBl. II 2008, 924; BMF v. 18.5.2000 – IV C 2 - S 2141 – 15/00, BStBl. I 2000, 587; *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 1035 [11/2020]; *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 nur auf dieselben WG oder „Bilanzgruppen" beziehen dürfte, die zuvor Gegenstand der Bilanzberichtigung waren. Dies käme faktisch einer umfassenden Versagung der Bilanzänderung gleich. Erforderlich ist aber in jedem Fall, dass Bilanzberichtigung und Bilanzänderung die Bilanzansätze berühren (s. Anm. 460).

Bei Mitunternehmerschaften 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 2020; *Schoor*, BuW 2000, 169 [172]; aA *Bischof*/*Börner*, StuB 2000, 593 [598]).

Soll eine andere Bilanz geändert werden (zB die eines nicht berichtigten Folgejahres), so ist ein enger sachlicher Zusammenhang mit der durchgeführten Bilanzberichtigung grds. zu verneinen (glA BMF v. 18.5.2000 – IV C 2 - S 2141 – 15/00, BStBl. I 2000, 587; *Tiedchen* in HdJ, Abt. I/16 Rz. 160 [7/2020]; zweifelnd *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 351). Das gilt auch, 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 dann, wenn diese Änderung die unmittelbare Folge einer in einem Vorjahr (nach Bilanzberichtigung) durchgeführten Bilanzänderung ist, weil anderenfalls die in dem Vorjahr durchgeführte Bilanzänderung uU wirkungslos bliebe.

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.

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. Das bedeutet, dass der Stpfl. durch die Bilanzänderung maximal dasjenige stl. Erg. erreichen kann, das vor der Durchführung der Bilanzberichtigung bestanden hatte. Eine darüber hinausgehende Bilanzänderung ist unzulässig (BFH v. 27.9.2006 – IV R 7/06, BFH/NV 2007, 326).

Unter dem Begriff „Gewinn" ist der Bilanzgewinn iSv. Abs. 1 zu verstehen und nicht der stl. Gewinn (BFH v. 27.5.2020 – XI R 8/18, BStBl. II 2020, 772, Rz. 33). Das hat zur Folge, dass außerbilanzielle Korrekturen nicht Gegenstand einer Bilanzänderung sein können, und zwar auch dann nicht, wenn die erforderliche Bilanzberichtigung zu einer Gewinnminderung führt, die innerhalb der Bilanz erfolgt, aufgrund fehlender Steuerbarkeit aber außerhalb der Bilanz wieder dem Gewinn hinzuzurechnen ist (BFH v. 27.5.2020 – XI R 8/18, BStBl. II 2020, 772, Rz. 31 ff., zu § 10 Satz 1 InvZulG aF; s. auch Anm. 460).

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 zeitlichem 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 FG Berlin-Brandenb. v. 3.9.2013 – 6 K 6154/10, EFG 2013, 1955, rkr.; *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, weil Satz 2 nicht festlegt, 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; BFH v. 19.5.1987 – VIII R 327/83, BStBl. II 1987, 848 (850); BFH v. 30.3.1989 – IV R 72/88, BStBl. II 1989, 560; BFH v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195; BFH v. 25.4.1990 – I R 136/85, BStBl. II 1990, 905; BFH v. 8.8.1991 – IV R 56/90, BStBl. II 1993, 272 (274); BFH v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958; BFH 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; BFH 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, son-

dern eine bloße Verfahrenshandlung (BFH v. 19.5.1987 – VIII R 327/83, BStBl. II 1987, 848 [850]; BFH 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]; BFH 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; BFH v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195; BFH 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 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.

6. Durchführung der Bilanzänderung

a) Änderung der Bilanz durch den Steuerpflichtigen 481

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 s. 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. Soweit die geänderte Wahlrechtsausübung zu einer Abweichung von den in der HBil. enthaltenen Werten führt, muss der nach § 5 Abs. 1 bilanzierende Stpfl. die Dokumentationspflicht des § 5 Abs. Satz 2 beachten (*Tiedchen* in HdJ, Abt. I/16 Rz. 167 [7/2020]).

b) Einreichung der geänderten Bilanz beim Finanzamt 482

Der Stpfl. muss die geänderte Bilanz beim FA einreichen, um die Bilanzänderung offenkundig zu machen (zur Anwendung von Abs. 2 auf die Änderung der stl. Anpassungsrechnung nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV: BFH v. 27.5.2020 – XI R 12/18, BStBl. II 2020, 779, Rz. 25). 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; BFH v. 17.6.2010 – III R 43/06, BStBl. II 2013, 8, Rz. 15). Unabhängig davon bewirkt die gestaltende Wirkung des Urt. die Änderung der Bilanz (BFH v. 27.5.2020 – XI R 8/18, BStBl. II 2020, 772, Rz. 28).

Hält das Finanzamt die Bilanzänderung für zulässig, wird idR ein geänderter StBescheid zu erlassen sein.

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.

c) Auswirkungen auf die Folgejahre 483

Fortführung der neuen Bilanzansätze: 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 zugrunde legen, 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 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).

d) Anwendungsfälle der Bilanzänderung

484 #### aa) Ansatzwahlrechte

Bei den folgenden Ansatzwahlrechten kommt eine Bilanzänderung in Betracht:

- § 4d Abs. 2 Satz 2: Rückstellung bei Zuwendungen an UKassen;
- § 6a: Pensionsrückstellung;
- § 6b Abs. 3: Rücklage bei Veräußerung bestimmter Anlagegüter (s. Anm. 460);
- § 6d Abs. 1 Satz 2: Euroumrechnungsrücklage;
- § 7g Abs. 2 Satz 2 aF: Wahlrecht der gewinnmindernden Herabsetzung der AHK (BFH v. 27.5.2020 – XI R 12/18, BStBl. II 2020, 779, Rz. 15 ff.: Herabsetzung der AHK erfolgt innerbilanziell, so dass eine Änderung nur unter den Voraussetzungen von Satz 2 möglich ist; s. aber zum nachträglichen außerbilanziellen Abzug eines Investitionsabzugsbetrags BFH v. 23.3.2016 – IV R 9/14, BStBl. II 2017, 295);
- § 7g Abs. 3 aF: Ansparrücklage (dazu BFH v. 29.11.2007 – IV R 83/05, BFH/NV 2008, 1130; BFH v. 17.6.2010 – III R 43/06, BStBl. II 2013, 8, Rz. 21);
- R 6.5 Abs. 4 EStH 2020: Zuschussrücklage;
- R 6.6 EStH 2020: Rücklage für Ersatzbeschaffung.

Vgl. auch die Auflistung von *Wessling*, Inf. 1996, 685 (686).

485 #### bb) 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. 5.5.2004 – XI R 43/03, BFH/NV 2005, 22, BFH v. 24.10.2006 – I R 2/06, BStBl. II 2007, 469, zur Einschränkung des Wahlrechts, wenn handelsrechtl. eine Abschreibung geboten ist);

- § 6 Abs. 1 Nr. 2a: Wahl eines Sammelpostens;
- § 7: Wahl zwischen mehreren AfA-Methoden;
- § 7h: Erhöhte AfA bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen;
- § 7i: Erhöhte AfA bei Baudenkmalen;
- § 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;
- R 6.3 Abs. 4 EStH 2020: Wahlrecht bei Ermittlung der HK;
- R 6.5 Abs. 2 EStH 2020: Minderung der AHK bei Zuschüssen.

Vgl. auch die Auflistung von *Wessling*, Inf. 1996, 685 (686).

Einstweilen frei. 486–499

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Einnahmenüberschussrechnung

Schrifttum: *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; *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; *Kempermann*, Die Pflicht zur Abgabe der Anlage EÜR – Verfahrensvereinfachung trotz Mehraufwand für den Steuerpflichtigen, FR 2012, 232; *Schulte-Frohlinde*, Die Anwendbarkeit von § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG auf den gewerblichen Edelmetallhandel, BB 2012, 2791; *Bode*, Gewinn, in *Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler* (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Heidelberg 2013, 1873; *Eising*, Erstellung einer Auseinandersetzungsbilanz – Abfindungsklauseln aus steuerlicher und abwicklungstechnischer Sicht, Gesundheitsrecht 2013, 711; *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, 1083; *Korn*, Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG – Entschiedenes und Offenes, KÖSDI 2014, 19001; *Myßen/Killat*, Renten, Raten, Dauernde Lasten, Herne/Berlin, 15. Aufl. 2014; *Richter/John*, Können ausländische Buchführungspflichten zu derivativen inländischen Buchführungspflichten nach § 140 AO führen?, ISR 2014, 37; *Gosch*, Kein „Wahlrecht" zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG für atypisch stillen Gesellschafter einer bilanzierenden ausländischen Kapitalgesellschaft, BFH/PR 2015, 1; *Kanzler*, Eine erfolglose Goldfinger-Gestaltung vor Änderung des § 32b Abs. 2 Nr. 2 Buchst. c EStG, FR 2015, 332; *Meyer*, E-Bilanz bei kommunalen BgA – Strategien zur Vermeidung, ZKF 2015, 124; *Richter/John*, Anmerkung zu BFH, Urteil vom 10.12.2014 (I R 3/13) – Kein „Wahlrecht" zur Überschussrechnung für Gesellschafter einer nach englischem Recht bilanzierenden Personengesellschaft (Partnership), ISR 2015, 163; *Kanzler*, Behandlung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens bei Strukturwandel zur Liebhaberei und Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung, FR 2016, 1048;

Levedag, Aufnahme von Freiberuflern in Einzelpraxen und Sozietäten, NWB 2016, 1881; *Selder*, Steuerliche Behandlung der Wertminderung einer betrieblichen GmbH-Beteiligung nach Verschmelzung bei Gewinnermittlung durch Überschussrechnung, jurisPR-SteuerR 23/2016 Anm. 3; *Nöcker*, Korrekturen bei Übergang von der Einnahmen-Überschuss-Rechnung zum Betriebsvermögensvergleich, jurisPR-SteuerR 30/2016 Anm. 2; *Kanzler*, Das besondere Gewinnermittlungswahlrecht des Landwirts mit Durchschnittssatzgewinnermittlung und seine wiederholte Ausübung, FR 2017, 96; *Urban*, Pflicht zur Übergangsbilanz bei Veräußerung oder Einbringung eines Einnahme-Überschussrechners?, DStR 2017, 1248; *Atilgan*, Gewerbesteuerliche Risiken bei Freiberuflern, BB 2018, 2967; *Mertzbach*, Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei der Übertragung von freiberuflichen Sachgesamtheiten und Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, DStZ 2018, 33; *Nöcker*, Die „neuen" BFH-Urteile zur Schätzung bei einem Einnahmeüberschussrechner – Unsicherheiten in der Buchführung, NWB 2018, 2850; *Gunsenheimer*, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, Herne/Berlin, 15. Aufl. 2019; *Kubik*, Zur Buchführungspflicht einer ausländischen Kapitalgesellschaft, BB 2019, 1137; *Drüen*, Wahlrecht auf Überschussrechnung trotzt Aufzeichnungspflicht nach § 140 AO, IStR 2020, 263; *Kahle/Kopp*, Die Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, FR 2020, 1117 und FR 2021, 55; *Kanzler*, Gewinnrealisierung durch Inzahlungnahme eines gemischtgenutzten Pkw des gewillkürten Betriebsvermögens, FR 2020, 1145; *Neumann-Tomm*, Kein inländisches Gewinnermittlungswahlrecht wegen ausländischer Buchführungspflicht, IStR 2020, 260; *Nöcker*, Aufzeichnungspflicht bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, HFR 2020, 986; *Wermke*, Die Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, StBp 2020, 39; *Beyer*, Einzelaufzeichnung bei Einnahmen-Überschussrechnung, NWB 2021, 1230; *Kanzler*, Aufgabegewinn bei Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers und Veräußerungsgewinn eines Pkw, NWB 2021, 254; *Levedag*, Aufrechnung eines Rechtsanwalts mit Honoraransprüchen gegen den Anspruch des Mandanten auf Herausgabe von Fremdgeld in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung, HFR 2021, 346; *Rehr/Riehm*, Zur Steuergestaltung durch Leasingsonderzahlungen in Zeiten hoher betrieblicher Nutzung, FR 2021, 880; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Köln, 24. Aufl. 2021; *Dißars*, Besonderheiten der Gewinnermittlung bei Freiberuflern, StuB 2022, 59 *Kanzler*, Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) in *Leingärtner*, Besteuerung der Landwirte, Loseblatt, Köln, Kap. 27; *Schneider/Schneider*, Private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs: Kostendeckelung in Leasingfällen, DB 2022, 2049.

Zu älterem Schrifttum vgl HHR-Archiv (www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

I. Einordnung und Vereinbarkeit des Abs. 3 mit höherrangigem Recht

1. Rechtsentwicklung

a) Rechtsgrundlagen

500 Vorläufer der Vorschrift war § 12 Abs. 1 Satz 3 EStG 1925. Eine Einnahmenüberschussrechnung (ohne BV-Vergleich) war hier nur für den Fall vorgesehen, dass das BV keinen wesentlichen Schwankungen unterlag.

In den EStG 1934 bis 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 Begr. 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 Begr. 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 zur Nichtberücksichtigung durchlaufender Posten 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 verbriefte 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 Nr. 4 bis 7 entsprechend auf die Einnahmenüberschussrechnung anzuwenden sind (s. Anm. 516, 584 und § 6 Anm. 5). Im Übrigen wurde in § 32b Abs. 2 Nr. 2 in einem neuen Buchst. c angeordnet, dass zur Berechnung des ProgrVorb. bei Einnahmenüberschussrechnung die AHK für nach dem 28.2.2013 angeschaffte oder hergestellte (§ 52 Abs. 33 Satz 1) WG des UV erst bei Zufluss des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme zu berücksichtigen sind und § 4 Abs. 3 Satz 5 (Aufzeichnungspflicht) entsprechend anzuwenden ist (Abwehr des sog. Goldfinger-Steuersparmodells, s. Anm. 571).

501 b) Reformüberlegungen

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, FS Jörg Baetge, Düsseldorf 1997, 141; *Wagner*, Kann es eine Beseitigung aller steuerlichen Ausnahmen geben, wenn es gar keine Regel gibt?, in *Rose* (Hrsg.), 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 *Drenseck*/*Seer* (Hrsg.), FS 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, FS Winfried Mellwig, Wiesbaden 2007, 447; *Knirsch*/*Müller*/*Blaufus*, arqus-Stellungnahme: Das BilMoG – Eine Chance zur Steuervereinfachung, DStR 2008, 1844; *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, Heidelberg 2011; *Velte*, Entwicklung und Perspektiven des Maßgeblichkeitsprinzips – Das Ende eines deutschen Sonderwegs?, Ubg 2015, 265.
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 (StRefKomm., Rz. 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, Rz. 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, Rz. 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 Unternehmern 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]; aA *Velte*, Ubg 2015, 265). 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. 31).

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 BV-Vergleich 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. *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* (IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 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*, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 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*, DStR

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.

502–505 Einstweilen frei.

2. Bedeutung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

506 a) Bedeutung der Einnahmenüberschussrechnung

Abs. 3 sieht neben dem BV-Vergleich 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. ua. *Eisgruber* in DStJG 34 [2011], 185 [192], mwN zu Fn. 39; zuletzt auch *Kahle*/*Kopp*, FR 2020, 1117 [1118]; ebenso BFH v. 20.4.2021 – IV R 3/20, BFHE 273, 119, Rz. 47). Diese Charakterisierung beruht darauf, dass auf Buchführung, Inventur und Bilanzierung verzichtet wird und damit auch die Verpflichtung zur Vorlage eine E-Bilanz entfällt (s. *Meyer*, ZKF 2015, 124 zur entsprechenden Vermeidungsstrategie für kommunale BgA). Inzwischen sind die gesetzlichen Ausnahmen vom Zu- und Abflussprinzip aber derart ausgeweitet worden, dass der Vereinfachungseffekt ein wenig zurücktritt. Zum Teil wird daher von einem vereinfachten (unvollständigen) BV-Vergleich gesprochen (so *Kahle*/*Kopp*, FR 2020, 1117 [1118] – uE terminologisch unzutr.).

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 Überschusseinkünfte 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 BV-Vergleich 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; BFH 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*, DStR 1999, 1589 [1594]; *Anders*, Die Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG im System der steuerlichen Einkünfteermittlung, 2007, 149; *Bode*, FS Kirchhof, 2013, 1873 [1874]; *Meyer* in BeckOK, § 4 Rz. 17 [10/2020]; *Weitemeyer*/*Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1324 [10/2020];

nach *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. D 10 [8/2013] „gesetzessystematisch nachrangige, aber doch sachlich gleichwertige … Gewinnermittlung").

Zweck des Abs. 3 ist es, die Gewinnermittlung durch Verzicht auf die stl. Mindestbuchführung zu vereinfachen (zuletzt BFH v. 21.4.2021 – IV R 3/21, BFHE 273, 119, Rz. 47). Nach der Begr. 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 BV-Vergleich 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*, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 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. Zudem sind die Regelungen zu den regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben in § 11 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 1 zu beachten. *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 8.194; *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 9.580 ff.; 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 ausführl. *von Campenhausen*, SteuStud. 2004, 641; *Herzig*, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 2004, 371 ff.; s. auch *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. D 10 (8/2013), 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 Rz. 421 [5/2006]; *Eisgruber*, Die Zahlungsmittelrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 2004, 19).

Abgrenzung zum Betriebsvermögensvergleich: Die Einnahmenüberschussrechnung knüpft nicht an den BV-Vergleich, 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). Sie 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 BV-Vergleich 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 (s. aber Anm. 536 aE);
- Verzicht auf E-Bilanz, aber elektronische Übermittlung der Anlage EÜR (s. Anm. 523).

Anders als der BV-Vergleich 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 Gesamtgewinngleichheit 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; BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985; zu diesem Postulat zuletzt BFH v. 16.6.2020 – VIII R 9/19, BStBl. II 2020, 845, Rz. 24, mwN). 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 Gesamtgewinngleichheit, 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 Totalgewinngleichheit ausführl. 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. 501.

Eigene Charakterisierung der Einnahmenüberschussrechnung: Die Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 ist uE eine Gewinnermittlung eigener Art, der auf dem Zu- und Abflussprinzip beruhend im Laufe der Zeit durch den Gesetzgeber gewisse Bilanzierungselemente hinzugefügt wurden und die über den Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit jedenfalls im Erg. eine Annäherung an den BV-Vergleich erfahren hat.

507 b) Vereinbarkeit des Abs. 3 mit höherrangigem Recht

Die Rspr. hat sich nur vereinzelt mit der Frage nach der Verfassungsmäßigkeit der Einnahmenüberschussrechnung zu befassen, die zutr. stets bejaht wurde.

Der Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit hat seinen Ursprung im Gleichheitssatz (ua. *Kahle/Kopp*, FR 2020, 1117 [1118]) 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 inzwischen zahlreichen Durchbrechungen des reinen Zahlungsprinzips rechtfertigen (s. nur *Herzig*, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 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 RA als bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigende durchlaufende Posten angegriffen wurde, hat das BVerfG nicht zur Entsch. angenommen (BVerfG v. 21.12.1996 – 2 BvR 2152/96, juris; Ausgangsverfahren: Nds. FG v. 25.4. 1995 – VIII (II) 592/90, EFG 1995, 914, rkr. NZB unbegründet: BFH v. 27.6.1996 – IV B 69/95, juris).

Stellungnahme: Abs. 3 ist uE verfassungsgemäß. Soweit sich die Rspr. auf den Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit 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*, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 2004, 335). Zwar hat der Gesetzgeber, aber auch die FinVerw. in Einzelfallen ausdrücklich vorgesehen, dass StVergünstigungen auch für die Einnahmenüberschussrechnung gelten (so etwa in § 6c oder § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a [Einbeziehung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 in die Begünstigung des Investitionsabzugsbetrags] 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.

Die elektronische Übermittlung der Einnahmenüberschussrechnung durch Datenfernübertragung hält der BFH für verfassungsgemäß, weil weder durch § 60 Abs. 4 EStDV noch durch die Anlage EÜR eine neue Form der Gewinnermittlung eingeführt wurde; danach sind sowohl die Rechtsverordnung, als auch ihre Ermächtigungsgrundlage (§ 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) verfassungsrechtl. nicht zu beanstan-

den (BFH v. 16.11.2011 – X R 18/09, BStBl. II 2012, 129; s. auch BFH v. 21.4.2021 – XI R 29/20, BStBl. II 2022, 52, betr. Pflicht zur Einreichung einer E-Bilanz gem. § 5b Abs. 1; dazu auch Anm. 523 mwN).

Unionsrechtlich sind die Regelungen zur Gewinnermittlung nach Abs. 3 bislang grds. nicht beanstandet worden (s. Anm. 3 mwN). Zu den europarechtl. Fragestellungen für den auch bei Abs. 3 anwendbaren Entstrickungstatbestand des Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 s. Anm. 209.

508–511 Einstweilen frei.

512 3. 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. 8). Bei der Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 10 AStG hatte der Steuerinländer ursprünglich die freie Wahl zwischen der Gewinnermittlung nach Abs. 1 oder Abs. 3 (§ 10 Abs. 3 Satz 2 AStG aF). Dieses Wahlrecht wurde durch das ATADUmsG v. 25.6. 2021 (BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874) aufgehoben; inzwischen gilt eine verpflichtende Gewinnermittlung durch BV-Vergleich (§ 10 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 AStG; zum zeitlichen Anwendungsbereich vgl. § 21 Abs. 4 AStG).

> 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 und § 13a nF Anm. 34, 52 und 60 ff. Zur Anwendung bei Hinzurechnungsbesteuerung, DBA und auf Inlandseinkünfte beschränkt Stpfl. s. Anm. 11.

Der nach Abs. 3 ermittelte Gewinn ist auch für die GewSt (§ 7 Satz 1 GewStG) und die Ermittlung kstpfl. Einkünfte (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG) maßgebend.

Persönlicher Geltungsbereich: Abs. 3 ist auf alle Stpfl. mit Gewinneinkünften (Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende, selbständig Tätige) und die entsprechenden Mitunternehmerschaften (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; 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).

Option zur Körperschaftbesteuerung: Macht eine PersGes. von ihrem durch das KöMoG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2050; BStBl. I 2021, 889) geschaffenen Wahlrecht Gebrauch, sich stl. wie eine KapGes. behandeln zu lassen und somit zur KSt zu optieren (§ 1a KStG; gem. § 34 Abs. 1a KStG erstmals anwendbar ab VZ 2021), ist es ihr verwehrt, ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln (§ 1a Abs. 3 Satz 6 KStG). Es besteht somit eine Pflicht zur Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach Abs. 1, und zwar unabhängig davon, ob handelsrechtl. eine Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht gegeben ist (vgl. BTDrucks. 19/28656, 24) oder die Grenzwerte des § 141 AO überschritten sind. Personengesellschaften, die zuvor ihren Gewinn nach Abs. 3 ermittelt haben, müssen zum stl. Übertragungsstichtag zum BV-Vergleich wechseln. Der hierbei entstehende Übergangsgewinn soll nach Auffassung der FinVerw. als laufender Gewinn des Wj., das dem Wj. der erstmaligen Ausübung der Option vorangeht, in Ansatz gebracht werden (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, 2021/1162290, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 24). Dies ist uE im Hinblick auf den Wechsel ins KStRegime zutr.

Anwendung auf Auslandsbeziehungen: Dem im Inland ansässigen Gesellschafter einer ausländ. PersGes., die im Inland nicht über eine BS verfügt, aber ihrerseits aufgrund – ausländ. – gesetzlicher Vorschriften verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder dies freiwillig tut, steht das Gewinnermittlungswahlrecht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 nicht zu. Grund hierfür ist die Einheitlichkeit der Gewinnermittlung für die PersGes. (vgl. BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57, betr. Beteiligung an schweizerischer Kollektivgesellschaft; BFH v. 25.6.2014 – I R 24/13, BStBl. II 2015, 141, betr. stille Beteiligung an österreichischer KapGes., mit Anm. *Gosch*, BFH/PR 2015, 1, *Kanzler*, FR 2015, 332 und *Richter/John*, ISR 2015, 163; BFH v. 10.12.2014 – I R 3/13, BFH/NV 2015, 667, betr. englische LLP mit Edelmetallhandel; s. aber auch BFH v. 19.1.2017 – IV R 50/14, BStBl. II 2017, 456, wo nach den Feststellungen des FG die General Partnership in England nicht buchführungspflichtig war). Andere Gesetze iSv. § 140 AO, die eine stl. Buchführungspflicht begründen, können auch ausländ. Rechtsnormen sein (BFH v. 14.11.2018 – I R 81/16, BStBl. II 2019, 390, Rz. 13 ff.; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 132). Inzwischen hat der BFH auch entschieden, dass eine Buchführungs- und Bilanzierungspflicht nach ausländ. Recht Sperrwirkung für das Wahlrecht nach Abs. 3 Satz 1 auf eine Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung entfaltet, wobei nicht erforderlich ist, dass die ausländ. Pflichten mit den inländ. funktions- und informationsgleich sind (BFH v. 20.4.2021 – IV R 3/20, BFHE 273, 119, Rz. 44 ff., 51 ff., betr. luxemburgische S.a.r.l. & Cie. S.e.c.s. und Gewinnermittlungsmethode im Rahmen des [negativen] ProgrVorb. für die inländ. Gesellschafter, Az. BVerfG 2 BvR 1618/21).

Zur Anwendung des § 4 und damit auch des Abs. 3 auf Auslandsbeziehungen s. Anm. 8–11.

Einstweilen frei. 513–515

4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

a) Verhältnis zu anderen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften 516

Das Verhältnis zu den anderen Gewinnermittlungsarten ist durch ein Regel-Ausnahmeprinzip bestimmt. Der BV-Vergleich 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 ins-

gesamt 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 3 f., 8 Halbs. 2 und 9) sind auch ohne ausdrückliche Verweisung in Abs. 3 Satz 3 auf die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung anzuwenden. Dies folgt nicht zuletzt aus § 4g Abs. 4 Satz 1, der die Bildung eines Ausgleichspostens auch für Abs. 3 vorsieht (zur Darstellung in der Einnahmenüberschussrechnung vgl. *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4g Rz. 41). Nach § 6 Abs. 7 Nr. 2 sind die Bewertungsvorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 1a und der Nr. 4 bis 7 entsprechend anzuwenden (s. Anm. 500).
- *Verhältnis zu Abs. 2 (Bilanzberichtigung und -änderung):* Da eine Bilanzberichtigung nach Abs. 2 Satz 1 bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 nicht möglich ist, kann der Abzug von Aufwendungen, die zu Unrecht als HK erfasst wurden (wie etwa zu Unrecht als HK erfasste Vorsteuer), nicht in späteren VZ nachgeholt werden (BFH v. 21.6.2006 – XI R 49/05, BStBl. II 2006, 712).
  - Im Übrigen unterliegen Stpfl. mit Gewinnermittlung nach Abs. 3 nicht den Beschränkungen des Abs. 2 Satz 2; sie können daher ihre Ansatz- und Bewertungswahlrechte – nur beschränkt durch die Bestandskraft des Steuer- oder Feststellungsbescheids – auch nachträglich ausüben. Zur Frage der Verfassungswidrigkeit dieser Ungleichbehandlung s. Anm. 357 und 359; zum Verhältnis zu Abs. 2 auch Anm. 351.
- *Verhältnis zu Abs. 4 bis 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. 522 f.
- *Verhältnis zu § 3a:* Sanierungserträge durch Schulderlass sind auch bei der Einnahmenüberschussrechnung begünstigt (s. Anm. 570 „Sanierungserträge durch Schuldenerlass").
- *Verhältnis zu § 4a (Gewinnermittlungszeitraum):* Die Einnahmenüberschussrechnung ist für die in § 4a vorgesehenen Gewinnermittlungszeiträume 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. 11) abgelehnt.
- *Verhältnis zu § 6:* Zur Bemessung der Absetzungen für Abnutzung oder für Substanzverringerung sind auch bei der Einnahmenüberschussrechnung die Werte als AHK 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 Nr. 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 ausdrücklichen Verweisung auf die Regelungen zu den Entnahmen und Einlagen fehlte (s. Anm. 500 „AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013"), wurden diese Vorschriften allg. angewandt. Die Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a auf die Einnahmenüberschussrechnung war allerdings umstritten.

- *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 bis 7i:* Nach § 4 Abs. 3 Satz 3 sind die Vorschriften über AfA oder AfS bei der Einnahmenüberschussrechnung zu berücksichtigen (s. im Einzelnen Anm. 619 f.).
- *Verhältnis zu § 7g (Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen für kleine und mittlere Betriebe):* Die Förderung durch § 7g wird auch Betrieben mit Einnahmenüberschussrechnung gewährt. Für Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen, die in nach dem 31.12.2019 endenden Wj. in Anspruch genommen werden, wurde durch das JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6) eine von der Gewinnermittlungsmethode unabhängige Gewinngrenze von 200 000 € eingeführt (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1; zum zeitlichen Anwendungsbereich § 52 Abs. 16; ausführl. hierzu § 7g Anm. 45 f., 49). Für vorherige Wj. betrug die Gewinngrenze bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung noch 100 000 €; durch das Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets „Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung" v. 21.12.2008 (BGBl. I 2008, 2896; BStBl. I 2009, 133) war die Grenze vorübergehend auf 200 000 € erhöht.
- *Verhältnis zu § 13a (Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für Land- und Forstwirtschaft):* Soweit der Gewinn nach § 13a nicht pauschaliert angesetzt wird, ist er zwingend durch Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 zu ermitteln. Das gilt etwa für die Sondergewinne nach § 13a Abs. 7, für die Gewinne aus forstwirtschaftlicher Nutzung (§ 13a Abs. 5) und für bestimmte, in Anlage 1a Nr. 2 zum EStG nicht genannte Sondernutzungen (§ 13a Abs. 6 Satz 3). Zu Einzelheiten s. Erl. zu § 13a.
- *Verhältnis zu § 32b (Progressionsvorbehalt):* Nach § 32b Abs. 2 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 BA zu berücksichtigen (s. Anm. 530, 571 und 631 sowie 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 § 51 EStDV (Betriebsausgabenpauschale für Holznutzungen):* Steuerpflichtige, die für ihren Betrieb nicht zur Buchführung verpflichtet sind, den Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 ermitteln und deren forstwirtschaftlich genutzte Fläche 50 Hektar nicht übersteigt, die also den Gewinn aus Forstwirtschaft nach Abs. 3 (ggf. iVm. § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 5) ermitteln, können pauschale BA von 55 % der Einnahmen für geschlagenes Holz und 20 % der Einnahmen für den Verkauf von Holz auf dem Stamm abziehen. Zur Anwendung des § 51 EStDV aF und nF (für Wj., die vor dem 1.1.2012 und nach dem 31.12.2011 begonnen haben) s. BFH v. 14.2.2019 – VI R 47/16, BStBl. II 2019, 743.

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. 571 „Umsatzsteuer"; Anm. 615 „Umsatzsteuer"). Zu Unrecht als HK erfasste Vorsteuer kann nicht in späteren VZ als BA abgezogen werden (BFH v. 21.6.2006 – XI R 49/05, BStBl. II 2006, 712; ausführl. auch § 9b Anm. 18).

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; vgl. aber auch *Bode* in *Kirchhof*/*Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 159 [jedenfalls, wenn zuvor kein BV-Vergleich durchgeführt wurde]; 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 Einnahmenüberschussrechnung. Das betrifft insbes. § 10 EStDV und vor allem § 60 Abs. 4 EStDV. Während die elektronische Übermittlung von Bilanzen und GuV nach § 5b die Einnahmenüberschussrechnung nicht erfasst, sieht § 60 Abs. 4 EStDV vor, dass die Einnahmenüberschussrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übersenden ist.

517 b) Verhältnis zu anderen Steuergesetzen

Verhältnis zur AO: 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. 522 ff.).

Verhältnis zum GewStG: Nach § 7 Satz 1 GewStG ist für den Gewerbeertrag der Gewinn aus Gewerbebetrieb und damit auch die Einnahmenüberschussrechnung maßgebend.

Verhältnis zum KStG: Nicht buchführungspflichtige KStpfl. können ihren Gewinn über die Verweisungsnorm des § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln (s. § 8 KStG Anm. 19). Zur optierenden PersGes. iSv. § 1a KStG vgl. Anm. 512.

Zur Gewinnermittlung bei kommunalen BgA wegen der Abkehr vom kameralistischen System s. Anm. 512; s. auch *Kussmaul*/*Henkes*/*Pinkos*, WPg 2008, 978.

Verhältnis zum UStG: 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). Wie nach Abs. 3 Satz 2 sind durchlaufende Posten auch bei der USt nicht zu beachten; sie gehören nach § 10 Abs. 1 Satz 6 UStG nicht zum Entgelt.

518–521 Einstweilen frei.

5. Verfahrensvorschriften

a) Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten für die Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3

522

Die Aufzeichnungspflichten für die Einnahmenüberschussrechnung sind lückenhaft normiert (vgl. BFH v. 12.2.2020 – X R 8/18, HFR 2020, 983, Rz. 28). 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 ausführl. *Gunsenheimer*, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 15. Aufl. 2019, Rz. 81 ff. (allg.) 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, mit Anm. *Kanzler*, FR 1999, 854; ebenso *Kahle/Kopp*, FR 2021, 55 [58]; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 132a). Grundsätzlich 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; BFH v. 18.3.2015 – III B 43/14, BFH/NV 2015, 978; Sächs. FG v. 10.8.2009 – 2 V 881/09, nv., juris, rkr., betr. Taxiunternehmer mit Schichtzetteln als Einnahmeursprungsaufzeichnungen; *Kahle/Kopp*, FR 2021, 55 [59]). 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; BFH v. 2.9.2008 – V B 4/08, nv., juris; BFH v. 13.3.2013 – X B 16/12, BFH/NV 2013, 902). Insoweit genügt die Aufbewahrung von Tagessummen-Belegen mit Einzelaufzeichnung der Erlöse und Summenbildung den formellen Anforderungen an die Aufzeichnungen (BFH v. 12.7.2017 – X B 16/17, BFHE 257, 523). Nach aA ergeben sich aus der allgemeinen Mitwirkungspflicht des § 90 AO umfangreiche Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten (FG Nürnb. 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 Saarl. 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:

- *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 (vgl. hierzu BFH v. 17.5.2022 – VIII R 38/18, juris; zum Umfang der Aufzeichnungspflicht s. Anm. 1090 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, 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 eine degressive AfA zulässig ist (§ 7 Abs. 2 Satz 3).
- *Geringwertige Wirtschaftsgüter*, für die die über Abs. 3 Satz 3 anwendbare Bewertungsvereinfachung nach § 6 Abs. 2 in Anspruch genommen wird, müssen unter den in § 6 Abs. 2 Satz 4 genannten Voraussetzungen in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden.
- *Grund und Boden und Gebäude des Umlaufvermögens (Abs. 3 Satz 5):* Zu den laufend zu führenden Verzeichnissen für bestimmte WG s. Anm. 640.
- *Kapitalgesellschaftsanteile (Abs. 3 Satz 5):* Zu den laufend zu führenden Verzeichnissen für bestimmte WG s. Anm. 640.
- *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. 640.
- *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 ff.). Diese Aufzeichnungen können auch bei Gewinnermittlung nach Abs. 3 nicht durch die geordnete Ablage von Belegen ersetzt werden, obwohl 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 Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten (§ 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; BFH v. 12.2.2020 – X R 8/18, HFR 2020, 983, Rz. 20). Eine Verpflichtung zur Summenziehung gem. § 22 Abs. 2 Nr. 5 UStG iVm. § 63 Abs. 2 UStDV besteht allerdings nur für Entgelte und Steuerbeträge, aus denen der Vorsteuerabzug begehrt wird (BFH v. 12.12. 2017 – VIII R 6/14, BFH/NV 2018, 606). Dieser Verpflichtung zur Aufzeichnung der BE gem. § 22 UStG und §§ 63 bis 68 UStDV kommt der Stpfl. nach, in dem er UStVoranmeldungen mit Summen zu den stpfl. Umsätzen abgibt und entsprechende Buchungserfassungsprotokolle vorlegt (BFH v. 12.12.2017 – VIII R 5/14, BFH/NV 2018, 602). Eine Verpflichtung zur Aufzeichnung der BA lässt sich aus § 22 UStG iVm. §§ 63 bis 68 UStDV nicht ableiten (s. auch *Kahle/Kopp*, FR 2021, 55 [59]; Anm. 523).
- *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. 640.
- *Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens*, die nach § 32b Abs. 2 Nr. 2 Buchst. c für Zwecke des ProgrVorb. erst bei Gewinnrealisierung berücksichtigt werden, sind in das laufend zu führende Verzeichnis nach Abs. 3 Satz 5 aufzunehmen (§ 32b Abs. 2 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).

Darüber hinaus haben bestimmte Berufsgruppen und Gewerbezweige 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 Gewerbezweige und Tätigkeiten bei *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 140 AO Rz. 14 (9/2020).

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; BFH v. 12.2.2020 – X R 8/18, HFR 2020, 983, Rz. 18 – Akzessorietät der Aufzeichnungs- für die Aufbewahrungspflicht; vgl. auch *Gunsenheimer*, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 15. Aufl. 2019, Rz. 171 mwN; *Schnepper*, DB 1981, 287; aA, die Anwendung auf Nichtbuchführungspflichtige abl.: *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 *Gunsenheimer*, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 15. Aufl. 2019, Rz. 195 ff.; *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 147 AO Rz. 46 ff. (4/2018), jeweils mwN; s. auch *Kanzler* in *Leingärtner*, Besteuerung der Landwirte, Kap. 27 Rz. 20 ff. (10/2021) betr. LuF.

b) Form der Aufzeichnungen für die Einnahmenüberschussrechnung 523

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.). Zur Führung von Kapitalkonten s. Anm. 536.

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, Rz. 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 wegen des ustl. Aufzeichnungsgebots gem. § 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG auch für ertragstl. Zwecke aufzuzeichnen. Die Belege sind 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). Ob eine Einzelaufzeichnungspflicht für BE besteht, ist umstritten. Nach Auffassung des BFH war dies jedenfalls für Zeiträume bis zum 28.12.2016 zweifelhaft (BFH v. 12.7.2017 – X B 16/17, BFHE 257, 523, Rz. 58 ff.). Mit dem Gesetz zum Schutz von Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen v. 22.12.2016 (BGBl. I 2016, 3152) ist § 146 Abs. 1 Satz 1 AO um die Pflicht zur Einzelaufzeichnung ergänzt worden. Ob diese – ab dem 29.12.2016 wirkende – Pflicht nicht nur für Gewinnermittlungen durch BV-Vergleich, sondern auch für die Einnahmenüberschussrechnung gilt, ist ungeklärt (vgl. zum Streitstand *Rätke* in *Klein*, 15. Aufl. 2020, § 146 AO Rz. 20).
- *Der Wortlaut* der Vorschrift scheint hierfür offen zu sein, heißt es dort: „Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen"; hierunter könnten daher auch die nach § 22 UStG erforderlichen Aufzeichnungen fallen (idS auch *Kulosa*, FR 2017, 501 [507]; so wohl auch *Rätke* in *Klein*, 15. Aufl. 2020, § 146 AO Rz. 20). Auch die amtliche Überschrift des § 146 AO „Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen" spräche nicht hiergegen.
- *Auf der anderen Seite* ist der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/9535) an keiner Stelle zu entnehmen, dass die Erweiterung der Aufzeichnungspflichten nach § 146 Abs. 1 Satz 1 AO nunmehr auch die Einnahmenüberschussrechnung treffen soll, obwohl die §§ 140 ff. AO jedenfalls vordergründig für bilanzierende Stpfl. gelten.
- *Die FinVerw.* geht – allerdings ohne Begr. – davon aus, dass Stpfl., die ihren Gewinn nach Abs. 3 ermitteln, nunmehr einzelaufzeichnungsverpflichtet sind (vgl. AEAO zu § 146 Rz. 2.1.7; OFD Karlsruhe v. 10.2.2020, DStR 2020, 726, unter 1.; wohl auch BMF v. 28.11.2019 – IV A 4 - S 0316/19/10003:001, 2019/0962810, BStBl. I 2019, 1269, Rz. 25).
- *Dagegen wird in der Literatur eingewandt,* die Anwendung von § 146 AO auf die Einnahmenüberschussrechnung sei bis auf die reine Ordnungsregel in Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 der Vorschrift, wonach die Aufzeichnungen dem konkreten Besteuerungszweck entsprechend geführt werden müssen, ausgeschlossen (vgl. ua. *Nöcker*, NWB 2017, 492 [493]).
- *Stellungnahme:* Auch die Neufassung des § 146 Abs. 1 Satz 1 AO gebietet uE keine Einzelaufzeichnung der Geschäftsvorfälle bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung. Der BFH hat die Einzelaufzeichnungspflicht für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich aus den GoB iVm. § 239 Abs. 2 HGB abgeleitet (BFH v. 16.12.2014 – X R 42/13, BStBl. II 2015, 519, Rz. 15 ff.). Der Gesetzgeber hat ausweislich der Begr. des Regierungsentwurfs für ein Gesetz zum Schutz von Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen hierauf reagiert und § 146 Abs. 1 Satz 1 AO klarstellend um eine Einzelaufzeichnungspflicht ergänzt (BTDrucks. 18/9535, 18). Die GoB iVm. § 239 Abs. 2 HGB finden bereits begrifflich und systematisch bei der Einnahmen-

überschussrechnung keine Anwendung. Hieraus folgt, dass sich das Einzelaufzeichnungsgebot auch nach aktueller Rechtslage auf die Gewinnermittlung nach Abs. 1 beschränkt (ebenso *Beyer*, NWB 2021, 1230 [1233 f.]).

▶ *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; BFH 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 mit Anm. *Kanzler*, FR 1999, 854). Aus Einzelvorschriften können sich indes auch Aufzeichnungspflichten für BA ergeben. So bei der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6c Abs. 2 Satz 2 (s. § 6c Anm. 42); 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 ausführl. *Gunsenheimer*, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 15. Aufl. 2019, Rz. 130 ff. mwN.

Amtlicher Vordruck „EÜR“: Ungeachtet fehlender Aufzeichnungspflichten aus Abs. 3 ist der StErklärung eine Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beizufügen, wenn der Gewinn nach Abs. 3 ermittelt wird (§ 60 Abs. 4 Satz 1 EStDV). Für jeden Betrieb ist eine separate Einnahmenüberschussrechnung abzugeben (BMF v. 16.9.2020 – IV C 6 - S 2142/19/10003:011, BStBl. I 2020, 995, „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 Beifügung 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 1993, 346), nicht jedoch zu einer anderweitigen Schätzung der Einkünfte, wenn der Stpfl. Einnahmen und Ausgaben aufgezeichnet hat (glA *Kanzler* in *Leingärtner*, Besteuerung der Landwirte, Kap. 27 Rz. 22 [10/2021] mwN).

Von der zwangsgeldbewehrten Verpflichtung zur Vorlage des Vordrucks waren bis VZ 2016 Betriebe ausgenommen, deren BE unter der Grenze von 17 500 € lagen und die der StErklärung anstelle des Vordrucks eine formlose Gewinnermittlung beifügen konnten. Nach Wegfall dieser Nichtbeanstandungsregelung zum VZ 2017 muss der Vordruck „EÜR“ nunmehr auch bei geringeren BE vorgelegt werden (BMF v. 9.10.2017 – IV C 6 - S 2142/16/10001:011, BStBl. I 2017, 1381). 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 45 000 € im Jahr übersteigen (§ 64 Abs. 3 AO). 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). Antragsbedingt kann in Härtefällen auf die elektronische Übermittlung verzichtet werden (§ 60 Abs. 4 Satz 2 EStDV; s. auch § 25 Abs. 4 Satz 2 und § 150 Abs. 8 AO). Bei der Prüfung eines Härtefalls sollten dieselben Grundsätze anwendbar sein, die für die Befreiung von der Pflicht zur Übermittlung einer E-Bilanz gem. § 5b Abs. 2 gelten (hierzu BFH v. 21.4.2021 – XI R 29/20, BStBl. II 2022, 52). Ein Härtefall kann jedenfalls nicht mit allgemeinen Bedenken gegen die Sicherheit der gesetzlich vorgeschriebenen elektronischen Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch eine Datenübertragung begründet werden (FG Ba.-Württ. v. 23.3.2016 – 7 K 3192/15, EFG 2016, 723, rkr.).

524 c) Nachweis- und Vorlagepflichten, sowie Sanktionen bei Verletzung dieser Pflichten

Werden die strechtl. Aufzeichnungspflichten beachtet (s. Anm. 522 f.), 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, mit Anm. *Kanzler*, FR 1999, 854; 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, 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). Bei Vorlage geordneter und vollständiger Belege verdient die Einnahmenüberschussrechnung Vertrauen und kann die Vermutung der Richtigkeit für sich in Anspruch nehmen (BFH v. 12.12.2017 – VIII R 6/14, BFH/NV 2018, 606). 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 (*Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 328 AO

Rz. 11 [8/2019]). 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, mit Anm. *Kanzler*, FR 1999, 854. 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).

Abgrenzung der Teil- oder Zuschätzung von der Vollschätzung: 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, mit Anm. *Kanzler*, FR 1999, 854, betr. Richtsatzschätzung bei Landwirt, der die Einnahmenüberschussrechnung gewählt hatte). Zu einer Hinzuschätzung ist das FA insbes. befugt, wenn es an einer ordnungsgemäßen Kassenführung fehlt, weil Stornierungen in Tagesendsummenbons (sog. Z-Bons) nicht ausgewiesen sind, sondern allein die verbleibende Differenz dokumentiert wird (BFH v. 14.8. 2018 – XI B 2/18, BFH/NV 2019, 1, Rz. 10). Auch ein pauschaler Unsicherheitsabschlag für steuermindernde Umstände ist eine griffweise Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, die in einem vernünftigen Verhältnis zu den erklärten oder nicht erklärten Einnahmen stehen muss (BFH v. 12.12.2017 – VIII R 5/14, BFH/NV 2018, 602; BFH v. 12.12.2017 – VIII R 6/14, BFH/NV 2018, 606).

Eine Befugnis zur Vollschätzung ist wegen der fehlenden Aufzeichnungspflichten bei der Einnahmenüberschussrechnung schwer zu begründen. Solange nämlich der Gesetzgeber eine derartige Gewinnermittlungsart und eine offene Ladenkasse zulässt, kann aus dem Umstand, dass es hier systembedingt keine Vollständigkeitsgewähr geben kann, jedenfalls bei summarischer Betrachtung keine Befugnis zur Vollschätzung abgeleitet werden (BFH v. 12.7.2017 – X B 16/17, BFHE 257, 523, betr. AdV-Verfahren). Die Vollschätzung des Gewinns eines nicht buchführungspflichtigen Stpfl. ist daher nur zulässig, wenn er seine BE und BA überhaupt nicht nachweisen kann (BFH v. 15.4.1999 – IV R 68/98, BStBl. II 1999, 481, betr. Landwirt mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3). Die Auswahl der für eine Vollschätzung anwendbaren Methoden steht grds. im pflichtgemäßen Ermessen des FA bzw. des FG (BFH v. 3.9.1998 – XI B 209/95, BFH/NV 1999, 290, unter II.2.b: „Freie Methodenwahl bei Vollschätzung"). Ermessensleitend ist dabei das Ziel, die Besteuerungsgrundlagen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen so zu bestimmen, dass sie der Wirklichkeit möglichst nahekommen (BFH v. 18.12.1984 – VIII R 195/82, BStBl. II 1986, 226, unter 2.). Vorzugswürdig ist danach das Verfahren, das im konkreten Fall ein realitätsnäheres Ergebnis verspricht (BFH v. 25.3.2015 – X R 20/13, BStBl. II 2015, 743). Mathematisch-statistische Schätzungsverfahren wie Zeitreihen-

vergleich, Chi-Quadrat-Test oder Quantilsschätzung führen zwar auch zu einer Vollschätzung, unterliegen aber den einschränkenden Grundsätzen, die der BFH in seiner Rspr. zu den Anforderungen an die Aufzeichnungen bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung und Verwendung einer offenen Ladenkasse aufgestellt hat (BFH v. 12.7.2017 – X B 16/17, BFHE 257, 523 mwN).

Hat der Stpfl. zulässigerweise die Einnahmenüberschussrechnung gewählt, 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 ausführl.: Vor §§ 4–7 Anm. 11–17; ausführl. zu den einzelnen Schätzungsverfahren: *Kanzler* in *Leingärtner*, Besteuerung der Landwirte, Kap. 28 Rz. 16–45 (4/2019) mwN. Zur Schätzung von BA s. Anm. 735 mwN.

Vorlageverlangen sind idR übermäßig und damit rechtswidrig, wenn sie sich auf Unterlagen richten, deren Existenz beim Stpfl. ihrer Art nach nicht erwartet werden kann (BFH v. 28.10.2009 – VIII R 78/05, BStBl. II 2010, 455). Ein Vorlageverlangen ist auf die für die Einnahmenüberschussrechnung gesetzlich bestehenden Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten zu beschränken. Ein unbeschränktes Datenvorlageverlangen im Vorfeld einer Ap. nach § 147 Abs. 6 AO ist rechtswidrig und kann nicht im Umfang der auch für einen Überschussrechner bestehenden Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Vorlagepflichten geltungserhaltend Bestand haben (BFH v. 12.2.2020 – X R 8/18, HFR 2020, 2150; ebenso BFH v. 7.6.2021 – VIII R 24/18, BFHE 272, 349, Rz. 11 ff., betr. Vorlage eines „Datenträgers nach GDPdU"). Eine Vorlagepflicht besteht auch dann nicht, wenn der Stpfl., der seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, entsprechende Daten freiwillig führt (vgl. auch *Beyer*, NWB 2021, 1230 [1231]).

Vorlagepflichten für Berufsgeheimnisträger, wie Rechtsanwälte und Steuerberater, können durch Vorlageverweigerungsrechte aus § 104 Abs. 1 AO beschränkt sein, jedoch kann das FA grds. die Vorlage der zur Prüfung erforderlich erscheinenden Unterlagen in neutralisierter Form verlangen (BFH v. 28.10.2009 – VIII R 78/05, BStBl. II 2010, 455). Nach Auffassung des BFH ist die Aufforderung zu einer örtlich und zeitlich schrankenlosen Überlassung eines Datenträgers gem. § 147 Abs. 6 AO im Rahmen einer Ap. bei einem Berufsgeheimnisträger unverhältnismäßig und damit rechtswidrig. Im Hinblick auf eine zumindest abstrakte Gefahr des Datenverlusts hält der BFH einen Datenzugriff und deren Auswertung nur in den Geschäftsräumen des zu prüfenden Berufsgeheimnisträgers oder an Amtsstelle für zulässig; die beabsichtigte Speicherung auf dem Dienstlaptop des Außenprüfers soll rechtswidrig sein (BFH v. 7.6.2021 – VIII R 24/18, BFHE 272, 349, Rz. 15 ff.; vgl. hierzu aber rechtsprechungsdurchbrechend § 147 Abs. 7 Satz 1 AO-E eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts [Speicherung auf mobilen Datenverarbeitungssystemen unabhängig vom Einsatzort zulässig; BR-Drs. 409/22]

Verzögerungsgeld bei Nichtvorlage angeforderter Unterlagen (§ 146 Abs. 2b AO): Kommt der Stpfl. während einer Ap. 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.).

Einstweilen frei. 525–529

II. Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung (Abs. 3 Satz 1)

1. Grundsätze der Einnahmenüberschussrechnung

a) Grundstrukturen der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung

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 BV-Vergleich 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 BV-Vergleich und Einnahmenüberschussrechnung herleiten (*Kanzler*, FR 1998, 233; glA *Anders*, Die Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG im System der steuerlichen Einkünfteermittlung, 2007, 148 f.; *Eisgruber*, Die Zahlungsmittelrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 2004, 75 ff.; s. aber Anm. 549). Die Einnahmenüberschussrechnung ist eine vereinfachte Gewinnermittlungsart ohne BV-Vergleich (glA BFH v. 8.9.1988 – IV R 66/87, BStBl. II 1989, 32; BFH v. 20.4.2021 – IV R 3/20, BFHE 273, 119, Rz. 47; *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 (so auch *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 145), während die Auslegung des Abs. 3 durch den Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit 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 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 aber 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* (Die Zahlungsmittelrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 2004, 16 f.) allein zwölf Bezeichnungen für diese Gewinnermittlungsart angeführt und dieses Dutzend von ihm dann noch um den Begriff der Zahlungsmittelrechnung erweitert (s. auch *Eisgruber* in DStJG 34 [2011], 185 [188 f.]). Diese Bezeichnungen sind uE für die konkrete Auslegung der Bestimmungen des Abs. 3 wenig förderlich. Zur eigenen Charakterisierung der Einnahmenüberschussrechnung s. Anm. 506 aE.

▶ *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). Es handelt sich um eine Ist-Rechnung (*Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 133).

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 „Betriebseinnahmen" und „Betriebsausgaben" (s. § 11 Anm. 3); BE und BA sind danach grds. bei der Ermittlung des Gewinns des Jahres zu berücksichtigen, in dem sie zu- oder abgeflossen sind. Zum Zu- und Abflussprinzip im Einzelnen s. § 11 Anm. 19 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 Gesamtgewinngleichheit 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 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*, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 2004, 356 ff.) Als weitere Ausnahmen sind insoweit anzuführen:

- Durchlaufende Posten werden nicht erfasst (Abs. 3 Satz 2); vgl. hierzu ausführl. Anm. 610 ff.
- 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.; BFH v. 16.2.2022 – X R 2/21, BFH/NV 2022, 764, Rz. 13 ff., zum Gesetzeszweck und zur Notwendigkeit der Fälligkeit einer regelmäßig wiederkehrenden Einnahme/Ausgabe innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums rund um den Jahreswechsel).
- Billigkeitsverteilung größerer Einnahmen durch Verwaltungsanweisungen insbes. bei den Einkünften aus LuF (s. auch *Kanzler*, FR 2013, 664).

bb) Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit 531

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 Bilanzenzusammenhang bewirkten Vorrang des richtigen Gesamtgewinns gegenüber dem Periodengewinn beim BV-Vergleich, als auch zur Rechtfertigung für eine Angleichung der unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten, vor allem der Einnahmenüberschussrechnung an den BV-Vergleich (nach *Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999, 66 ff. „Totalgewinnrichtigkeit" und „Totalgewinngleichheit"; glA *Anders*, Die Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG im System der steuerlichen Einkünfteermittlung, 2007, 133 mwN). In diesem Zusammenhang besagt der Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit (Totalgewinnidentität), dass die verschiedenen Gewinnermittlungsmethoden jedenfalls auf Dauer gesehen zu demselben Gesamtgewinn führen müssen (vgl. aus jüngerer Zeit BFH v. 16.6.2020 – VIII R 9/18, BStBl. II 2020, 845, Rz. 24; BFH v. 17.5.2022 – VIII R 26/20, DStR 2022, 1708, Rz. 35). Dabei wird vorausgesetzt, dass die Regeln der jeweiligen Ermittlungsmethode beachtet werden (BFH v. 21.6.2006 – XI R 49/05, BStBl. II 2006, 712).

Anwendungsbereich und Grenzen des Totalgewinngedankens: Der Grundsatz der Totalgewinngleichheit 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 und aus technischen Gründen 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 Gesamtgewinngleichheit unterschiedliche Periodengewinne in einzelnen Jahren gerade nicht aus (BFH v. 17.5.2022 – VIII R 26/20, DStR 2022, 1708, Rz. 35), 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 Gesamtgewinngleichheit 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; BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BFH/NV 2013, 650). Auch gehört es ausdrücklich nicht zum Inhalt des Grundsatzes der Totalgewinngleichheit, dass sämtliche Geschäftsvorfälle in identischer Weise auch bei der GewSt erfasst werden (BFH v. 11.5.2016 – X R 61/14, BStBl. II 2016, 939, Rz. 46 mit Anm. *Kanzler*, FR 2016, 148). Die Vorstellung von der Gesamtgewinngleichheit für die Dauer des Betriebs wird jedoch überdehnt, wenn der Verzicht auf eine Realteilungsbilanz bei Fortführung der Buchwerte einer Mitunternehmerschaft in den Einzelpraxen der Berufs-

träger unter Hinweis auf dieses Prinzip gerechtfertigt wird (so aber BFH v. 11.4. 2013 – III R 32/12, BStBl. II 2014, 242, zu Rz. 37; krit. dazu *Kanzler*, FR 2013, 664). Der Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit rechtfertigt auch nicht, Fehler, die nach der Lehre vom formellen Bilanzzusammenhang in späteren VZ noch berichtigt werden können, in vergleichbarer Weise auch bei der Einnahmenüberschussrechnung zu korrigieren; daher sind die Möglichkeiten der bilanziellen Fehlerkorrektur nicht auf die vom Zu- und Abflussprinzip bestimmte Einnahmenüberschussrechnung zu übertragen (BFH v. 21.6.2006 – XI R 49/05, BStBl. II 2006, 712).

Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit und Auslegung: Insbesondere bei der Auslegung und Lückenausfüllung ist der Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit 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; glA *Weitemeyer*/*Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1368 [10/2020]). 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 (deren Bewertung seit dem AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802, s. Anm. 500, durch Verweisung auf § 6 geregelt ist) sowie Vorschriften zum Wechsel der Gewinnermittlungsart. Der Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit 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 Totalgewinngleichheit: 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 Gesamtgewinngleichheit ist regelmäßig der Vorrang vor dem Zu- und Abflussprinzip zu geben. Das zwingt etwa zum Wechsel der Gewinnermittlungsart bei einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe (s. Anm. 591) und zur Berücksichtigung von Sachentnahmen und Sacheinlagen bei der Einnahmenüberschussrechnung 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 Totalgewinngleichheit 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*, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 2004, 357, mwN; skeptisch auch *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 58 [11/2017]; dagegen eher positiv *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. D 30 ff. [8/2013]). Der Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit ist uE aus dem allgemeinen Gleichheitssatz abzuleiten (ebenso *Kahle*/*Kopp*, FR 2020, 1117 [1118]). Er hat deshalb weder einen Wert an sich, noch kann er „normativ gel-

tender Rechtssatz" sein (*Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999, 163; wohl auch *Weitemeyer*/*Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1368 f. [10/2020]) 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 Erg. akzeptabel kann die Berufung auf diesen Grundsatz eine Gesetzesanwendung allerdings nicht ersetzen.

Der BFH hat sich in der Vergangenheit häufig auf den Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit 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 Hilfserwägung der Begr. des gefundenen, auch erwünschten Erg., meist in dem Bewusstsein, dass es eine Totalgewinngleichheit 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*, Die Zahlungsmittelrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 2004, 75 ff.; *Anders*, Die Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG im System der steuerlichen Einkünfteermittlung, 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.

Einstweilen frei. 532–534

b) Besonderheiten der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung

aa) Überblick zu den Besonderheiten der Einnahmenüberschussrechnung 535

Besonderheiten der Einnahmenüberschussrechnung gegenüber dem BV-Vergleich nach Abs. 1 ergeben sich aus der grundsätzlichen und nachteiligen Nichtberücksichtigung von Bestandsveränderungen (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 Bestandsveränderungen 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: So sind Teilwertabschreibungen und Rückstellungen unzulässig.

Die Unzulässigkeit von Teilwertabschreibungen ergibt sich bereits aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2, der ausweislich des Einleitungssatzes eine Gewinnermittlung nach Abs. 1 oder § 5 voraussetzt (so auch *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 159 [11/2020]; *Kahle/Kopp*, FR 2020, 1117 [1120]). Zudem regelt § 6 Abs. 7 Nr. 2 für die Einnahmenüberschussrechnung lediglich die entsprechende Anwendung der Vorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 1a und der Nr. 4-7; die Regelungen zur Teilwertabschreibung in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 sollen nach der Vorgabe des Gesetzes somit nicht gelten (vgl. *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 408). Sofern es sich nicht um die Berücksichtigung von Totalverlusten handelt (hierzu Anm. 632), sind Teilwertabschreibungen danach nur beim BV-Vergleich möglich. Eine entsprechende Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 scheidet nach ständiger – vor Einf. des § 6 Abs. 7 Nr. 2 durch das AmtshilfeRLUmsG (Anm. 500) ergangener – Rspr. des BFH aus, weil dies dem Vereinfachungsgedanken der Einnahmenüberschussrechnung widersprechen würde.

BFH v. 24.11.1955 – IV 231/53 U, BStBl. III 1956, 38; BFH v. 24.11.1959 – I 47/58 U, BStBl. III 1960, 188; BFH v. 20.2.1964 – IV 388/60, StRK EStG (bis 1974) § 4 R. 701; BFH v. 8.10.1987 – IV R 56/85, BStBl. II 1988, 440; BFH v. 9.2.2006 – IV B 60/04, juris, unter II.c cc; BFH v. 31.3.2006 – IV B 189/04, juris, unter 1.d; BFH v. 21.6.2006 – XI R 49/05, BStBl. II 2006, 712; BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301; BFH v. 5.11.2015 – III R 13/13, BStBl. II 2016, 468, Rz. 28 ff., BFH v. 5.11.2015 – III R 12/13, BStBl. II 2016, 420, Rz. 24 ff., beide betr. Teilwertabschreibung auf GmbH-Beteiligung. Diese Linie der Rspr. wird von der ganz überwiegend im Schrifttum vertretenen Ansicht geteilt, vgl. *Gunsenheimer*, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 15. Aufl. 2019, Rz. 21 und 690 ff. mwN; *Anders*, Die Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG im System der steuerlichen Einkünfteermittlung, 2007, 78 ff.; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 159 (11/2020); *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 145; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 408; *Meurer* in *Lademann*, § 4 Rz. 457 und 463 (5/2006); *Steinhauff* in *Bordewin/Brandt/Bode*, § 4 Rz. 1642 (3/2022); *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. D 34 (8/2013); *Korn* in *Korn/Carlé/Stahl/Strahl*, § 4 Rz. 552 (3/2022); *Korn*, KÖSDI 2014, 19001 (19013); *Kahle/Kopp*, FR 2020, 1117 (1120 f.); ausführl. *Weitemeyer/Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1608 ff. (10/2020); aA *Söhn*, StuW 1991, 270 (277); *Kanzler*, FR 2005, 1250; *Kanzler*, FR 2007, 698; *Nacke* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1524 (12/2019); *Bauer*, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, 2011, 412 ff.; *Hallerbach* in *Kanzler/Kraft/Bäuml/Marx/Hechtner/Geserich*, 7. Aufl. 2022, § 4 Rz. 387; *Groh*, FR 1986, 393. Zum Stand der Diskussion s. auch *Herzig*, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 2004, 389 ff., mwN, der die Teilwertabschreibung im Übrigen nicht generell, aber doch für Finanzanlagen zulassen will (*Herzig*, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 2004, 391).

Stellungnahme: Abweichend zu der in der Vorauflage (Stand Dezember 2019 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm) vertretenen Auffassung ist der Rspr. und der hM im Schrifttum Vorrang einzuräumen. Bereits das eingangs erwähnte Wortlautargument zwingt uE zur Versagung der Inanspruchnahme einer Teilwertabschreibung bei der Einnahmenüberschussrechnung. Von einem redaktionellen Versehen des Gesetzgebers kann seit dem AmtshilfeRLUmsG (Anm. 500) und der hierdurch geschaffenen Regelung des § 6 Abs. 7 Nr. 2 nicht mehr ausgegangen werden (ebenso *Weitemeyer/Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1611 [3/2022]). Hinzu kommt der die Einnahmenüberschussrechnung tragende Vereinfachungsgedanke, mit dem die Abbildung von Wertschwankungen des BV in Konflikt treten würden (s. *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4

Rz. 159 [11/2020]; *Kahle*/*Kopp*, FR 2020, 1117 [1121]). Auch der Gleichheitsgrundsatz gebietet keine entsprechende Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2. Die Totalgewinngleichheit beider Gewinnermittlungsmethoden wird nicht berührt, da spätestens zum Zeitpunkt der Veräußerung/Entnahme des verlustbehafteten WG auch bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 der BA-Abzug berücksichtigt wird; bloße Periodenverschiebungen sind hinzunehmen und dem Vergleich beider Methoden immanent (*Weitemeyer*/*Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1609 [3/2022]). Zudem erkennt die Rspr. auch bei der Einnahmenüberschussrechnung den BA-Abzug für totalverlustige WG an (vgl. dazu ua. *Korn*, KÖSDI 2014, 19001 [19013]). Ferner lässt die über Abs. 3 Satz 3 anwendbare Regelung des § 7 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 1 jedenfalls bei abnutzbaren WG des AV Gewinnminderungen durch AfaA, die in der Praxis oftmals einen gesunkenen Teilwert des WG widerspiegeln dürften, zu. Schließlich steht es jedem Überschussrechner, der Teilwertabschreibungen durchführen möchte, frei, die Gewinnermittlungsart hin zum BV-Vergleich nach Abs. 1 zu wechseln. Das Gebot einer folgerichtigen Gesetzesanwendung rechtfertigt ebenfalls keine Anerkennung von Teilwertabschreibungen bei einer Einnahmenüberschussrechnung. Richtig ist zwar, dass Abs. 3 Satz 4 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. Hieraus kann aber nicht gefolgert werden, dass diese AHK während der betrieblichen ND auch wie bilanzierte WG zu bewerten sind. Zweck des Abs. 3 Satz 4 ist im Wesentlichen nur die strechtl. Gleichstellung mit abnutzbaren WG des AV, deren AHK nicht sofort in voller Höhe als BA abgezogen werden können, sondern nur über die AfA nach Abs. 3 Satz 3 iVm. § 7 auf die betriebliche ND zu verteilen sind (BTDrucks. VI/1901, 11). Ein Recht zur Teilwertabschreibung ist hieraus nicht abzuleiten (ebenso *Weitemeyer*/*Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1610 [3/2022]).

Rückstellungen sind ohne Bilanzierung nicht denkbar. Für Schadensersatz- und Garantieverpflichtungen oder Prozessrisiken und Pensionsverpflichtungen können daher keine Rückstellungen in der Einnahmenüberschussrechnung gebildet werden (FG Sa.-Anh. v. 29.11.2012 – 6 K 594/11, nv., juris, rkr.). Nach *Herzig* (IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 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*, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 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. Dies gilt grds. auch für vorausgezahlte Leasingsonderzahlungen, sofern nicht die Voraussetzungen für eine Verteilung nach § 11 Abs. 2 Satz 3 vorliegen (vgl. FG Münster v. 24.3.2022 – 8 K 3880/19 G,F, juris, Rz. 25 ff., rkr.; zur Frage der Geltung des § 42 AO bei einem Mittelabfluss in einem Wj. ungewöhnlich hoher beruflicher Nutzung vgl. FG Schl.-Holst. v. 23.11.2020 – 3 K 1/20, EFG 2021, 740, Rz. 41, Az. BFH VIII R 1/21; *Rehr*/*Riehm*, FR 2021, 880; vgl. auch Anm. 586). Die Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben in das Wj. ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit ist nur unter dem Ausnahmegesichtspunkt der regelmäßig 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 133).

Steuerfreie Rücklagen (Sonderposten mit Rücklageanteil) sind ohne Bilanzierung undenkbar. Gleichwohl haben Gesetzgebung und FinVerw. zT Rücklageregelungen auf die Einnahmenüberschussrechnung übertragen, wobei die Bildung der Rücklage als BA und ihre gewinnerhöhende Auflösung als BE vorgesehen sind (s. etwa § 6c 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.

Kapitalkonten: Zur Verbuchung der Entnahmen und Einlagen ist die Führung von Kapitalkonten schon wegen der Berechnung der Überentnahmen nach Abs. 4a auch für eine Einnahmenüberschussrechnung sinnvoll. Bei PersGes. sind Kapitalkonten trotz Gewinnermittlung nach Abs. 3 in Gesellschaftsverträgen oft vorgeschrieben oder werden aus Gründen der Zweckmäßigkeit geführt (*Knief*, DStR 2005, 1021 [1025]; *Ketteler-Eising*, Gesundheitsrecht 2013, 711 [714 f.], jeweils mit Beispielen; s. auch den Gesellschaftsvertrag in OLG München v. 7.4.2012 – 20 U 772/12, juris). Sie erleichtern nicht zuletzt auch eine Auseinandersetzung der Gesellschaft, wobei anstelle einer aufzustellenden Ergänzungsbilanz der Stpfl. mit Einnahmenüberschussrechnung die Werte in einer Ergänzungsrechnung anpasst (BFH v. 9.5.2017 – VIII R 1/14, BFH/NV 2017, 1418; vgl. auch H 4.5 Abs. 1 EStH „Ergänzungsrechnung").

537 cc) Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung

Schrifttum: *Drüen*, Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung, FR 2004, 94; *Kanzler*, Die Willkürung von Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung, FR 2004, 93; *Kanzler*, Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung, NWB 2004, F. 3, 12711; *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. Godesberger Steuerfachtagung 2004, 63; *Kanzler*, Keine Zwangsentnahme durch Änderung der Pkw-Nutzung in die Geringfügigkeit, FR 2013, 281; *Korn*, Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG – Entschiedenes und Offenes, KÖSDI 2014, 19001; *Kahle/Kopp*, Die Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, Teil 1, FR 2020, 1117; *Kanzler*, Gewinnrealisierung durch Inzahlungnahme eines gemischtgenutzten Pkw des gewillkürten Betriebsvermögens, FR 2020, 1142.

Zu älterem Schrifttum s. BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985.

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; BFH v. 8.2.2011 – VIII R 18/09, BFH/NV 2011, 1874, betr. Wertpapiere eines Freiberuflers; BFH v. 16.6.2020 – VIII R 9/18, BStBl. II 2020, 845, Rz. 22, betr. eines gemischtgenutzten Pkw). Die geänderte Rspr. beruht

auf einer verfassungskonformen Auslegung des BV-Begriffs, der sich bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 und 3 nicht unterscheidet. Die Versagung der Bildung gewillkürten BV bei der Einnahmenüberschussrechnung war mit dem Grundsatz der Totalgewinngleichheit nicht zu vereinbaren (zutr. *Kahle*/*Kopp*, FR 2020, 1117 [1119]). Zum gewillkürten BV allg. s. Anm. 60 ff. Zum geduldeten BV, dh. gewillkürtem BV, das beim Wechsel zur Einnahmenüberschussrechnung oder zur Durchschnittssatzgewinnermittlung beibehalten werden konnte, s. Anm. 147 „Geduldetes Betriebsvermögen". Der Begriff des geduldeten BV ist obsolet (*Bode* in *Kirchhof*/*Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 137), nachdem die Regelungen des Abs. 1 Sätze 6 und 7 (damals: Sätze 3 und 4) eingeführt wurden (s. Anm. 260 ff.) und auch bei Einnahmenüberschussrechnung gewillkürtes BV gebildet werden kann (s. Anm. 537).

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 (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 Absatz 3" gestrichen (Abs. 1 Sätze 6 und 7). Danach ist nur noch beim Wechsel zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen und einer Nutzungsänderung bei dieser Gewinnermittlungsart von einer Zwangsentnahme abzusehen (s. Anm. 260 ff.).

dd) Anwendung von Steuervergünstigungen Bilanzierender 538

Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln, 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 bis zum VZ 1998 auch nur eingeschränkt vorgesehen (*Kanzler*, FR 1998, 233 [244]).

Steuervergünstigungen, **die in vollem Umfang oder eingeschränkt** auf die Einnahmenüberschussrechnung Anwendung finden, sind:

- *Sanierungserträge sind nach § 3a* auch bei der Einnahmenüberschussrechnung begünstigt (s. Anm. 570 „Sanierungserträge durch Schuldenerlass").

- *Bildung eines Ausgleichspostens* bei Entnahme nach 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 BV-Vergleich (§ 6b) stark eingeschränkt (s. im Einzelnen *Kanzler*, FS Beisse, 1997, 251 [258]). Mit dem StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) entfielen jedoch die Begünstigungen für Anlagen im Grund und Boden sowie für abnutzbare bewegliche WG mit einer ND 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* (vgl. § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a). 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 BV-Vergleich nach Abs. 1 versagt; 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 (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240) bis zu dessen Ablösung durch § 3a, der auch die Einnahmenüberschussrechnung in die Steuerbegünstigung einbezieht (s.o. und Anm. 570 „Schuldenerlass“).

  Das BMF definierte 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 stfreien Sanierungsgewinn nach § 3 Nr. 66 bis zum 31.12.1997 (s. § 3 Nr. 66 Anm. 70 – Stand Mai 1995 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

539–541 Einstweilen frei.

542 c) Unvollkommene Regelung der Einnahmenüberschussrechnung

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 berück-

sichtigen 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 Gesamtgewinngleichheit leiten, was im Erg. 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 Satz 1 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. 545), können nach Abs. 3 Satz 1 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. 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 weder nach strechtl. noch nach außersteuerrechtl. Normen eine Buchführungspflicht besteht, und für Kleingewerbetreibende. Im Dreistufensystem der land- und forstw. Gewinnermittlung, bei dem die Voraussetzungen der Buchführungspflicht und der Durchschnittssatzgewinnermittlung nicht aufeinander abgestimmt sind, kann ein land- und forstw. 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 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 der Stpfl. nicht zum BV-Vergleich verpflichtet ist, kann er 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 selbstverständlich auch zu einem Verlust führen (s. Anm. 557).

544 **b) Keine Verpflichtung zur Buchführung und zur Erstellung von Abschlüssen**

Abs. 3 Satz 1 setzt voraus, dass der Stpfl. nicht zur Buchführung und zur Erstellung von Abschlüssen verpflichtet ist. Eine dementsprechende Pflicht sperrt somit die Möglichkeit einer Einnahmenüberschussrechnung. Im Übrigen darf der Stpfl. auch tatsächlich weder Bücher geführt noch Abschlüsse erstellt haben (s. Anm. 545). 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 Rz. 9 [9/2020]). 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 (vgl. auch BFH v. 20.4.2021 – IV R 3/20, BFHE 273, 119, Rz. 38). Die Buchführungspflicht nach StRecht ergibt sich aus § 141 AO. Beide Regelungen sind die gesetzlichen Vorschriften iSd. Abs. 3 Satz 1, die eine generelle Buchführungs- und Abschlusspflicht normieren. Für den atypisch stillen Gesellschafter folgt die Buchführungspflicht aus der entsprechenden Plicht des Geschäftsinhabers, weil die Gesamtbilanz der atypisch stillen Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) aus der HBil. und StBil. ihres Geschäftsinhabers abzuleiten ist und demgemäß alle Mitunternehmer einer einheitlichen Gewinnermittlung auf der Grundlage eines BV-Vergleichs unterworfen sind (BFH v. 25.6.2014 – I R 24/13, BStBl. II 2015, 141; BFH v. 10.12.2014 – I R 3/13, BFH/NV 2015, 667); s. auch Anm. 512 mwN.

Branchenspezifische Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sind keine der Anwendbarkeit des Abs. 3 Satz 1 entgegenstehenden Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten (s. zu den einzelnen Pflichten *Drüen* in *Tipke*/*Kruse*, § 140 AO Rz. 12 ff. [9/2020]). In diesen Fällen handelt es sich nicht um eine generelle Buchführungs- und Abschlusspflicht, wie sie Abs. 3 Satz 1 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. Zur Buchführungspflicht Gewerbetreibender s. § 5 Anm. 210 ff. und zur fehlenden Buchführungs- und Abschlusspflicht für selbständig Tätige (insbes. Freiberufler) s. § 18 Anm. 31.

545 **c) Keine Buchführung und keine Abschlusserstellung**

Kumulativ zur fehlenden Buchführungs- und Abschlusspflicht (s. Anm. 544) fordert Abs. 3 Satz 1, dass der Stpfl. auch freiwillig keine Bücher führt und keine Abschlüsse macht. Führt der Stpfl. daher ohne gesetzliche Verpflichtung freiwillig Bücher und macht Abschlüsse, ist der Gewinn zwingend nach durch BV-Vergleich 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. 550). Danach übt der Nichtbuchführungspflichtige sein Wahlrecht dadurch aus, dass er entweder Bücher führt und Abschlüsse macht oder dies unterlässt, um stattdessen die BE und BA 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; *Pickert*, Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung oder durch Betriebsvermögensvergleich – Die Wahl der Gewinnermittlungsmethode unter dem Aspekt der Steuerplanung, DB 1995, 1581; *Tiedtke*, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht, Herne, 2. Aufl. 1995; *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; *Kanzler*, Das Gewinnermittlungswahlrecht, ein ausgedientes Steuersparmodell?, FR 2009, 1055; *Steinhauff*, Ausübung des Gewinnermittlungswahlrechts und Rücklagenbildung nach § 6b oder § 6c EStG, jurisPR-SteuerR 32/2013 Anm. 2.

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 Satz 1 das Wahlrecht ein, den Gewinn anstelle des BV-Vergleichs durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln. Wie und zu welchem Zeitpunkt das Wahlrecht auszuüben ist, ist anders als in § 13a Abs. 2 gesetzlich nicht geregelt (zum Gewinnermittlungswahlrecht nach § 13a Abs. 2 s. § 13a Anm. 30 ff. und § 13a Anm. 34).

Steuersystematische Bedeutung des Gewinnermittlungswahlrechts: Nach Rspr. und überwiegender Meinung im Schrifttum ist die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach Abs. 1 die Regel und die Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 als Ausnahme konzipiert

> 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*, DStR 1999, 1589 (1594); *Anders*, Die Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG im System der steuerlichen Einkünfteermittlung, 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 (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.), 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). Daher ist auch eine Rückkehr zur Einnahmenüberschussrechnung zulässig, soweit im Fall des Ausscheidens eines Mitunternehmers oder der Einbringung bzw. Realteilung eines Betriebs zwingend zur Bilanzierung überzugehen war (s. nur BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288, betr. Einbringung; BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BFHE 252, 17, betr. Ausscheiden eines Mitunternehmers und Realteilung; glA FG Münster v. 29.1.2015 – 12 K 3033/14 F, EFG 2015, 915, rkr.); der Zwang zur Bilanzierung rechtfertigt als wirtschaftlicher Grund den abermaligen Wechsel der Gewinnermittlungsart (s. Vor §§ 4–7 EStG Anm. 45). Allerdings kann ein Stpfl., der freiwillig von der Einnahmenüberschussrechnung zum BV-Vergleich 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). Eine Bindung besteht allerdings an die für ein Wj. einmal wirksam getroffene Wahl der Einnahmenüberschussrechnung (BFH v. 9.12.2003 – IV B 68/02, BFH/NV 2004, 633; BFH v. 19.10.2005 – XI R 4/04, BStBl. II 2006, 509; BFH v. 14.3.2018 – IV B 46/17, BFH/NV 2018, 728, Rz. 39), 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 BV-Vergleich eine GewSt-Rückstellung bilden kann (BFH v. 8.10.2008 – VIII R 74/05, BStBl. II 2009, 238). Zu den zeitlichen Bezügen und zum Widerruf des Wahlrechts s. auch Anm. 550.

Zum Gewinnermittlungswahlrecht bei Auslandsbeziehungen vgl. Anm. 512.

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). Geht es um die Gewinnermittlung einer PersGes., ist diese im Hinblick auf deren zumindest partielle (estl. und kstl.) Steuerrechtsfähigkeit Adressatin des Wahlrechts; sie ist insoweit somit „Steuerpflichtige" iSv. Abs. 3 Satz 1 (BFH v. 20.4.2021 – IV R 3/20, BFHE 273, 119, Rz. 29; ebenso *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 132).

Bewusste Wahlrechtsausübung: Als strechtl. Willenserklärung setzt die Ausübung des Wahlrechts denknotwendig 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; BFH v. 9.2.1999 – VIII R 49/97, BFH/NV 1999, 1195; ebenso H 4.5 Abs. 1 EStH „Wahl der Gewinnermittlungsart"). 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. 29.8.1985 – IV R 111/83, BFH/NV 1986, 158; BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659, mwN). Von einer bewussten Wahlrechtsausübung zur Einnahmenüberschussrechnung ist auch auszugehen, wenn dem Stpfl. tatsächlich kein Wahlrecht zusteht, weil er der irrigen Annahme war, freiberufliche Einkünfte zu erzielen; daher ist ihm auch bei Überschreiten der Umsatzschwellen des § 141 Abs. 1 AO eine rückwirkende Gewinnermittlung durch BV-Vergleich zur Berücksichtigung einer GewStRückstellung versagt (FG Rhld.-Pf. v. 24.10.2013 – 6 K 1301/10, DStRE 2014, 1359, rkr.).

Das Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich 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; BFH v. 2.6.2016 – IV R 39/13, BStBl. II 2017, 154, Rz. 19, jeweils, mwN zur Rspr.). Handelt es sich um einen Wechsel der Gewinnermittlungsart, 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; BFH 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; BFH v. 15.4.1999 – IV R 68/98, BStBl. II 1999, 481, mit Anm. *Kanzler*, FR 1999, 854; 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; BFH 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.). Hierfür genügt weder die schlichte Erklärung, den Gewinn nach Abs. 3 ermitteln zu wollen noch irgendein schlüssiges Verhalten, sondern es bedarf der Übersendung einer – zumindest kursorischen – Einnahmenüberschussrechnung an das FA (BFH v. 2.6.2016 – IV R 39/13, BStBl. II 2017, 154, Rz. 19). Hat der Stpfl. sein Gewinnermittlungswahlrecht zugunsten der Einnahmenüberschussrechnung ausgeübt, so ist sein (Hilfs-)Begehren auf eine „Rücklage nach § 6b EStG" als Antrag auf einen Abzug 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, 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 und Widerruf des Wahlrechts: Da das Gesetz keine Frist für die Ausübung des Gewinnermittlungswahlrechts vorsieht, wird es formal durch die Bestandskraft der StFestsetzung und materiell-rechtl. durch die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 begrenzt (allgemeine Auffassung: s. nur *Weitemeyer/Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1893 [3/2022] mwN). 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. (BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659; 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 digitaler Mittel 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; BFH v. 9.12.2003 – IV B 68/02, BFH/NV 2004, 633); nach wohl aA scheidet allerdings ein Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zum BV-Vergleich aus, wenn der Stpfl. nicht zeitnah zu Beginn des Gewinnermittlungszeitraums eine Eröffnungsbilanz aufgestellt und eine kaufmännische Buchführung eingerichtet hat, weil es nicht ausreicht, dass sich aus den Buchführungsunterlagen der Primanota die für eine Bilanzierung erforderlichen Zahlen entnehmen lassen (BFH v. 5.11.2015 – III R 13/13, BStBl. II 2016, 468). 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, BFH/NV 2013, 1548). Die einmal getroffene Wahl gilt bis zum ausdrücklichen Widerruf dann auch für die folgenden Wj. Der Stpfl. muss daher die Entsch., den Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln, nicht jährlich wiederholen (BFH v. 24.9.2008 – X R 58/06, BStBl. II 2009, 368; BFH v. 9.12.2014 – X R 12/12, BFH/NV 2015, 988). Allerdings ist nach wirksam ausgeübter Wahl ein wiederholter Wechsel der Gewinnermittlungsart für das gleiche Wj. auch vor Eintritt der Bestandskraft nur bei Vorliegen eines besonderen Grundes zulässig; dazu zählt nicht der bloße Irrtum über die stl. Folgen dieser Wahl (BFH v. 2.6.2016 – IV R 39/13, BStBl. II 2017, 154, betr. das besondere Gewinnermittlungswahlrecht des Landwirts mit Durchschnittssatzgewinnermittlung

nach § 13a Abs. 2). Solche besonderen Gründe sind indes kaum denkbar, wenn es einen vernünftigen Grund für den ersten Wechsel gab und ein Irrtum über die Rechtsfolgen dieses Übergangs als besonderer Grund ausgeschlossen ist (so *Kanzler*, FR 2017, 96). Zur Bindung an die einmal getroffene Wahl s. auch Anm. 549.

c) Ansetzen des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben als Gewinn 551

Die Gewinnermittlung nach Abs. 3 Satz 1 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, muss der 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 Satz 1 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 Satz 1 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 Selbständigkeit der Gewinnermittlungsmethoden und zum Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit s. Anm. 531.
- *Der Begriff des Überschusses:* Gewinn iSd. Abs. 3 Satz 1 ist der Überschuss der BE über die BA; der Gewinn soll daher im Idealfall eines positiven Erg. durch Abzug der BA von den BE ermittelt werden. Die Einnahmenüberschussrechnung kann aber auch zu einem Verlust führen. Korrekter hätte das Gesetz daher den Gewinn als das Erg. eines Vergleichs der BE und der BA bezeichnen müssen. Im Übrigen sind die Entnahmen dem Unterschiedsbetrag hinzuzurechnen und die Einlagen von dem Unterschiedsbetrag abzuziehen, 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 Erg. 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 Zu-

sammenstellung der BE und BA aufgrund einer Belegsammlung s. Anm. 524). Ermittlungszeitraum für den Gewinn nach Abs. 3 Satz 1 ist das Wj. nach § 4a (s. § 4a Anm. 20 ff.).

e) Betriebseinnahmen bei der Einnahmenüberschussrechnung

Schrifttum: *Dötsch*, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, Köln 1987; *Wüllenkemper*, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, Köln 1987; *Förster*, Betriebliche Verlosungen – mit dem Fiskus als Teilhaber?, DStR 2009, 249; *Grotherr/Hardeck*, Zur Steuerpflicht von Preisgeldern für Wissenschaftspreise, StuW 2014, 3; *Krumm*, Zur Einkommensteuerbarkeit von Forschungspreisgeldern, FR 2015, 639; *N. Meier*, Zur Einkommensteuerpflicht von Preisgeldern aus Turnierpokerspielen, FR 2016, 359; *Jörißen*, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Preisgeldern und Gewinnen aus TV-Shows, NWB 2019, 2264; *Kanzler*, Aufgabegewinn bei Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers und Veräußerungsgewinn eines Pkw, NWB 2021, 254.

558 #### aa) Betriebseinnahmen als Vermögenszufluss

Der Begriff „Betriebseinnahmen" findet sich ausdrücklich nur in Abs. 3 Satz 1, obwohl er auch für den BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 von Bedeutung ist, dort allerdings eher von Erträgen die Rede ist (s. Anm. 31 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 (glA *Weitemeyer/Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1656 [3/2022]; so wohl auch *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 138; s. auch Anm. 31 mwN). Der BFH formuliert, BE seien „in Anlehnung an § 8 Abs. 1 und § 4 Abs. 4 EStG alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind" (BFH v. 14.3.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650; BFH v. 1.12.2020 – VIII R 21/17, BStBl. II 2021, 609, Rz. 27). Spiegelbildlich zum BA-Begriff folgt daraus ohne Weiteres auch die Anwendung des Veranlassungsprinzips (s. Anm. 562). Es muss ein nicht nur äußerlicher, sondern sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit gegeben sein (BFH v. 1.12.2020 – VIII R 21/17, BStBl. II 2021, 609, Rz. 27).

Die Bedeutung des Begriffs der BE ergibt sich für die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung unmittelbar aus dem Gesetz, denn nach Abs. 3 Satz 1 ist der Gewinn als Überschuss der BE über die BA zu ermitteln (s. Anm. 557). Obwohl für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach Abs. 1 in dessen Satz 10 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. 31 mwN). Soweit nämlich nicht das Realisationsprinzip gilt, vermehren BE das BV und erhöhen damit den Gewinn. Abweichungen zwischen beiden Gewinnermittlungsmethoden bestehen allerdings hinsichtlich des Zeitpunkts, in dem sich BE auswirken. Bei der Einnahmenüberschussrechnung kommt es auf den tatsächlichen Zufluss nach § 11 Abs. 1 Satz 1 an (BFH v. 16.2.1995 – IV R 29/94, BStBl. II 1995, 635); beim BV-Vergleich sind sie in dem Wj. anzusetzen, dem sie nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung als Ertrag zuzurechnen sind. Betriebseinnahmen 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; BFH v. 17.4.1986 – IV R 115/84, BStBl. II 1986, 607; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 139).

Einnahme als Vermögenszufluss: Das EStG enthält keinen gemeinsamen Oberbegriff für Erträge, BE und Einnahmen. Einnahmen werden im EStG neben Abs. 3 Satz 1 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 Rspr. des BFH besteht zwischen den Begriffen „Betriebseinnahmen" und „Einnahmen" iSd. § 8 Abs. 1 eine weitgehende Übereinstimmung (s. § 8 Anm. 5 mwN). Unter Einnahmen iSd. Abs. 3 Satz 1 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 Satz 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 Abs. 1 geregelt. Die beiden – nicht aufeinander abgestimmten – Vorschriften sind für Abs. 3 Satz 1 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 (BFH v. 13.11.2019 – VIII S 37/18, HFR 2020, 220, Rz. 44), allerdings ist das „Behaltendürfen" 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 Unbeachtlichkeit 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 vorausgezahlte 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). Der Vorauszahlungszeitraum muss allerdings anhand objektiver Umstände – und sei es auch im Wege sachgerechter Schätzung – feststellbar (bestimmbar) sein und einen Nutzungsüberlassungszeitraum von mehr als fünf Jahren entgelten (BFH v. 4.6.2019 – VI R 34/17, BStBl. II 2021, 5). 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.). Zum Erfordernis der Fälligkeit der regelmäßig wiederkehrenden Einnahme/Ausgabe innerhalb des vorgenannten Zeitraums vgl. BFH v. 16.2.2022 – X R 2/21, DStR 2022, 1101, Rz. 13 ff.

Kein Einnahmezufluss bei Darlehensaufnahme: Bei der Aufnahme von Darlehen wird unter Berücksichtigung der Rückzahlungsverpflichtung keine Einnahme angesetzt, obwohl dem Stpfl. hier Geld zufließt, über das er tatsächlich verfügen kann (BFH v. 8.10.1969 – I R 94/67, BStBl. II 1970, 44; H 4.5 Abs. 2 EStH „Darlehen"); dementsprechend führt die Rückzahlung auch nicht zu BA (BFH v. 6.3.1974 – I R 203/72, BStBl. II 1974, 341). Die Durchbrechung des Zuflussprinzips ist uE unter dem Gesichtspunkt der Vereinfachung gerechtfertigt (glA *Weitemeyer*/*Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1760 [3/2022]; s. auch Anm. 570 „Darlehensgeschäfte" und § 8 Anm. 35 mwN). Zudem führt der Darlehenszufluss nicht zu einer wirtschaftlichen Veränderung der Vermögensposition des Stpfl. (*Bode* in *Kirchhof*/*Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 139). Entsprechendes (dh. keine zu berücksichtigende BE) gilt kraft ausdrücklicher Regelung in Abs. 3 Satz 2 für durchlaufende Posten (s. Anm. 610), ebenso für Forderungen, die als Einnahmen erst erfasst werden, wenn ihr Wert nach § 11 Abs. 1 Satz 1 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).

559 Einstweilen frei.

560 bb) Einnahmen als Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen (Abs. 3 iVm. § 8 Abs. 1)

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 Satz 1 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 Satz 1 und § 8 Abs. 1 weitgehend deckungsgleich ist (s. § 8 Anm. 5), sind auch Zugänge in Geldeswert Einnahmen iSd. Abs. 3 Satz 1 (glA *Weitemeyer*/*Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1657 [2/2022]; krit. *Bode* in *Kirchhof*/*Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 139). 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; BFH v. 20.4.1989 – IV R 106/87, BStBl. II 1989, 641, betr. Erwerb einer Reise; BFH 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 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; s. auch *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Auf. 2022, § 4 Rz. 428; *Weitemeyer*/*Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1736 [3/2022]). Der Vorgang wird so behandelt, als hätte der Stpfl. zunächst Geld vereinnahmt und mit diesem Ware erworben. Im Erg. wird deshalb die Sachzuwendung erst wirksam, wenn der Stpfl. die Sache veräußert oder entnimmt. Zum selben Erg. gelangte man, würde man die Sachzuwendung nicht als BE behandeln. Eine stl. Auswirkung ergäbe 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 (§ 9 BewG) 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 oder als Einnahmen nicht zu erfassen 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; BFH v. 9.3.1962 – I 203/61 S, BStBl. III 1962, 338; ebenso *Bode* in *Kirchhof*/*Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 153).
- Vermögensmehrungen, die dem Stpfl. anlässlich eines privaten Ereignisses (insbes. Erbschaft, Schenkung) zufließen (statt vieler *Bode* in *Kirchhof*/*Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 140, keine betriebliche Veranlassung; s. hierzu Anm. 562, 563).
- Verzicht auf Einnahmen zB durch Erlass oder Begleichung einer Schuld des stpfl. 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, bleibt dies ohne Gewinnauswirkung, denn eine BE in Höhe der Honorarforderung ist nicht iSv. § 11 Abs. 1 Satz 1 zugeflossen und eine Ausgabe in dieser Höhe nicht geleistet. Der Verzicht auf eine Honorarforderung aus privaten Gründen ist dagegen 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 (fiktiven) BE in Höhe des Nennbetrags der erlassenen Verbindlichkeit. Dies gebietet der Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit. Danach müssen auch bei der Einnahmenüberschussrechnung Beträge wie der Wegfall der für die Anschaffung eingegangenen Verbindlichkeiten nach den Grundsätzen der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich gewinnwirksam berücksichtigt werden (BFH v. 31.8.1972 – IV R 93/67, BStBl. II 1973, 51; glA s. nur *Gunsenheimer*, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 15. Aufl. 2019, Rz. 426; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Auf. 2022, § 4 Rz. 384; *Weitemeyer/Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1747 [3/2022]; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 184 [11/2020]; aA *Nacke* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1538 [12/2019]; *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. D 115 [8/2013]).

561 Einstweilen frei.

562 cc) Betriebliche Veranlassung der Einnahmen

Betriebseinnahmen 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; BFH 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; BFH v. 1.12.2020 – VIII R 21/17, BStBl. II 2021, 609, Rz. 27, betr. Beteiligung an KapGes.). 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. Hierbei geht der BFH uE zutr. davon aus, dass der Gewinn aus der Veräußerung eines gemischtgenutzten WG nicht in Höhe der auf den privaten Nutzungsanteil entfallenden AfA zu kürzen ist, da die Besteuerung der Nutzungsentnahme (zu deren Selbstkosten auch die AfA gehört) und der Veräußerungsgewinn unterschiedliche Vorgänge betreffen (BFH v. 16.6.2020 – VIII R 9/18, BStBl. II 2020, 845, Rz. 31 ff.; krit. dagegen *Kanzler*, FR 2020, 1142 [1145]; zu Gestaltungsempfehlung [Nutzungseinlage anstelle Zuordnung zum gewillkürten BV] *Kanzler*, NWB 2021, 254 [260]). Betrieblich veranlasst sind sowohl laufende, vorbereitende oder auch abwickelnde, einmalige oder außerordentliche Einnahmen (*Gunsenheimer*, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 15. Aufl. 2019, Rz. 284).

Vorab entstandene und nachträgliche BE sind Sonderfälle betrieblicher Veranlassung, die den Komplementärbegriffen der vorab entstandenen oder vorweggenommenen und nachträglichen BA entsprechen (s. Anm. 816 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. Zu Vorbereitungshandlungen des Stpfl. bei einem in betrügerischer Absicht des Veräußerers erworbenen – tatsächlich nicht existenten – Blockheizkraftwerk vgl. BFH v. 7.2.2018 – X R 10/16, BStBl. II 2018, 630, Rz. 28 ff. 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; s. auch BFH v. 7.2.2018 – X R 10/16, BStBl. II 2018, 630, Rz. 28 ff.), 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; BFH 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 (vgl. auch *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 140; 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; BFH 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 hinge 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). Zur Abgren-

zung betrieblich veranlasster Einnahmen von privat veranlassten Schenkungen s. etwa BFH v. 14.3.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650, betr. Erbschaft mwN; BFH v. 30.11.2016 – VIII R 41/14, BFH/NV 2017, 1180, betr. als Schenkung abgelehnte SonderBE des Partners einer RA-Sozietät.

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 Schmiergelder) 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 Satz 1 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 Satz 1, § 21 Abs. 3, § 22 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 3 Satz 1, § 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 und beruft sich hierzu auf den Rechtsgedanken des § 344 Abs. 1 HGB. Siehe etwa BFH v. 18.3.1982 – IV R 183/78, BStBl. II 1982, 587, betr. Wertpapiere eines Bankiers; BFH v. 7.5.2008 – X R 49/04, BStBl. II 2008, 711, mwN betr. Errichtung und Verkauf eines Einkaufsmarkts durch Makler; BFH v. 17.6.2020 – X R 18/19, BStBl. II 2021, 213, Rz. 24 f., zum Handel mit vermeintlich privat angeschafften Modelleisenbahnen über die Internetplattform „ebay" durch einen auf diesem Gebiet gewerblich tätigen Stpfl.

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, 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; BFH v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30 [34], betr. Arbeitslohn). 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 (glA *Weitemeyer*/*Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 2027 [3/2022]; wohl aA *Meurer* in *Lademann*, § 4 Rz. 432 [1/2001]; *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 534 [11/2020]). Die Rspr. lehnt zu Recht eine sinngemäß konverse Anwendung des sog. Aufteilungs- und Abzugsverbots in § 12 Nr. 1 ab, weil dies nur für die Abziehbarkeit von Erwerbsaufwendungen gilt (BFH v. 14.3.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650 mwN) und nach dem Beschl. des Großen Senats im „Las-Vegas-Fall" zudem eine schätzungsweise Aufteilung der Einnahmen ermöglichen würde (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672).

Unseres Erachtens ist es allerdings schwer vorstellbar, dass ein und dieselbe Zuwendung zugleich auf einem betrieblichen und einem gleichwertigen privaten Veranlassungszusammenhang beruhen kann. Mit der für die Zurechnung von BA entwickelten Formel, wonach zum einen die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments und zum anderen die Zuweisung dieses maßgeblichen Bestimmungsgrundes zur estrechtl. relevanten Erwerbssphäre für die Bestimmung des Veranlassungszusammenhangs entscheidend ist (BFH v. 21.9. 2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, unter C.III.1.a; s. auch BFH v. 28.2.2018 – VIII R 53/14, BStBl. II 2018, 687, Rz. 15), lassen sich die meisten Fälle befriedigend lösen. Danach genügt es, „dass das auslösende Moment für die Vorteilszuwendung bei wertender Beurteilung in signifikantem Ausmaß auch der steuerbaren Erwerbssphäre zuzuordnen ist" (BFH v. 14.3.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650).

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, FS 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, FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 1091; *Lüdemann*, Verluste bei beschränkter Haftung, Diss., Augsburg 1998; *Hallerbach*, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht – Zivilrechtliche Einordnung und einkom-

mensteuerliche 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; *Kroppen*, Betriebsausgaben/Sonderbetriebseinnahmen bei Leistungen aus Schwestergesellschaften, JbFStR 2002/03, 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; *Neufang/Schmid*, Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben, Stbg 2013, 23; *Wichmann*, Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben, Stbg 2013, 27; *Brandenberg*, Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen im Abkommensrecht, DStZ 2015, 393; *Ritzrow*, Sonderbetriebseinnahmen bei Personengesellschaften, StBp. 2015, 96, 174, 196, 226; *Steinhauff*, Zur Annahme von Sonderbetriebseinnahmen bei Stipendiengewährung an die Mitunternehmer einer GbR, jurisPR-SteuerR 34/2021 Anm. 2; *Kahle*, Zur Zukunft der Besteuerung der Personengesellschaften, FR 2022, 377; *Schulze zur Wiesche*, Die Personengesellschaft in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, StBp. 2022, 103; *Tonner*, Rechtsfortbildung bei der Gewinnermittlung von Personengesellschaften, FR 2022, 149.

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.

Sonderbetriebseinnahmen sind alle Erträge, die ihre Veranlassung in der Beteiligung des Stpfl. an der (mitunternehmerisch tätigen) PersGes. haben (vgl. BFH v. 15.10.1975 – I R 16/73, BStBl. II 1976, 188; BFH v. 5.12.1979 – I R 184/76, BStBl. II 1980, 119; BFH v. 24.1.1985 – IV R 123/82, BFH/NV 1986, 15; BFH v. 9.11.1988 – I R 191/84, BStBl. II 1989, 343; BFH v. 25.3.2021 – VIII R 47/18, BStBl. II 2021, 696, Rz. 26; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 154). Dazu zählen vor allem die in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 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 deren 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; BFH v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219). Darüber hinaus zählen auch Leistungen der PersGes. für den Mitunternehmer, die einem Dritten zufließen, wie bspw. ArbG-Anteile zur Sozialversicherung, als Sondervergütung eines Mitunternehmers (BFHzB0.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942). Zu den SonderBE gehören schließlich alle anderen mit der Mitunternehmerstellung zusammenhängenden persönlichen Einnahmen des Gesellschafters, deren Ansatz als SonderBE nicht zwingend einen korrespondierenden Abzug als BA bei der Gesellschaft voraussetzt. 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 Stipendien, 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 angestell-

ten 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 RA; BFH v. 25.3.2021 – VIII R 47/18, BStBl. II 2021, 696, betr. die Gewährung eines Stipendiums an den Gesellschafter einer PersGes., sofern die durch das Stipendium geförderte Tätigkeit im Rahmen der Mitunternehmerschaft mit deren Mitteln betrieben wird. 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 unabhängig 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). SonderBE sind auch abzulehnen, wenn es sich bei der Zuwendung an einen Gesellschafter um eine auf privater Veranlassung beruhende Schenkung handeln sollte; allerdings führt ein betrieblicher Veranlassungszusammenhang ungeachtet einer etwaigen zivilrechtl. Einordnung als Schenkung zu SonderBE (BFH v. 30.11.2016 – VIII R 41/14, BFH/NV 2017, 1180, betr. Sonderzuwendungen eines Mandanten an den RA einer Partnerschaftsgesellschaft). Nicht als SonderBE werden auch durchlaufende Posten erfasst (s. Anm. 610 ff.). Betriebsprüfungsbedingte Mehrergebnisse führen bei PersGes. nicht zu SonderBE des dafür verantwortlichen untreuen Gesellschafters; sie sind vielmehr grds. allen Gesellschaftern nach dem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen und nur in Ausnahmefällen SonderBE eines Gesellschafters (BFH v. 14.12.2000 – IV R 16/00, BStBl. II 2001, 238; FG Berlin-Brandenb. v. 12.4.2018 – 13 K 13227/16, EFG 2019, 1176, Az. BFH VIII R 6/19, betr. Zurechnung prüfungsbedingter Mehrergebnisse). Ein solcher Ausnahmefall ist zu bejahen, wenn weder die Gesellschaft noch die anderen Gesellschafter in der Lage sind, etwa bestehende Erstattungsansprüche gegen den Mitunternehmer durchzusetzen (BFH v. 14.12.2000 – IV R 16/00, BStBl. II 2001, 238). Sonderbetriebseinnahmen eines untreuen Mitunternehmers liegen nur dann vor, wenn die an sich der PersGes. zustehende BE unmittelbar in den wirtschaftlichen Verfügungsbereich jenes Mitunternehmers gelangt und nicht in einem ersten Zwischenschritt auf der Ebene der PersGes. vereinnahmt wird (in letztgenannten Fall handelt es sich um eine BE der PersGes. und eine korrespondierende BA aufgrund der unberechtigten „Entnahme"). Ersatzansprüche der PersGes. gegen den untreuen Mitunternehmer sind bei der Einnahmenüberschussrechnung erst im Zeitpunkt der Realisierung (Zufluss) als BE zu berücksichtigen (zutr. BFH v. 13.11.2019 – VIII S 37/18, HFR 2020, 220, Rz. 47, 49).

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). Sonderbetriebseinnahmen 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; BFH v. 23.2.1999 – VIII R 29/98, BStBl. II 1999, 592; glA *Lüdemann*, Verluste bei beschränkter Haftung, 1998, 146 ff.; krit. etwa *Theisen*, DStR 1999, 20). Die Feststellung von SonderBE in einem Bescheid iSv. §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO ist selbständig anfechtbar (stRspr., vgl. zuletzt BFH v. 13.11. 2019 – VIII S 37/18, HFR 2020, 220, Rz. 36; BFH v. 25.3.2021 – VIII R 47/18, BStBl. II 2021, 696, Rz. 18, jeweils mwN). Insoweit ist der betroffene Mitunternehmer selbst einspruchs- bzw. klagebefugt (§ 352 Abs. 1 Nr. 4 AO; § 48 Abs. 1 Nr. 4 FG). Bei Einspruch/Klage durch den geschäftsführenden Mitunternehmer ist der betroffene Mitunternehmer – sofern er den Rechtsbehelf nicht selbst führt – hinzuzuziehen (§ 360 Abs. 3 AO) bzw. notwendig beizuladen (§ 60 Abs. 3 FGO).

566–569 Einstweilen frei.

570 ff) Wichtige Fälle bei Betriebseinnahmen in ABC-Form

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; BFH v. 27.2.1969 – V 144/65, BStBl. II 1969, 387; BFH v. 7.8.1969 – V 177/65, BStBl. II 1969, 696, sämtlich zur USt);
- Verzicht auf betriebliches Vorkaufsrecht beim Land- und Forstwirt (BFH v. 3.6. 1976 – IV R 236/71, BStBl. II 1977, 62).

Zu weiteren 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 und 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 Honoraren): 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 (KV) zu, sondern grds. erst mit der Überweisung seines Anteils durch die KV (BFH v. 20.2. 1964 – IV 4/61 U, BStBl. III 1964, 329). Die Zahlungen der KV sind beim Arzt regelmäßig wiederkehrende Einnahmen iSd. § 11 Abs. 1 Satz 2. Abschlagszahlungen, die jeweils für Dezember des Vorjahres Anfang Januar des Folgejahres 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; BFH 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 Tarifermäßigung 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.

Bürgschaftsaufwendungen eines Freiberuflers können ausnahmsweise als BA abgezogen werden, wenn ein Zusammenhang mit anderen Einkünften ausscheidet und nachgewiesen wird, dass die Bürgschaftszusage ausschließlich aus betrieblichen Gründen erteilt wurde (BFH v. 24.8.1989 – IV R 80/88, BStBl. II 1990, 17).

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, kann er 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).

Corona-Hilfen: Die wiederholt aufgelegten Corona-Finanzhilfen (insbes. Überbrückungshilfen) stellen antragsabhängige Zuwendungen der öffentlichen Hand in Form von Billigkeitsleistungen ohne Rechtsanspruch dar. Es handelt sich bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 um zum Zeitpunkt des Zuflusses stbare BE (ua. *Zwirner/Vodermeier/Krauß*, StuB 2021, Beilage zu Heft 21, 21). Eine Tarifermäßigung gem. § 34 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 1 kommt nicht in Betracht. Zum einen handelt sich nicht um Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen iSv. § 24 Nr. 1 Buchst. a, da durch die Förderprogramme fixe BA ersetzt werden und dadurch eine Liquiditätshilfe gewährt werden soll. Zum anderen sind die Hilfen nicht als Entschädigungen, die für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit gewährt werden, einzuordnen (§ 24 Nr. 1 Buchst. b). Zwar wurden bestimmte Finanzhilfen mit Blick auf die vorübergehende Schließung von Betrieben bzw. das Verbot der Ausübung bestimmter Tätigkeiten gezahlt, nicht aber für die dauerhafte und endgültige Aufgabe/Nichtausübung einer Tätigkeit (zutr. FinMin. Schl.-Holst. v. 18.10.2021 – VI 304 – S 2143 - 065, DB 2021, 2597). Bei ungerechtfertigter Inanspruchnahme der Finanzhilfen ist deren Rückzahlung BA.

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; BFH v. 6.3.1974 – I R 203/72, BStBl. II 1974, 341; FG Düss. v. 26.2.2010 – 13 K 3950/06, EFG 2011, 313, rkr.; H 4.5 Abs. 2 EStH „Darlehen"). Die Darlehenshingabe soll danach zum Erwerb einer Darlehensforderung und damit zu AK auf ein nicht abnutzbares WG führen, die entsprechend Abs. 3 Satz 4 erst später ertragswirksam zu erfassen sind (BFH v. 6.12.1972 – IV R 4-5/72, BStBl. II 1973, 293). Darlehenszinsen sind dagegen BA des Darlehensschuldners und BE des Darlehensgläubigers. Auch der Verlust einer betrieblich veranlassten Darlehensforderung ist bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung in dem VZ als BA zu berücksichtigen, in dem der Darlehensverlust eingetreten ist (inzwischen stRspr. nach Aufgabe von BFH v. 8.10.1964 – IV 88/62, HFR 1965, 23, durch BFH v. 2.9.1971 – IV 342/65, BStBl. II 1972, 334; s. nur BFH v. 11.3.1976 – IV R 185/71, BStBl. II 1976, 380; BFH v. 11.7.2007 – XI B 184/06, BFH/NV 2007, 1880; H 4.5 Abs. 2 EStH „Darlehens- und Beteiligungsverlust"). Zu Kursschwankungen bei Fremdwährungsdarlehen s. „Fremdwährungsdarlehen".

Die von der Rspr. und einhelligen Auffassung im Schrifttum (s. etwa die Nachweise bei *Weitemeyer/Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1757 ff. [3/2022]) vertretene Nichtberücksichtigung der Zahlungsvorgänge bei Darlehensaufnahme, -hingabe und -tilgung und die dadurch bewirkte Durchbrechung des Zu- und Abflussprinzips wird mit unterschiedlichen Begr. gerechtfertigt: Es handele sich um erfolgsneutrale Vorgänge (*Bordewin*, DStR 1992, 244; *Herzig*, IAS, IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 2004, 341; *Söhn*, StuW 1991, 270 [276]; *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. D 116 [8/2013]) oder um Bewegungen, die dem PV zuzuordnen seien (*Fein*, Die Systematik der Einnahme-Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG, 2003, 204). Nach aA führt die Darlehensaufnahme zu BE, deren Zufluss erst im Zeitpunkt der Tilgung anzunehmen sei, so dass von einem erfolgsneutralen Vorgang auszugehen sei (*Eisgruber*, Die Zahlungsmittelrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 2005, 105 ff.,

108 f.; *Gunsenheimer*, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 15. Aufl. 2019, Rz. 367). Schließlich wird die Darlehenshingabe im Anschluss an BFH v. 6.12.1972 (BFH v. 6.12.1972 – IV R 4-5/72, BStBl. II 1973, 293) als Aufwendung von AK auf das nicht abnutzbare WG einer Darlehensforderung interpretiert, die mit der Rückzahlung erfolgsneutral zu verrechnen sei (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Auf. 2022, § 4 Rz. 376). Noch deutlicher wird die analoge Anwendung des Abs. 3 Satz 4 in Verbindung mit dem Rechtsgedanken des Abs. 3 Satz 2 (durchlaufender Posten) vertreten (*Weitemeyer*/*Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1760 [3/2022]).

Unseres Erachtens beruhen alle Auffassungen zur Rechtfertigung der erfolgsneutralen Behandlung von Darlehensgeschäften bei der Einnahmenüberschussrechnung im Grunde auf einer bilanziellen Betrachtung, die dem Zu- und Abflussprinzip dieser Gewinnermittlungsart widerspricht. Soweit sich Annäherungen der Einnahmenüberschussrechnung an den BV-Vergleich feststellen lassen (s. Anm. 506 und 542), beruhen sie auf gesetzlichen Regelungen. Darüber hinaus ist eine analoge Anwendung der Regelungen in Abs. 3 Sätze 2 und 4 jedoch ausgeschlossen, weil es an einer Gesetzeslücke fehlt. Es ist schwer vorstellbar, dass der Gesetzgeber, der sich mehrfach mit Änderungen des Abs. 3 befasst hatte, eine etwa bestehende Gesetzeslücke übersehen haben könnte. Der Gesetzgeber konnte auf die allseits akzeptierte Rspr. zu Darlehensgeschäften bei der Einnahmenüberschussrechnung vertrauen, die keinen Anlass zu Missbrauchsgestaltungen gegeben hat. Diese Rspr. kann daher nur auf eine am Vereinfachungszweck der Einnahmenüberschussrechnung orientierte enge Auslegung der Begriffe der BE und BA gestützt werden (s. Anm. 558), die im Übrigen dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung trägt. In einem ersten Schritt sind Einnahmen und Ausgaben bei betrieblicher Veranlassung des Darlehens als BE und BA zu bejahen; in einem zweiten Schritt wäre deren Gewinnwirksamkeit zu prüfen und zu verneinen, denn ohne Berücksichtigung des Rückzahlungsvorgangs würde der Darlehensnehmer übermäßig besteuert und der Darlehensgeber realitätsfern entlastet (glA *Bauer*, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, 2011, 409 ff.).

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; BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643). Entschädigungen für die Eintragung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit zur Sicherung eines Flutungsrechts sind keine auf einer Nutzungsüberlassung beruhenden Einnahmen (§ 11 Abs. 1 Satz 3 iVm. Abs. 2 Satz 3); sie sind daher im Zuflusszeitpunkt als BE zu erfassen (BFH v. 21.11.2018 – VI R 54/16, BStBl. II 2019, 311).

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 nicht als BE zu erfassen (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 und Nr. 26a; 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; BFH 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 Erg. 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 grds. wie BE behandelt (s. Anm. 584).

Entschädigungen (s. auch „Abfindung", „Dienstbarkeit" und „Schadensersatzleistungen"), 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:

- Ausgleichszahlungen 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), sind BE, wenn die Verpflichtung im Rahmen des Betriebs eingegangen worden ist (BFH v. 12.6.1996 – XI R 43/94, BStBl. II 1966, 516);
- Entschädigung an Architekten wegen Projektaufgabe (BFH v. 27.7.1978 – IV R 149/77, BStBl. II 1979, 66; BFH v. 27.7.1978 – IV R 153/77, BStBl. II 1979, 69);
- Entschädigung für den Verlust der Rechte aus § 87 Abs. 2 HGB (BFH v. 19.7. 1966 – I 235/63, BStBl. III 1966, 624);
- Entschädigungen für die Eintragung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit, die das Recht dinglich absichert, das belastete Grundstück als Überflutungsfläche für den Betrieb der Hochwasserrückhaltung zu nutzen, sind im Zuflusszeitpunkt als BE zu erfassen (BFH v. 21.11.2018 – VI R 54/16, BStBl. II 2019, 311); s. auch „Dienstbarkeit".
- Entschädigungen für Wirtschaftserschwernisse in der Landwirtschaft (s. dazu BMF v. 5.3.1992 – IV C 4 - S 2149 – 5/92, BStBl. I 1992, 187; BMF v. 9.2.1993 – IV C 4 - S 2149 – 3/93, BStBl. I 1993, 241; FinMin. Nds. v. 29.6.1993 – S 2132a – 20 – 31 1, FR 1993, 520);

- 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);
- Leistungen, die für die Inanspruchnahme von land- und forstw. 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);
- 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 Erbbauverpflichteten, 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 durch Einnahmenüberschussrechnung 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 Erbbauzinses als vorausgezahlte 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 aufgrund betrieblicher Veranlassung als BE zu erfassen (BFH v. 14.3.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650).

Erlass 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).

Erschwernisausgleich 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, 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. Dies gilt auch, wenn dem Stpfl. nicht abziehbare BA iSv. Abs. 5 (zB Geschenke) erstattet werden (BFH v. 14.7.2020 – XI B 1/20, BFH/NV 2020, 1258, Rz. 18 mwN). Zurückgezahlte BE sind dagegen 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 be-

trieben, 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 § 3 Nr. 11 Anm. 1 ff.; zur Zahlung aus öffentlichen Mitteln iSv. § 3 Nr. 11 Satz 1 vgl. zudem BFH v. 25.3. 2021 – VIII R 37/19, BStBl. II 2021, 685).

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 in Ostdeutschland 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. Sa.-Anh. v. 25.3.1992 – 42 – S 2121 – 11, FR 1992, 423); s. auch „Zulagen, Zuschüsse".

Forderungen sind mangels Zuflusses keine BE (s. Anm. 559).

Fremdwährungsdarlehen sind grds. wie Darlehen zu behandeln (s. „Darlehensgeschäfte" und Anm. 558). Bei Kursschwankungen sind die Kursgewinne bzw. -verluste im jeweiligen Tilgungszeitpunkt als BE bzw. BA anzusetzen (BFH v. 15.11. 1990 – IV R 103/89, BStBl. II 1991, 228; *Bordewin*, DStR 1992, 244 [245]; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 141; H 4.5 Abs. 2 EStH „Fremdwährungsdarlehen").

GAP-Reform: Die Erfüllung der Zahlungsansprüche aufgrund der Reform 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, Rz. 41; ausführl. *Kanzler* in *Leingärtner*, Besteuerung der Landwirte, Kap. 27 Rz. 57 [10/2021]).

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. „Sonderzuwendungen eines Mandanten" und „Unentgeltliche Zuwendungen").

Gestattungsentgelte für die Überlassung von betrieblichen Grundstücken eines Land- und Forstwirts, der seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, sind BE und können im Falle ihrer Vorauszahlung unter den Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 Satz 3 iVm. Abs. 2 Satz 3 verteilt werden. Erforderlich für die Verteilung ist, dass der Vorauszahlungszeitraum anhand objektiver Umstände feststellbar ist (BFH v. 4.6.2019 – VI R 34/17, BStBl. II 2021, 5).

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 forstw. Betriebs, und Anm. *Kanzler*, FR 2008, 633; BFH v. 16.6.2020 – VIII R 9/18, BStBl. II 2020, 845, Rz. 21, mwN).

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) und nicht als Darlehen zu berücksichtigen (BFH v. 2.8.2016 – VIII R 4/14, BStBl. II 2017, 310). 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 RA); s. auch „Erlass einer Honorarforderung", „Ärzte (Zufluss von Honoraren)".

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; BFH v. 26.9.1995 – VIII R 35/93, BStBl. II 1996, 273, mwN; BMF v. 14.10.1996 – IV B 2 - S 2143 – 23/96, 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 lstl. 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 Satz 1 mit den üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen (BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995; BFH v. 26.9.1995 – VIII R 35/93, BStBl. II 1996, 273; BMF v. 14.10.1996 – IV B 2 - S 2143 – 23/96, BStBl. I 1996, 1192).

Insolvenzverfahren: Die Abgrenzung der vorab zu berücksichtigenden Masseverbindlichkeiten von den nur anteilig zu befriedigenden Insolvenzforderungen richtet sich ausschließlich nach dem Zeitpunkt der insolvenzrechtl. Begr. Eine Steuerforderung ist insolvenzrechtl. in dem Zeitpunkt begründet, zu dem der Besteuerungstatbestand vollständig verwirklicht ist. Dies ist bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach dem Zuflussprinzip erst mit der tatsächlichen Vereinnahmung der Fall (stRspr., s. nur BFH v. 9.12.2014 – X R 12/12, BStBl. II 2016, 852; BFH v. 31.10.2018 – III B 77/18, BFH/NV 2019, 123, jeweils mwN).

Investitionsabzugsbeträge: Während die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g Abs. 1 bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung als BA des Abzugsjahres zu behandeln ist (§ 7g Anm. 30), handelt es sich bei der Hinzurechnung gem. § 7g Abs. 2 Satz 1 technisch um eine BE (§ 7g Anm. 62).

Investitionszulagen nach dem InvZulG sind keine stbaren Einnahmen und daher keine BE (vgl. § 13 Satz 1 InvZulG „… gehört nicht zu den Einkünften …"). Entsprechendes galt für die Zulagen nach den inzwischen aufgehobenen Berlinfördergesetz und Zonenrandfördergesetz (BFH v. 16.8.1978 – I R 73/76, BStBl. II 1979, 120). Die Investitionszulagen mindern nicht die AHK (§ 13 Satz 2 InvZulG). Zinsen 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. „Zulagen, Zuschüsse".

Investitionszuschuss: Siehe „Zulagen, Zuschüsse".

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 als Zuschlag zu erfassen, wenn die Grundstücke noch zum land- und forstw. 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; FG Schl.-Holst. v. 23.11.2020 – 3 K 1/20, EFG 2021, 740, Az. BFH VIII R 1/21, betr. § 42 AO bei einer Sonderzahlung zum Zeitpunkt einer außergewöhnlich hohen betrieblichen Nutzung eines geleasten Pkw.; FG Münster v. 24.3.2022 – 8 K 3880/19 G,F, juris, rkr.; zur Frage der Anwendung der sog. Kostendeckelungsregelung des BMF [Schr. v. 18.11.2009 – IV C 6-S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 18] im Fall der Besteuerung des Privatanteils nach der 1 %-Methode und vorausgezahlten Leasingsonderraten vgl. BFH v. 17.5.2022 – VIII R 26/20, DStR 2022, 1708 sowie *Schneider/Schneider*, DB 2022, 2049; s. zudem Anm. 586). Ist 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 LV 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).

Liebhaberei: Gewinne aus einer als Liebhaberei 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).

Mehrergebnisse (prüfungsbedingte) bei Personengesellschaften sind grds. allen Gesellschaftern nach dem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen und nur ausnahmsweise als SonderBE eines Gesellschafters zu erfassen, wenn weder die Gesellschaft noch die anderen Gesellschafter in der Lage sind, etwa bestehende Erstattungsansprüche gegen den Mitunternehmer (zB wegen dessen Vermögenslosigkeit oder nach Auflösung der Gesellschaft) durchzusetzen (BFH v. 14.12.2000 – IV R 16/00, BStBl. II 2001, 238; s. auch FG Berlin-Brandenb. v. 12.4. 2018 – 13 K 13227/16, EFG 2019, 1176, Az. BFH VIII R 6/19).

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 Prämiengewährung aus den Vielfliegerprogrammen der Luftverkehrsgesellschaften ist seit VZ 1997 nach § 3 Nr. 38 teilweise stfrei (s. § 3 Nr. 38 Anm. 1 ff.).

Nachträgliche Betriebseinnahmen sind nach § 24 Nr. 2 zu erfassen (s. Anm. 562).

Nachzahlungen: Siehe „Anzahlungen, Abschlagszahlungen oder Nachzahlungen".

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, EFG 1969, 76, rkr.) oder die Mitwirkung an Prüfungen und die Erstellung von Gutachten gehören (vgl. auch *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 156). Zu den Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit s. § 3 Nr. 26 Anm. 1 ff.; 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).

Nutzungsausfallentschädigungen für Kfz. sind unerheblich davon BE, ob der Schaden im Zuge betrieblicher oder privater Nutzung eingetreten ist (BFH v. 27.1. 2016 – X R 2/14, BStBl. II 2016, 534).

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; 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, eines land- und forstw. Betriebs oder eines freien Berufs erbracht, zählt der Preis, mit dem sie honoriert wird, zu den gewerblichen, land- und forstw. oder den freiberuflichen Einkünften (BFH v. 1.10.1964 – IV 183/62 U, BStBl. III 1964, 629; s. auch *Grotherr/Hardeck*, StuW 2014, 3; *Krumm*, FR 2015, 639; *N. Meier*, FR 2016, 359; *Jörißen*, NWB 2019, 2264).

- *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.).
  - Wissenschaftspreise, die auch in Form von Druckkostenzuschüssen geleistet werden können, sind bei betrieblicher oder beruflicher Veranlassung BE. Entscheidend ist die Zuordnung der Preisgelder, die sowohl den Wissenschaftlern als auch der Universität zufließen können (s. *Grotherr/Hardeck*, StuW 2014, 3 [6 f.]; jüngst FG Münster v. 16.3.2022 – 13 K 1398/20 E, EFG 2022, 930, nrkr., Rev., Az. BFH VI R 12/22, Forschungspreisgeld eines Hochschulprofessors für wissenschaftliche Leistungen im Rahmen einer Habilitation [Arbeitslohn]).
  - Geldpreise für Land- und Forstwirte (s. etwa die Kür zum Landwirt des Jahres: www.dub.de/newsinhalte/management/ceres-awards-verleihung-auf-der-nacht-der-landwirtschaft/).
- *Keine Betriebseinnahmen* sind Preise, mit denen das Lebenswerk oder Gesamtschaffen 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 Preisausschreibungen 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; BFH 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").
- *Steuerfrei* sind Preise aus öffentlichen Mitteln, die für Kulturfilme 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 § 3 Nr. 27 Anm. 1 ff.).

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 Kau-

tionskonto 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 Gewinnzuschlags nach § 6b Abs. 7 zu erfassen (s. § 6c Anm. 35; 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 sowie H 4.5 Abs. 2 „Sacheinnahmen" EStH.

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 „Preisgelder").

Sanierungserträge durch Schuldenerlass: Während nach § 3 Nr. 66 EStG aF und dem sog. Sanierungserlass (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240) nur Erhöhungen des BV begünstigt waren (s. § 3 Nr. 66 EStG aF Anm. 70 mwN – Stand Mai 1995 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm), sind nach § 3a Abs. 1 Satz 1 auch BE aus einem Schuldenerlass stbefreit. Damit ist die Gewinnermittlung nach Abs. 3 ebenfalls in die Begünstigung von Sanierungserträgen einbezogen (vgl. *Förster*/*Hechtner*, DB 2017, 1536 [1537]; *Seer* in *Kirchhof*/*Seer*, 21. Aufl. 2022, § 3a Rz. 4, 14; *Kanzler* in *Kanzler*/*Kraft*/*Bäuml*/*Marx*/*Hechtner*/*Geserich*, 7. Aufl. 2022, § 3a Rz. 54). Verbindlichkeiten sind zwar für die Einnahmenüberschussrechnung grds. ohne Bedeutung, weil erst die Ausgaben erfasst werden. Der Erlass einer Verbindlichkeit, die sich auf die Anschaffung eines Anlageguts bezieht, ist allerdings auch bei der Einnahmenüberschussrechnung als gewinnerhöhende BE zu erfassen (s. nur BFH v. 31.8.1972 – IV R 93/67, BStBl. II 1973, 51). Dagegen führt der Erlass anderer Verbindlichkeiten erst nach einem Übergang zum BV-Vergleich zu einem Sanierungsgewinn.

Schadensersatzleistungen wegen Zerstörung, Beschädigung oder Diebstahls eines betrieblichen WG führen unabhängig davon, ob das schädigende Ereignis während einer betrieblichen oder privaten Nutzung eingetreten ist, zu BE. Der BFH behandelt die Ersatzleistung als „stellvertretendes commodum" zum zerstörten, beschädigten oder gestohlenen WG (BFH v. 27.1.2016 – X R 2/14, BStBl. II 2016, 534, Rz. 18). Entschädigungen für die Verletzung persönlicher Rechtsgüter sind keine BE. Vgl. auch „Nutzungsausfallentschädigungen" und „Versicherungsleistungen".

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 „Entschädigungen".

Schmiergelder sind bei betrieblicher Veranlassung BE (s. Anm. 562 und 565).

Sonderbetriebseinnahmen: Siehe Anm. 565 mwN.

Sonderzuwendungen eines Mandanten an den RA einer Partnerschaftsgesellschaft sind aufgrund betrieblicher Veranlassung als SonderBE zu erfassen, auch wenn die Beteiligten im Zuwendungsverhältnis von einer Schenkung ausgehen sollten (BFH v. 30.11.2016 – VIII R 41/14, BFH/NV 2017, 1180).

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 Lottoeinnahmen; § 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: Betriebseinnahmen sind nicht stpfl., soweit sie nach § 3 stbefreit sind bzw. nach anderen gesetzlichen Vorgaben nicht zu den Einkünften iSd. EStG zählen (zB § 13 Satz 1 InvZulG).

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 (BFH v. 27.1.2016 – X R 2/14, BStBl. II 2016, 534; s. auch „Reinvestitionsvergünstigung" sowie Anm. 516 und 538).

Stipendienzahlungen sind BE, sofern die Gewährung des Stipendiums durch die betriebliche Tätigkeit des Stpfl. veranlasst ist. Die Zahlungen führen zu SonderBE, wenn die durch das Stipendium geförderte Tätigkeit eines Mitunternehmers im Rahmen einer PersGes. mit deren Mitteln betrieben wird. Dies gilt auch, wenn der Stipendiatenvertrag durch den Mitunternehmer unabhängig von dessen Gesellschafterstellung geschlossen wurde (BFH v. 25.3.2021 – VIII R 47/18, BStBl. II 2021, 696, EXIST-Gründerstipendium).

Stornoreservekonto: Einem Versicherungsvertreter mit Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung 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 (s. auch H 4.5 Abs. 2 EStH „Tauschvorgänge"). Der Wert der erworbenen WG ist uE 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; aA BFH v. 16.6. 2020 – VIII R 9/18, BStBl. II 2020, 845, Rz. 24, wonach der gemeine Wert des hingegebenen WG die Höhe der BE bestimmen soll; uE bestimmt dieser Wert in entsprechender Anwendung des § 6 Abs. 6 Satz 1 [vgl. § 6 Abs. 7 Nr. 1] nur die Höhe der AK für das erworbene WG). 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). Zur strechtl. Behandlung des freiwilligen Landtauschs nach §§ 103a ff. FlurbG vgl. BFH v. 23.10.2019 – VI R 25/ 17, BStBl. II 2021, 425, kein gewinnrealisierender Tausch iSv. § 6 Abs. 6 Satz 1 wegen des insofern geltenden Surrogationsprinzips.

Teilzahlungen: Siehe „Vorschüsse".

Trinkgeldeinnahmen, zB der selbständigen 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 ustrechtl. Vorschriften versteuert oder ob die USt nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben wird (H 9b EStH „Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 …"; glA *Korn* in *Korn*/*Carlé*/*Stahl*/*Strahl*, § 4 Rz. 522 [3/2022]; *Nacke* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1556 [12/2019]; *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. D 150 [8/2013] „Umsatzsteuer"; *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 211 [11/2020]). Eine UStErstattung führt bei einem Empfänger, der seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, auch dann zu BE, wenn sich die Vorsteuer im Vorjahr nicht einkommensmindernd ausgewirkt hat (BFH v. 29.6.1982 – VIII R 6/79, BStBl. II 1982, 755; BFH v. 26.3.1991 – IV B 148/90, BFH/NV 1991, 614); ebenso sind zu Unrecht erstattete Vorsteuerbeträge ungeachtet dessen als BE zu behandeln. dass der Stpfl. die erhaltene Vorsteuererstattung zurückzahlen muss (BFH v. 12.11.2014 – X R 39/13, BFH/NV 2015, 486).

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; BFH v. 29.5. 2006 – IV S 6/06 [PKH], BFH/NV 2006, 1827; BFH v. 29.10.2020 – VIII B 54/20, BFH/NV 2021, 310, Rz. 6).

Eine für das vorangegangene Kj. geschuldete und zu Beginn des Folgejahres entrichtete UStVorauszahlung ist als regelmäßig wiederkehrende Ausgabe iSv. § 11 Abs. 2 Satz 2 im vorangegangenen VZ abziehbar. Erforderlich ist aber auch die Fälligkeit der Zahlung innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums rund um den Jahreswechsel (BFH v. 16.2.2022 – X R 2/21, DStR 2022, 1101, Rz. 11 ff.). Liegen die in § 11 Abs. 1 Satz 2 genannten Voraussetzungen vor, ist auch eine UStErstattung als BE 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 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. 571.

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 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 (BFH v. 16.6. 2020 – VIII R 9/18, BStBl. II 2020, 845, Rz. 21, mwN; R 4.5 Abs. 3 EStR). Das Entgelt aus der Veräußerung ist im Zeitpunkt des Zuflusses als BE zu erfassen (s. auch H 4.5 Abs. 2 EStH „Zufluss von Betriebseinnahmen"). 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 gemischtgenutzter Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens* ist der Veräußerungsgewinn nicht um den auf die Privatnutzung entfallenden AfA-Anteil zu kürzen (BFH v. 16.6.2020 – VIII R 9/18, BStBl. II 2020, 845, Rz. 31 ff., betr. Pkw. mit einem privaten Nutzungsanteil von 75 %). Gleiches gilt, wenn die Aufwendungen für das veräußerte WG während der Zeit der betrieblichen Nutzung teilweise vom BA-Abzug ausgeschlossen waren (BFH v. 16.6.2020 – VIII R 15/17, BStBl. II 2020, 841, betr. häusliches Arbeitszimmer). Vgl. auch Anm. 562.
- *Bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens* ist das Entgelt ebenfalls im Zeitpunkt des Zuflusses als BE zu erfassen (ua. *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 147).
- *Bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe* ist der Veräußerungsgewinn zu versteuern (§ 16 Abs. 1–3, § 14, § 18 Abs. 3) und gem. § 16 Abs. 2 Satz 2 zur Ermittlung zum BV-Vergleich überzugehen (s. Vor §§ 4–7 Anm. 46).

Verdeckte Gewinnausschüttungen führen (ebenso wie offene Gewinnausschüttungen von einer KapGes.) zu BE, wenn die Beteiligung an der KapGes. zum BV gehört (§ 20 Abs. 8 Satz 1). Zur Zugehörigkeit der Beteiligung an einer KapGes. zum BV vgl. ausführl. Anm. 104 ff.

Versicherungsleistungen sind BE, wenn und soweit die Versicherungsprämien BA sind (BFH v. 8.4.1964 – VI 343/62 S, BStBl. III 1964, 271; BFH 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 betriebliche oder private Risiken abgedeckt werden (BFH v. 21.5.1987 – IV R 80/85, BStBl. II 1987, 710; BFH v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 656; BFH v. 23.4.2013 – VIII R 4/10, BStBl. II 2013, 615, mwN). Von der Absicherung betrieblicher 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 betriebliche als auch private, also unterschiedliche Risiken ab, 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; BFH 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 RA). 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.

- *Nutzungsausfallversicherung:* Die Leistungen sind BE, sofern sie für den Verlust des Gebrauchsvorteils eines WG des BV erbracht werden. Unerheblich ist, ob das die Versicherungspflicht auslösende Ereignis bei einer betrieblichen oder privaten Verwendung des WG eingetreten ist (BFH v. 27.1.2016 – X R 2/14, BStBl. II 2016, 534, Rz. 19 ff.).
- *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; BFH 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, 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 nur dann 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 bei unberechtigten „Entnahmen" aus dem Vermögen der PersGes. (BFH v. 13.11.2019 – VIII S 37/18, HFR 2020, 220, Rz. 47; BFH v. 14.12.2000 – IV R 16/00, BStBl. II 2001, 238; s. auch Anm. 565). Die Abgrenzung zwischen einer BE der PersGes. und einer SonderBE des ungetreuen Gesellschafters bestimmt sich somit danach, ob das Geld zunächst auf der Ebene der PersGes. vereinnahmt wurde (dann BE) oder unmittelbar und endgültig in den Verfügungsbereich des Gesellschafters gelangte (dann SonderBE). Liegt demnach eine BE der PersGes. vor, handelt es sich bei der unberechtigten „Entnahme" durch den Gesellschafter gegenläufig um eine BA der PersGes. Ein Gewinn (= BE) in Höhe des durch eine unberechtigte „Entnahme" des ungetreuen Gesellschafters entstandenen Ersatzanspruchs entsteht erst, wenn der Ersatzanspruch befriedigt wird (BFH v. 13.11.2019 – VIII S 37/18, HFR 2020, 220, Rz. 49). Der Ersatzanspruch kann auch dadurch befriedigt werden, dass er mit Forderungen des ungetreuen Gesellschafters verrechnet wird (BFH v. 14.12.2000 – IV R 16/00, BStBl. II 2001, 238).

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 als fiktive BE zu behandelnde Entnahme vor (BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526). Zum Verzicht des Verpächters auf seinen Substanzerhaltungsanspruch bei eiserner Verpachtung s. „Eiserne Verpachtung" und zum Verzicht im Einzelnen s. Anm. 560.

Vorauszahlungen: Siehe „Vorschüsse".

Vorleistungen Dritter bewirken bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung 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 Vorschüsse, Teilzahlungen oder Abschlagszahlungen sind bereits im Zeitpunkt deren Zuflusses BE. BFH v. 29.4.1982 – IV R 95/79, BStBl. II 1982, 593; BFH v. 25.4.1985 – IV R 10/84, BFH/NV 1986, 665; BFH v. 13.10.1989 – III R 30-31/85, BStBl. II 1990, 287, mwN; s. auch „Provisionsvorschüsse". Auch vorschussweise geleistete Honorare sind ungeachtet einer Rückzahlungsverpflichtung zugeflossen (BFH v. 29.4.1982 – IV R 95/79, BStBl. II 1982, 593) und nicht als Darlehen zu berücksichtigen (BFH v. 2.8.2016 – VIII R 4/14, BStBl. II 2017, 310). Das gilt selbst dann, wenn bereits im Zeitpunkt der Vereinnahmung feststeht, dass die Vorschüsse teilweise zurückzuzahlen 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; H 4.5 Abs. 2 EStH „Vorschusszahlung"). Das „Behaltendürfen" ist nicht

Merkmal des Zuflusses. Dies gilt jedoch nicht 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 RA).

Vorweggenommene Betriebseinnahmen sind Erträge eines im Aufbau befindlichen Betriebs (s. Anm. 562).

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; BFH v. 18.9.1986 – IV R 41/86, BFH/NV 1987, 761; BFH 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 Erstattungszinsen nach §§ 233a, 236 AO und nach Bescheiderteilung erstattete Nachforderungszinsen, soweit sie sich jeweils 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); etwas anderes gilt kraft gesetzlicher Anordnung in § 13 Satz 2 InvZulG bei der Investitionszulage. 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; BFH 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 im Gebot enthaltenen Zinsen (aus der erloschenen Forderung) 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 somit von privaten Ausgaben, aber auch von den WK zu unterscheiden. Wie beim BV-Vergleich sind die Vorschriften über nicht abziehbare 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. Betriebsausgaben, die sich in einem Wj. stl. nicht ausgewirkt haben oder vergessen wurden, können nicht in einem späteren Wj., dem Jahr der ersten „offenen" Veranlagung, berücksichtigt werden, mindern jedoch einen später anfallenden Gewinn aus der Veräußerung oder Entnahme des betroffenen WG (BFH v. 28.8.1968 – I B 7/68, BStBl. II 1968, 819; BFH v. 30.6.2005 – IV R 20/04, BStBl. II 2005, 758, mit Anm. *Kanzler*, FR 2005, 1250; BFH v. 16.5.2013 – III R 54/12, BFH/NV 2013, 1916). Auch eine Verteilung größerer BA auf mehrere Wj. 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) 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. 1090).

Geltung des Abflussprinzips: Betriebsausgaben sind bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 grds. im Zeitpunkt des Abflusses zu berücksichtigen (§ 11 Abs. 2 Satz 1). Das gilt auch bei einer späteren Rückzahlung der Aufwendungen, zB durch eine Schadensersatzleistung, die als Einnahme im Zeitpunkt der Erstattung zu erfassen ist (s. § 11 Anm. 116).

Gegenüber dem BV-Vergleich 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 nur tatsächlich geleistete BA, nicht aber am Schluss des VZ vorhandene – später zu erfüllende Verbindlichkeiten – in Betracht (BFH v. 2.2.1966 – I 372/62, BStBl. III 1966, 294; *Weitemeyer*/*Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1670 [3/2022]).

Regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die der Stpfl. kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kj. leistet, zu dem sie wirtschaftlich gehören, sind nach § 11 Abs. 2 Satz 2 iVm. Abs. 1 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). Voraussetzung ist allerdings, dass die jeweilige UStZahlung innerhalb des maßgeblichen Zehn-Tages-Zeitraums rund um den Jahreswechsel („kurze Zeit") fällig geworden ist, so dass Nachzahlungen für weiter zurückliegende Voranmeldungszeiträume nicht der Regelung des § 11 Abs. 2 Satz 2 unterfallen; insofern findet das Abflussprinzip des Abs. 2 Satz 1 Anwendung (zutr. BFH v. 16.2.2022 – X R 2/21, DStR 2022, 1101, Rz. 13 ff.).

Nicht bzw. teilweise nicht abziehbare Betriebsausgaben (insbes. solche iSv. Abs. 5) werden im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung zunächst in voller Höhe als BA erfasst und bei der Ermittlung des Jahresergebnisses dem Gewinn im Umfang der Nichtabziehbarkeit wieder hinzugerechnet (BFH v. 16.6.2020 – VIII R 15/17, BStBl. II 2020, 841, Rz. 17, betr. des beschränkten Abzugs von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach Abs. 5 Nr. 6b; quasi-außerbilanzielle Hinzurechnung; str., vgl. hierzu ausführl. *Kahle*/*Kopp*, FR 2021, 55 [58]).

Zwangsverteilung von Entgelten für längerfristige Nutzungsüberlassungen (§ 11 Abs. 2 Satz 3): Vorauszahlungen für Nutzungsüberlassungen von mehr als fünf Jahren unterliegen einer Ausnahme vom Abflussprinzip. 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 vorausgezahlten 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). Zur Verfassungswidrigkeit des § 11 Abs. 2 Satz 3 (Rückwirkung) für Fälle, in denen die Vorauszahlung bereits bis zur Einbringung des EURLUmsG (BGBl. I 2004, 3310) in den BTag (27.10.2004; BTDrucks. 15/4050) verbindlich vereinbart und die Vorauszahlung auch noch im Jahr 2004 vereinbarungsgemäß geleistet worden, ist vgl. BVerfG v. 25.3.2021 – 2 BvL 1/11, BVerfGE 157, 177, Rz. 63 ff.

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) 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. Wirtschaftsgüter 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 (Abs. 3 Satz 4).

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 verbriefte 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:* Nach § 32b Abs. 2 Nr. 2 Buchst. c sind bei Gewinnermittlung nach Abs. 3 zur Berechnung des ProgrVorb. die AHK für nach dem 28.2.2013 angeschaffte oder hergestellte (§ 52 Abs. 33 Satz 1) WG des UV erst bei Zufluss des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Entnahmezeitpunkt zu berücksichtigen.

Vor dieser durch das AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802; s. Anm. 500) geschaffenen Neuregelung wurde die Rechtsfolge des Sofortabzugs von AK für UV für das sog. Goldfinger-Modell ausgenutzt. Danach sollte der An- und Verkauf erheblicher Mengen Edelmetalls über Produktenbörsen durch eine ausländische PersGes. oder KapGes. bei dem an dieser Gesellschaft atypisch still Beteiligten mit Einnahmenüberschussrechnung zu gewerblichen Einkünften aufgrund einer händlertypischen Tätigkeit führen. Der atypisch still Beteiligte machte die durch die Ankäufe für ihn entstandenen AK als BA im Rahmen des sog. negativen ProgrVorb. geltend. 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. Nachdem der BFH allerdings entschieden hatte, dass den im Inland ansässigen Gesellschaftern einer buchführungspflichtigen ausländ. Gesellschaft das Gewinnermittlungswahlrecht des Abs. 3 Satz 1 nicht zusteht, war dem Steuersparmodell auch für die VZ vor Inkrafttreten der Regelung in § 32b Abs. 2 Nr. 2 Buchst. c die Grundlage entzogen (BFH v. 25.6.2014 – I R 24/13, BStBl. II 2015, 141, betr. stille Beteiligung an österreichischer KapGes. mit Anm. *Kanzler*, FR 2015, 332; BFH v. 10.12.2014 – I R 3/13, BFH/NV 2015, 667, betr. englische LLP mit Edelmetallhandel; vgl. auch BFH v. 20.4.2021 – IV R 3/20, BFHE 273, 119, mit Anm. *Geissler*, HFR 2022, 8).

Aufwendungen für Anlagegüter sind nicht sofort abziehbar. In Durchbrechung des Abflussprinzips sind die Aufwendungen für abnutzbare Anlagegüter auf die ND 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. 619 f. „Geringwertige Wirtschaftsgüter").

Anschaffungs- und Herstellungskosten 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 bei der Einnahmenüberschussrechnung nicht möglich, weil die Wertminderung keine BA ist und Wertveränderungen des BV außer Betracht bleiben (s. Anm. 536).

Einstweilen frei. 572–575

576 **bb) Verlust von Wirtschaftsgütern als Betriebsausgabe**

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 (glA *Weitemeyer*/*Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1777 [3/2022]). 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 Anlagevermögen: Zu unterscheiden ist der Verlust abnutzbarer und nichtabnutzbarer WG des AV.

- *Abnutzbare Wirtschaftsgüter:* Beim Verlust abnutzbarer Anlagegüter sind noch nicht abgesetzte AHK im Wege der AfaA nach § 7 Abs. 1 Satz 7 als BA zu behandeln (BFH v. 22.9.1960 – IV 335/58 U, BStBl. III 1961, 499).
- *Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter:* Auch wenn der Wortlaut des Abs. 3 Satz 4 bei nicht abnutzbaren WG des AV die Absetzung nur im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme gestattet, können im Fall eines Verlusts die AHK als BA abgesetzt werden. 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; glA *Weitemeyer*/*Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1779 [3/2022]); vgl. auch Anm. 632.

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).

Forderungsverluste: Der Verlust einer betrieblich veranlassten Geldforderung (außerhalb der Forderung aus Lieferungen und Leistungen) ist in dem Zeitpunkt zu berücksichtigen, in dem der Verlust feststeht (BFH v. 2.9.1971 – IV 342/65, BStBl. II 1972, 334; BFH v. 15.3.1984 – IV R 223/81, nv., juris). Dies gilt auch für den Verlust einer betrieblich veranlassten Darlehensforderung bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung (BFH v. 11.3.1976 – IV R 185/71, BStBl. II 1976, 380; BFH v. 11.7.2007 – XI B 184/06, BFH/NV 2007, 1880); s. auch Anm. 570 „Darlehensgeschäfte".

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, sog. 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.

Betriebseinnahme: Nach Auffassung des BFH soll eine BE in Höhe des gemeinen Werts des hingegebenen WG anzunehmen sein. Begründet wird dies mit der durch § 6 Abs. 7 Nr. 1 angeordneten sinngemäßen Anwendung der Tauschgrundsätze des § 6 Abs. 6 Satz 1 (BFH v. 16.6.2020 – VIII R 19/18, BStBl. II 2020, 845, Rz. 24; ebenso *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 147). Dies ist uE unzutreffend. Nicht der Wert des hingegebenen, sondern vielmehr derjenige des erworbenen (hereingetauschten) WG ist als BE mit dem Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das WG zu erfassen (so wohl auch BFH v. 17.11.2011 – IV R 2/09, BFH/NV 2012, 1309). Hierbei handelt es sich um die Gegenleistung, deren Wert die BE ist. Auf die Verwendung des erworbenen WG kommt es insoweit 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 (glA *Weitemeyer/Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1737 [3/2022]; aA *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. D 113 [8/2013], die diese Sondervorschriften nur für „monetäre" Erwerbsvorgänge gelten lassen).

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 hingegebenen Leistung von Bedeutung (glA *Weitemeyer/Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1730 [3/2022] mwN). Sofern sich

ausnahmsweise Leistung und Gegenleistung wertmäßig nicht entsprechen, ist der genaue Wert des jeweiligen Gegenstands maßgeblich (zT aA *Eisgruber*, Die Zahlungsmittelrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 2004, 153 f.). Der gemeine Wert des hingegebenen WG repräsentiert die AK für das erworbene (BFH v. 14.12.1982 – VIII R 53/81, BStBl. II 1983, 303). Dies ergibt sich inzwischen aus § 6 Abs. 6 Satz 1, dessen Regelungsbereich bei der Einnahmenüberschussrechnung sinngemäß gilt (§ 6 Abs. 7 Nr. 1).

Beispiele für Tauschvorgänge nach Abs. 3: Die denkbaren Tauschvorgänge sind wie folgt zu beurteilen (s. auch *Gunsenheimer*, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 15. Aufl. 2019, Rz. 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 (str.) 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 ND 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 (str.). 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 (= gemeiner Wert des hingegebenen WG) sind, wenn es abnutzbar ist, die künftigen AfA zu berechnen (vgl. § 6 Abs. 6 Satz 1 iVm. Abs. 7 Nr. 1). 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 Einnahmenüberschussrechnung

aa) Rechtsgrundlage und Bedeutung von Entnahmen und Einlagen für die Einnahmenüberschussrechnung 584

Bei der Einnahmenüberschussrechnung sind wie beim BV-Vergleich Entnahmen und Einlagen zu berücksichtigen (BFH v. 12.3.2020 – IV R 9/17, BStBl. II 2021, 226, Rz. 19).

Rechtsgrundlage der Berücksichtigung von Entnahmen und Einlagen ist seit dem VZ 2013 § 6 Abs. 7 Nr. 2 (s. Anm. 500 „AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013"; Anm. 516). Bis dahin ließ sich allenfalls aus Abs. 3 Satz 4 ein Hinweis auf die Entnahmevorschriften entnehmen. Dennoch waren auch bei der Einnahmenüberschussrechnung Entnahmen und Einlagen zur richtigen Ermittlung des Gewinns 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. 139/13, 122).

StRspr.: BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526; BFH v. 31.10.1978 – VIII R 196/77, BStBl. II 1979, 401; BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244; BFH v. 18.9.1986 – IV R 50/86, BStBl. II 1986, 907; BFH v. 25.4.1990 – X R 135/87, BStBl. II 1990, 742; BFH v. 14.11.2007 – XI R 37/06, BFH/NV 2008, 365; BFH v. 12.3.2020 – IV R 9/17, BStBl. II 2021, 226, Rz. 21; glA *Kanzler*, FR 1998, 233 (243); vgl. auch *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. D 119 (8/2013); *Weitemeyer/Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1342 (3/2022).

Die Notwendigkeit der Einbeziehung von Entnahmen und Einlagen in die Einnahmenüberschussrechnung ergibt sich aus dem Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit (s. Anm. 531). Danach muss über die Gesamtheit der Jahre hinweg die Gewinnermittlung nach Abs. 3 letztlich zu demselben Erg. führen wie die Gewinnermittlung nach Abs. 1 (BFH v. 17.5.2022 – VIII R 26/20, DStR 2022, 1708. Rz. 35 mwN). 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. 151), 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 Erg. 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; BFH v. 25.4.1990 – X R 135/87, BStBl. II 1990, 742; BFH v. 16.6.2020 – VIII R 9/18, BStBl. II 2020, 845, Rz. 38). Zur Führung von Kapitalkonten bei Einnahmenüberschussrechnung s. Anm. 536.

Stellungnahme: Die gesetzliche Regelung zur Anwendung der Entnahme- und Einlagevorschriften (§ 6 Abs. 7 Nr. 2) 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 Steuerreformkommissionen 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. 501).

Geldentnahmen und Geldeinlagen sind nicht entnahme- und einlagefähig, weil sie für die Einnahmenüberschussrechnung strechtl. 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 *Gunsenheimer*, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 15. Aufl. 2019, Rz. 599; *Seiler* in *KSM*, § 4 Rz. D 121 [8/2013]; krit. dazu, im Erg. aber glA *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 143; *Weitemeyer/Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1651 [3/2022]; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 192 [11/2020]). 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. 1092). Zu Darlehensforderungen s. Anm. 558 aE.

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 auch bei der Überschussermittlung anzuwenden (zur Neuregelung des § 6 Abs. 7 s. Anm. 500 „AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013"; 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; BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244, zur Rechtslage vor Inkrafttreten des § 6 Abs. 7 Nr. 2). Auch schon vor Inkrafttreten des § 6 Abs. 7 Nr. 2 erklärte sich die Anwendung der Bewertungsvorschriften in erster Linie aus dem Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit (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 ermittelten 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. 147 und 196 jeweils „Nutzungsänderung", sowie Anm. 177. 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 BE (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 Ent-

nahme 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 fiktive BE in Höhe des Teilwerts anzunehmen; der Sammelposten nach § 6 Abs. 2a ist nicht zu vermindern.

Die Einlage abnutzbarer Anlagegüter erfolgt gewinnneutral zum Teilwert bzw. zu den AHK (§ 6 Abs. 1 Nr. 5; zu Einzelheiten s. § 6 Anm. 860 ff.). Gewinnmindernd ist der Abzug nur im Wege der jährlichen AfA auf den Einlagewert 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 Null (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 BE der Differenzbetrag zwischen dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4) und den AHK des entnommenen WG. Nach Abs. 3 Satz 4 sind die AHK 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 4.

Die Einlage erfolgt gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 zum Teilwert bzw. zu den AHK. Der Wert ist in das nach Abs. 3 Satz 5 zu führende Verzeichnis aufzunehmen (s. Anm. 640).

Der Einlagewert 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 Zahlung der AK den Gewinn als BA gemindert. Bei der Entnahme sind deshalb Umlaufgüter nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 mit dem Teilwert anzusetzen und gewinnerhöhend zu berücksichtigen (s. § 6 Abs. 7 Nr. 2; zuvor bereits BFH v. 22.5.1969 – IV 31/65, BStBl. II 1969, 584). 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

Die Überschussermittlung nach Abs. 3 Satz 1 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, 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. Dies hat seinen Grund darin, dass die spätere Vereinnahmung der Forderung zu BE führt. Die Bewertung der Einlage folgt aus § 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. 558 aE).

Nutzungen und Leistungen sind bei der Einnahmenüberschussrechnung entnahme- und einlagefähig. Dabei ergeben sich gegenüber der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich keine Besonderheiten (s. auch BFH v. 16.6.2020 – VIII R 9/18, BStBl. II 2020, 845, Rz. 29, unter Hinweis auf § 6 Abs. 7 Nr. 2). Nutzungs- und Leistungsentnahmen (zB Einsatz von ArbN oder WG des BV für private Zwecke) sind dem Einnahmenüberschuss als fiktive BE hinzuzurechnen (zur Bewertung s. § 6 Anm. 861:Selbstkosten; s. auch *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 143). Zum selben Erg. kommt, wer die anteilig auf die Privatnutzung entfallenden Aufwendungen nicht als BA abzieht.

▶ *Die Privatnutzung von geleasten Pkw* richtet sich ebenfalls nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 ff. Nutzt der Stpfl. einen geleasten Pkw, an dem er kein wirtschaftliches Eigentum erworben hat, zu mehr als 50 % für betriebliche Zwecke und führt er kein Fahrtenbuch, gilt auch insoweit die 1 %-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 (BFH v. 13.2.2003 – X R 23/01, BStBl. II 2003, 472, unter II.1.c; BFH v. 17.5.2022 – VIII R 26/20, DStR 2022, 1708, Rz. 20). Vorausgezahlte Leasingraten sind bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 bereits zum Zeitpunkt des Mittelabflusses BA, sofern nicht die Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 Satz 3 vorliegen. Nur bei der Prüfung, ob der 1 %-Entnahmewert die tatsächlichen Pkw-Kosten des jeweiligen Wj. übersteigt und daher die Billigkeitsregelung des BMF-Schreibens v. 18.11.2009 (IV C 6-S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 18) anwendbar sein könnte („Kostendeckelung"), sind die vorausgezahlten Raten periodengerecht als Kostenfaktor einzubeziehen. Dies gebietet der Grundsatz der Totalgewinngleichheit der Gewinnermittlungen nach Abs. 1 und Abs. 3 (vgl. Anm. 531), da die Vorauszahlungen bei bilanzierenden Stpfl. als RAP gem. § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 zu aktivieren gewesen wären und lfd. stl. Aufwand erst im Jahr der wirtschaftlichen Verursachung entstanden wäre (BFH v. 17.5.2022 – VIII R 26/20, DStR 2022, 1708, Rz. 30 ff.; vgl. auch *Schneider/Schneider*, DB 2022, 2049: Wegfall eines „Steuersparmodells").

Nutzungs- und Leistungseinlagen sind vom Einnahmenüberschuss abzuziehen, soweit sie zu einer Verminderung der BA oder einer Erhöhung der BE geführt haben (zB Nutzung eines dem PV zugeordneten Pkw. für betriebliche Fahrten).

587–589 Einstweilen frei.

590 h) Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung

Obwohl das BV für die Einnahmenüberschussrechnung ohne Bedeutung ist, gibt es auch hier 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. 41 f.). Zum Begriff des BV s. Anm. 40 ff., zur Begr. von BV s. Anm. 45, zur Behandlung gemischtgenutzter WG s. Anm. 43, zur Nutzung eines WG in mehreren Betrieben desselben Stpfl. s. Anm. 44, zum Ausscheiden des WG aus dem BV s. Anm. 46, zur Zurechnung von WG zum BV s. Anm. 47 ff. und zu den Rechtsfolgen bei Zugehörigkeit eines WG zum BV s. Anm. 50. Zum notwendigen BV s. Anm. 55 f., zum notwendigen PV s. Anm. 57 f. und zum gewillkürten BV s. Anm. 60 f.

Eröffnung und Erwerb eines Betriebs mit Einnahmenüberschussrechnung: Hat der Stpfl. das Wahlrecht ausgeübt und sich für die Gewinnermittlung nach Abs. 3 entschieden, 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 (vgl. § 6 Abs. 7 Nr. 2). Bei Betriebseröffnung sind danach die einzelnen WG wie Einlagen zu bewerten. Eröffnung eines Betriebs iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 6 bedeutet die Begr. 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. 900 ff.).

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 iVm. Abs. 7 Nr. 2). Zur Bewertung s. im Einzelnen § 6 Anm. 910 f. Die AK 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. 1200 ff.). Diese Regelung gilt auch bei der Einnahmenüberschussrechnung (§ 6 Abs. 7 Nr. 1). 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 BV-Vergleich geboten, wenn die Einnahmenüberschussrechnung von den Realteilern in den übernommenen Betrieben fortgeführt wird (BFH v. 11.4. 2013 – III R 32/12, BStBl. II 2014, 242).

Bei Einbringung einer betrieblichen Einheit (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) in eine PersGes. unter Aufdeckung der stillen Reserven der Einbringung unterliegt der Einbringungsgewinn der Begünstigung nach §§ 16, 34, wenn alle stillen Reserven der wesentlichen Betriebsgrundlagen aufgedeckt werden (Ansatz zum gemeinen Wert). Dazu muss der Einbringende von der Einnahmenüberschussrechnung zum BV-Vergleich übergehen. Er löst damit zugleich die Übergangsbesteuerung aus, die zu einem laufenden, nicht begünstigten Gewinn in der

PersGes. führt. Hohe Forderungsbestände (zB bei Freiberuflern) lassen sich aber von der Übergangsbesteuerung ausnehmen, wenn sie nicht eingebracht werden (BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288; beiläufig schon BFH v. 13.9. 2001 – IV R 13/01, BStBl. II 2002, 287). Dadurch wird die Steuerbegünstigung des § 24 Abs. 3 UmwStG nicht ausgeschlossen, weil die Forderungen nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören (BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288; auch *Fuhrmann* in *Widmann/Mayer*, § 24 UmwStG Rz. 1052 mwN [10/2020]). Da diese Forderungen im RestBV des Einbringenden verbleiben, sind sie auch nicht zwangsweise zum Teilwert zu entnehmen (BFH v. 14.11.2007 – XI R 32/06, BFH/NV 2008, 385), sondern bei Zufluss als nachträgliche Einnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit nach § 24 Nr. 2 zu versteuern (BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288). 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 BV-Vergleich nicht schon bei der Betriebseinstellung, sondern erst bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe (BFH v. 10.7.1973 – VIII R 34/71, BStBl. II 1973, 786; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 149).

591–595 Einstweilen frei.

i) Einnahmenüberschussrechnung bei Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge

596 aa) Bedeutung der Besteuerung wiederkehrender Bezüge für die Einnahmenüberschussrechnung

Bei der Einnahmenüberschussrechnung sind auch Renten und andere wiederkehrende Bezüge zu berücksichtigen.

Die Unterscheidung wiederkehrender Bezüge von anderen Bezügen ist nur für die Vorschriften von Bedeutung, die an den Rentenbegriff anknüpfen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 und § 22 Nr. 1). Für die Gewinnermittlung – auch die 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 *Trossen* in *KSM*, § 16 Rz. E 308 mwN [12/2017]). Die Unterscheidung zwischen Kaufpreisraten 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 Zuflussbesteuerung: Bei einer Betriebsveräußerung gegen bestimmte 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 bzw. Abs. 3) oder die wiederkehrenden Bezüge nach §§ 13, 15, 18 iVm. § 24 Nr. 2 bei Zufluss der Be-

steuerung unterwirft (stRspr., s. nur BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532, unter II.2.a; BFH v. 14.1.2004 – X R 37/02, BStBl. II 2004, 493, unter II.1.b bb; BFH v. 5.11.2019 – X R 12/17, BStBl. II 2020, 262, Rz. 14 jeweils mwN; R 16 Abs. 11 EStR). Dasselbe Wahlrecht gilt, soweit ein Betrieb neben einem festen Barpreis gegen wiederkehrende Bezüge veräußert wird (§ 16 Anm. 410 mwN). Nur bei Wahl der Zuflussbesteuerung ist die Einnahmenüberschussrechnung von Bedeutung. Sie ist nach Rspr., FinVerw. und hM im Schrifttum die maßgebliche Gewinnermittlungsart für nachträgliche betriebliche Einkünfte (s. § 24 Anm. 88 mwN; aA *Dötsch*, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1986, 156 ff., der für ein Wahlrecht zwischen BV-Vergleich und Einnahmenüberschussrechnung eintritt).

bb) Betriebliche Veräußerungs- und Versorgungsrenten

597

Unterschieden wird die betriebliche Veräußerungsrente von der betrieblichen Versorgungsrente. Das Wahlrecht zwischen Sofort- und Zuflussbesteuerung besteht nur bei der betrieblichen Veräußerungsrente. Bei der Versorgungsrente entsteht mangels Betriebsveräußerung kein Veräußerungsgewinn.

Besteuerung der betrieblichen Veräußerungsrente auf Lebenszeit beim Berechtigten: Auch wenn der Empfänger seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, steht ihm das Wahlrecht zwischen Sofort- und Zuflussbesteuerung zu (s. Anm. 596 aE; *Myßen ua.*, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 720).

Bei sofortiger Versteuerung gelten die gleichen Grundsätze wie in den Fällen, in denen der Gewinn durch BV-Vergleich ermittelt wird (ausführl. *Myßen ua.*, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 631 ff.). Ein Übergang zum BV-Vergleich ist daher geboten (Vor §§ 4–7 Anm. 46; R 4.5 Abs. 6 EStR). Der durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart notwendige Ansatz eines Übergangsgewinns ist laufender Gewinn des Betriebsveräußerungsjahres. Der Veräußerungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen Barwert der Rentenverpflichtung und Buchwert des Kapitalkontos wird tarifbegünstigt nach § 34 Abs. 1 oder Abs. 3 versteuert; die laufenden Rentenzahlungen sind mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb zu besteuern (§ 16 Anm. 409; R 16 Abs. 11 Satz 5 EStR).

Bei Wahl zur Zuflussbesteuerung tritt eine Steuerbarkeit des Veräußerungsgewinns nach §§ 13, 15, 18 iVm. § 24 Nr. 2 erst ein, wenn der Kapitalanteil der wiederkehrenden Bezüge das stl. Kapitalkonto des Veräußerers zzgl. der Veräußerungskosten übersteigt. Das stl. Kapitalkonto wird rechnerisch dadurch gewonnen, da trotz Ausübung des Wahlrechts auf Zuflussbesteuerung uE zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung ein Wechsel der Gewinnermittlung zum BV-Vergleich durchzuführen ist. Dies gebietet sich zur Wahrung des Grundsatzes der Gesamtgewinngleichheit der Methoden nach Abs. 1 und Abs. 3. Wurden früher noch die Zahlungen in vollem Umfang mit dem Wert des BV verrechnet (R 139 Abs. 11 Satz 7 EStR 2001), sieht die FinVerw. für Veräußerungen nach dem 1.1.2004 uE zutr. nur noch eine Verrechnung mit dem Tilgungsanteil vor; der Zinsanteil ist bereits 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 Satz 7 EStR; *Myßen ua.*, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 640; offengelassen in BFH v. 5.11.2019 – X R 12/17, BStBl. II 2020, 262, Rz. 27).

Die betriebliche Veräußerungsrente auf Zeit unterscheidet sich von der auf Lebenszeit grds. 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, sofern die Rentendauer zehn Jahre übersteigt und – zumindest als Nebenzweck – der Versorgung des Veräußerers dient (BFH v. 5.11.2019 – X R 12/17, BStBl. II 2020, 262, Rz. 15 ff.; H 16 Abs. 11 EStH 2021 „Zeitrente"; *Myßen ua.*, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 836 ff. mwN). Allerdings ist der in den Rentenzahlungen enthaltene Zinsanteil nicht den sonstigen Einkünften iSv. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb, sondern denjenigen aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7) zuzuordnen. Es fehlt – in Abgrenzung zu den Veräußerungsleibrenten, die an die Lebenszeit der Bezugsperson anknüpfen – an der insoweit erforderlichen Wagniskomponente (zutr. BFH v. 14.7.2020 – VIII R 3/17, BStBl. II 2020, 813, Rz. 25).

Bei Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter des fortbestehenden Betriebs gegen Leib- oder Zeitrente sind die Rentenzahlungen im Jahr des Zuflusses BE (einschließlich des in den Zahlungen enthaltenen Zinsanteils). In jedem Wj. ist ein Teilbetrag der AHK in Höhe der Kaufpreis- oder Rentenzahlungen als BA abzuziehen (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). Bei Uneinbringlichkeit der noch offenen Kaufpreisforderung geht die FinVerw. zutr. davon aus, dass der noch nicht abgezogene Teil der AHK im Jahr der Uneinbringlichkeit als BA zu berücksichtigen ist (R 4.5 Abs. 5 Satz 3 EStR).

Der zur Zahlung einer betrieblichen Veräußerungsrente Verpflichtete mit einer Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung kann die Aufwendungen für den Erwerb einzelner WG im Zeitpunkt der Zahlung als BA abziehen (§ 11 Abs. 2 Satz 1). 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 einzelner WG gegen 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 Veräußerungsrente (zB wegen Todes des Rentenberechtigten) weg, ist die Rentenverpflichtung in Höhe des Barwerts im Zeitpunkt des Wegfalls grds. gewinnerhö-

hend aufzulösen (BFH v. 31.8.1972 – IV R 93/67, BStBl. II 1973, 51; BFH 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 einer 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). Erwirbt der Stpfl. im Fall der Gewinnermittlung nach Abs. 3 WG des UV gegen Leib- oder Zeitrentenzahlung (nicht aber solche iSv. Abs. 3 Satz 4), sind die Rentenzahlung zum Zeitpunkt ihres Abflusses (§ 11 Abs. 2 Satz 1) BA. Bei vorzeitigem Wegfall der Rentenverpflichtung ist im Hinblick auf den geringeren BA-Abzug keine BE anzusetzen (R 4.5 Abs. 4 Sätze 6 und 7 EStR).

Die betriebliche Versorgungsrente führt

- *beim Berechtigten* zu nachträglichen betrieblichen Einkünften beim Zufluss der Rentenzahlungen (§§ 13, 15 oder 18 iVm. § 24 Nr. 2). Betriebsausgaben sind im Jahr der Verausgabung (§ 11 Abs. 2 Satz 1) 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 (*Myßen ua.*, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 978).
- *beim Verpflichteten* in voller Höhe zu BA (BFH v. 27.4.1977 – I R 12/74, BStBl. II 1977, 603; BFH v. 7.7.1992 – VIII R 36/90, BStBl. II 1993, 26). Der Wegfall der Rentenverpflichtung infolge Todes des Rentenberechtigten führt beim Verpflichteten nicht zu einem Gewinn.
- *Die Beschränkung der Versorgungsleistungen auf eine bestimmte Höchstdauer* hat auf die stl. Behandlung der Rente beim Berechtigten und Verpflichteten keine Auswirkungen (*Myßen ua.*, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 1016).

cc) Betriebsveräußerung gegen Kaufpreisraten 598

Die Betriebsveräußerung gegen Kaufpreisraten führt beim Veräußerer zur tarifermäßigten Versteuerung des gesamten Veräußerungsgewinns im Veräußerungszeitpunkt. Der Stpfl. mit Einnahmenüberschussrechnung muss nach § 16 Abs. 2 Satz 2 zum BV-Vergleich übergehen. Auf den Zufluss der Raten kommt es nicht an. Dagegen gestehen Rspr. und FinVerw. dem veräußernden Stpfl. ein Wahlrecht zwischen Sofort- und Zuflussbesteuerung zu, wenn einerseits die Kaufpreisraten während eines mehr als zehn Jahre dauernden Zeitraums zu zahlen sind und andererseits die Ratenvereinbarung ebenso wie die sonstige Ausgestaltung des Vertrags eindeutig die Absicht des Veräußerers zum Ausdruck bringen, sich eine Versorgung zu verschaffen (BMF v. 3.8.2004 – IV A 6 - S 2244 – 16/04, BStBl. I 2004, 1187, Rz. 2; H 16 Abs. 11 EStH 2021 „Ratenzahlungen"; stRspr., ua. BFH v. 5.11. 2019 – X R 12/17, BStBl. II 2020, 262, Rz. 15, mwN; zweifelnd aber BFH v. 29.3. 2007 – XI B 56/06, BFH/NV 2007, 1306, unter 1.a cc). In einer solchen Konstellation ist die vom Veräußerer zu empfangende Gegenleistung ähnlich wagnisbehaftet wie bei einer Veräußerungszeitrente. Macht der Stpfl. von seinem Wahlrecht auf Zuflussbesteuerung Gebrauch, sind die in den jeweiligen Kaufpreisraten ent-

haltenen Zinsanteile im Jahr ihres Zuflusses als nachträgliche Einkünfte gem. §§ 13, 15, 18 iVm. § 24 Nr. 2 zu versteuern (zutr. BMF v. 3.8.2004 – IV A 6 - S 2244 – 16/04, BStBl. I 2004, 1187, Rz. 2.1; BFH v. 5.11.2019 – X R 12/17, BStBl. II 2020, 262, Rz. 23 ff. – Kaufpreisforderung bleibt Rest-BV). Wählt der Stpfl. dagegen die Sofortversteuerung, wird die Kaufpreisforderungen uE PV, so dass die in den Raten enthaltenen Zinsanteile Einnahmen aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 darstellen (str., in diese Richtung tendierend auch BFH v. 5.11.2019 – X R 12/17, BStBl. II 2020, 262, Rz. 23 ff. [auch mit Darstellung des Streitstands, dort Rz. 21]).

Zur Abgrenzung der Kaufpreisraten von der Veräußerungsrente s. *Myßen ua.*, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 828 und 851 ff.; zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei Verzinsung bzw. Unverzinslichkeit s. *Myßen ua.*, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 854 ff.

Für den Erwerber des Betriebs gelten die Grundsätze der betrieblichen Veräußerungsrente entsprechend (s. Anm. 597). Die Erhöhungen von Kaufpreisraten aufgrund einer Wertsicherungsklausel sind als BA zu berücksichtigen (*Myßen ua.*, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 861).

599 dd) Andere laufende Bezüge

Als andere laufende Bezüge 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 (*Myßen ua.*, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 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 (*Myßen ua.*, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 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 (*Myßen ua.*, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 17. Aufl. 2021, Rz. 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)

Schrifttum: *Roos*, Durchlaufende Posten im handelsrechtlichen Jahresabschluss unter Berücksichtigung des Saldierungsverbots, DB 2013, 2758; *Kanzler*, Der durchlaufende Posten in der Einnahmenüberschussrechnung bei „Durchbrechung des Durchlaufs", FR 2015, 802; *Köhler*, Durchlaufende Posten beim Mehrwegleergut im Pfandgeldkreislauf der Getränkeindustrie, FR 2015, 318; *Steinhauff*, Behandlung von durch einen Rechtsanwalt veruntreuten Fremdgeldern in der Einnahmenüberschussrechnung, jurisPR-SteuerR 30/2015 Anm. 1; *Levedag*, Aufrechnung eines Rechtsanwalts mit Honoraransprüchen gegen den Anspruch des Mandanten auf Herausgabe von Fremdgeld in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung, HFR 2021, 346.

1. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Regelung

610

Nach Abs. 3 Satz 2 scheiden durchlaufende Posten bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung 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 Einf. war die Entsch. des BFH v. 29.3.1961 (BFH v. 29.3. 1961 – IV 427/60 U, BStBl. III 1961, 500) zur stl. Behandlung von Gerichtskostenvorschüssen bei einem RA (BTDrucks. IV/3189, 5). Der BFH hatte in dieser Entsch. die Auffassung vertreten, dass Gerichtskostenvorschüsse eines RA bei diesem BE seien; er hatte sich dabei zu Unrecht auf die Rspr. zur StPflicht 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. (BFH v. 29.9.2020 – VIII R 14/17, BStBl. II 2021, 431, Rz. 21); sie sollen deshalb nicht als BE erfasst und bei ihrer Weiterleitung nicht als BA abgezogen werden. Sie beeinflussen das Betriebsergebnis nicht und sind deshalb bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nicht anzusetzen (BFH v. 18.12.1975 – IV R 12/72, BStBl. II 1976, 370); sie sind eine Art Fremd-BV (zu diesem Begriff *Levedag*, HFR 2021, 346).

Durchlaufende Posten sind auch bei BV-Vergleich grds. gewinnneutral durch Aktivierung bzw. Passivierung gleich hoher Wertzugänge und Wertabgänge zu behandeln. Beim BV-Vergleich setzt die Gewinnneutralität allerdings nicht voraus, dass das Geschäft erkennbar in fremdem Namen und für fremde Rechnung ausgeführt wird (BFH v. 6.9.2018 – IV R 26/16, BFH/NV 2018, 1260 mwN, Rz. 41; H 4.2 Abs. 1 „Durchlaufende Posten" EStH; s. auch *Roos*, DB 2013, 2758, zu durchlaufenden Posten in der HBil.).

Da die Legaldefinition des Abs. 3 Satz 2 auf BE und BA abstellt, ist davon auszugehen, dass es sich auch bei durchlaufenden Posten um endgültige Geldzu- und -abgänge handelt (BFH v. 19.2.1975 – I R 154/73, BStBl. II 1975, 441). Die Verwendung der Begriffe „Betriebseinnahmen" und „Betriebsausgaben" impliziert, dass es sich um betrieblich veranlasste Einnahmen und Ausgaben handelt, die nur aus Vereinfachungsgründen bei der Einnahmenüberschussrechnung nicht zu erfassen sind, wenn beide Vorgänge innerlich verklammert sind (BFH v. 18.12.1975 – IV R 12/72, BStBl. II 1976, 370, unter 2.; BFH v. 17.10.2012 – VIII S 16/12, BFH/NV 2013, 32, Rz. 15; FG Köln v. 5.6.2014 – 15 K 2605/12, EFG 2014, 1768, rkr.). Werden daher

Beträge im Namen und für Rechnung eines Dritten eingenommen, nicht aber in dessen Namen und für dessen Rechnung ausgegeben, so fehlt es an der inneren Verklammerung und die BE sind gewinnerhöhend zu erfassen (*Kanzler*, FR 2015, 802).

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 BV-Vergleich keine Anwendung (BFH v. 13.8.1997 – I R 85/96, BStBl. II 1998, 161; BFH v. 14.7.2020 – XI B 1/20, BFH/NV 2020, 1258, Rz. 16). Die Gewinnneutralität entsprechender Vorgänge wird durch den Ansatz gleich hoher Wertzu- und -abgänge sichergestellt (BFH v. 4.12.1996 – I R 99/94, BStBl. II 1996, 404; BFH v. 13.8.1997 – I R 85/96, BStBl. II 1998, 161; ebenso *Bode* in *Kirchhof*/*Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 142). 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 Satz 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

611 #### 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.

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. Entscheidend ist die Verklammerung von BE und BA (BFH v. 16.12.2014 – VIII R 19/12, BStBl. II 2015, 643, Rz. 19; BFH v. 29.9.2020 – VIII R 14/17, BStBl. II 2021, 431, Rz. 21). 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; ebenso *Kahle*/*Kopp*, FR 2020, 1117 [1122]).

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 (BFH v. 16.12.2014 – VIII R 19/12, BStBl. II 2015, 643, Rz. 19).

b) Im Namen und für Rechnung eines Dritten

612

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 RA 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). Dies gilt allerdings nicht, wenn der RA zB Gerichtskosten auf eigene Rechnung aufwendet und diese nicht mit dem Mandanten abrechnet; dann handelt es sich um abziehbare BA (zutr. *Kahle*/*Kopp*, FR 2020, 1117 [1122]).

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 RA von seinem Mandanten erhält, kein durchlaufender Posten. Es handelt sich um BE und BA, denn der RA ist insoweit 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 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, 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 abziehen. 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 uE für den umgekehrten Fall (aA wohl BFH v. 16.12.2014 – VIII R 19/12, BStBl. II 2015, 643, mit ablehnender Anm. *Kanzler*, FR 2015, 802; ebenso *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 142 Fn. 14; wohl auch *Weitemeyer/Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1678, 1688 [3/2022]).

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.

613 c) Vereinnahmte und verausgabte Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben

Durchlaufende Posten sind BE und BA, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden. Die Formulierung Vereinnahmung und Verausgabung deutet darauf hin, 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. 558; zum Zufluss bei einem rechtl. Zuflusshindernis s. § 11 Anm. 33). 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). Nach Auffassung des BFH sind veruntreute Fremdgelder auch dann keine stbaren BE für die Tätigkeit eines RA im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn der RA diese kontinuierlich und planmäßig über mehrere Jahre hinweg einsetzt, um BA oder Kosten der privaten Lebensführung zu bestreiten (BFH v. 16.12.2014 – VIII R 19/12, BStBl. II 2015, 643, Rz. 23 ff.; glA *Steinhauff*, jurisPR-SteuerR 30/2015 Anm. 1, beide unter uE unzutreffendem Hinweis auf § 2 Anm. 80 „Unterschlagung"). Es fehlt uE in diesem Fall an der für einen durchlaufenden Posten erforderlichen Verklammerung von „Vereinnahmung und Verausgabung für einen anderen"; für die entsprechenden Beträge ist daher uE 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, Vorinstanz zu BFH v. 16.12.2014 – VIII R 19/12, BStBl. II 2015, 643; *Kanzler*, FR 2015, 802; krit. ebenfalls *Kopp*/*Kahle*, FR 2020, 1117 [1122], die darauf hinweisen, dass mit der Veruntreuung der Fremdbesitzerwillen aufgegeben wird; wie hier auch *Bode* in *Kirchhof*/*Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 142 Fn. 14). Mit dem Hinweis auf § 2 Anm. 80 „Unterschlagung" übersieht der BFH (BFH v. 16.12.2014 – VIII R 19/12, BStBl. II 2015, 643), dass bei der Unterschlagung durch einen „Griff in die Kasse" zwar eine betriebliche Veranlassung fehlt, die beim durchlaufenden Posten aber gegeben ist und auf das Grundgeschäft (wie die Einziehung von Forderungen aus ärztlichen Leistungen) zurückzuführen ist. Es ist widersprüchlich, einerseits vom Begriff der BE auszugehen und daraus zu folgern, dass die Einnahmen in das BV gelangen, andererseits aber die betriebliche Veranlassung in Abrede zu stellen. Der BFH geht dagegen zutr. davon aus, dass ein RA, der nach der Vereinnahmung von Fremdgeld mit eigenen Honoraransprüchen gegen den Herausgabeanspruch des Dritten aufrechnet, das vereinnahmte Fremdgeld als BE in Ansatz zu bringen hat. Mit der Aufrechnungserklärung hat er seinen vorherigen Willen, das Fremdgeld uneigennützig weiterzuleiten, nach außen erkennbar aufgegeben und sich als wirtschaftlich Berechtigter geriert; hierdurch wird die innere Verklammerung zwischen Vereinnahmung und Verausgabung gelöst (BFH v. 29.9.2020 – VIII R 14/17, BStBl. II 2021, 431, Rz. 33; vgl. auch *Levedag*, HFR 2021, 346).

d) Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2: Durchlaufende Posten scheiden bei der Überschussrechnung aus

614

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 und haben deshalb keinerlei Gewinnauswirkung.

3. Einzelfälle durchlaufender Posten

615

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 durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, diesem die ArbG-Anteile zur Sozialversicherung und führt dieser sie an den Sozialversicherungsträger ab, 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 ein 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 abredegemäß 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 durchlaufende 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 durchlaufende Posten, wenn nach der Gebührenordnung des Schlachthofs der Ladenfleischer Gebührenschuldner 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.

Honorareinnahmen werden durch eine gerichtliche Anfechtung der Honorarabrechnung und einen späteren Vergleich nicht nachträglich zu Fremdgeld und zu durchlaufenden Posten (FG Köln v. 5.6.2014 – 15 K 2605/12, EFG 2014, 1768, rkr.).

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 durchlaufende 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 Wollen der Anleger als durchlaufende 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 RA verauslagte Gerichtskosten sowie Zeugen- und Sachverständigengebühren stellen idR durchlaufende Posten iSd. Abs. 3 Satz 2 dar. Etwas anderes gilt nur, wenn der RA 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 RA 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 durchlaufende 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 verausgabt die USt im eigenen Namen und für eigene Rechnung (BFH v. 8.5.1991 – I R 14/90, BFH/NV 1992, 291; BFH v. 29.5.2006 – IV S 6/06 [PKH], BFH/NV 2006, 1827). Siehe auch Anm. 570 „Umsatzsteuer".

Veruntreute Mandantengelder verlieren bei einem RA nicht die Eigenschaft als durchlaufende Posten und sind im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung nicht in die Gewinnermittlung einzubeziehen (BFH v. 16.12.2014 – VIII R 19/12, BStBl. II 2015, 643; aA Anm. 613). Anderes gilt, sobald der RA gegen die vereinnahmten Mandantengelder mit eigenen Honoraransprüchen aufrechnet (BFH v. 20.9.2020 – VIII R 14/17, BStBl. II 2021, 431 – Auflösung der Verklammerung).

Einstweilen frei. 616–618

IV. Befolgung der Vorschriften über die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 2, die Bildung eines Sammelpostens nach § 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

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 die Absetzung für Substanzverringerung (AfS) zu befolgen. Hinsichtlich der AfA und AfS ist eine entsprechende Verweisung auch für den BV-Vergleich vorgesehen (Abs. 1 Satz 10).

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 Satz 1 gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (Abflussprinzip), eine wesentliche Einschränkung. AHK für abnutzbare Anlagegüter sind nicht im Zeitpunkt ihrer Verausgabung, sondern verteilt über deren betriebsgewöhnliche ND 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 10 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 Abflussprin-

zip, während der zwangsweise Abzug der Aufwendungen für gWG (WG mit AHK bis 250 €) diesem Prinzip entspricht.

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 Satz 1 im Jahr der Zahlung in vollem Umfang als BA abziehbar (glA *Weitemeyer*/*Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1694 [3/2022]). 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. 152.

Die AHK von WG des AV, deren ND zwölf Monate nicht übersteigt, sind ebenso wie beim BV-Vergleich im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe abziehbar (BFH v. 26.8.1993 – IV R 127/91, BStBl. II 1994, 232). Dies ergibt sich unmittelbar aus § 7.

620 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 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 BV-Vergleich 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. Damit steht auch dem Stpfl. mit Einnahmenüberschussrechnung das Wahlrecht auf Sofortabschreibung der AHK oder des Einlagewerts der Anlagegüter bis 800 € zu (§ 6 Anm. 1021).

Ein solches Wahlrecht gab es nach § 6 Abs. 2 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 seinerzeit 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. 1005 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 250 €, aber nicht 1 000 € 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. 1100 ff.

Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung sind auch erhöhte Absetzungen und sog. Sonderabschreibungen, da Abs. 3 Satz 3 nicht

nur auf § 7 verweist. Für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen gilt § 7a. 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 einerseits nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011, andererseits nach dem 31.12. 2019 und vor dem 1.1.2023 angeschafft oder hergestellt wurden bzw. werden (vgl. zu letztgenannten Zeiträumen 2. CorStHiG v. 29.6.2020, BGBl. I 2020, 1512 [Anschaffungen/Herstellung im Jahr 2020 und 2021] sowie 4. CorStHiG v. 19.6.2022, BGBl. I 2022, 911 [Erweiterung auf Anschaffungen/Herstellung im Jahr 2022]);
  - 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, unter C.III.1.c cc, 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.

Einstweilen frei. 621–627

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; *Jennemann*, Anwendbarkeit des § 4 Abs. 3 Satz 4 Alt. 2 EStG beim Handel mit Gold, FR 2013, 253; *Heuermann*, Goldfinger und der dritte Abwehrversuch – Das Steuerstundungsmodell des § 15b Abs. 3a EStG und viele Fragen zu Beginn, DStR 2014, 169; *J.P. Müller*, Der Anwendungsbereich des § 4 Abs. 3 S. 4 EStG im professionellen physischen Goldhandel, BB 2015, 1568; *Schulte-Frohlinde*, Übersicht zur bisherigen Rechtsprechung zum Edelmetallhandel (neg. Progressionsvorbehalt), BB 2015, 287.

1. Berücksichtigung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme als Betriebsausgabe (Abs. 3 Satz 4)

628 a) Rechtsentwicklung und Bedeutung der Regelung

Während das Gesetz bei abnutzbaren Anlagegütern eine Verteilung der AHK auf die ND 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. 640).

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 beinhaltete 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 Entsch. 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 (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353; s. Anm. 500) um bestimmte WG des UV erweitert, um Steuersparmodelle zu vereiteln (BTDrucks. 16/634, 13).

Eine dem Abs. 3 Satz 4 entsprechende Regelung wurde durch das AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802; s. Anm. 500) auch in § 32b Abs. 2 Nr. 2 Buchst. c zur Berechnung des ProgrVorb. bei einer 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 Satz 1 ein und bewirkt zugleich eine Anpassung an den BV-Vergleich, bei dem die AHK zu aktivieren sind und der Buchwert ebenfalls erst bei Gewinnrealisierung zu berücksichtigen ist. Ohne die Einschränkung entständen im Jahr der Anschaffung BA, im Jahr der Veräußerung oder Entnahme 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. 630). 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 Gesamtgewinngleichheit 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 Auffassung der FinVerw. im Jahr des Abflusses gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 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. 501.

b) Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 4

aa) Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

629

Abs. 3 Satz 4 erfasst AHK für nicht abnutzbare WG des AV und bestimmte WG des UV (dazu Anm. 630).

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. 60 ff., 225 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 (*Weitemeyer*/*Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1701 [3/2022]; *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 164 [11/2020]; s. auch 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. 1400 ff.). 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. 151).

Der Begriff des nicht abnutzbaren Anlagevermögens ergibt sich durch Gegenüberstellung mit 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. 3 HGB), wenn also die Nutzungsmöglichkeit ab einem bestimmten Zeitpunkt erschöpft ist. Nicht abnutzbare WG des AV sind insbes. Grund und Boden, Beteiligungen (s. § 6 Anm. 790 ff.) und Forderungen. Im Übrigen gehören vom Grund und Boden abgespaltene anders als erworbene Milchlieferrechte, ebenso wie der Grund und Boden selbst, zum nicht abnutzbaren AV eines land- und forstw. Betriebs (BFH v. 9.9.2010 – IV R 2/10, BStBl. II 2011, 171, Rz. 44). Der abgespaltene Buchwert ist daher bei Veräußerung des Rechts im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses als BA abzuziehen (BFH v. 28.11.2013 – IV R 58/10, BStBl. II 2014, 966; s. Anm. 631).

Zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen des Forstbetriebs iSv. § 6 Abs. 1 Nr. 2 gehört bei einem Forstbetrieb auch der Baumbestand als ein vom Grund und Boden getrennt zu bewertendes WG. Als selbständiges WG ist nur der in einem selbständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehende Baumbestand anzusehen, der sich durch geografische Faktoren, die Holzartzusammensetzung oder die Altersklassenzusammensetzung deutlich von den übrigen Holzbeständen abgrenzt und regelmäßig eine Mindestgröße von einem Hektar umfasst (BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960; BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968; BFH v. 18.2.2015 – IV R 37/11, juris, mwN; glA BMF v. 16.5.2012 – IV D 4 - S 2232/0 – 01, BStBl. I 2012, 595).

Zur Nichtberücksichtigung des Grund und Bodens vor Einf. der Bodengewinnbesteuerung 1971 s. § 55 Anm. 3 ff.

630 bb) Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens

Nach Abs. 3 Satz 4 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. 500 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 Abs. 3 Satz 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. 515 und zum Begriff des UV s. § 6 Anm. 152.

Wertpapiere und vergleichbare, nicht verbriefte Forderungen und Rechte fallen ebenfalls unter die Regelung des Abs. 3 Satz 4, sofern sie zum UV gehören. 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. Allerdings sind die von Abs. 3 Satz 4 erfassten Wertpapiere nicht nur dadurch gekennzeichnet, dass sie ein unkörperliches Recht verbriefen, sondern auch durch eine leichte Handelbarkeit (Übertragbarkeit). Diese einschränkende Auslegung des über das Ziel der Missbrauchsabwehr hinausgehenden Wortlauts des Abs. 3 Satz 4 gilt namentlich auch für die den Wertpapieren vergleichbaren WG (BFH v. 19.1.2017 – IV R 10/14, BStBl. II 2017, 466), so dass auch die Anschaffung eines Rückdeckungsanspruchs regelmäßig keine von Abs. 3 Satz 4 erfasste Anschaffung von Wertpapieren und vergleichbaren, nicht verbrieften Forderungen und Rechten des UV ist (BFH v. 12.12.2017 – VIII R 9/14, BStBl. II 2018, 387). Schließlich sind auch Goldbarren keine den in Abs. 3 Satz 4 genannten Wertpapieren vergleichbaren nicht verbriefte Forderungen oder Rechte, denn Goldbarren bleiben trotz ihrer Drittverwahrung bei einer Bank und der dadurch ermöglichten Übertragung ohne körperliche Übergabe eine bewegliche Sache (BFH v. 19.1.2017 – IV R 50/14, BStBl. II 2017, 456; BFH v. 19.1.2017 – IV R 10/14, BStBl. II 2017, 466; BFH v. 19.1.2017 – IV R 5/16, BFH/NV 2017, 755; BFH v. 27.9.2017 – I R 62/15, BFH/NV 2018, 620; FG Hamb. v. 23.4.2015 – 5 K 115/12, juris, rkr.).

Im Übrigen wurde es bei der Beratung des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006 (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353) ausdrücklich abgelehnt, den Erwerb von Edelmetallen ebenfalls in die Neuregelung des Abs. 3 Satz 4 einzubeziehen (s. BTDrucks. 16/749, 1 gegen den Vorschlag in BRDrucks. 937/1/05, 2 ff.). Erst später hat der Gesetzgeber mit einer Regelung in § 32b Abs. 2 Nr. 2 Buchst. c durch das AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802) auf die sog. Goldfinger-Steuersparmodelle reagiert (s. Anm. 500 und 571). Zur umstrittenen Goldfinger-Gestaltung s. auch *Jennemann*, FR 2013, 253; *Heuermann*, DStR 2014, 169; *J.P. Müller*, BB 2015, 1568; *Schulte-Frohlinde*, BB 2015, 287.

Grund und Boden, der zum UV gehört, betrifft die Fälle des gewerblichen Grundstückshandels. Zum Begriff des Grund und Bodens s. § 6 Anm. 510.

Gebäude des UV sind ebenfalls die Objekte des gewerblichen Grundstückshandels. Zum Begriff des Gebäudes s. § 6 Anm. 290 ff.; zum Begriff des UV s. § 6 Anm. 152.

631 **cc) Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 4: Betriebsausgabenabzug im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme**

Die AHK nicht abnutzbarer WG des AV und der genannten WG des UV sind erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme als BA zu berücksichtigen. Ist der BA-Abzug im Wj. der Veräußerung bzw. des Zuflusses des Veräußerungserlöses unterblieben, kommt eine spätere Berücksichtigung der anteiligen AK als BA nicht mehr in Betracht (BFH v. 28.11.2013 – IV R 58/10, BStBl. II 2014, 966).

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 Abs. 3 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. 500) angeschafft, hergestellt oder in das BV eingelegt worden sind (§ 52 Abs. 10 Satz 3), sind nur die WG des UV vom Sofortabzug der AHK ausgeschlossen, die nach dem 5.5.2006 angeschafft, hergestellt oder in das BV eingelegt worden sind (§ 52 Abs. 6 Satz 5).

Übersteigen die AHK den Veräußerungserlös, so entsteht ein Verlust. Bei Zahlung von Kaufpreisraten 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 (glA *Weitemeyer*/*Rehr* in BeckOK, § 4 Rz. 1711 [3/2022]).

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 abzuziehen. 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 Abs. 3 Satz 4 bezeichneten WG des UV voll in das Jahr der Entnahme verlagert.

632 **dd) Entsprechende Anwendung des Abs. 3 Satz 4: Betriebsausgabenabzug bei Totalverlust**

Der Wortlaut des Abs. 3 Satz 4 erfasst nur den Zeitpunkt des BA-Abzugs bei einer Veräußerung oder Entnahme der dort genannten WG. Jedenfalls findet sich dort keine ausdrückliche Regelung zur strechtl. Behandlung des Verlusts nicht abnutzbarer WG des AV.

Sinngemäße Anwendung: Der BFH hat bereits 1978 hierzu entschieden, dass bei einem entschädigungslosen Verlust eines solchen WG im Zeitpunkt des Verlusts bzw. Untergangs ein BA-Abzug vorzunehmen ist. Er ließ offen, ob jener Verlust als „faktische Entnahme" anzusehen ist oder – uE zutr. – Abs. 3 Satz 4 insoweit eine Regelungslücke enthält (BFH v. 23.11.1978 – IV R 146/75, BStBl. II 1979, 109, unter c). Diese Grundsätze, die auch für betrieblich veranlasste Forderungen gelten

(BFH v. 2.9.1971 – IV 342/65, BStBl. II 1972, 334; ebenso BFH v. 11.3.1976 – IV R 185/71 BStBl. II 1976, 380, unter 2.1.; BFH v. 11.7.2007 – XI B 184/06, BFH/NV 2007, 1880, unter b), sind in der höchstrichterlichen Rspr. seitdem allg. anerkannt (s. BFH v. 14.1.1982 – IV R 168/78, BStBl. II 1982, 345, unter 1. und 3.; BFH v. 9.2. 2006 – IV B 60/04, juris, unter II.d cc; BFH v. 31.3.2006 – IV B 189/04, juris, unter d; BFH v. 5.11.2015 – III R 12/13, BStBl. II 2016, 420, Rz. 31) und werden sowohl von der FinVerw. (H 4.5 Abs. 2 „Darlehens- und Beteiligungsverlust" EStH) als auch im Schrifttum geteilt (ua. *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 148, der insoweit von einer Regelungslücke des Abs. 3 Satz 4 ausgeht; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 164, 202 [11/2020]; *Kahle/Kopp*, FR 2020, 1117 [1121]). Die sinngemäße Anwendung des Abs. 3 Satz 4 auf Totalverluste ist uE geboten, da anderenfalls ein BA-Abzug erst zum Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs möglich wäre. Praxisrelevant ist insbes. der Verlust von Beteiligungen an KapGes., die dem BV zugeordnet sind.

Zeitpunkt: Die AHK der in Abs. 3 Satz 4 genannten WG sind im Zeitpunkt ihres Verlusts oder Untergangs als BA abzuziehen. Dies ist dann der Fall, wenn die für das WG aufgewendeten Mittel „endgültig verlorengegangen" sind (vgl. BFH v. 23.11.1978 – IV R 146/75, BStBl. II 1979, 109, unter c; BFH v. 14.1.1982 – IV R 168/78, BStBl. II 1982, 345, unter 3., „endgültig verausgabt"; BFH v. 5.11.2015 – III R 12/13, BStBl. II 2016, 420, Rz 31; ebenso BFH v. 9.2.2006 – IV B 60/04, juris, unter II.d cc). Im Hinblick darauf, dass der Verlust oder Untergang eines WG nur dann der in Abs. 3 Satz 4 ausdrücklich geregelten Veräußerung oder Entnahme gleichzustellen ist, wenn ein solcher entschädigungslos erfolgt (BFH v. 23.11.1978 – IV R 146/75, BStBl. II 1979, 109, unter c), setzt der BA-Abzug ein Feststehen des finalen Verlusts voraus. Bei totalverlustigen Anteilen an einer KapGes. dürfte genügen, dass der Stpfl. mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit keine Rückzahlungen auf seine geleisteten Einlagen mehr erhält. Ob dies bereits zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft anzunehmen ist, hängt vom Einzelfall ab.

Kein Wahlrecht: Der BA-Abzug für entschädigungslos untergegangene WG steht nicht im Wahlrecht des Stpfl. Eine Parallele zur Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2, deren Inanspruchnahme im Wahlrecht des (bilanzierenden) Stpfl. steht, ist nicht zu ziehen, denn der entschädigungslose Verlust/Untergang eines WG wird auch bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nicht durch eine Teilwertabschreibung abgebildet; vielmehr ist das betroffene WG zwingend gewinnmindernd auszubuchen.

Einstweilen frei. 633–639

2. Verzeichnisse für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens iSd. Abs. 3 Satz 4 (Abs. 3 Satz 5) 640

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 Abs. 3 Satz 4 bezieht sich auch auf die WG des AV, also auf die bis zur Änderung durch das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006 (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353; s. Anm. 500) 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 (BTDrucks. 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. Bei einem Forstbetrieb sind die den jeweiligen Beständen zuzuordnenden AHK in die Verzeichnisse aufzunehmen (BFH v. 18.2.2015 – IV R 37/11, juris).

- Tag der Anschaffung ist der der Lieferung (s. § 9a EStDV zum Jahr der Anschaffung). Lieferung ist die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (s. § 6 Anm. 164). 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 Tag der Fertigstellung (§ 9a EStDV zum Jahr der Herstellung). Fertigstellung ist erfolgt, wenn das WG bestimmungsgemäß genutzt werden kann (s. § 6 Anm. 166).
- *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.
- *Ein „an deren Stelle getretener Wert"* ist ein fiktiver Wertansatz, der insbes. bei der Einlage (s. § 6 Abs. 1 Nr. 5) 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 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 den Abzug der AHK als BA (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. Im Übrigen hängt die Zugehörigkeit der WG des AV zum notwendigen BV, ebenso wie bei der Bilanzierung, nicht davon ab, ob sie in das Anlagenverzeichnis nach Abs. 3 Satz 5 aufgenommen wurden (BFH v. 13.5. 2014 – III B 152/13, BFH/NV 2014, 1364). Diese Rspr. ist uE auch auf die in Abs. 3 Satz 4 genannten WG des UV anzuwenden, denn UV ist immer notwendiges BV. Bei WG des gewillkürten BV ist die Aufnahme in das betriebliche Anlageverzeichnis hingegen nur ein starkes und notwendiges Indiz für die Zuordnung eines WG zum BV (s. nur BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985; BFH v. 21.8. 2012 – VIII R 11/11, BStBl. II 2013, 117).

Einstweilen frei. 641–699

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Betriebsausgaben

I. Einordnung und Vereinbarkeit des Abs. 4 mit höherrangigem Recht

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; *Wassermeyer*, 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; *Drenseck*, 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; *Drenseck*, 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; *Wassermeyer*, Betriebliche Veranlassung und der bei der Einnahmeerzielung maßgebliche wirtschaftliche Zusammenhang, in *Lüdicke/Mössner/Hummel* (Hrsg.), Das Steuerrecht der Unternehmen, Freiburg 2013, 685; *Raupach*, Erwerbsaufwand und Privataufwand, in *Kube/Morgenthaler/Mellinghoff/Palm/Puhl/Seiler* (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Heidelberg 2013, 1883; *Güsmer/Wick*, Abzugsfähigkeit von gemischt veranlassten Aufwendungen im internationalen Kontext, DB 2016, 1465; *Schneider*, Gemischte Veranlassung, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, FS für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, 1243; *Wacker*, Das Veranlassungsprinzip national und international – eine Zwischenbilanz aus Sicht des Ertragsteuerrechts, BB 2018, 2519; *Valta* Veranlassungszusammenhang und Markteinkommen, FR 2020, 586.

Siehe auch Schrifttum vor Anm. 765, 790 und 820.

1. Systematische Einordnung

700 a) Umsetzung des objektiven Nettoprinzips

Abs. 4 bestimmt, welche Aufwendungen BA sind.

Abs. 4 dient der Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips, welches ein Ausfluss des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist (*Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 8.54 f.; ausführl. § 2 Anm. 503 und Einf. ESt. Anm. 44; *Ruppe* in DStJG 3 [1980], 103 [105 ff.]). Abs. 4 legt fest, welche Aufwendungen bei den Gewinneinkünften im Einzelnen abziehbar sind.

Abgrenzung zu Aufwendungen der Privatsphäre: Abs. 4 hat damit 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. Anm. 790 ff.).

Hinsichtlich der Zurechnung der Betriebsausgaben trifft Abs. 4 keine klare Regelung. Probleme können 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 stellt, wie zB bei von Dritten getragenen agB oder SA, 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. 701–706

b) Geltungsbereich 707

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 im 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 ergibt sich aus dem Wortlaut des Abs. 3, wonach der Gewinn in den dortigen Fällen durch den Überschuss der BE über die BA zu ermitteln ist.
- *Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich* gem. §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 ist Abs. 4 ebenfalls anzuwenden. Dies lässt 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 ableiten 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 nichtabziehbare Aufwendungen vor (vgl. insgesamt auch § 8 KStG Anm. 22).

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 StPflicht nach § 1 Abs. 2 s. § 1 Anm. 157 ff.). 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. 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 StPflicht gem. § 2 AStG (vgl. § 1 Anm. 27).

- *Wechselt der Steuerpflichtige zwischen verschiedenen Formen der Steuerpflicht* (s. ausführl. § 1 Anm. 47 ff.), 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 StPflicht erzielt, so greift die Abzugsbeschränkung des § 50 Abs. 1 Satz 1 ein, 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 StPflicht 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.).

708–716 Einstweilen frei.

717 c) Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG

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* in 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. 1115; s. auch *Kirchhof* in 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.).

Abs. 7 verlangt für die nicht oder nur eingeschränkt abziehbaren Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7 eine einzelne und getrennte Aufzeichnung. Abgesehen hiervon und von den notwendigen Angaben bei Bewirtungsaufwendungen nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 sieht das EStG keine Aufzeichnungspflicht für BA vor. Es gelten die allgemeinen Aufzeichnungspflichten der §§ 140 ff. AO, soweit der Stpfl. die dortigen Voraussetzungen erfüllt (BFH v. 12.2.2020 – X R 8/18, BFH/NV 2020, 1045, Rz. 20).

§ 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); BFH v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108 (109); BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 (836); *Offerhaus*, 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 auf der Grundlage des Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG 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. Werbungskosten sind somit alle durch die jeweilige Einkunftsart, dh. die berufliche Tätigkeit oder sonstige erwerbsbezogene Leistung des Stpfl. veranlassten Aufwendungen (Nds. FG v. 23.7.2020 – 1 K 76/16, EFG 2020, 1844, rkr.; ausführl. § 9 Anm. 115 ff. und *Hey* in *Tipke*/*Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 8.230). Allerdings wendet die Rspr. die Deckungsgleichheit der Begriffe „Betriebsausgaben" und „Werbungskosten" nicht in allen Fällen konsequent an. So versagte sie bei Geschenken von leitenden Angestellten oder Beamten an Mitarbeiter den WK-Abzug zunächst mit der Begr., dass solche Geschenke die Höhe der Einkünfte nicht beeinflussen würden und kehrte damit zum Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 und den unterschiedlichen Definitionen von BA und WK zurück (s. zB BFH v. 8.11.1984 – IV R 186/82, BStBl. II 1985, 286). Dieser Argumentation bedient sich die Rspr. inzwischen zwar nicht mehr (BFH v. 18.10.2007 – VI R 43/04, BFH/NV 2008, 357, unter II.1.b). Stattdessen stellt sie darauf ab, ob die Aufwendungen durch die private Lebensführung mitveranlasst waren, so dass das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Nr. 1 eingreift (s. dazu unten). Dabei wendet sie uE bei den WK einen engeren Prüfungsmaßstab an als bei den BA (s. zB BFH v. 11.1.2007 – VI R 52/03, BStBl. II 2007, 317, betr. Bewirtungsaufwendungen aus Anlass der Verabschiedung in den Ruhestand; BFH v. 18.10.2007 – VI R 43/04, BFH/NV 2008, 357, betr. Aufwendungen eines Lehrers zur Aufnahme einer ausländ. Gastlehrerin; Thür. FG v. 9.10. 2013 – 3 K 306/12, EFG 2014, 1290, rkr., betr. Stornokosten eines angestellten Chefarztes für eine der Mitarbeitermotivation dienende Skifreizeit; aA wohl *Hey* in *Tipke*/*Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 8.230, die wohl von einer unterschiedslosen Anerkennung derartiger Aufwendungen als BA und WK ausgeht).

§ 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. 700). § 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 bis 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 *Kirchhof* in 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. 700). Dies stellt § 12 lediglich nochmals klar. Die Norm hat insoweit nur deklaratorische Wirkung.

GlA *Drenseck*, DB 1987, 2483; vgl. auch § 12 Anm. 3; *Söhn* in DStJG 3 (1980), 13 (42); zum früher 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; s. aber gleichwohl zum Rückgriff der Rspr. auf § 12 zB Schl.-Holst. FG v. 6.3.2019 – 4 K 48/18, EFG 2019, 681, rkr.

718–734 Einstweilen frei.

d) Verhältnis zu Vorschriften der AO

735 aa) Amtsermittlungsgrundsatz nach § 88 AO

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.

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. 700 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).

Keine tatsächliche Verständigung über Betriebsausgaben: Da es sich bei der Frage, ob Aufwendungen betrieblich veranlasst sind, um eine Rechtsfrage handelt, ist eine tatsächliche Verständigung über das Bestehen oder Nichtbestehen von BA ausgeschlossen (BFH v. 15.4.2021 – IV R 25/18, BStBl. II 2021, 703, Rz. 34).

736 bb) Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen nach § 90 AO

Die Mitwirkungspflicht des Stpfl. (§ 90 Abs. 1 AO) ergänzt den Amtsermittlungsgrundsatz.

Darlegungs- und Feststellungslast: Da es sich bei BA um steuermindernde Tatsachen handelt, muss der Stpfl. die BA dem Grunde und der Höhe nach bezeichnen und nachweisen. Er trägt die Darlegungs- und Feststellungslast (vgl. für das finanzgerichtliche Verfahren: *Ratschow* in *Gräber*, 9. Aufl. 2019, § 96 FGO Rz. 181). 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, s. dazu auch BFH v. 8.4.2021 – VIII B 86/20, BFH/NV 2021, 1068) 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 Amtsermittlungsgrundsatzes 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 Rz. 14 [10/2017]), 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]; BFH v. 19.12.2007 – X B 34/07 BFH/NV 2008, 597; BFH v. 25.8.2009 – I R 88, 89/07, BFH/NV 2009, 2047; BFH v. 9.7.2012 – III B 66/11, BFH/NV 2012, 1631, Rz. 13; BFH v. 19.11.2012 – VII B 126/12, BFH/NV 2013, 504, Rz. 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. 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]; BFH v. 26.11.2008 – X R 20/07, BStBl. II 2009, 388; BFH v. 5.3.2014 – XI R 29/12, BFH/NV 2014, 1170; BFH v. 5.6.2014 – XI R 2/12, BFH/NV 2014, 1864; BFH v. 21.3.2019 – VIII B 129/18, BFH/NV 2019, 812, Rz. 25; H 4.7 „Schätzung von Betriebsausgaben" EStH 2020; vgl. ferner Anm. 832 zur Schätzung bei gemischten Aufwendungen; s. auch BFH v. 16.5.2013 – X B 131/12, BFH/NV 2013, 1260, Rz. 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, weil § 162 Abs. 2 Satz 1 AO ausdrücklich vorschreibt, 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 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).

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 Sach-

verhalt 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]; BFH 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; BFH v. 19.12.2007 – X B 34/07, BFH/NV 2008, 597; BFH v. 17.11.2010 – III B 158/09, BFH/NV 2011, 299: Gericht darf zum Nachteil des Stpfl. von einem Sachverhalt ausgehen, für den eine gewisse Wahrscheinlichkeit spricht; BFH v. 17.11.2010 – III B 158/09, BFH/NV 2011, 299; BFH v. 9.5.2017 – VIII R 51/14, BFH/NV 2018, 5, Rz. 30; BFH v. 12.2.2019 – VIII B 89/18, BFH/NV 2019, 578; 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 Rz. 14 (10/2017).

737 cc) Benennung des Empfängers nach § 160 AO

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 (s. dazu FG Hamb. v. 27.11.2019 – 2 K 111/17, DStRE 2020, 606: kein Benennungsverlangen nach § 160 AO, wenn die Aufwendungen keine BA sind).

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 stbare und stpfl. BE dar. Insbesondere bei gesetzwidrigen Transaktionen hat der Empfänger aber oftmals ein Interesse daran, unbekannt zu bleiben (vgl. weiter *Krumm* in *Tipke/Kruse*, § 160 AO Rz. 1 ff. [9/2020]).

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]; BFH v. 24.6.1997 – VIII R 9/96, BStBl. II 1998, 51 [53]; BFH v. 17.10.2001 – I R 19/01, BFH/NV 2002, 609; BFH v. 13.7.2011 – X B 187/10, BFH/NV 2011, 1899; FG Hamb. v. 22.1.2018 – 2 V 305/17, IStR 2018, 281, rkr.; FG München v. 17.9.2018 – 7 K 1258/17, EFG 2019, 7, rkr.; abl. für den Fall, dass ein Empfänger von Bauleistungen seiner Verpflichtung aus § 48 Abs. 1 nachkommt: Nds. FG v. 5.2.2020 – 9 K 95/13, EFG 2020, 857, Rev., Az. BFH IV R 4/20; s. insgesamt auch *Krumm* in *Tipke/Kruse*, § 160 AO Rz. 12 ff. [9/2020]). 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; BFH v. 31.10.2002 – IV B 126/01, BFH/NV 2003, 291; BFH v. 13.7.2011 – X B 187/10, BFH/NV 2011, 1899; FG Köln v. 18.4.2013 – 10 K 1043/10, EFG 2013, 1370, rkr.). Ob er den Namen des Empfängers tatsächlich kennt, ist ohne Bedeutung (*Krumm* in *Tipke*/*Kruse*, § 160 AO Rz. 18 [9/2020]). 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]; FG München v. 17.9.2018 – 7 K 1258/17, EFG 2019, 7, rkr.) oder er mit Gewalt daran gehindert wurde, die Identität des Empfängers festzustellen (ausführl. *Krumm* in *Tipke*/*Kruse*, § 160 AO Rz. 14 ff. [9/2020]).

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]; BFH v. 17.10.2001 – I R 19/01, BFH/NV 2002, 609; BFH v. 17.11.2010 – I B 143/10, BFH/NV 2011, 198; s. zu Domizilgesellschaften: BFH v. 11.7.2013 – IV R 27/09, BStBl. II 2013, 989; BFH v. 15.4.2021 – IV R 25/18, BStBl. II 2021, 703, Rz. 44; FG Hamb. v. 22.1.2018 – 2 V 305/17, IStR 2018, 281, rkr.; FG München v. 17.9.2018 – 7 K 1258/17, EFG 2019, 7, rkr.). 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]; BFH v. 6.4.1993 – XI B 94/92, BFH/NV 1993, 633; s. auch BFH v. 11.7.2013 – IV R 27/09, BStBl. II 2013, 989: bei ausländ. Domizilgesellschaften muss feststellbar sein, ob der Empfänger im Inland stpfl. ist und seine stl. Pflichten erfüllt; dazu auch FG Hamb. v. 22.1.2018 – 2 V 305/17, IStR 2018, 281, rkr.; FG München v. 17.9.2018 – 7 K 1258/17, EFG 2019, 7, rkr.). 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 (*Krumm* in *Tipke*/*Kruse*, § 160 AO Rz. 24 [9/2020]).

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 Entsch. im Ermessen der FinBeh. (zweite Stufe, BFH v. 24.6.1997 – VIII R 9/96, BStBl. II 1998, 51 [53]; FG Hamb. v. 22.1.2018 – 2 V 305/17, IStR 2018, 281, rkr.). 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 darf 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. 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 *Krumm* in *Tipke/Kruse*, § 160 AO Rz. 34 [9/2020]; s. aber auch BFH v. 11.7.2013 – IV R 27/09, BStBl. II 2013, 989, Rz. 32 mwN: BA-Abzug ist bei fehlender Bezeichnung auch dann zu versagen, wenn dem Stpfl. die BA mit Sicherheit entstanden sind).

738 Einstweilen frei.

739 2. Verfassungsmäßigkeit

Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen gegen Abs. 4 nicht. Die Regelung ist grds. mit dem Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 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; BVerfG v. 13.6.1988 – 1 BvR 68/88, HFR 1989, 316, betr. über betriebliches Girokonto entrichtete Schuldzinsen für ein eigengenutztes Einfamilienhaus; BVerfG v. 21.7.1988 – 1 BvR 1189/87, HFR 1989, 108, betr. Kinderbetreuungskosten; BVerfG v. 9.10.1991 – 1 BvR 1406/89, HFR 1992, 500, betr. Fremdvergleich bei einer Pensionszusage an einen Ehegatten; BVerfG 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).

740–749 Einstweilen frei.

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4

1. Betriebsausgaben als Aufwendungen

750 a) Begriff der Aufwendungen in Rechtsprechung und Schrifttum

Betriebsausgaben 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).

Nach der Rechtsprechung des BFH und der überwiegend im Schrifttum vertretenen Auffassung verwendet das EStG den Begriff der „Aufwendungen" als Oberbegriff für „Ausgaben" und „Aufwand" und ist im Sinne aller Wertabflüsse zu verstehen, die nicht Entnahmen sind.

> BFH v. 10.10.2017 – X R 33/16, BStBl. II 2018, 185, Rz. 23; BFH v. 20.8.1986 – I R 80/83, BStBl. II 1986, 904, unter II.2; BFH v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108 (110); BFH v. 16.7.2015 – III R 33/14, BStBl. II 2016, 44, Rz. 11; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 552 (11/2020); *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 22 ff. (9/2012); *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 168: alle Wertabflüsse, die keine Entnahmen sind; *Nacke* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1619 (12/2019); *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 471; *Kröner*, StuW 1985, 115 (116); *Ruppe* in DStJG 3 (1980), 103 (117 f.); *Söhn*, StuW 1991, 270 (272); wohl auch *Loschelder* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 4 Rz. 471 ff.

Danach können Aufwendungen mithin daraus entstehen, dass beim Stpfl. Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen, oder Werte (zB AfA) abfließen (BFH v. 16.7.2015 – III R 33/14, BStBl. II 2016, 44, Rz. 11; BFH v. 10.10.2017 – X R 33/16,

BStBl. II 2018, 185, Rz. 23). Unter den Begriff des Aufwands fallen ferner die Teilwertabschreibung sowie RAP und Rückstellungen für bereits entstandene Verbindlichkeiten (BFH v. 10.10.2017 – X R 33/16, BStBl. II 2018, 185, Rz. 23; *Nacke* in *LBP*, § 4 Rz. 1619 [12/2019]; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 552 [11/2020]).

Nach der früher von der Rechtsprechung und zum Teil im Schrifttum vertretenen Auffassung sollen Aufwendungen hingegen alle beim Stpfl. abfließenden Güter sein, die in Geld oder Geldeswert bestehen.

> BFH v. 27.2.1985 – I R 20/82, BStBl. II 1985, 458 (459); BFH v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108 (109); BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 (836); *Krüger* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 9 Rz. 12; *von Bornhaupt* in DStJG 3 (1980), 149 (154); *von Bornhaupt*, FR 1981, 497 (499); *Offerhaus*, BB 1979, 617; *Wanner*, StuW 1987, 302 (306); s. aus heutiger Zeit auch BFH v. 13.11.2019 – VIII S 37/18, BFH/NV 2020, 196, Rz. 44: BE und BA sind wirtschaftlich endgültig vereinnahmte Geldzu- und -abgänge; 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; BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526 (527); BFH 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.

b) Stellungnahme

aa) Aufwendungen als alle betrieblich veranlassten Abgänge 751

Es ist zu begrüßen, dass der BFH (BFH v. 10.10.2017 – X R 33/16, BStBl. II 2018, 185, Rz. 23) inzwischen klargestellt hat, dass der Begriff der Aufwendungen als Oberbegriff für Ausgaben und Aufwand zu verstehen ist (s. Anm. 750), wie dies hier bereits seit Langem vertreten wird.

Kein Umkehrschluss aus § 8 Abs. 1 möglich: Der früher von der Rspr. und vereinzelt noch heute in der Literatur (*Krüger* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 9 Rz. 12) vertretenen Auffassung, wonach der Begriff der Aufwendungen als Umkehrschluss aus § 8 Abs. 1 zu definieren sein soll, ist nicht zu folgen. 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. 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 BA 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 nicht abziehbaren 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 (so auch BFH v. 10.10.2017 – X R 33/16, BStBl. II 2018, 185, Rz. 24; ausführl. Anm. 1115). Diese Aufwendungen betreffen aber nicht nur Ausgaben als tatsächliche Abflüsse in Geld oder Geldeswert, sondern auch betrieblichen Aufwand, zB in Form von AfA bei Gästehäusern (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 Absetzung für Abnutzung 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 (so auch BFH v. 10.10.2017 – X R 33/16, BStBl. II 2018, 185, Rz. 25). Dadurch können die Unklarheiten, die früher bei der rechtl. Einordnung der AfA als Wertabgang ohne Zahlung bestehen, beseitigt werden.

- *Der Rechtscharakter der Absetzung für Abnutzung ist streitig* (vgl. ausführl. zum Rechtscharakter der AfA § 7 Anm. 14; *Kulosa* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 7 Rz. 1, jeweils mwN).
  - Nach der Aufwandsverteilungsthese 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, 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 rechtl. Einordnung der AfA wird obsolet, wenn man – wie hier vertreten – von einem weiten Aufwendungsbegriff 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: *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 552 [11/2020]). Dieses Erg. 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, der eine betriebsgewöhnliche ND von fünf Jahren hat. 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, wenn man diese neben den BA als betrieblich veranlassten Geschäftsvorfall zum Abzug zulässt (mit dieser Lösung für die Praxis *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 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 Vorausset-

zungen – 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 Rz. E 33 (9/2012): 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 beim Steuerpflichtigen nicht eintreten (glA *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 41 [9/2012]). Ausgaben – und damit auch Aufwendungen – liegen auch dann begrifflich vor, wenn beim 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* in 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 Rz. E 42 [9/2012]; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 552 [11/2020]). Abgesehen davon spricht auch Abs. 3 Satz 4 von den AHK als BA.

cc) Betrieblicher Aufwand als Unterfall der Aufwendungen 753

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; *Offerhaus*, BB 1979, 617). Er entstammt dem betrieblichen Rechnungswesen, so dass auf die dort verwendeten Definitionen zurückzugreifen ist.

Aufwand ist sämtlicher erfolgswirksamer Verzehr von Gütern und Leistungen, der keine Entnahme ist (glA *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 40 [9/2012]). 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; BFH v. 12.11.2009 – VI R 20/07, BFH/NV 2010, 719, zu Gewinnausschüttungen einer Versorgungskasse an den ArbG; FG Köln v. 13.2.2014 – 6 K 2745/10, EFG 2014, 843, rkr., betr. Rückzahlung von Geldern nach arbeitsgerichtlichem Verfahren; 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; BFH v. 14.7.2009 – VIII R 10/07, BFH/NV 2009, 1815.

Die überwiegende Ansicht im Schrifttum nimmt demgegenüber in diesen Fällen eine BA an (vgl. *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 348 [9/2012]; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 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 Rz. E 351 (9/2012), 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.

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 Rz. E 334 [9/2012]). 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 letztendlich bei ihm keine Vermögensminderung eintritt (vgl. Anm. 752; glA *Sommer*, DStR 1986, 14 [17]; aA *Trzaskalik*, StuW 1985, 222 [226]; wohl auch *von Bornhaupt* in 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 Rz. E 334 [9/2012]).

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 durften.

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 nichtabziehbaren BA iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 BFH v. 18.6.2003 – I B 164, 165/02, BFH/NV 2003, 1555; BFH v. 14.7.2020 – XI B 1/20, BFH/NV 2020, 1258, Rz. 18; *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 339 (9/2012); *Nacke* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1620 (12/2019); 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 Rz. 1620 [12/2019]; aA unter Hinweis auf die Pflicht des Stpfl., die falsche Behandlung anzufechten *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 339 [9/2012]).

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. § 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 Erstattungsleistungen 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 (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* in 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. Anm. 765; im Erg. glA *Kroschel/Wellisch*, DStR 1998, 1661).

766–775 Einstweilen frei.

776 d) Fiktive Aufwendungen und pauschale Betriebsausgaben

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 (zum Verzicht auf Einnahmen: BFH v. 9.5.2017 – VIII R 1/14, BFH/NV 2017, 1418, Rz. 55; zur vergleichbaren Problema-

tik bei den WK s. § 9 Anm. 100 mwN; uE begrifflich unsauber: Hess. FG v. 13.7. 2021 – 4 K 404/20, EFG 2021, 1885, rkr., wonach die Verwendung von Bonusmeilen eine fiktive BA sein soll).

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 H 18.2 EStH 2020 unter Hinweis auf 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 2455 € 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 614 € jährlich; vgl. zu Aufwendungen für Geschäftsreisen und wegen dHf. auch R 4.12 Abs. 2 und 3 EStH 2020 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. 189 ff.).

Einstweilen frei. 777–779

e) Bewertung der Aufwendungen 780

Abflüsse in Geld in inländ. Währung (Bargeld, Schecks usw.) sind mit dem Nominalbetrag anzusetzen. Ausländische 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 Be-

wertungsunterschiede zwischen den Begriffen bewegen sich regelmäßig in einem Bereich, der einer jeden Schätzung als Unschärfe anhaftet.

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. 100 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 Rz. E 56 [9/2012]), weil die Aufwendungen nur dann, wenn sie durch eine solche (stbare) betriebliche Erwerbstätigkeit veranlasst sind, den zu ermittelnden Gewinn mindern können. 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 einen 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 BSGewinnermittlung (s. etwa BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140; BFH 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 Rz. E 56 [9/2012]; zur de lege ferenda erwägenswerten Beschränkung des Abzugs von Aufwendungen auf sog. Erwerbsaufwendungen s. *Kirchhof*, 57. DJT, Gutachten F, F 39).

786–789 Einstweilen frei.

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; *U. Prinz*, Grundfragen und Anwendungsbereiche des Veranlassungsprinzips im Ertragsteuerrecht, StuW 1996, 267; *Wacker*, Das Veranlassungsprinzip national und international – eine Zwischenbilanz aus Sicht des Ertragsteuerrechts, BB 2018, 2519.

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 Entsch. des RFH (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 Rz. E 65 ff. (9/2012); *Söhn* in DStJG 3 (1980), 13 (19 ff., 73); vgl. auch die ausführliche Darstellung bei *Wanner*, StuW 1987, 302 (314 ff.); in diese Richtung wohl auch *Schneider*, FS BFH, 2018, 1243 (1244).

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 setze 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.

von Bornhaupt in DStJG 3 (1980), 149 (180); *Kröger*, StuW 1978, 289 (291); *Offerhaus*, BB 1979, 617 (620); *Wassermeyer* in DStJG 3 (1980), 402 (404, 408 f.); *Wassermeyer*, StuW 1982, 352 (358 f.); vgl. auch *Hofstetter*, DStZ 1991, 658 (660), mit einer Überprüfung der juristischen Kausalitätstheorien und *U. Prinz*, FR 1986, 397 (406), zum WK-Begriff; vgl. auch die ausführliche Darstellung dieser Theorie bei *Wanner*, StuW 1987, 302 (311 ff.).

bb) Auffassungen in Rechtsprechung und Schrifttum 791

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); BFH v. 27.11.1989 – GrS 1/88, BStBl. II 1990, 160 (163); BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817 (823); BFH v. 23.1.1991 – X R 37/86, BStBl. II 1991, 398; BFH v. 17.12.1996 – VIII B 71/96, BStBl. II 1997, 290 (292); BFH v. 26.11.1997 – X R 146/94, BFH/NV 1998, 961; BFH v. 17.6.1999 – III R 37/98, BStBl. II 1999, 600; BFH 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; BFH v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11; BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, Rz. 93; BFH v. 7.5.2013 – VIII R 51/10, BFH/NV 2013, 1685, Rz. 19; BFH v. 17.11.2015 – X R 3/14, BFH/NV 2016, 922, Rz. 18; BFH v. 3.2.2016 – X R 25/12, BStBl. II 2016, 391, Rz. 26; BFH v. 30.11.2017 – IV R 22/15, BFH/NV 2018, 335, Rz. 17; BFH v. 6.12.2017 – VI R 68/15, BStBl. II 2019, 128, Rz. 14; BFH v. 7.2.2018 – X R 10/16, BStBl. II 2018, 630, Rz. 31; BFH v. 19.7.2018 – IV R 14/16, BFH/NV 2018, 1336, Rz. 37; BFH v. 27.5.2020 – III R 17/19, BStBl. II 2021, 748, Rz. 14; BFH v. 14.7.2020 – VIII R 28/17, BStBl. II 2021, 14, Rz. 14; FG Münster v. 14.5.2019 – 2 K 2355/18 E, EFG 2019, 1525, rkr.; Sächs. FG v. 19.7.2019 – 6 K 1301/17, EFG 2021, 268, rkr.

Der GrS des BFH (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817 [823]) hat dies 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 im Einzelnen auch *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 30: betrieblicher Vorgang).

Das überwiegende Schrifttum hat sich der Auffassung des BFH angeschlossen.

Drüen in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 556 (11/2020); *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 480; *Nacke* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1625 (12/2019); *von Bornhaupt* in DStJG 3 (1980), 149 (180); *von Bornhaupt*, FR 1982, 313 (318); *Offerhaus*, BB 1979, 617 (621); *Ruppe* in DStJG 3 (1980), 103 (127); *Söhn* in DStJG 3 (1980), 13 (28); *Söhn*, FR 1980, 301 (302); *Söhn*, StuW 1983, 193 (194); *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 8.231; s. aber auch *Wacker*, BB 2018, 2519, der das Veranlassungsprinzip als Prinzip wertender Zurechnung versteht.

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 in DStJG 3 (1980), 402; *Wassermeyer*, StuW 1981, 245 (250); *Wassermeyer*, StuW 1982, 352 (358 ff.); *Tipke*, StuW 1979, 193 (199); vgl. auch *U. Prinz*, FR 1986, 397 (405), zu WK: nur subjektiv-wirtschaftliche Kriterien von Bedeutung.

792 Einstweilen frei.

793 cc) Stellungnahme

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 *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 556 (11/2021); *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 161; *Nacke* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1625 (12/2019); *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 8.231; *Ruppe* in DStJG 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 im Sinne der 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* in DStJG 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 (s. die Nachweise in Anm. 791). 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 Handeln verbindet (vgl. ausführl. zum Begriff der Veranlassung *Wassermeyer*, StuW 1982, 352 [358]).

Beispiel

(nach *Raupach* in 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; BFH 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 Rz. E 77 (9/2012).

Diesem Merkmal kommt die Aufgabe eines Korrektivs zu, weil die subjektiven Vorstellungen und Absichten des Stpfl. nicht allein über die Abgrenzung von be-

trieblichen Ausgaben zu privaten Ausgaben entscheiden dürfen. Es muss vielmehr eine Objektivierung der Vorstellungen des Stpfl. eintreten.

Siehe *Wassermeyer* in DStJG 3 (1980), 402 (408), mit der Abgrenzung zum Begriff „Zweck", der rein subjektiv geprägt ist; s. auch *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 77 (9/2012), 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, weil es nicht darauf ankommt, dass die betriebliche Tätigkeit entsprechend der naturgesetzlichen Notwendigkeit nicht hinweggedacht werden kann, ohne dass der Erfolg entfiele (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, 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 eine 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); BFH v. 8.10.1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853 (854); BFH v. 7.6.1988 – VIII R 76/85, BStBl. II 1989, 97 (98); BFH v. 23.11.1988 – X R 17/86, BStBl. II 1989, 405 (406); BFH v. 29.10.1991 – VIII R 148/85, BStBl. II 1992, 647 (648); BFH v. 29.3.2000 – X R 99/95,

BFH/NV 2000, 1188; BFH v. 17.11.2015 – X R 3/14, BFH/NV 2016, 537; BFH v. 7.2.2018 – X R 10/16, BStBl. II 2018, 630, betr. ein Blockheizkraftwerk; FG Nürnb. v. 2.5.2016 – 4 K 15/14, EFG 2016, 1008, rkr.

Es kommt nämlich 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, fehlende Notwendigkeit oder Höhe der Aufwendungen sind auch nicht zwingend ein Anzeichen für deren private Veranlassung, sondern allenfalls ein Indiz (BFH v. 14.7.2020 – VIII R 28/17, BStBl. II 2021, 14, Rz. 15), so dass eine finanzbehördliche Prüfung nicht automatisch angezeigt ist (so aber *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 81 [9/2012]). 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. Zu vorab entstandenen vergeblichen BA vgl. auch Anm. 819.

Gesetzes- und sittenwidrige Aufwendungen können ebenfalls BA sein. Insoweit greift die Regelung des § 40 AO ein (FG Rhld.-Pf. v. 20.10.2020 – 5 K 1613/17, EFG 2021, 92, Rev., Az. BFH X R 34/20). 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.; BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771, betr. Verlust einer Geldbörse anlässlich einer betrieblichen Vortragsreise; BFH 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 (BFH v. 14.7. 2020 – VIII R 28/17, BStBl. II 2021, 14, Rz. 14; Schl.-Holst. FG v. 6.3.2019 – 4 K 48/ 18, EFG 2019, 681, rkr., zu Aufwendungen für die Professur eines Arztes; FG Münster v. 14.5.2019 – 2 K 2355/18 E, EFG 2019, 1525, rkr., zu Reisekosten der mitreisenden Ehefrau; Sächs. FG v. 19.7.2019 – 6 K 1301/17, EFG 2021, 268, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 20.10.2020 – 5 K 1613/17, EFG 2021, 92, Rev., Az. BFH X R 34/20 mwN, zu Kosten der Strafverteidigung; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 487, verneinend ua. für Kindergartenkosten als BA wegen Überlagerung durch außerbetriebliche Umstände; 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, 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; BFH v. 12.7.1989 – X R 35/86, BStBl. II 1989, 967, betr. Unfallkosten infolge eines Unfalls auf der Fahrt zum Steuerberater; BFH 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 25/80, 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, 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; BFH v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762, mit Anm. *Wendt*, FR 2008, 29, betr. Diebstahl eines betrieblichen Pkw. während 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; BFH v. 28.2.2013 – IV R 4/11, BFH/NV 2012, 1081; BFH v. 7.5.2013 – VIII R 51/10, BStBl. II 2013, 808; BFH v. 15.12.2016 – IV R 22/14, BFH/NV 2017, 454, Rz. 12; BFH v. 30.11.2017 – IV R 22/15, BFH/NV 2018, 335, Rz. 17; BFH v. 7.2.2018 – X R 10/16, BStBl. II 2018, 630, Rz. 28; BFH v. 19.7.2018 – IV R 14/16, BFH/NV 2018, 1336, Rz. 37; BFH v. 8.11.2018 – IV R 38/16, BFH/NV 2019, 551, Rz. 41.

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 veranlasstes 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]; BFH v. 4.6.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1991, 761 [762]; BFH 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 vorausgezahlten 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, weil Abs. 4 ausdrücklich auf die Veranlassung durch den Betrieb abstellt und nicht auf einen Zusammenhang mit erzielten Einnahmen (s. Anm. 785; glA *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 260 [9/2012]).

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 Entsch. 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; BFH v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819 (821); BFH v. 13.2.2003 – IV R 44/01, BStBl. II 2003, 1252; BFH v. 7.2.2018 – X R 10/16, BStBl. II 2018, 630, Rz. 50 ff., zum Blockheizkraftwerk; FG Schl.-Holst. v. 16.5.2017 – 4 K 41/16, EFG 2017, 1422, rkr.

Aus Gründen der Rechtsklarheit und der eindeutigen Abgrenzung zu privat veranlassten Aufwendungen muss sich der Entschluss anhand objektiver Umstände feststellen lassen.

Dazu BFH v. 7.2.2018 – X R 10/16, BStBl. II 2018, 630, Rz. 50 ff., zum Blockheizkraftwerk; FG Hamb. v. 20.9.2016 – 5 K 28/15, juris, rkr.; FG Schl.-Holst. v. 16.5.2017 – 4 K 41/16, EFG 2017, 1422, rkr.; 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; BFH v. 4.6.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1993, 761 (762); BFH v. 14.7.1992 – VIII R 49/90, BFH/NV 1993, 16 (17); BFH v. 23.10.2019 – VI R 1/18, BFH/NV 2020, 354, betr. dHf., alle jeweils zu vorab entstandenen WK; FG Düss. v. 15.12.2021 – 10 K 2085/17 E, EFG 2022, 319, rkr.

Bestehen rechtliche oder tatsächliche Hindernisse bei der Aufnahme der werbenden 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; s. auch FG München v. 16.12.2009 – 10 K 3037/08, DStRE 2010, 1233, rkr.

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), weil selbst in dem Fall, dass der Stpfl. nach seiner Vorstellung davon ausgeht, die Hindernisse beseitigen zu können, sich dabei aber irrealen Illusionen hingibt, insgesamt kein endgültiger und ernsthafter Entschluss zur Aufnahme einer werbenden Tätigkeit vorliegt, 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; BFH v. 14.6.1988 – VIII R 252/82, BStBl. II 1988, 992 (994); BFH v. 16.12.1988 – III R 116/86, BStBl. II 1989, 380 (381); BFH v. 18.4.1990 – III R 5/88, BFH/NV 1991, 25; BFH v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819 (821); BFH v. 7.2.2018 – X R 10/16, BStBl. II 2018, 630, Rz. 50 ff., zum Blockheizkraftwerk; Nds. FG v. 3.11.2011 – 11 K 467/09, EFG 2012, 305, rkr.; FG Hamb. v. 20.9.2016 – 5 K 28/15, juris, rkr.; FG Schl.-Holst. v. 16.5.2017 – 4 K 41/16, EFG 2017, 1422, rkr.; 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; FG Düss. v. 15.12.2021 – 10 K 2085/17 E, EFG 2022, 319, rkr.).

▶ *Uneinheitliche Rechtsprechung zur Frage des Zusammenhangs mit einer konkreten Einkunftsart:* In seiner früheren Rspr. verlangte der BFH, dass sich die Aufwendungen auf eine konkrete Einkunftsart beziehen.

StRspr., vgl. BFH v. 18.4.1990 – III R 5/88, BFH/NV 1991, 25; BFH v. 4.6.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1991, 761 (762); BFH v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819 (821); BFH 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 soll 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; BFH v. 13.11.1973 – VIII R 157/70, BStBl. II 1974, 161 [162], zu WK).

Ohne konkrete Aufgabe seiner bisherigen Rspr. stellte der BFH zwischenzeitlich nicht mehr auf den Bezug zu einer konkreten Einkunftsart ab, sondern ließ einen hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Veranlassungszusammenhang mit späteren Einnahmen ausreichen.

Siehe BFH v. 10.1.2012 – VI B 80/11, BFH/NV 2012, 782; BFH v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BStBl. II 2013, 284, Rz. 11; BFH v. 11.12.2012 – IX R 14/12, BStBl. II 2013, 179; BFH v. 9.7.2013 – IX R 48/12, BStBl. II 2013, 693; s. auch BFH v. 10.6.2008 – VIII R 76/05, BStBl. II 2008, 937, zu einer evtl. vorzunehmenden Aufteilung der Aufwendungen, wenn sie mehrere Einkunftsarten betreffen; dazu auch *Schneider*, FS BFH, 2018, 1243 (1252 f.).

So qualifiziert er zB Aufwendungen für eine Erstausbildung grds. als WK oder BA, ohne danach zu fragen, ob sich die Aufwendungen auf eine konkrete Einkunftsart beziehen.

Grundlegend BFH v. 28.7.2011 – VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557; BFH v. 28.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561; BFH v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BStBl. II 2013, 284, Rz. 11; zur gesetzgeberischen Reaktion auf diese Rspr. durch Schaffung des Abs. 9 s. Anm. 2120, zugleich mwN; s. auch *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 484, der daraus die Aufgabe der früheren Rspr. ableitet.

In neueren Entsch. führt der BFH demgegenüber unter Hinweis auf die frühere Rspr. erneut aus, dass ein Abzug von Aufwendungen nur in Betracht kommt, sofern ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird.

Zu WK: BFH v. 11.12.2012 – IX R 14/12, BStBl. II 2013, 279, Rz. 10; BFH v. 9.7.2013 – IX R 48/12, BStBl. II 2013, 693, Rz. 12; BFH v. 1.12.2015 – IX R 9/15, BStBl. II 2016, 335, Rz. 20; BFH v. 17.5.2017 – VI R 1/16, BStBl. II 2017, 1073, Rz. 26; s. auch BFH v. 30.10.2014 – IV R 34/11, BFH/NV 2015, 397, Rz. 30: Stpfl. darf mit den Aufwendungen nicht nur irgendeine noch unsichere Einkommensquelle anstreben, sondern es muss eine klar erkennbare Beziehung zwischen den Aufwendungen und einer bestimmten Einkunftsart bestehen; s. auch § 9 Anm. 162.

▶ *Stellungnahme:* Die vorab entstandenen Aufwendungen müssen uE zwar auf eine künftige konkrete Tätigkeit des Stpfl. abzielen, sich aber nicht auf eine kon-

krete 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 Rz. E 260 [9/2012]). Darüber hinaus würde man die Anforderungen an den Stpfl. überspannen, 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. In diesem Fall sind die Aufwendungen aber möglicherweise als vorab entstandene vergebliche BA abziehbar (s. Anm. 819).

818 **dd) Beispiele aus der Rechtsprechung für vorab entstandene Betriebsausgaben**

Ausbildungskosten für einen zweiten Beruf (BFH v. 13.2.2003 – IV R 44/01, BStBl. II 2003, 698; s. auch Anm. 880).

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]; BFH v. 19.4. 2007 – IV R 28/05, BStBl. II 2007, 704).

Darlehensverluste (BFH v. 22.9.2004 – III R 38/03, BFH/NV 2005, 202).

Einlagen für die Begr. einer dann nicht zustande kommenden Mitunternehmerschaft, wenn 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 Besichtigung von Hotels, wenn sich der Stpfl. ernsthaft entschieden 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).

ee) Vorab entstandene vergebliche Betriebsausgaben 819

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); BFH v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819 (821); BFH v. 21.9.1995 – IV R 117/94, BFH/NV 1996, 461 (462); BFH v. 29.3.2000 – X R 99/95, BFH/NV 2000, 786; BFH v. 22.9.2004 – III R 38/03, BFH/NV 2005, 202; FG Ba.-Württ. v. 12.5.2010 – 7 K 81/07, EFG 2011, 45, rkr.; FG Nürnb. v. 2.6.2016 – 4 K 15/14, EFG 2016, 1008, rkr.

Man spricht in diesem 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 (FG Nürnb. v. 2.6.2016 – 4 K 15/14, EFG 2016, 1008, rkr.). Ob dies der Fall war, ist eine Entsch. 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; BFH v. 29.3.2000 – X R 99/95, BFH/NV 2000, 786; FG Nürnb. v. 2.6.2016 – 4 K 15/14, EFG 2016, 1008, rkr.; FG Münster v. 20.12.2018 – 5 K 2661/16 E, BB 2019, 406, rkr.; 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; *Dötsch*, 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]; zur Notwendigkeit einer vorherigen betrieblichen Tätigkeit: FG Münster v. 20.7.2018 – 4 K 333/16 E, EFG 2018, 1620, rkr.). Diese Aufwendungen (zB für Gewährleistungsarbeiten) sind als BA abziehbar, obwohl sie nicht mehr auf die Erzielung von Einnahmen ausgerichtet sind, weil nach Abs. 4 ausschließlich die Veranlassung durch den Betrieb maßgebend ist (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. *Dötsch*, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1987, 32), weil nach dem vom BFH vertretenen Betriebsbegriff der Betrieb erst mit dieser letzten Abwicklungs-, Einstellungs- oder Veräußerungshandlung endet (vgl. die Nachweise Vor §§ 4–7 Anm. 95).

Abzugrenzen 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; BFH v. 28.7.1999 – X R 63/95, BFH/NV 2000, 40; BFH v. 3.2.2016 – X R 25/12, BStBl. II 2016, 391, und BFH v. 7.6.2016 – VIII R 32/13, BStBl. II 2016, 769 mwN, jeweils betr. Schuldzinsen; FG Sa.-Anh. v. 29.11.2012 – 6 K 594/11, juris, rkr., betr. Übertragung einer Einzelpraxis in eine Gemeinschaftspraxis; FG Nürnb. v. 21.2.2018 – 4 K 1425/15, EFG 2018, 1969, rkr., betr. Beratungskosten; s. zur betrieblichen Veranlassung der Veräußerungskosten aber auch BFH v. 7.3.2019 – IV R 18/17, BStBl. II 2019, 696, Rz. 16: Veräußerungskosten iSd. § 16 Abs. 2 sind BA, die durch den Veräußerungsvorgang veranlasst sind; s. ferner § 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 *Kirchhof*, 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 Erwerbsfolgeaufwand 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 § 16 Anm. 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 so lange als (nachträgliche) BA abziehbar, wie sich der Stpfl. ernsthaft um eine Verwertung bemüht (gegen die Annahme einer „Zwangsentnahme" auch *Söhn* in *KSM*, § Rz. E 271 [9/2012]). 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 ins 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; s. auch BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BFH/NV 2014, 1151; s. auch BFH v. 11.10.2017 – IX R 10/17, BFH/NV 2018, 299, zu nachträglichen Schuldzinsen als WK bei VuV).

Überführt der Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen 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 – X R 15/04, 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*, 41. Aufl. 2022, § 16 Rz. 106; s. aber auch BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288, zur Zugehörigkeit einer nicht ausdrücklich ins PV übernommenen Forderung zum „Rest-BV"). 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; BFH v. 14.12.1994 – X R 128/92, BStBl. II 1995, 465; BFH v. 6.3.1997 – IV R 47/95, BStBl. II 1997, 509; aA *Söhn* in *KSM*, § Rz. E 290 [9/2012]). Zur Behandlung von Schuldzinsen, die nach der Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs anfallen, s. Anm. 822.

hh) Einzelfälle nachträglicher Betriebsausgaben 822

Bürgschaftsaufwendungen eines wesentlich beteiligten GmbH-Gesellschafters, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste 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, BStBl. II 2002, 809; 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; BFH v. 13.2.1996 – VIII R 18/92, BStBl. II 1996, 291 (293); BFH v. 12.11.1997 – XI R 98/96, BStBl. II 1998, 144; BFH v. 10.3.1999 – XI R 26/98, BFH/NV 2000, 11; BFH v. 22.1.2003 – X R 60/99, BFH/NV 2003, 900, zu SonderBA; BFH v. 28.3.2007 – X R 15/04, BStBl. II 2007, 507; BFH v. 20.6.2012 – IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275; BFH v. 27.3.2013 – I R 14/12, BFH/NV 2013, 1768, Rz. 22; BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BFH/NV 2014, 253, auch zu Refinanzierungs- oder Umschuldungsdarlehen; 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.; OFD Frankfurt am Main v. 19.4.2000 – S 2144 A – 80 – St II 20, FR 2000, 788; s. auch BFH v. 3.2.2016 – X R 25/12, BStBl. II 2016, 391, betr. Insolvenz und BFH v. 7.6.2016 – VIII R 32/13, BStBl. II 2016, 769, Rz. 40 ff. mwN, zu nachträglichen Beteiligungsaufwendungen als WK.

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; BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BStBl. II 2015, 635, Rz. 22; 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 ausführl. zur Behandlung von Schuldzinsen und zur Umschuldung auch Anm. 1030 ff. und § 24 Anm. 85 mwN zur stRspr.).

823 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.).

Einstweilen frei. 824–830

e) Örtlicher Zusammenhang der Betriebsausgaben mit dem Betrieb 831

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 StPflicht s. § 50 Abs. 1 Satz 1.

f) Abgrenzungsprobleme bei gemischten Aufwendungen 832

Schrifttum: Siehe vor § 12 Anm. 20.

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. ausführl. § 12 Anm. 62 f.). Da Abs. 4 auf die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen abstellt, ist nur der betrieblich veranlasste Anteil der Aufwendungen als BA abziehbar (s. aber BFH v. 27.7.2015 – GrS 1/14, BStBl. II 2016, 265; BFH v. 16.2.2016 – IX R 23/12, BFH/NV 2016, 912: keine Aufteilung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, weil der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers voraussetzt, dass der jeweilige Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt wird; s. dazu und zur Aufteilung auch *Wacker*, BB 2018, 2519; *Schneider*, FS BFH, 2018, 1243 [1251], unter Anwendung auch für Schuhsohlen, Brillen und Hörgeräte).

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 abgese-

hen (s. Anm. 736) – ohne Probleme möglich (*Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 97 [9/2012], 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; BFH 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; FG Köln v. 6.11.2013 – 13 K 121/13, EFG 2014, 194, rkr.: Aufteilung nach objektivem Maßstab; s. auch *Söhn* in 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]; BFH v. 13.3.1986 – IV R 118/84, BFH/NV 1986, 466; BFH v. 26.7.1989 – X R 7/87, BFH/NV 1990, 441 [442]), weil ansonsten regelmäßig davon auszugehen ist, 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 Rz. E 106 [9/2012], der das Merkmal lediglich aus Praktikabilitätsgründen für tolerabel hält).

Zu weiteren Einzelheiten s. § 12 Anm. 66.

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 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.

Grundlegend BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, betr. Reisekosten bei gemischt beruflich und privat veranlassten Reisen, dazu auch *Albert*, FR 2018, 257; 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; BFH v. 21.3.2019 – VIII B 129/18, BFH/NV 2019, 812, Rz. 29, betr. Aufwendungen für eine Feier mit Gästen aus dem betrieblichen und dem privaten Umfeld; FG Münster v. 14.5.2019 – 2 K 2355/18 E, EFG 2019, 1525, rkr., zu Reisekosten.

Ausgeschlossen ist eine Aufteilung aber, wenn die – für sich gesehen jeweils nicht unbedeutenden – beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge so ineinandergreifen, dass eine Trennung nicht möglich ist, weil es an objektivierbaren Aufteilungskriterien fehlt. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, Rz. 125; BFH v. 17.10.2013 – III R 27/12, BStBl. II. 2014, 372 und BFH v. 16.9.2014 – X R 32/12, BFH/NV 2015, 324, jeweils betr. Aufwendungen für die Sanierung eines Gebäudes/Daches mit einer Photovoltaikanlage; BFH v. 17.2.2016 – X R 26/13, BStBl. II 2016, 611, betr. Aufwendungen für Küche, Bad und Flur, die in die häusliche Sphäre eingebunden sind und trotz eines berücksichtigungsfähigen Büros zu einem nicht unerheblichen Teil privat genutzt werden; FG Rhld.-Pf. v. 18.7.2014 – 1 K 1490/12, DStRE 2015, 1100, rkr. und FG Münster v. 24.3.2015 – 2 K 3027/12 E, juris, rkr., jeweils zu Pay-TV-Abonnements für Profifußballer; FA Ba.-Württ. v. 19.2.2016 – 13 K 2981/13, EFG 2016, 627, rkr., betr. Kosten einer Lehrerin für die Teilnahme an einer Kunstausstellung; s. aber auch BFH v. 21.3.2019 – VIII B 129/18, BFH/NV 2019, 812, Rz. 29: zu schätzen ist auch, wenn im Rahmen eines Kanzleifests (sog. Herrenabend) Mandanten, potenzielle Neu-Mandanten und Geschäftsfreunde eingeladen werden, sich aber weder abschließend beurteilen lässt, welche der eingeladenen Personen auf der Feier tatsächlich erschienen sind, noch aufgrund der zahlreichen persönlichen und geschäftlichen Beziehungen zu den eingeladenen Gästen abschließend beurteilt werden kann, bei welchem Gast von einer überwiegend beruflich veranlassten Einladung auszugehen ist.

Zu weiteren Einzelheiten s. § 12 Anm. 66 ff.

Einstweilen frei. 833–834

g) Bedeutung des Verschuldens des Steuerpflichtigen 835

Ein Verschulden des Stpfl. wirkt sich wegen der Wertneutralität des Prinzips der objektiven Leistungsfähigkeit (s. Anm. 700) 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); BFH v. 25.3.1988 – VI R 207/84, BStBl. II 1988, 706, beide betr. Unfallaufwendungen infolge eines leichtfertigen Verstoßes gegen die Verkehrsvorschriften; BFH v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766, betr. grob fahrlässigem oder vorsätzlichem Verstoß gegen die Verkehrsvorschriften; BFH v. 19.2.1982 – VI R 31/78, BStBl. II 1982, 467, betr. Strafverteidigungskosten als WK; BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160 (163 ff.); BFH v. 21.11.1983 – GrS 3/82, BStBl. II 1984, 166, betr. Geldbußen und Geldstrafen; BFH v. 17.11.2015 – X R 3/14, BFH/NV 2016, 922, zum Subventionsbetrug; jeweils zu Schadensersatzzahlungen BFH v. 20.7.1994 – I B 11/94, BFH/NV 1995, 198, und BFH v. 20.10.2016 – VI R 27/15, BStBl. II 2018, 441. Es gelten aber die – deswegen erforderlichen – Abzugsverbote nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 und § 12 Nr. 4.

Der BA-Abzug setzt in diesen Fällen allerdings voraus, dass die die Aufwendungen auslösenden schuldhaften Handlungen noch im Rahmen der betrieblichen oder beruflichen Aufgabenerfüllung liegen und nicht auf privaten, den betrieblichen oder beruflichen Zusammenhang aufhebenden Umständen beruhen (BFH v. 9.12. 2003 – VI R 35/96, BStBl. II 2004, 641; BFH v. 20.10.2016 – VI R 27/15, BStBl. II 2018, 441). Letzteres ist der Fall, wenn die strafbaren Handlungen mit der Erwerbstätigkeit des Stpfl. nur insoweit im Zusammenhang stehen, als diese eine Gelegenheit zu einer Straftat verschafft (BFH v. 19.3.1987 – IV R 140/84, BFH/NV

1987, 577; BFH v. 20.10.2016 – VI R 27/15, BStBl. II 2018, 441, mwN; FG München v. 30.9.1998 – 1 K 774/96, EFG 1999, 108, rkr.), so etwa dann, 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; BFH v. 27.3.1992 – VI R 145/89, BStBl. II 1992, 837 [839]; BFH v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766; BFH v. 11.11.2009 – I R 50/08, BFH/NV 2010, 647, jeweils zu WK; s. auch Anm. 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.

844 4. Zuordnung von Aufwendungen zu mehreren Einkunftsarten

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. 700). 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 (vgl. auch BFH v. 16.9.2014 – X R 32/12, BFH/NV 2015, 324, mwN: keine Aufteilung nach dem Verhältnis der Einnahmen). 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]; BFH v. 15.3.1994 – X R 58/91, BStBl. II 1994, 516 [518]; BFH v. 18.5.2005 – VIII R 43/03, BFH/NV 2005, 2174; BFH v. 10.6.2008 – VIII R 76/05, BStBl. II 2008, 937, mwN; FG Köln v. 6.11.2013 – 13 K 121/13, EFG 2014, 194, rkr.: Aufteilung nach objektivem Maßstab). 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).

845 5. Angemessenheit von Betriebsausgaben

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.).

846 III. Rechtsfolge: Abziehbarkeit der Aufwendungen als Betriebsausgaben

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 4 vor – sind die Aufwendungen also durch den Betrieb veranlasst –, so handelt es sich um BA.

Die Betriebsausgaben sind gewinnmindernd zu berücksichtigen, es sei denn, es greift ein gesetzlich normiertes Abzugsverbot ein (zu Abs. 5 s. Anm. 1100 ff.). Das ergibt sich aus dem objektiven Nettoprinzip (s. Anm. 700). 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.

Besondere Aufzeichnungspflichten bestehen grds. nicht, so dass die allgemeinen Aufzeichnungspflichten der §§ 140 ff. AO eingreifen, soweit der Stpfl. die dortigen Voraussetzungen erfüllt (BFH v. 12.2.2020 – X R 8/18, BFH/NV 2020, 1045, Rz. 20). Lediglich für die nicht oder nur eingeschränkt abziehbaren Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7 verlangt Abs. 7 eine einzelne und getrennte Aufzeichnung. Zudem muss der Stpfl. bei Bewirtungsaufwendungen nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 bestimmte Angaben machen (s. Anm. 1205 ff.).

Die Betriebsausgaben sind in dem Veranlagungszeitraum abzuziehen, in dem sie entstanden sind, wobei es bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 gem. § 11 Abs. 2 auf den Abfluss ankommt (vgl. Anm. 571 ff.). Dies folgt aus dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung, wonach die Geschäftsvorfälle im Zeitablauf erfasst und jeweils abschnittsweise zugeordnet werden (ausführl. § 2 Anm. 900). Außerhalb dieses VZ können BA nicht abgezogen werden (s. aber zur Nachholung unterlassener AfA § 7 Anm. 69 ff.). 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. 816 ff.).

Keine tatsächliche Verständigung über Betriebsausgaben: Da es sich bei der Frage, ob Aufwendungen betrieblich veranlasst sind, um eine Rechtsfrage handelt, ist eine tatsächliche Verständigung über das Bestehen oder Nichtbestehen von BA ausgeschlossen (BFH v. 15.4.2021 – IV R 25/18, BStBl. II 2021, 703, Rz. 34).

Einstweilen frei. 847–849

IV. Wichtige Anwendungsfälle des Abs. 4

1. 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 Oderkonto, DStZ 1996, 117; *Ruppel*, Der Angehörigenvertrag im Zwielicht von zivilrechtlich und steuerrechtlich-wirtschaftlicher Betrachtung, BB 1996, 458; *Meyer-Koppitz*, Die steuerliche Anerkennung von Familienpersonengesellschaften in der Rechtsform der Kommanditgesellschaft, DStZ 1996, 265; *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; *Carlé/Halm*, Entwicklungen des Sondersteuerrechts der Familienpersonengesellschaften, KÖSDI 2000, 12383; *Hoffmann*, Pensionszusage auch an nichteheliche Lebensgefährtin des Gesellschafter-Geschäftsführers, DStR 2001, 392; *Wassermeyer*, 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; *Pezzer*, Der Fremdvergleich als Prüfmaßstab für Verträge zwischen nahestehenden Personen – Sachverhaltswürdigung oder rechtliche Subsumtion?, DStZ 2002, 850; *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; *Hamdan/Hamdan*, Die steuerrechtliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen – zugleich eine Besprechung des BFH-Urteils v. 22. 2. 2007, IX R 45/06 und des BFH-Urteils v. 7. 6. 2006, IX R 4/04, DStZ 2008, 113; *Drüen*, Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung, StuW 2008, 154; *Michel*, Anwendungsbereich des § 42 AO bei einer Anteilsveräußerung vor Liquidation der Kapitalgesellschaft, FR 2008, 448; *Schuhmann*, Der „neue" § 42 AO 1977, StBp. 2008, 232; *Zipfel/Pfeffer*, Verträge unter nahen Angehörigen, BB 2010, 343; *Gemeinhardt*, Verträge unter nahen Angehörigen – steuerliche Anerkennung, BB 2012, 739; *Kulosa*, Verträge zwischen nahen Angehörigen, DB 2014, 972; *Levedag*, Finanzierung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften im Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer, GmbHR 2015, 57; *Eble*, Familien- und betreuungsgerichtliche Genehmigungen im Gesellschaftsrecht, RNotZ 2021, 117.

Verwaltungsanweisungen: R 4.8 EStH 2021; BMF v. 23.12.2010 – IV C 6 - S 2144/07/10004, BStBl. I 2011, 37; BMF v. 29.4.2014 – IV C 6 - S 2144/07/10004, 2014/0061930, BStBl. I 2014, 809.

850 a) Fehlender Interessengegensatz als Grund für die erhöhten Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind ertragsteuerlich nur unter erhöhten Anforderungen anzuerkennen (BFH v. 7.5.1996 – IX R 69/94, BStBl. II 1997, 196; BFH v. 17.2.1998 – IX R 30/96, BStBl. II 1998, 349 [350]; BFH v. 7.6.2006 – IX R 4/04, BStBl. II 2007, 294 [295]; BFH v. 24.8.2006 – IX R 40/05, BFH/NV 2006, 2236; BFH v. 13.7.2017 – VI R 62/15, BStBl. II 2018, 15, Rz. 17; BFH v. 23.11.2021 – VIII R 17/19, BFH/NV 2022, 521). Die aus § 12 Nr. 1 und Nr. 2 abzuleitenden Anforderungen (dazu *Kulosa*, DB 2014, 972; zur spezifischen Herleitung der Rspr. zu Familien-PersGes. ausführl. § 15 Anm. 845) beruhen auf der Überlegung, dass es innerhalb eines Familienverbundes an einem Interessensgegensatz fehlen und zivilrechtl. Gestaltungsmöglichkeiten stl. missbraucht werden können (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34 [36]; BFH v. 19.8.2008 – IX R 78/07, BStBl. II 2009, 299 [300]; BFH v. 10.10.2018 – X R 44-45/17, BStBl. II 2019, 203, Rz. 19; Saarl. FG v. 21.6.2012 – 1 K 1124/10, juris, rkr., Rz. 66; FG Rhld.-Pf. v. 31.1. 2013 – 5 K 2009/10, EFG 2013, 835, rkr.; FG Münster v. 20.11.2018 – 2 K 156/18 E, EFG 2019, 253, rkr.; *Gemeinhardt*, BB 2012, 739).

Um die Ernsthaftigkeit des Leistungsaustauschs unter Angehörigen feststellen zu können, verlangt die Rspr. daher den ernsthaften Abschluss der zugrunde liegen-

den Verträge, so dass sie trotz innerfamiliär womöglich gleichlaufender Interessen die Gewähr ihrer tatsächlichen Durchführung für die Dauer ihrer Gültigkeit bieten. Die Ernsthaftigkeit des Angehörigenvertrags wird so zum „Element des steuerlichen Tatbestands" (BFH v. 17.7.2014 – IV R 52/11, BFH/NV 2014, 1949, Rz. 18; BFH v. 12.5.2016 – IV R 27/13, BFH/NV 2016, 1559, Rz. 24). Im Wege der gebotenen Gesamtwürdigung aller objektiven Umstände stellen

- die zivilrechtl. Wirksamkeit (s. Anm. 853 ff.),
- die Klarheit und Eindeutigkeit (s. Anm. 853 ff.),
- der tatsächliche Vollzug (s. Anm. 854) sowie
- die Fremdüblichkeit des Inhalts und der tatsächlichen Durchführung („Fremdvergleich", s. Anm. 855)

des Vertrags die maßgeblichen Beweisanzeichen für das Vorliegen der inneren Tatsache der Ernsthaftigkeit dar (s. auch BFH v. 21.10.2014 – VIII R 21/12, BFH/NV 2015, 548, Rz. 27 f.: keine besonderen – ungeschriebenen – Tatbestandsmerkmale).

Verfassungsrechtlich ist es grds. nicht zu beanstanden, dass an den Nachweis der Ernsthaftigkeit der Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen erhöhte Anforderungen gestellt werden. Es liegt insbes. kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1, 6 Abs. 1 GG vor (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34 [36], sog. Oder-Konto-Entscheidung betr. Ehegatten; zuletzt bestätigt durch BVerfG v. 27.11.2002 – 2 BvR 483/00, HFR 2003, 171, betr. Eltern-Kinder; davor auch BVerfG v. 20.11.1984 – 1 BvR 1406/84, HFR 1985, 283; BVerfG v. 27.3.1985 – 1 BvR 1415/84, HFR 1987, 92; BVerfG v. 16.7.1991 – 2 BvR 47/90, HFR 1992, 23). Indes dürfen diese Anforderungen nicht überspannt werden, insbes. dürfen bloße Beweisanzeichen für die Ernsthaftigkeit des Vertragsschlusses nicht Tatbestandsmerkmalen gleichgesetzt werden. Nicht bereits jede geringfügige Abweichung einzelner Sachverhaltselemente vom Üblichen darf für sich allein stets zur strechtl. Nichtanerkennung eines Vertragsverhältnisses zwischen nahen Angehörigen führen (BFH v. 7.6.2006 – IX R 4/04, BStBl. II 2007, 294 [295]; BFH v. 12.5.2016 – IV R 27/13, BFH/NV 2016, 1559, Rz. 23 f.; aA wohl noch BMF v. 2.4.2007 – IV B 2 - S 2144/0, BStBl. I 2007, 441, mittlerweile jedoch außer Kraft, BMF v. 23.12.2010 – IV C 6 - S 2144/07/10004, BStBl. I 2011, 37 [38]: „Indizwirkung"; BFH v. 21.10. 2014 – VIII R 21/12, BFH/NV 2015, 548, Rz. 29; BFH v. 10.10.2018 – X R 44-45/ 17, BStBl. II 2019, 203, Rz. 33).

b) Persönlicher Anwendungsbereich/Definition des Begriffs der nahen Angehörigen

851

Der Begriff „nahe Angehörige" ist im Gesetz nicht definiert. Der erfasste Personenkreis ist deswegen weitgehend str.

Orientierung an § 15 AO im Schrifttum: Im Schrifttum vertreten wird teilweise eine Orientierung am Personenkreis des § 15 AO. Dies wird überwiegend mit dem Bedürfnis nach Rechtssicherheit begründet. Etwa *Schulze zur Wiesche* in *B/B*, § 15 Rz. 458 (6/2001); *Meyer-Koppitz*, DStZ 1996, 265; *Carlé/Halm*, KÖSDI 2000, 12383, Rz. 2.

Eingrenzung durch die Rechtsprechung: Der BFH erwähnt vereinzelt auch § 15 AO bei der Eingrenzung des Personenkreises, ordnet dennoch nicht alle in § 15 AO gelisteten Angehörige als nahe ein (vgl. etwa BFH v. 22.7.1981 – I R 54/79, juris, betr. stille Gesellschaft). Eine trennscharfe, abstrakte Eingrenzung des erfassten

Personenkreises nimmt die Rspr. nicht vor. Vielmehr werden zur Anwendbarkeit der Grundsätze im Einzelfall zT auch vertragsspezifische Umstände (zB Leben in einer Haushaltsgemeinschaft beim Mietvertrag) mit einbezogen.

- *Angewendet* wurden die Grundsätze zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen in der Rspr. bisher auf folgende Personen:
  - *Ehegatten* (BFH v. 25.7.1995 – VIII R 38/93, BStBl. II 1996, 153; BFH v. 4.9. 1997 – IV B 110/96, BFH/NV 1998, 202);
  - *Eltern und Kinder* (BFH v. 21.8.1985 – I R 73/82, BStBl. II 1986, 250; BFH v. 11.12.1985 – I R 164/82, BStBl. II 1986, 469; BFH v. 23.2.1988 – IX R 157/ 84, BStBl. II 1988, 604; BFH v. 14.6.1988 – IX B 157/87, BFH/NV 1990, 97; BFH v. 31.10.1990 – VIII R 293/84, BFH/NV 1990, 759; BFH v. 23.9.1998 – XI R 1/98, BFH/NV 1999, 760; BFH 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; BFH v. 11.4.1997 – III B 142/96, BFH/NV 1997, 667; BFH 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* (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 290/82, BStBl. II 1991, 391, betr. Geschwister; BFH v. 27.7.2004 – IX R 73/01, BFH/NV 2005, 192, betr. Vertrag mit Geschwister und Schwager; s. aber BFH v. 22.7.1981 – I R 54/79, juris, abl. für Einbeziehung von Verträgen mit Verschwägerten);
  - *Verschwägerte* (BFH v. 22.5.2019 – X R 19/17, BStBl. II 2019, 795, betr. Darlehensvertrag; BFH v. 7.5.1996 – IX R 69/94, BStBl. II 1997, 196, betr. Mietvertrag);
  - *Großeltern und Enkel* (BFH v. 14.4.1983 – IV R 198/80, BStBl. II 1983, 555; BFH v. 18.12.1990 – VIII R 290/82, BStBl. II 1991, 391; BFH v. 7.6.2006 – IX R 4/04, BStBl. II 2007, 294, hierzu *Hamdan/Hamdan*, DStZ 2008, 113);
  - *Schwiegerkinder und Schwiegereltern* (BFH v. 11.9.1986 – IV R 82/85, BStBl. II 1987, 111, obiter dictum; BFH v. 5.2.1988 – III R 234/84, BFH/NV 1988, 628; offen gelassen: BFH 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; aber abl. BFH v. 14.4.1988 – IV R 225/85, BStBl. II 1988, 670 [671], betr. typisch stille Gesellschaft; abl. auch für Partner einer ehemaligen nichtehelichen Lebensgemeinschaft: Nds. FG v. 16.11.2016 – 9 K 316/15, EFG 217, 482, rkr.; s. auch zur Annahme gleichgerichteter Interessen aufgrund nichtehelicher Beziehung innerhalb einer Bruchteilsgemeinschaft: BFH v. 26.9.2007 – IX B 115/07, BFH/NV 2007, 2235).
- *Nicht oder nur eingeschränkt angewendet* hat die Rspr. die Grundsätze zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen bisher bei folgenden Personen:
  - *Verlobte* (BFH v. 22.4.1998 – X R 163/94, BFH/NV 1999, 24; BFH v. 14.4. 1988 – IV R 225/85, BStBl. II 1988, 670, betr. typisch stille Gesellschaft);
  - *Verschwägerte* (BFH v. 22.7.1981 – I R 54/79, juris, betr. stille Gesellschaft);
  - *geschiedene Ehegatten* (BFH v. 8.2.1995 – X S 7/94, BFH/NV 1995, 782; BFH v. 20.11.2002 – X B 6/02, BFH/NV 2003, 318, jeweils „ernstlich zweifelhaft"; offen gelassen: BFH v. 16.1.1996 – IX R 13/92, BStBl. II 1996, 914);

- ▷ *Partner nichtehelicher Lebensgemeinschaften* (BFH v. 14.4.1988 – IV R 225/85, BStBl. II 1988, 670, 671, betr. typisch stille Gesellschaft; Nds. FG v. 16.11.2016 – 9 K 316/15, EFG 2017, 482, rkr., betr. ehemalige nichteheliche Lebensgemeinschaft; einbeziehend aber BFH v. 12.1.2005 – IX B 115/04, BFH/NV 2005, 703):
- ▷ *Stiefeltern* (BFH v. 22.7.1981 – I R 54/79, juris, betr. stille Gesellschaft).

▶ *Offen gelassen* hat die Rspr. die Anwendbarkeit der Grundsätze zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen bei getrennt lebenden Ehegatten (BFH v. 30.6.1999 – IX R 83/95, BFH/NV 2000, 118; BFH v. 31.5.2001 – IX R 78/98, BFH/NV 2001, 1333; BFH v. 1.12.2004 – X R 4/03, BFH/NV 2005, 549).

▶ *Anwendung bei Verträgen mit Gesellschaften:* Der BFH wendet die Grundsätze zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen auch an, wenn die nahen Angehörigen den Vertrag nicht unmittelbar miteinander schließen, sondern Vertragspartner eine KapGes. oder eine PersGes. ist, deren beherrschender Gesellschafter naher Angehöriger iSd. vorgenannten Personenkreises ist.

BFH v. 12.4.1979 – IV R 14/76, BStBl. II 1979, 622; BFH v. 24.3.1983 – IV R 240/80, BStBl. II 1983, 663; BFH v. 24.3.1983 – IV R 76/80, BStBl. II 1983, 770; BFH v. 14.4.1983 – IV R 198/80, BStBl. II 1983, 555; BFH v. 15.12.1988 – IV R 29/86, BStBl. II 1989, 500; BFH v. 20.12.1990 – IV R 17/89, BStBl. II 1991, 18; BFH v. 25.7.1995 – VIII R 38/93, BStBl. II 1995, 153; BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642; BFH v. 20.4.1999 – VIII R 81/94, BFH/NV 1999, 1457; BFH v. 18.4.2000 – VIII R 74/96, BFH/NV 2001, 152; BFH v. 15.6.2000 – XI B 123/99, BFH/NV 2000, 1467; BFH v. 18.1.2001 – IV R 58/99, BStBl. II 2001, 393; BFH v. 31.5.2001 – IV R 53/00, BFH/NV 2001, 1547; BFH v. 18.12.2001 – VIII R 68/99, BStBl. II 2002, 353; BFH v. 22.1.2002 – VIII R 46/00, BStBl. II 2002, 685; noch weitergehend: FG Münster v. 5.9.2018 – 7 K 543/18 F, EFG 2018, 1786, rkr.: Würdigung der Umstände des Einzelfalls kann dazu führen, dass auch Verträge zwischen einer Personengesellschaft und Angehörigen eines nicht beherrschenden Gesellschafters stl. nicht anzuerkennen sind.

- ▷ *Beherrscht ein naher Angehöriger die Gesellschaft nicht allein*, reicht eine gemeinsame Beherrschung durch mehrere nahe Angehörige dann aus, wenn sie in dem zu prüfenden Vertrag einen Gegenstand von gemeinsamem Interesse in gemeinsamer Abstimmung regeln (BFH v. 14.4.1983 – IV R 198/80, BStBl. II 1983, 555; BFH v. 20.10.1983 – IV R 116/83, BStBl. II 1984, 298; BFH v. 15.12.1988 – IV R 29/86, BStBl. II 1989, 500; BFH v. 20.4.1999 – VIII R 81/94, BFH/NV 1999, 1457; BFH v. 13.7.1999 – VIII R 29/97, BFH/NV 2000, 176; BFH 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; BFH v. 17.8.2007 – VIII B 36/06, BFH/NV 2007, 2293; BFH v. 19.2.2009 – IV R 83/06, BStBl. II 2009, 798; Nds. FG v. 22.5.2013 – 4 K 1/12, EFG 2013, 1855, rkr.).
- ▷ *Bei Verträgen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern* oder diesen nahestehenden Personen leitet sich die Durchführung eines Fremdvergleichs nicht nur aus den Grundsätzen für Verträge zwischen nahen Angehörigen ab, sondern ist auch Tatbestandsmerkmal der Prüfung einer vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, deren Annahme im Ergebnis den gegenständlichen BA-Abzug ebenfalls (aber außerbilanziell) korrigieren würde (zum Verhältnis der verschiedenen Fremdvergleichsprüfungen s. *Levedag*, GmbHR 2015, 57 [62]; s. zur vGA § 8 KStG Anm. 100 ff.).

Eingrenzung durch die Finanzverwaltung: Die FinVerw. grenzt den erfassten Personenkreis nicht näher ein, nimmt aber in R 4.8 EStH 2021, H 15.9 (1) bis (4) EStH 2021 sowie BMF v. 23.12.2010 (BMF v. 23.12.2010 – IV C 6 - S 2144/07/10004, BStBl. I 2011, 37) vor allem Bezug auf die auch in der Rspr. des BFH vorherrschenden Verträge unter Beteiligung von (Groß-)Eltern, (Enkel-)Kindern und Ehegatten.

Stellungnahme: Der Ausnahmecharakter der Rspr. zu den Grundsätzen zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen und die damit verbundene Beschränkung der Privatautonomie (Art. 2 Abs. 1 GG) rechtfertigt uE eine enge Auslegung des erfassten Personenkreises, die zudem auch ein Mindestmaß an Steuerplanungssicherheit bieten sollte.

- *Anwendung der Prüfungsmaßstäbe:* Die strengen Prüfungsmaßstäbe sind deswegen dann anzuwenden, wenn objektive Umstände vorliegen, an deren Vorliegen die Rechtsordnung an anderer Stelle solche steuer-, familien- oder erbrechtl. Rechtsfolgen knüpft, die einen rechtserheblichen privaten Interessengleichlauf der Vertragsparteien anzeigen (ähnlich *Desens*/*Blischke* in *KSM*, § 15 Rz. C 165, C 168 [8/2016]). § 15 AO kann als allgemeiner Verfahrensnorm eine solche materiell-rechtl. konstitutive Wirkung nicht entnommen werden (glA *Ritzrow*, StBp. 2003, 140 [141]; *Zipfel*/*Pfeffer*, BB 2010, 343). Als derartiger Umstand ist vor allem eine familienrechtl. Unterhaltspflicht anzusehen. Diese besteht grds. zwischen Verwandten in gerader Linie (§ 1601 BGB), außerdem zwischen Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern (§ 1360 BGB; § 5 LPartG) und manchmal auch zwischen Geschiedenen, getrennt lebenden Eheleuten, getrennt lebenden Lebenspartnern sowie nicht ehelichen Lebensgemeinschaften mit gemeinsamen Kindern (§ 1361 BGB und § 12 LPartG bei Getrenntleben; § 1570 ff. BGB und § 16 LPartG nach Scheidung der Ehe bzw. Aufhebung der Lebenspartnerschaft; § 1615l BGB für Partner nichtehelicher Lebensgemeinschaften mit gemeinsamen Kindern). Die (gesetzliche oder gewillkürte) Erbenstellung kann ebenfalls als Beleg eines rechtserheblichen, privaten Interessengleichlaufs herangezogen werden (glA bezüglich gesetzlicher Erbfolge *Desens*/*Blischke* in *KSM*, § 15 Rz. C 165 [8/2016]). Darlegungs- und beweisbelastet für das Vorliegen solcher objektiven Umstände ist nach allgemeinen Grundsätzen die FinVerw.
- *Geschwister, Nichten oder Neffen, nichteheliche Lebenspartner, geschiedene Ehegatten oder ehemaligen Lebenspartnern* sind uE nach diesen Kriterien regelmäßig keine nahen Angehörige. Ausnahmen sind jedoch denkbar (zB testamentarische Erbeinsetzung/Unternehmensnachfolge, Vorversterben der Erben höherer Ordnung, nichtehelicher Betreuungsunterhalt).
- *Personenmehrheiten als Vertragspartner:* Sind KapGes. oder PersGes. selbst Vertragspartner, können solche objektiven Umstände sowohl unmittelbar bei der am Vertrag beteiligten Gesellschaft (zB gewillkürte Erbeinsetzung einer KapGes.) als auch durch eine beherrschende Gesellschafterstellung eines nahen Angehörigen in der am Vertrag beteiligten KapGes. oder PersGes. vermittelt werden.
- *Maßgeblicher Zeitpunkt:* Sowohl maßgebliche Unterhaltspflichten als auch die Erbeinsetzung oder andere maßgebliche objektive Umstände müssen im Zeitpunkt des Abschlusses des jeweils prüfungsgegenständlichen Vertrags oder, falls streitgegenständlich, der Vertragsänderung bestehen.

c) Voraussetzungen der steuerrechtlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen

aa) Betriebliche Veranlassung der Aufwendungen 852

Die betriebliche Veranlassung von Aufwendungen wird nicht bereits dadurch ausgeschlossen, dass es sich bei den Vertragsbeteiligten um nahe Angehörige handelt. Es steht diesen grds. 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; BFH v. 17.12.2003 – IX R 105/00, BFH/NV 2004, 1273; BFH v. 29.8.2007 – IX R 17/07, BStBl. II 2008, 502 [503]; Nds. FG v. 18.6.2012 – 15 K 417/10, EFG 2012, 2009, rkr.). Die Rspr. stellt jedoch wegen der Möglichkeit der Steuerumgehung strenge Anforderungen an derartige Leistungsbeziehungen (s. ausführl. Anm. 853 ff.). Sie steigen mit dem Grad der Berührung der privaten Lebenssphäre.

Der Stpfl. trägt die objektive Darlegungs- und Feststellungslast dafür, dass Minderungen des BV tatsächlich betrieblich veranlasst und deshalb BA sind (BFH v. 31.5.1989 – III R 154/86, BFHE 157, 172, betr. Beweislast für ArbN-Ehegatten). Voraussetzung für die stl. Anerkennung eines vom Stpfl. dargelegten Vertrags zwischen nahen Angehörigen ist, dass dieser ernstlich vereinbart wurde (BFH v. 10.11.1998 – IX B 144/10, BStBl. II 1998, 573 [575]; *Rätke*, StuB 2002, 174), so dass der Vertrag trotz innerfamiliär womöglich gleichlaufender Interessen die Gewähr seiner tatsächlichen Durchführung für die Dauer seiner Gültigkeit bietet (s. auch Anm. 850).

Dabei bilden die besonderen Anforderungen der Rspr. unmittelbar Beweisanzeichen (Indizien) für die Ernsthaftigkeit des Vertragsschlusses und mittelbar für die betriebliche Veranlassung der aufgrund des Vertrags erfolgten BV-Minderung (zur beschränkten Indizwirkung s. BFH v. 28.6.2002 – IX R 68/99, BStBl. II 2002, 699 [700]; BFH v. 3.3.2004 – X R 14/01, BStBl. II 2004, 826 [827 f.]; BFH v. 2.3.2011 – IX B 144/10, BFH/NV 2011, 1367; BFH v. 23.11.2021 – VIII R 17/19, BFH/NV 2022, 521, Rz. 18; *Tiedtke*/*Möllmann*, BB 2009, 1737).

bb) Zivilrechtliche Wirksamkeit, Klarheit und Eindeutigkeit der Verträge 853

Für die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung spricht zunächst die Einhaltung der zivilrechtlichen Formvorschriften (BFH v. 23.6.1976 – I R 140/75, BStBl. II 1977, 78 [79]; BFH v. 4.12.1991 – X R 9/84, BFH/NV 1992, 306). Dafür kann die Einhaltung der Schriftform, des Selbstkontrahierungsverbots, 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 sein (BFH v. 5.3.1981 – IV R 150/76, BStBl. II 1981, 435; BFH v. 25.11.1986 – IX R 51/82, BFH/NV 1987, 159; BFH v. 18.10.1989 – I R 203/84, BStBl. II 1990, 68; BFH v. 23.4.1992 – IV R 46/91, BStBl. II 1992, 1024; BFH v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186; BFH v. 19.12.2007 – VIII R 13/05, BStBl. II 2008, 568; BFH v. 23.11.2021 – VIII R 17/19, BFH/NV 2022, 521, Rz. 23; zu etwaigen Auswirkungen des Gesetzes zur Reform des Vormundschafts- und Betreuungsrechts v. 4.5.2021 [BGBl. I 2021, 882], das am 1.1.2023 in Kraft tritt, auf innerfamiliäre Gesellschaftsverträge s. *Eble*, RNotZ 2021, 117).

- *Schriftform* ist nur teilweise vorgeschrieben. Wo sie vorgeschrieben ist, hat ihre Beachtung häufig keine konstitutive Wirkung für die Vertragswirksamkeit (bei Arbeitsverträgen etwa die im NachwG v. 11.8.2014, BGBl. I 2014, 1348, angeordnete Verschriftlichung oder bei Mietverträgen § 550 BGB). Zu Beweiszwe-

cken und aus Gründen der Klarheit ist schriftliche Form aber in jedem Fall angeraten, da die Feststellungslast für den fremdüblichen Inhalt und die Durchführung der Verträge beim Stpfl. liegt (BFH v. 31.10.1989 – VIII R 293/84, BFH/NV 1990, 759; BFH v. 21.1.1999 – IV R 15/98, BFH/NV 1999, 919; BFH v. 31.5.1989 – III R 154/86, BFHE 157, 172; *Gemeinhardt*, BB 2012, 739 [740]). Über die zivilrechtl. Formvorschriften hinausgehend verlangt der X. Senat des BFH die Einhaltung der Schriftform, wenn Versorgungsleistungen, die in einem Vertrag über eine Vermögensübergabe vereinbart worden sind, später eingeschränkt werden sollen (BFH v. 15.9.2010 – X R 13/09, BStBl. II 2011, 641, Rz. 29; krit. dazu *Kulosa*, DB 2014, 972).

- *Bei grenzüberschreitenden Verträgen zwischen nahen Angehörigen* ist als Vorfrage zu klären, ob (zB für das Eltern-Kind-Statut) überhaupt deutsches Recht gilt. Hierdurch kann etwa die Pflicht zur Hinzuziehung eines Ergänzungspflegers entfallen (OLG München v. 10.2.2017 – 34 Wx 175/16, ZEV 2017, 582 [584 f.], zum Eintritt eines in England lebenden minderjährigen Kindes in eine in Deutschland ua. durch seine Mutter gegründete GbR).
- *Eine spätere formwirksame Bestätigung* des zunächst formunwirksam abgeschlossenen Vertrags kann auch für stl. Zwecke beachtlich sein (§ 141 BGB, dazu BFH v. 1.7.1982 – IV R 152/79, BStBl. II 1982, 646 [649], obiter dictum). Auch ein – mangels Bestellung eines Ergänzungspflegers – schwebend unwirksamer Mietvertrag kann anerkannt werden, wenn im nahen zeitlichen Zusammenhang mit dem Aufkommen von Zweifeln an der Wirksamkeit des Vertrags ein Ergänzungspfleger bestellt wurde und sich die Eltern vor Abschluss des Mietvertrags an das Familiengericht gewandt hatten (keine Vorwerfbarkeit der zivilrechtl. Unwirksamkeit, Sächs. FG v. 19.2.2021 – 3 K 569/20, juris, rkr.). Keine stl. unbeachtliche Rückbewirkung eines Vertragsschlusses liegt vor, wenn ein zunächst mündlich geschlossener Vertrag später nachweislich nur schriftlich fixiert wird (BFH v. 29.1.1976 – IV R 73/73, BStBl. II 1976, 324 [328]).

Die Nichtbeachtung von Formvorschriften kann unbeschadet zivilrechtl. Rechtsfolgen auch stl. unschädlich sein. Einen Automatismus der Nichtanerkennung gibt es nicht

BFH v. 13.7.1999 – VIII R 29/97, BStBl. II 2000, 386 (388); BFH v. 7.6.2006 – IX R 4/04, BStBl. II 2007, 294 (295 f.); BFH v. 22.7.2007 – IX R 45/06, BStBl. II 2011, 20 (21); BFH v. 19.8.2008 – IX R 78/07, BStBl. II 2009, 299 (300); BFH v. 12.5.2009 – IX R 46/08, BStBl. II 2011, 24 (25); BFH v. 30.12.2011 – IX B 66/11, BFH/NV 2012, 738; BFH v. 23.11.2021 – VIII R 17/19, BFH/NV 2022, 521, Rz. 18; FG Rhld.-Pf. v. 31.1.2013 – 5 K 2009/10, EFG 2013, 835, rkr.; BMF v. 23.12.2010 – IV C 6 - S 2144/07/10004, BStBl. I 2011, 37, Rz. 9; *Tiedtke/Möllmann*, BB 2009, 1737 (1738); *Kulosa*, DB 2014, 972 (973); s. aber auch *Gemeinhardt*, BB 2012, 739 (740), der auf den Ausnahmecharakter der Anerkennung trotz Formwidrigkeit hinweist).

Die von der Formwidrigkeit ausgehende Indizwirkung für die fehlende Ernsthaftigkeit der Vereinbarung im Rahmen der erforderlichen Gesamtbetrachtung gilt im verstärkten Maße, wenn sie den Vertragspartnern – etwa aufgrund einer eindeutigen Zivilrechtslage – vorzuwerfen ist (BFH v. 23.4.2009 – IV R 24/08, BFH/NV 2009, 1427; BFH v. 11.5.2010 – IX R 19/09, BStBl. II 2010, 823, Rz. 20; BFH v. 12.5.2016 – IV R 27/13, BFH/NV 2016, Rz. 34).

Die Klarheit und Eindeutigkeit der vertraglichen Regelungen wird für Verträge zwischen nahen Angehörigen von der Rspr. ebenfalls vorausgesetzt. Vor allem bei mündlich geschlossenen Verträgen kann dieses Kriterium str. werden (zu mündli-

chen Verträgen etwa BFH v. 21.8.1985 – I R 73/82, BStBl. II 1986, 250; BFH v. 2.6. 1992 – IX R 270/87, BFH/NV 1992, 806). Bloße betriebliche Üblichkeit und entsprechende Handhabung genügen diesem Kriterium grds. 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 mündlichen Vereinbarung geschlossen werden (BFH v. 24.1.1990 – I R 157/ 86, BStBl. II 1990, 645; BFH v. 9.7.2007 – I B 123/06, BFH/NV 2007, 2148, jeweils betr. vGA). Dem Merkmal der klaren und eindeutigen Vereinbarungen sollte uE im Rahmen der anzustellenden Gesamtbetrachtung keine übermäßige Bedeutung beigemessen werden. In vielen Fällen fehlt es nur an ausdrücklichen, nicht dagegen – nach gebotener Auslegung – auch an klaren und eindeutigen Vereinbarungen. Auch bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen muss der Parteiwille durch Auslegung ermittelt werden; ergänzend gilt dispositives Recht. Eine nach dem Wortlaut mehrdeutige Vertragsklausel ist auch klar und eindeutig, wenn ihr Inhalt durch Auslegung gem. §§ 133, 157 BGB bestimmbar ist.

cc) 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 [164]; BFH v. 5.2.1997 – X R 145/94, BFH/NV 1997, 347; BFH v. 31.5.2001 – IV R 53/00, BFH/NV 2001, 1549; BFH v. 14.3.2012 – IX R 37/11, BStBl. II 2012, 487 [488 f.], betr. Treuhandvertrag). 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). Bei der Prüfung der Frage, ob ein Vertrag über eine typisch stille Gesellschaft oder eine Innen-GbR (wie zwischen fremden Dritten) vollzogen wird, kommt insbes. der Umsetzung bzw. dem Vollzug der Einlagebestimmungen, den Gewinnbeteiligungsregelungen und der Beachtung der Informations- und Kontrollrechte Bedeutung zu (BFH v. 23.11.2021 – VIII R 17/19, BFH/NV 2022, 521, Rz. 21). Der Stpfl. trägt auch für dieses Kriterium die Darlegungs- und Feststellungslast (BFH v. 11.5.2010 – IX R 19/09, BStBl. II 2010, 823 Rz. 23 ff.: bloße Schilderung des Geschehensablaufs reicht nicht aus).

dd) Fremdvergleich

855

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 [394]; BFH v. 10.10.2018 – X R 44-45/17, BStBl. II 2019, 203, Rz. 19). 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 [164]; BFH v. 18.12.1990 – VIII R 290/82, BStBl. II 1991, 391 [394]; BFH v. 20.10.1997 – IX R 38/97, BStBl. II

1998, 106 [107]; BFH v. 18.4.2000 – VIII R 74/96, BFH/NV 2001, 152; BFH v. 25.1. 2000 – VIII R 50/97, BStBl. II 2000, 393 [394]; BFH v. 21.10.2014 – VIII R 21/12, BFH/NV 2015, 548, Rz. 27 f.; BFH v. 10.10.2018 – X R 44-45/17, BStBl. II 2019, 203, Rz. 19; BFH v. 23.11.2021 – VIII R 17/19, BFH/NV 2022, 521, Rz. 18 ff.). Als Rechtsgrundlage dienen §§ 85 und 88 AO sowie § 76 Abs. 1 FGO (BFH v. 21.10. 2014 – VIII R 21/12, BFH/NV 2015, 548, Rz. 28).

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 unter dem Gesichtspunkt zu würdigen sein, ob sie unmittelbar den Rückschluss auf eine ernstliche Vereinbarung und mittelbar auf eine betriebliche oder private Veranlassung zulassen.

BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34 (36); BFH v. 7.5.1996 – IX R 69/ 94, BStBl. II 1997, 196; BFH v. 26.6.1996 – X R 155/94, BFH/NV 1997, 182; BFH v. 28.1. 1997 – IX R 23/94, BStBl. II 1997, 655 (656); BFH v. 17.9.1997 – VI R 54/96, BFH/NV 1998, 164; BFH v. 29.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573; BFH v. 17.2.1998 – IX R 30/96, BStBl. II 1998, 350; BFH v. 10.11.1998 – VIII R 28/97, BFH/NV 1999, 616; BFH v. 13.7.1999 – VIII R 29/97, BStBl. II 2000, 386 (388); BFH v. 18.4.2000 – VIII R 74/96, BFH/NV 2001, 152; BFH v. 10.8.2000 – IX B 67/00, BFH/NV 2001, 159; BFH v. 9.10. 2001 – VIII R 5/01, BFH/NV 2002, 334; BFH v. 7.6.2006 – IX R 4/04, BStBl. II 2007, 294 (295); BFH v. 22.7.2007 – IX R 45/06, BStBl. II 2011, 20 (21); BFH v. 19.8.2008 – IX R 78/07, BStBl. II 2009, 299 (300); BFH v. 12.5.2009 – IX R 46/08, BStBl. II 2011, 24 (25); BFH v. 17.7.2013 – X R 31/12, BStBl. II 2013, 1015, Rz. 24; BFH v. 22.10.2013 – X R 26/ 11, BStBl. II 2014, 374, Rz. 35; BFH v. 12.7.2017 – VI R 59/15, BStBl. II 2018, 461, Rz. 19; BFH v. 10.10.2018 – X R 44-45/17, BStBl. II 2019, 203, Rz. 18; BFH v. 23.11.2021 – VIII R 17/19, BFH/NV 2022, 521, Rz. 18; FG Münster v. 20.11.2018 – 2 K 156/18 E, EFG 2019, 253, rkr.; BMF v. 23.12.2010 – IV C 6 - S 2144/07/10004, BStBl. I 2011, 37, Rz. 9; *Tiedtke/Möllmann*, BB 2009, 1737.

Maßgebend für die Beurteilung ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten. Dabei kann einzelnen dieser Beweisanzeichen 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 [197]; BFH v. 17.2.1998 – IX R 30/96, BStBl. II 1998, 349 [350]; BFH v. 14.5.2003 – X R 14/99, BFH/NV 2003, 1847; BFH v. 23.11.2021 – VIII R 17/19, BFH/NV 2022, 521, Rz. 18). 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 konkret verwendeten Vertragsbedingungen müssen dem unter fremden Dritten Üblichen entsprechen (BFH v. 31.5.1989 – III R 154/86, BFHE 157, 172). So ist etwa die langfristige Kapitalanlage ohne Bestellung von Sicherheiten bei Darlehensverträgen zwischen Fremden grds. ebenso unüblich wie die langfristige Unkündbarkeit (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 290/82, BStBl. II 1991, 391 [394]). 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; BFH v. 22.12.1987 – IX R 149/84, BFH/NV 1988, 497; BFH v. 17.3.1988 – IV R 188/85, BStBl. II 1988, 632; BFH v.

23.6.1988 – IV R 129/86, BFH/NV 1989, 219; BFH v. 25.1.1989 – X R 168/87, BStBl. II 1989, 453 (454); BFH v. 9.12.1993 – IV R 14/92, BStBl. II 1994, 298; BFH 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 Vorauszahlungen sind Abreden über die Verrechnung erforderlich (BFH v. 17.9.1997 – IV R 54/96, BFH/NV 1998, 164). Zwischen Eltern und Kindern abgeschlossene Verträge über eine Innengesellschaft halten einem Fremdvergleich stand, wenn dem Kind nach dem Gesellschaftsvertrag und den ergänzenden gesetzlichen Vorschriften wenigstens annäherungsweise diejenigen Rechte eingeräumt werden, die im Vergleich einem stillen Gesellschafter nach dem Regelstatut der §§ 230 ff. HGB typischerweise zukommen (BFH v. 23.11.2021 – VIII R 17/19, BFH/NV 2022, 521, Rz. 20).

Zu einzelnen Leistungsbeziehungen s. im Übrigen Anm. 858 ff.

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 [251 f.]; BFH v. 25.4.1989 – VIII R 207/84, BFH/NV 1989, 495; BFH v. 23.9.1998 – XI R 1/98, BFH/NV 1999, 760). Rückwirkende Vereinbarungen sind stl. nicht anzuerkennen (BFH v. 29.11.1988 – VIII R 83/82, BStBl. II 1989, 281; BFH v. 10.10.2000 – IX R 11/97, BFH/NV 2001, 586; BFH v. 24.8.2006 – IX R 40/05, BFH/NV 2006, 2236; BFH v. 12.5.2009 – IX R 46/08, BStBl. II 2011, 24 [25]). 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. 10.3.1988 – IV R 214/85, BStBl. II 1988, 877 – ggf. nur ein teilentgeltliches Rechtsgeschäft; BFH v. 19.1.1998 – X R 57/93, BFH/NV 1998, 1160; BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/99, BStBl. II 2001, 698; s. aber zur Unschädlichkeit von unangemessen niedrigen Gegenleistungen bei Wirtschaftsüberlassungsverträgen: BFH v. 12.7.2017 – VI R 59/15, BStBl. II 2018, 461, Rz. 33 mwN). 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 [395]; BFH v. 13.7.2017 – VI R 62/15, BStBl. II 2018, 15, Rz. 17). 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 [181]).

Einstweilen frei. 856

ee) Scheingeschäfte und Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten 857

Bei Erfüllung sämtlicher der vorgenannten Voraussetzungen für die stl. Anerkennung eines Vertrags zwischen nahen Angehörigen kann die stl. Anerkennung noch im Übrigen daran scheitern, dass nach den Gesamtumständen des Falls und den zugrunde liegenden Beweggründen ein Scheingeschäft iSd. § 41 Abs. 2 Satz 1 AO oder ein Missbrauch rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 Abs. 2 Satz 1 AO anzunehmen ist (BFH v. 14.1.1992 – IX R 33/89, BStBl. II 1992, 549; BFH v. 22.4.1998 – X R 163/94, BFH/NV 1999, 24; BFH v. 21.1.1999 – IV R 15/98, BFH/NV 1999, 919; BFH v. 6.8.2013 – VIII R 33/11, BFH/NV 2014, 151; *Kulosa*, DB 2014, 972). Diese Prüfung erfolgt nachgelagert und folgt den allgemeinen Grundsätzen. Zum Teil erfolgt die Abgrenzung zwischen den allgemeinen Grundsätzen

zur Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen sowie den Anforderungen aus § 42 AO in der Rspr. nicht trennscharf (s. etwa BFH v. 4.6.1991 – IX R 150/85, BStBl. II 1991, 838 [839], betr. Fremdüblichkeit und Gestaltungsmissbrauch beim innerfamiliären Darlehensvertrag).

Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sind nach § 41 Abs. 2 Satz 1 AO für die Besteuerung unerheblich. Ein Scheingeschäft kann nach der Rspr. im Zusammenhang mit Verträgen zwischen nahen Angehörigen 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), 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), der Darlehensnehmer wirtschaftlich nur schwer in der Lage ist, die vertraglich vereinbarten Zins- und Tilgungsleistungen aufzubringen (BFH v. 19.8.2008 – IX R 23/07, BFH/NV 2009, 12, unter II.3; s. auch Anm. 859) 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. Auch Angehörige dürfen ihre Rechtsverhältnisse untereinander stl. möglichst günstig gestalten, sodass 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, mit 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 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 Rz. 33 ff. [7/2016]). Allein 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; BFH v. 18.12.1990 – VIII R 220/82, BStBl. II 1991, 391; BFH 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; BFH v. 17.1.1994 – III R 30/92, BFH/NV 1995, 197; BFH v. 15.4.1999 – IV R 60/98, BStBl. II 1999, 524).
- *Ein Gestaltungsmissbrauch* im Zusammenhang mit Verträgen zwischen nahen Angehörigen *kann gegeben sein*
  - 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);

- 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 wechselseitigen Verträgen, wie zB kreuzweiser Übernahme grundstücksbezogener Darlehensverbindlichkeiten (BFH v. 29.8.2007 – IX R 17/07, BStBl. II 2008, 502) oder der Aufgabe eines unentgeltlichen Wohnungsrechts zugunsten naher Angehöriger gegen eine dauernde Last in Höhe der gleichzeitig vereinbarten Miete (BFH v. 17.12.2003 – IX R 56/03, BStBl. II 2004, 648).

▶ *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; BFH v. 19.10. 1999 – IX R 30/98, BStBl. II 2000, 223; BFH v. 19.10.1999 – IX R 39/99, BStBl. II 2000, 224; BFH v. 17.12.2002 – IX R 58/00, BFH/NV 2003, 750; BFH v. 17.12.2002 – IX R 35/99, BFH/NV 2003, 611; BFH v. 17.12.2002 – IX R 18/00, BFH/NV 2003, 749; BFH v. 17.12.2002 – IX R 26/01, BFH/NV 2004, 1378);
- bei Verzicht auf ein unentgeltliches Wohnrecht und Abschluss eines Mietvertrags (BFH v. 17.12.2003 – IX R 60/98, BStBl. II 2004, 646);
- bei Vermietung einer Wohnung an den anderen Ehegatten im Rahmen einer doppelten Haushaltführung (BFH v. 11.3.2003 – IX R 55/01, BStBl. II 2003, 627, m. Anm. *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).

d) Einzelne Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen

aa) Arbeitsverträge

858

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; BFH 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 [878]; BFH v. 11.4.1997 – III B 142/96, BFH/NV 1997, 667; BFH v. 29.10.1997 – X R 129/94, BStBl. II 1998, 149; BFH v. 25.11.1999 – IV R 44/99, BFH/NV 2000, 699; BFH v. 21.1.2014 – X B 181/13, BFH/NV 2014, 523, Rz. 10; R 4.8 EStH 2021; s. auch *Gemeinhardt*, BB 2012, 739 [741], zur Abgrenzung von familiären Hilfspflichten [§§ 1353, 1619 BGB]). Der Stpfl. hat insoweit die Darlegungs- und Feststellungslast. Das gilt insbes. für den Umfang der abgeleisteten Arbeitszeit (FG Nürnb. 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 ArbG-Pflichten, insbes. die der Lohnzahlung erfüllt (BFH v. 31.10.1989 – VIII R 293/84, BFH/NV 1990, 759; BFH v. 6.8.2004 – IV R 68/02, BFH/NV 2005, 553 [555]; BFH v. 18.10.2007 – VI R 59/06, BStBl. II 2009, 200 [202]; BFH v. 21.1.2014 – X B 181/13, BFH/NV 2014, 523, Rz. 10; BFH v. 10.10. 2018 – X R 44-45/17, BStBl. II 2019, 203, Rz. 20; FG Münster v. 20.11.2018 – 2 K 156/18 E, EFG 2019, 253, rkr.; R 4.8 EStH 2021). Weicht der Vertragsinhalt oder die Vertragsdurchführung geringfügig vom Üblichen ab, so muss dies allein nicht stets zur stl. Nichtanerkennung des Arbeitsverhältnisses führen (BFH v. 17.9.1997 – IV R 54/96, BFH/NV 1998, 164; BFH v. 25.11.1999 – IV R 44/99, BFH/NV 2000, 699; BFH 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; BFH v. 10.3.1988 – IV R 214/85, BStBl. II 1988, 877 [878]) zu Beginn des Arbeitsverhältnisses oder bei Änderungen für die Zukunft vereinbart werden; rückwirkende Änderungen sind nicht anzuerkennen (BFH v. 29.11.1988 – VIII R 83/82, BStBl. II 1989, 281; BFH v. 18.12.2001 – VIII R 69/98, BStBl. II 2002, 353; BFH v. 21.10.2014 – VIII R 21/12, BFH/NV 2015, 548, Rz. 25). Die Arbeitsleistung muss jedenfalls bestimmbar sein (BFH v. 22.6.1988 – IV R 129/86, BFH/NV 1989, 219; BFH v. 25.6.1989 – X R 168/87, BStBl. II 1989, 453 [454 f.]). Vereinbarungen über geringfügige Hilfeleistungen mit Kindern sind stl. grds. nicht als Arbeitsverträge anzuerkennen (BFH v. 23.6. 1988 – IV R 129/86, BFH/NV 1989, 219; BFH v. 25.1.1989 – X R 168/87, BStBl. II 1989, 453; BFH v. 9.12.1993 – IV R 14/92, BStBl. II 1994, 298; BFH 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 (idF v. 11.8.2014, BGBl. I 2014, 1348), fordert lediglich die schriftliche Fixierung der wesentlichen Bedingungen des Arbeitsvertrags, es regelt jedoch kein für die zivilrechtl. Wirksamkeit konstitutives Formerfordernis (BFH v. 21.1.1999 – IV R 15/98, BFH/NV 1999, 919). Die schriftliche Niederlegung ist jedoch angesichts des dadurch leichter zu führenden Nachweises zu anderer Prüfungskriterien empfehlenswert (BFH v. 31.10.1989 – VIII R 293/84, BFH/NV 1990, 759; s. auch zur nachträglichen schriftlichen Fixierung einer mündlichen Vereinbarung: BFH v. 30.6.1989 – III R 130/86, BFH/NV 1990, 224).

Der Arbeitsvertrag muss tatsächlich durchgeführt werden: Der ArbN muss die geschuldete Arbeitsleistung nachweisbar erbringen, wofür der Stpfl. die Darlegungs- und Feststellungslast trägt (BFH v. 13.5.2015 – III R 59/13, BFH/NV 2015, 1365: Nachweis kann nicht nur mit Stundenzetteln oder anderen Arbeitszeitnachweisen geführt werden, Verfassungsbeschwerde durch Beschl. v. 17.1.2017 – 2 BvR 1536/15, juris, nicht zur Entsch. angenommen). Zur Sachverhaltsermittlungspflicht des FG bei Vorlage von Stundenzetteln s. ausführl. BFH v. 18.11.2020 – VI R 28/18, BStBl. II 2021, 450, Rz. 31 ff. Die Abführung der Beiträge zur Berufsgenossenschaft und anderer Sozialversicherungsabgaben gehören ebenso zur tatsächlichen Durchführung wie die Abführung von LSt, so dass beidem Indizcharakter für die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung zukommt (BFH v. 6.10.1961 – IV 244/61

II, BStBl. III 1961, 549; BFH v. 28.7.1983 – IV R 103/82, BStBl. II 1984, 60; BFH v. 26.5.1996 – X R 155/94, BFH/NV 1997, 182; BFH v. 21.1.1999 – IV R 15/98, BFH/NV 1999, 919). Zur zulässigen – weil nicht gegen die tatsächliche Durchführung sprechende – Umwandlung eines Teils des Lohns in einen Direktversicherungsschutz s. BFH v. 10.6.2008 – VIII R 68/06, BStBl. II 2008, 973, wobei die gesonderte Vereinbarung einer zusätzlichen ArbG-Leistung grds. auch einen zusätzlichen und gesonderten Fremdvergleich erfordert (BFH v. 28.10.2020 – X R 1/19, BStBl. II 2021, 283, Rz. 17).

- *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; BFH v. 1.12.2004 – X R 4/03, BFH/NV 2005, 549; s. auch zu geleisteter Mehrarbeit BFH v. 17.7.2013 – X R 31/12, BStBl. II 2013, 1015, Rz. 31 ff.).
- *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; BFH v. 25.7.1991 – IX R 30, 31/89, BStBl. II 1991, 842 [843]; BFH 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 veranlassten Mitarbeit auszugehen (BFH v. 26.10.1982 – VIII R 50/80, BStBl. II 1983, 209; BFH v. 7.2.1990 – X R 63-65/87, BFH/NV 1991, 80; BFH v. 10.12.1992 – IV R 118/90, BStBl. II 1994, 381 [384]; FG Münster v. 20.11.2018 – 2 K 156/18 E, EFG 2019, 253, rkr.). Siehe zur teilweisen Umwandlung des strechtl. angemessenen Arbeitslohns in Beiträge zu einer Altersversicherung BFH v. 28.10.2020 – X R 32/18, BStBl. II 2021, 434. Verzichten dagegen alle ArbN des Stpfl. auf einen Teil ihres Lohns im Rahmen eines Restrukturierungs- oder Sanierungsplans, spricht es uE nicht für die private Veranlassung der Mitarbeit des nahen Angehörigen, wenn auch dieser sich an dem Verzicht beteiligt.
- *Wird ein höherer Lohn gezahlt als vereinbart*, so spricht dies ebenfalls gegen eine (fremdübliche) tatsächliche Durchführung des Vertrags (FG Münster v. 20.11.2018 – 2 K 156/18 E, EFG 2019, 253, rkr.).

Fremdüblichkeit der Vereinbarung: Die Regelungen des abgeschlossenen Vertrags müssen einem Fremdvergleich standhalten (BFH v. 28.10.2020 – X R 32/18, BStBl. II 2021, 434 [436]; FG Münster v. 20.11.2018 – 2 K 156/18 E, EFG 2019, 253, rkr., zur Vereinbarung einer variablen Arbeitszeit). In welcher Intensität die Prüfung der Fremdüblichkeit der Vertragsbedingungen durchzuführen ist, hängt nach der Rspr. vom Anlass für den Vertragsabschluss ab. Hätte der Stpfl. im Falle der Nichtbeschäftigung seines Angehörigen einen fremden Dritten einstellen müssen, ist der Fremdvergleich weniger strikt durchzuführen, als wenn der Angehörige für solche Tätigkeiten eingestellt wird, die üblicherweise vom Stpfl. selbst oder unentgeltlich von Familienangehörigen erledigt werden (BFH v. 17.7.2013 – X R 31/12, BStBl. II 2013, 1015, Rz. 27 unter Hinweis auf BFH v. 17.3.1988 – IV R 188/85, BStBl. II 1988, 632). Bezogen auf die die Arbeitsvergütung ist aber in beiden Fällen

erforderlich, dass diese dem Grunde und der Höhe nach betrieblich veranlasst und angemessen ist, dh. dem entspricht, 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; BFH v. 8.10.1986 – I R 220/82, BStBl. II 1987, 205; BFH v. 10.3.1988 – IV R 214/85, BStBl. II 1988, 877; BFH v. 21.10.2014 – VIII R 21/12, BFH/NV 2015, 548, Rz. 25; FG Münster v. 20.11.2018 – 2 K 156/18 E, EFG 2019, 253, rkr.; s. aber auch BFH v. 28.7.1983 – IV R 103/82, BStBl. II 1984, 60, zur lediglich indiziellen Bedeutung der fremdüblichen Vergütungshöhe; zur Fremdüblichkeit einer zwischen Eheleuten vereinbarten Versorgungszusage und Entgeltumwandlung in Bezug auf die Beiträge in eine (rückgedeckte) UKasse s. BFH v. 28.10.2020 – X R 32/18, BStBl. II 2021, 434, Rz. 21.

Maßgebend sind dabei idR die konkrete Arbeitsplatzbeschreibung und die tatsächlich an einem bestimmten Arbeitsplatz zu verrichtenden Tätigkeiten sowie ggf. auch die berufliche Qualifikation und die Berufserfahrung, soweit diese in dem konkreten Tätigkeitsbereich von Bedeutung sind (Nds. FG v. 7.1.2014 – 9 K 135/12, EFG 2014, 822, rkr.). Geringfügige Abweichungen vom Fremdüblichen sind unschädlich (BFH v. 21.1.2014 – X B 181/13, BFH/NV 2014, 523, Rz. 10). An der Fremdüblichkeit kann es bei wechselseitigen Arbeitsverträgen fehlen (BFH v. 12.10.1988 – X R 2/86, BStBl. II 1989, 354 [355]; BFH v. 10.10.1997 – X B 59/97, BFH/NV 1998, 448). Überlässt der ArbG-Ehegatte dem ArbN-Ehegatten im Rahmen des Arbeitsverhältnisses einen betrieblichen Pkw., so müssen die konkreten Konditionen der Kfz-Gestellung im Einzelfall ebenfalls fremdüblich sein (BFH v. 21.1.2014 – X B 181/13, BFH/NV 2014, 523, Rz. 11: abl. für Überlassung eines hochwertigen Pkw. für Ausübung von einfachen Büro- und Reinigungsarbeiten; BFH v. 10.10.2018 – X R 44-45/17, BStBl. II 2019, 203, Rz. 23; FG Münster v. 20.11.2018 – 2 K 156/18 E, EFG 2019, 253, rkr.). Die Fremdüblichkeit kann nicht allein mit dem Argument verneint werden, dass nur eine geringfügige Beschäftigung vereinbart worden sei. Maßgebend ist vielmehr, ob für den ArbG eine Wertäquivalenz zwischen der von ihm zu tragenden Gesamtvergütung und dem erwarteten Wert der Arbeitsleistung besteht (BFH v. 21.12.2017 – III B 27/17, BFH/NV 2018, 432; BFH v. 10.10.2018 – X R 44-45/17, BStBl. II 2019, 203, Rz. 24, betr. unbeschränkten Privatnutzungsmöglichkeit eines Pkw.). Arbeitet der Ehegatte in einem weitaus größeren Umfang als es nach der bezogenen Vergütung erforderlich wäre, so führt dies allein nicht zur Versagung des BA-Abzugs, weil die freiwillige Mehrarbeit aus dem Arbeitsverhältnis abgespalten und der familiären Nähebeziehung zugeordnet werden kann (BFH v. 17.7.2013 – X R 31/12, BStBl. II 2013, 1015, Rz. 34). Das gilt nur dann nicht, wenn die vereinbarte Vergütung im Verhältnis zur Arbeitsleistung so niedrig ist, dass sie nicht mehr als Gegenleistung für die Tätigkeit des Angehörigen angesehen werden kann und deshalb angenommen werden muss, dass die Beteiligten sich nicht rechtsgeschäftlich haben binden wollen (BFH v. 17.7.2013 – X R 31/12, BStBl. II 2013, 1015, Rz. 37). Ist demgegenüber die vereinbarte Vergütung (einschließlich Sachleistungen) überhöht, so führt dies nicht dazu, dass das gesamte Arbeitsverhältnis nicht anzuerkennen ist. Liegen die übrigen Wirksamkeitsvoraussetzungen vor, so ist die überhöhte Gegenleistung auf ein angemessenes Maß zu beschränken (Nds. FG v. 7.1.2014 – 9 K 135/12, EFG 2014, 822, rkr.; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520 „Angehörige" unter [4]). Unklarheiten bei der Wochenarbeitszeit für die stl. Anerkennung des (Teilzeit-)Arbeitsverhältnisses sind nicht schädlich, wenn die Arbeitszeit von den betrieblichen oder beruflichen Erfordernissen des Stpfl. abhängt; die Unklarheit

soll dann auf die Eigenart des Arbeitsverhältnisses zurückzuführen sein und nicht auf eine unübliche Gestaltung hindeuten (BFH v. 25.11.1999 – IV R 44/99, BFH/NV 2000, 699; BFH v. 18.11.2020 – VI R 28/18, BStBl. II 2021, 450, Rz. 25). Keine Frage der Fremdüblichkeit, sondern der tatsächlichen Durchführung des Vereinbarten ist es, ob der Ehegatte über die erbrachten Arbeitsleistungen als ArbN Arbeitszeitnachweise führen muss (BFH v. 17.7.2013 – X R 31/12, BStBl. II 2013, 1015, Rz. 39 ff.).

Aufwendungen für die Aus- und Fortbildung von Angehörigen (zB Besuch der Meisterfachschule durch den Sohn) können dann BA sein, wenn der Angehörige im Betrieb des Stpfl. mitarbeitet, die 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; BFH v. 6.11.2012 – VIII R 49/10, BStBl. II 2013, 309, betr. Aufwendungen eines Facharztes zur Facharztausbildung seines Sohnes zum Zwecke der unentgeltlichen Praxisübernahme durch den Sohn; FG Münster v. 15.1.2016 – 4 K 2091/13 E, EFG 2016, 551, rkr.). 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 Sa.-Anh. v. 2.12.2005 – 1 K 141/02, nv., juris, rkr.). 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 [152]).

bb) Darlehensverträge

859

Anlass der Darlehensgewährung als Maßstab für den Fremdvergleich: Ausgehend vom allgemeinen Prüfungsmaßstab (s. Anm. 852 ff.) differenziert die Rspr. bei der Frage, ob zwischen nahen Angehörigen abgeschlossene Darlehensverträge der Einkünfteermittlung zugrunde zu legen sind, nach dem Anlass der Darlehensgewährung. Dieser anlassbezogenen Differenzierung bei der Prüfungsstrenge folgt auch grds. die FinVerw. (BMF v. 23.12.2010 – IV C 6 - S 2144/07/10004, BStBl. I 2011, 37, Rz. 10 ff.; BMF v. 29.4.2014 – IV C 6 - S 2144/07/10004, 2014/0061930, BStBl. I 2014, 809).

- *Wird das Darlehen aus Mitteln gewährt, die der Darlehensnehmer dem Darlehensgeber geschenkt hat*, so führt dies allein zwar noch nicht zur Versagung des BA-Abzugs (BFH v. 25.1.1979 – IV R 34/76, BStBl. II 1979, 434). In diesen Fällen ist aber der Fremdvergleich strikt durchzuführen (BFH v. 22.10.2013 – X R 26/11, BStBl. II 2014, 374, Rz. 37 f., sog. Umwandlungsfälle; s. auch BFH v. 28.1.1993 – IV R 105/91, BFH/NV 1993, 590; BFH v. 4.3.1993 – X R 70/91, BFH/NV 1994, 156; BFH v. 17.6.1994 – III R 30/92, BFH/NV 1995, 197; BFH v. 15.4.1999 – IV R 60/98, BFH/NV 1999, 1408; BMF v. 23.12.2010 – IV C 6 - S 2144/07/10004, BStBl. I 2011, 37, Rz. 10 ff.). Erforderlich sind dabei:
  - *Klare Regelungen zu Hauptleistungspflichten*, dh. insbes. zu Laufzeit und Rückzahlbarkeit, Höhe, Zahlungszeitpunkt der Zinsen (BFH v. 7.11.1990 – X R 126/87, BStBl. II 1991, 291 [292]; BFH v. 12.2.1992 – X R 121/88, BStBl. II 1992, 468 [469]; BFH v. 16.12.1998 – X R 139/95, BFH/NV 1999, 780; BFH v. 15.4.1999 – IV R 60/98, BStBl. II 1999, 524 [525]; BFH v. 25.1.2000 – VIII R 50/97, BStBl. II 2000, 393; BFH v. 9.10.2001 – VIII R 5/01,

BFH/NV 2002, 334; BMF v. 23.12.2010 – IV C 6 - S 2144/07/10004, BStBl. I 2011, 37, Rz. 4 f.; zu unverzinslichen Darlehen s. BFH v. 13.7.2017 – VI R 62/15, BStBl. II 2018, 15). Ist der Rückzahlungszeitpunkt nicht ausdrücklich vertraglich bestimmt, gelten insoweit die gesetzlichen Regelungen (§ 488 Abs. 3 Sätze 1 und 2 BGB). Deswegen ist eine ausdrückliche Rückzahlungsvereinbarung nicht in jedem Fall für die stl. Anerkennung erforderlich, wenn sich bei Geltung dispositiven Gesetzesrechts zur Rückzahlung im Übrigen zweifelsfrei ergibt, dass das Darlehen ernstlich vereinbart und auch so durchgeführt worden ist, dh. insbes. die Zinsen tatsächlich vertragsgemäß fortlaufend gezahlt worden sind (BFH v. 4.6.1991 – IX R 150/85, BStBl. II 1991, 838).

- ▷ *Die Vereinbarung von verkehrsüblichen Sicherheiten* bei langfristigen Darlehen mit einer Laufzeit von mehr als vier Jahren (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 290/82, BStBl. II 1991, 391 [394]; BFH v. 28.1.1993 – IV R 109/91, BFH/NV 1993, 590; BFH v. 29.6.1993 – IX R 44/89, BFH/NV 1994, 460; BFH v. 16.12.1998 – X R 139/95, BFH/NV 1999, 780; BFH v. 25.1.2000 – VIII R 50/97, BStBl. II 2000, 393 [394]; BFH v. 22.10.2013 – X R 26/11, BStBl. II 2014, 374, Rz. 37; BMF v. 23.12.2010 – IV C 6 - S 2144/07/10004, BStBl. I 2011, 37, Rz. 6). Dem Fehlen einer Vereinbarung über zu gewährende Sicherheiten kommt bei ansonsten fremdüblichen Konditionen für sich allein genommen keine entscheidungserhebliche Bedeutung zu; sie ist vielmehr in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen (BFH v. 19.12.2007 – VIII R 13/05, BFH/NV 2008, 669; 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 [645]; BFH v. 25.1.2000 – VIII R 50/97, BStBl. II 2000, 393 [394 f.]). Ob die Besicherung fremdüblich ist, beurteilt sich danach, ob ein fremder Gläubiger unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen eine andere Sicherheit gefordert hätte (BFH v. 23.4.2009 – IV R 24/08, BFH/NV 2009, 1427, mwN).
- ▷ *Eine endgültige Vermögensverschiebung zwischen Schenker und Beschenktem*, selbst wenn der Darlehensvertrag einem Fremdvergleich standhält. Daran fehlt es so lange, wie dem Beschenkten kein Recht zur freien Entsch. zusteht, ob er die geschenkten Geldmittel im Betrieb des Schenkers oder aber in anderer Weise verwenden will (BFH v. 12.2.1992 – X R 121/88, BStBl. II 1992, 468 [470]; BFH v. 21.10.1992 – X R 99/88, BStBl. II 1993, 289 [290]; BFH v. 17.6.1994 – III R 30/92, BFH/NV 1995, 197; BFH v. 22.10.2013 – X R 26/11, BStBl. II 2014, 374, Rz. 38; offengelassen durch BFH v. 28.1.1993 – IV R 109/91, BFH/NV 1993, 590 [591 f.]; BFH v. 15.4.1999 – IV R 60/98, BStBl. II 1999, 524 [525 f.]).

Keine Anwendung finden diese strengeren Maßstäbe nach der Rspr. allerdings, wenn sich die Vermögensbereiche von Schenker und Beschenktem von vornherein selbständig gegenüberstehen (BFH v. 4.6.1991 – IX R 150/85, BStBl. II 1991, 838, betr. Bau- oder Anschaffungsdarlehen unter volljährigen, wirtschaftlich voneinander unabhängigen Verwandten). Hinsichtlich der Prüfungsstrenge ist bei Geschäften unter volljährigen, voneinander insbes. wirtschaftlich unabhängigen Verwandten im Lichte von Privatautonomie und Leistungsfähigkeitsprinzip Zurückhaltung geboten (BFH v. 8.12.1990 – VIII R 1/88, BStBl. II 1991, 911; BFH v. 4.6.1991 – IX R 150/98, BStBl. II 1991, 838; BFH v. 4.3.1993 – X R

70/91, BFH/NV 1994, 156; BFH v. 19.2.2002 – IX R 32/98, BStBl. II 2002, 674; BFH v. 13.7.2017 – VI R 62/15, BStBl. II 2018, 15). Bei Darlehensgewährungen zwischen diesen Personen kann es deswegen unschädlich sein, wenn das Darlehen 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. 4.6.1991 – IX R 150/85, BStBl. II 1991, 838 (839): zB Rückgewährung geschenkter Beträge als Darlehen; BFH v. 28.1.1993 – IV R 109/91, BFH/NV 1993, 590 (591); BFH v. 4.3.1993 – X R 70/91, BFH/NV 1994, 156; BFH v. 16.12.1998 – X R 139/95, BFH/NV 1999, 780; BFH v. 25.1.2000 – VIII R 50/97, BStBl. II 2000, 393 (395); BMF v. 23.12.2010 – IV C 6 - S 2144/07/10004, BStBl. I 2011, 37, Rz. 8; krit. zum strengen Prüfungsmaßstab *Paus*, DStZ 1999, 952; *Groh*, DStR 2000, 754.

Ebenfalls keine Anwendung finden die o.g. strengen Maßstäbe, wenn ein beherrschender Gesellschafter die ihm gegen die GmbH zustehenden Darlehensforderungen an seine minderjährigen, ebenfalls an der GmbH beteiligten Kinder abtritt (BFH v. 19.12.2007 – VIII R 13/05, BStBl. II 2008, 568 [571], betr. vGA) oder wenn ein Vater seinen Kindern zivilrechtl. wirksam die Einlage für eine gemeinsame Innen-GbR schenkt und mit ihnen im Rahmen des fremdüblich ausgestalteten und vollzogenen Innen-GbR-Gesellschaftsvertrags nicht nur eine Gewinn-, sondern auch eine Verlustbeteiligung vereinbart (BFH v. 23.11. 2021 – VIII R 17/19, BFH/NV 2022, 521: nicht vergleichbar mit den sog. Umwandlungsfällen, zugleich ausführliche Abgrenzung zu BFH v. 21.10.1992 – X R 99/88, BStBl. II 1993, 289).

- *Wird die tatsächliche Auszahlung einer geschuldeten Vergütung durch eine Darlehensvereinbarung ersetzt*, wie zB im Fall einer fälligen Arbeitslohn-, Miet- oder Pachtzahlung, so kommt es für die Anerkennung des Darlehensverhältnisses nach der Rspr. darauf an, ob die Vergütung lediglich „stehengelassen" oder aber im Einzelfall tatsächlich zur Auszahlung angeboten und danach in ein Darlehen umgewandelt worden ist.
  - *Im ersten Fall* verlangt die Rspr. ausdrückliche Vereinbarungen zur Rückzahlung und Kündigung des „stehengelassenen" Betrags (BFH v. 21.8.1985 – I R 73/82, BStBl. II 1986, 250), wobei der bloße Verweis auf die nach den gesetzlichen Regelungen geltende dreimonatige Kündigungsfrist nicht ausreicht (BFH v. 5.2.1988 – III R 234/84, BFH/NV 1988, 628).
  - *Im zweiten Fall* sind Darlehensvereinbarungen, die erst nach einem tatsächlichen Angebot auf Auszahlung der Vergütung abgeschlossen werden, auch dann der Besteuerung zugrunde zu legen, wenn weder über die Verzinsung noch über die Rückzahlung ausdrückliche Vereinbarungen bestehen (BFH v. 17.7.1984 – VIII R 69/84, BStBl. II 1986, 48; BFH v. 31.10.1989 – VIII R 293/84, BFH/NV 1990, 759; BFH v. 22.10.2013 – X R 26/11, BStBl. II 2014, 374, Rz. 39).
- *Dient das Darlehen der Finanzierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von betrieblichen Wirtschaftsgütern*, so liegt die betriebliche Veranlassung der Darlehensaufnahme auf der Hand. Folglich hängt die stl. Anerkennung des Darlehensvertrags in diesen Fällen weniger von der Fremdüblichkeit der einzelnen Klauseln des Darlehensvertrags ab als bei anderen Anlässen der Darlehensgewährung (BFH v. 22.10.2013 – X R 26/11, BStBl. II 2014, 374, Rz. 40 und 46 ff. zur Kündbarkeit des Darlehens sowie Rz. 54 ff. zur Vereinbarung von Sicherheiten). Das gilt zwar grds. auch im Hinblick auf die Zahlungsmodalitäten

bezüglich Tilgung und vereinbarten Zinsen. Selbst unter Beachtung der großzügigeren Fremdvergleichsmaßstäbe bei solchen Investitionsdarlehen kann allerdings eine 35-jährige Laufzeit eines ungesicherten Darlehens mit fast 20 Jahre andauernder tilgungsfreier Zeit zwischen nahen Angehörigen eine unverhältnismäßige Chancen- und Risikenverteilung enthalten, die den Schluss auf die fehlende Ernsthaftigkeit der innerfamiliären Vereinbarung zulässt (BFH v. 22.5.2019 – X R 19/17, BStBl. II 2019, 795, Rz. 32). Siehe zum Gestaltungsmissbrauch gem. § 42 AO im Falle einer kreuzweisen Übernahme von grundstückserwerbsbezogenen Darlehensverbindlichkeiten des Vaters durch die Töchter BFH v. 29.8.2007 – IX R 17/07, BStBl. II 2008, 502.

Hauptprüfungskriterium für die stl. Anerkennung von Darlehensverträgen zur Finanzierung der AHK von WG ist die tatsächliche Durchführung der Zinsvereinbarung (BFH v. 10.8.1988 – IX R 220/84, BStBl. II 1989, 137; BFH v. 4.6.1991 – IX R 150/85, BStBl. II 1991, 838; BFH v. 22.10.2013 – X R 26/11, BStBl. II 2014, 374, Rz. 40). Das ist insbes. von Bedeutung, wenn minderjährige Kinder als Darlehensgeber gegenüber ihren Eltern auftreten. Die Zinszahlungen müssen zum einen hinreichend von sonstigen Leistungen der Eltern an ihre Kinder zu unterscheiden sein. Zum anderen wird eine zivilrechtl. unter den Voraussetzungen des § 1649 BGB zulässige Verwendung der Zinseinnahmen für den laufenden Unterhalt des Kindes oder sogar für den eigenen Unterhalt der Eltern aufgrund des Vorrangs der in § 12 Nr. 1 und 2 angeordneten Abzugsverbote in aller Regel zur Versagung des estrechtl. Abzugs dieser Aufwendungen führen (BFH v. 30.1.1980 – I R 194/77, BStBl. II 1980, 449; BFH v. 10.8.1988 – IX R 220/84, BStBl. II 1989, 137 [140]; BFH v. 29.6.1993 – IX R 44/89, BFH/NV 1994, 460 [461]; BFH v. 22.10.2013 – X R 26/11, BStBl. II 2014, 374, Rz. 40 und 44 mwN: kein anderer Maßstab, wenn Kinder die Geldmittel von Dritten geschenkt bekommen haben). Darüber hinaus darf es sich bei dem Darlehen nicht um eine verschleierte Schenkung, einen Missbrauch rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten oder ein Scheingeschäft handeln (s. auch Anm. 857). Eine verschleierte Schenkung hat der BFH zB angenommen, wenn die feste Laufzeit des tilgungsfreien Darlehens die durchschnittliche statistische Lebenserwartung des Darlehensgebers deutlich übersteigt (BFH v. 29.6.1993 – IX R 44/89, BFH/NV 1994, 460; s. auch BFH v. 22.5.2019 – X R 19/17, BStBl. II 2019, 795, betr. 35-jährige Laufzeit), wenn die Verzinsung des Darlehens (insbes. bei partiarischen Darlehen) so hoch ist, dass dem Darlehensgeber die begründete Aussicht vermittelt wird, innerhalb der vereinbarten Darlehenslaufzeit einen zur Refinanzierung aufgenommenen Kredit allein durch die vereinnahmten Zinsen ohne Einsatz eigener Mittel in voller Höhe tilgen zu können (BFH v. 25.1.2000 – VIII R 50/97, BStBl. II 2000, 393 [395]) oder wenn die angeblichen Darlehensmittel nach außen hin als Eigenkapital dargestellt werden und eine Rückzahlungsvereinbarung fehlt (BFH v. 9.10.2001 – VIII R 5/01, BFH/NV 2002, 334). Ein Scheingeschäft kann demgegenüber vorliegen, wenn der Darlehensnehmer wirtschaftlich nur schwer in der Lage ist, die vertraglich vereinbarten Zins- und Tilgungsleistungen aufzubringen (BFH v. 19.8.2008 – IX R 23/07, BFH/NV 2009, 12 [13]).

▶ *Dient der Darlehensvertrag nicht allein dem Interesse des Darlehensnehmers* an der Erlangung zusätzlicher Mittel außerhalb einer Bankfinanzierung, sondern angesichts der attraktiven Verzinsung zugleich auch dem Interesse des Darlehensgebers an einer gut verzinslichen Geldanlage, so kommt es hinsichtlich der Fremdüblichkeit der Zinsklauseln nicht ausschließlich auf die Vertragsgestal-

tungen an, die zwischen Darlehensnehmern und Kreditinstituten üblich sind, sondern ergänzend auch auf die Vereinbarungen, die im Bereich der Geldanlage üblich sind. Dies folgt aus dem Grundsatz, dass die Ausgewogenheit von Chancen und Risiken ein wesentliches Element im Rahmen der Gesamtwürdigung ist, so dass sich ein einseitiges Abstellen auf die Vereinbarungen, die ausschließlich aus Sicht eines Darlehensnehmers üblich sind, verbietet (BFH v. 22.10.2013 – X R 26/11, BStBl. II 2014, 374, Rz. 58 ff. zum jährlichen Zuschlag der Zinsen zum Darlehensbetrag; dem folgend BMF v. 29.4.2014 – IV C 6 - S 2144/07/10004, 2014/0061930, BStBl. I 2014, 809, unter Anpassung BMF v. 23.12.2010 – IV C 6 - S 2144/07/10004, BStBl. I 2011, 37).

Form: Ein Darlehensvertrag kann auch mündlich wirksam geschlossen werden (BFH v. 10.8.1988 – IX R 220/84, BStBl. II 1989, 137 [139]; BFH v. 19.12.2007 – VIII R 13/05, BFH/NV 2008, 669; BMF v. 23.12.2010 – IV C 6 - S 2144/07/10004, BStBl. I 2011, 37, Rz. 2). Zu Darlegungs- und Beweiszwecken ist Schriftform empfehlenswert.

Tatsächliche Durchführung: Der Darlehensvertrag muss entsprechend dem Vereinbarten durchgeführt werden (BFH v. 22.10.2013 – X R 26/11, BStBl. II 2014, 374, Rz. 35). 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; BFH 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: „Novation" der Zinsschuld), wenn dies zuvor vertraglich so vereinbart worden ist.

cc) Gesellschaftsverträge

860

Auch Gesellschaftsverträge zwischen nahen Angehörigen unterliegen den allgemeinen Kriterien. Zu weiteren Einzelheiten s. § 15 Anm. 852 ff.

dd) Kaufverträge

861

Auch für Kaufverträge zwischen nahen Angehörigen gelten die allgemeinen Prüfungsmaßstäbe (s. Anm. 852 ff.). Die Motivation, durch innerfamiliäre Umschichtung von WG Quellen laufender Einkünfte zu verlagern und estl. Freibeträge dadurch mehrfach in Anspruch zu nehmen, Abschreibungspotential ggf. mehrfach zu nutzen oder Progressionsvorteile anderer Familienmitglieder auszunutzen, ist der Grund dafür, warum auch bei innerfamiliären Kauf- und Übertragungsverträgen strenge Maßstäbe geboten sind. Zudem sind bei der Prüfung (und Beratung) von Angehörigenkaufverträgen auch etwaige erbstl. Motivationen und Konsequenzen im Blick zu behalten.

Insbesondere spricht gegen den ernsthaften Abschluss eines Kaufvertrags zwischen nahen Angehörigen, wenn die Gestaltung oder tatsächliche Durchführung nicht dem zwischen Fremden Üblichen entspricht (aber keine Einbeziehung der Vereinbarungen im Darlehensvertrag zur Finanzierung der Anschaffung in den Fremdvergleich: BFH v. 15.10.2002 – IX R 46/01, BStBl. II 2003, 34; einschränkend für den Fall, dass der verkaufende Ehemann gleichsam als Gesamtschuldner für das den Kaufpreis der kaufenden Ehefrau finanzierende Darlehen haftet, s. FG Ba.-Württ. v. 22.11.2005 – 8 K 75/03, EFG 2006, 404, rkr.). Von einer Fremdüblichkeit

ist idR auszugehen, wenn eine Übertragung des WG gegen Entgelt auf Dauer gewollt und dies so im Vertrag dokumentiert ist (BFH v. 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2012, 638, Rz. 38 ff.; s. auch BFH v. 18.10.2011 – IX R 15/11, BStBl. II 2012, 205: kein Gestaltungsmissbrauch iSd. § 42 AO, wenn ein Ehegatte ein vermietetes Objekt seines PV an den anderen Ehegatten gegen Übernahme privater Verbindlichkeiten verkauft und dadurch zuvor private Schuldzinsen in zum WK-Abzug zuzulassende Schuldzinsen umgewandelt werden; dazu auch *Kulosa*, DB 2014, 972 [979], unter Hinweis auf weitere Gestaltungen).

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; s. auch *Kulosa*, DB 2014, 972 [979 f.], zur schädlichen Rückverlegung des Kaufpreises). 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 Fremdvergleich, 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).

862 **ee) Miet- und Pachtverträge**

Miet- und Pachtverhältnisse zwischen nahen Angehörigen spielen bei den Gewinneinkünften keine so zentrale Rolle wie bei den Überschusseinkünften, dort insbes. bei den Einkünften aus VuV (vgl. § 21 Anm. 50 f.).

Für eine steuerrechtliche Anerkennung gelten die allgemeinen Grundsätze (s. Anm. 852 ff.). Nutzungsüberlassungen im Rahmen der familiären Hausgemeinschaft sind der nicht stbaren Privatsphäre zuzuordnen. Die (teilweise) Mitbenutzung der vermieteten Räume durch den Vermieter darf im Rahmen des Fremdvergleichs und der anschließenden Gesamtwürdigung mit ausschlaggebender Wirkung berücksichtigt werden (BFH v. 14.9.1999 – IX R 88/95, BStBl. II 1999, 776, [778]; BFH v. 16.1.2003 – IX B 172/02, BStBl. II 2003, 301; BFH v. 18.5.2004 – IX B 112/03, BFH/NV 2004, 1262; BFH v. 15.2.2005 – IX R 16/04, BFH/NV 2005, 1008; BFH v. 7.12.2006 – IX B 17/06, BFH/NV 2007, 444; BFH v. 4.7.2007 – IX B 50/07, BFH/NV 2007, 1875, zur schädlichen Mitnutzung durch den Vermieter bei Vermietung an pflegebedürftigen Elternteil; FG Nürnb. v. 4.5.2006 – IV 311/2003, nv., juris, rkr., betr. gemeinsame Nutzung bei Bestehen einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft).

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; BFH v. 18.2.1998 – IX R 30/96, BStBl. II 1998, 349 [350]; BFH v. 19.10. 1999 – IX R 39/99, BStBl. II 2000, 224; BFH v. 26.6.2001 – IX R 68/97, BFH/NV 2001, 1551; BFH v. 19.8.2008 – IX R 78/07, BStBl. II 2009, 299 [300]). Daran fehlt es etwa, 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) oder auf welche Räume, welche Mietzeit und welche mitvermieteten Inventargegenstände sich der Vertrag bezieht (FG Münster v. 5.9.2018 – 7 K 543/18 F, EFG 2018, 1786, rkr.). Eine fehlende Nebenkostenvereinbarung ist allerdings 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, weil sie als Kriterium der Einkünfteerzielungsabsicht zu prüfen ist (BFH v. 25.7.2000 – IX R 6/97, BFH/NV 2001, 305, s. § 21 Abs. 2). Für die Auslegung ursprünglich unklarer Vereinbarungen kann die spätere tatsächliche Übung der Parteien herangezogen werden (BFH 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).

Zur Durchführung des Vertrags gehört insbes. die regelmäßige Zahlung der geschuldeten Vergütung (FG Köln v. 22.10.2012 – 7 K 2964/09, EFG 2013, 665, rkr., betr. Pachtvertrag). 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; BFH 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). Zur Besserungsabrede s. FG Köln v. 22.10.2012 – 7 K 2964/09, EFG 2013, 665, rkr. Wird die Miete auf ein Konto überwiesen, über das der Mieter eine Vollmacht besitzt, ist dieser Umstand im Rahmen der Gesamtwürdigung zum fremdüblichen Vollzug des Mietvertrags 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, betr. Rückzahlung der Miete).

Fremdüblichkeit: Eine verbilligte Miete oder Unhaltszahlungen 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; BFH v. 27.7.2004 – IX R 73/01, BFH/NV 2005, 1929; BFH v. 31.7.2007 – IX R 8/07, BFH/NV 2008, 350), ebenso wenig die fehlende Schriftform, da diese schon für die zivilrechtl. Wirksamkeit des Vertrags nicht entscheidend ist (§ 550 Satz 1 BGB; BFH v. 19.10.1999 – IX R 80/97, BFH/NV 2000, 429; BFH v. 10.5.2006 – IX R 35/05, BFH/NV 2006, 1648; BFH v. 31.7.2007 – IX R 8/07, BFH/NV 2008, 350). Bestehende Unterhaltspflichten können jedoch für die Frage erheblich sein, ob überhaupt eine Person als naher Angehöriger einzuordnen ist (s. Anm. 851). Die verbilligte Miete ist Kriterium der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht (BFH v. 22.7.2003 – IX R 59/02, BStBl. II 2003, 806; BFH v. 24.8.2004 – IX R 28/03, BFH/NV 2005, 50; im Übrigen § 21 Anm. 200 ff.). In den Fremdvergleich einzubeziehen sind etwa unübliche Zahlungsmodalitäten (Mietzahlung nur einmal jährlich, Nebenkostenabrechnung ohne Vorauszahlung) sowie in zeitlichem Zusammenhang mit dem Mietvertrag abgeschlossene Schenkungsabreden (BFH v. 4.10.2016 – IX R 8/16, BStBl. II 2017, 273 [275]). Besteht die Gegenleistung für die Nutzung der von dem Ehegatten zur Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit überlassenen Räume lediglich darin, dass dieser den „jeweiligen Geschäftswagen" nutzen darf, so hält dies einem Fremdvergleich nicht Stand (BFH v. 6.8.2013 – VIII R 33/11, BFH/NV 2014, 151).

863 **ff) Pensionszusagen**

Die Zusage einer Pension an einen Ehegatten ist im Grundsatz nur dann betrieblich veranlasst, wenn sie mit hoher Wahrscheinlichkeit dem Grunde und der Höhe nach auch einem fremden ArbN in einer vergleichbaren Position erteilt worden wäre.

BFH v. 20.3.1980 – IV R 53/77, BStBl. II 1980, 450; BFH v. 10.11.1982 – I R 135/80, BStBl. II 1983, 173 (175); BFH v. 28.7.1983 – IV R 103/82, BStBl. II 1984, 60; BFH v. 8.10.1986 – I R 220/82, BStBl. II 1987, 205; BFH v. 25.7.1995 – VIII R 38/93, BStBl. II 1996, 153 (155); BFH v. 7.8.1997 – X B 247/96, BFH/NV 1998, 440; BFH 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.

Sie darf im Lichte des laufenden Gehalts nicht zu einer Überversorgung des ArbN-Ehegatten führen. Die Pensionszusage ist vor diesem Hintergrund nach stRspr. grds. nur noch 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 [210]; BFH 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, 873; BFH v. 22.11.1995 – I R 37/95, BFH/NV 1996, 596; BFH v. 15.9.2004 – I R 62/03, BStBl. II 2005, 176 [178]).

Zu den Folgen eines unterlassenen internen Fremdvergleichs durch den Stpfl. für die stl. Anerkennung der Pensionszusage zwischen nahen Angehörigen s. BFH v. 15.4.2015 – VIII R 49/12, nv., juris.

Im Übrigen gelten auch bei Pensionszusagen gegenüber nahen Angehörigen die Voraussetzungen des § 6a, vgl. hierzu § 6a Anm. 25.

864 **gg) Unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern an Familien-Kapitalgesellschaften**

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).

865–869 Einstweilen frei.

870 **e) 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, die dem FG als Tatsacheninstanz obliegt (s. hierzu *Pezzer*, DStZ 2002, 850), 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). Als Orientierung für die Gesamtabwägung

kann der Tatsacheninstanz die Rspr. des BVerfG dienen, 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 zur Ernstlichkeit der Vereinbarung 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; BVerfG v. 15.8.1996 – 2 BvR 3027/95, DStR 1997, 53). Verstößt die Gesamtabwägung des FG weder gegen Erfahrungssätze noch gegen die Denkgesetze, so ist der BFH daran gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO; BFH v. 12.7.2017 – VI R 59/15, BStBl. II 2018, 461, Rz. 19 mwN).

Einheitliche Prüfung und Rechtsfolge für den gesamten Vertrag als Grundsatz: Aus einheitlichen Arbeitsverträgen können grds. 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 [356]; BFH 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; BFH 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 (zum innerfamiliären Ankauf eines Bodenschatzes 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 ausnahmsweise 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, Versorgungszusage oder Wertguthabenvereinbarung (BFH v. 28.7.1983 – IV R 103/82, BStBl. II 1984, 60; BFH v. 21.8.1984 – VIII R 106/81, BStBl. II 1985, 124; BFH v. 10.12.1992 – IV R 118/90, BStBl. II 1994, 381; BFH v. 10.3.1993 – I R 118/91, BStBl. II 1993, 604; BFH v. 13.7.1999 – VIII R 29/97, BFH/NV 2000, 176; BFH v. 28.10.2020 – X R 1/19, BStBl. II 2021, 283, Rz. 17).

Der Höhe nach unübliche Entgelte sind aufzuteilen. Nur der angemessene Betrag ist als BA abziehbar. Der überschießende Betrag ist eine Zuwendung iSv. § 12 (BFH v. 31.8.1994 – X R 44/93, BStBl. II 1996, 676; BFH v. 10.11.1999 – X R 10/99, BFH/NV 2000, 645; Nds. FG v. 7.1.2014 – 9 K 135/12, EFG 2014, 822, rkr.; *Rätke*, StuB 2002, 174; *Gemeinhardt*, BB 2012, 739 [741]). 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; BFH v. 10.12.1992 – IV R 118/90, BStBl. II 1994, 381; BFH v. 25.7.1995 – VIII R 38/93, BStBl. II 1996, 153). Bei unüblich niedrigen Mietzinsen ist § 21 Abs. 2 zu beachten (s. § 21 Anm. 200 ff.).

2. Anlauf- und Gründungskosten

871

Zu den Anlauf- und Gründungskosten gehören diejenigen Aufwendungen, die vor der Aufnahme der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit zur Ingangsetzung oder Erweiterung des Betriebs anfallen (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520

„Anlaufkosten", mit Herleitung vom Wortlaut des im BilMoG außer Kraft gesetzten § 282 HGB).

Vorweggenommene Betriebsausgaben: Anlauf- und Gründungskosten sollen nach überwiegender Auffassung als vorab entstandene, 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. ausführl. 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 GewSt-Recht – 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 die angestrebte betriebliche Tätigkeit nicht 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 (die Folgefrage des Sofortabzugs von Due-Diligence-Kosten als BA nach dem Scheitern der geprüften Akquisition offen lassend BFH v. 9.1.2013 – I R 72/11, BStBl. II 2013, 343, Rz. 7; allg. zum Sofortabzug von Beratungs- und Due-Diligence-Kosten in Abgrenzung zu aktivierungspflichtigen ANK s. *Peter*/*Graser*, DStR 2009, 2032; *Kahle*/*Hiller*, DB 2014, 500; zur Versagung des inländ. BA-Abzugs für vorbereitende Aufwendungen bei Gründung einer Arztpraxis im Ausland s. BFH v. 26.2.2014 – I R 56/12, BStBl. II 2014, 703, Rz. 14 ff.; s. ferner Anm. 819).

Eine angemessene, betriebsspezifische Anlaufzeit setzt dem gewinnmindernden BA-Abzug von Anlauf- und Gründungskosten eine zeitliche Grenze. Nach Ablauf dieser Anlaufzeit spricht viel dafür, dass der Stpfl. die infolge der kumulierten BA 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. Wie lange diese Anlaufphase im Einzelnen zu bemessen ist, hängt von der Art der Betätigung, der Branche, der die Tätigkeit zuzuordnen ist, und den übrigen betrieblichen Umständen des Einzelfalls ab (s. § 15 Anm. 1045 und § 2 Anm. 425). Folglich ist die Anlaufzeit für eine Vertriebstochtergesellschaft (idR drei Jahre nach BFH v. 17.2.1993 – I R 3/92, BStBl. II 1993, 457 [458]) kürzer als etwa für die Aufnahme einer Reitschule mit Pferdevermietung (knapp sieben Jahre unproblematisch nach BFH v. 15.11.1984 – IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205 [207]).

872 **3. Beiträge**

Beiträge des Stpfl. zum Erwerb oder zur Aufrechterhaltung einer Mitgliedschaft in einer Vereinigung (etwa Verbände, Vereine, Parteien) sind nach der Rspr. des BFH grds. BA, wenn zwischen dem Betrieb des Stpfl. und dem Zweck der Vereinigung, an die der Beitrag gezahlt wird, ein unmittelbarer Zusammenhang besteht (BFH v. 2.10.1992 – VI R 11/90, BStBl. II 1993, 53 [54], betr. Berufsverband). Unseres Erachtens stellt das Unmittelbarkeitskriterium bei der Abgrenzung betrieblich veranlasster Beiträge von privat veranlassten Beiträgen kein geeignetes Kriterium dar. Zudem genügt auch beim WK-Abzug, bei dem etwa Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden ausdrücklich im Gesetz genannt werden,

der bloß mittelbare Veranlassungszusammenhang (s. § 9 Anm. 435 und 437). Die Qualifikation von Beiträgen zum BA-Abzug sollte sich deswegen an den allgemeinen Anforderungen des Abs. 4 orientieren, nach denen ebenfalls ein mittelbarer Zusammenhang genügt (s. Anm. 813 mwN).

Beiträge können an privatrechtlich oder öffentlich-rechtlich verfasste Vereinigungen geleistet werden. Für den BA-Abzug ist diese Unterscheidung uE nicht wesentlich (aA *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 1200 „Beiträge" [9/2021] unter (1): Indizwirkung öffentlich-rechtl. Verfassung für betr. Veranlassung von Zahlungen). Typischen Qualifikationsproblemen begegnen Beiträge immer dann, wenn sie an Vereinigungen geleistet werden, die sich auch allgemeinpolitisch betätigen oder (zumindest auch) das gesellige Beisammensein ihrer Mitglieder bezwecken. In beiden Fällen stellt sich die Frage nach dem Gewicht der privaten Mitveranlassung der Beiträge.

Beitragszahlungen an Berufsverbände sind idR BA (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520 „Beiträge"; s. zum WK-Abzug solcher Beiträge ausführl. § 9 Anm. 430 ff.). Ein Berufsverband ist ein Zusammenschluss natürlicher oder juristischer Personen zur Wahrnehmung allgemeiner, 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; zum Gleichlauf des Berufsverbandsbegriffs bei Gewinn- und Überschusseinkünften BFH v. 18.9.1984 – VIII R 324/82, BStBl. II 1985, 92 [93]). Den BA-Charakter verlieren Beiträge nicht allein deshalb, weil ein Verband auch allgemeinpolitische Ziele verfolgt, solange diese nicht den wesentlichen Kern der Tätigkeit ausmachen (BFH, v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33). Bei der Bestimmung des gerade noch zulässigen Maßes allgemeinpolitischer Betätigung ist im Wege verfassungskonformer Auslegung im Blick zu behalten, dass die Begrenzung der steuerbasierten Parteienfinanzierung (§ 10b Abs. 2 und § 34g) erforderlich ist, um das Recht des Bürgers auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung zu ermöglichen (BFH v. 2.10.1992 – VI R 11/90, BStBl. II 1993, 53, Rz. 24, mit umfassendem Verweis auf die BVerfG-Judikatur). Im politischen Vorfeld tätige Berufsverbände dürfen daher die Grenze zur Parteiteilgliederung nicht überschreiten (allgemeinpolitische Zielsetzung in schädlichem Maß: „Wirtschaftsjunioren Deutschland" BFH v. 1.7.1994 – VI R 50/93, BFH/NV 1995, 22; in unschädlichem Maß: „Wirtschaftsrat der CDU" BFH v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33; jeweils zum WK-Abzug).

- *Stimmt die tatsächliche Geschäftsführung eines Berufsverbands 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; BFH 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).
- *Enthalten die Beiträge Entgelte für bestimmte Leistungen des Vereins*, so kommt nach allgemeinen Grundsätzen ein BA-Abzug nur soweit in Betracht, wie ein Zusammenhang zwischen der vom Stpfl. empfangenen Leistung und seinem Betrieb besteht (vgl. BFH v. 9.7.1969 – I R 38/66, BStBl. II 1969, 744). Um Beiträge im abgabenrechtl. Sinne (in Abgrenzung von Gebühren und Steuern) handelt es sich dann jedoch wegen der konkreten Gegenleistung nicht. Werden

Zahlungen zusammengefasst, ist der Beitragsanteil ggf. zu schätzen. In Kammerbeiträgen enthaltene Beiträge für ein Versorgungswerk sind SA (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520 „Beiträge").

Beitragszahlungen an politische Parteien sind keine BA (Abs. 6). Als Zuwendungen iSd. § 10 Abs. 2 können sie allerdings dem SA-Abzug unterliegen.

Beitragszahlungen an Vereine mit Freizeitbezug, 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. Objektive Kriterien zur Aufteilung solcher – ggf. gemischt veranlassten – Mitgliedsbeiträge fehlen (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; BFH v. 21.3.2013 – VI R 31/10, BStBl. II 2013, 700, betr. Erstattung von Beiträgen für die Mitgliedschaft in privaten Vereinen als Arbeitslohn; abweichend bei Ehrenmitgliedschaft BFH v. 17.7.2014 – VI R 69/13, BStBl. II 2015, 41).

Beitragszahlungen an Gewerkschaften stellen mangels Zusammenhangs ihres Zwecks für ArbN mit der betrieblichen Betätigung des Stpfl. als ArbG keine BA dar (OFD Frankfurt/Main v. 5.6.1996 – S 2227 A – 21 – St II 2a, DStR 1996, 1606).

Beitragszahlungen an sonstige Vereinigungen sind stets darauf zu überprüfen, ob die private Mitveranlassung ggf. nach objektiven Kriterien abtrennbar von der betrieblichen Mitveranlassung der Beitragszahlungen ist (abl. für Beitragszahlungen an den Bund der Steuerzahler, weil die Vereinszwecke sowohl auf dem Gebiet der betrieblichen als auch der persönlichen Steuern liegen, FG Ba.-Württ. v. 30.6. 1994 – 3 K 114/89, EFG 1994, 1036, rkr.; OFD Frankfurt/Main v. 20.3.1995 – S 2144 A – 84 – St II 20, DB 1995, 1310).

873 **4. Bekleidung**

Aufwendungen für Bekleidung gehören grds. zu den nicht abziehbaren Kosten der privaten Lebensführung iSv. § 12 Nr. 1, weil es dem persönlichen Bedürfnis des Menschen entspricht, sich zu bekleiden (ausführl. § 12 Anm. 39). Ein BA-Abzug wäre deshalb idR ausgeschlossen.

Es entspricht jedoch der allgemeinen Meinung, dass der Regelungsinhalt des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 entsprechend beim BA-Abzug anzuwenden ist (etwa BFH v. 16.3.2022 – VIII R 33/18, BFH/NV 2022, 842, betr. bürgerliche schwarze Bekleidung eines selbständig tätigen Trauerredners; BFH v. 6.12.1990 – IV R 65/90, BStBl. II 1991, 348 [349], betr. weiße Praxiskleidung [außer Kittel] eines niedergelassenen Arztes; *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 1200 „Arbeitskleidung/Berufskleidung" [9/2021] unter [4]; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 940 „Kleidung" [11/2020]). Da § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 uE konstitutiv wirkt (s. zur Begr. § 9 Anm. 507; so auch BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, Rz. 122; aA *Geserich* in *KSM*, § 9 Rz. H 2 [10/2016]: „deklaratorisch"), ist die Anwendung der Vorschrift beim BA-Abzug methodisch mit einer gleichheitsrechtl. (Art. 3 Abs. 1 GG) gebotenen analogen Anwendung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 beim BA-Abzug begründbar (ähnlich *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 1200 „Arbeitskleidung/Berufskleidung" [9/2021] unter [4]).

Der BA-Abzug ist danach möglich, 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. 514). 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. 515, jeweils mwN). Da beim BA-Abzug § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 analog angewandt wird, kann für weitere Einzelheiten und zum Umfang des Abzugs auf § 9 Anm. 514 ff. verwiesen werden.

5. Beratungs- und Prozesskosten 874

Schrifttum: *Kanzler*, Erbfallbedingte Prozeßkosten keine Betriebsausgaben, FR 1999, 1119; *Dusowski*, Zur einkommensteuerlichen Qualifikation von Ausgaben im Zusammenhang mit einem Erbschaftsstreit, DStZ 2000, 584; *Peter/Graser*, Zu kurz gegriffen: Due Diligence-Kosten als Anschaffungsnebenkosten beim Beteiligungserwerb, DStR 2009, 2032; *Götz*, Steuerliche Berücksichtigung von Beratungs-/Notarkosten bei vorweggenommenen Erbfolgeregelungen betreffend Personengesellschaften, DStR 2006, 545; *Grube*, Beurkundungskosten bei der Einkommensteuer – Insbesondere beim Erbfall und bei vorweggenommener Erbfolge, FR 2007, 533; *Kahle/Hiller*, Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, DB 2014, 500.

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. 1.8.2005 – IV B 45/04, BFH/NV 2005, 2186 zu BA; BFH v. 13.4.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038, mwN; BFH v. 9.2.2012 – VI R 23/10, BStBl. II 2012, 829 [830], jeweils zu WK; s. auch § 9 Anm. 614 „Prozess- und Beratungskosten" sowie zu privat veranlassten Kosten § 12 Anm. 136 „Rechtsverfolgungskosten"). Die Beratungs- und Prozesskosten können zivilrechtl., strafrechtl., verwaltungsrechtl. und auch stl. Gegenstände betreffen. Sind Beratungs- und Prozesskosten keine BA oder WK, so kommt unter den engen Voraussetzungen des § 33 Abs. 2 Satz 4 eine Berücksichtigung als agB in Betracht (s. ausführl. § 33 Anm. 209 ff. sowie § 33 Anm. 110 zur Rechtslage bis einschließlich VZ 2012, dazu auch grundlegend BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 33 Rz. 67 mwN).

Zivilrecht: Nach der Rspr. ergeben sich die folgenden Fallgruppen:

- *Betreuung:* Die Vergütung für einen nach einem Erbfall zugunsten Minderjähriger ausschließlich zur Vermögenssorge bestellten Betreuer ist bei den mit dem verwalteten Vermögen erzielten Einkünften als BA (oder WK) zu berücksichtigen. Das gilt auch für durch den gleichzeitig bestellten Gegenvormund und Ergänzungspfleger verursachte Kosten. Übernehmen die Vorgenannten sowohl Aufgaben der Personen als auch der Vermögenssorge, sind die auf die Vermögenssorge entfallenden abzugsfähigen Kostenanteile einer Gesamtvergütung zu schätzen (BFH v. 14.9.1999 – III R 39/97, BStBl. II 2000, 69).
- *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; BFH 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). Zur Begr. führt der BFH in stRspr. betr. die Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit Erbfällen (auch solchen nach der Höfeordnung) aus, der (vorweggenommene) Erbfall sei stets dem privaten Bereich zuzuordnen (§ 12) und überlagere andere eventuell vorhandene, insbes. betriebliche Veranlassungszusammenhänge vollständig (zuletzt etwa BFH v. 9.5.2019 – VI R 43/16, BFH/NV 2019, 1335). Siehe im Übrigen zu Erbfall, Erbauseinandersetzung und vorweggenommener Erbfolge Anm. 900.

- *Erwerb/Verlegung des Betriebs:* Kosten einer Beratung sind BA (zum Sofortabzug von Beratungs- und Due-Diligence-Kosten in Abgrenzung zu aktivierungspflichtigen ANK s. *Peter/Graser*, DStR 2009, 2032; *Kahle/Hiller*, DB 2014, 500; Nachweise bei Anm. 871).
- *Gesellschaftsrechtliche Auseinandersetzungen:* Beratungs- und Prozesskosten, die bei gesellschaftsrechtl. Auseinandersetzungen zwischen (ehemaligen) Gesellschaftern entstehen, sind BA. Sofort abziehbar sind sie als BA allerdings nur, wenn sie nicht mit einem aktivierungspflichtigen Erwerb der streitgegenständlichen Anteile im Zusammenhang stehen (BFH v. 17.6.2019 – IV R 19/16, BStBl. II 2019, 614, Rz. 19 f.). Auch Prozesskosten eines Mitunternehmers bei Streitigkeiten mit anderen Mitunternehmern (BFH v. 20.3.1956 – I 178/55 U, BStBl. III 1956, 179) und die Zivilprozesskosten aus einem Streit zwischen einem Nießbraucher und den Personengesellschaftern, an deren Gewinnbezugsrechten der Nießbrauch besteht (BFH v. 7.2.1973 – I R 215/72, BStBl. II 1973, 493: Sonder-BA bei oHG), sind BA. Der für einen BA-Abzug erforderliche betriebliche Veranlassungszusammenhang wird bei der Verfolgung schuldrechtl. Ansprüche der Gesellschaft nicht dadurch unterbrochen, dass der Schuldner auch gleichzeitig Gesellschafter der Gläubigerin ist (*Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 1200 „Prozesskosten" [9/2021] unter [5]). Prozesskosten eines Mitunternehmers zur Abwehr gesellschaftsrechtl. Ansprüche eines Dritten auf (Mit-)beteiligung an einer PersGes. können Sonder-BA des verklagten Mitunternehmers sein (BFH v. 8.7.1981 – I R 46/78, juris, mit Verweis auf Rspr. des RFH). Prozesskosten der Gesellschaft oder des Gesellschafters (Sonder-BA) zur Abwehr oder Feststellung erbrechtl. Ansprüche sind 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). Nach BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837 dürfte diese Einschränkung jedoch nicht für die Abwehr von Ansprüchen im Rahmen der entgeltlichen Erbauseinandersetzung gelten (s. im Einzelnen zur Erbauseinandersetzung Anm. 900; BFH v. 16.5.2001 – X R 16/98, BFH/NV 2001, 12).
- *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 abziehbaren Aufwendungen geführt hat (BFH v. 6.12. 1983 – VIII R 102/79, BStBl. II 1984, 314).
- *Mietrecht:* 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; im Grundsatz zuletzt bestätigt von BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756 [759], betr. WK-Abzug bei umzugsbedingten Kosten).

- *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 enteignungsgleichem Eingriff sowie Amtspflichtverletzung betreffen (BFH v. 27.5. 1964 – IV 352/62 U, BStBl. III 1964, 478; s. dazu auch *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 1200 „Prozesskosten" [10/2012] unter [1]). Allerdings sollen nach Auffassung des FG Hamb. die bei einem Haftungsprozess des Betriebsinhabers wegen Falschberatung gegen den zuvor beratenden Steuerberater angefallenen Beratungs- und Prozesskosten keine BA sein, weil der bei der ursprünglichen Steuerberatung noch gegebene betriebliche Veranlassungszusammenhang durch die schadhafte Schlechtleistung unterbrochen worden sei und der Schaden nur noch die private Vermögenssphäre des Betriebsinhabers, nicht jedoch dessen betriebliche Sphäre betreffe (FG Hamb. v. 2.4.2008 – 1 V 44/08, EFG 2008, 1268, rkr.). 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; s. auch BFH v. 1.12.2005 – IV R 26/04, BStBl. II 2006, 182: kein BA-Abzug hinsichtlich der Abwehrberatungs- und -prozesskosten, wenn Stpfl. bei einem betrieblichen Flug private Bekannte als Fluggäste mitnimmt, die dabei zu Schaden kommen). Siehe auch „Unfall".
- *Testamentsvollstreckungskosten* sind BA, soweit der Testamentsvollstrecker einen zu einem Nachlass gehörenden Gewerbebetrieb 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; BFH v. 22.1.1980 – VIII R 47/77, BStBl. II 1980, 351, zu WK). Nach Auffassung des FG München (FG München v. 11.11.1997 – 13 K 3271/90, EFG 1998, 548, rkr.) gilt dies indes nicht für die Gebühren eines auf Nachlassabwicklung abzielenden Nachlasskonkursverwalters, weil dieser sei allenfalls mit einem zur bloßen Nachlasskonstituierung eingesetzten Testamentsvollstrecker vergleichbar sei, dessen Gebühren auch nicht abzugsfähig sind (so bereits zur Nachlasskonstituierung RFH v. 2.12.1942, RStBl. 1930, 361).
- *Unfall:* Beratungs- und Prozesskosten, die im Zusammenhang mit Unfällen entstehen, können ebenfalls BA sein. Das dem Unfall zugrunde liegende Verhalten muss jedoch objektiv durch die betriebliche Tätigkeit veranlasst sein (ausführl. und allg. zu Unfallkosten als BA 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 nicht nur in Ausnutzung und bei Gelegenheit, sondern in Ausübung der betrieblichen Tätigkeit erfolgt (BFH v. 12.6.2002 – XI R 35/01, BFH/NV 2002, 1441; BFH v. 17.8.2011 – VI R 75/10, BFH/NV 2011, 2040; BFH v. 13.12.2016 – VIII R 43/14, BFH/NV 2017, 569, jeweils zu WK; BFH v. 16.4.2013 – IX R 5/12, BStBl. II 2013, 806, Rz. 12). Das Abzugsverbot des Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 greift nicht ein, da Prozess- und Beratungskosten dort nicht genannt werden (s. Anm. 1700 ff. mwN). Ebenso wenig steht dem BA-Abzug § 12 Nr. 4 entgegen, weil der Gesetzgeber bei Einf. dieser Vorschrift Verfahrenskosten bewusst nicht in den Anwendungsbereich dieses Abzugsverbots einbezogen hat (s. § 12 Anm. 142 mwN.) Zum Teil wird zur Begr. der Abzugsfähigkeit auch § 40 AO herangezogen (BFH v. 17.8.2011 – VI R 75/10, BFH/NV 2011, 2040, Rz. 4, zu WK).

- *Der Ausgang des Strafverfahrens* ist für die Abzugsfähigkeit als BA grds. ohne Bedeutung; ein BA-Abzug kommt deswegen in allen denkbaren Fällen der strafpro-

zessualen Verfahrensbeendigung in Betracht (vgl. etwa BFH v. 19.2.1982 – VI R 31/78, BStBl. II 1982, 467, betr. WK-Abzug bei rechtskräftiger Verurteilung; BFH v. 18.10.2007 – VI R 42/04, BStBl. II 2008, 223 [226], betr. WK-Abzug auch bei fehlender Strafbarkeit der zur Last gelegten Tat; BFH v. 17.8.2011 – VI R 75/10, BFH/NV 2011, 2040, betr. Einstellung des Verfahrens nach § 153a StPO).

- *Sachverhaltsfeststellung bei Einstellung nach § 153a StPO:* Noch nicht abschließend geklärt ist, welche Tatsachengrundlage der finanzgerichtlichen Prüfung des für den BA-Abzug von Strafverteidigerkosten maßgeblichen Veranlassungszusammenhangs in Fällen zugrunde gelegt werden soll, in denen aufgrund der Einstellung des strafrechtl. Verfahrens nach § 153a StPO weder eine Verurteilung noch ein Freispruch des Stpfl. erfolgt. Das FG Rhld.-Pf. stellt hierzu auf den staatsanwaltlichen Anklagevorwurf ab (FG Rhld.-Pf. v. 20.10. 2020 – 5 K 1613/17, EFG 2021, 92, Rev. Az. BFH X R 34/20). Dies ist uE zutr., denn wenn es für den BA-Abzug auf den Ausgang des Strafverfahrens oder die tatsächliche Begehung der vorgeworfenen Tat nicht ankommt, kann es für die Prüfung des Veranlassungszusammenhangs ebenfalls nur auf den formulierten Tatvorwurf in der Anklageschrift, nicht jedoch auf die Frage ankommen, was in tatsächlicher Hinsicht nach eigenständiger Ermittlung durch das FG wirklich geschehen ist. Der Anlass für die Hinzuziehung kostenpflichtigen Rechtsbeistands ist lediglich der offizielle, in der Anklageschrift mündende Tatvorwurf, nicht das tatsächliche, von Strafbehörden nicht ausermittelte Geschehen im Vorfeld des Strafverfahrens. Soweit hiergegen erwogen werden könnte, der BFH habe in der Vergangenheit entschieden, dass für die finanzgerichtliche Würdigung eines strafrechtl. relevanten Verhaltens aus der Einstellungen nach § 153a StPO gerade nicht auf einen zutreffenden Tatvorwurf geschlossen werden darf, spricht dies nicht gegen das Abstellen auf den Anklagevorwurf bei Prüfung des betrieblichen Veranlassungszusammenhangs bei Einstellung nach § 153a StPO, denn diese BFH-Rspr. betrifft stl. Vorschriften, in denen es auch tatbestandlich auf den erfolgreichen (finanzgerichtlichen) Tatnachweis ankommt (etwa BFH v. 29.6.2006 – VIII B 186/05, BFH/NV 2006, 1866; BFH v. 20.12.2000 – I B 93/99, BFH/NV 2001, 639, jeweils betr. Festsetzungsverjährung gem. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO).
- Nach der Rechtsprechung 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:* Betrieblich veranlasst können auch Verteidigungskosten in einem Steuerstrafverfahren sein, wenn die vorgeworfenen Straftaten Betriebssteuern (etwa USt oder GewSt) betreffen, soweit ein betrieblicher Zusammenhang zur Schaffung günstiger betrieblicher Rahmenbedingungen hergestellt worden ist. Dies ist im Falle der Verringerung betrieblicher Steuern mittels privater Vereinnahmung betrieblicher Mittel oder Nutzung solcher Mittel für private Zwecke nicht der Fall (BFH v. 20.9.1989 – X R 43/86,

BStBl. II 1990, 20). Beratungskosten, die anlässlich eines Vorwurfs der Hinterziehung von Personensteuern anfallen, sind dagegen regelmäßig privat veranlasst (FG Rhld.-Pf. v. 20.10.2020 – 5 K 1613/17, EFG 2021, 92, Rev. Az. BFH X R 34/20; strenger Hess. FG v. 12.2.2014 – 4 K 1757/11, EFG 2014, 984, rkr., „stets privat veranlasst)". Zu Selbstanzeige und strafbefreiender Erklärung s.u. „Steuerberatung und Steuerprozess".

- ▷ *Straßenverkehrsgefährdung:* Keine betriebliche Veranlassung (FG Rhld.-Pf. v. 22.1.2016 – 4 K 1572/14, EFG 2016, 568, rkr.). Dies ist uE zweifelhaft, wenn – wie im zitierten Fall des FG Rhld.-Pf. – die Gefahrverursachung fahrlässig erfolgte und sich der Stpfl. auf einer betrieblichen Fahrt befand (Vorsatz-Fahrlässigkeits-Delikt; hierzu auch Anm. 1000).
- ▷ *Tötungsdelikte:* Kein BA-Abzug, wenn die Tat nicht in Ausübung der beruflichen Tätigkeit begangen wird, sondern nur bei deren Gelegenheit (BFH v. 12.6.2002 – XI R 35/01, BFH/NV 2002, 1441, betr. Mord, Diebstahl und Unterschlagung durch eine selbständige Altenpflegerin).
- ▷ *Untreue:* Die Verwendung der veruntreuten Gelder für stbare Zwecke begründet keinen Veranlassungszusammenhang zwischen Tat und betrieblicher Tätigkeit (BFH v. 16.4.2013 – IX R 5/12, BStBl. II 2013, 806).
- ▷ *Wettbewerbsverstöße:* In der Regel betrieblich veranlasst (BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160).
- ▷ *Zuwendung von Vorteilen* iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 10: Das Abzugsverbot erfasst auch die Kosten eines nachfolgenden Strafverfahrens (BFH v. 14.5.2014 – X R 23/12, BStBl. II 2014, 684).

Verwaltungsverfahren und Verwaltungsprozess: Kosten für ein Verwaltungsverfahren oder für einen Verwaltungsprozess stellen dann BA dar, wenn die Kosten zur Abwehr von behördlichen Entsch. 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 Rz. E 1200 „Prozesskosten" [10/2012] unter [2]).

Steuerberatung und Steuerprozess: Kosten für die Steuerberatung und für einen Steuerprozess können nach den allgemeinen Grundsätzen BA sein (BFH v. 18.11. 1965 – IV 151/64 U, BStBl. III 1966, 190; zuletzt bestätigt von BFH v. 28.5.2015 – VIII B 40/14, BFH/NV 2015, 1565; BMF v. 21.12.2007 – IV B 2 - S 2144/07/0002, BStBl. I 2008, 256, Rz. 3; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520 „Prozesskosten").

- ▶ *Beratungskosten bei Betriebssteuern:* Abzugsfähig sind Beratungs- und Prozesskosten, die im Hinblick auf Betriebssteuern anfallen (zB USt, GewSt, KfzSt für betriebliche Kfz., GrESt für Betriebsgrundstücke sowie LSt für die im Betrieb beschäftigten ArbN, betriebsbedingt verursachte Zweitwohnungssteuer). Dies gilt unabhängig davon, ob die Betriebssteuer selbst einem Abzugsverbot unterfallen. Insbesondere Abs. 5b erfasst nicht die auf die GewSt entfallenden Beratungs- und Prozesskosten (s. Anm. 1982).
- ▶ *Beratungskosten bei Personensteuern:* Keine betriebliche Veranlassung besteht grds. bei Beratungs- und Prozesskosten betr. Personensteuern iSd. § 12 Nr. 3, zB ErbSt, KiSt, es sei denn die Beratungs- und Prozesskosten fallen bei der estl. Gewinnermittlung oder der Gewinnverteilung im Rahmen einer Einkunftsart iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 1 an.

- *Die Abschaffung des Sonderausgabenabzugstatbestands für Steuerberatungskosten* nach § 10 Abs. 1 Nr. 6 aF durch das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682) hat an dieser Differenzierung durch die Rspr. des BFH nichts geändert (BFH v. 28.5.2015 – VIII B 40/14, BFH/NV 2015, 1565).
- *Betrieblich veranlasst* sind deswegen im Wesentlichen nur die Kosten der Buchführungsarbeiten, der Überwachung der Buchführung, der Ermittlung von Ausgaben oder Einnahmen, der Anfertigung von Zusammenstellungen, der Aufstellung von Bilanzen oder von Einnahmenüberschussrechnungen, der Beantwortung der sich bei den konkreten vorgenannten Tätigkeiten ergebenden Steuerfragen sowie des diesbezüglichen Beratungsbedarfs, inklusive Ausfüllen des Vordrucks Einnahmenüberschussrechnung – EÜR (s. die Aufzählung bei BMF v. 21.12.2007 – IV B 2 - S 2144/07/0002, BStBl. I 2008, 256, Rz. 3; vgl. 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).

  Kein BA-Abzug: BFH v. 18.5.2011 – X B 124/10, BFH/NV 2011, 1838, BFH v. 24.3. 2014 – III B 22/13, BFH/NV 2014, 1200, betr. Kosten der EStErklärung; BFH v. 22.5. 1987 – III R 220/83, BStBl. II 1987, 711, betr. Steuerberatungs- und Rechtsmittelkosten verursacht durch vom Stpfl. verlorenem Rechtsstreit über stl. Liebhaberei; BFH v. 1.8. 2005 – IV B 45/04, BFH/NV 2005, 2186, BFH v. 28.5.2015 – VIII B 40/14, BFH/NV 2015, 1565, für Steuerberatungskosten zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung, da die Abgabe der Gewinnfeststellungserklärung eine private Verpflichtung der Gesellschafter sei; BFH v. 13.4.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038, mwN betr. WK-Abzug; BFH v. 28.10.1998 – XI B 34/98, BFH/NV 1999, 610, betr. Kosten zur Erklärung der gesonderten Feststellung gewerblicher Einkünfte; zust. *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520 „Prozesskosten"; nach BMF v. 21.12.2007 – IV B 2 - S 2144/07/0002, BStBl. I 2008, 256, Rz. 4 f. Außerdem kein BA-Abzug für Kosten der Beratung in Tarif- oder Veranlagungsfragen, im Zusammenhang mit der Ermittlung von SA und agB, dem Kindergeld, Fragen des § 35a oder der Eigenheimzulage.

- *Selbstanzeige:* Bei Steuerberatungskosten, die im Zusammenhang mit einer Selbstanzeige iSd. § 371 AO stehen, ist ein BA-Abzug entsprechend der o.g. Differenzierung möglich, soweit sie auf die zugrunde liegende Gewinnermittlung oder -verteilung entfallen (OFD Münster v. 14.9.2006, DB 2006, 2091; BFH v. 2.12.2014 – VIII R 34/13, BStBl. II 2015, 387, Rz. 10, obiter dictum).
- *Beratungs-* und *Prozesskosten zu streitigen Aufwendungen* sind BA, wenn sich die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen, über die gestritten wird, im Erg. des Steuerstreits tatsächlich herausstellt (BFH v. 13.4.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038, betr. WK-Abzug mwN; BFH v. 22.5.1987 – III R 220/83, BStBl. II 1987, 711, betr. Prozesskostenabzug eines Streits über stl. Liebhaberei). In diesem Fall kommt es ausnahmsweise auf den Ausgang des Verfahrens an. Im Falle gemischt veranlasster Steuerberatungs- und -prozessaufwendungen (etwa bei Pauschalvergütungen gem. § 14 StBVV) ist im Wege sachgerechter Schätzung aufzuteilen und zuzuordnen (BMF v. 21.12.2007 – IV B 2 - S 2144/07/0002, BStBl. I 2008, 256, Rz. 7 f., dort auch zu Nichtbeanstandungsgrenzen; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 940 „Rechtsverfolgung" [11/2020]).

Rechtsfolgen: Die betriebliche Veranlassung von Beratungs-, Vertretungs- und Prozesskosten führt grds. zu ihrer sofortigen Abziehbarkeit als BA. Zu den abzugsfähigen BA gehören auch eng mit der Beratung oder dem Prozess zusammenhängende Nebenkosten, etwa Fahrt-, Unterkunfts- oder Unfallkosten.

BFH v. 12.7.1989 – X R 35/86, BStBl. II 1989, 967 (968); BMF v. 21.12.2007 – IV B 2 - S 2144/07/0002, BStBl. I 2008, 256, Rz. 1, jeweils betr. Wege- und Unfallkosten auf dem Weg zum Steuerberater; FG München v. 5.12.1991 – 10 K 3764/90, EFG 1992, 257, rkr., betr. Unfallkosten auf dem Weg zum FA; allg. zu als BA abziehbaren Unfallkosten s. Anm. 1000.

- *Aktivierung:* Sind die Beratungs- oder Prozesskosten 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; zum Sofortabzug von Beratungs- und Due-Diligence-Kosten in Abgrenzung zu aktivierungspflichtigen ANK s. *Peter*/*Graser*, DStR 2009, 2032; *Kahle*/*Hiller*, DB 2014, 500).
- *Rückstellungen für drohende Prozesskosten:* Siehe ausführl. § 5 Anm. 694 „Prozesskosten".

Einstweilen frei. 875–879

6. Bildungsaufwendungen 880

Bildungsaufwendungen sind BA, wenn sie durch einen bereits bestehenden oder durch einen zukünftigen Betrieb veranlasst sind.

Der Begriff erfasst Aufwendungen für die Berufsausbildung, eine Weiterbildung oder Umschulung, ein Studium, eine Promotion, Studienreisen, Sprachlehrgänge etc. (s. ausführl. § 9 Anm. 241, ua. zur Rechtsentwicklung).

Eingeschränkt wird der Betriebsausgabenabzug durch Abs. 9, wonach Aufwendungen des Stpfl. für seine Berufsausbildung und für sein Studium nur dann BA sind, wenn der Stpfl. zuvor bereits eine Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) abgeschlossen hat (s. Anm. 2120 sowie zum Begriff der Erstausbildung Abs. 9 Satz 2 iVm. § 9 Abs. 6 Satz 2); anderenfalls verbleibt lediglich der Abzug als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 7. Die Einschränkung des BA-Abzugs gilt allerdings 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 (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520 „Fortbildungskosten"). Die Kostentragung für ArbN, die nahe Angehörige des ArbG sind, berechtigt nur dann zum BA-Abzug, wenn das Arbeitsverhältnis den allgemeinen Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen gerecht wird (s. allg. Anm. 850 ff. „Angehörige").

Zu Einzelheiten des Abzugs von Bildungsaufwendungen s. § 9 Anm. 241 ff.; zur Höhe der abziehbaren Aufwendungen § 9 Anm. 253. Die dortigen Ausführungen gelten für den BA-Abzug entsprechend.

Einstweilen frei. 881–884

7. Diebstahl, Unterschlagung und Beschädigung von Wirtschaftsgütern

a) Grundsatz 885

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; BFH v. 3.6.1993 – VIII R 26/92, BFH/NV 1994, 366;

BFH v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762; zu Kfz-Unfällen s. Anm. 1000). Dabei spielt die Zugehörigkeit des WG zum BV oder zum PV nur eine untergeordnete Rolle (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520 „Verlust": „Indiz für die Art des Verlustes"; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 438 „Verlust von Wirtschaftsgütern" [11/2020]; *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 758 [10/2012]).

886 **b) Verlust ausschließlich betrieblich genutzter Wirtschaftsgüter**

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 in der zum Schaden führenden Kausalkette erhebliche private Umstände hinzutreten). 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, betr. WK bei Diebstahl einer Violine durch den Ehepartner; *Söhn* in *KSM*, § 4 E Rz. 759 [9/2012]). 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, betr. Diebstahls eines betrieblichen Zwecken dienenden Bargeldbestandes; BFH v. 25.5.1992 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44, betr. WK-Abzug bei Pkw-Diebstahl auf Dienstreise; BFH v. 12.12.2001 – X R 65/98, juris). 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 Steuerpflichtigen" liegt (grundlegend BFH v. 28.11.1977 – GrS 2-3/77, BStBl. II 1978, 105). 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.). Sofern der betriebliche Zusammenhang bereits im Falle vorsätzlicher Verursachung „in der Regel" als gelöst angesehen wird (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520 „Verlust"; s. auch BFH v. 14.7.1966 – IV 344/62, BStBl. III 1966, 590, wonach bereits grobe Fahrlässigkeit genügen soll), trifft dies uE nur auf ein mit privaten Motiven begründetes absichtlich schädigendes Verhalten (dolus directus 1. Grades) des Stpfl. zu. Eine außerbetriebliche oder außerberufliche Zielvorstellung dürfte idR bei bedingt vorsätzlichem Verhalten nicht festzustellen sein.

887 **c) 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. 886 dargelegten Grundsätze Anwendung. Das gilt auch, wenn das WG zum PV gehört, zum Zeitpunkt des Verlustes oder der Beschädigung aber betrieblich genutzt wird.

Loschelder in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520 „Verlust"; zB bei Ausstellung privater WG in den Geschäftsräumen; BFH v. 9.11.1979 – VI R 156/77, BStBl. II 1980, 71, betr. AfaA bei beruflicher Fahrt mit auch privat genutztem Pkw.; 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 ausländ. Produktionsstätte; s. auch *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 826 (9/2012). Zu Unfallkosten s. Anm. 1000. Zur Rechtsfolge s. Anm. 890.

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 privat veranlasst.

Söhn in *KSM*, § 4 Rz. 763 (9/2012); *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520 „Verlust"; BFH v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762, betr. Diebstahl eines betrieblichen Kfz. anlässlich privat veranlassten Weihnachtsmarktbesuchs, s. aber BFH v. 20.11.2003 – IV R 31/02, BStBl. II 2006, 7, betr. Diebstahl eines zum BV gehörenden Pkw., wonach das Parken vor dem Privathaus des Stpfl. nicht der privaten Nutzung zuzurechnen sei.

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. 62 ff.) aufzuteilen. Das gilt zB bei Unfall oder Diebstahl dann, wenn der Stpfl. eine betriebliche Fracht auf seiner Urlaubsreise mitnimmt, um sie vor Antritt des eigentlichen Urlaubs noch per Pkw. auszuliefern. Die Beschädigung oder der Verlust infolge eines Diebstahls der Fracht ist BA, denn ihre Nutzung ist ausschließlich betrieblich. Hinsichtlich der Beschädigung oder des Verlustes des Kfz. kommt uE zumindest ein anteiliger BA-Abzug in Betracht (s. Anm. 1000 zu Unfallkosten).

Strenger wohl *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520 „Verlust", betr. Unfall mit Kfz. auf einer (auch) Privatfahrt oder einem privaten Umweg, „Eine Aufteilung scheidet aus".

Wird das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Verlustes weder betrieblich noch privat genutzt, so erkennt die Rspr. in der Zuordnung des gestohlenen oder beschädigten WG zum BV einen wesentlichen Faktor für die betriebliche Veranlassung des Verlusts oder der Beschädigung:

BFH v. 20.11.2003 – IV R 31/02, BStBl. II 2006, 7, betr. Diebstahl eines abgestellten Pkw. des BV vor der Wohnung des Betriebsinhabers (neutrale Nutzung); s. aber die Abgrenzung hierzu durch BFH v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762 (764), betr. Diebstahl eines betrieblichen Kfz. anlässlich privat veranlassten Weihnachtsmarktbesuchs.

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). Denkbar ist auch, die betriebliche Veranlassung durch eine technische Zuordnung der Verlustursache zu einer früheren betrieblichen Nutzung des WG zu begründen. Dies ist zB der Fall, wenn der Motor eines Kfz. 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. 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 sachgerecht, so dass eine Aufteilung des Verlustes entsprechend den tatsächlichen betrieb-

lichen und privaten Nutzungsanteilen vorzunehmen ist (*Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. 762 und 769 [9/2012] mwN; s. auch *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520 „Verlust" unter (2) (a) zur drohenden Ungleichbehandlung mit laufenden Kfz-Aufwendungen: „rechtsdogmatisch nicht unbedenklich"; s. Anm. 1000 zu Unfallkosten).

888 **d) Diebstahl, Unterschlagung und Veruntreuung von Geld**

Gehört Geld zum Betriebsvermögen, ist sein Verlust BA. Ein zusätzliches Element der betrieblichen Veranlassung ist dann nicht erforderlich (BFH v. 28.11.1991 – XI R 35/89, BStBl. II 1992, 343; FG Düss. v. 16.2.2001 – 12 K 1549/96 E, DStRE 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, DStRE 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 Aufbewahrung des Geldes im betrieblichen Bereich oder die Bereithaltung eines abgezählten Betrags zur Begleichung einer betrieblichen Verbindlichkeit: BFH v. 28.11.1991 – XI R 35/89, BStBl. II 1992, 343; zur Berücksichtigung weiterer Anhaltspunkte, wie etwa der geplanten Einzahlung auf ein betriebliches Konto: BFH v. 12.12.2001 – X R 65/98, juris.

Unabhängig von der bilanziellen Behandlung des Geldes kann der betriebliche Zusammenhang aber auch durch das schadensstiftende Ereignis hergestellt werden. Dies ist der Fall, wenn es dem betrieblichen Bereich entstammt, dh. 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, betr. Empfangnahme unterschlagener Gelder in den Praxisräumen eines Zahnarztes unabhängig von der BV-Zugehörigkeit; BFH v. 28.11.1991 – XI R 35/89, BStBl. II 1992, 343; strenger noch BFH v. 25.1.1962 – IV 221/60 S, BStBl. III 1962, 366: Geld muss zum BV gehört haben). Das ist idR der Fall, wenn Betriebsangehörige Geld stehlen oder unterschlagen (BFH v. 22.10.1991 – VIII R 64/86, BFH/NV 1992, 449, hier allerdings gleichzeitig BV). Erfolgen Diebstahl oder Unterschlagung durch 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, auch hier betr. BV). 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 naher Angehöriger mit qualifizierten Zugangsmöglichkeiten beruht hat (BFH v. 25.10.1989 – X R 69/88, BFH/NV 1990, 553). Zur Veruntreuung durch einen Mitunternehmer s. BFH v. 8.6.2000 – IV R 39/99, BStBl. II 2000, 670.

889 **e) Verlust fremder Wirtschaftsgüter**

Tritt der Verlust bei einem fremden WG oder durch Schäden an Leben oder Gesundheit eines Dritten 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 (s. etwa BFH v. 1.12.2005 – IV R 26/04, BStBl. II 2006, 182: kein BA-Abzug der Schadensersatzzahlung, wenn Stpfl. bei ei-

nem betrieblichen Flug privat veranlasst Fluggäste mitnimmt, die bei dem Flug ums Leben kommen und deren Erben Ansprüche gegen den Stpfl. geltend machen).

f) Rechtsfolgen

890

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 AfA als BA s. Anm. 751). Bei Beschädigung sind eventuell anfallende Reparaturkosten als BA sofort abzugsfähig. Zur Berücksichtigung eines merkantilen Minderwerts s. Anm. 1000.
- *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. Eventuelle Reparaturaufwendungen sind als BA sofort abzugsfähig.
- *Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens* ist im Falle von betrieblich veranlasstem Verlust, Zerstörung oder Beschädigung eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 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. 887), 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 [319]; BFH v. 21.8.2012 – VIII R 33/09, BStBl. II 2013, 171, betr. WK-Abzug).
- *Geht das zum Betriebsvermögen gehörende Wirtschaftsgut bei privater Nutzung verlustig* (s. Anm. 887), so ist darin keine die stillen Reserven aufdeckende Sachentnahme zu erblicken (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 270 „Verlust"; s. ausführl. Anm. 210 „Verlust").
- Versicherungsleistungen für betrieblich veranlassten Verlust, Zerstörung oder Beschädigung sind BE (BFH v. 13.5.2009 – VIII R 57/07, HFR 2010, 245).

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 (ggf. in Höhe des vollständigen Restbuchwerts) zu berücksichtigen (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491). Ein merkantiler Minderwert kann durch eine AfaA mangels (nach Reparatur) verbliebener dauerhafter Substanzbeeinträchtigung jedoch nicht berücksichtigt werden. Hierüber kann uE eine analoge Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 zur Teilwertabschreibung hinweghelfen (s. ausführl. Anm. 536 mwN zur Anwendbarkeit des § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 Satz 2 bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 entgegen der Rspr. und hM; zum merkantilen Minderwert nach Unfällen außerdem Anm. 1000). Bei Beschädigung sind eventuelle Reparaturaufwendungen als BA sofort abzugsfähig; ggf. auch neben einer AfaA oder Teilwertabschreibung, wenn das beschädigte WG nur zT repariert wird.
- *Bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens* hat der BFH zwar anerkannt, dass eine gewinnmindernde Berücksichtigung von betrieblich ver-

anlassten 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 Rz. E 795 [9/2012]; *Groh*, FR 1986, 393 [396]; *Offerhaus*, BB 1977, 1493 [1497]). Ebenso wie bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 ist uE eine Teilwertabschreibung entsprechend § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 vorzunehmen (glA *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 795 [9/2012]; *Groh*, FR 1986, 393 [396]; zur Anwendbarkeit des § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 Satz 2 bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 entgegen der Rspr. und hM ausführl. mwN Anm. 536).

- *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 (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 382 und 520; *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 808 [9/2012]). Etwas anderes gilt nur für die von Abs. 3 Satz 4 erfassten WG (s. Anm. 630; glA *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 382). Teilwertabschreibungen sind bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 nach hM nicht möglich (s. aber zur uE gebotenen analogen Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Anm. 536). Reparaturkosten können als BA abgezogen werden.
- *Zu Wirtschaftsgütern des Privatvermögens* s.o. bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1.
- *Zu Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens*, die bei privater Nutzung verlustig gehen, s.o. bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1.
- *Zu Versicherungsleistungen* s.o. bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1.

891–899 Einstweilen frei.

900 8. Erbfall, Erbauseinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge

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, Beilage 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, insbesondere bei Testamentsvollstreckung, DB 2003, 2300; *Götz*, Steuerliche Berücksichtigung von Beratungs-/Notarkosten bei vorweggenommenen Erbfolgeregelungen betreffend Personengesellschaften, DStR 2006, 545; *Röhring/Doege*, Ausgewählte Aspekte der ertragsteuerlichen Behandlung der Erbengemeinschaft und Erbauseinandersetzung, DStR 2006, 969; *Zimmermann*, Verbindlichkeiten als Anschaffungskosten bei der Erbauseinandersetzung? DB 2006, 1392; *Grube*, Beurkundungskosten bei der Einkommensteuer, FR 2007, 533.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 – 7/06, BStBl. I 2006, 253; BMF v. 27.12.2018 – IV C 6 - S 2242/07/10004, DB 2019, 99.

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; BFH v. 2.3.1993 – VIII R 47/90, BStBl. II 1994, 619, jeweils mwN; zuletzt BFH v. 9.5.2019 – VI R 43/16, BFH/NV 2019, 1335). Die Kosten eines Erbfalls stellen folglich weder beim Erblasser noch beim Erben BA dar.

BFH v. 17.6.1999 – III R 37/98, BStBl. II 1999, 600; BFH 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; aA *Grube*, DStZ 1999, 313; *Dusowski*, DStZ 2000, 584, zum Erbschaftsstreit; *Grube*, DB 2003, 2300, zu Testamentsvollstreckungskosten; *Grube*, FR 2007, 533, zu Beurkundungskosten; krit. *Kanzler*, FR 1999, 1119.

Das gilt auch bei vorweggenommener Erbfolge (BFH v. 6.11.2012 – VIII R 49/10, BStBl. II 2013, 309, Rz. 33; BFH v. 16.4.2015 – IV R 44/12, BFH/NV 2015, 1085; aA Götz, DStR 2006, 545 [547 f.]).

Erbfallschulden:

- *Nach hM* sind Erbfallschulden, zB in der Form von Vermächtnis- oder Pflichtteilschulden, Erbersatzverpflichtungen oder Abfindungsansprüche nach der Höfeordnung sowie Darlehensschulden zur Tilgung solcher 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, zu WK betr. Zinsen für ein Darlehen zur Begleichung der Schenkungsteuer; BFH v. 2.3.1993 – VIII R 47/90, BStBl. II 1994, 619, zum Sonder-BA-Abzug von Schuldzinsen des Erben eines Kommanditanteils zur Finanzierung einer Pflichtteilverbindlichkeit; BFH v. 27.7.1993 – VIII R 72/90, BStBl. II 1994, 625, zum Sonder-BA-Abzug von Schuldzinsen zur Finanzierung einer Abfindung infolge qualifizierter Nachfolgeklausel in eine oHG-Beteiligung; BFH v. 25.11.1993 – IV R 66/93, BStBl. II 1994, 623, zum BA-Abzug von Schuldzinsen zur Finanzierung eines höferechtl. Abfindungsanspruchs; BFH v. 2.3.1995 – IV R 62/93, BStBl. II 1995, 413, zum BA-Abzug von Zahlungen zur Abgeltung eines Pflichtteilsanspruchs; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 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 zugrunde liegenden Verbindlichkeiten ihrerseits betrieblich veranlasst sind (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817; ausführl. zur Entwicklung der höchstrichterlichen Rspr. vor und nach dem Beschluss des GrS *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 425 ff. [9/2021]).

- *Auch die Finanzverwaltung* vertritt diese Auffassung (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 – 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 35).

- *Eine in der Literatur vertretene Gegenauffassung* bejaht hingegen die betriebliche Veranlassung der im Zusammenhang mit dem Erbfall entstehenden Leistungsverpflichtungen.

  Schmidt, FR 1993, 683; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 819; *Paus*, DStZ 1993, 624; *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 und somit im wirtschaftlichen Zusammenhang stünde, 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. Den allgemeinen Grundsätzen entsprechend sind beim BA-Abzug gerade nicht rein naturwissenschaftliche Kausalitäts- oder Zurechnungskriterien entscheidend, bei deren engen oder weiten Eingrenzung (wie etwa bei Äquivalenz und Adäquanz im Zivilrecht) möglicherweise hinreichende Bezüge zum verschenkten oder vererbten Betrieb hergestellt werden können. Maßgeblich ist nach der von der Rspr. und der im Wesentlichen auch hier vertretenen, überwiegenden Auffassung im Schrifttum (s. Anm. 791 ff.) vielmehr eine wertende Betrachtung, welche die estl. relevante Erwerbssphäre des Betriebsinhabers von seinem eigenen Privatbereich oder Betriebssphären Dritter trennt. Das auslösende Moment der Erbfallschulden beruht darauf, dass das Vermögen des Erblassers (oder Schenkers) auf verschiedene Personen verteilt wird, also auf normativ vollständig der Privatsphäre zuzuordnenden Ereignissen. Das überlagert jeden betrieblichen Bezug der Erbfallschulden, der nur daraus resultiert, dass zum verteilten Erbe auch 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 Vormund, Gegenvormund und Ergänzungspfleger im Rahmen einer 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. *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 438 „Erbfall" (11/2020); *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520 „Erbfall"; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 – 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 34; *Zimmermann*, DB 2006, 1392, mit Berechnungsbeispielen; zu Testamentsvollstreckungskosten 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, betr. BA-Abzug von Schuldzinsen zum Erwerb eines Kommanditanteils in der Erbauseinandersetzung, obwohl noch grds. von der rechtl. Einheit des Erbfalls und der Erbauseinandersetzung ausgehend; BFH v. 26.6.1991 – XI R 5/85, BFH/NV 1992, 24, betr. Schuldzinsen für Ausgleichszahlungen eines Erben als WK; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 – 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 34; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520 „Erbfall"; *Meyer*, FR 1997, 8.

Zu Leistungsverpflichtungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge s. § 16 Anm. 90 ff.

901–909 Einstweilen frei.

910 9. Erhaltungsaufwendungen

Aufwendungen, die der Stpfl. für die Erhaltung eines betrieblich genutzten WG leistet, sind BA. Abzugrenzen sind die Erhaltungsaufwendungen von den HK für ein WG. Siehe dazu ausführl. und zur Behandlung von HK und Erhaltungsaufwendungen § 6 Anm. 270 ff.

911–914 Einstweilen frei.

10. Fachliteratur und -medien

915

Aufwendungen für Fachliteratur und -medien (insbes. Bücher, Zeitungen/Zeitschriften, Online- oder TV-Abonnements) sind BA, wenn deren 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 und -medien zeichnen sich dadurch aus, dass sich ihr sachlicher Inhalt auf ein spezielles Fachgebiet beschränkt. Für die betriebliche Veranlassung der Anschaffung oder des Abonnements muss weiter hinzukommen, dass das behandelte Fachgebiet für die betriebliche Tätigkeit des Stpfl. von Bedeutung ist (s. § 9 Anm. 511, 517 und 614 „Zeitungen/Zeitschriften", jeweils mwN). Weisen sie dagegen einen allgemeinbildenden Inhalt auf, gehören sie nicht zu Fachliteratur und -medien und sind nicht als BA abziehbar, weil sie nicht nur im Rahmen einer konkreten betrieblichen Tätigkeit gelesen und verwendet werden, sondern auch von anderen Personen und in privaten Gelegenheiten (s. § 9 Anm. 517 mwN).

Eine fachspezifische Themenbeschränkung fehlt idR bei Tageszeitungen, Illustrierten, sonstigen Wochenzeitschriften, allgemeinen Nachschlagewerken oder TV-Abonnements mit breiten Themenspektren, selbst wenn eine gewisse Erwerbsnähe besteht (s. § 9 Anm. 614 „Zeitungen und Zeitschriften"). Etwas anderes gilt ausnahmsweise nur, wenn der Stpfl. solche Medien ausschließlich für seine Kunden vorhält und zB im Wartezimmer auslegt oder im Fitnessstudio sendet, um für die Kunden Wartezeiten zu überbrücken oder die Kunden beim Ausdauersport zu unterhalten. Konsumiert der Stpfl. die Tageszeitungen, Illustrierten, sonstigen Wochenzeitschriften, zunächst selbst und hält er sie erst anschließend für seine Kunden bereit, so kommt uU eine Aufteilung der Aufwendungen in Privatausgaben und BA in Betracht. Auch bei Online- oder TV-Abonnements kommt uU eine Aufteilung nach Tarifdifferenzbeträgen in Betracht, falls die buchbaren Tarife danach unterscheiden, ob nur eine gewerbliche Nutzung in den Gewerberäumen (Gaststätte, Frisör, Fitnessstudio) oder daneben auch im Bereich der Privatwohnung des Gewerbetreibenden stattfinden soll.

Instruktiv zur betrieblichen oder beruflichen Veranlassung eines Medien-Abonnements: BFH v. 16.1.2019 – VI R 24/16, BStBl. II 2019, 376; nachgehend FG Düss. v. 5.11.2019 – 15 K 1338/19 E, EFG 2020, 90, rkr., jeweils betr. WK-Abzug des Sky-Abonnements eines Fußballtrainers.

Einstweilen frei. 916–919

11. Finanzierungskosten

920

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 Rz. E 555 und E 1200 [10/2012]). Begrifflich besteht deswegen keine Eigenständigkeit im Vergleich zum gesetzlichen Tatbestandsmerkmal der Schuldzinsen (etwa in Abs. 4a oder § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1). Auch die Schuldzinsen werden nämlich nicht im engen zivilrechtl. Sinne verstanden, sondern vielmehr weit und wirtschaftlich: Nach der Rspr. 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; BFH v. 18.10.1974 – VI R 175/72, BStBl. II 1975, 502; BFH v. 8.10.1985

– VIII R 284/83, BStBl. II 1986, 481; s. Anm. 1050 mwN). Zum Teil werden für die in der Praxis zugrunde liegenden Entgelte auch weitere Begriffe verwendet (s. etwa *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 555 [9/2012] und E 1200 „Geldbeschaffungskosten" [10/2012]: Geldbeschaffungskosten, Kapitalbeschaffungskosten, Kreditbeschaffungskosten). Für die Qualifikation als BA hat die Begriffszuordnung keine Bedeutung.

Zu den Finanzierungskosten zählen neben einem Damnum (Disagio) auch Abschluss- und Beratungsgebühren, Bereitstellungs-, Vermittlungs- und Kreditgebühren, Provisionen für die Bereitstellung oder Vermittlung von Krediten, Bereitstellungszinsen, Verwaltungsgebühren sowie Gerichts-, Grundbuch- und Notarkosten (s. BFH v. 1.10.2003 – IX R 72/99, BStBl. II 2003, 399, betr. Notargebühren zur Besicherung eines Darlehens als Schuldzinsen). 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).

Finanzierungskosten sind Betriebsausgaben, wenn die zugrunde liegende Verbindlichkeit betrieblich veranlasst ist und damit zum BV gehört (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817 [823]; s. BFH v. 3.3.2011 – IV R 53/07, BStBl. II 2011, 688, Rz. 25). Ob das der Fall ist, richtet sich danach, ob mit den Kreditmitteln betrieblich veranlasste Aufwendungen getätigt werden oder der Verwendungszweck der Privatsphäre zuzuordnen ist (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817 [824]; BFH v. 14.3.2018 – X R 17/16, BStBl. II 2018, 744; s. auch BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 2). 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 [824]; BFH v. 8.11.1990 – IV R 127/86, BStBl. II 1991, 505; BFH v. 22.1.1991 – VIII R 310/84, BFH/NV, 594; BFH v. 14.7.1992 – VIII R 49/90, BFH/NV 1993, 16; BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193; BFH v. 27.10.1998 – IX R 39/96, BFH/NV 1999, 765; BFH v. 16.4.2002 – IX R 65/98, BFH/NV 2002, 1154; BFH v. 8.4.2003 – IX R 36/00, BStBl. II 2003, 706; BFH v. 7.7.2005 – IX R 20/04, BFH/NV 2006, 264; BFH v. 25.5.2011 – IX R 22/10, BFH/NV 2012, 14; BFH v. 23.2.2012 – IV R 19/08, BStBl. II 2013, 151, Rz. 13; BFH v. 19.7.2018 – IV R 3/16, BFH/NV 2018, 1259, Rz. 17). Ändert sich die Einordnung der den Finanzierungskosten zugrunde liegenden 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 ausführl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817 [824]; *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 563 [9/2012] mwN).

Auch bei Vorfälligkeitsentschädigungen kann es sich um abzugsfähige Finanzierungskosten handeln. Werden sie jedoch für die vorzeitige Ablösung eines betrieblichen Kredits im Rahmen der Betriebsveräußerung gezahlt, zählen sie zu den Veräußerungskosten iSd. § 16 Abs. 2 Satz 1, so dass die Kosten nicht gem. Abs. 4 den laufenden Gewinn als BA mindern (BFH v. 25.1.2000 – VIII R 55/97, BStBl. II 2000, 458; BFH v. 6.12.2005 – VIII R 34/04, BStBl. II 2006, 265: Veräußerungskosten; anders noch BFH v. 6.5.1982 – IV R 56/79, BStBl. II 1982, 691).

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; BFH v. 12.4.2021 – VIII R 6/18, BStBl. II 2021, 764, Rz. 22, jeweils zu WK) oder der mit dem Nennwert zu bilanzierenden Darlehen (BFH v. 4.3.1976 – IV R

78/72, BStBl. II 1977, 380; s. ausführl. § 6 Anm. 208 ff.). Ausnahmen können sich nach R 6.3 Abs. 5 EStH 2021 nur ergeben, wenn Zinsen für Fremdkapital handelsrechtl. in die HK einbezogen worden sind; nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 sind sie auch in der StBil. als HK zu beurteilen.

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, Aufteilung entsprechend der sog. Zinszahlenstaffelmethode hinsichtlich Kontokorrentkonten; BFH v. 7.11.1991 – IV R 57/90, BStBl. II 1992, 141, entsprechend der Kaufpreisaufteilung des finanzierten, gemischt genutzten Grundstücks)

Bei Untergang oder Veräußerung des Wirtschaftsguts 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 durch Veräußerung des finanzierten WG des BV, 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, betr. WK-Abzug bei Veranlassungswechsel von VuV zu Einkünften aus Kapitalvermögen mwN; BFH v. 19.8.1998 – X R 96/95, BStBl. II 1999, 353, betr. Veranlassungswechsel von Gewerbebetrieb zu VuV; einschränkend zur sog. Umwidmung aber BFH v. 26.6. 1991 – XI R 22/88, BFH/NV 1992, 25).

Zu Einschränkungen des Betriebsausgabenabzugs nach Abs. 4a s. Anm. 1030 ff.

Zur Behandlung von gemischten Kontokorrentkonten und Mehrkontenmodellen s. Anm. 130 ff.

Einstweilen frei. 921–929

12. 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; *Urban*, Der Begriff der „gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen", FR 2005, 1134; *Herold*, Pkw-Nutzung: Steuermodell „Kostendeckelung bei Leasing" – das erste FG-Urteil liegt jetzt vor, GStB 2020, 95.

a) Kraftfahrzeugkosten als Betriebsausgaben 930

Kraftfahrzeugkosten sind betrieblich veranlasst und damit BA, wenn der Stpfl. das Fahrzeug zu betrieblichen Zwecken nutzt (zu Fahrtkosten als WK s. § 9 Anm. 287). Das ist zB der Fall, wenn er das Kfz. einsetzt für Geschäftsreisen, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Familienheimfahrten. Eine Zugehörigkeit des Kfz. zum BV des Stpfl. ist nicht erforderlich. Unternimmt der Stpfl. betriebliche Fahrten mit einem zu seinem PV gehörenden Kfz., so sind die hierauf entfallenden Kosten einschließlich AfA als BA abziehbar (R 4.7 Abs. 1 Satz 2 EStH 2021). 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; s. Vor §§ 4–7 Anm. 104). Eine Schätzung ist zulässig; nach R 4.12 Abs. 2 EStH 2021 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; s. ausführl. zur Nutzungseinlage bei Drittaufwand BFH v. 23.8. 1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782, betr. WK-Abzug; *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 230 ff. [9/2012] mwN).

Die Fahrzeuggestellung 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 erster Tätigkeitsstätte, für Familienheimfahrten oder für privat veranlasste Fahrten nutzen. Für den ArbG ist das Zurverfügungstellen des Kfz. an seine ArbN als solche eine betriebliche Veranlassung. Beim Angehörigenarbeitsverhältnis sind die Detailregelungen zur Kfz-Überlassung Gegenstand des Fremdvergleichs, dessen Erg. auch über den BA-Abzug beim ArbG entscheidet (zur Fremdüblichkeit der Kfz-Überlassung beim Angehörigenarbeitsverhältnis FG Münster v. 20.11.2018 – 2 K 156/18 E, EFG 2019, 253, rkr.; s. Anm. 855, 858).

Zur Erfassung der Fahrzeuggestellung beim ArbN s. § 8 Anm. 80 ff.

931 b) Ermittlung und Ansatz der Kraftfahrzeugkosten

Gehört das Kraftfahrzeug zum Betriebsvermögen, so kann der Stpfl. die Kfz-Kosten 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 ermittelt (s. § 6 Anm. 820 ff.). In diesen Fällen müssen die Gesamtkosten aufgeteilt und getrennt dem jeweiligen Kfz. zugeordnet werden (s. § 6 Anm. 823). Das betrifft zB Beitrage zur Kfz-Versicherung (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). Zum notwendigen BV gehören auch solche Kfz., die der ArbG seinem ArbN zur privaten Nutzung überlässt; eine Privatnutzung durch den ArbN begründet keine Privatnutzung des ArbG (Nds. FG v. 16.11.2016 – 9 K 316/15, EFG 2017, 482, rkr.; FG Köln v. 27.9.2017 – 3 K 2546/16, EFG 2018, 750, aufgehoben aus anderen Gründen durch BFH v. 10.10.2018 – X R 45/17, BStBl. II 2019, 203; FG Münster v. 20.11.2018 – 2 K 156/18 E, EFG 2019, 253, rkr.; s. auch § 6 Anm. 796).

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 einschließlich eventueller Verschleißschäden abgegolten sind.

Siehe R 4.12 Abs. 2 EStH 2021 iVm. R 9.5 Abs. 1 Satz 5 LStH 2022 und H 9.5 „Pauschale Kilometersätze" LStH 2022; BMF v. 25.11.2020 – IV C 5 - S 2353/19/10011:006, BStBl. I 2020, 1228, Rz. 36: Kraftwagen 0,30 € je Fahrtkilometer, für jedes andere motorbetriebene Fahrzeug 0,20 € je Fahrtkilometer. Zu Unfallkosten s. Anm. 1000. Zur Möglichkeit einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung bei Anwendung der Pauschbeträge im Einzelfall s. BFH v. 25.10.1985 – VI R 15/81, BStBl. II 1986, 200; BFH v. 26.7.1991 – VI R 114/88, BStBl. II 1992, 105; BFH v. 9.8.2007 – X B 218/06, BFH/NV 2007, 2273, mwN.

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 4.12 Abs. 2 EStR 2021 iVm. R 9.5 Abs. 1 Satz 3 LStH 2022). Ermittelt der Stpfl. den Kilometersatz auf der Grundlage der für zwölf Monate anfallenden Gesamtkosten, so darf er diesen so lange beibehalten, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern (zB durch Ablauf des AfA-Zeitraums oder bei Eintritt veränderter Leasingzahlungen).

Abzugsbeschränkungen sieht Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 bezüglich der Aufwendungen für der Jagd, Fischerei, den Segel- und Motorjachten „ähnliche Zwecke" (s. ausführl. Anm. 1320; insbes. Aufwendungen für Oldtimer oder Sportwagen können unbeschadet des Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 unter dieses Abzugsverbot fallen, vgl. etwa FG Ba.-Württ. v. 22.12.2014 – 6 K 238/14, EFG 2015, 1853, rkr., mwN); Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 bezüglich der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte („erste Betriebsstätte" bei Gewinneinkünften; s. hierzu BFH v. 16.2.2022 – X R 14/19, BFH/NV 2022, 966; s. auch Anm. 1365 ff.) und Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 bezüglich unangemessen hoher Aufwendungen vor (s. Anm. 1600 ff.).

Erstattungen sind von den Kfz-Kosten in Abzug zu bringen, sofern sie der Stpfl. im Zusammenhang mit dem Kfz. erhält und die Erstattungen unabhängig von der Art der durchgeführten Fahrt und unabhängig von der gefahrenen Strecke sind (zB Erstattungen von Kfz-Versicherungsbeiträgen oder für die Abnahme einer bestimmten Treibstoffmenge, dazu BFH v. 26.1.1994 – X R 1/92, BStBl. II 1994, 353; *Urban*, FR 2005, 1134 [1137]). Keine Erstattungen idS sind uE Kfz-Kosten, die von Dritten erstattet werden, etwa vom Auftraggeber nach einer durchgeführten Geschäftsreise. Da dieser Auslagenersatz einer konkreten Nutzung des Kfz. bei einem konkreten Kunden zugeordnet werden kann, handelt es sich um laufende BE des Stpfl. (aA *List*, DStR 2000, 2077; zu Unfallkosten vgl. Anm. 1000). Hierzu krit. *Urban*, DStZ 2004, 741.

c) Umfang der Kraftfahrzeugkosten

932

Absetzung für Abnutzung ist grds. als Kfz-Kosten abziehbar. Zu den als Bemessungsgrundlage zu berücksichtigenden AK gehören auch vom Stpfl. tatsächlich getragene Vermittlungskosten, Vertragskosten, Kosten der Begutachtung des Kaufobjekts, Nebenkosten wie zB die Gebühr für den Kfz-Brief und Überführungskosten (Frachtkosten, Rollgelder, Transportversicherungskosten, Einfuhrzölle), 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 (zu Letzterem: BFH v. 24.10.1972 – VIII R 201/71, BStBl. II 1973, 78), Navigationssystem, Autotelefon einschließlich weiterer Empfangs- oder Wiedergabegeräte, sofern sie fest eingebaut sind (s. auch § 6 Anm. 807 zur Berücksichtigung von Sonderausstattungen im Rahmen der Listenpreismetho-

de). Nicht zu den AK gehören gewährte Kaufpreisminderungen sowie Rabatte, in Anspruch genommene Skonti uÄ (BFH v. 3.12.1970 – IV R 216/67, BStBl. II 1971, 323; BFH v. 27.2.1991 – I R 176/84, BStBl. II 1991, 456; BFH v. 22.4.2008 – X B 125/07, BFH/NV 2008, 1155), und zwar unabhängig davon, wer diese gewährt hat (BFH v. 22.4.1988 – III R 54/83, BStBl. II 1988, 901). Auch der bei der Umsatzsteuer abziehbare Vorsteuerbetrag nach § 15 UStG gehört nicht zu den AK (§ 9b). Zur Höhe der AfA s. § 7 Anm. 15 ff.; zur Teilwertabschreibung vgl. § 6 Anm. 400 ff.

Autofähren und Autozüge: Aufwendungen hierfür gehören nicht zu den Kfz-Kosten. Sie können dem jeweiligen Anlass des Transports konkret zugerechnet werden und dementsprechend auch BA darstellen, wenn dies ein betrieblicher Anlass ist.

Beiträge zu Automobilclubs gehören zu den betrieblich veranlassten Kfz-Kosten (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520 „Fahrtkosten"). Falls sich die Mitgliedschaft auch auf nicht betrieblich genutzte Kfz. erstreckt, ist ggf. aufzuteilen. Siehe zu Beiträgen allg. Anm. 872.

Finanzierungskosten sind nicht als Teil des Kaufpreises AK. Siehe ausführl. Anm. 920.

Geldbußen und vergleichbare geldliche Sanktionen, die bei betrieblicher Benutzung eines Kfz. verhängt worden sind, sind keine Kfz-Kosten, weil sie nicht an den Betrieb des Fahrzeugs anknüpfen, können aber dennoch grds. BA darstellen, wenn sie durch ein betriebliches Fehlverhalten veranlasst worden sind. Ein Abzug ist aber jedenfalls wegen Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 ausgeschlossen (s. Anm. 1700 ff.).

Kraftfahrzeugsteuer gehört zu den Kfz-Kosten (s. Anm. 980).

Leasingzahlungen: Laufende Leasingraten sind BA, wenn das Kfz. zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird und dem Leasinggeber zuzuordnen ist (vgl. § 5 Anm. 1180 ff.). Stellen Leasingsonderzahlungen ihrer Natur nach Mietvorauszahlungen dar, sind sie bei Gewinnermittlung nach Abs. 1 und § 5 aktiv abzugrenzen.

> BFH v. 5.5.1994 – VI R 100/93, BStBl. II 1994, 643, betr. WK-Abzug mit Verweis auf BFH v. 23.5.1984 – I R 38/81, juris, betr. Gewinnermittlung; BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805; BFH v. 3.9.2015 – VI R 27/14 BFH/NV 2016, 111, jeweils zu WK-Abzug; s. auch § 5 Anm. 1182.

Bei Gewinnermittlung nach Abs. 3 ist die Sonderzahlung – ebenso wie die laufende Leasingrate – im Zeitpunkt des Abflusses beim Leasingnehmer als BA zu erfassen. Zu den möglichen Auswirkungen der Leasingsonderzahlungen auf den Wert der Nutzungsentnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 im Falle der Gewinnermittlung nach Abs. 3 s. ausführl. FG Rhld.-Pf. v. 10.12.2019 – 3 K 1681/19, EFG 2020, 519, Az. BFH VIII R 11/20; hierzu *Herold*, GStB 2020, 95; s. auch § 6 Anm. 821.

Maut, die für die Benutzung bestimmter Straßen, Brücken oder Tunnel zu bezahlen ist, gehört zu den Kfz-Kosten. Sie kann in Einzelfällen bestimmten Fahrten zugeordnet werden.

Reparaturaufwendungen, die in Bezug auf betrieblich genutzte Kfz. anfallen, gehören grds. zu den sofort als BA abziehbaren Kfz-Kosten. Im Falle zuvor eingetretenen Vollverschleißes oder mit der Reparatur einhergehender Wesens- oder Nutzungsänderungen (zB Umrüstung eines Oldtimers auf neuere Verkehrstechnik) ist jedoch nach allgemeinen Grundsätzen eine Abgrenzung zu (nachträglichen) HK vorzunehmen (s. allg. § 6 Anm. 272 und 285; s. auch BFH v. 3.12.1958 – I 173/58 U, BStBl. III 1959, 95; BFH v. 30.5.1974 – IV R 56/72, BStBl. II 1974, 520, jeweils betr. Einbau eines Austauschmotos in einen Lkw.).

Unterfällt die betriebliche Nutzung des Kfz. der Abzugsbeschränkung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 (Pkw-Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte [„erste Betriebsstätte" bei Gewinneinkünften; s. hierzu BFH v. 16.2.2022 – X R 14/19, BFH/NV 2022, 966] und Familienheimfahrten), gelten die Pauschbeträge des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4. Wegen der ebenfalls in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 angeordneten umfassenden Abgeltungswirkung der Pauschbeträge (s. § 9 Abs. 2), ist daneben grds. kein Raum für den Ansatz (gewöhnlicher oder außergewöhnlicher) Reparaturaufwendungen (BFH v. 20.3.2014 – VI R 29/13, BStBl. II 2014, 849, zu WK betr. Schaden durch Falschbetankung; grds. bestätigt von BFH v. 19.12.2019 – VI R 8/18, BStBl. II 2020, 291, betr. WK, allerdings mit Einschränkung auf fahrzeug- und wegstreckenbezogene Aufwendungen). Siehe zu Unfallkosten auch Anm. 1000 und BMF v. 18.11.2021 – IV C 5 - S 2351/20/10001:002, BStBl. I 2021, 2315, Rz. 1, 30.

Sind die Reparaturkosten in Bezug auf sonstige, nicht von Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 erfasste betriebliche Fahrten entstanden (zB Kundenbesuch, Besuch einer Fachmesse), können ebenfalls pauschale Kilometersätze angesetzt werden (s. im Einzelnen Anm. 931; R 4.12 Abs. 2 EStH 2021 iVm. R 9.5 Abs. 1 Satz 5 LStH 2022 und H 9.5 „Pauschale Kilometersätze"). Neben diesen können außergewöhnliche Aufwendungen jedoch unverändert angesetzt werden (s. H 9.5 „Pauschale Kilometersätze" LStH 2022) die gesetzlich angeordnete Abgeltungswirkung des § 9 Abs. 2 erstreckt sich hierauf nicht. Außergewöhnliche Reparaturaufwendungen können etwa bei Reparaturen, die nicht auf Verschleiß beruhen, oder solchen in Folge eines Unfalls vorliegen (H 9.5 „Pauschale Kilometersätze" LStH 2022; BFH v. 17.10.1973 – VI R 26/73, BStBl. II 1974, 186; BFH v. 24.4.1992 – VI R 137/89, BFH/NV 1993, 291).

Umsatzsteuer: Siehe § 9b.

Versicherung: Siehe Anm. 1020 ff.

Vignette: Aufwendungen hierfür sind Kfz-Kosten (zB in Österreich, Tschechien oder in der Schweiz). Eine Aufteilung auf bestimmte Fahrten ist ausnahmsweise möglich, wenn die Vignette nur anlässlich einzelner betrieblicher Fahrten in die betroffenen Länder angeschafft wird.

Einstweilen frei. 933–939

13. Krankheitskosten 940

Krankheitskosten sind grundsätzlich 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; s. auch BFH v. 7.5.2013 – VIII R 51/10, BStBl. II 2013, 808).

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; BFH v. 22.4.2003 – VI B 275/00, BFH/NV 2003, 1052; BFH v. 20.7.2005 – VI R 50/03, BFH/NV 2005, 2185; BFH v. 9.11.2015 – VI R 36/13, BFH/NV 2016, 194).

- *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. Die der Einordnung als Berufskrankheit zugrunde liegenden medizinischen Fragen müssen idR durch Sachverständige (Ärzte, Gesundheitsämter, Berufsgenossenschaft uÄ) beurteilt werden (BFH v. 26.3.1965 – VI 150/64 U, BStBl. III 1965, 358).
  - *Von der Rechtsprechung eine Berufskrankheit angenommen:* RFH v. 27.8. 1930, StuW II 1930 Nr. 1194, betr. Bleivergiftung; BFH v. 14.1.1954 – IV 303/53 U, BStBl. III 1954, 86, betr. Asbestose; 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 1957, 286, betr. Tuberkulose eines Lungenfacharztes; BFH v. 11.7.2013 – VI R 37/12, BStBl. II 2013, 815, mwN, betr. Krankengymnastik für Geiger; 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; FG Rhld.-Pf. v. 22.8.2012 – 2 K 1152/12, EFG 2014, 1217, rkr., betr. gesundheitliche Schäden durch Mobbing.
  - *Von der Rechtsprechung keine Berufskrankheit angenommen:* 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; BFH v. 9.11.2015 – VI R 36/13, BFH/NV 2016, 194, betr. als „Burnout" vorgetragene körperliche und psychische Symptome, deren Häufigkeit und Intensität nicht nach Art eines klinischen Befundes beschrieben oder erläutert wurden.

  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; s. zu Versicherungsbeiträgen Anm. 1021 „Kranken- und Pflegeversicherung".

- *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 Berufskraftfahrers) oder seltene Ausnahme ist. Ist die Erkrankung auf einen Betriebs- oder Berufsunfall zurückzuführen, so sind alle damit zusammenhängenden Krankheitskosten als BA abziehbar. Aufwendungen in Zusammenhang mit der Beseitigung oder Linderung von Körperschäden, die durch einen Unfall auf einer betrieblich oder beruflich veranlassten Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte („erste Betriebsstätte" bei Gewinneinkünften; s. hierzu BFH v.

16.2.2022 – X R 14/19, BFH/NV 2022, 966) eingetreten sind, sollen nach der FinVerw. von der in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 iVm. § 9 Abs. 2 angeordneten Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale nicht erfasst sein, weil die FinVerw. für Unfallkosten generell eine Ausnahme von der Abgeltungswirkung annimmt (BMF v. 18.11.2021 – IV C 5 - S 2351/20/10001:002, BStBl. I 2021, 2315, Rz. 1, 30). Der BFH beschränkt die Abgeltungswirkung des § 9 Abs. 2 auf fahrzeug- und wegstreckenbezogene Aufwendungen, zu denen Krankheitskosten nicht gehören (BFH v. 19.12.2019 – VI R 8/18, BStBl. II 2020, 291, Rz. 22; anders noch FG Rhld.-Pf. v. 23.2.2016 – 1 K 2078/15, EFG 2016, 819, rkr.: Krankheitskosten, die durch einen Unfall auf der Fahrt zur Arbeitsstätte (mit-)verursacht wurden, sind nicht neben der Entfernungspauschale als WK berücksichtigungsfähig).

Krankheitskosten, die der Steuerpflichtige für Arbeitnehmer übernimmt (zB Krankheitskosten, Kosten für Vorsorgeuntersuchungen) sind BA, wenn die Übernahme betrieblich und nicht privat veranlasst ist. Insbesondere bei nahen Angehörigen, die im Betrieb des Stpfl. mitarbeiten, kann die Übernahme auch privat veranlasst sein (s. Anm. 852 ff.). Typisches betriebliches Motiv kann sein, dass 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.

Einstweilen frei. 941–949

14. Reisekosten 950

Reisekosten sind BA, wenn sie durch den Betrieb veranlasst sind.

Den Begriff „Reisekosten" definiert das EStG nicht, obwohl es ihn in § 3 Nr. 16 verwendet. Die Definition ergibt sich jedoch aus den allgemeinen Grundsätzen (s. Anm. 790 ff.). Da das Reisekostenrecht bei den WK eine zentrale Rolle spielt, enthalten die LStR umfassende Regelungen dazu, die das stl. Reisekostenrecht maßgebend prägen.

Für die Gewinneinkünfte enthält Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 einen ausdrücklichen Verweis auf die Vorschriften zur Entfernungspauschale betr. Fahrten des Stpfl. zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte („erste Betriebsstätte" bei Gewinneinkünften; s. hierzu BFH v. 16.2.2022 – X R 14/19, BFH/NV 2022, 966) sowie Familienheimfahrten. Siehe ausführl. Anm. 1360 ff.; auch Anm. 1000 betr. Unfallkosten; Anm. 930 ff. betr. Kfz-Kosten).

Reisekosten fallen an, wenn der Stpfl. außerhalb einer ersten Tätigkeitsstätte und außerhalb seiner Wohnung tätig wird (sog. Auswärtstätigkeit, s. § 9 Anm. 286). Verfolgt der Stpfl. mit einer betrieblichen Reise auch private Zwecke, so sind die Reisekosten ggf. aufzuteilen (vgl. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; § 12 Anm. 62 ff.).

Als Betriebsausgaben abziehbar sind grds. sämtliche Aufwendungen, die durch die Auswärtstätigkeit veranlasst sind. Dazu zählen etwa Fahrtkosten (s. Anm. 930 ff. betr. Kfz-Kosten; Anm. 1000 betr. Unfallkosten), Verpflegungsmehraufwendungen sowie Übernachtungs- und Reisenebenkosten (zu Einzelheiten s. § 9 Anm. 286 ff.). Der Forderung nach einer einheitlichen Regelung des stl. Reisekostenrechts entsprechend verweisen R 4.12 Abs. 2 und Abs. 3 EStH 2021 für den BA-Abzug von

Reisekosten und Verpflegungsmehraufwendungen bei Auswärtstätigkeit auf die Regelungen der LStR. Deswegen wird auch hier für weitere Einzelheiten auf die Ausführungen in § 9 Anm. 285 ff., die für den BA-Abzug entsprechend gelten, sowie auf Anm. 1360 ff. verwiesen.

951–954 Einstweilen frei.

955 15. Reklame- und Werbekosten

Werbe- und Reklamekosten sind Betriebsausgaben, wenn sie durch den Betrieb veranlasst sind. Erfasst werden alle Aufwendungen für Maßnahmen zur planmäßigen und unmittelbaren 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 (vgl. etwa BFH v. 29.9.1981 – VIII R 44/77, juris, betr. Aufwendungen für Werbeaufschriften mit Firmenbezeichnung auf Rennwagen und die Ausstellung des Rennwagens; BFH v. 28.11.1986 – III B 54/85, BStBl. II 1987, 296 [297]; BFH v. 4.2.1987 – I R 132/83, BFH/NV 1988, 352, jeweils betr. Werbeartikel als Beigaben, die neben einer Hauptware [-leistung] zwar ohne besonderes Entgelt, aber mit Rücksicht auf den Erwerb der Hauptware [-leistung] angeboten, angekündigt oder gewährt werden [sog. Zugaben iSd. mittlerweile aufgehobenen ZugabeVO]).

Die Abgrenzung zum Sponsoring (s. Anm. 967) erfolgt anhand der Unmittelbarkeit der beabsichtigten Absatzförderung für Produkte und Dienstleistungen des Stpfl. Die begriffliche Abgrenzung ist bisweilen schwierig, hat jedoch im Erg. keine Auswirkungen auf den BA-Abzug.

Werbe- oder Reklameaufwendungen sind grundsätzlich 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). Größere Reklame- oder Werbeaufwendungen, deren Wirkung in zukünftige Wj. hineinreichen, können aber aktiv abzugrenzen sein, sofern im konkreten Fall die allgemeinen Voraussetzungen der Bildung eines RAP gegeben sind (hierzu allg. § 6 Anm. 2185 ff.; s. auch BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796: Bildung eines RAP für Werbeflächenmietanteil wird durch bilanziellen Wesentlichkeitsgrundsatz beschränkt, die Entsch. dürfte aber seit BFH v. 16.3.2021 – X R 34/19, BStBl. II 2021, 844, überholt sein). Häufig wird es für die Bildung eines aktiven RAP an der Bestimmtheit der Zeit nach dem Abschlussstichtag fehlen (hierzu s. § 6 Anm. 2189; s. auch *Lüdenbach*, StuB 2010, 317, zur Aktivierung von Werbelackierungen und -beschriftung auf Fahrzeugen). Aufwendungen für die langfristige Anmietung von Werbeflächen dürften dagegen im Rahmen eines aktiven RAP zeitlich abzugrenzen sein; im Falle ihres Kaufs dürfte ein materielles WG zu aktivieren sein.

956–959 Einstweilen frei.

960 16. 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 soll es nach der

Rspr. nicht ausreichen, 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; BFH v. 20.10.2016 – VI R 27/15, BStBl. II 2018, 441). Der BA-Abzug setzt uE keine Unmittelbarkeit ieS voraus, sondern die betriebliche Tätigkeit muss normativ auslösendes Moment für die Schadensersatzpflicht sein (s. hierzu allg. Anm. 790). Das ist zB der Fall bei einer fehlerhaften Beratung durch einen RA oder Steuerberater, einer durch einen Handwerksbetrieb unsachgemäß ausgeführten Reparatur sowie beim Kunstfehler eines Arztes. Beruht die Schadensersatzpflicht jedoch auf familienrechtl. Anspruchsgrundlagen, ist die für den Schaden kausale betriebliche Tätigkeit des Angehörigen nicht auslösendes Moment im o.g. normativen Sinne (BFH v. 17.4.1980 – IV R 207/75, BStBl. II 1980, 639: kein BA-Abzug für die Behandlungskosten von genetischen Strahlenschäden, die bei den Kindern eines Röntgenarztes auftreten).

Ob der Steuerpflichtige schuldhaft gehandelt hat, ob das schädigende Ereignis für ihn vermeidbar war oder ob sich die Schadensersatzpflicht bereits aus einer Gefährdungshaftung ergibt, ist nur für die zivilrechtl. Frage von Bedeutung, ob er zum Schadensersatz verpflichtet ist. Auf die Qualifikation des geleisteten Schadensersatzes als BA wirkt sich dies grds. nicht aus, und zwar auch dann nicht, wenn sich der Stpfl. durch seine Handlung strafbar gemacht hat.

Das den Schadensersatz auslösende Verhalten (Tun, Unterlassen, Gefährdung) muss für den BA-Abzug allerdings in Ausübung der betrieblichen Tätigkeit erfolgt sein, dh., es muss sich innerhalb der „beruflichen Zielvorstellungen" bewegt haben (BFH v. 9.12.2003 – VI R 35/96, BStBl. II 2004, 641; BFH v. 20.10.2016 – VI R 27/15, BStBl. II 2018, 441, betr. Schadensersatz aufgrund einer Straftat; FG Rhld.-Pf. v. 27.6.2008 – 4 K 1928/07, EFG 2009, 31, rkr.; s. auch Anm. 1000 mwN). Das ist nicht der Fall, wenn eine den Schadensersatz auslösende strafbare Handlung mit der betrieblichen Tätigkeit des Stpfl. nur insoweit im Zusammenhang steht, als diese eine Gelegenheit zu einer Straftat verschafft. Der betriebliche Veranlassungszusammenhang wird hierdurch aufgehoben (BFH v. 20.10.2016 – VI R 27/15, BStBl. II 2018, 441, Rz. 17 mwN). Außerdem wird der betriebliche Veranlassungszusammenhang dadurch aufgehoben, dass der Stpfl. mit Drittschädigungsvorsatz handelt oder sich oder einen Dritten durch die schädigende Handlung bereichert. Die überwiegend zur Schädigung des ArbG durch den ArbN (betr. WK-Abzug) ergangene Rspr. (s. etwa BFH v. 6.2.1981 – VI R 30/77, BStBl. II 1981, 362; BFH v. 3.5.1985 – VI R 103/82, BFH/NV 1986, 392; BFH v. 18.9.1987 – VI R 121/84, BFH/NV 1988, 353; BFH v. 18.10.2007 – VI R 42/04, BStBl. II 2008, 223; BFH v. 20.10.2016 – VI R 27/15, BStBl. II 2018, 441, Rz. 17) ist auch auf die betriebliche Veranlassung im Rahmen der Gewinneinkünfte zu übertragen (s. auch die Beispiele bei *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 1200 „Schadensersatzleistungen" [10/2012]: „Diebstahl bei einem Kunden; Unterschlagung oder Veruntreuung von Mandantengeldern; pflichtwidrige Verwendung eines verwalteten fremden Vermögens für eigene Zwecke").

Bei einer privaten Mitveranlassung kommt uE eine Aufteilung der durch Schadensersatzzahlungen entstandenen Aufwendungen in Betracht. Das ist zB der Fall, wenn sich ein Unfall bei einer betrieblich und privat veranlassten Fahrt ereignet (zB bei der Fahrt zu einem Fachkongress mit nach Zeitanteilen aufteilbaren betrieblichen Fortbildungs- und privaten Vergnügungselementen, s. Anm. 1000 mwN).

Einstweilen frei. 961–966

17. 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*/*U. 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, 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 Sponsoring, BB 1998, 344; *Krome*, Ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring – Hinweise für die Praxis, DB 1999, 2030; *Boochs*, Sponsoring in der Praxis – Zivilrecht – Steuerrecht – Musterfälle, Neuwied 2000; *Rückert*, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000; *Hey*, Hochschulsponsoring – öffentlich-rechtliche und steuerrechtliche Aspekte, WissR 2001, 1; *Mohl*/*Tillmann*, Steuerrechtliche Folgen des Sponsoring im kommunalen Bereich, KStZ 2001, 126; *Ball*/*Dieckmann*, Share-Sponsoring ein innovatives Finanzierungskonzept für steuerbegünstigte Körperschaften aus aktienrechtlicher Sicht, DStR 2002, 1450 und 1602; *Raupach*, Zivilrechtliche und steuerliche Fragen des Sponsoring, in *Kötz*/*Rawert*/*Schmidt*/*Walz* (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2001, 2002, 169; *Hey*, Parteiensponsoring 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; *Hörmann*, Spende oder Sponsoring – Abgrenzung aus ertrag- und umsatzsteuerlicher Sicht, Zeitschrift für das Recht der nonprofit Organisationen 2016, 153; *von Oertzen*/*Zapf*, Sponsoring von gemeinnützigen Stiftungen und Organisationen – aktuelle Entwicklungen bei Geber und Bedachten, StB 2016, 296; *Marfels*, Das Unternehmer-Sponsoring im Ertragssteuerrecht, EStB 2019, 321; *Lauer*, Abzugsfähigkeit von Sponsoringaufwendungen als Betriebsausgaben unter Berücksichtigung des Abzugsverbots des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 7 EStG, DStR 2021, 1802; *Kanzler*, Anmerkung zu BFH v. 14.7.2020 – VIII R 28/17, BStBl. II 2021, 14: Verfassungs- und unionskonforme Auslegung des Begriffs der Betriebsausgaben im Hinblick auf ein aufwendiges freiberufliches Sponsoring, FR 2021, 164; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Köln, 5. Aufl. 2021.

967 a) Begriff des Sponsorings

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 – IV B 2 - S 2144 – 40/98, BStBl. I 1998, 212, „Sponsoring-Erlass"; AEAO zu § 64 Abs. 1 Rz. 8; OFD Frankfurt am Main v. 6.9.2016 – S 2144 A - 112 – St 210, juris; *Bruhn*/*Mehlinger*, Rechtliche Gestaltung des Sponsoring, 2. Aufl. 1995, 4; *Breuninger*/*Rückert*, DB 1993, 503; *Rückert*, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 7; *Bürger*, BB 1993, 1850; *Breuninger*/*U. 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; *Marfels*, EStB 2019, 321.

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 Absatz bestimmter Produkte gerichtet ist, sondern der Absatz 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 Sponsoring, 2000, 1 ff. und 15 ff. mwN; *Bürger*, BB 1993, 1850 [1851]; *Breuninger/U. Prinz*, DStR 1994, 1401 [1402]; *Ansorge*, BB 1995, 2505; *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. 955).

Auch zu Maßnahmen der sog. Corporate Social Responsibility (CSR) ist das Sponsoring begrifflich abzugrenzen, wobei hinsichtlich der von beiden Begriffen erfassten Instrumente Schnittmengen bestehen. Unter CSR wird in der sozial- und rechtswissenschaftlichen Literatur die Wahrnehmung sozialer Verantwortung von Unternehmen diskutiert, wobei sowohl auf europäischer als auch auf nationaler Ebene bereits legislative Schritte zur Förderung von CSR unternommen worden sind (s. die Nachweise bei *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rz. 8.75; s. § 9 KStG Anm. 975 zu CSR im Zusammenhang mit abziehbaren Aufwendungen iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Der CSR-Begriff unterscheidet sich uE vom Sponsoring dadurch, dass von CSR-Maßnahmen kein – auch kein mittelbarer – Absatzbezug vorausgesetzt wird, sondern allein altruistische Motivationen des stpfl. Unternehmens (zB Pflichtbewusstsein zur Wahrnehmung gesellschaftlicher Verantwortung) genügen. In Abgrenzung zu Spenden setzen CSR-Maßnahmen dagegen keinen Gemeinnützigkeitsbezug ieS voraus.

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 Sportstätte 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 b) Sponsoringaufwendungen als Betriebsausgaben oder Spenden

Sponsoringaufwendungen können entweder als BA, Spenden iSv. § 10b Abs. 1 oder nichtabziehbare Kosten der privaten Lebensführung iSd. § 12 Nr. 1 Satz 2 oder vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG qualifiziert werden. Die Einordnung hängt dabei davon ab, ob man beim Sponsoring den Werbezweck (dann ggf. BA) oder den Förderzweck (dann ggf. Spende oder nichtabziehbare Kosten der privaten Lebensführung/vGA) 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]).

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; OFD Frankfurt am Main v. 6.9.2016 – S 2144 A - 112 – St 210, juris; *Rückert*, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 31 ff.; *Breuninger/U. Prinz*, DStR 1994, 1401 (1403 f.); *Stobbe*, DStZ 1994, 583 (585). Vgl. auch BMF v. 18.2.1998 – IV B 2 - S 2144 – 40/98, 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.). Erfolgt das Sponsoring durch eine Freiberufler-PersGes., liegt der erforderliche hinreichende Zusammenhang zum Spon-

sor auch dann vor, wenn auf die freiberufliche Tätigkeit und Qualifikation der einzelnen Berufsträger hingewiesen wird (BFH v. 14.7.2020 – VIII R 28/17, BStBl. II 2021, 14, Rz. 16).

- *Die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen* ist 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. Handelt es sich bei der Dienstleistung des Stpfl. jedoch um eine solche, die – wie die ärztlichen oder anderen freiberuflichen Tätigkeiten – ein besonderes Vertrauensverhältnis zum Kunden voraussetzt, lassen allein freundschaftliche oder mitgliedschaftliche Kontakte zwischen dem Stpfl. und dem Gesponserten bzw. dessen Mitgliedern nicht auf eine private (Mit-)Veranlassung schließen (BFH v. 14.7.2020 – VIII R 28/17, BStBl. II 2021, 14 betr. Motorsportsponsoring einer Arztpraxis; zust. *Kanzler*, FR 2021, 164 mit verfassungs- und europarechtl. Einordnung der Entsch.; zur Abzugsbeschränkung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 in diesem Sachverhalt ausführl. *Lauer*, DStR 2021, 1802). Wenn nach dem Gesamtbild der Außendarstellung jedoch nicht auf das Produkt des Sponsors aufmerksam gemacht wird, sondern nur auf seine Person oder die seines Gesellschafters oder wenn die Sponsoringaufwendungen im Verhältnis zum Ertrag des Unternehmens hoch sind, kommt auch ein Abzugsverbot nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 oder bei KapGes. als Sponsor die Einordnung als vGA in Betracht (s. hierzu etwa Hess. FG v. 23.11.1998 – 4 K 1309/97, EFG 1999, 496, rkr.).
- *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 nicht entscheidend. Zwar mag eine Förderung ohne konkrete Gegenleistung im Regelfall für eine nur mäzenatische Unterstützung sprechen, die lediglich zum Spendenabzug führen kann (*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 Publikmachen einer Förderung imagefördernd 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/U. Prinz*, DStR 1994, 1401 [1407]; *Hey*, DB 2005, 1403 [1404]; wohl auch *Kasper*, DStZ 2005, 397 [399]).
- *Das Vorhandensein einer Gegenleistung oder die Angemessenheit der Sponsoringaufwendung* im Lichte dieser Gegenleistung des Gesponserten kann jedoch Auswirkungen auf das Abzugsverbot der Aufwendungen nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 oder bei KapGes. als Sponsor für die Einordnung als vGA haben (s. hierzu Hess. FG v. 23.11.1998 – 4 K 1309/97, EFG 1999, 496, rkr.).
- *Zur Behandlung einer erhaltenen Gegenleistung* beim Sponsor 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 per se entgegen, wenn der Sponsor mit dem Sponsoring die vorstehend geschilderten Zwecke verfolgt. Es gelten vielmehr die allgemeinen Grundsätze.
  - *Die Finanzverwaltung* lässt 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 – IV B 2 - S 2144 – 41/05, BStBl. I 2005, 845, Rz. 11, zB bei persönlichen Jubiläen). Bei der Einladung von Geschäftsfreunden und ArbN jenseits dieser Konventionen unterscheidet die FinVerw. hinsichtlich des BA-Abzugs zwischen den Aufwendungen für Werbeleistungen und eine besondere Raumnutzung der VIP-Logen einerseits (beides idR BA ohne einschlägige Abzugsbeschränkung aus Abs. 5) sowie andererseits den Aufwendungen für VIP-Maßnahmen, bei denen wiederum zwischen Geschenken (etwa Karten) und der Bewirtung (in den VIP-Logen) differenziert werden soll (idR BA, aber einschlägige Abzugsbeschränkung nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2)

BMF v. 22.8.2005 – IV B 2 - S 2144 – 41/05, BStBl. I 2005, 845, Rz. 3 ff., mit einer aus Vereinfachungsgründen zuzulassenden pauschalen Aufteilung des Gesamtbetrags für VIP-Logen in Sportstätten in Rz. 14: 40 % Werbung, 30 % Bewirtung und 30 % Geschenke; s. zu Nachweis, Aufzeichnungspflichten, Aufteilung und Anwendung auf andere Veranstaltungen auch BMF v. 11.7.2006 – IV B 2 - S 2144 – 53/06, BStBl. I 2006, 447; *Möhlenkamp*, DStR 2006, 981; vgl. insgesamt auch *Mann*/*Bierstedt*, BB 2006, 1366; BFH v. 2.8.2012 – IV R 25/09, BStBl. II 2012, 824, wonach Aufwendungen für eine Regattabegleitfahrt dem Abzugsverbot des Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 unterliegen; BFH v. 16.12.2015 – IV R 24/13, BFH/NV 2016, 652, wonach betriebliche Aufwendungen für die Veranstaltung eines Golfturniers mit Abendveranstaltung auch dann dem Abzugsverbot des Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 unterfallen, wenn im Zusammenhang mit dem Turnier Spendengelder für einen guten Zweck gesammelt werden.

▷ *Stellungnahme:* Die Auffassung der FinVerw. zur Verwendung der VIP-Logen für Zwecke gesellschaftlicher Konventionen trennt uE nicht hinreichend genau zwischen der Ausgabenseite und der Einnahmenseite: Dient der durch das Sponsoring geförderte Zweck dem Unternehmen des Stpfl., indem zB durch das Publikmachen 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 in Form der VIP-Logen erhält oder nicht – durch den Betrieb veranlasst sind. Das gilt auch, wenn der Sponsor die zur Verfügung gestellten VIP-Logen (auch) für private Zwecke verwendet, 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 von einer betrieblichen Veranlassung auszugehen (s. FG Bremen v. 7.3.2000 – 200088 K 3, EFG 2000, 724, rkr., zu einer von einem Sponsoring unabhängigen Anmietung einer VIP-Loge). Allerdings können insoweit die Abzugsbeschränkungen nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, 2, 4 und 7 dem BA-Abzug entgegenstehen (s. Anm. 975). Die Höhe der auf einzelne Abzugsbeschränkungen entfallenden Aufwendungen des Sponsors 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. 25.11.1987 – I R 126/85, BStBl. II 1988, 220; BFH v. 9.8.

1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; OFD Frankfurt/Main v. 6.9.2016 – S 2144 A - 112 – St 210, juris; s. auch *Lauer*, DStR 2021, 1802). 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 (auch) im betrieblichen Interesse liegt, zB wenn ein gewerbliches Unternehmen Zuwendungen an eine gemeinnützige Forschungsgesellschaft macht, weil es sich aus den Forschungsergebnissen betriebliche Vorteile verspricht. Im Falle der Einordnung als Spende einer KapGes. ist der Vorbehalt für vGA gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG zu beachten (hierzu ausführl. jüngst BFH v. 13.7.2021 – I R 16/18, BStBl. II 2022, 119). Siehe auch § 10b Anm. 10.

Einzelfälle:

- Betriebsausgaben bejahend:
  - *Brunnenerrichtung 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.; s. aber abl. BFH v. 30.4.1987 – V R 154/78, BStBl. II 1987, 688).
  - *Flüchtlingshilfe* durch Zuwendungen aus dem BV (BMF v. 22.9.2015 – IV C 4 - S 2223/07/0015:015, BStBl. 2015, 745, verlängert durch BMF v. 6.12.2016 – IV C 4 - S 2223/07/0015:015, BStBl. I 2016, 1425, aber ab VZ 2019 aufgehoben durch BMF v. 11.3.2020 – IV A 2 – O 2000/19/10008:001, 2020/0137308, BStBl. I 2020, 298; OFD Frankfurt v. 29.9.2015 – S 2223 A – 32 – St 227).
  - *Rennpreis* (Nds. FG v. 29.6.1987 – VI 38/86, nv., juris).
  - *Rallyeteam* 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.).
  - *Motorsportsponsoring durch Ärzte GbR*, weil die ärztliche Tätigkeit ein besonderes Vertrauensverhältnis zum Kunden voraussetzt, was freundschaftliche oder mitgliedschaftliche Kontakte zwischen dem Stpfl. und dem Gesponserten bzw. dessen Mitgliedern in den Hintergrund treten lässt (BFH v. 14.7.2020 – VIII R 28/17, BStBl. II 2021, 14; zust. *Kanzler*, FR 2021, 164 mit verfassungs- und europarechtl. Einordnung der Entsch.; zur Abzugsbeschränkung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 in diesem Sachverhalt ausführl. *Lauer*, DStR 2021, 1802).
- Betriebsausgaben ablehnend:
  - *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; BFH v. 30.4.1987 – V R 154/78, BStBl. II 1987, 688, s. aber zust. FG Köln v. 18.3.1987 – 6 K 124/86, nv., juris; krit. *Rückert*, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 106 f.; *Thiel*, DB 1998, 842 [844]).
  - *Acht Meter hohe Plastik* mit 60 × 32 cm großer Tafel zur Thematik des Kunstwerks unter Nennung der Stpfl. als Stifterin, übereignet an die Stadt als beherrschende Gesellschafterin durch ein lokales Wohnungsunternehmen (GmbH) anlässlich eines Firmenjubiläums (FG Münster v. 19.1.2007 – 9 K 3856/04 K, F, EFG 2007, 1470, rkr., ebenfalls unter Hinweis auf Zugänglichkeit als Sehenswürdigkeit, trotz Aufstellung gegenüber dem Firmensitz).

- ▷ *Kunstausstellungen* 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/Gantefführer*, DB 1989, 2095 [2097]; *Rückert*, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 107 f.).
- ▷ *Reitstall:* Aufwendungen 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.).

974 Einstweilen frei.

975 c) Rechtsfolgen für den Betriebsausgabenabzug beim Sponsor

Beim Sponsor sind die betrieblich veranlassten Sponsoringaufwendungen sofort abziehbare BA. Sponsoringaufwendungen begründen weder immaterielle WG noch ist idR ein aktiver RAP anzusetzen (s. ausführl. zur parallelen Problematik bei Werbeaufwendungen Anm. 955 aE). Abzugsbeschränkungen greifen regelmäßig nicht ein:

- ▶ *Für Geschenke sieht Abs. 5 Satz 1 Nr. 1* zwar eine Abzugsbeschränkung vor. Häufig wird es bei Sponsoringaufwendungen bereits an der Unentgeltlichkeit der Zuwendung fehlen, die der Geschenkebegriff des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 voraussetzt (s. Anm. 1145), wenn im Sponsoringvertrag Gegenleistungen des Gesponserten vereinbart worden sind (s. Anm. 973; *Rückert*, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 58 f.; *Breuninger/U. Prinz*, DStR 1994, 1401 [1405 ff.]). Auch wenn es an einer Gegenleistung fehlt, findet Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 nach dem Sinn und Zweck der Regelung idR keine Anwendung. Die Abzugsbeschränkung soll verhindern, dass sich in Geschäftsverbindung stehende Personen durch betrieblich veranlasste Zuwendungen im Hinblick auf ihre private Lebensführung auf Kosten der Allgemeinheit bereichern (s. Anm. 1145). 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 Aufwendungsersparnis tritt damit bei ihm nicht ein (im Erg. glA *Rückert*, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000, 75 ff., 801; *Thiel*, DB 1998, 842 [844]). Zum Erhalt von Eintrittskarten für gesponserte Veranstaltungen und VIP-Logen s. Anm. 973.
- ▶ *Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 sieht eine Abzugsbeschränkung für die* Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass vor (s. Anm. 1180 ff.). Sofern als Gegenleistung in Sponsoringverträgen das Catering in sog. VIP-Logen geschuldet wird und der Sponsor diese für die Bewirtung eigener Geschäftsfreunde nutzt, kann Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 im Hinblick auf die auf die Bewirtung entfallenden Sponsoringaufwendungen einschlägig sein (s. Anm. 973).
- ▶ *Das Abzugsverbot des Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 greift für Sportveranstaltungen* wie zB Golfturniere auch ein, wenn im Zusammenhang mit dem Turnier Spendengelder für einen guten Zweck gesammelt werden (BFH v. 16.12.2015 – IV R 24/13,

BFH/NV 2016, 652). Gewährt der Gesponserte dem Sponsor als Gegenleistung des Sponsoring Leistungen mit Repräsentations- und Unterhaltungscharakter im Sinne dieser Vorschrift (Jagd usw.; s. Anm. 1300 ff.) und gibt der Stpfl. diese Leistungen an seine Geschäftspartner und Kunden weiter, kann Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 einschlägig sein. Tritt der Stpfl. selbst als Veranstalter von in Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 genannten oder ähnlichen Repräsentations- und Unterhaltungsveranstaltungen auf, dürften im Übrigen auch keine Sponsoringaufwendungen iSd. sog. Sponsoring-Erlasses vorliegen (*Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rz. 8.87 mwN).

▶ *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, ohne dass bereits zuvor die betriebliche Veranlassung bei der BA-Qualifikation aus diesen Gründen verneint werden musste (s. auch Anm. 1620). Bestehen aber enge 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. 1620), so liegen wegen der privaten Veranlassung idR schon keine BA vor. Deshalb wird Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 uE nur ausnahmsweise Anwendung finden. Zur Anwendbarkeit des Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 beim Motorsportsponsoring einer Arztpraxis vgl. BFH v. 14.7.2020 – VIII R 28/17, BStBl. II 2021, 14; zust. *Kanzler*, FR 2021, 164 mit verfassungs- und europarechtl. Einordnung der Entsch. Ausführlich zur Abzugsbeschränkung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 beim Sponsoring *Lauer*, DStR 2021, 1802; *Breuninger*/*U. Prinz*, DStR 1994, 1401 (1407).

Einstweilen frei. 976–979

18. Steuern 980

Schrifttum: *Jestädt*, Säumniszuschläge für Grunderwerbsteuer als Anschaffungskosten oder Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, DStR 1992, 1011; *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; *Brühl*/*Weiss*, Abziehbarkeit einer im Rahmen einer Aufwärtsverschmelzung angefallenen Grunderwerbsteuer als Betriebsausgabe, Der GmbHR-Kommentar zu FG München v. 13.5.2020 – 6 K 75/19, GmbHR 2020, 982; *Ergenzinger*/*Solowjeff*, Sind „Kosten für den Vermögensübergang" iSd § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG „Kosten des Vermögensübergangs"? – Anmerkung zum Urteil des FG München v. 13.5.2020 – 6 K 75/19, DStR 2020, 2844; *Fleischer*/*Schuhmann*/*Peterich*, Praxishinweise zur ertragsteuerlichen Behandlung der Grunderwerbsteuer – Einstufung als Betriebsausgabe oder Anschaffungsnebenkosten, NWB 2021, 3401.

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 im Einzelnen auch *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 940 „Steuern" [11/2020]; *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 1200 „Steuern" [10/2012]; zur GewSt, die zwar Betriebssteuer und somit BA iSd. Abs. 4 ist, aber die wegen der Regelung in Abs. 5b einem konstitutiven Abzugsverbot unterliegt, s. Anm. 1970 ff.).

Privatsteuern sind dagegen keine BA, denn sie werden nicht der betrieblichen, sondern der privaten Sphäre des Stpfl. zugeordnet. Mit Personensteuern iSd. § 12

Nr. 3 sind private Steuern nicht gleichbedeutend, denn es gibt Steuern, die zwar keine Personensteuern iSd. § 12 Nr. 3 sind, aber private Steuer iSd. Abs. 4 (zB GrSt auf selbst genutzte Wohnimmobilie).

Beispiele für als Betriebsausgaben abziehbare Steuern:

- *Feuerschutzsteuer*, soweit es die Abzugsfähigkeit beim Versicherer als Steuerschuldner (§ 5 Abs. 1 FeuerschStG) betrifft. Zur Abzugsfähigkeit der vom Versicherungsnehmer zu zahlenden Prämie, bei deren Höhe der Versicherer seine (Feuerschutzsteuer-)lasten ggf. eingepreist hat, s. Anm. 1022.
- *Grunderwerbsteuer*, die für den Erwerb betrieblicher Grundstücke gem. § 1 Abs. 1 GrEStG anfällt. Sie ist nicht sofort abziehbar, sondern gehört idR zu den AHK und ist mit diesen zu aktivieren.

  BFH v. 15.10.1997 – I R 22/96, BStBl. II 1998, 168; BFH v. 17.9.2003 – I R 97/02, BFH/NV 2004, 137 mwN; s. auch BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 (625); BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101 (102 ff.); BFH v. 17.10. 2001 – I R 32/00, BStBl. II 2002, 349 aE; s. ausführl. *Fleischer*/*Schuhmann*/*Peterich*, NWB 2021, 3401 (3402 f.).

  Bei mittels Verwirklichung der Ersatztatbestände in § 1 Abs. 2a und 3 GrEStG ausgelöster GrESt handelt es sich dagegen um sofort abzugsfähige BA, weil eine grunderwerbsteuerliche Fiktion den ertragsteuerlich vorausgesetzten finalen Zusammenhang zwischen Aufwand und Anschaffung nicht ersetzen kann; bloße Kausalität genügt nicht.

  BFH v. 14.3.2011 – I R 40/10, BFH/NV 2011, 1556, betr. Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG; BFH v. 20.4.2011 – I R 2/10, BStBl. II 2011, 761; BFH v. 2.9. 2014 – IX R 50/13, BStBl. II 2015, 260, betr. von einer PersGes. nach § 1 Abs. 2a GrEStG entrichteter GrESt; so auch die FinVerw H 6.2 „Grunderwerbsteuer" EStH 2021; nach *Fleischer*/*Schuhmann*/*Peterich*, NWB 2021, 3401 (3404) gilt das auch für durch Erwerbsfiktionen iSd. § 1 Abs. 2b und Abs. 3a GrEStG ausgelöste GrESt; die seit dem SEStEG 2006 zu stellende Anschlussfrage der Zugehörigkeit der nach § 1 Abs. 3 GrEStG ausgelösten GrESt zu den außerbilanziell hinzuzurechnenden „Kosten für den Vermögensübergang" iSd. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG verneinend Sächs. FG v. 23.1.2017 – 6 K 1187/16, rkr.; bejahend FG München v. 13.5.2020 – 6 K 75/19, Rev. Az. BFH I R 25/20; hierzu krit. *Fleischer*/*Schuhmann*/*Peterich*, NWB 2021, 3401 (3405 ff.); *Ergenzinger*/*Solowjeff*, DStR 2020, 2844.

- *Grundsteuer* für betriebliche Grundstücke.
- *Hundesteuer* für einen zur Sicherung eines Betriebsgeländes eingesetzten Wachhund, für Hütehunde eines Schäfereibetriebs.
- *Kraftfahrzeugsteuer*, die für betriebliche Fahrzeuge anfällt.
- *Lohnsteuer*, die der ArbG für seine ArbN abführt.
- *Steueramnestiebetrag* nach § 10 StraBEG, sofern er auf Betriebssteuern entfällt (s. FG Münster v. 20.7.2010 – 11 K 852/07 E, EFG 2011, 66, rkr., zu WK-Abzug; s. auch BFH v. 20.11.2012 – VIII R 29/10, BStBl. II 2013, 344: kein Abzug der darauf entfallenden 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; BFH v. 29.5.2006 – IV S 6/06, BFH/NV 2006, 1827; BFH v.

1.8.2007 – XI R 48/05, BStBl. II 2008, 282, zur Vorauszahlung; BFH v. 27.6.2018 – X R 44/16, BStBl. II 2018, 781, betr. wirtschaftliche Zuordnung einer Vorauszahlung gem. § 11 Abs. 2 Satz 2; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520 „Steuern"; s. auch Anm. 615 „Umsatzsteuer"). Keine BA ist die USt, die auf entnommene Waren und Dienstleistungen entfällt (s. § 12 Nr. 3).

- ▷ *Die Umsatzsteuer kann zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten gehören* und mit diesen zu aktivieren sein. Es gelten die allgemeinen Grundsätze (s. § 6 Anm. 180 ff. und 225 ff.). Zu den AHK gehört nach § 9b Abs. 1 nicht die auf dieses WG entfallende abziehbare Vorsteuer (s. § 9b Anm. 1 ff., 24 ff.). Zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG s. § 9b Abs. 2 (s. § 9b Anm. 61 ff.).
- ▷ *Die Umsatzsteuer ist als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen*, soweit die als Aufwand berücksichtigte USt auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen entfällt, vgl. § 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 (s. zur Entwicklung § 5 Anm. 2312 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 allgemeinen Grundsätzen (s. § 6 Anm. 180 ff. und 225 ff.) zu den AHK des abgabenbelasteten WG gehören und mit diesen zu aktivieren sein. Siehe dazu § 5 Anm. 2280 ff. Zum Ansatz als aktiver RAP § 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 (s. § 5 Anm. 2292 ff.).

Beispiele für nicht als Betriebsausgaben abziehbare Steuern:

- ▶ *Einkommensteuer*, und zwar auch, wenn sie für betriebliche Gewinne erhoben wird.

  BFH v. 21.2.1991 – IV R 46/86, BStBl. II 1991, 514 (515); 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); *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520 „Steuern"; *Drüen* in *Brandis/Heuermann* § 4 Rz. 940 „Steuern" (11/2020).

  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, betr. WK-Abzug für Schuldzinsen zur Finanzierung der Schenkungsteuer). Das gilt auch, wenn sie aus der Übertragung eines Betriebs resultiert.
- ▶ *Gewerbesteuer* ist betrieblich veranlasst iSd. Abs. 4 (BFH v. 16.1.2014 – I R 21/12, BStBl. II 2014, 531, Rz. 10 mwN), aber aufgrund der ausdrücklichen Regelung in Abs. 5b nicht abzugsfähig (s. Anm. 1970 ff.).
- ▶ *Kirchensteuer*: Siehe „Einkommensteuer".
- ▶ *Körperschaftsteuer* wegen der Regelung in § 10 Nr. 2 KStG (BFH v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220; BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697).
- ▶ *Solidaritätszuschlag*: Siehe „Einkommensteuer".
- ▶ *Umsatzsteuer* für Umsätze, die Entnahmen sind, s. auch § 12 Nr. 3 (näher § 12 Anm. 120 ff.).

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 (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520 „Steuern"; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 940 „Steuern" [11/2020]; *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 1200 „steuerliche Nebenleistungen" [10/2012]).

- *Nachforderungszinsen iSv. § 233a AO*, die der Stpfl. an das FA zahlt, gehören nach der Rspr. des BFH zu den nach § 12 Nr. 3 nicht abziehbaren Ausgaben (BFH v. 21.10.2010 – IV R 6/08, BFH/NV 2011, 430). Die durch das JStG 2010 eingeführten Neuregelung in § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 und die damit einhergehende Rspr-Änderung, wonach Erstattungszinsen iSv. § 233a Einkünfte aus Kapitalvermögen sind (BFH v. 12.11.2013 – VIII R 36/10, BStBl. II 2014, 168; BFH v. 12.11.2013 – VIII R 1/11, BFH/NV 2014, 830, Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. BVerfG 2 BvR 482/14; BFH v. 24.6.2014 – VIII R 29/12, BStBl. II 2014, 998, Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. BVerfG 2 BvR 2674/14; BFH v. 9.10.2014 – I R 34/13, BFH/NV 2015, 167; jüngst auch ausdrücklich zu Prozesszinsen iSd. § 236 AO BFH v. 17.5.2021 – VIII B 85/20, BFH/NV 2021, 1352 und BFH v. 17.5.2021 – VIII B 88/20, BFH/NV 2021, 1353), ändert nichts an der Nichtabziehbarkeit von Nachforderungszinsen nach § 12 Nr. 3. Eine Korrespondenz zwischen Abzugstatbestand und Einnahmetatbestand bestehe insofern nicht. BFH v. 12.11.2013 – VIII R 36/10, BStBl. II 2014, 168; zuletzt bestätigt in BFH v. 6.3.2019 – VIII B 94/18, BFH/NV 2019, 935, Rz. 6; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520 „Steuern"; s. auch § 9 Anm. 29; zum Erlass wegen sachlicher Unbilligkeit iSd. § 163 AO, wenn sowohl Steuernachforderungen als auch Steuererstattungen gegenüber demselben Stpfl. auf ein und demselben Ereignis beruhen s. OFD Nds. v. 4.2.2014 – S 2252 - 177 – St 223, DB 2014, 571. Zu Zinsen auf hinterzogene Steuern und Zinsen nach § 233a AO, soweit diese nach § 235 Abs. 4 AO auf Hinterziehungszinsen angerechnet werden, s. Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a und Anm. 1750 ff.
- *Betriebsausgaben* sind ferner 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 uE 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; BFH 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 Rz. E 1200 „steuerliche Nebenleistungen" [10/2012], 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.

981–989 Einstweilen frei.

990 19. Umzugskosten

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. stl. 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; BFH v. 21.2.2006 – IX R 79/01, BStBl. II 2006, 598). 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. 28.4.1988 – IV R 42/86, BStBl. II 1988, 777; BFH v. 1.12.1993 – I R 61/93, BStBl. II 1994, 323), kann hinsichtlich der weiteren Einzelheiten auf die Erläuterungen in § 9 Anm. 310 ff. verwiesen werden.

Einstweilen frei. 991–999

20. Unfallkosten 1000

Schrifttum: *Tiedtke*, Unfallkosten als Betriebsausgaben und Werbungskosten, FR 1978, 493; *Ruppe*, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, DStJG 3 (1980), 103; *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; *Reddig*, Anmerkung zu FG Rhld.-Pf. v. 22.1.2016 – 4 K 1572/14, EFG 2016, 570; *Weiss*, Anmerkung zu einer Entscheidung des BFH (Urteil vom 19.12.2019, VI R 8/18) – Zu den Krankheitskosten bei einem Wegeunfall zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, EStB 2020, 120.

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; BFH v. 31.1.1992 – VI R 57/88, BStBl. II 1992, 401; *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 627 [9/2012]; zu WK s. § 9 Anm. 614 „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 (einschränkend für vorsätzlich verursachte Unfälle *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520 „Verlust"). Allerdings muss sich das Verhalten innerhalb der „beruflichen Zielvorstellungen" bewegen, weil ansonsten kein betrieblicher Veranlassungszusammenhang besteht (grundlegend BFH v. 28.11.1977 – GrS 2-3/77, BStBl. II 1978, 105; BFH v. 20.10.2016 – VI R 27/15, BStBl. II 2018, 441, Rz. 17 mwN). Dies ist nicht mehr der Fall, wenn zB der Stpfl. einen Brand im Betrieb legt, um die Versiche-

rungssumme zu erhalten (*Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 621 [9/2012]; s. auch Anm. 793). Kfz-Unfallkosten bilden in der Praxis 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), denn Unfallkosten teilen grds. das Schicksal der Fahrtkosten (BFH v. 31.1.1992 – VI R 57/88, BStBl. II 1992, 401). 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 Rz. E 635 [9/2012]). Die entstehenden Aufwendungen sind BA. Betrieblich veranlasst sind insbes. Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte(„erste Betriebsstätte" bei Gewinneinkünften; s. hierzu BFH v. 16.2.2022 – X R 14/19, BFH/NV 2022, 966) sowie zwischen verschiedenen BS, Fahrten im Zusammenhang mit Geschäftsreisen und aus Anlass eines betrieblich bedingten Umzugs sowie Familienheimfahrten bei dHf. (*Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 627 [9/2012]), nicht dagegen mittägliche Zwischenheimfahrten (betr. WK s. FG Ba.-Württ. v. 27.10.2011 – 1 K 3014/09, EFG 2012, 604, rkr.). Von der Einschlägigkeit des Abzugsverbots des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 ist die Frage nach der betrieblichen Veranlassung zunächst zu trennen.

- *Ereignet sich der Unfall auf einem Umweg oder während einer Unterbrechung* (zB am parkenden Fahrzeug), so steht dies der betrieblichen Veranlassung 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. 22.3.1990 – IV R 353/84, BFH/NV 1991, 512, betr. allgemeinen privaten Umweg; BFH v. 14.11.1986 – VI R 79/83, BStBl. II 1987, 275, betr. WK-Abzug bei Umweg zum Abholen eines Arbeitskollegen; BFH v. 11.2.1993 – VI R 82/92, BStBl. II 1993, 518, betr. WK-Abzug bei Leerfahrt zum Abholen des Verlobten; s. aber auch BFH v. 11.10.1984 – VI R 48/81, BStBl. II 1985, 10, Umweg zum Auftanken unschädlich für WK-Abzug; zur Unterbrechung *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 634 (9/2012), Weiterfahrt nach Unterbrechung ist wieder betrieblich veranlasst.

- *Unfälle vor dem eigentlichen Fahrtantritt und nach dem eigentlichen Fahrtende* 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 Rz. E 631f. [9/2012]; abl. aber für Unfälle, die anlässlich einer allgemeinen Überprüfung der Verkehrssicherheit des Fahrzeugs eintreten: BFH v. 23.6.1978 – VI R 133/76, BStBl. II 1978, 457, betr. WK-Abzug; einschränkend dazu *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 631 [9/2012], die dem für die Kontrolle allgemeinen Verschleißmängel zustimmen, im Übrigen jedoch eine Aufteilung in private und betriebliche Pkw-Nutzungsanteile bevorzugen).

- *Die Vermeidbarkeit des Unfalls und das Verschulden des Steuerpflichtigen* sowie ein eventueller 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; BFH v. 20.10.2016 – VI R 27/15, BStBl. II 2018, 441, Rz. 17 mwN, betr. WK-Abzug; s. auch Anm. 835 und zu Schadensersatz Anm. 960). Dies ist selbst dann noch der Fall, wenn der Stpfl. zu schnell, auf gesperrten Wegen oder ohne Führer-

schein fährt sowie ansonsten gegen Straßenverkehrs- oder Strafvorschriften verstößt, um rechtzeitig im Betrieb oder bei einem Kunden zu sein (*Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 629 [9/2012]). Allgemein risikoerhöhende Verhaltensweisen während der Fahrt unterbrechen die betriebliche Mitveranlassung ebenso wenig. Verursacht der Stpfl. den Unfall etwa durch Aufheben einer heruntergefallenen Zigarette, so liegt darin zwar eine private Mitveranlassung für den Unfall, die die Rspr. aber bisher als unwesentlich ansieht (BFH v. 28.11.1977 – GrS 2-3/77, BStBl. II 1978, 105; BFH v. 10.3.1978 – VI R 239/74, BStBl. II 1978, 380). Das Gleiche dürfte für Unfälle in Folge eines Schwächeanfalls oder einer Übermüdung gelten. 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; BFH v. 27.3.1992 – VI R 145/89, BStBl. II 1992, 837 [839]; BFH v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766; BFH v. 11.11.2009 – I R 50/08, BFH/NV 2010, 647, jeweils betr. WK-Abzug; s. auch BFH v. 28.11.1977 – GrS 2-3/77, BStBl. II 1978, 105; Anm. 835; zust. *Gorski*, DStZ 1981, 111 [119]; *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 638 [9/2012] mwN aus der Literatur; aA wegen des nicht bestehenden Unterschieds zu anderen schuldhaft verursachten Unfällen zB *Wassermeyer* in DStJG 3 [1980], 408; *Tiedtke*, FR 1978, 493 [499]; *Richter*, DStR 1986, 24 [25 f.]). Gleiches soll nach FG Rhld.-Pf. (FG Rhld.-Pf. v. 22.1.2016 – 4 K 1572/14, EFG 2016, 568, rkr.) für einen Unfall in Folge einer vorsätzlich begangenen Straßenverkehrsgefährdung gelten, bei der die für die Strafbarkeit maßgebliche konkrete Gefahr nur fahrlässig verursacht worden ist (Vorsatz-Fahrlässigkeits-Delikt, § 18 StGB, zust. *Reddig*, EFG 2016, 568 [570]). Letzteres ist uE zweifelhaft, weil so der Vorschrift des § 11 Abs. 2 StGB entgegen den Wertungen des § 40 AO quasi besteuerungsbegründende Wirkung zukommt (s. auch Anm. 874).

Ereignet sich der Unfall bei einer Privatfahrt, so sind die Aufwendungen für den Unfall Privatausgaben, weil der Unfall durch die private Nutzung eines Fahrzeugs veranlasst wurde. Das gilt unabhängig davon, ob das genutzte Fahrzeug dem BV oder PV zugeordnet wird (*Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 645 ff. [9/2012] mwN; krit. *Raupach* in DStJG 3 [1980], 419: die Zugehörigkeit eines Kfz. zum BV sei für die stl. Behandlung eines Unfallschadens entscheidend) und ob die private Nutzung gem. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 iVm. § 8 Abs. 2 Satz 2 nach der 1 %-Regelung versteuert wird (s. dazu § 6 Anm. 795 ff.).

Ereignet sich der Unfall bei einer – aufteilbar – betrieblich und privat veranlassten Fahrt, etwa bei der Fahrt zu einem Fachkongress mit nach Zeitanteilen aufteilbaren betrieblichen Fortbildungs- und privaten Vergnügungselementen, so sind die durch einen Unfall entstehenden Aufwendungen aufzuteilen (vgl. zur Aufteilung bei gemischter Veranlassung BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 655 [9/2012]; strenger wohl *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520 „Verlust": „Aufteilung scheidet aus", allerdings mit Verweis auf BFH v. 23.6.1978 – VI R 133/76, BStBl. II 1978, 457, aus der Zeit vor Aufgabe des in § 12 Nr. 1 Satz 2 gesehenen umfassenden Aufteilungs- und Abzugsverbots durch den GrS, zur Entwicklung der Rspr. § 12 Anm. 60 ff.).

Für – etwa durch höhere Gewalt – verursachte Beschädigungen an abgestellten, gemischt genutzten Fahrzeugen des Betriebsvermögens ist uE wie im Falle deren Verlusts (dazu oben ausführl. Anm. 887) auch eine Aufteilung nach Nutzungsanteilen zuzulassen (so auch *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 658 und E 762 [9/2012] mwN;

zurückhaltend *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520 „Verlust"; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 940 „Kraftfahrzeuge" [11/2020]; BFH v. 9.11.1979 – VI R 156/77, BStBl. II 1980, 71). Das nach allgemeinen Grundsätzen erforderliche subjektive Element der betrieblichen Veranlassung (s. Anm. 793) manifestiert sich in diesen Fällen uE nicht im Willen zum konkreten Wertabgang aus dem BV, sondern in dem Willen zur (anteiligen) Nutzung des Fahrzeugs für betriebliche Zwecke (vor der konkreten „neutralen" Beschädigung oder dem Verlust). Dies wird uE auch den vom BFH (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672) aufgestellten Grundsätzen besser gerecht als eine Orientierung an der Vermögenszuordnung des beschädigten WG.

Zum Umfang der als Betriebsausgaben ersetzbaren Unfallkosten gelten die allgemeinen Grundsätze (s. Anm. 751 ff.). Erfasst werden somit alle Aufwendungen, die zum Ausgleich des Personen- und/oder Vermögensschadens anfallen. Das sind zB Behandlungs-, Krankenhaus-, 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; vgl. auch BFH v. 19.12.2019 – VI R 8/18, BStBl. II 2020, 291, differenzierend zwischen personen- und wegebezogenen Aufwendungen bei der Abgeltungswirkung des § 9 Abs. 2 Satz 1). 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.

Die Finanzverwaltung sieht Unfallkosten nicht als durch Pausch- oder Höchstbeträge abgegolten an, etwa gem. Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 iVm. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Sätze 2 bis 6 und Nr. 5 Sätze 5 bis 7, Abs. 2 für Fahrtkosten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte („erste Betriebsstätte" bei Gewinneinkünften; s. hierzu BFH v. 16.2.2022 – X R 14/19, BFH/NV 2022, 966) oder Familienheimfahrten bei der dHf. Sie können deswegen zusätzlich geltend gemacht werden (BMF v. 18.11.2021 – IV C 5 - S 2351/20/10001:002, BStBl. I 2021, 2315, Rz. 1, 30). Dieses Erg. ist uE zu begrüßen, aber nur de lege ferenda zu begründen (krit. zur Ansicht der FinVerw. de lege lata § 9 Anm. 539, außerdem Anm. 1369). In der Rspr. des BFH wird die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale aufgrund des Gesetzeswortlauts auf außergewöhnliche Aufwendungen, also grds. auch auf Unfallkosten, erstreckt (BFH v. 20.3.2014 – VI R 29/13, BStBl. II 2014, 849; BFH v. 19.5.2015 – VIII R 12/13, juris; zust. etwa *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 9 Rz. 291; *Thürmer* in *Brandis/Heuermann*, § 9 Rz. 520 [9/2012]; s. aber jüngst BFH v. 19.12.2019 – VI R 8/18, BStBl. II 2020, 291, wonach personenbezogene Aufwendungen [Behandlungs- und Krankheitskosten] infolge eines Unfalls nicht von der Abgeltungswirkung erfasst werden sollen und sich Rspr. und FinVerw. im Erg. annähern, so auch *Weiss*, EStB 2020, 120 [122], Anm. zu BFH v. 19.12.2019 – VI R 8/18, BStBl. II 2020, 291, zu den Krankheitskosten bei einem Wegeunfall zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte).

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. nicht zu einer AfaA gem. § 7 Abs. 1 Satz 7, weil weder eine Substanzeinbuße noch eine Einschränkung der Nutzungsmöglichkeit vorliegt, wenn das Fahrzeug voll-

ständig repariert wird (BFH v. 31.1.1992 – VI R 57/88, 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 Rz. E 661 [9/2012]). Dies gilt jedenfalls, wenn der Gewinn nach § 4 Abs. 1 ermittelt wird. Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 soll die Teilwertabschreibung nach Rspr. und hM keine Anwendung finden (s. hierzu ausführl. Anm. 536). Wird ein beschädigtes Fahrzeug nicht repariert, ist eine AfaA aufgrund der fortdauernden Substanzeinbuße dagegen vorzunehmen (BFH v. 24.11.1994 – IV R 25/94, BStBl. II 1995, 318). Ist ein Schaden am Fahrzeug nur teilweise reparabel, können Reparaturkosten des Stpfl. und AfaA nebeneinander als BA abzugsfähig sein (BFH v. 27.8.1993 – VI R 7/92, BStBl. II 1994, 235; *Krüger* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 19 Rz. 110 „Unfallkosten").

Einstweilen frei. 1001–1019

21. 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; *Reuter*, Rückdeckungsversicherung für den Geschäftsführer der GmbH und der GmbH & Co KG, GmbHR 1997, 1125; *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/Dettmeier/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; *Wassermeyer*, Zur Bewertung von Nutzungsentnahmen und Leistungsentnahmen, DB 2003, 2616; *Kort*, Voraussetzungen der Zulässigkeit einer D&O-Versicherung von Organmitgliedern, DStR 2006, 799; *Alvermann/Potsch*, Ertragsteuerliche Behandlung von „Praxis-Ausfallversicherungen", FR 2008, 119; *Alvermann/Potsch*, Die ertragsteuerliche Behandlung von Praxisausfallversicherungen – Folgerungen aus dem BFH-Urteil v. 20.5.2009, FR 2009, 1141; *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; *Weiß*, D&O-Versicherung: Grundzüge und aktuelle Fragen, GmbHR 2014, 574; *Bosse/Queisser*, Wichtige Neuerungen für D&O-Versicherte BGH klärt umstrittene Fragen, NWB 2016, 2881; *Briese*, Zukunftssicherungsleistungen des Arbeitgebers, BB 2018, 1307; *Henssler/Strohn* (Hrsg.), Gesellschaftsrecht, München, 5. Aufl. 2021.

a) Allgemeine Grundsätze 1020

Beiträge oder Prämien für Versicherungen sind BA, wenn das versicherte Risiko ein betriebliches Risiko ist (BFH v. 3.3.2011 – IV R 45/08, BStBl. II 2011, 552, mwN; BFH v. 15.11.2011 – VIII R 34/09, BFH/NV 2012, 722; BFH v. 23.4.2013 – VIII R 4/10, BStBl. II 2013, 615; BFH v. 8.12.2016 – III R 41/14, BStBl. II 2017,

630; BFH v. 8.12.2016 – IV R 5/13, BFH/NV 2017, 451, Rz. 14; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 178; *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 670 [9/2012]; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 396 [11/2020]). Diese Frage ist unabhängig davon zu beurteilen, welche Aufwendungen im Schadensfall zu ersetzen sind oder wie die Versicherungsleistung im Schadensfall verwendet wird.

BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168, mwN; BFH v. 23.4.2013 – VIII R 4/10, BStBl. II 2013, 615; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 178. 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. 324 und 614 „Arbeitnehmerbeiträge", „Bauwesenversicherung", „Rechtsschutzversicherungsbeiträge", „Risikolebensversicherungsbeiträge", „Unfallversicherungsbeiträge".

An einer betrieblichen Veranlassung der Beiträge oder Prämien fehlt es nach der Rspr. allerdings, wenn sie wirtschaftlich nicht auf dem schuldrechtl. Vereinbarten beruhen, sondern aus außerbetrieblichen Gründen erbracht werden, weil zB die abgeschlossenen Versicherungsverträge wegen des Fehlens des natürlichen Interessengegensatzes strechtl. nicht anzuerkennen sind (BFH v. 8.12.2016 – IV R 5/13, BFH/NV 2017, 451, Rz. 14, zu Versicherungsbeiträgen an konzernfremden Erstversicherer bei konzerneigenem Rückversicherer).

1021 **b) 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" abschließt, zB zugunsten seiner ArbN oder sonstiger Mitarbeiter, aber auch zugunsten von Geschäftsfreunden oder – im Falle von CSR- oder Sponsoring-Maßnahmen – zugunsten gesellschaftsfremder Dritter. 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; BFH v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657, betr. LV einer PersGes. auf das Leben eines ihrer Gesellschafter; BFH v. 23.4.2013 – VIII R 4/10, BStBl. II 2013, 615, betr. wechselseitige LV von Personengesellschaftern). 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: zur hälftigen Aufteilung der Prämien im Schätzungswege bei gleichzeitiger Absicherung beruflicher und allgemeiner Unfallrisiken).

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 Auffassung der Finanzverwaltung* zur lohn- und estl. Einordnung (etwa OFD Berlin v. 13.12.2001 und v. 12.2.2002 – S 2332 – 2/01; BMF v. 24.1.2002 – IV C 5 - S 2332 – 8/02, zT abgedruckt in AG 2002, 287, jeweils betr. lohn- und estl. Behandlung bei der versicherten Person) zahlt das Unternehmen die Prämien im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse, wenn erstens die Ver-

sicherung 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, zweitens der Versicherungsanspruch dem Unternehmen zusteht, drittens das Management als Ganzes und nicht einzelne Personen versichert sind und viertens Basis der Prämienkalkulation Betriebsdaten des Unternehmens und nicht individuelle Merkmale der versicherten Person sind (s. dazu auch *Küppers*/*Dettmeier*/*Koch*, DStR 2002, 199). Auch nur dann dürfte aus Sicht der FinVerw. der Abzug der Prämien als BA beim stpfl. Unternehmen zuzulassen sein (*O. Lange*, DStR 2002, 1626 [1629]; *O. Lange*, DB 2003, 1833 [1834]; *Kort*, DStR 2006, 799 [801 f.]; s. allg. *Weiß*, GmbHR 2014, 574).

▷ *Stellungnahme:* UE sind die Voraussetzungen der FinVerw. für den BA-Abzug der D&O-Prämien zu eng und weichen von den allgemeinen Grundsätzen ab, weil unabhängig von den aufgezählten Kriterien in D&O-Versicherungen sowohl das Unternehmensrisiko der Undurchsetzbarkeit von Ansprüchen gegen seine Organe als auch das aus der Organtätigkeit herrührende Haftpflichtrisiko der Organmitglieder selbst versichert werden (so ausdrücklich auch der Gesetzgeber bei Einf. des Art. 93 Abs. 2 Satz 3 AktG im VorstAG, BTDrucks. 16/13433, 11; zum VorstAG, betr. D&O Versicherungen *Franz*, DB 2009, 2764; *Harzenetter*, DStR 2010, 653; zur jüngeren zivilrechtl. Einordnung *Bosse*/*Queisser*, NWB 2016, 2881; s. allg. auch *Dauner-Lieb* in *Henssler*/*Strohn*, Gesellschaftsrecht, 5. Aufl. 2021, AktG § 93 Rz. 55 mwN). Zudem tritt der Versicherungsfall nur bei einer Pflichtverletzung ein, die „bei Ausübung" der Organtätigkeit begangenen worden ist (vgl. Abschnitt A-1 der AVB D&O, Stand Mai 2020). Ein privates, allgemeines Lebensrisiko des Organs und/oder ArbN wird somit nicht versichert. Die Prämien sind somit uE betrieblich veranlasst und als BA abzugsfähig.

▶ *Entführungsversicherung/Lösegeldversicherung:* Versicherungsbeiträge sind BA, wenn der Stpfl. die Versicherung für den Schutz von ArbN und sonstigen Mitarbeitern abschließt (*Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 687 [9/2012]). 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 (*Kottke*, DStZ 1987, 605 [607]; *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 397 [11/2020]). Im Lichte der Rspr., die auch für die Zahlung von Lösegeld keinen BA-Abzug zulässt, ist das folgerichtig (s. auch BFH v. 22.2.2001 – I B 132/00, BFH/NV 2001, 1048, betr. vGA bei Lösegeldzahlung einer KapGes. für ihren Gesellschafter, dort mwN; krit. hierzu *Wunderlich*, DStR 1996, 2003 [2004]).

▶ Haftpflichtversicherung für Personen: Siehe „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 ein Angehöriger des Stpfl. ist. Dies gilt freilich nur, wenn das Arbeitsverhältnis zu den Angehörigen stl. anzuerkennen ist (hierzu 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 Rz. E 699 [9/2012]; s. auch „Praxisausfallversicherungen" weiter unten;

s. jüngst Nds. FG v. 12.1.2022 – 9 K 165/20, EFG 2022, 665, rkr.; FG Düss. v. 12.1.2021 – 10 K 2192/17 E, EFG 2021, 446, rkr., jeweils betr. WK-Abzug bei Sportinvaliditätsversicherungen von Berufssportlern). Etwas anderes gilt nur, wenn solche Versicherungen für spezifische Berufskrankheiten oder die Folgen eines Betriebs- oder Berufsunfalls abgeschlossen werden. Die Versicherungsbeiträge für Letztere sind BA (*Söhn* in *KMS*, § 4 Rz. E 700 [9/2012]). Zur Aufteilung bei gemischter Veranlassung s. die Nachweise bei „Unfallversicherung".

- *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; BFH v. 24.11.1982 – I R 85/82, BStBl. II 1983, 406; BFH v. 10.6.2008 – VIII R 68/06, BStBl. II 2008, 973; OFD Düss. v. 7.5.2003, DStR 2003, 1299; *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 705 [9/2012]; zur Anerkennung von Arbeitsverhältnissen mit Angehörigen s. Anm. 850 ff.). Ansonsten decken LV, 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; BFH 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; BFH v. 13.3.1991 – VIII R 70/89, BFH/NV 1991, 736; BFH v. 6.2.1992 – IV R 30/91, BStBl. II 1992, 653; BFH v. 11.12.2006 – VIII B 5/06, BFH/NV 2007, 689; BFH v. 3.3.2011 – IV R 45/08, BStBl. II 2011, 552, 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; BFH v. 13.10.2015 – IX R 35/14, BStBl. II 2016, 210, jeweils betr. WK-Abzug bei VuV), wenn sich die Gesellschafter einer Rechtsanwaltssozietät im Gesellschaftsvertrag gegenseitig zum Abschluss einer Versicherung auf den Todesfall verpflichten, um sich gegen die wirtschaftlichen Folgen des Ausfalls eines Gesellschafters abzusichern (BFH v. 23.4.2013 – VIII R 4/10, BStBl. II 2013, 615), oder wenn die Versicherungssumme für sonstige betriebliche Zwecke verwendet werden soll, zB für die Abfindung der Hinterbliebenen eines Gesellschafters. Betriebsausgaben 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 LV charakteristische Element der Absicherung des Todesfallrisikos bestimmter Personen demgegenüber in den Hintergrund tritt. Das kann etwa bei einer Kapitallebensversicherung 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; s. auch BFH v. 16.10. 2014 – IV R 15/11, BStBl. II 2015, 220, betr. betrieblicher Veranlassung der Darlehensgewährung einer KG an ihre Kommanditisten, damit Letztere ihre LV-Prämien zahlen können). 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; BFH v. 18.8.2009 – X R 21/07, BFH/NV 2010, 192; BFH v. 24.8.2011 – VIII R 36/09, juris, jeweils betr. Grundsatz und Aufteilungsmöglichkeit in medizinischen Praxen; BFH v. 11.3.2015 – I R 16/13, BFH/NV 2015, 1273, betr. vGA in Gestalt der Versicherungsprämien für eine Betriebsunterbrechungsversicherung, die ua. das Erkrankungsrisiko ihrer (Gesellschafter-)Geschäftsführer abdeckt; FG Ba.-Württ. v. 5.11.2008 – 7 K 116/05, EFG 2009, 648, rkr., betr. Betriebskostenversicherung eines Zahnarztes; 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).

- *Rentenversicherung:* Die Ausführungen zur Krankenversicherung gelten entsprechend für die ArbG-Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung (s. auch BFH v. 28.10.2020 – X R 32/18, BStBl. II 2021, 434, betr. BA-Abzug bei Entgeltumwandlung zum Zweck betrieblicher Altersvorsorge im Ehegattenarbeitsverhältnis).
- *Rückdeckungsversicherung*, die der Absicherung der einem ArbN erteilten Pensionszusage dient: Die Beiträge sind BA. Dies soll nach der Rspr. nicht gelten, wenn die versicherungsgegenständliche Pensionszusage einem Mitunternehmer erteilt wurde, weil es sich dann bei den Prämien um Entnahmen handelt (so BFH v. 28.6.2001 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724, offen lassend, ob die Entnahme dann dem begünstigten Mitunternehmer oder allen Mitunternehmern zuzurechnen; laut BMF v. 29.1.2008 – IV B 2-S – 2176/07/0001, BStBl. I 2008, 317, Rz. 19, sind die Entnahmen allen Gesellschaftern nach Maßgabe ihrer Beteiligungsquote zuzurechnen). Auch bei der KapGes. sind die Prämien der Rückdeckungsversicherung nur dann betrieblich veranlasst, wenn auch die damit abgesicherte Pensionszusage betrieblich veranlasst ist (verneinend mangels Erdienbarkeit durch GesGf. einer GmbH: FG Münster v. 20.11.2014 – 12 K 3758/11 G, F, EFG 2015, 471, rkr.; s. auch *Reuter*, GmbHR 1997, 1125).
- *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 Rz. E 736 [9/2012]; 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 – IV C 5 - S 2332/09/10004, BStBl. I 2009, 1275; BFH v. 15.11.2011 – VIII R 34/09, BFH/NV 2012, 722; OFD Magdeburg v. 9.7.2004, DStR 2004, 1607). Die Beiträge sind ggf. in einen privaten und einen betrieblich veranlassten Teil aufzuteilen (BFH v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385: im Zweifel hälftige Aufteilung; s. auch BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168; s. auch BMF v. 28.10.2009 – IV C 5 - S 2332/09/10004, BStBl. I 2009, 1275, Rz. 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; OFD Magdeburg v. 9.7.2004, DStR 2004, 1607; SenFin. Bremen v. 2.6.2004, DB 2004, 2130). Dem ist uE nicht zu folgen, weil das allge-

meine Unfallrisiko des Stpfl. nicht dadurch zu einem betrieblich veranlassten wird, dass der Stpfl. unfallversicherungspflichtige ArbN beschäftigt (*Schmitz*, FR 1990, 780; *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 734 [9/2012]). 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 (*Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 742 [9/2012]; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 183). Wird das Kfz. teils betrieblich und teils privat genutzt, sind die Beiträge für die Kfz-Insassenunfallversicherung in Höhe des betrieblichen Nutzungsanteils BA.

1022 **c) 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. 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). 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, d.h. nicht mehr als 5 % beträgt (*Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 722 f. [9/2012]: 5 bis 10 %; BFH v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385: im Zweifel hälftige Aufteilung; s. auch zur Tatsachenermittlung bezüglich des Aufteilungsmaßstabs bei Versicherungsprämien BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168).

Einzelfälle:

- *Haftpflichtversicherung für Sachen:* Die Beiträge sind BA, wenn so gut wie ausschließlich betriebliche oder berufliche Haftpflichtrisiken abgedeckt werden, wie zB bei reinen Produkthaftpflichtversicherungen sowie Kfz-Haftpflichtversicherungen, wenn das Fahrzeug ausschließlich beruflich oder betrieblich genutzt wird (*Küffner*, DStR 1999, 485 [486]). Decken Haftpflichtversicherungen dagegen das allgemeine persönliche Haftpflichtrisiko des Stpfl. ab, sind die Beiträge privat veranlasst und damit Privatausgaben (*Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 692 [9/2012]; s. hierzu auch Anm. 1021 „D&O-Versicherung"). Bei einem Schutz sowohl gegen betriebliche als auch gegen private Haftpflichtrisiken sind die Beiträge aufzuteilen; bei Kfz-Haftpflichtversicherungen erfolgt dies nach dem Maß der betrieblichen und der privaten Nutzung des Kfz. (*Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 693 f. [9/2012]; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 181; *Beiser*, DB 2003, 15 [16]).
- *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 oder Kaskoversicherungen für betrieblich genutzte WG (BFH v. 13.5.2009 – VIII R 57/07, HFR 2010, 245), Delkredereversicherungen für betriebliche Forderungsausfälle, Versicherungen für betriebliche Maschinen, Transportversicherungen für betriebliche Transporte, Reisegepäckversicherungen bei Geschäftsreisen (*Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 720 [9/2012]; s. aber zu Praxisausfallversicherungen Anm. 1021). Beiträge für eine Betriebsunterbrechungsversicherung einer KapGes. sind auch dann BA der KapGes. und nicht außerbilanziell als vGA hinzuzurechnen, wenn

die Versicherung zwar ua. das Erkrankungsrisiko der GesGf. abdeckt, das alleinige Bezugsrecht aber ausschließlich der KapGes. zusteht (BFH v. 11.3.2015 – I R 16/13, BFH/NV 2015, 1273). Bei einer teils betrieblichen, teils privaten Nutzung der versicherten WG sind die Prämien aufzuteilen.

▶ *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 Rz. E 712 [9/2012] 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. Beispiele hierfür sind Fahrerrechtsschutzversicherungen für einen beim Stpfl. beschäftigten Fahrer und Rechtsschutzversicherungen für Betriebe, freie Berufspraxen, Fahrschullehrer, Handelsvertreter, Kfz-Händler, Manager ua. (*Koewius*, FR 1986, 584; *Kottke*, DStZ 1987, 605 [608 f.]; *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 712 [9/2012]). Gleiches gilt für Rechtsschutzversicherungen für ausschließlich betrieblich genutzte Kfz., Gebäude oder Grundstücke (*Koewius*, FR 1986, 584 [587]; *Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. E 712 [9/2012]). Beiträge für allgemeine Rechtsschutzversicherungen sind hingegen idR privat veranlasst und daher keine BA. Decken diese Versicherungen neben privaten auch berufliche Risiken ab, so sind die Versicherungsbeiträge ggf. aufzuteilen. Das gilt auch, wenn das Kfz., dessen Fahrer rechtsschutzversichert wird, sowohl betrieblich als auch privat genutzt wird.

d) Einzelfälle

1023

Betriebsausgaben sind die Beiträge für folgende Versicherungen des Stpfl.:

- ArbG-Beiträge zur Sozialversicherung für ArbN;
- Ausbildungsversicherungen (ein Abzug dürfte dennoch nach § 4 Abs. 9 ausgeschlossen sein, s. Anm. 1021 ff.);
- 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, ggf. anteilig;
- Flug- und Reisegepäckversicherung für eine betriebliche oder berufliche Reise;
- Glas-, Hagel- oder Sturmversicherung für WG des BV und sonstige betrieblich genutzte WG, ggf. anteilig;
- Haftpflichtversicherungen für rein betrieblich veranlasste Haftpflichtschäden;
- Insassenunfall-, Kasko-, Kfz-Haftpflicht- und Kfz-Rechtsschutzversicherung für betrieblich genutzte Fahrzeuge, ggf. anteilig;
- Inhalts- oder Inventarversicherung („betriebliche Hausratsversicherung“);
- Krankenversicherung, die nur betriebliche Risiken abdeckt;
- 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 des Stpfl.:

- ArbG-Beiträge zur Sozialversicherung für Gesellschafter;
- Gebäudeversicherung für privat genutzte Gebäude (BFH v. 15.12.2016 – IV R 22/14, BFH/NV 2017, 454, Rz. 23), ggf. anteilig;
- Entführungs- oder Lösegeldversicherung;
- Erbschaftsteuerversicherung;
- Familienrechtsschutzversicherung;
- Hausratsversicherung für Privathaushalte;
- Haftpflicht- und Kaskoversicherung für private und privat genutzte Fahrzeuge, ggf. anteilig;
- 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.

1024–1029 Einstweilen frei.

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

I. Einordnung des Abs. 4a und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

Schrifttum: *U. Prinz*, Steuerlicher Schuldzinsenabzug – Labyrinth oder Steuerfalle, StbJb. 1999/2000, 293; *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 Steuerbereinigungsgesetz 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; *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; *U. Prinz*, Konzeptionsändernde Neufassung des § 4 Abs. 4a EStG (Schuldzinsenabzug) durch das SteuerbereinG 1999 mit Rückwirkung – Erste Einschätzung, FR 2000, 134; *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 missverstandene 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 Mitunternehmerschaften, 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 Neureglung 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 betriebliche 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 Mitunternehmerschaft, 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 Experimentalgesetz wider Willen, in *Kirchhof/K. Schmidt/Schön/Vogel* (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 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 Mitunternehmerschaften, 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; *Neufang/Neufang*, Die Gewinnhinzurechnung nach § 4 Abs. 4a EStG im Lichte der neuen Rechtsprechung des BFH, DStR 2012, 1845; *Weber-Grellet*, Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG – Rechtsprechung und neue Entwicklungen, DB 2012, 1889; *Wagner*, Der Entnahmebegriff für den Schuldzinsenabzug, NWB 2012, 670; *Keß/Schröder*, Die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4a EStG im Lichte

der BFH-Rechtsprechung, SteuK 2013, 27; *Mühlhausen*, Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG nach Formwechsel einer Kapital- in eine Personengesellschaft, DStR 2013, 2496; *Düll*, Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG bei Umstrukturierungen im Konzern, Ubg 2014, 415; *Möller*, Beschränkung des Zinsabzugs bei Überentnahmen (§ 4 Abs. 4a EStG), NWB 2014, 3184; *Kanzler*, Die neue Durchschnittssatzgewinnermittlung für Land- und Forstwirte – „noch zielgenauer ausgestaltet und weiter vereinfacht", DStZ 2015, 375; *Schmudlach*, Entnahmen und Einlagen im Lichte des § 4 Abs. 4a EStG, StBp. 2015, 103; *Baschnagel*, Ertragsteuerliche Aspekte doppelstöckiger Personengesellschaften, BB 2015, 349; *Schulze zur Wiesche*, Steuerliche Behandlung eines Cash-Pools bei mehrstöckigen Personengesellschaften, DStZ 2016, 116; *U. Prinz*, Ausgewählte mitunternehmerbezogene Finanzierungsfragen bei mehrstöckigen Personengesellschaften, FR 2016, 589; *U. Prinz*, Neue BFH-Rechtsprechung zu Überentnahmen gem. § 4 Abs. 4a EStG bei Mitunternehmerschaften, FR 2017, 632; *Schmudlach*, Zinseszinsen als Investitionszinsen i.S. des § 4 Abs. 4a Satz 5 EStG, NWB 2017, 855; *Hallerbach*, Die Behandlung von Verlusten im Zusammenhang mit § 4 Abs. 4a EStG, NWB 2018, 3220; *Max*, BMF justiert den Einbezug von Verlusten, BB 2018, 2994; *Fiedler/Schäfer*, Interperiodische Verrechnung von Verlusten und Überentnahmen, StuB 2018, 697; *U. Prinz*, Verfehlte finanzierungsbezogene Abwehrgesetzgebung zu grenzüberschreitenden Mitunternehmerschaften, DB 2018, 1615; *Altrichter-Herzberg*, Auslegungstendenzen der Finanzverwaltung zu § 4 Abs. 4a EStG – ein Problem für Organschaften, DStR 2019, 31; *Schwarz*, Konkurrenz und Anwendungsfragen zu § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG; Entstrickung unter Beteiligung gewerblich geprägter Personengesellschaften, IWB 2019, 72; *von Freeden*, Der Gewinn nach § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG bei einer Organträger-Personengesellschaft, FR 2020, 615; *Förster/Förster*, Mittelbare Steuerfolgen der Coronakrise, DB 2021, 697; *Korn*, KöMoG: Auswirkungen aus der Existenz verrechenbarer Verluste und von Überentnahmen. Fallstricke und Nebenwirkungen bei der Option zur Körperschaftsbesteuerung, NWB 2021, 2660; *Ley*, Aktuelle Praxisfragen zu § 4 Abs. 4a EStG bei Veräußerung, Erwerb und Einbringungen, KÖSDI 2021, 22230; *Zimmermann/Dorn/Wrede*, Kapital von Personengesellschaften im Handels- und Steuerrecht, NWB 2021, 3453.

1030 1. Rechtsentwicklung des Schuldzinsenabzugs

Nachdem der Abzug privater Schuldzinsen als SA durch das StÄndG 1973 v. 26.6. 1973 (BGBl. I 1973, 676; BStBl. 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 zT heftige Kritik im Schrifttum (s. etwa *Serwe*, BB 1998, 674; *Siegel*, DStR 1998, 621; *Rudolph*, DStZ 1998, 570) hervorgerufen 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 Kontentrennungsbeschluss* 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 zeit-

lichem 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 betragsmäßig der Darlehensvaluta entsprechende Kaufpreisrate 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 Rechtsprechung zum Schuldzinsenabzug:* Auf den Kontentrennungsbeschluss 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).
- *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, 4 f., und 14/265, 5 f.; 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 Gesetzgeber an den Formulierungsvorschlag des Deutschen Steuerberaterverbands v. 22.10.1999 an (zu Einzelheiten s. *Pasch*, 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 4 000 DM, die umgerechnet 2 045,17 € entsprechen, auf 2 050 € 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. 1062). 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. 1036, 1080); dies ist unter Rückwirkungsgesichtspunkten von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden (BFH v. 9.5.

2012 – X R 30/06, BStBl. II 2012, 667; s. Anm. 1036). 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, nunmehr § 52 Abs. 6 Satz 7).

1031–1034 Einstweilen frei.

1035 2. Bedeutung des Abs. 4a

Haushaltspolitische Bedeutung: Die gesetzgeberische Reaktion zur Korrektur der BFH-Rspr. diente der Eindämmung stl. Auswirkungen, welche der Gesetzgeber mit Blick auf die Zwei- oder Mehrkontenmodelle befürchtete, und mithin fiskalischen Zwecken (BTDrucks. 14/443, 61; BTDrucks. 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.

  StRspr., s. BFH v. 21.9.2005 – X R 46/04, BStBl. II 2006, 125; BFH v. 21.9.2005 – X R 47/03, BStBl. II 2006, 504; BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420; BFH v. 3.3.2011 – IV R 53/07, BStBl. II 2011, 688; BFH v. 23.3.2011 – X R 28/09, BStBl. II 2011, 753; BFH v. 23.2.2012 – IV R 19/08, BStBl. II 2013, 151; BFH v. 9.5.2012 – X R 30/06, BStBl. II 2012, 667; BFH v. 7.7.2016 – III R 26/15, BStBl. II 2016, 837; so auch schon BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Rz. 1, ersetzt durch BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 1; *Meyer* in BeckOK, § 4 Rz. 2565 (3/2022); *Bauer/Eggers*, StuB 2000, 703; *Paus*, FR 2000, 957; *Neufang*, BB 2000, 1702 (1707); aA *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 nicht abziehbarer Betriebsausgaben:* Mit der neu gefassten Regelung wird ein 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, so treten die Rechtsfolgen des § 15a Abs. 3 ein (s. § 15a Anm. 147 ff.).

- *Überentnahmen und positives Eigenkapital:* Der Annahme von Überentnahmen steht grds. nicht entgegen, dass das Unternehmen im maßgeblichen Wj. ein positives Eigenkapital ausweist: Wegen Nichtberücksichtigung von Unterentnahmen aus vor dem 1.1.1999 endenden Wj. ab dem VZ 2001 (sog. Startguthaben Null-Regelung, s. Anm. 1036) kann die Nichtberücksichtigung von betrieblichen Schuldzinsen auch „nur" auf der von § 4 Abs. 4a vorgegebenen Ermittlung der Eigenkapitalentwicklung ab 2001 beruhen (FG München v. 18.3.2021 – 10 K 1984/18, EFG 2021, 1361, Az. BFH IV R 8/21; aA FG Rhld.-Pf. v. 9.8.2018 – 5 K 1375/16, EFG 2018, 1624, aufgeh. durch BFH v. 5.11.2019 – X R 40-41/18, BFH/NV 2020, 858).
- *Beschränkung 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, mit 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 kapitalersetzender Darlehen verwendet (s. etwa BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532; BFH v. 5.2.1992 – I R 79/89, BFH/NV 1992, 629; BFH 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); BGH v. 13.7.1981 – II ZR 256/79, BGHZ 81, 252 (257); BGH v. 26.3.1984 – II ZR 171/83, BGHZ 90, 381 (390); BGH v. 20.9.1993 – II ZR 151/92, BGHZ 123, 289.

3. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4a 1036

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 Rückanknüpfung (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; BFH 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; BFH v. 22.12.2011 – III R 99/07, BFH/NV 2012, 729; BFH v. 30.8.2012 – IV R 48/09, BFH/NV 2013, 187; *Drüen* in *Brandis/Heuer-*

mann, § 4 Rz. 610 [11/2020]; krit. *Horlemann*, DStR 2010, 726; *Horlemann*, FR 2011, 612). Die Regelung ist auch hinreichend bestimmt (BFH v. 7.3.2006 – X R 44/04, BStBl. II 2006, 588; BFH v. 23.3.2011 – X R 33/05, BFH/NV 2011, 1669).

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 vollständig gerecht.

- *Dem Grunde nach* ist die typisierende Regelung verfassungsgemäß (vgl. BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 [341]; BVerfG v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BVerfGE 21, 12 [27]; BVerfG 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; BVerfG 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, betr. 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 im Einzelfall verfassungsrechtl. Bedenken.
  - *Grenzen bei unwiderlegbaren Typisierungen:* Obwohl dem Gesetzgeber bei Typisierungen von Verfassungs 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; BVerfG v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BVerfGE 21, 12; BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20, 26/84 und 4/86, BVerfGE 82, 60 [95 ff.]; BVerfG v. 22.7.1991 – 1 BvR 829/89, HFR 1992, 424; BVerfG 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; BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20, 26/84 und 4/86, BVerfGE 82, 60; BVerfG v. 22.7.1991 – 1 BvR 829/89, HFR 1992, 424).
  - *Fehlende Escape-Regel kann zu verfassungswidriger Ungleichbehandlung führen; 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 % (s. Anm. 1075). Derartige, von einem regelmäßigen Verhalten des Stpfl. ausgehende typisierende Regelungen weisen naturgemäß Unschärfen auf, die von Verfassungs wegen grds. hingenommen werden müssen. Dementsprechend sieht die Rspr. (BFH v. 17.8.2010 – VIII R 42/07, BStBl. II 2010, 1041, mit Anm. *Wendt*, FR 2011, 30; BFH v. 22.2.2012 – X R 12/09, BFH/NV 2012, 1418; FG Düss. v. 31.5.2019 – 15 K 1131/19 G, F, EFG 2019, 1752, Az. BFH IV R 19/19) sowie die hM in der Literatur (*Pezzer*, BFH/PR 2010, 466; *Seiler*/*Spilker*/*Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. Ea 93 f. [3/2022]; *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 611 [11/2020]; *Frotscher* in *Frotscher*/*Geurts*, § 4 Rz. 625 [2/2018]) die Typisie-

rung als noch vom Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers umfasst an. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass Abs. 4a einen unabänderlichen Zinssatz zugrunde legt, 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 im Einzelfall zu grob sachwidrigen Ergebnissen und damit zu einem Verstoß gegen den Gleichheitssatz führen (s. Anm. 1075; *Schallmoser*, FR 2001, 509 [514 f.]; s. auch *Horlemann*, FR 2011, 612). Die hA (BFH v. 17.8.2010 – VIII R 42/07, BStBl. II 2010, 1041, sowie die soeben zitierte Literatur) verweist für derartige, extrem gelagerte Ausnahmefälle zutreffend auf mögliche – ggf. wegen einer Ermessensreduzierung auf null zwingend zur Anwendung kommende – Billigkeitsmaßnahmen gem. § 163 AO. Die Höhe des unabänderlichen Zinssatzes bekommt vor dem Hintergrund des aktuellen Zinsniveaus zusätzliches verfassungsrechtl. (Ungleich-)Gewicht (vgl. BVerfG v. 8.7.2021 – 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, zur Vollverzinsung; aA zu § 4 Abs. 4a – betr. die VZ 2013 bis 2016 – FG Düss. v. 31.5.2019 – 15 K 1131/19 G, F, EFG 2019, 1752, Az. BFH IV R 19/19; idS auch *Seiler*/*Spilker*/*Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. Ea 95 [3/2022]; *Meyer* in BeckOK, § 4 Rz. 2684 [3/2022]).

▷ *Ungleiche Belastung bei Rumpfwirtschaftsjahren:* Die der Typisierung zugrunde liegende Annahme einer regelmäßigen Entnahme bei einem angenommenen Zinssatz von jährlich 12 % 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. BFH v. 17.8. 2010 – VIII R 42/07, BStBl. II 2010, 1041; *Pezzer*, BFH/PR 2010, 466 [467]).

Kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 GG) und gegen das Vertrauensschutzprinzip wegen Nichtberücksichtigung von Unterentnahmen aus vor dem 1.1.1999 endenden Wirtschaftsjahren ab dem Veranlagungszeitraum 2001:

▶ *Unterentnahmen aus vor dem 1.1.1999 endenden Wirtschaftsjahren in den Veranlagungszeiträumen 1999 und 2000 zu berücksichtigen:* Weder der Wortlaut noch der Sinn und Zweck der Regelungen in Abs. 4a lassen den Schluss zu, Unterentnahmen aus vor dem 1.1.1999 endenden Wj. hätten bei der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen unberücksichtigt zu bleiben (BFH v. 21.9. 2005 – X R 47/03, BStBl. II 2006, 504; BFH v. 21.9.2005 – X R 40/02, BFH/NV 2006, 512; BFH v. 1.6.2006 – IV R 48/03, BStBl. II 2006, 760; *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 626 [11/2020]; *Wendt*, FR 2000, 417 [430]; *Korn*/*Strahl*, KÖSDI 2000, 12281; *Paus*, StWa. 2000, 57 [58]; BMF v. 12.6.2006 – IV B 2 - S 2144 – 39/06, BStBl. I 2006, 416, unter 1.; aA noch BMF v. 22.5.2000 – IV C 2 - S 2144 – 60/00, BStBl. I 2000, 588, Rz. 36). Die Nichtberücksichtigung von Überentnahmen aus vor dem 1.1.1999 endenden Wj. ist demgegenüber schon von Verfassungs wegen zwingend, s. BFH v. 23.3.2011 – X R 28/09, BStBl. II 2011, 753; BFH v. 22.12.2011 – III R 99/07, BFH/NV 2012, 729).

▶ *Unterentnahmen aus vor dem 1.1.1999 endenden Wirtschaftsjahren bleiben ab dem Veranlagungszeitraum 2001 außer Betracht:* Soweit § 52 Abs. 6 Satz 6 anordnet, dass Über- und Unterentnahmen aus vor dem 1.1.1999 endenden Wj.

unberücksichtigt zu bleiben haben, verstößt dies nicht gegen das Rückwirkungsverbot. Die Rspr. sieht die – nicht klarstellende, sondern konstitutive (glA *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 627 [11/2020]) – „verspätete Übergangsregelung" sowohl als zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich als auch als verhältnismäßig, zumutbar und folgerichtig an. Mit der „Startguthaben-Null-Regelung" seien auch nicht die Grenzen zulässiger Typisierung überschritten (BFH v. 9.5.2012 – X R 30/06, BStBl. II 2012, 667, rkr., s. BVerfG v. 7.4.2015 – 2 BvR 1868/12, juris, Nichtannahme; s. hierzu auch BFH v. 6.12.2018 – IV R 15/17, BFH/NV 2019, 526; BFH v. 5.11.2019 – X R 40-41/18, BFH/NV 2020, 858; BFH v. 5.11.2019 – X R 42-43/18, BFH/NV 2020, 861; Schl.-Holst. FG v. 1.7.2008 – 1 V 135/07, EFG 2008, 1633, rkr.; FG Münster v. 10.2.2005 – 8 K 3745/03 F, EFG 2005, 1177, rkr.). Die Rspr. ist damit der gegen die Regelung zu Recht erhobenen Kritik (vgl. 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"; *Nacke* in *LBP*, § 4 Rz. 1656 [2/2015]; *Bodden*, DStR 2008, 2397; *Wendt*, 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]; *Grützner*, StuB 2006, 49) nicht gefolgt.

Kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 GG) wegen der Privilegierung von Darlehen zur Finanzierung der Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens: Die Rspr. sieht die privilegierenden Regelungen des Abs. 4a Satz 5 weder als willkürlich noch als gleichheitswidrig an (BFH v. 30.8.2012 – IV R 48/09, BFH/NV 2013, 187). Dies gilt auch für den Fall, dass das UV anlässlich einer Betriebseröffnung angeschafft wird (BFH v. 27.10.2011 – III R 60/09, BFH/NV 2012, 576).

1037–1039 Einstweilen frei.

4. Geltungsbereich des Abs. 4a

1040 a) 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. 1030) 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 BV-Vergleich gem. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 (s. Vor §§ 4–7 Anm. 4 ff.).
- *Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung:* Abs. 4a ist wie Abs. 4 auch bei der Ermittlung des Gewinns durch Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 anzuwenden (s. Anm. 707). Dies folgt schon aus Abs. 3, aber auch aus Abs. 4a Satz 6, der die sinngemäße Anwendung der Vorschrift insoweit ausdrücklich angeordnet.
- *Land- und forstwirtschaftliche Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen:* Nach § 13a Abs. 3 Satz 2 EStG nF (zur erstmaligen Anwendung des § 13a in

der am 1.1.2015 geltenden nF auf Wj., die nach dem 30.12.2015 enden s. § 52 Abs. 22a Satz 2) findet ua. auch die Vorschrift des § 4 Abs. 4a keine Anwendung. Dieses – wie auch die übrigen Abzugsverbote des § 13a Abs. 3 Satz 2 – sind auf die Durchschnittssatzgewinnermittlung als Ganzes anzuwenden (s. § 13a Anm. 40; glA *Kanzler*, DStZ 2015, 375 [383]). Dies folgt ohne Weiteres aus ihrer Regelung in § 13a Abs. 3, der die gesamte Durchschnittssatzgewinnermittlung betrifft. Daher gelten die Abzugsverbote auch für die Teile des Durchschnittssatzgewinns, die nach § 4 Abs. 3 durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln sind. Die steuersystematische Bedeutung dieses als Maßnahme „zur weiteren Vereinfachung der Gewinnermittlung" bezeichneten (BT-Drucks. 18/3017, 46) Abzugsverbots, kann nur in der Abgeltungswirkung der anzusetzenden Pauschbeträge liegen (*Kanzler*, DStZ 2015, 375 [383]; zur Verfassungswidrigkeit des Abzugsverbots s. § 13a Anm. 40).

▷ *Für die Rechtslage nach § 13a aF* (zur letztmaligen Anwendung des § 13a in der am 31.12.2014 geltenden aF auf Wj., die vor dem 31.12.2015 enden s. § 52 Abs. 22a Satz 1), die einen Schuldzinsenabzug vorsah, war die Nichtanwendung der Abzugsbeschränkung – ohne weitere Begr. – durch Verwaltungsanweisung geregelt (R 13a.2 Abs. 6 Satz 1 Halbs. 2 EStR; s. auch BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Rz. 35, inzwischen aufgehoben; ebenso *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 603 [11/2020]). Unseres Erachtens waren die Beschränkungen des Abs. 4a im Rahmen der Gewinnermittlung gem. § 13a aF 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 Abs. 4a Satz 6 ist es, die Besteuerungsgleichheit hinsichtlich der Berücksichtigung von Schuldzinsen bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich und der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung herzustellen. Dies gilt ungeachtet der nur partiellen Anwendung der Einnahmenüberschussrechnung auch für die Rückverweisung in § 13a Abs. 6 Satz 2.

▶ *Auf die Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr* (§ 5a) findet Abs. 4a keine Anwendung, da bei der sog. Tonnagebesteuerung ein durch Schuldzinsen bedingter Aufwand auf die Gewinnermittlung keinen Einfluss hat (s. § 5a Anm. 11; so schon BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Rz. 35, ersetzt durch BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 42; *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 603 [11/2020]). Von der Rspr. nicht geklärt ist die Frage, was mit einem vorhandenen Über- oder Unterentnahmevolumen 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 Gewinnermittlung 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). Endet die Tonnagebesteuerung (zur zeitlichen Bindung s. § 5a Abs. 3 Sätze 7 und 9), ist die Schattenveranlagung im Rahmen einer Nachfeststellung durchzuführen. Dies wird in der Praxis allerdings zu einem erheblichen Vollzugsauf-

wand 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 – IV B 2 - S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Rz. 12, inzwischen aufgehoben) Über- oder Unterentnahmevolumen für den Zeitraum der Tonnagebesteuerung schlicht „einzufrieren" oder gar dem Stpfl. die Möglichkeit einzuräumen, bei einem mit dem erneuten Wechsel der Gewinnermittlungsart verbundenen Ende der Tonnagebesteuerung entsprechend der „Anlaufregelung" in BMF v. 17.11.2005 (BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Rz. 36, inzwischen aufgehoben) mit 0 € zu beginnen.

Der persönliche Geltungsbereich entspricht dem der Abs. 4 und 5 (s. Anm. 707 zur Anwendung auf unbeschränkt und beschränkt Stpfl.).

1041 b) Anwendung auf Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften

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 nicht abziehbaren Zinsen und Überentnahmen gesellschafts- oder gesellschafterbezogen 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, aufgehoben 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, im Erg. best. durch BFH v. 6.2.2002 – VIII B 82/01, BFH/NV 2002, 647; BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Rz. 30, inzwischen aufgehoben; *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 (554 f.).

Für gesellschafterbezogene Ermittlung: *U. 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); *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 604 (11/2020).

Gesellschafterbezogene Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen bei Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften: § 4 Abs. 4a beschränkt die Abziehbarkeit der dem einzelnen Betrieb als sachlichem Bezugspunkt der Gewinnermittlung zuzuordnenden Schuldzinsen. Vor diesem Hintergrund ist die Regelung eine betriebsbezogene Gewinnhinzurechnung. Trotz dieser Einbindung in die betriebliche Gewinnermittlung der (jeweiligen) Mitunternehmerschaft bestimmt die höchstrichterliche Rspr. den Begriff der Überentnahme einschließlich der ihn bestimmenden Merkmale (Gewinn, Entnahme, Einlage) bei PersGes. und Mitunternehmerschaften gesellschafterbezogen (BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420, mit Anm. *Wacker*, BB 2007, 1936; BFH v. 7.7.2016 – III R 26/15, BStBl. II 2016, 837; dem folgend BMF v. 7.5.2008 – IV B 2 - S 2144/07/0001, BStBl. I 2008, 588; BMF v. 4.11.2008 – IV C 6 - S 2144/07/10001, BStBl. I 2008, 957; BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 27; s. hierzu auch *Heuermann*, StBp. 2007, 313; zu Besonderheiten in Einbringungsfällen s. *Rüping*, DStR 2010, 1560; bei der Zebra-Ges. s. *U. Prinz*, FR 2000, 134 [136]; bei der RA-Partnerschaftsgesellschaft s. BFH v. 13.7.2016 – VIII R 56/13, BStBl. II 2016, 936, mit Anm. *Wendt*, FR 2017, 153). 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. Die Überentnahme bestimmt sich mithin nach dem Anteil des einzelnen Mitunternehmers am Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft (Anteil am Gewinn oder Verlust aus dem Gesamthandsvermögen einschließlich Ergänzungsbilanzen zuzüglich/abzüglich seines im SonderBV erzielten Ergebnisses) und der Höhe der individuellen Einlagen und Entnahmen (einschließlich SonderBV). Aus der gesellschafterbezogenen Ermittlung folgt ferner, 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 – gesellschaftsbezogene (s. Anm. 1085) – Bagatellbetrag nach Abs. 4a Satz 4 entsprechend den Schuldzinsenanteilen der einzelnen Mitunternehmer aufzuteilen. Zur betriebsbezogenen Auslegung des Entnahmebegriffs als Eigenkapitalentzug bei der jeweiligen betrieblichen Einheit s. Anm. 1063.

c) Anwendung auf Kapitalgesellschaften

1042

Abs. 4a gilt grds. nicht für die KapGes., obschon § 8 Abs. 1 KStG die Anwendung des Abs. 4a formalrechtl. ermöglichen würde (glA *U. Prinz*, FR 2000, 134; *Pauly*, KÖSDI 1999, 12044 [12056]; *Söffing*, BB 1999, 929 [941]; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 605 [11/2020]; *Meyer* in BeckOK, § 4 Rz. 2586 [3/2022]).

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; BFH 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 *U. 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; allgemein zur stl. Behandlung von durch vGA veranlassten Schuldzinsen s. *Meilicke/Sangen-Emden*, FR 1998, 938).

Kapitalgesellschaft als Mitunternehmer: Abs. 4a findet zwar dem Grunde nach Anwendung, wenn einer KapGes. gewerbliche Einkünfte als Mitunternehmer zugerechnet werden. Sind indes Zinszahlungen auf ein Gesellschafterdarlehen – zur Frage, wann Cash-Pool-Vereinbarungen zwischen mehrstöckigen Gesellschaftsstrukturen überhaupt ein „Gesellschafterdarlehen" darstellen s. *Schulze zur Wiesche*, DStZ 2016, 116 – bei der (ggf. auch nur mittelbar iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 beteiligten) Konzernmuttergesellschaft als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassen, kann die zahlende Untergesellschaft sie als Betriebsausgaben abziehen, ohne dass bei ihr eine außerbilanzielle Hinzurechnung nach Abs. 4a erfolgt. Ein Grund für eine doppelte Hinzurechnung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1

Halbs. 2 einerseits und nach Abs. 4a besteht in diesen Fällen schon deshalb nicht, weil sich die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage (BA im Gesamthandsvermögen und BE im SonderBV) im Erg. nicht mindert (s. auch Anm. 1050).

1043 5. Verhältnis des Abs. 4a zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 4 Abs. 3 (Einnahmenüberschussrechnung): Siehe Anm. 1040 und 1090 ff.

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 Erg. den Gewinn nicht mindern.

Verhältnis zu § 4i (Sonderbetriebsausgabenabzug bei Vorgängen mit Auslandsbezug): Die Anwendung des § 4 Abs. 4a setzt dem Grunde nach stl. abziehbare Schuldzinsen voraus; eine Anwendung des § 4i genießt uE daher Vorrang (glA *U. Prinz*, DB 2018, 1615).

Verhältnis zu § 5a und § 13a: Siehe Anm. 1040.

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 GewStFestsetzung führen, wenn der Freibetrag des § 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG überschritten war. Die wechselseitige Abhängigkeit von Gewinnhinzurechnung nach Abs. 4a einerseits und GewStErhöhung andererseits (sog. In-Sich-Effekt, s. *Kohlhaas*, DStR 2000, 901 [903]; *Wendt*, FR 2000, 417 [432]; *Hundsdoerfer*/*Henning*, BB 2000, 542) wurde mit der Einf. der Regelung in § 4 Abs. 5b durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630; s. Anm. 1970), 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 FinMin. NRW v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 730, Rz. 10; *Hofmeister* in *Brandis*/*Heuermann*, § 8 GewStG Rz. 36 [5/2021]).

1044–1049 Einstweilen frei.

II. Abzugsverbot für Schuldzinsen bei Überentnahmen (Abs. 4a Sätze 1 bis 6)

1. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 4a Satz 1: Schuldzinsen bei Überentnahmen

a) Begriff der Schuldzinsen

aa) Schuldzinsenbegriff der Rechtsprechung

1050

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 im Sinne dieser Definition gehören damit nicht nur wiederkehrende Zinszahlungen, sondern zB auch Bereitstellungszinsen und das bei der Valutierung eines betrieblichen Darlehens einbehaltene Damnum (BFH v. 7.11. 1989 – IX R 190/85, BStBl. II 1990, 460, mwN zur ält. Rspr.), im Zusammenhang mit dem betrieblichen Darlehen angefallene Bearbeitungs- und Verwaltungsgebühren (BFH v. 26.9.1979 – VI R 82/76, BFHE 128, 539), Vorfälligkeitsentschädigungen (BFH v. 11.2.2010 – IX R 42/13, BStBl. II 2015, 633, mwN), Geldbeschaffungskosten (BFH v. 1.10.2002 – IX R 72/99, BStBl. II 2003, 399) oder Avalprovisionen (s. § 9 Anm. 360, 385; so auch FG Meckl.-Vorp. v. 26.5.2021 – 3 K 199/20, EFG 2021, 2042, Az. BFH X R 15/21; s. auch *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 940 „Schuldzinsen" [11/2020]; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520 „Schuldzinsen"). Zinsen eines Darlehens des Gesellschafters an die Gesellschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 sind keine „Schuldzinsen" iSd. Definition des Abs. 4a, denn sie gleichen sich im Rahmen ihrer Gesamtgewinnauswirkung aus (BA im Gesamthandsvermögen und BE im SonderBV), vgl. BFH v. 12.2. 2014 – IV R 22/10, BStBl. II 2014, 621, mit Anm. *Wendt*, FR 2014, 768; BMF v. 7.5.2008 – IV B 2 - S 2144/07/0001, BStBl. I 2008, 588, Rz. 32; BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 30; *Schulze zur Wiesche*, DStZ 2016, 116 (119 f.). Dies gilt auch, wenn der darlehensgewährende Gesellschafter an dieser nicht unmittelbar, sondern mittelbar iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 über eine oder mehrere PersGes. beteiligt ist (BFH v. 12.2.2014 – IV R 22/10, BStBl. II 2014, 621).

Bedeutung der Begriffsbestimmung für Abs. 4a: Die von der Rspr. entwickelte Definition hat für Abs. 4a insoweit Bedeutung, als Abs. 4a Satz 4 auf die tatsächlich im Wj. angefallenen Schuldzinsen abstellt, deren betragsmäßige Bestimmung zur Ermittlung der Hinzurechnungsobergrenze erforderlich ist, bzw. Abs. 4a Satz 5 den Abzug von Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung der AHK von WG des AV 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 % der periodenübergreifend ermittelten Überentnahmen des Wj. typisierten Betrag, der dem Gewinn hinzugerechnet wird.

1051 **bb) 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. Eine dahingehende betriebliche Veranlassung von Schulden und Schuldzinsen erfordert zum einen die (wertende) Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments und zum anderen die Zuweisung dieses maßgeblichen Bestimmungsgrunds zur estrechtl. relevanten Erwerbssphäre (grundlegend BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817).

Keine Willkürung 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. Maßgebend ist vielmehr der tatsächliche Verwendungszweck der betrieblichen Verbindlichkeit (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817; s. auch BFH v. 21.9.2005 – X R 47/03, BStBl. II 2006, 504; BFH v. 23.2.2012 – IV R 19/08, BStBl. II 2013, 151; BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 2).

Bei gewillkürtem BV ergibt sich die Qualifikation der Verbindlichkeit als Betriebsschuld 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, grundlegend: BFH v. 7.5.1965 – VI 217/64 U, BStBl. III 1965, 445; s. hierzu a. BFH v. 13.2.2003 – IV R 12/01, BStBl. II 2003, 837; BFH v. 27.4.2017 – IV B 53/16, BFH/NV 2017, 1032; 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; BFH v. 19.1.1982 – VIII R 150/79, BStBl. II 1982, 321; BFH v. 21.11.1989 – IX R 10/84, BStBl. II 1990, 213; BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817, mwN; BFH v. 19.8.1998 – X R 96/95, BStBl. II 1999, 353; BFH v. 28.3.2007 – X R 15/04, BStBl. II 2007, 642; 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; BFH v. 7.5.1965 – VI 217/64 U, BStBl. III 1965, 445; BFH v. 10.5.1972 – I R 220/70, BStBl. II 1972, 620; BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817, mwN; BFH v. 27.4.2017 – IV B 53/16, BFH/NV 2017, 1032; zum Fortbestand bei Betriebsaufgabe vgl. BFH v. 11.12.1980 – I R 174/78, BStBl. II 1981, 463; BFH v. 27.11.1984 – VIII R 2/81, BStBl. II 1985, 323; zu BFH v. 21.1.1989 – IX R 10/84, BStBl. II 1990, 213; BFH v. 28.2.1990 – I R 205/85, BStBl. II 1990, 537; nachträglichen Schuldzinszahlungen von einem Gemeinschaftskonto (Oder-Konto) im Falle der Insolvenz des einen Betriebsausgabenabzug beanspruchenden Ehegatten s. BFH v. 3.2.2016 – X R 25/12, BStBl. II 2016, 391.

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. 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.

Grundlegend 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. BFH v. 27.10.1998 – IX R 44/95, BStBl. II 1999, 676; BFH v. 27.10.1998 – IX R 19/96, BStBl. II 1999, 678; BFH v. 27.10.1998 – IX R 29/96, BStBl. II 1999, 680; zum Veranlassungszusammenhang von in Vereinbarungsdarlehen umgeschuldeter betrieblicher Auskehrungsverbindlichkeiten s. BFH v. 15.5. 2008 – IV R 25/07, BStBl. II 2008, 715; zur anteiligen Veranlassungszuordnung einer zivilrechtlich einheitlichen Kreditschuld zu den Veräußerungskosten einerseits und den Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen andererseits s. BFH v. 27.3.2013 – I R 14/12, GmbHR 2013, 1270.

cc) Betriebliche Veranlassung bei Kontokorrentkonten 1052

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 (sog. 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; BFH v. 21.9.2005 – X R 46/04, BStBl. II 2006, 125; so schon BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Rz. 6, ersetzt durch BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 3 ff., mit Fallbeispielen).

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. stellen 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, sog. Kontokorrentbeschluss; BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193, sog. Kontotrennungsbeschluss) und grds. auch durch die FinVerw. (BMF v. 10.11.1993 – IV B 2 - S 2144 – 94/93, 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 BE-Konto auf ein der Entnahmefinanzierung dienendes BA-Konto die Höhe der durch die Entnahme anfallenden privat veranlassten Schuldzinsen beeinflusst wird. Das sog. umgekehrte Zweikontenmodell geht von der Annahme aus, dass Entnahmen iSd. Abs. 4a Satz 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 Überentnahmedefinition heraus; eine Berücksichtigung entnahmefinanzierter Entnahmen bei der Bemessung der Gewinnhinzurechnung würde unterbleiben. Entnahmen sind uE unabhängig von der Qualifikation der durch sie ggf. verursachten Schuldzinsen von der Definition des Abs. 4a Satz 2 erfasst. Die durch das sog. 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; BFH v. 3.3.2011 – IV R 53/07, BStBl. II 2011, 688; mit Anm. *Bode*, DB 2011, 1493; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 602 [11/2020]; *Maus*, StuB 2002, 592 [596]; *Ley*, DStR 2006, 301 [303]; s. auch *Horlemann*, FR 2001, 336, der im sog. umgekehrten Mehrkontenmodell einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts erkennt; sowie Anm. 1063).
- *Beim Dreikontenmodell* wird neben Haben- und Schuldkonto ein drittes, privates Kontokorrentkonto unterhalten, auf das regelmäßig ein Habensaldo des Habenkontos übertragen wird (zur Struktur der Mehrkontenmodelle s. *Heuermann* in *Brandis/Heuermann*, § 15a Rz. 83 ff. [8/2021]).
- Beim *Vierkontenmodell* wird neben den genannten drei Konten ein Verlustverrechnungskonto eingerichtet, auf dem Verluste mit künftigen Gewinnen verrechnet werden (vgl. § 169 Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 HGB; s. *Heuermann* in *Brandis/Heuermann*, § 15a Rz. 86 [8/2021]; *Ley*, DStR 2009, 613; *Kahle*, FR 2010, 775; *Wendt*, Stbg 2010, 147).

b) Normative Voraussetzungen für die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs

1053 aa) Überentnahme als Tatbestandsmerkmal

Der Begriff der Überentnahme ist Tatbestandsmerkmal für die Hinzurechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach Abs. 4a; er wird legaldefiniert in Abs. 4a Satz 2.

Die Hinzurechnung typisiert ermittelter Schuldzinsen ist nach dem Wortlaut des Abs. 4a Satz 1 tatbestandlich davon abhängig, ob der Stpfl. „Überentnahmen getä-

tigt" hat. Aus dieser Begriffsdefinition haben Teile der Literatur 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 im Sinne einer mathematischen Definition als Teilbetrag der Summe der im Wj. getätigten Entnahmen anzusehen sei. Der „(Teil-)Betrag", mit dem sich die Überentnahme nach Abs. 4a 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 Wirtschaftsjahr 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 BFH v. 14.3.2018 – X R 17/16, BStBl. II 2018, 744; so auch ausdrücklich FG Köln v. 10.2.2009 – 8 K 4048/06, EFG 2010, 398, bestätigt durch BFH v. 30.8.2012 – IV R 48/09, BFH/NV 2013, 187; FG Meckl.-Vorp. v. 26.5.2021 – 3 K 199/20, EFG 2021, 2042, Az. BFH X R 15/21). Eine Hinzurechnung typisiert ermittelter Schuldzinsen nach Abs. 4a Satz 1 ist nach dieser am Gesetzeszweck orientierten Auslegung tatbestandlich nicht davon abhängig, dass der Stpfl. im laufenden Wj. Entnahmen getätigt hat.

bb) Schuldzinsen nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind 1054

Die Überentnahmehandlung erfordert mit Blick auf die Formulierung des Abs. 4a Satz 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 (grundlegend BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168, s. hierzu Anm. 1063; zur weiteren Entwicklung des „finalen" Entnahmebegriffs s. auch Anm. 190 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 Darstellung der Entnahme, vielmehr kann insoweit auch ein anderes schlüssiges Verhalten genügen (BFH v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128; BFH v. 7.2.2001 – IV R 32/

01, BFH/NV 2002, 1135). In besonders gelagerten Fällen kann aber auch ein Rechtsvorgang oder die Rechtsfolge eines mittelbaren tatsächlichen Geschehens (zB durch Gesamtrechtsnachfolge, gesellschaftsrechtl. 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; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 236).

Zwangsentnahme keine Entnahme iSd. Abs. 4a: Der Entnahmetatbestand beinhaltet einen Willensentschluss (sog. 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 Entnahmewillen 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 estrechtl. irrelevanten Zwecken) zu nutzen (BFH v. 14.5.2009 – IV R 44/06, BStBl. II 2009, 811, mwN zur ält. Rspr.).

Dem Begriff „getätigt" in Abs. 4a Satz 1 kann uE keine über den Entnahmewillen 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 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 offengelassen in BFH v. 1.6.2006 – IV R 48/03, BStBl. II 2006, 760; indes „mit überzeugenden Gründen" bejaht in der vom BFH bestätigten Vorinstanz: FG Münster v. 16.10.2003 – 8 K 2448/02 E, EFG 2004, 174; ebenso Nds. FG v. 16.12.2009 – 2 K 447/07, EFG 2010, 941, rkr.; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 619 (11/2020); aA *Kolbe*, StuB 2004, 462 (464); OFD Koblenz v. 21.7.2003, DStZ 2003, 705. An diesem Erg. 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).

1055 c) Rechtsfolge von Abs. 4a Satz 1: Abzugsverbot nach Maßgabe der Sätze 2 bis 4

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 abziehbar, 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 Gewinnermittlung berücksichtigt werden dürfen. Die Regelung statuiert kein unter bestimmten, in den Sätzen 2 bis 5 näher genannten Voraussetzungen eingreifendes „Ansatzverbot" oder Gewinnminderungsverbot für Schuldzinsen als BA (s. Anm. 1120). Betrieblich veranlasste Schuldzinsen sind unabhängig von der Art der Gewinnermittlung immer gewinnmindernd als BA zu berücksichtigen; eine eventuelle Gewinnerhöhung durch Hinzurechnung typisiert ermittelter Schuldzinsen berührt den Ansatz der Aufwendungen nicht (etwas missverständlich das inzwischen aufgeh. BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Rz. 1, wonach geprüft werden müsse, ob für Schuldzinsen, deren betriebliche Veranlassung feststeht, „der Betriebsausgabenabzug im Hinblick auf Überentnahmen eingeschränkt ist"; ähnlich BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 8: „Der Abzug betrieblich veranlasster Schuldzinsen ist eingeschränkt, wenn Überentnahmen vorliegen").

Einstweilen frei. 1056–1059

2. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4a Satz 2: Legaldefinition der Überentnahme

a) Begriff der Überentnahme 1060

Überentnahme iSd. Abs. 4a Satz 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 „Wirtschaftsjahr" 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 „Wirtschaftsjahr" 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 den Sätzen 2 und 4 zu prüfende Tatbestandsmerkmal des „Gewinns" iSd. Gewinndefinition des § 4 Abs. 1 Satz 1 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. *Adamek*; zust. BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 8). Unter Berücksichtigung des Gesetzeszwecks kann dieses einheitliche Verständnis uE aber nicht uneingeschränkt gelten (s. Anm. 1061).

b) Einzelne Merkmale des Überentnahmebegriffs

aa) Begriff und Umfang des Gewinns iSd. Abs. 4a Satz 2 1061

Abs. 4a Satz 2 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. 1091). In beiden Fällen kann sich begrifflich auch ein Verlust ergeben, der ebenfalls und entgegen allgemeinem Sprachverständnis vom Gewinnbegriff umfasst ist (s. Anm. 557).

Doppelt einschränkende Auslegung des allgemeinen Gewinnbegriffs: Für die Berechnung der Überentnahme nach Abs. 4a Satz 2 ist zunächst vom estrechtl. Gewinn auszugehen. Dieser Begriff umfasst dem Grunde nach auch Verluste. Verluste dürfen für sich genommen aber nicht zu Überentnahmen und mithin zu einer Kürzung des Schuldzinsenabzugs führen. Die Bemessungsgrundlage für die nicht abziehbaren Schuldzinsen ist vielmehr im Wege teleologischer Reduktion zu begrenzen auf den Entnahmenüberschuss des Zeitraums von 1999 bis zum aktuellen Wj.

BFH v. 14.3.2018 – X R 17/16, BStBl. II 2018, 744, mit Anm. *Hallerbach*, NWB 2018, 3220, Anm. *Förster*, BFH/PR 2018, 231 und Anm. *Kubik*, BB 2018, 1842; s. auch schon BFH v. 3.3.2011 – IV R 53/07, BStBl. II 2011, 688; BFH v. 22.2.2012 – X R 12/09, BFH/NV 2012, 1418; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 526; *Seiler*/*Spilker*/*Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. Ea 71 (3/2022); *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 618 (11/2020); *Meyer* in BeckOK, § 4 Rz. 2609 (3/2022); *Hegemann*/*Querbach*, DStR 2000, 408 (411); *Paus*, StWa. 2000, 57 (59 f.); *Korn*/*Strahl*, KÖSDI 2000, 12281 (12282); *Meyer*/*Ball*, Inf. 2000, 76 (78 f.); *U. Prinz*, FR 2000, 134; *Wendt*, FR 2000, 417 (424 f.); *Kanzler*, Inf. 2000, 513; s. auch schon BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Rz. 11, inzwischen aufgehoben; aA *Eggesiecker*/*Ellerbeck*, DB 2000, 594; *Jakob*, DStR 2000, 101 (102).

- *Überentnahme als Entnahmenüberschuss:* Vor diesem Hintergrund ist – in einem ersten Schritt – entgegen der syntaktischen Struktur des Abs. 4a Satz 2 (s. *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, so schon BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Rz. 11, ersetzt durch BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 16; s. auch BFH v. 3.3.2011 – IV R 53/07, BStBl. II 2011, 688; BFH v. 22.2.2012 – X R 12/09, BFH/NV 2012, 1418; BFH v. 14.3.2018 – X R 17/16, BStBl. II 2018, 744).
- *Verlustverrechnung:* Verluste dürfen rechnerisch nicht zu einer Erhöhung der Entnahmen iSd. Abs. 4a führen. Anderenfalls würde die Differenzberechnung nach Satz 2 in einem Verlustjahr, in dem weder Entnahmen noch Einlagen vorliegen, zu einer Überentnahme in Höhe des Verlustbetrags führen. Entsprechend dem Sinn und Zweck des Gesetzes muss mithin der Überschuss aller Entnahmen über alle Einlagen die Obergrenze für eine Überentnahme bilden. Übersteigen umgekehrt die Einlagen die Entnahmen, wird der Einlagenüberschuss mit dem Verlust verrechnet, sodass der Verlust die Unterentnahme dieses Jahres ggf. bis auf Null mindert (BFH v. 3.3.2011 – IV R 53/07, BStBl. II 2011, 688, mit Anm. *Bode*, DB 2011, 1493; BFH v. 22.2.2012 – X R 12/09, BFH/NV 2012, 1418; BFH v. 14.3.2018 – X R 17/16, BStBl. II 2018, 744; so auch schon BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Rz. 11–15a, inzwischen aufgehoben, mit Übergangsregelung für Wj., die vor dem 1.1. 2018 begonnen haben, s. hierzu BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 46; *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 618 [11/2020]; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 526; zum periodenübergreifenden Verständnis der Vorschrift vgl. auch BFH v. 17.8.2010 – VIII R 42/07, BStBl. II 2010, 1041; teilweise aA *Groh*, DStR 2001, 105).
- *Auf den Saldo von Entnahmen und Einlagen in der Totalperiode begrenzte Verlustberücksichtigung:* Die vorstehenden Grundsätze gelten auch bei der perio-

denübergreifenden Berechnung der Überentnahme. Die Bemessungsgrundlage für die nicht abziehbaren Schuldzinsen im aktuellen Wj. ist mithin – in einem zweiten Schritt – begrenzt auf den kumulierten Entnahmenüberschuss der Totalperiode – dh. des Zeitraums von 1999 bis zum aktuellen Wj. (BFH v. 14.3.2018 – X R 17/16, BStBl. II 2018, 744; zust. BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 16). Der kumulierte Entnahmenüberschuss errechnet sich aus den Entnahmen der Totalperiode abzüglich der Einlagen der Totalperiode. Soweit die FinVerw. vormals eine weniger weit gehende Auffassung (BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Rz. 11) vertreten hatte, wurde diese insoweit korrigiert.

▶ *Berechnung:* Vor diesem Hintergrund sind zunächst die Über- und Unterentnahmen aller Wj. (kumulierte Überentnahmen) seit Betriebseröffnung (frühestens seit dem 1.1.1999; s. Anm. 1080) unter Einbeziehung aller Verluste zu ermitteln und zu addieren. Dieses Erg. kann – je nach Lage des Falles – in einem zweiten Berechnungsschritt teleologisch zu reduzieren sein, da Verluste eine Überentnahme nicht begründen oder erhöhen dürfen: Daher sind nachfolgend sowohl die Entnahmen als auch die Einlagen der Totalperiode (seit Betriebseröffnung, frühestens seit dem 1.1.1999 bis zum aktuellen Wj.) zu addieren (kumulierte Entnahmenüberschüsse) zu ermitteln und zu addieren. Sind die kumulierten Entnahmenüberschüsse der Totalperiode geringer als die kumulierten Überentnahmen der Totalperiode, sind die nicht abziehbaren Schuldzinsen aufgrund dieses geringeren Werts zu ermitteln (s. BFH v. 14.3.2018 – X R 17/16, BStBl. II 2018, 744, Rz. 25 ff.).

Beispiel

Nach BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 15 (Beispiel 5):

Der Betrieb des Stpfl. hat für das Wj. 01 mit einem Verlust von 100 000 € abgeschlossen. Der Stpfl. hat keine Entnahmen getätigt. Dem Betrieb wurden keine Einlagen zugeführt. Aus den vorangegangenen Wj. stammt eine Unterentnahme von 10 000 €. Der kumulierte Entnahmenüberschuss des Vorjahres beträgt 75 000 € (Vorjahreswerte an kumulierten Entnahmen 350 000 € und an kumulierten Einlagen 275 000 €).

Berechnung der Überentnahme 01:

Entnahmen des Wj.	0 €
– Einlagen des Wj.	0 €
– Verlust des Wj.	– 100 000 €
= Überentnahme des Wj.	100 000 €
– Unterentnahme aus vorangegangenen Wj.	10 000 €
= **kumulierte Überentnahme**	90 000 €
(geht in die Berechnung des Folgejahres ein)	

Berechnung des Entnahmenüberschusses 01:

Entnahmen des Wj.	0 €
– Einlagen des Wj.	0 €
– kumulierter Entnahmenüberschuss des Vorjahres	75 000 €
= **kumulierter Entnahmenüberschuss des Wj.**	75 000 €

Die Überentnahme des Wj. ist mit der Unterentnahme der Vorjahre zu verrechnen und bewirkt eine kumulierte Überentnahme in 01 iHv. 90 000 €; die Überentnahme ist aber auf den kumulierten Entnahmenüberschuss von 75 000 € zu begrenzen. In die Berechnung des Folgejahres geht als Vorjahreswert die Überentnahme mit dem Betrag von 90 000 € ein.

Im Folgejahr 02 ergibt sich ein Gewinn iHv. 10 000 €. Entnahmen und Einlagen werden nicht getätigt.

Berechnung der Überentnahme in 02:	
Einlagen des Wj.	0 €
– Einlagen des Wj.	0 €
– Gewinn des Wj.	10 000 €
= Unterentnahme des Wj.	10 000 €
– Überentnahme aus vorangegangenen Wj.	90 000 €
= **kumulierte Überentnahme**	80 000 €
(geht in die Berechnung des Folgejahres ein)	

Berechnung des Entnahmenüberschusses in 02:	
Entnahmen des Wj.	0 €
– Einlagen des Wj.	0 €
– kumulierter Entnahmenüberschuss des Vorjahres	75 000 €
= **kumulierter Entnahmenüberschuss des Wj.**	75 000 €

Die Überentnahme des Vorjahres 01 iHv. 90 000 € ist fortzuschreiben und um die Unterentnahme des Wj. 02 iHv. 10 000 € zu mindern. Dadurch ergibt sich eine Überentnahme in 02 von 80 000 €. Da in 02 keine Einlagen und Entnahmen getätigt wurden, beträgt der kumulierte Entnahmenüberschuss weiterhin 75 000 €. Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen ist im Jahr 02 auf den kumulierten Entnahmenüberschuss von 75 000 € zu begrenzen.

Umfang des Gewinnbegriffs: Der Gewinnbegriff des Abs. 4a umfasst entsprechend dem Gesetzeszweck neben stbaren Gewinnen (einschließlich Übergangsgewinnen) auch stfreie Gewinne (zB stfreie Veräußerungs- und Entnahmegewinne nach § 13 Abs. 4 Sätze 5 und 6, § 13 Abs. 5, § 14a Abs. 4) und andere betrieblich veranlasste Wertzuführungen (bspw. Investitionszulage, s. BFH v. 3.12.2019 – X R 6/18, BStBl. II 2021, 77, mit Anm. *Ettlich*, DStRK 2020, 199). Bei stfreien Entnahmegewinnen ist der sich aus § 6 Abs. 1 Nr. 4 ergebende Wert anzusetzen. Die FinVerw. (BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 8) lässt aus Vereinfachungsgründen einen Buchwertansatz zu, wenn die darauf beruhende Gewinnerhöhung ebenfalls außer Ansatz bleibt. Einheitlich und gesondert festgestellte Gewinn-/Verlustanteile aus im BV gehaltenen Beteiligungen an Mitunternehmerschaften (zB bei doppelstöckigen PersGes.) bleiben demgegenüber unberücksichtigt; lediglich Auszahlungen aus Gewinnanteilen zwischen den verbundenen Unternehmen sind wie Entnahmen oder Einlagen zu behandeln (s. auch schon BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Rz. 8, inzwischen aufgehoben).

1062 bb) Behandlung nicht abziehbarer Betriebsausgaben, des Hinzurechnungsbetrags nach Abs. 4a Satz 4 und anderer gewinnmindernder Sonderregelungen im Rahmen des Gewinnbegriffs (Abs. 4a Satz 3 Halbs. 2)

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 Gewinnermittlung gar nicht erst gewinnmindernd angesetzt werden dürfen (so bei Abs. 3) oder außerhalb einer erstellten Bilanz wieder hinzugerechnet werden müssen (so bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1, s. Anm. 1120). Technisch korrigiert der Gesetzgeber in Abs. 5 damit eine in den Abs. 1 (bzw. 3) und 4 angeordnete Rechtsfolge.

Keine Beeinflussung des Gewinns iSd. Abs. 4a Satz 2 durch nicht abziehbare Betriebsausgaben: Der bei der Ermittlung von Überentnahmen im Rahmen des Abs. 4a Satz 2 anzusetzende Gewinn wird betragsmäßig nicht durch nicht abziehbare BA erhöht.

GlA BFH v. 3.12.2019 – X R 6/18, BStBl. II 2021, 77, mit Anm. *Ettlich*, DStRK 2020, 199; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 525; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 618 (11/2020); s. auch *Wendt*, FR 2000, 417 (424), mwN; nunmehr auch BMF v. 18.1.2021 – IV C 6 - S 2144/19/10003:004, BStBl. I 2021, 119 (anders noch BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 8); aA *Kanzler*, Inf. 2000, 513 (515); diff. *Paus*, FR 2000, 957 (962); *Paus*, StWa. 2000, 57 (59); krit. *Meyer* in BeckOK, § 4 Rz. 2602 (3/2022); *Eggesiecker/Ellerbeck*, FR 2000, 689 (692); *Hundsdoerfer*, BB 2000, 542; *Neufang* BB 2000, 1702 (1708).

Dies folgt uE schon aus dem systematischen Aufbau des § 4, der im gesamten Normbereich auf den allgemeinen (bilanziellen) Gewinnbegriff des Abs. 1 Satz 1 abhebt. Modifikationen des Gewinns für stl. Zwecke sieht der Gesetzgeber nach Abschluss der Gewinnermittlung 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 nicht abziehbare BA erhöhten Gewinn auszulegen (so aber *Paus*, FR 2000, 957 [962]; *Kanzler*, Inf. 2000, 513 [515], mit Hinweis auf BMF v. 22.5.2000 – IV C 2 - S 2144 – 60/00, BStBl. I 2000, 588, Rz. 8), sondern einer einheitlichen, an Abs. 1 Satz 1 orientierten Auslegung des Gewinnbegriffs im Rahmen der gesamten Vorschriften des § 4 den Vorzug zu geben (glA BFH v. 3.12.2019 – X R 6/18, BStBl. II 2021, 77, Rz. 29 ff.). Dadurch wird sichergestellt, dass der Rangfolge der Absätze des § 4 Bedeutung beigemessen wird. Für die betragsmäßige Erfassung des Gewinns in Abs. 4a Satz 2 kann daher nicht der „Gewinn unter Berücksichtigung außerbilanzieller Hinzurechnungen" (so aber BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 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 nicht abziehbaren BA zusammensetzenden fiktiven Gewinnbetrag zu entnehmen (glA BFH v. 3.12.2019 – X R 6/18, BStBl. II 2021, 77, Rz. 32). Im Erg. 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 Einnahmenüberschuss nach Abs. 3) hat auch zur Folge, dass das Kapitalkonto für die Zwecke der Ermittlung des Überentnahmevolumens die maßgebliche Größe bleibt.

Behandlung von anderen außerbilanziellen Korrekturen: Der bei der Ermittlung von Überentnahmen im Rahmen des Abs. 4a Satz 2 anzusetzende Gewinn wird nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 18.1.2021 – IV C 6 - S 2144/19/10003:004, BStBl. I 2021, 119) betragsmäßig auch nicht erhöht durch

- die nicht abzugsfähige GewSt samt Nebenleistung (§ 4 Abs. 5b),
- gem. § 4d Abs. 3, § 4e Abs. 3 oder § 4f verteilte BA,
- abgezogene oder hinzugerechnete Investitionsabzugsbeträge nach § 7g oder
- die Verteilung des Übergangsgewinns aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart nach R 4.6 Abs. 1 Satz 2 EStR.

Behandlung des Hinzurechnungsbetrags nach Abs. 4a 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 anderenfalls 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).

1063 **cc) Begriff und Umfang der Entnahme iSd. Abs. 4a Satz 2**

Nach Abs. 4a 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 mangels einer besonderen Definition in Abs. 4a grds. in zulässiger Anknüpfung (BFH v. 24.11.2016 – IV R 46/13, BStBl. II 2017, 268) an die Legaldefinition (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. grds. final (zu Ausnahmekonstellationen s. Anm. 209) 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). 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. 171 f. und Vor §§ 4–7 Anm. 103).

Betriebsbezogenes Verständnis des Entnahmebegriffs: Die Entnahme iSd. Abs. 4a wird von der Rspr. unter Ablehnung der finalen Entnahmetheorie grds. betriebsbezogen definiert (BFH v. 22.9.2011 – IV R 33/08, BStBl. II 2012, 1; BFH v. 24.11. 2016 – IV R 46/13, BStBl. II 2017, 2680). Die Gewinnhinzurechnung knüpft an den Umstand des Eigenkapitalentzugs bei der jeweiligen betrieblichen Einheit an und ist bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4a in dem Betrieb vorzunehmen, für den eine eigenständige Gewinnermittlung durchgeführt wird. Hat der Stpfl. mehrere Betriebe oder ist er an mehreren PersGes. beteiligt, ist der Schuldzinsenabzug für jeden Betrieb bzw. Mitunternehmeranteil eigenständig zu ermitteln (BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420; BFH v. 24.11.2016 – IV R 46/13, BStBl. II 2017, 2680; zur Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen bei PersGes. und Mitunternehmerschaften aufgrund der gesellschafterbezogenen festgestellten Entnahmen des einzelnen Mitunternehmers s. Anm. 1041).

Umfang des Entnahmebegriffs: Der allgemeine Entnahmebegriff des Abs. 1 Satz 2 gilt auch im Rahmen des Abs. 4a. Zu den Entnahmen iSd. Abs. 4a Satz 2 zählen daher Geld-, Sach-, Nutzungs- und Leistungsentnahmen. 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 (BFH v. 27.10.2011 – III R 60/09, BFH/NV 2012, 576; BFH v. 30.8.2012 –

IV R 48/09, BFH/NV 2013, 187). Gleichwohl sieht die Rspr. es im Einzelfall als erforderlich an, den Entnahmebegriff teleologisch zu reduzieren; eine ergebnisbetrachtende Deutung (s. Anm. 1060 f.) findet danach auch beim Tatbestandsmerkmal der Entnahme statt. Einzelfälle:

- *Die Entnahme von Bargeld* ist als Entnahme iSd. Abs. 4a Satz 2 anzusehen (glA *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 619 [11/2020]; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 525). 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. Abs. 4a Satz 2 kann (neben den WG des UV) insbes. ein WG des AV sein, auch wenn Abs. 4a Satz 6 insoweit den Schuldzinsenabzug für Darlehen zur Finanzierung solcher WG unberührt lässt (BFH v. 24.11.2016 – IV R 46/13, BStBl. II 2017, 268; *Meyer/Ball*, Inf. 2000, 76 [78]; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 619 [11/2020]).
- *Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen 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, wenn dieser Vorgang nach § 6 Abs. 5 zu Buchwerten erfolgt (BFH v. 22.9.2011 – IV R 33/08, BStBl. II 2012, 10; so schon BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Rz. 10, inzwischen aufgehoben; nunmehr – ohne inhaltliche Änderung – BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 10; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 619 [11/2020]; aA *Kaminski*, IStR 2001, 129, für den Fall der Überführung von WG in eine ausländ. DBA-BS).
- *Im Fall der Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft* nach § 24 UmwStG liegt beim Einbringenden keine Entnahme und bei der Zielgesellschaft keine Einlage vor. Es ist lediglich ein entstandener Einbringungsgewinn beim Einbringenden zu berücksichtigen, der das Entnahmepotenzial erhöht (Minderung der Überentnahmen oder Erhöhung der Unterentnahmen). Die Über- oder Unterentnahmen sowie der kumulierte Entnahmenüberschuss sind bei der Einbringung eines Betriebs oder bei der Aufnahme eines weiteren Mitunternehmers in eine bestehende Mitunternehmerschaft unabhängig vom gewählten Wertansatz in der Zielgesellschaft fortzuführen. Bei der Einbringung eines Teilbetriebs sind die Werte grds. aufzuteilen. Die FinVerw. (BMF v. 2.11. 2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 37) beanstandet es nicht, wenn diese in voller Höhe dem Restbetrieb des Einbringenden zugerechnet werden. Bei Einbringung eines Mitunternehmeranteils werden bei der Zielgesellschaft die Werte nicht fortgeführt.
- *Im Fall der Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft* nach § 20 UmwStG liegt eine Entnahme (in Höhe des gewählten Wertansatzes) vor, wenn die für die Einbringung gewährten Gesellschaftsanteile im PV gehalten werden (BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 39).
- *Unentgeltliche Betriebsübertragung keine Entnahme/Einlage:* Abweichend von der Behandlung von WG-Überführungen zu Buchwerten nach § 6 Abs. 5 liegt eine Entnahme/Einlage nicht vor, wenn ein Betrieb oder Mitunternehmeranteil nach § 6 Abs. 3 unentgeltlich übertragen wird. Bei der unentgeltlichen Betriebs- oder Mitunternehmeranteilsübertragung rückt der Rechtsnachfolger in die

Rechtsposition des Rechtsvorgängers ein. Die beim bisherigen Betriebsinhaber entstandenen Über- oder Unterentnahmen gehen auf den Rechtsnachfolger über (BFH v. 12.12.2013 – IV R 17/10, BStBl. II 2014, 316; BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 10; *Meyer* in BeckOK, § 4 Rz. 2636 [3/2022]; *U. Prinz*, FR 2017, 632 (634); s. Anm. 1080).

- Dementsprechend löst auch die geänderte betriebsvermögensmäßige Zuordnung eines WG aufgrund des Bestehens einer Bilanzierungskonkurrenz wegen der geänderten Zuordnung eines WG zu einem anderen BV – bspw. nach Begr. einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung oder nach Verschmelzung – keine Überentnahme aus, wenn der Vorgang zum Buchwert stattgefunden hat (BFH v. 22.9.2011 – IV R 33/08, BStBl. II 2012, 10; zust. BMF v. 18.2.2013 – IV C 6 - S 2144/07/10001, 2013/0017820, BStBl. I 2013, 197, Rz. 10b; BMF v. 2.11. 2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 12), denn der gesetzliche Kontext der Schuldzinsenkürzung in Abs. 4a, die maßgeblich an den Umstand des Eigenkapitalentzugs bei der jeweiligen betrieblichen Einheit anknüpft, erfordert es, den (finalen) Entnahmebegriff (s. Anm. 1054) im Rahmen der Beurteilung einer Entnahme iSd. Abs. 4a Satz 2 dann zu modifizieren, wenn eine (endgültige) Nichtbesteuerung stiller Reserven gerade nicht zu besorgen ist.
- *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 vom BMF (BMF v. 22.5.2000 – IV C 2 - S 2144 – 60/00, BStBl. I 2000, 588, Rz. 6 und 7) genannten Beispiele die Auffassung, Entnahmen iSd. Abs. 4a Satz 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 Überentnahmedefinition heraus; eine Berücksichtigung entnahmefinanzierter Entnahmen bei der Bemessung der Gewinnhinzurechnung würde unterbleiben (s. Anm. 1052).

  Eine Herausnahme der entnahmefinanzierten Entnahmen aus dem Entnahmebegriff des Abs. 4a Satz 2 ist im Wortlaut der Norm nicht angelegt. Abs. 4a 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 Abs. 4a Satz 2

erfasst. Dies führt auch nicht zu einer Doppelerfassung, da die durch entnahmefinanzierte Entnahmen verursachten, privat veranlassten Schuldzinsen die Hinzurechnungsobergrenze des Abs. 4a Satz 4 mindern (s. Anm. 1085). GlA BFH v. 21.10.2005 – X R 46/04, BStBl. II 2006, 125; BFH v. 3.3.2011 – IV R 53/07, BStBl. II 2011, 688, mit Anm. *Bode*, DB 2011, 1493; OFD Chemnitz v. 17.9.2001, FR 2001, 1128; OFD Erfurt v. 25.1.2002, StEd. 2002, 223; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 619 (11/2020); *Wendt*, FS Raupach, 2006, 195 (206); *Horlemann*, FR 2001, 336; aA *Graf*, DStR 2000, 1465; *Meyer/Ball*, Inf. 2000, 76.

- *Entnahmeverluste bei Altbetrieben:* Bei vor dem 1.1.1999 eröffneten Betrieben sind nach der gesetzlichen Regelung in § 52 Abs. 6 Satz 7 im Fall der Betriebsaufgabe bei der Überführung von WG aus dem BV ins PV die Buchwerte nicht als Entnahme anzusetzen; im Fall der Betriebsveräußerung ist nur der Veräußerungsgewinn als Entnahme anzusetzen. Die Ausnahmeregelung des § 52 Abs. 6 Satz 7 erfasst demgegenüber nicht Entnahmen von vor dem 1.1.1999 eingelegten WG aus dem laufenden Betrieb; die Bestimmung ist auch nicht im Wege der rechtsfortbildenden Analogie auf diese Fälle auszudehnen. Frühere Einlagen, die sich nicht bis zum 1.1.1999 „verbraucht" haben, bleiben mithin bei der Ermittlung der Überentnahmen unberücksichtigt. Die damit verbundene Ungleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 GG) von Altbetrieben hält der BFH (BFH v. 24.11.2016 – IV R 46/13, BStBl. II 2017, 268) von Verfassungs wegen zumindest für gerechtfertigt (aA noch die Vorinstanz FG München v. 26.9.2013 – 5 K 2563/11, EFG 2014, 423).
- *Entnahmen zum Zweck der Erzielung von anderweitigen Einkünften:* Werden im Zusammenhang mit anderen (nicht betrieblichen) Einkünften anfallende WK mit Entnahmen von einem (im Haben geführten) betrieblichen Konto beglichen, auf das im Rahmen eines Mehrkontenmodells BE geleitet werden, sind die dem Stpfl. anderweitig auf dem (im Soll geführten) BA-Konto entstandenen Schuldzinsen betrieblich veranlasst – und zwar unabhängig davon, dass der betriebliche Finanzierungsbedarf letztlich auf die Entnahme der BE zurückgeht (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193). Tätigt der Stpfl. in diesem Zusammenhang Überentnahmen, ist Abs. 4a allerdings unbeschadet der Verwendung der Entnahmebeträge im Rahmen einer anderen Einkunftsart anzuwenden. Auch eine Abzugsfähigkeit des Hinzurechnungsbetrags nach Abs. 4a (gewissermaßen als „typisierter Zinsaufwand") im Rahmen der anderen Einkunftsart scheidet aus, denn der Veranlassungszusammenhang der Schuldzinsen mit der betrieblichen Tätigkeit wird nicht dadurch gelöst, dass der Entnahmebetrag wiederum stl. erheblich verwendet wird (FG München v. 27.1.2015 – 2 K 3487/12, juris, BFH Az. IX R 29/15; FG München v. 15.12.2014 – 7 K 3140/13, juris, rkr.; FG Köln v. 6.11.2008 – 12 K 6390/04, juris, rkr.; s. auch FG Köln v. 10.2.2009 – 8 K 4048/06, EFG 2010, 398, bestätigt durch BFH v. 30.8.2012 – IV R 48/09, BFH/NV 2013, 187).
- *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 sinngemäß auch für Veräußerungs- oder Entnahmeverluste nach § 55 Abs. 6 (BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 8).
- *Fiktive Entnahmen:* Da der Entnahmetatbestand den Willensentschluss beinhaltet, die Verknüpfung des WG mit dem BV zu lösen, liegt eine Entnahme iSd.

Abs. 4a nicht vor, wenn Entnahmevorgänge lediglich gesetzlich fingiert werden (s. Anm. 1054). Nach diesem Grundsatz ist eine fiktive Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3 uE nicht in die Berechnung der Überentnahme und des Entnahmenüberschusses mit einzubeziehen, denn nach Abs. 1 Satz 3 genügt schon die abstrakte Gefährdung des deutschen Besteuerungsrechts für die Erfüllung des Entstrickungstatbestands (s. Anm. 228). Darin liegt aber weder ein substituierender Rechtsvorgang noch ein mittelbares tatsächliches Geschehen, welches für eine Erfüllung des Überentnahmetatbestands ausreicht; vielmehr setzt die gesetzliche Fiktion des § 4 Abs. 1 Satz 3 einen Vorgang, der gerade keine Entnahme beinhaltet, einer Entnahme gleich (glA – wenngleich mit anderer Begr. – *Schwarz*, NWB 2019, 72 [81 f.]; aA *Seiler*/*Spilker*/*Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. Ea 62 [3/2022]; *Knobbe* in BeckOK, § 4 Rz. 2617 [2/2019]).

1064 **dd) Begriff der Einlage iSd. Abs. 4a Satz 2**

Eine Überentnahme liegt nach Abs. 4a Satz 2 nur vor, wenn die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wj. übersteigen. Der Einlagebegriff ist – wie der Entnahmebegriff – grds. betriebsbezogen zu verstehen (s. Anm. 1063); zur Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen bei PersGes. und Mitunternehmerschaften aufgrund der gesellschafterbezogenen festgestellten Einlagen des einzelnen Mitunternehmers s. Anm. 1041.

Einlagen sind gemäß 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. Abs. 4a Satz 2 sein (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; zu Ausnahmen und Kritik hierzu s. *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 226 ff.).

Zuführung von Betriebsvermögen 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 *Meyer* in BeckOK, § 4 Rz. 2620 [3/2022]; *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 gesetzlichen 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. 1080).

Die kurzfristige vorübergehende Einlage von Geld zum Jahresende (sog. *window-dressing*) stellt einen Gestaltungsmissbrauch (§ 42 Abs. 1 Satz 1 AO) dar, wenn sie allein dazu dient, die Hinzurechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen nach Abs. 4a zu umgehen; in diesem Fall entsteht der Steueranspruch aus Abs. 4a so, wie er entstanden wäre, wenn die Einlage unterblieben wäre (BFH v. 21.8.2012 – VIII R 32/09, BStBl. II 2013, 16; vgl. auch BFH v. 24.6.1969 – I R 174/66, BStBl. II 1970, 205; BFH v. 18.1.1972 – VIII R 125/69, BStBl. II 1972, 344, zu kurzfristigen Einlagen, um die Steuerbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns nach § 10a EStG aF zu erhalten, sowie BFH v. 19.6.1985 – I R 115/82, BFHE 144, 264, BStBl. II 1985, 680, zur Rückzahlung eines Darlehens und Wiederaufnahme nach dem Stichtag zur Vermeidung der gewstl. Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen; s. auch Anm. 1070).

Die unentgeltliche Betriebsübertragung (§ 6 Abs. 3) führt nicht zu einer Einlage (s. Anm. 1063).

Keine sog. 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 sog. fiktive Einlage das Entnahmepotential (FG München v. 26.1.2007 – 7 K 3527/04, EFG 2007, 902, rkr.).

ee) Begriff des Wirtschaftsjahres 1065

Die Feststellung von Überentnahmen erfolgt nach Abs. 4a 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 Abs. 4a Satz 2 umfasst uE auch RumpfWj. (zu den Voraussetzungen s. § 8b EStDV; zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Regelung bei Anwendung auf RumpfWj. s. Anm. 1036).

Einstweilen frei. 1066–1069

3. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 4a Satz 3 aF: (auf die Veranlagungszeiträume 1999 und 2000 beschränkte) Korrektur von Einlagen und Entnahmen des IV. Quartals eines Wirtschaftsjahres 1070

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. Die Regelungen in Abs. 4a Satz 3 aF sind rückwirkend ab VZ 2001 (Art. 39 Abs. 1 StÄndG 2001) gestrichen worden; sie sind daher nur für die VZ 1999 und 2000 anzuwenden. Zu weiteren Erläuterungen s. Anm. 1070 der Altkommentierung des § 4 – Stand 6/2016 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Einstweilen frei. 1071–1074

4. Typisierte Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen (Abs. 4a Satz 3 nF)

a) Gesetzlich festgelegter Zinssatz (6 %) 1075

Während Abs. 4a Sätze 1–2 positive und negative Tatbestandsvoraussetzungen der Überentnahmeregelung enthält, normiert Ans. 4a 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 % multipliziert. Die Typisierung unterstellt laufende Entnahmen zur Monatsmitte in gleichbleibender Höhe bei einem angenommenen Zinssatz von 12 %; dh., der Zinssatz des Abs. 4a von 6 % ergibt sich, wenn man bei einem angenommenen

Kontokorrentzins von 12 % laufend gleichbleibende Beträge zum 15. des Monats entnimmt (s. *Schallmoser*, FR 2001, 509 [514]). Dem Stpfl. steht insoweit nicht die Möglichkeit offen, den Ansatz eines niedrigeren Prozentsatzes etwa dadurch zu erreichen, dass er allgemein marktbezogen oder im konkreten Einzelfall einen 6 % 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 % bezogen auf den Überentnahmezeitraum typisierte Zinssatz ist, gemessen an den durchschnittlichen Zinssätzen für Kontokorrentkredite, auch unter Berücksichtigung der aktuellen Niedrigzinsphase noch marktüblich (vgl. etwa BFH v. 1.7.2014 – IX R 31/13, BStBl. II 2014, 925, zu Aussetzungszinsen im Zinszeitraum 2004 bis 2011); inwieweit die Diskussion über die Verfassungsmäßigkeit der Zinshöhe mit Blick auf das strukturelle und verfestigte Niedrigzinsniveau (s. etwa BFH v. 25.4. 2018 – IX B 21/18, BStBl. II 2018, 415) auch Einfluss auf den unabänderlichen Zinssatz des Abs. 4a haben kann, bleibt abzuwarten. Abs. 4a Satz 3 nimmt indes 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 durch die (zwingende) Anwendung des § 163 AO vermieden werden kann (s. Anm. 1036).

1076 b) 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 nicht abziehbaren Schuldzinsen sind daher nach Abs. 4a Satz 3 im Rahmen der Bemessungsgrundlage zusätzlich Über- und Unterentnahmen der Vorjahre zu berücksichtigen.

Überentnahmen im laufenden Wirtschaftsjahr: Der Begriff der Überentnahmen für das laufende Wj. folgt der Definition in Abs. 4a Satz 2. Sie können entsprechend der hier vertretenen ergebnisorientierten Auslegung, die die Überentnahme als Entnahmenüberschuss versteht (s. Anm. 1061), nicht allein durch einen laufenden Verlust im Wj. entstehen (zu Verlustrücktrag und Verlustvortrag sowie zur Berechnung der kumulierten Überentnahme und des kumulierten Entnahmenüberschusses s. Anm. 1061).

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 Abs. 4a 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 Unterent-

nahme 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, bestätigt durch BFH v. 30.8.2012 – IV R 48/09, BFH/NV 2013, 187; FG Rhld.-Pf. v. 13.3.2003 – 6 K 2363/02, EFG 2003, 831, rkr.; *Seiler/Spilker/Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. Ea 86 [3/2022]; *Wendt*, FR 2000, 417; so schon BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Rz. 23 f., aufgehoben, nunmehr – ohne inhaltliche Änderung – BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 20).

Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre stellen den kumulierten Betrag der einzelnen, nach Abs. 4a Satz 2 ermittelten und nach Abs. 4a Satz 3 periodenübergreifend fortgeschriebenen Überentnahmen vorangegangener Wj. dar. Die kumulierte Überentnahme ist auf den kumulierten Entnahmenüberschuss zu begrenzen. Der kumulierte Entnahmenüberschuss errechnet sich aus den Entnahmen der Totalperiode abzüglich der Einlagen der Totalperiode (s. Anm. 1061).

Unterentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre: Unterentnahmen sind in Abs. 4a 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 Abs. 4a Satz 3 verringern. Sie stellen daher im Erg. weiteres Entnahmepotenzial des Stpfl. dar.

Fortschreibung von Über- oder Unterentnahmen: Ermittelte kumulierte Über- oder Unterentnahme und der kumulierte Entnahmenüberschuss sind formlos festzuhalten (BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 14).

Beispiel:

(nach BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 16, Beispiel 6):

A hat seinen Betrieb am 1.6.02 mit einer Einlage von 50 000 € eröffnet. Er erwirtschaftete in 02 einen Verlust von 50 000 €. Entnahmen tätigte er iHv. 70 000 €. Betrieblich veranlasste Schuldzinsen – ohne Berücksichtigung von Zinsen für ein Investitionsdarlehen – fielen iHv. 15 000 € an.

Lösung:

Berechnung der Überentnahme:

Entnahmen des Wj.	70 000 €
+ Einlagen des Wj.	+ 50 000 €
./. Verlust des Wj.	./. 50 000 €
= Überentnahme des Wj.	70 000 €
(kein Vorjahreswert; Jahr der Betriebseröffnung)	
= kumulierte Überentnahme	70 000 €
(geht in die Berechnung des Folgejahres ein)	

Berechnung des Entnahmenüberschusses:

Entnahmen des Wj.	70 000 €
./. Einlagen des Wj.	./. 50 000 €
= kumulierter Entnahmenüberschuss	20 000 €

Ergebnis:

auf den kumulierten Entnahmenüberschuss begrenzte Überentnahme iSd. Abs. 4a	20 000 €

Einstweilen frei. 1077–1079

1080 **c) Anfangs- und Endbestände fortwirkender Über- oder Unterentnahmebeträge**

Ermittlung des Anfangsbestands zu Beginn des ersten, nach dem 31.12.1998 endenden Wirtschaftsjahres (Wj. 1999 bzw. Wj. 1998/99): Bei der erstmaligen Anwendung des Abs. 4a ist ein Anfangsbestand zu ermitteln. 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 es auf einen kumulierten Überschuss von Gewinnen und Einlagen aus Wj., die vor dem 1.1. 1999 geendet haben, zurückzuführen ist. Dieses Entnahmepotenzial sog. Altbetriebe aus vor dem 1.1.1999 endenden Wj. (Wj. 1998 bzw. 1997/98 und vorher) kann – mangels anderweitiger gesetzlicher Regelung – bei der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nicht unberücksichtigt bleiben (s. Anm. 1036).
- *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; *Korn*/*Strahl*, KÖSDI 2000, 12281; *Paus*, StWa. 2000, 57 [60]; *U. Prinz*, FR 2000, 134 [135]; *Elser*/*Neininger*, 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 aus verfassungsrechtl. Gründen nicht zu berücksichtigen (BFH v. 23.3.2011 – X R 28/09, BStBl. II 2011, 753; BFH v. 22.12.2011 – III R 99/07, BFH/NV 2012, 729; s. auch Anm. 1036).

Ermittlung des Anfangsbestands zum 1.1.2001 (Wj. 2001 bzw. Wj. 2000/01): Unterentnahmen aus vor dem 1.1.1999 endenden Wj. bleiben ab dem VZ 2001 außer Betracht (§ 52 Abs. 6 Satz 6). Es ist daher für die Ermittlung der Überentnahmen ab diesem Zeitpunkt eine Neuberechnung auch der Wj. 1999 und 2000 vorzunehmen und mit einem Jahresanfangsbestand zum 1.1.1999 von „0" zu beginnen. Die Rspr. sieht diese „Startguthaben Null-Regelung" als verfassungsgemäß an (s. näher Anm. 1036).

Übergang von Überentnahme- und Unterentnahmebeträgen: Insoweit fehlt es an einer gesetzlichen Regelung. Folgende Fallgruppen sind uE 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.

  So schon BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Rz. 10a, aufgehoben, nunmehr – ohne inhaltliche Änderung – BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 11; *Kanzler*, Inf. 2000, 513 (516), zur unentgeltlichen Hofübergabe; *Kanzler* in *Leingärtner*, Besteuerung der Landwirte, Kap. 24 Rz. 87 (11/2013); *Korn*, KÖSDI 2001, 12704 (12706); *Korn* in *Korn*/*Carlé*/*Stahl*/*Strahl*, § 4 Rz. 846 ff. (3/2022); *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* in *Korn*/*Carlé*/*Stahl*/*Strahl*, § 4 Rz. 847 [3/2022]; *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 AV nach Abs. 4a 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. Unterentnahmevolumen 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 – IV B 3 - S 2190 – 37/92, BStBl. I 1993, 80, Rz. 35, 38, 40; *Leingärtner*/*Kanzler*, Besteuerung der Landwirte, Kap. 24 Rz. 87 [11/2013]; aA wohl *Korn*, KÖSDI 2001, 12704).
- *Im Fall der Veränderung der Unternehmensform durch Umwandlung* geht ein beim Rechtsvorgänger entstandenes Über- bzw. Unterentnahmevolumen unabhängig vom gewählten Wertansatz grds. auf den Erwerber über (so schon BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Rz. 32e, aufgehoben, nunmehr – ohne inhaltliche Änderung – BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 37; 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 ausschließe; 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 und der kumulierte Entnahmenüberschuss formlos festzuhalten sind (so schon BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Rz. 12, aufgehoben, nunmehr – ohne inhaltliche Änderung – BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 14).

Einstweilen frei. 1081–1084

5. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 4a Satz 4: Bagatellbetrag und Gewinnhinzurechnung 1085

Nach Abs. 4a Satz 4 ist der sich aus der Berechnung gem. Abs. 4a Satz 3 ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2 050 € gekürzte Betrag der im Wj. tatsächlich angefallenen Schuldzinsen dem Gewinn außerbilanziell hinzuzurechnen. Die Regelung erfordert eine vergleichende Berechnung in mehreren Rechenschritten:

Ansatz des sich aus Abs. 4a Satz 3 ergebenden Betrags: Die gesetzliche Regelung erfordert den Ansatz des Hinzurechnungsbetrags iHv. 6 % der periodenübergreifend ermittelten Überentnahmen. Der Hinzurechnungsbetrag stellt einen der beiden Vergleichsbeträge (Vergleichsbetrag I) des Abs. 4a Satz 4 dar.

Im Wirtschaftsjahr 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. Hierzu zählen uE 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. 1086).
- *Privat veranlasste Schuldzinsen* zählen nicht zu den tatsächlich angefallenen Schuldzinsen iSd. Abs. 4a Satz 4.

Bagatellbetrag: Abs. 4a Satz 4 gewährt einen Bagatellbetrag iHv. 2 050 €.

- *Der Bagatellbetrag ist grundsätzlich betriebsbezogen (gesellschaftsbezogen) zu verstehen* (BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420; BFH v. 13.7.2016 – VIII R 56/13, BStBl. II 2016, 936, zur RA-Partnerschaftsgesellschaft, mit Anm. *Wendt*, FR 2017, 153; BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 27); er ist, ausgehend vom 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 Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften* steht der Bagatellbetrag trotz der gesellschafterbezogenen Betrachtung (s. Anm. 1041) mithin 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; BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/ 10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 27; zur Behandlung bei mehrstöckigen PersGes. s. FG München v. 18.3.2021 – 10 K 1984/18, EFG 2021, 1361, Az. BFH IV R 8/21).

Vergleichsberechnung: Um den anderen Vergleichsbetrag (Vergleichsbetrag II) der Berechnung nach Abs. 4a Satz 4 zu erhalten, ist der Bagatellbetrag von den im Wj. angefallenen Schuldzinsen abzuziehen.

Im Erg. ergibt sich folgendes Berechnungsschema:

<table>
<tr><td>Hinzurechnungsbetrag nach Satz 4
(6 % der Überentnahmen)</td><td>Im Wj. gezahlte Schuldzinsen</td></tr>
<tr><td rowspan="3"></td><td>./. nach Abs. 4 privat veranlasste Schuldzinsen</td></tr>
<tr><td>./. Schuldzinsen aus Investitionsdarlehen gem. Abs. 6</td></tr>
<tr><td>./. Bagatellbetrag 2 050 €</td></tr>
<tr><td>= Vergleichsbetrag I</td><td>= Vergleichsbetrag II</td></tr>
<tr><td colspan="2">kleinerer Vergleichsbetrag = gem. Abs. 4a Satz 4 hinzuzurechnender Betrag</td></tr>
</table>

Außerbilanzmäßige Hinzurechnung als Rechtsfolge: Der gem. Abs. 4a Satz 4 hinzuzurechnende Betrag ist dem Gewinn außerbilanzmäßig hinzuzurechnen (s. Anm. 1062; glA *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 532).

6. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4a Satz 5: Ausnahme für Investitionsdarlehen

a) Darlehen zur Finanzierung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens 1086

Darlehen zur Finanzierung der Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind nach Abs. 4a Satz 5 aus der Berechnung der Hinzurechnungsobergrenze auszuscheiden. Nicht begünstigt sind Darlehen zur Finanzierung von WG des UV (BFH v. 23.3.2011 – X R 28/09, BStBl. II 2011, 753; BFH v. 27.10.2011 – III R 60/09, BFH/NV 2012, 576) oder Darlehen zur Finanzierung von Erhaltungsaufwendungen für WG des AV (FG Düss. v. 29.9.2015 – 10 K 4479/11 F, EFG 2016, 109, Az. BFH III R 26/15). Dies ist verfassungsrechtl. auch nicht zu beanstanden (s. Anm. 1036).

Finanzierungszusammenhang zwischen Auszahlung der Darlehensmittel und Bezahlung der Wirtschaftsgüter: Ob Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von AK oder HK von WG des AV vorliegen, bestimmt sich ausschließlich nach der tatsächlichen Verwendung der Darlehensmittel; die Feststellungslast für das Vorliegen des erforderlichen Zurechnungszusammenhangs trifft den Stpfl. (BFH v. 23.2. 2012 – IV R 19/08, BStBl. II 2013, 151; BFH v. 7.7.2016 – III R 26/15, BStBl. II 2016, 837; BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 24).

- *Festkredite:* Kredite mit fester Laufzeit und festem Zinssatz können Darlehen zur Finanzierung von WG des AV iSd. Abs. 4a Satz 5 nF darstellen; sie sind dem Grunde nach auch dann begünstigt, wenn sie nur teilweise der Finanzierung von WG des AV, im Übrigen aber der Finanzierung von sonstigem betrieblichen Aufwand dienen. In diesem Fall sind die Schuldzinsen nach Abs. 4a Satz 5 begünstigt, soweit sie nachweislich auf die Finanzierung von WG des AV entfallen (Sächs. FG v. 18.3.2009 – 2 K 1012/08, DStRE 2010, 585, bestätigt durch BFH v. 27.10.2011 – III R 60/09, BFH/NV 2012, 576; BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Rz. 28, aufgehoben, nunmehr BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 24).
- *Festkredite, die (zunächst) auf ein Kontokorrentkonto des Steuerpflichtigen fließen:* Werden Darlehensmittel auf ein betriebliches Kontokorrentkonto überwiesen, von dem sodann die Anlagegüter bezahlt werden, vermischen sie sich mit anderen Geldmitteln des Betriebs (§ 948 BGB); erforderlich ist daher ein zeitlicher Zusammenhang zwischen Kreditaufnahme und Anschaffung von WG des AV: Werden die maßgeblichen WG des AV innerhalb von 30 Tagen vor oder nach Auszahlung der Darlehensmittel tatsächlich über das entsprechende Kontokorrentkonto finanziert, wird zugunsten des Stpfl. unwiderlegbar vermutet, dass die Darlehensmittel iSd. Abs. 4a Satz 5 der Finanzierung von Anlagegüter verwendet worden sind. Beträgt der Zeitraum mehr als 30 Tage, muss der Stpfl. den erforderlichen Finanzierungszusammenhang zwischen Auszahlung der Darlehensmittel und Bezahlung der WG nachweisen (BFH v. 23.2. 2012 – IV R 19/08, BStBl. II 2013, 151; so auch schon BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Rz. 28, aufgehoben, nunmehr – ohne inhaltliche Änderung – BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 24).

- *Reine Kontokorrentkredite:* Auch eine Kontokorrentverbindlichkeit kann ein „Darlehen zur Finanzierung der Anschaffungskosten oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens" sein, das zum vollen Abzug der insoweit entstehenden Schuldzinsen berechtigt (glA BFH v. 23.2.2012 – IV R 19/08, BStBl. II 2013, 151; *Paus*, FR 2000, 957 [969 f.]; *Kanzler*, Inf. 2000, 513 [516 f.]; *Korn* in *Korn/Carlé/Stahl/Strahl*, § 4 Rz. 853.1 [3/2022]; *Deussen* in *Bordewin/Brandt/Bode*, § 4 Rz. 2115 [5/2011]; *Eggesiecker/Ellerbeck*, FR 2000, 689 [693]; *M. Wendt*, FR 2006, 282 [283]; zust. BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 25; s. auch schon BMF v. 18.2.2013 – IV C 6 - S 2144/07/10001, 2013/0017820, BStBl. I 2013, 197, Rz. 27 – unter Aufhebung der früher entgegengesetzten Auffassung in BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Rz. 27; aA *Bauer/Eggers*, StuB 2000, 703 [705]; *Franz/Seitz*, Stbg 2000, 97 [102]), denn die Privilegierung von Investitionsdarlehen gem. Abs. 4a Satz 5 folgt aus dem der Verbindlichkeit zugrunde liegenden Veranlassungs- und Finanzierungszusammenhang – welcher ausschließlich nach der tatsächlichen Verwendung der Darlehensmittel zu bestimmen ist – und nicht aus ihrer (bankvertrags-)rechtl. Gestalt. Einer Umschuldung von Kontokorrentverbindlichkeiten in ein gesondertes Darlehen bedarf es daher zur Erreichung der Privilegierung nach Abs. 4a Satz 5 nicht. Nach diesen Grundsätzen scheidet eine Privilegierung aus, wenn die AK oder HK im Zeitpunkt der Verwendung der Darlehensmittel bereits abschließend finanziert waren und die erhaltenen Darlehensmittel lediglich das eingesetzte Eigenkapital wieder auffüllen (vgl. BFH v. 9.2.2010 – VIII R 21/07, BStBl. II 2011, 257).
- *Aufteilung von Kontokorrentzinsen:* Die Grundsätze, die für die Zuordnung von Zinsen zur Erwerbs- bzw. zur Privatsphäre entwickelt wurden (s. Anm. 1052), sind entsprechend auch auf die Aufteilung der betrieblichen Schuldzinsen in Zinsen für Anlagegüter und Zinsen, die durch die Finanzierung von sonstigen betrieblichen Aufwendungen veranlasst sind, anzuwenden (BFH v. 23.2.2012 – IV R 19/08, BStBl. II 2013, 151; zur Berechnung s. BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817 [826], sog. Zinsstaffelmethode). Zulässig ist im Einzelfall auch eine Schätzung (BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 25).
- *Behandlung von Schuldzinsen zur Finanzierung der Zinslast aus einem Investitionsdarlehen:* Kann der Stpfl. die aus einem Investitionsdarlehen geschuldeten Zinsen – ggf. auch nur vorübergehend – nicht begleichen und kommt er deshalb mit dem Darlehensgläubiger überein, die Zinsschuld nicht weiter auflaufen zu lassen, sondern unter Aufnahme eines neuen Darlehens (ggf. auch nur teilweise) umzuschulden, stellt sich die Frage, ob auch die Zinsen aus dem Umschuldungsdarlehen nach Abs. 4a Satz 5 privilegiert sind. UE stehen auch Schuldzinsen aus einem Umschuldungsdarlehen zur Finanzierung von rückständigen Zinsen aus dem Investitionsdarlehens in einem ausreichenden (mittelbaren) Zusammenhang mit der Finanzierung von WG des AV iSd. Abs. 4a Satz 5 (glA BFH v. 7.7.2016 – III R 26/15, BStBl. II 2016, 837; ebenso die Vorinstanz: FG Düss. v. 29.9.2015 – 10 K 4479/11 F, EFG 2016, 109, mit zust. Anm. *Schober*). Die Privilegierung von auf diese Weise entstandenen – in der Praxis oftmals geringeren – Umschuldungszinsen folgt zwangsläufig aus dem Umstand, dass die Zinslast auch abzugsfähig wäre, wenn der Darlehensgläubiger entsprechende – oftmals höhere – Verzugszinsen dem ursprünglichen Darlehen belastet hätte. Die Privilegierung erstreckt sich auch auf die durch ein solches Darlehen ausgelösten Verzugs- und Zinseszinsen; dies gilt selbst dann, wenn als zusätzliche Ursache

die vereinbarungsgemäße oder vertragswidrige Nichtzahlung laufender Zinsen hinzutritt (BFH v. 7.7.2016 – III R 26/15, BStBl. II 2016, 837).

- *Darlehen im Sonderbetriebsvermögen:* Ein Darlehen zur Finanzierung der AHK von WG des AV liegt auch dann vor, wenn die Darlehensverbindlichkeit zwar im SonderBV auszuweisen ist, die Darlehensvaluta aber zur Finanzierung der AHK von WG des AV des Gesamthandsvermögens eingesetzt werden. Die Schuldzinsen sind in vollem Umfang nach Abs. 4a Satz 5 abziehbar, und zwar unabhängig davon, ob das Darlehen im Gesamthandsvermögen als Verbindlichkeit gegenüber dem Mitunternehmer ausgewiesen ist oder dem Mitunternehmer für die Hingabe der Darlehensmittel (weitere) Gesellschaftsrechte gewährt werden.
- *Darlehen zur Finanzierung des Erwerbs eines Mitunternehmeranteils:* Zinsen aus Darlehen (im SonderBV des Mitunternehmers) zur Finanzierung des Erwerbs eines Mitunternehmeranteils sind, soweit sie auf die Finanzierung von anteilig erworbenen WG des AV (Gesamthands- und SonderBV) entfallen, wie Schuldzinsen aus Darlehen zur Finanzierung der AHK von WG des AV zu behandeln. Bei der Refinanzierung der Gesellschaftereinlage oder des Kaufpreises des Mitunternehmeranteils mit einem einheitlichen Darlehen sind die Schuldzinsen im Verhältnis der Teilwerte der anteilig erworbenen WG aufzuteilen (BMF v. 2.11. 2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 32 ff.).

Übergang von darlehensfinanzierten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in das Umlaufvermögen oder das Privatvermögen: Die Privilegierung von Zinsen aus Investitionsdarlehen entfällt nicht automatisch, wenn darlehensfinanzierte WG aus dem AV ausscheiden, bevor der Investitionskredit vollständig abgelöst werden kann.

- *Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens; zwischenzeitlicher Übergang in das Umlaufvermögen:* Wird ein darlehensfinanziertes WG des AV veräußert, finanziert eine evtl. noch nicht getilgte Darlehensrestschuld den Veräußerungserlös; das Investitionsdarlehen ist weiter betrieblich veranlasst und bleibt BV. Hieraus folgt, dass auch die weiterhin anfallenden Zinsen iSd. Abs. 4a Satz 5 privilegiert sind. Dies gilt uE mit Blick auf den Wortlaut der Regelung („Der Abzug … bleibt unberührt") selbst dann, wenn der Veräußerungserlös später entnommen wird, da ja andererseits auch ein vollständiger Wertverlust oder ein Untergang des WG keinen Einfluss auf den Abzug von Schuldzinsen aus dem Investitionsdarlehen haben kann (s. Anm. 1087; glA *Korn* in *Korn*/*Carlé*/*Stahl*/*Strahl*, § 4 Rz. 853.3 [3/2022]; *Paus*, FR 2000, 957 [969]). Gleiches muss folgerichtig auch gelten, wenn ein darlehensfinanziertes WG des AV – mit Blick auf einen späteren Verkauf – zunächst in das UV überführt wird (glA *Korn* in *Korn*/*Carlé*/*Stahl*/*Strahl*, § 4 Rz. 853.3 [3/2022]; zweifelnd *Paus*, FR 2000, 957 [969]).
- *Übergang des Wirtschaftsguts vom Anlagevermögen in das Privatvermögen:* Wird ein darlehensfinanziertes WG des AV in das PV überführt, scheidet auch das Investitionsdarlehen aus dem BV aus. Betriebliche Schuldzinsen fallen nicht mehr an, eine Anwendung des Abs. 4a scheidet insoweit aus.

b) Abzug von Schuldzinsen bleibt unberührt 1087

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 vollem Umfang abziehbar bleiben; sie mindern nicht den Bagatellbetrag des Abs. 4a Satz 4.

GlA hM: FG Münster v. 29.3.2006 – 1 K 3456/04 F, EFG 2006, 1152, rkr.; *Kanzler*, Inf. 2000, 513 (516); *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 638 (11/2020); *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 533; *U. 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.

Dies gilt uE selbst dann, wenn das darlehensfinanzierte WG durch den allgemeinen oder einen außerordentlichen Wertverzehr (AfA; AfaA) wertgemindert oder wertlos wird oder gar verschrottet werden muss (glA *Paus*, FR 2000, 957 [969]).

1088–1089 Einstweilen frei.

7. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4a Satz 6: Anwendung der Abzugsbeschränkung auf die Einnahmenüberschussrechnung

a) Sinngemäße Anwendung von Abs. 4a Sätze 1 bis 5 bei der Einnahmenüberschussrechnung (Abs. 4a Satz 6 Halbs. 1)

1090 **aa) Sinngemäße Anwendung**

Nach Abs. 4a Satz 6 Halbs. 1 sind die Sätze 1 bis 5 bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 „sinngemäß" anzuwenden. Vor dem Hintergrund unterschiedlicher Gewinnermittlungstechniken (allgemein zu den Rechtsgrundlagen für die Berücksichtigung von Entnahmen und Einlagen bei der Einnahmenüberschussrechnung s. Anm. 584) bei Abs. 1 und 3 kann dies zu Abweichungen führen, etwa wenn der Gewinn iSd. Abs. 3 im laufenden Wj. vom 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 eventuell festzustellenden Überentnahme durch die Gewinnermittlungsmethode beeinflusst wird (eingehend *Paus*, FR 2000, 957 [965]).

1091 **bb) Sinngemäße Anwendung von Abs. 4a Sätze 1 bis 5 im Einzelnen**

Die sinngemäße Anwendung der Sätze 1, 3, 4 und 5 bietet keine Besonderheiten bei der Einnahmenüberschussrechnung.

In sinngemäßer Anwendung des Abs. 4a Satz 2 sind bei der Einnahmenüberschussrechnung Über- und Unterentnahmen als der „Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres 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 veranlasste 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).

▶ *Kapitalbezogene Ermittlung:* Ein ggf. vorhandener Über- oder Unterentnahmesaldo kann uE durch eine kapitalkontenbezogene Betrachtungsweise ermittelt werden (glA *Elser/Neininger*, DB 2000, 994 [999]; *Korn* in *Korn/Carlé/Stahl/*

Strahl, § 4 Rz. 854 [3/2022]; aA, jedoch uE unzutreffend FG Rhld.-Pf. v. 8.10. 2018 – 5 K 1034/16, EFG 2019, 25, mit Anm. *Riehl*, Az. BFH VIII R 38/18; dem – ohne weitere Begr. – folgend *Meyer* in BeckOK, § 4 Rz. 2671 [3/2022]), denn auch bei der Gewinnermittlung 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 nicht abnutzbaren 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, sodass 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 (glA *Seiler*/*Spilker*/*Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. Ea 113 [3/2022]; *Korn* in *Korn*/*Carlé*/*Stahl*/*Strahl*, § 4 Rz. 854.1 [3/2022]; *Bode* in *Kirchhof*/*Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 193; BMF v. 2.11. 2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 40; 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 Gewinnermittlung nach Abs. 3 die Summe des AV und der positiven Geldkonten die negativen Geldkonten unterschreitet, ist kein Entnahmevolumen vorhanden. Soweit die Summe des AV und der positiven Geldkonten die Summe der negativen Geldkonten übersteigt, ergibt sich ein positives Entnahmevolumen. Beide Beträge sind zur Berechnung des Über- bzw. Unterentnahmesaldos wie ein Kapitalkonto ggf. um Vorjahresverluste und Einlagen in Verlustjahren zu korrigieren. Zu Unrecht will das FG Rhld.-Pf. (FG Rhld.-Pf. v. 8.10.2018 – 5 K 1034/16, EFG 2019, 25, Rz. 35) in diesem Zusammenhang ein (ggf. in Vorjahren) entstandenes Entnahmevolumen mit dem Argument ausblenden, Überschussrechner könnten kein Kapitalkonto bilden (glA *Korn* in *Korn*/*Carlé*/*Stahl*/*Strahl*, § 4 Rz. 854 Fn. 4249 [3/2022]), denn im Rahmen einer sinngemäßen Anwendung der gedanklich auf dem Eigenkapitalkontenmodell beruhen Regelungen (BFH v. 17.8.2010 – VIII R 42/07, BStBl. II 2010, 1041, Rz. 19; BFH v. 14.3.2018 – X R 17/16, BStBl. II 2018, 744, Rz. 23) in Abs. 4a Sätze 1 bis 5 kann dem Stpfl. gerade nicht entgegengehalten werden, dass – in tatsächlicher Hinsicht – „im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung vom Steuerpflichtigen kein Eigenkapital auszuweisen ist"; vielmehr hat auch der Überschussrechner einen Anspruch darauf, dass eine – in der geschilderten Weise einfach und zutr. zu berechnende – kapitalbezogene Ermittlung eines ggf. vorhandenen Über- oder Unterentnahmesaldo vorgenommen wird. Nur ein solches Vorgehen wird dem Gesetzesbefehl einer sinngemäßen Anwendung hinreichend gerecht.

Im Rahmen der sinngemäßen Anwendung des Abs. 4a Satz 3 sind die nicht abziehbaren Schuldzinsen iHv. 6 % der Überentnahmen dem Gewinn hinzuzurechnen.

- ▶ *Die Finanzverwaltung* geht davon aus, dass Über- und Unterentnahmen in Wj., die vor dem Jahr 1999 geendet haben, unberücksichtigt bleiben (so schon BMF

v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Rz. 36, aufgehoben, nunmehr – ohne inhaltliche Änderung – BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 43). Dem ist uE (nur) für Wj. ab 2001 zu folgen (vgl. BFH v. 9.5.2012 – X R 30/06, BStBl. II 2012, 667; BVerfG v. 7.4.2015 – 2 BvR 1868/12, juris, Nichtannahme; im Einzelnen s. Anm. 1036, 1080).

▶ *Demgegenüber ist* auch bei der Einnahmenüberschussrechnung für die VZ 1999 und 2000 ein Anfangsbestand zu Beginn des ersten nach dem 31.12.1998 endenden Wj. (Wj. 1999 bzw. Wj. 1998/99) zu ermitteln (s. Anm. 1036, 1080). Den Stpfl. trifft allerdings die objektive Beweislast für den Nachweis eines am 1.1.1999 vorhandenen, auf Gewinnen und Einlagen der Vorjahre basierenden Entnahmevolumens. 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.

1092 b) Aufzeichnung von Über- und Unterentnahmen (Abs. 4a Satz 6 Halbs. 2)

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 wurde in Abs. 4a Satz 6 Halbs. 2 nF erstmals gesetzlich geregelt (s. Anm. 522); sie ist ab dem 1.1.2000 zu erfüllen (§ 52 Abs. 11 Satz 2 idF des StBereinG 1999).

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 Gewinnermittlung nach Abs. 3 keine Bedeutung zu, jedoch dient die Regelung in Abs. 4a 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. Die Erfüllung der gesonderten Aufzeichnungspflichten kann uE 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 AV 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 2014 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 (glA. *Seiler*/*Spilker*/*Söhn* in *KSM*, § 4 Rz. Ea 116 [3/2022]; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 534; 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. Abs. 4a Satz 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 lnvestitionsdarlehen sowie tatsächlich entstandene nicht begünstigte Schuldzinsen bis zum Sockelbetrag iHv. 2 050 € als BA abziehbar bleiben (so schon BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Rz. 34, aufgehoben, nunmehr – ohne inhaltliche Änderung – BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1207, Rz. 41).

Einstweilen frei. 1093–1099

G. Erläuterungen zu Abs. 5: Abzugsverbot für Betriebsausgaben

I. Einordnung des Abs. 5 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht 1100

Schrifttum: *Kirchhof*, Gesetzlich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und Werbungskosten, DStJG 3 (1980), 3, 201; *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.

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).

- *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 bis 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 häusliches Arbeitszimmer nach Nr. 6b hat der BFH ebenfalls mit einem Bezug zur Privatsphäre des Stpfl. gerechtfertigt (BFH v. 29.9.1996 – 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. unten).
- *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 rechtl. oder zu-

mindest moralisch verwerflichen Verhalten nicht noch stl. Vorteile erzielen können soll und zum anderen die Strafe oder das Bußgeld durch eventuelle Steuervorteile nicht kompensiert werden darf.

Verfassungsmäßigkeit: Gegen die Regelung des Abs. 5 als solche bestehen keine verfassungsrechtl. Bedenken. Es ist grds. nicht zu beanstanden, dass generell der BA-Abzug für bestimmte Aufwendungen ausgeschlossen ist, zumal dieser Ausschluss alle Stpfl. gleichmäßig trifft und die betroffenen Aufwendungen weitgehend die Privatsphäre des Stpfl. berühren. Verfassungsrechtliche Bedenken können jedoch hinsichtlich einzelner Abzugsverbote bestehen (vgl. dazu die Erläuterungen zu den einzelnen Abzugsverboten).

Geltungsbereich: Abs. 5 gilt als Einschränkung des BA-Abzugs zunächst für die Ermittlung der Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3. Für die Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 folgt dies aus Abs. 1 Satz 6, für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 aus dem Wortlaut von Abs. 3 Satz 1 (Überschuss der BE über die BA) und für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§§ 13a und 5a) daraus, dass es sich dabei lediglich um eine besondere Form der Gewinnermittlung handelt (sofern bei dieser überhaupt Aufwendungen abzuziehen sind). Bei der Ermittlung der Überschusseinkünfte ist Abs. 5 über die Verweisung in § 9 Abs. 5 teilweise anwendbar (s. auch unten). Abs. 5 findet über § 8 Abs. 1 KStG auch bei der Ermittlung des kstrechtl. relevanten Einkünfte Anwendung, soweit die Abzugsverbote nicht speziell auf natürliche Personen zugeschnitten sind (zB Abs. 5 Satz 1 Nr. 5, 6, 6a und 6b). Ergänzt wird Abs. 5 durch die Sondervorschrift des § 10 KStG, die weitere nichtabziehbare Aufwendungen enthält.

Verhältnis des Abs. 5 zu anderen Vorschriften:

- *Verhältnis zu § 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. Anm. 1115), 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.
- *Verhältnis zu § 4 Abs. 1 Satz 2 (Entnahmen):* Entnahmen sind im Unterschied zu den von Abs. 5 erfassten Aufwendungen keine BA iSd. Abs. 4 (s. Anm. 170 ff.). 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. 1120).
- *Verhältnis zu § 4 Abs. 4 (Betriebsausgaben):* Abs. 5 schränkt als Spezialvorschrift den weiten BA-Begriff des Abs. 4 ein (s. auch oben).
- *Verhältnis zu § 9 (Werbungskosten):* Abs. 5 ist über die Verweisung in § 9 Abs. 5 teilweise auch bei der Ermittlung der Überschusseinkünfte anzuwenden (s. auch oben). Dadurch bleibt einerseits die Eigenständigkeit der Ermittlung der Überschusseinkünfte unangetastet, andererseits wird die Nichtabziehbarkeit bestimmter Aufwendungen im Bereich der Gewinn- und der Überschusseinkünfte gleichbehandelt.
- *Verhältnis zu § 12 (nicht abzugsfähige Ausgaben):* § 12 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. 1115 zur Frage, ob die in Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–10 genannten Aufwendungen tatsächlich BA sind; s. Anm. 1120 zur Gewinnberechnung, wenn Aufwendungen teilweise keine BA sind und teilweise einem Abzugsverbot nach Abs. 5 unterliegen sowie zum Verhältnis speziell zu § 12 Nr. 5 BFH v. 28.7.2011 – VI R 8/09, BFH/NV 2011, 2038, Rz. 13).

Einstweilen frei. 1101–1114

II. Betriebsausgaben, die den Gewinn nicht mindern dürfen (Abs. 5 Satz 1)

1. In Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 10 aufgezählte Betriebsausgaben 1115

Abs. 5 Satz 1 bestimmt, dass „die folgenden Betriebsausgaben" den Gewinn nicht mindern dürfen.

Deklaratorische oder konstitutive Wirkung des Abs. 5: Streitig 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); BFH v. 28.11.1991 – IV R 122/90, BStBl. II 1992, 342 (343); *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 673 (11/2020); *Freundlieb*, FR 1988, 219 (220); aA *Fichtelmann*, FR 1974, 454; *Kirchhof* in DStJG 3 (1980), 201 (208, 210).

Spilker (in *KSM*, § 4 Rz. F 8 [9/2021]) begründet die – nach ihrer Auffassung nur teilweise – konstitutive Wirkung des Abs. 5 damit, dass einige Nummern der Vorschrift Aufwendungen beträfen, die ihrem Charakter nach nicht ausschließlich oder zumindest überwiegend betrieblich veranlasst seien und die damit die Voraussetzungen des BA-Begriffs des Abs. 4 nicht erfüllten. Diese Aufwendungen würden erst durch die Regelung des Abs. 5 zu BA.

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]; BFH v. 28.11.1991 – IV R 122/90, BStBl. II 1992, 342 [343]). Dies gilt auch für diejenigen Aufwendungen, bei denen *Spilker* (in *KSM*, § 4 Rz. F 8 [9/2021]) eine private Mitveranlassung annehmen will. Es trifft zwar zu, dass diese – wie etwa die Bewirtungskosten iSd. Nr. 2 – auch diejenigen Aufwendungen umfassen, die auf den Stpfl. entfallen. Das hat uE aber nicht zwingend eine wesentliche private Mitveranlassung zur Folge, die den Cha-

rakter der Aufwendungen als BA generell entfallen lässt, denn die Aufwendungen sind insgesamt betrieblich 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 betrieblichen 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 BS (Nr. 6) sowie den Kosten der Familienheimfahrten anlässlich einer dHf. (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 BS. Diese fallen an, weil der Stpfl. (betrieblich veranlasst) gezwungen ist, sich zur BS zu begeben. Die betriebliche Veranlassung betrifft dabei sowohl die Hinfahrt als auch die Rückfahrt, weil auch diese ohne den betrieblich veranlassten Zwang, die BS 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.

1116–1119 Einstweilen frei.

1120 2. Rechtsfolge: Verbot der Gewinnminderung

Abs. 5 Satz 1 sieht als Rechtsfolge für die von den Nr. 1–13 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 Gewinnermittlung gar nicht erst ansetzen (so bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3) oder muss sie außerhalb der erstellten Bilanz wieder hinzurechnen (so bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1; vgl. *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 491).

Aufwendungen, die teilweise keine Betriebsausgaben sind und teilweise einem Abzugsverbot nach Abs. 5 unterliegen: Streitig 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 €: 5 Jahre = 30 000 €) zu berechnen sind oder von der AfA, gemindert um den Anteil der Privatfahrten (30 000 € ./. 25 % = 22 500 €).

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. 1100 zum vergleich-

baren 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. 1115), 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. 7 500 € (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. 1115), ist bei der Berechnung des nicht abziehbaren Betrags von diesen BA auszugehen. Es ergibt sich folgende Berechnung: 22 500 € × 30 % = 6 750 €. Folglich hat der Stpfl. bei der Ermittlung des Gewinns folgende Hinzurechnungen vorzunehmen (s. dazu oben): 7 500 € (Privatnutzung) + 6 750 € (Abs. 5 Satz 1 Nr. 7) = 14 250 € (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.

Abs. 7 sieht eine Pflicht zur einzelnen und getrennten Aufzeichnung bestimmter Betriebsausgaben 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 beschränkt abziehbar sind (vgl. Nr. 2), sicherstellen, dass dieser beschränkte Abzug rechnerisch nachvollziehbar ist (s. im Einzelnen Anm. 2035).

Sonstige Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten enthält das EStG nicht. Dies kann uE so uneingeschränkt aber nur für die Gewinnermittlung 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 Gewinnermittlung nach Abs. 1 werden die nichtabziehbaren BA hingegen zunächst berücksichtigt, dann aber außerhalb der erstellten Bilanz dem Gewinn wieder hinzugerechnet. In diesen Fällen muss das FA die Möglichkeit haben, diese Hinzurechnungen zu kontrollieren. Es gelten hinsichtlich dieser Aufwendungen die allgemeinen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungsvorschriften des HGB und der AO.

Einstweilen frei. 1121–1139

III. Abzugsverbot für Geschenke (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1)

1. Systematische Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 1140

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; *Kessler*, Die steuerliche Behandlung der

zeitlich begrenzten Abordnung von Arbeitskräften an Dritte bei Kostenübernahme, BB 1991, 1869; *Breuninger/U. Prinz*, Neues zum Sozio-Sponsoring aus steuerlicher Sicht, DStR 1994, 1401; *F. Klein*, Zur Frage der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit von Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips, 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; *Kollruss/Weissert/Schanz/Ilin*, Die spätere Verwendung von Anlagevermögen als Geschenk, UStB 2008, 341; *Plikat*, Geschenke an Geschäftsfreunde und unentgeltliche Leistungen an das Personal, UStB 2008, 73; *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), SteuStud. 2010, 157; *Renner*, Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Bewirtungen und Feiern aus beruflichem und privatem Anlass, DStZ 2016, 121; *Seifert*, Betriebsveranstaltungen: Wann feiert das Finanzamt mit?, NWB 2017, 18; *Zimmermann*, Pauschale Einkommensteuer (§ 37b EStG) auf Geschenke an Nichtarbeitnehmer, EStB 2017, 362; *von Wolfersdorff*, Rechtsanwendungsfragen und Reformdiskurs bei der Besteuerung von Geschäftszuwendungen, DB 2018, 1103; *Oesterwinter/Mayer*, Betriebliche Veranlassung von Tagungen mit untergeordnetem Eventcharakter, DStR 2020, 534; *Pieske-Kontny*, Die ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung von Geschenken, StBp. 2021, 190.

Zweck: Abs. 5 Satz 1 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. Die damit bewirkte Durchbrechung des aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit rechtfertigt sich dadurch, 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.

Abgrenzungsfragen:

- *Abs. 5 Satz 1 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 Abs. 5 Satz 1 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. 1185.
- *Abs. 5 Satz 1 Nr. 3* konkurriert dann mit Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, wenn der Stpfl. einem Dritten eine Einrichtung iSd. Nr. 3 unentgeltlich überlässt. Die entsprechenden Aufwendungen werden als Geschenkt grds. von Nr. 1 erfasst. Da die 35 €-Grenze regelmäßig überschritten sein wird, ergibt sich ein Abzugsverbot nach beiden Vorschriften.
- *Abs. 5 Satz 1 Nr. 4* hat wegen des vollständigen Abzugsverbots Vorrang vor Abs. 5 Satz 1 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.
- *Abs. 5 Satz 1 Nr. 10:* Siehe Anm. 1845.

- *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:* Siehe Anm. 1100.

Einstweilen frei. 1141–1144

2. Abzugsverbot für bestimmte Geschenkaufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1)

a) Aufwendungen für Geschenke 1145

Begriff: 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; BFH v. 20.2.2019 – XI B 15/18, BFH/NV 2020, 207, Rz. 9; BFH v. 14.7.2020 – XI B 1/20, BFH/NV 2020, 1258, Rz. 20; FG Ba.-Württ. v. 12.4.2016 – 6 K 2005/11, EFG 2016, 1197, rkr.; FG Münster v. 9.11.2017 – 13 K 3518/15 K, EFG 2018, 389, rkr., mwN; FG Berlin-Brandenb. v. 19.6.2019 – 7 K 7250/15, EFG 2019, 1565, rkr.; Hess. FG v. 21.8.2019 – 4 K 2370/17, EFG 2020, 771, Rev., Az. BFH XI B 1/20; FG Berlin-Brandenb. v. 10.11.2020 – 8 K 8008/19, EFG 2021, 533, Rev., Az. BFH XI R 37/20; FG Ba.-Württ. v. 19.4.2021 – 10 K 577/21, EFG 2021, 1505, unter III., Rev., Az. BFH VI R 10/21; R 4.10 Abs. 2-4 EStH 2020; *Breuninger/U. Prinz*, DStR 1994, 1401 (1405); *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 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; BFH v. 23.6.1993 – I R 14/93, BStBl. II 1993, 806; BFH v. 21.9.1993 – III R 76/88, BStBl. II 1994, 170; FG Münster v. 9.11.2017 – 13 K 3518/15 K, EFG 2018, 389, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 19.4.2021 – 10 K 577/21, EFG 2021, 1505, unter III., Rev., Az. BFH VI R 10/21.

- *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; FG Münster v. 9.11.2017 – 13 K 3518/15 K, EFG 2018, 389, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 10.11.2020 – 8 K 8008/19, EFG 2021, 533, Rev., Az. BFH XI R 37/20). An einer solchen konkreten Gegenleistung fehlt es, wenn die Zuwendung den Zweck hat, Geschäftsbeziehungen generell zu knüpfen, zu sichern oder zu verbessern, ohne dass ein bestimmter Geschäftsabschluss angestrebt wird (sog. Zweckgeschenke, BFH v. 18.2.1982 – IV R 46/78, BStBl. II 1982, 394; BFH v. 23.6.1993 – I R 14/93, BStBl. II 1993, 806; BFH v. 22.9.2015 – I B 1/15, BFH/NV 2016, 384; FG Münster v. 9.11.2017 – 13 K 3518/15 K, EFG 2018, 389, rkr., zu Einladungen zu Veranstaltungen und Bewirtungen; FG Berlin-Brandenb. v. 19.6.2019 – 7 K 7250/15, EFG 2019, 1565,

rkr., zum Zugang zu Sportveranstaltungen; FG Berlin-Brandenb. v. 10.11.2020 – 8 K 8008/19, EFG 2021, 533, Rev., Az. BFH XI R 37/20, betr. Apartment-Überlassung zur Motivation und Belohnung freier Mitarbeiter; R 4.10 Abs. 2-4 Satz 3 EStH 2020).

- *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. 1140). Folglich fallen Zuwendungen, bei denen ein Missbrauch des BA-Abzugs von vornherein ausgeschlossen ist, nicht in den Anwendungsbereich des Abs. 5 Satz 1 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.: Buchpräsente 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 EStH 2020; *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 Rz. 1672 (12/2019).

  - *Auslobung:* Bei der Auslobung wird nach § 657 BGB eine Belohnung für die Vornahme einer Handlung, insbes. für die Herbeiführung eines Erfolgs, ausgesetzt. Damit liegt idR eine Gegenleistung im betrieblichen Interesse vor, so dass die Belohnung kein Geschenk iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ist (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 537; *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. G 46 [9/2021]; R 4.10 Abs. 4 Satz 5 Nr. 3 EStH 2020). Etwas anderes kann aber gelten, wenn die Belohnung nicht in Bezug auf die konkrete Handlung gewährt wird, sondern nur den Zweck hat, Geschäftsbeziehungen generell zu knüpfen, zu sichern oder zu verbessern, ohne dass ein bestimmter Geschäftsabschluss angestrebt wird (BFH v. 18.2.1982 – IV R 46/78, BStBl. II 1982, 394; BFH v. 23.6.1993 – I R 14/93, BStBl. II 1993, 806; BFH v. 22.9.2015 – I B 1/15, BFH/NV 2016, 384; R 4.10 Abs. 4 Satz 3 EStH 20 zur Unbeachtlichkeit der nach § 657 BGB bestehenden Leistungsverpflichtung s.u. „Preise").
  - *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.; FG Köln v. 26.9.2013 – 13 K 3908/09, EFG 2014, 296, rkr., betr. Tombola anlässlich einer Firmenjubiläumsfeier). An der Unentgeltlichkeit fehlt es aber, wenn das Los einer Warenpackung beigefügt ist oder eine (entgeltlich erworbene) Eintrittskarte zugleich als Los gilt.
  - *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 Kon-

toeröffnung, die dem Konto des Kunden gutgeschrieben werden, Probepackungen beim Kauf einer Ware (vgl. R 4.10 Abs. 4 Satz 5 Nr. 2 EStH 2018; *Lang*, JbFStR 1983/84, 195 [203]; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 702 [11/2020]; *Nacke* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1671 [12/2019]; abl. für Set zur Blutzuckerbestimmung: BFH v. 12.12.2012 – XI R 36/10, BStBl. II 2013, 412, zu § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG).

- *Preise*, die bei Preisausschreiben gewonnen werden, stellen idR Geschenke dar, weil der Gewinner regelmäßig keine Gegenleistung erbringt (glA. FG Rhld.-Pf. v. 15.9.2015 – 6 K 1844/13, EFG 2015, 2114, Az. BFH V R 34/15; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 701 [11/2020]; aA ohne Begr. *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 537; R 4.10 Abs. 4 Satz 5 Nr. 3 EStH 2020). Eine solche Gegenleistung kann insbes. nicht in der Lösung der Preisaufgabe gesehen werden (so aber *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. G 46 [9/2021]), weil – wie oben ausgeführt – als Gegenleistung nur solche Handlungen in Betracht kommen, die im betrieblichen Interesse des Zuwendenden liegen, so dass dieser die Zuwendung im Hinblick auf diese Handlung vornimmt (BFH v. 18.2.1982 – IV R 46/78, BStBl. II 1982, 394). Das ist bei der Lösung eines Preisausschreibens nicht der Fall. Bei diesem geht es lediglich darum, Kunden zu gewinnen oder zu binden, also Geschäftsbeziehungen generell zu knüpfen, zu sichern oder zu verbessern, ohne dass ein bestimmter Geschäftsabschluss angestrebt wird. Dies reicht nach der Rspr. des BFH nicht aus, um eine Gegenleistung zu bejahen (BFH v. 18.2.1982 – IV R 46/78, BStBl. II 1982, 394; BFH v. 23.6.1993 – I R 14/93, BStBl. II 1993, 806; BFH v. 22.9.2015 – I B 1/15, BFH/NV 2016, 384; R 4.10 Abs. 4 Satz 3 EStH 2020). Der Qualifizierung der Preise als Geschenke steht auch nicht entgegen, dass der Veranstalter des Preisausschreibens nach § 661 BGB verpflichtet ist, den Preis an den Gewinner auszugeben (so aber *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. G 46 [9/2021]). Der BFH (BFH v. 28.11.1986 – II B 54/85, BStBl. II 1987, 296) hat zwar ausgeführt, dass die Zuwendung iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ohne rechtl. Verpflichtung erfolgen muss. Daraus lässt sich aber nicht ableiten, dass das Bestehen einer rechtl. Verpflichtung stets zur Verneinung eines Geschenks führt. Die Aussage des BFH bezieht sich ausschließlich auf solche rechtl. Verpflichtungen, die in Folge einer Gegenleistung des Zuwendungsempfängers entstehen. Erbringt dieser keine Gegenleistung – wie dies bei Preisausschreiben idR der Fall ist –, so erfolgt die Zuwendung unentgeltlich und ist damit als Geschenk anzusehen, und zwar unabhängig davon, ob der Zuwendungsempfänger aus anderen Gründen (zB aus § 661 BGB) einen Anspruch auf die Zuwendung hat.
- *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 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 fallen (s. auch Anm. 2000 ff.).
- Sponsoring und VIP-Logen: Siehe Anm. 967 ff.
- *Streuwerbung* ist die Verteilung von Warenproben und Werbeartikeln an eine Vielzahl häufig nicht individualisierbarer Empfänger (zB Werbung mit Waschmittelproben an der Wohnungstür; Verteilung von Werbe-T-Shirts,

-mützen oder -tragetaschen 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 (weitergehend *F. Klein*, DStZ 1995, 630; aA *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 703 [11/2020]; *Nacke* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1673 [12/2019]).

- ▷ *Werbeprämien*, die Zeitungsverlage, Buchclubs usw. Abonnenten für die Vermittlung neuer Abonnenten gewähren, sind keine Geschenke iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, sondern Provisionen und damit abziehbare BA (*Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. G 114 „Buchprämien" [9/2021]).
- ▷ *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 (zB Thermometer, Kugelschreiber, Taschenkalender). Sie sind nicht unentgeltlich und sind damit keine Geschenke iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (BFH v. 31.9.1993 – III R 76/88, BStBl. II 1994, 170; BFH v. 12.10.2010 – I R 99/09, BFH/NV 2011, 650: auch keine Analogie; zur Abgrenzung zu Geschenken s. auch FG Ba.-Württ. v. 12.4. 2016 – 6 K 2005/11, EFG 2016, 1197, rkr.).

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 Geschenkbegriff des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1.

  BFH v. 18.2.1982 – IV R 46/78, BStBl. II 1982, 394; BFH v. 23.6.1993 – I R 14/93, BStBl. II 1993, 806; FG Berlin-Brandenb. v. 10.11.2020 – 8 K 8008/19, EFG 2021, 533, Rev., Az. BFH XI R 37/20, betr. Apartment-Überlassung zur Motivation und Belohnung freier Mitarbeiter; *Nacke* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1674 (12/2019); *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 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 Auflage 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); FG Bremen v. 7.3.2000 – 200088 K 3, EFG 2000, 724, rkr., betr. Konzert, Theater und Sportveranstaltungen; FG Berlin-Brandenb. v. 19.6.2019 – 7 K 7250/15, EFG 2019, 1565, rkr., zum Zugang zu Sportveranstaltungen; s. auch BMF v. 14.10. 1996 – IV B 2 - S 2143 – 23/96, BStBl. I 1996, 1192, zu Incentivereisen.

- ▶ *Werbegeschenke, die selbst als Werbeträger dienen*, erfasst Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ebenfalls (FG Ba.-Württ. v. 12.4.2016 – 6 K 2005/11, EFG 2016, 1197, rkr.: keine anderweitige verfassungskonforme Auslegung).
- ▶ *Zuwendung anderer vermögenswerter Vorteile* (zB Erlass einer Forderung oder die zinslose Gewährung eines Darlehens): Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 kann erfüllt sein (*Nacke* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1674 [12/2019]). Auch die unentgeltliche Überlassung von Arbeitskräften und die unentgeltliche Nutzungsüberlassung eigener Vermögensgegenstände kann Geschenk iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 sein (*Kessler*,

BB 1991, 1869 [1874]; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 705 (11/2020); offen gelassen in BFH v. 23.6.1993 – I R 14/93, BStBl. II 1993, 806).

▶ *Zuwendungen ohne wirtschaftlichen Wert* sind keine Geschenke iSd. Abs. 5 Satz 1 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.). 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 EStH 2020; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 537; vgl. aber FG Saarl. v. 12.10.1988 – 1 K 150/87, EFG 1989, 102, rkr.: Kondolenzzuwendung gemischte Aufwendung nach § 12 Nr. 1).

Die Zuwendung muss betrieblich veranlasst sein, weil nur dann BA vorliegen (s. Anm. 1115). Verfolgt der Stpfl. mit dem Geschenk betriebliche und private Zwecke, die jeweils eine nicht nur untergeordnete Bedeutung haben, so sind die Aufwendungen nach den allgemeinen Grundsätzen aufzuteilen (FG Münster v. 9.11.2017 – 13 K 3518/15 K, EFG 2018, 389, rkr.; ausführl. Anm. 832).

Erstattungen der Aufwendungen durch Dritte stehen der Anwendung von Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 nicht entgegen (BFH v. 14.7.2020 – XI B 1/20, BFH/NV 2020, 1258, Rz. 21).

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 Abs. 5 Satz 1 nach Art und Umfang nur solche Aufwendungen fallen, die AHK des Geschenks iSd. Abs. 5 Satz 2 darstellen. Vgl. ausführl. Anm. 1166.

Einstweilen frei. 1146–1159

b) Geschenkempfänger ist nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen 1160

Das Abzugsverbot setzt voraus, dass die Zuwendung an eine Person erfolgt, die nicht ArbN des Stpfl. ist.

Natürliche und juristische Personen können Empfänger des Geschenks sein.

R 4.10 Abs. 2 Satz 1 EStH 2020; *Brandenberg*, DStR 1985, 722; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 706 (11/2020); 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 (*Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 707 [11/2020]).

Die Steuerbarkeit der Zuwendung beim Empfänger ist ohne Bedeutung.

BFH v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210; BFH v. 5.7.1996 – VI R 10/96, BStBl. II 1996, 545. 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 von dem Schenker Einkünfte iSd. § 19 bezieht (zum ArbN-Begriff s. § 19 Anm. 60 f.). Nicht zu folgen ist der Auffassung des Thür. FG, wonach das Abzugsverbot des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 aufgrund teleologisch-systematischer Reduktion keine Anwendung finden soll auf Personen, die ArbN

des gleichen ArbG sind (Thür. FG v. 9.10.2013 – 3 K 306/12, EFG 2014, 1290, rkr., zu WK eines Chefarztes aufgrund der Stornierung einer mit den Krankenhausmitarbeitern geplanten Skifreizeit). Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 setzt dem Wortlaut nach eindeutig voraus, dass der Beschenkte ArbN des Stpfl. ist. Es ist also zwischen diesen Personen ein Arbeitsverhältnis erforderlich. Daran fehlt es auch, wenn der Beschenkte aufgrund eines Werk- oder Handelsvertretervertrags in dauernder Geschäftsbeziehung zum Zuwendenden steht. Auch insoweit ist Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 anwendbar. R 4.10 Abs. 2 Satz 2 EStH 2020; s. auch BFH v. 8.11.1984 – IV R 186/82, BStBl. II 1985, 286, wonach Abs. 5 Satz 1 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. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 darstellen. Ausnahmen sind jedoch denkbar (zB Jubiläumsgeschenke; s. § 19 Anm. 176f.). 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 Abs. 5 Satz 1 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).

1161–1164 Einstweilen frei.

1165 c) Rechtsfolgen des Abzugsverbots

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 EStH 2020), sind aber nicht abziehbar. Sind solche Aufwendungen bei der Gewinnermittlung 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 EStH 2020). 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. 1166).

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.

Nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 können Stpfl. die ESt einheitlich für alle innerhalb eines Wj. gewährten Geschenke iSv. Nr. 1, die nicht in Geld bestehen, mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erheben (s. § 37b Anm. 14; BFH v. 16.10.2013 – VI R 52/11, BStBl. II 2015, 455; FG Ba.-Württ. v. 19.4.2021 – 10 K 577/21, EFG 2021, 1505, unter III., Rev., Az. BFH VI R 10/21). Die Übernahme der pauschalen ESt nach § 37b für ein Geschenk unterliegt als weiteres Geschenk ebenfalls dem Ab-

zugsverbot des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, soweit bereits der Wert des Geschenks selbst oder zusammen mit der übernommenen pauschalen ESt den Betrag von 35 € übersteigt (BFH v. 30.3.2017 – IV R 13/14, BStBl. II 2017, 892; aA *Kohlhaas*, FR 2014, 545; *von Wolfersdorff*, DB 2017, 2127). Die FinVerw. wendet gleichwohl eine Vereinfachungsregelung an, wonach die Berechnung der 35 €-Grenze nur aus der Zuwendung selbst erfolgt (BMF v. 29.4.2008 – IV B 2 - S 2297 – b/07/001 2008/0210802, BStBl. I 2008, 566, Rz. 25; OFD NRW v. 25.9.2017, DB 2017, 2450).

3. Ausnahmen vom Abzugsverbot: 35 €-Freigrenze (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2) 1166

Das Abzugsverbot des Abs. 5 Satz 1 gilt nach Satz 2 nicht, wenn die AHK der dem Empfänger im Wj. zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 € nicht überschreiten (zur Bedeutung der Grenze für nicht ustbare Geschenke von geringem Wert iSv. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG s. BFH v. 12.12.2012 – XI R 36/10, BStBl. II 2013, 412).

Die AHK bestimmen sich nach den allgemeinen Grundsätzen (s. hierzu § 6 Anm. 180 ff. und 225 ff.). 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 Vorsteuer – ohne Berücksichtigung des § 15 Abs. 1a UStG – ausgeschlossen ist (R 4.10 Abs. 3 Satz 1 EStH 2020) sowie die Kosten für die Geschenkverpackung (*Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. G 88 [9/2021]). 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 (*Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 710 [11/2020]).

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 Abs. 5 Satz 2 – die tatsächlichen AHK im Zeitpunkt der Schenkung (Teilwert) ausschlaggebend sein, auf den – mehr oder weniger zufälligen – Buchwert kann es nicht ankommen.

Der betriebliche Aufwand ist anzusetzen, wenn Vermögensvorteile zugewandt werden, für die keine AHK anfallen (zB befristete Überlassung von Arbeitskräften, befristete Überlassung abnutzbarer WG, Erlass 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. 1145).

Die 35 €-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 (*Nacke* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1675 [12/2019]; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 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 veranlasstes Geschenk nicht verhindern kann.

Einstweilen frei. 1167–1179

IV. Abzugsverbot für Bewirtungsaufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2)

1180 1. Systematische Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

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; *Sauren*, Die Einschränkung der Abzugsfähigkeit der Bewirtungsaufwendungen gemäß dem Steuerreformgesetz 1990, DStZ 1989, 189; *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; *Decker*, Abzug von Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben, Inf. 1992, 416; *Ludewig*, 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; *Kottke*, Irritationen bei der steuerrechtlichen Beurteilung von Kundschaftsessen/-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, Herne/Berlin, 10. Aufl. 2008; *Albert*, Mahlzeiten im Lohn- und Einkommensteuerrecht, FR 2010, 267; *Leisner-Egensperger*, Anteilsmäßige Abzugshäufigkeit berufsfördernder Bewirtungskosten (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG), DStZ 2010, 673; *Geserich*, Feste feiern mit dem Finanzamt?, NWB 2016, 2500, *Günther*, Rechtsprechungsübersicht – Bewirtungskosten von Arbeitnehmern als WK, EStB 2017, 484, *Renner*, Bewirtung, insbesondere Eventmarketing, als abzugsfähige Werbemaßnahme, DStZ 2017, 725; *Sprang*, Steuerliche Behandlung von Bewirtungsaufwendungen, StBp. 2019, 65; *Sprang*, Steuerliche Behandlung von Bewirtungsaufwendungen, StBp. 2019, 65; *Oesterwinter/Mayer*, Betriebliche Veranlassung von Tagungen mit untergeordnetem Eventcharakter, DStR 2020, 534; *Gehm*, Aspekte der steuerlichen Geltendmachung von Bewirtungsaufwendungen, EStB 2021, 355; *Hermes*, Die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für die geschäftliche Bewirtung, NWB 2021, 3534.

Zweck: Die Regelung soll generell dem sog. Spesenunwesen entgegenwirken (vgl. BTDrucks. 7/1470, 221, und BTDrucks. 3/1811, 8; dazu auch BFH v. 6.6.2013 – I B 53/12, BFH/NV 2013, 1561, Rz. 10) und – soweit sie eine prozentuale Begrenzung vorsieht – dem Umstand Rechnung tragen, dass durch die Bewirtung die Lebensführung der teilnehmenden Personen berührt ist (BTDrucks. 11/2157, 139).

Verfassungsmäßigkeit der Abzugsbegrenzungen: Abs. 5 Satz 1 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 prozentuale Begrenzung des BA-Abzugs dar, soweit die

Aufwendungen tatsächlich 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 EStH 2020). Zudem ist eine gegenseitige Bewirtung unter Geschäftsfreunden im Wirtschaftsleben vielfach üblich (vgl. auch *Tipke*, StuW 1988, 262 [274]; *Roland*, FR 1988, 541 [543]). Zur formellen Verfassungswidrigkeit, aber materiellen Verfassungsmäßigkeit der Herabsetzung des in Abs. 5 Satz 1 enthaltenen Prozentsatzes von 80 % auf 70 % durch Art. 9 Nr. 5 HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076) s. BVerfG v. 11.12.2018 – 2 BvL 4/11, 2 BvL 5/11, 2 BvL 4/13, BGBl. I 2019, 194.

Abgrenzungsfragen:

- *Abs. 5 Satz 1 Nr. 1:* Siehe Anm. 1140 und 1185.
- *Abs. 5 Satz 1 Nr. 3:* Bewirtungsaufwendungen fallen nicht unter Nr. 3.
- *Abs. 5 Satz 1 Nr. 4:* Vollständiges Abzugsverbot für hiermit zusammenhängende Bewirtungsaufwendungen in Nr. 4 (s. Anm. 1300).
- *Abs. 5 Satz 1 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.
- *Abs. 5 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. 1900 ff.
- *Abs. 7:* Bewirtungsaufwendungen sind nur abziehbar, wenn neben den besonderen Nachweispflichten der Sätze 2 und 3 auch die Aufzeichnungspflichten nach Abs. 7 erfüllt sind.

Einstweilen frei. 1181–1184

2. Abzugsverbot für bestimmte Bewirtungskosten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1)

a) Aufwendungen für die Bewirtung 1185

Begriff der Bewirtungskosten: Bewirtungskosten sind Aufwendungen des Stpfl. für die Darreichung von Speisen und Getränken und sonstigen Genussmitteln zum sofortigen Verzehr (BFH v. 6.6.2013 – I B 53/12, BFH/NV 2013, 1561; BFH v. 26.4.2018 – X R 24/17, BStBl. II 2018, 750; FG Köln v. 6.9.2018 – 13 K 939/13, EFG 2019, 55, rkr.; FG Köln v. 29.4.2021 – 10 K 2648/20, juris, rkr.). Der III. Senat des BFH (BFH v. 16.2.1990 – III R 21/86, BStBl. II 1990, 575) hat in seiner Entsch. zur Abgrenzung zwischen Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 7 ausgeführt, dass die Darreichung von Speisen und Getränken im Vordergrund steht, was nicht der Fall sein soll, wenn noch andere Leistungen unterhaltender Art (Varieté, Striptease etc.) geboten werden und der insgesamt geforderte Preis in einem offensichtlichen Missverhältnis zum Wert der verzehrten Speisen und Getränke steht (glA H 4.10 Abs. 5–9 „Bewirtung" EStH 2020). Das bedeutet aber nicht, dass eine Anwendung von Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 stets ausscheidet, wenn die Verköstigung in einen anderen betrieblichen Vorgang eingebunden und diesem gegenüber untergeordnet ist. Der III. Senat des BFH stellt mit seiner Entsch. vielmehr nur klar, dass ein über Nr. 2 Satz 1 hinausgehendes Abzugsverbot eingreifen kann, wenn neben der Bewirtung ieS zusätzliche Leistungen geselliger oder unterhaltender Art geboten werden. So auch BFH v. 18.9.2007 – I R 75/06, BStBl. II 2008, 116; FG Münster v.

28.11.2014 – 14 K 2477/12 E, U, 2015, 453, rkr.; s. auch BFH v. 6.6.2013 – I B 53/12, BFH/NV 2013, 1561, wonach es auf die Frage, ob die Bewirtung eindeutig im Vordergrund steht, nur ankommt, wenn zu prüfen ist, ob wegen besonderer Umstände ein Abzug der Aufwendungen nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 ausscheidet; s. auch BFH v. 26.4.2018 – X R 24/17, BStBl. II 2018, 750, Rz. 13; FG Münster v. 9.11.2017 – 13 K 3518/15 K, EFG 2018, 389, rkr., wonach es nicht darauf ankommt, ob die Beköstigung der bewirteten Person im Vordergrund steht oder die Bewirtung aus der Sicht des Bewirtenden auch bzw. in erster Linie der Werbung oder der Repräsentation dient.

Folglich liegen Bewirtungskosten auch vor, wenn die Beköstigung nicht als Einzelveranstaltung, sondern im Rahmen einer größeren betrieblich veranlassten Veranstaltung erfolgt (zB Catering im Rahmen von Produktpräsentationen, Seminar-, Schulungs- oder Vortragsveranstaltungen oder Filmproduktionen; zu Letzterem: FG Köln v. 6.9.2018 – 13 K 939/13, EFG 2019, 55, rkr.). Die Bewirtungsaufwendungen sind gesondert zu ermitteln und dürfen nach Nr. 2 nur iHv. 70 % den Gewinn mindern. Etwas anderes gilt nur, wenn sie von völlig untergeordneter Bedeutung sind (uE unter 10 % der Gesamtaufwendungen für die Veranstaltung). Stellt die Bewirtung zugleich ein Geschenk iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 dar oder hängt sie mit einem solchen zusammen (zB Nachtclub-, Varieté-, Sport- oder Theaterbesuch mit Bewirtung sowie Reise mit Bewirtungsleistungen), so findet Nr. 2 dann Anwendung, wenn die Einladung durch die Bewirtung geprägt wird. Ist sie von dem übrigen Event geprägt, so treten die Bewirtungsaufwendungen wegen ihrer Akzessorietät zurück, so dass Nr. 1 anwendbar ist.

GlA *Nacke* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1688 (12/2016); differenzierend *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 719 (11/2020). Zur (pauschalen) Aufteilung der Aufwendungen für VIP-Logen, Business-Seats und Hospitality-Leistungen bei Sportveranstaltungen s. Anm. 967 ff.; bei geschenkten Reisen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1) sind die Bewirtungsaufwendungen herauszurechnen und mit 70 % abziehbar.

Liegen die Voraussetzungen von Nr. 1 nicht vor, so sind die Aufwendungen aufzuteilen. Für die Bewirtungsaufwendungen greift Nr. 2 ein; die übrigen Aufwendungen sind in voller Höhe abzugsfähig (FG Münster v. 9.11.2017 – 13 K 3518/15 K, EFG 2018, 389, rkr., betr. Aufwendungen für eine ganz überwiegend beruflichen Zwecken und der beruflichen Kontaktpflege dienenden mehrtägigen Jahrestagung mit Jubiläumsveranstaltung).

Die Bewirtung muss nicht unentgeltlich erfolgen. Das Erfordernis einer Unentgeltlichkeit lässt sich weder aus der Norm selbst noch aus deren Sinn und Zweck (der Eindämmung des „Spesenunwesens", s. Anm. 1180) ableiten. Das bedeutet, dass auch entgeltliche Bewirtungen unter Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 fallen, soweit der Stpfl. kein unmittelbar auf die Bewirtungsleistung bezogenes Entgelt verlangt, so dass diese zu einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung iSv. Abs. 5 Satz 2 wird (BFH v. 6.6.2013 – I B 53/12, BFH/NV 2013, 1561, Rz. 10 f. in Abgrenzung zu BFH v. 18.9.2007 – I R 75/06, BStBl. II 2008, 116, und BFH v. 7.9.2011 – I R 12/11, BStBl. II 2012, 194; FG Rhld.-Pf. v. 23.1.2014 – 6 K 2294/11, EFG 2014, 538, rkr., betr. Verpflegungsaufwendungen für Seminarteilnehmer). Allerdings gilt Nr. 2 nicht, wenn und soweit die Bewirtung Gegenstand eines Austauschverhältnisses im Sinne eines Leistungsaustausches ist, bei dem die Gegenleistung nicht in Geld bestehen muss, sondern auch in Form einer Werk-, Dienst-, oder Vermittlungsleistung erbracht werden kann (BFH v. 17.7.2013 – X R 37/10, BFH/NV 2014, 347, zu Kaffeefahrten; BFH v. 26.4.2018 – X R 24/17, BStBl. II 2018, 750, zu Aufwen-

dungen eines Raststättenbetreibers für die Bewirtung von Busfahrern als Gegenleistung für das Zuführen von potentiellen Kunden; abl. für Catering bei Filmproduktionen: FG Köln v. 6.9.2018 – 13 K 939/13, EFG 2019, 55, rkr.; s. zu Abs. 5 Satz 2 Anm. 1900 ff.).

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 EStH 2020; *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 721 [11/2020]; aA *Nacke* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1690 [12/2019]).

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 EStH 2018: 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 betreffend die Saalmiete bei einem Bankett oder die Kosten für Dekoration (BFH v. 7.9.2011 – I R 12/11, BStBl. II 2012, 194). Abzugrenzen sind die Aufwendungen aber von den in voller Höhe abziehbaren Aufwendungen für die Unterhaltung der Gäste (zB Kosten für Musikkapelle; *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 720 [11/2020]; aA BFH v. 7.9.2011 – I R 12/11, BStBl. II 2012, 194; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 545; vgl. auch R 4.10 Abs. 6 Satz 5 Nr. 5 EStH 2018). Bei anderen Aufwendungen liegen uU die Voraussetzungen einer anderen Abzugsbeschränkung vor (insbes. nach Abs. 5 Satz 1 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. zu Kaffeefahrten: BFH v. 17.7.2013 – X R 37/10, BFH/NV 2014, 347; R 4.10 Abs. 5 Satz 9 Nr. 1 EStH 2020). 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 EStH 2020; *Broudré*, DB 1995, 1430; ebenso für bei einer Besprechung ausgeschenkten Alkohol: FG Münster v. 28.11.2014 – 14 K 2477/12 E, U, 2015, 453, rkr.; FG München v. 9.3.2021 – 6 K 2915/17, EFG 2021, 1092, Rev., Az. BFH VIII R 12/21, und für ein Catering im Rahmen einer Filmproduktion: FG Köln v. 6.9.2018 – 13 K 939/13, EFG 2019, 55, rkr.; FG Köln v. 29.4.2021 – 10 K 2648/20, juris, rkr., betr. Kostenlose Getränke, Pizzaecken, kleingeschnittene Baguettes und Kuchenecken für Gäste einer Spielhalle).
- *Produkt- und Warenverkostungen* (BFH v. 17.7.2013 – X R 37/10, BFH/NV 2014, 347, zu Kaffeefahrten; R 4.10 Abs. 5 Satz 9 Nr. 2 EStH 2020). Darunter fällt das Anbieten der Waren, die der Stpfl. herstellt oder mit denen er handelt

(zur Abgrenzung: BFH v. 7.9.2011 – I R 12/11, BStBl. II 2012, 194). 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 unbeschränkt abziehbar.

▷ *Einen 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 Aufwendungen für die „Lokalrunden" unterfallen nicht der Abzugsbeschränkung des Abs. 5 Satz 1 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; BFH v. 17.7.2013 – X R 37/10, BFH/NV 2014, 347, mit zustimmenden Hinweisen auf diese Entsch.); zT wird unter dem Begriff Kundschaftsessen/-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; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 520 „Kundschaftsessen/-trinken"; aA *Kottke*, BB 1998, 613).

1186–1189 Einstweilen frei.

1190 b) Bewirtung aus geschäftlichem Anlass

Der Abzugsbeschränkung nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 unterliegen nur Bewirtungskosten, die aus geschäftlichem Anlass entstanden sind (BA). Fehlt es bereits an einer geschäftlichen Veranlassung, scheidet ein Abzug aus, weil es sich nicht um BA iSv. Abs. 4 handelt. Bei Aufwendungen für Bewirtungen, die sowohl privat als auch geschäftlich veranlasst sind (zB Geburtstagsfeier eines Unternehmers mit privaten und geschäftlichen Gästen), ist eine Aufteilung vorzunehmen; s. § 12 Anm. 62 ff. sowie *Leisner-Egensperger*, DStZ 2010, 673. Diese kann sich an der Anzahl der geschäftlichen 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 (BFH v. 7.9.2011 – I R 12/11, BStBl. II 2012, 194; FG Berlin-Brandenb. v. 8.11. 2021 – 16 K 11381/18, DStZ 2022, 262, NZB, Az. BFH VI B 3/22, betr. „Katerfrühstück"; R 4.10 Abs. 6 Satz 2 EStH 2020). Damit ist der Begriff der geschäftlichen Veranlassung iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 enger als derjenige der betrieblichen Veranlassung iSv. Abs. 4 (BFH v. 18.9.2007 – I R 75/06, BStBl. II 2008, 116, Rz. 11 ff.; BFH v. 10.7.2008 – VI R 26/07, BFH/NV 2008, 1831, Rz. 19; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 202). Deutlich wird dies dann, wenn die Bewirteten ausschließlich ArbN sind, zu denen keine Geschäftsbeziehungen bestehen oder aufgenommen werden sollen. Die diesbezüglichen Bewirtungsaufwendungen sind nicht geschäftlich, uU aber sehr wohl betrieblich veranlasst, so dass sie ohne Einschränkung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 als BA abgezogen werden können (s. dazu unten).

▶ *Auf Arbeitnehmer entfallende Bewirtungsaufwendungen* werden von der Abzugsbeschränkung des Abs. 5 Satz 1 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; FG Münter v.

28.11.2014 – 14 K 2477/12 E, U, 2015, 453, rkr.; vgl. auch R 4.10 Abs. 7 Satz 1 EStH 2020).

- *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 Mitarbeitern (zB selbständige Handelsvertreter). Vgl. insgesamt R 4.10 Abs. 6 Satz 3 und Abs. 7 Satz 2 EStH 2020.

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. Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 findet keine Anwendung, weil die Aufwendungen zwar betrieblich, nicht aber geschäftlich veranlasst sind (s.o.) und damit grds. unbegrenzt als BA abgezogen werden können (BFH v. 18.9.2007 – I R 75/06, BStBl. II 2008, 116; BFH v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11; FG Köln v. 6.9.2018 – 13 K 939/13, EFG 2019, 55, rkr.; R 4.10 Abs. 7 Satz 1 EStH 2020; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 202). Dass Angehörige des Stpfl. oder der ArbN oder Personen, die bei der Gestaltung der innerbetrieblichen Veranstaltung mitwirken (zB Seminarleiter bei innerbetrieblichem Fortbildungsseminar; Musiker bei Betriebsfest), ebenfalls bewirtet werden, ist unschädlich (R 4.10 Abs. 7 Satz 4 EStH 2020). 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 Abs. 5 Satz 1 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; BFH v. 10.7.2008 – VI R 26/07, BFH/NV 2008, 1831; BFH v. 20.1.2016 – VI R 24/15, BStBl. II 2016, 744; BFH v. 10.11.2016 – VI R 7/16, BStBl. II 2017, 409.

Einstweilen frei. 1191–1194

c) 70 % der als angemessen anzusehenden und nachgewiesenen Aufwendungen 1195

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 einschließlich ArbN R 4.10 Abs. 6 Sätze 9 ff. EStH 2020).

Unangemessen hohe Bewirtungskosten sind um den unangemessenen Teil zu kürzen. Ob die Bewirtungsaufwendungen angemessen sind, richtet sich nach der allgemeinen Verkehrsauffassung und den Umständen des Einzelfalls. Feste Betragsgrenzen gibt es nicht; auch die Grenzen der Nr. 5 sind ohne Bedeutung (*Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 733 [11/2020]; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2020, § 4 Rz. 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; BFH v. 23.11.1988 – I R 149/84, BFH/NV 1989, 362; H 4.10 Abs. 5–9 und Abs. 12 „Angemessenheit" EStH 2020; *Nacke* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1693 (12/2019); *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 550; die Anschauung der beteiligten Wirtschaftskreise ist nicht ausschlaggebend, wenn sie der allgemeinen Verkehrsauffassung (Anschauung breitester Bevölkerungskreise) widerspricht: BFH v. 8.10.1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853; BFH v. 16.2.1990 – III R 21/86, BStBl. II 1990, 575, beide zu Abs. 5 Satz 1 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 (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 550). Die Bewirtungsaufwendungen, die wegen einer vorzunehmenden Aufteilung nicht zum BA-Abzug führen (s. Anm. 1190), 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 Nachweis ergeben sich aus den Sätzen 2 und 3 (s. Anm. 1205 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; BFH v. 26.2.2004 – IV R 50/01, BStBl. II 2004, 502). Das gilt auch, wenn der Stpfl. die Höhe und die betriebliche Veranlassung der Bewirtungsaufwendungen anders nachweist oder glaubhaft macht (s. H 4.10 Abs. 5–9 „Unvollständige Angaben" EStH 2020).

Berechnungsbeispiel nach *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 552: tatsächliche Bewirtungskosten: 900 €; angemessen: 500 €; nachgewiesen: 300 €; abziehbar (70 %) = 210 €.

1196–1199 Einstweilen frei.

1200 d) Rechtsfolgen

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 Gewinnermittlung durch BV-Vergleich dem Gewinn hinzuzurechnen.

Bei dem Bewirteten liegt hinsichtlich der Bewirtung keine BE vor (R 4.7 Abs. 3 EStH 2020). Dies gilt auch, wenn ArbN aus geschäftlichem Anlass mitbewirtet werden (kein Arbeitslohn, R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 LStH 2022). Auf die Abzugsbeschränkung nach Nr. 2 wirkt sich das allerdings nicht aus. Diese greift auch dann ein, wenn die Bewirtung ganz überwiegend aus eigenbetrieblichen Interessen des Stpfl. erfolgt (FG Köln v. 6.9.2018 – 13 K 939/13, EFG 2019, 55, rkr., zum Catering bei einer Filmproduktion; s. zur lstrechtl. Behandlung beim Bewirteten: BFH v. 21.1. 2010 – VI R 51/08, BStBl. II 2010, 700).

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 Abschn. 15.6 UStAE.

Nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 können Stpfl. die ESt einheitlich für alle innerhalb eines Wj. gewährten Geschenke iSv. Nr. 1, die nicht in Geld bestehen, mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erheben (s. dazu Anm. 1165). Diese Regelung soll nach BFH (BFH v. 16.10.2013 – VI R 52/11, BStBl. II 2015, 455, Rz. 16) auch auf die Teilnahme an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung iSv. Nr. 2 anwendbar sein, was uE über den Wortlaut des § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 hinausgeht.

So auch BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297-b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 10 Satz 3, wonach die Teilnahme an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung nicht in den Anwendungsbereich des § 37b einzubeziehen ist (R 4.7 Abs. 3 EStH 2020; R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 LStH 2022), es sei denn, sie ist Teil einer Gesamtleistung, die insgesamt als Zuwendung nach § 37b besteuert wird (zB Bewirtung im Rahmen einer Incentive-Reise) oder die Bewirtung findet im Rahmen von Repräsentationsveranstaltungen iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 statt (zB Einladung zu einem Golfturnier, zu einem Segeltörn oder zu einer Jagdgesellschaft).

Siehe auch BFH v. 30.3.2017 (BFH v. 30.3.2017 – IV R 13/14, BStBl. II 2017, 892), wonach die Übernahme der pauschalen ESt nach § 37b für ein Geschenk iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 als weiteres Geschenk ebenfalls dem Abzugsverbot des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 unterliegt, soweit bereits der Wert des Geschenks selbst oder dieser zusammen mit der übernommenen pauschalen ESt den Betrag von 35 € übersteigt (aA *Kohlhaas*, FR 2014, 545; *von Wolfersdorff*, DB 2017, 2127). Das muss für Nr. 2 entsprechend gelten. Allerdings wendet die FinVerw. trotz der Rspr. des BFH in den Fällen von Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 eine Vereinfachungsregelung an, wonach die Berechnung der 35 €-Grenze nur aus der Zuwendung selbst erfolgt (BMF v. 29.4. 2008 – IV B 2 - S 2297 – b/07/001 2008/0210802, BStBl. I 2008, 566, Rz. 25; OFD NRW v. 25.9.2017, DB 2017, 2450).

Einstweilen frei. 1201–1204

3. Allgemeine Nachweispflicht für Bewirtungskosten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2) 1205

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 (FG Münster v. 28.11.2014 – 14 K 2477/12 E, U, 2015, 453, rkr.; vgl. Anm. 1200). 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 Abs. 5–9 „Unterschrift" EStH 2020). 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 (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 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 EStH 2020). Einer Angabe der Adressen der Teilnehmer bedarf es nicht (vgl. *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 554: Anschrift kann ggf. 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. Erforderlich ist grds. die Benennung aller Personen, die an der Bewirtung teilgenommen haben. Das gilt auch für Stpfl., denen im Hinblick auf die Teilnehmer der Bewirtung ein Auskunftsverweigerungsrecht zusteht (BFH v. 15.1.1998 – VI R 81/96, BStBl. II 1998, 263 [Journalist]; BFH v. 26.2.2004 – IV R 50/01, BStBl. II 2004, 502 [RA]). 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; BFH v. 11.8.1994 – IV R 45/93, BFH/NV 1995, 206; BFH v. 18.4.2012 – X R 57/09, BStBl. II 2012, 770). 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 Sätze 2 und 3 EStH 2020) 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 EStH 2018).

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 EStH 2018). Dabei genügt eine nachvollziehbare Kurzbeschreibung (zB „Kaufverhandlungen mit … über Fabrikationsmaschinen", „Verkaufsgespräch mit Leiter des Einkaufs der Firma …"). Allgemein gehaltene Beschreibungen wie „Geschäftsessen", „Kontaktpflege" oder „Arbeitsessen" reichen hingegen nicht (FG Münster v. 28.11.2014 – 14 K 2477/12 E, U, 2015, 453, rkr.; vgl. auch H 4.10 Abs. 5–9 „Anlass der Bewirtung" EStH 2020).

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 Rechtsbe-

helfsverfahrens 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. AA *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 739 (11/2020); offengelassen in BFH v. 13.5.2004 – IV R 47/02, BFH/NV 2004, 1402.

Von der Ergänzung des Eigenbelegs ist die Ergänzung der nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 beizufügenden Gaststättenrechnung zu unterscheiden; s. Anm. 1211.

Einstweilen frei. 1206–1209

4. Spezielle Nachweispflicht für Bewirtung in einer Gaststätte (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 3)

a) Beifügen der Rechnung 1210

Für den Fall der Bewirtung in einer Gaststätte ergeben sich die Voraussetzungen zur Erfüllung der Nachweispflicht hinsichtlich der Bewirtungsaufwendungen aus Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 als lex specialis zu Nr. 2 Satz 2 (BFH v. 18.4. 2012 – X R 58/09, BFH/NV 2012, 1768). Nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 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. Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 Halbs. 2 beizufügen ist. Das Beifügen einer ordnungsgemäßen Rechnung ist materiell-rechtl. Voraussetzung für den BA-Abzug (BFH v. 18.4. 2012 – X R 58/09, BFH/NV 2012, 1768). 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 Sätze 5–7 EStH 2020).

b) Form und Inhalt der Rechnung 1211

Form (maschinelle Erstellung und Registrierung): Nach R 4.10 Abs. 8 Satz 8 EStH 2020 muss die Rechnung maschinell erstellt und registriert sein (zust. *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 555; aA FG Berlin-Brandenb. v. 8.11.2021 – 16 K 11381/18, DStZ 2022, 262, NZB, Az. BFH VI B 3/22: handgeschriebene Rechnung reicht aus; *Nacke* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1700 [12/2019], der einen Verstoß gegen die gesetzlichen Vorgaben sieht).

Inhalt: Die Rechnung muss den Anforderungen des UStRechts (§ 14 UStG; §§ 31 ff. UStDV) entsprechen (R 4.10 Abs. 8 Satz 8 EStH 2020). Das bedeutet Folgendes:

- *Name und Anschrift der Gaststätte* müssen aus der Rechnung ersichtlich sein.
- *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 EStH 2020).

- *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 EStH 2020 verlangt, dass die in Anspruch genommenen Leistungen nach Art und Umfang bezeichnet werden (aA *Nacke* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1700 [12/2019], der einen Verstoß gegen die gesetzlichen Vorgaben sieht).
- *Preis der einzelnen Bewirtungsleistung und Trinkgeld:* Nach R 4.10 Abs. 8 Satz 9 Halbs. 2 EStH 2020 genügt es nicht, dass die für die Bewirtung in Rechnung gestellte 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; BFH v. 18.4.2012 – X R 57/09, BStBl. II 2012, 770: kein ersetzender Nachweis durch Kreditkartenabrechnung; BFH v. 18.4.2012 – X R 58/09, BFH/NV 2012, 1768; FG Berlin-Brandenb. v. 8.11.2021 – 16 K 11381/18, DStZ 2022, 262, NZB, Az. BFH VI B 3/22; R 4.10 Abs. 8 Satz 4 EStH 2020; vgl. auch § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG). Übersteigt der Gesamtbetrag der Rechnung 150 € nicht, so kann hierauf verzichtet werden (R 4.10 Abs. 8 Satz 4 EStH 2020). Dass der Name des bewirtenden Stpfl. von der Registrierkasse aufgedruckt wurde, ist nicht erforderlich (BMF v. 30.6.2021 – IV C 6 - S 2145/19/10003:003, juris, Rz. 9). 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; BFH v. 2.10.1990 – VIII R 62/86, BStBl. II 1991, 174; BFH v. 18.4.2012 – X R 58/09, BFH/NV 2012, 1768; H 4.10 Abs. 5–9 „Nachholung von Angaben" EStH 2020); 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).
- Siehe insgesamt auch BMF v. 30.6.2021 – IV C 6 - S 2145/19/10003:003, juris, insbes. zur zwingenden maschinellen Erstellung und elektronischen Aufzeichnung der Bewirtungsrechnung bei Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems mit Kassenfunktion sowie zur digitalen oder digitalisierten Bewirtungsrechnung.

1212–1239 Einstweilen frei.

V. Abzugsverbot für Gästehäuser (Abs. 5 Satz 1 Nr. 3)

1240 1. Systematische Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 3

Schrifttum: *Börnstein*, Einschränkung des Abzugs von Spesen und anderen Repräsentationskosten, DStZ/A 1960, 221; *Littmann*, Ausgewählte aktuelle Einkommensteuerfragen, StbJb. 1960/61, 125; *Thiel*, Das Steueränderungsgesetz 1960, FR 1960, Beilage zu Nr. 5, 1; *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 Gästehäuser bei den Ertragsteuern, DStZ/A 1965, 300; *Söffing*, Betrieblich veranlasste Aufwendungen für Geschenke, Gästehäuser und ähnliche, die Lebensführung berührende Zwecke, Inf. 1968, 143; *Groh*, Spesengüter im Jahresabschluss, FR 1975, 290; *o.V.*, Bewirtungen in Gästehäusern, DB 1976, 1260; *Arndt*, Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben nach § 4 (5) EStG bei der Gewinnberechnung, FR 1984, 412.

Zweck: Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 lässt die genannten Aufwendungen deshalb nicht zum BA-Abzug zu, weil sie ihrer Art nach als überflüssige und unangemessene Repräsentation anzusehen sind (BTDrucks. 3/1811, 8; 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 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 als ergänzendes Abzugsverbot (zum Verhältnis zu § 12 Nr. 1 s.u.).

Abgrenzungsfragen:

- *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 EStH 2020). Vgl. zu Überschneidungsfällen zu Nr. 2 Anm. 1180 sowie zur Abgrenzung zwischen den Aufwendungen Anm. 1250.
- *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 Anm. 1600 ff.).
- *Abs. 5 Satz 2* schränkt das Abzugsverbot des Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ein, soweit die in Nr. 3 bezeichneten Zwecke Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Stpfl. sind (s. Anm. 1900 ff.). Handelt der Stpfl. ohne Gewinnabsicht, so gilt das Abzugsverbot auch dann, wenn er Einnahmen erzielt. Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ist nach dem Wortlaut nicht auf ein Abzugsverbot von Aufwendungen beschränkt, die die erzielten Einnahmen übersteigen (vgl. zur Behandlung der Einnahmen Anm. 560).
- *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. Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 keine Bedeutung, da Nr. 3 bereits ein uneingeschränktes Abzugsverbot vorsieht.
- *§ 12 Nr. 1* hat keinen Einfluss auf das Abzugsverbot nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 3, da § 12 Nr. 1 nur Aufwendungen erfasst, die nicht betrieblich veranlasst und damit keine BA sind. Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 gilt hingegen nur für BA (s. Anm. 1100).

Einstweilen frei. 1241–1249

2. Abzugsverbot für Aufwendungen für Einrichtungen, die der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung dienen

1250 a) Aufwendungen für Einrichtungen des Steuerpflichtigen, die der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung dienen (Gästehäuser)

Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 betrifft nur Aufwendungen für Einrichtungen des Stpfl., soweit sie der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Gästen dienen. Damit nimmt Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 eine sachliche Beschränkung nach den Zwecken vor, denen die Einrichtung dient.

Aufwendungen: Siehe Anm. 751 ff.

Der Begriff der Einrichtung ist nicht auf Bauwerke beschränkt und erfordert auch keine feste Verbindung mit dem Erdboden oder eine bestimmte Größe. Erfasst werden vielmehr alle Gegenstände, die zur Verwirklichung der in Abs. 5 Satz 1 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 Abs. 5 Satz 1 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 (*Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. I 15 [9/2021]).

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 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 nicht anwendbar (*Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. I 16 [9/2021]; uU aber Abzugsverbot nach Abs. 5 Satz 1 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. 1260). Der Betrieb aufgrund eines Nutzungsverhältnisses (Miete, Pacht, Leihe) reicht aus (Nds. FG v. 17.2.2005 – 12 K 3837/02 E, EFG 2005, 1261, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 10.11.2020 – 8 K 8008/19, EFG 2021, 544, Rev., Az. BFH XI R 37/20; *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. I 16 [9/2021] mwN; aA *Oswald*, DStZ/A 1965, 300 [301]).

Die Zwecke der Einrichtung:

- *Bewirtung* ist das Darreichen von Speisen und Getränken (so auch die Definition der Bewirtungsaufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 2). Eine Einrichtung dient der Bewirtung, 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), Kleinkunstbühne, Varieté.

▶ *Gästehäuser:* Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 verwendet als Klammerdefinition den Begriff der Gästehäuser. Es handelt sich dabei um einen vereinfachenden Kurzbegriff, der alle Einrichtungen des Stpfl. 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 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 genannten Zwecken dienen, s. Anm. 1260.

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 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 demgegenüber bei Aufwendungen, die mit einem konkreten Anlass (zB einer Musikaufführung oder einer Bewirtung) in Zusammenhang stehen (s. Anm. 1260).

Einstweilen frei. 1251–1254

b) Nicht-Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen als Begünstigte 1255

Die bewirteten, beherbergten oder unterhaltenen Personen dürfen nicht ArbN des Stpfl. sein. ArbN des Stpfl. sind in Anlehnung an die Definition in § 1 Abs. 1 LStDV Personen, die im Dienst des Stpfl. angestellt oder beschäftigt sind oder waren und die aus diesem Dienstverhältnis oder einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen. Ebenfalls zu den ArbN des Stpfl. gehören Rechtsnachfolger dieser Personen, die Arbeitslohn aus einem früheren Dienstverhältnis des Rechtsvorgängers zum Stpfl. beziehen (ausführl. zum Begriff des ArbN § 19 Anm. 60 f.). arbeitnehmerähnliche Verhältnisse reichen für das Abzugsverbot nicht aus (*o. V.*, DB 1976, 1260). Auch sog. freie Mitarbeiter werden von der Regelung nicht erfasst (FG Berlin-Brandenb. v. 10.11.2020 – 8 K 8008/19, EFG 2021, 544, Rev., Az. BFH XI R 37/20).

c) Einrichtungen außerhalb des Orts eines Betriebs des Steuerpflichtigen 1256

Die Einrichtung muss außerhalb des Orts eines Betriebs des Stpfl. liegen. Aufwendungen für Einrichtungen am Ort des Betriebs sind in vollem Umfang als BA abziehbar.

Betrieb iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ist jede mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete BS, Zweigniederlassung oder Filiale. Zum Teil wird als weitere Voraussetzung gefordert, dass diese BS, Zweigniederlassung oder Filiale üblicherweise von Geschäftsfreunden besucht wird (FG Berlin-Brandenb. v. 10.11.2020 – 8 K 8008/19, EFG 2021, 544, Rev., Az. BFH XI R 37/20; R 4.10 Abs. 10 Satz 3 EStH 2020; *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. I 19 [9/2021] mwN). Darauf kommt es uE nicht an, weil auch die Produktionsstätte des Stpfl., die von Geschäftsfreunden nicht aufgesucht wird, ein Betrieb iSd. Abs. 5 Satz 1 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. Dies ergibt sich aus dem Zweck des Abs. 5 Satz 1 Nr. 3. Die Vorschrift soll verhindern, dass Aufwendungen für Einrichtungen, die in größerer Entfernung vom Betrieb und mögli-

cherweise 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 (mit dieser Argumentation auch FG Berlin-Brandenb. v. 10.11.2020 – 8 K 8008/19, EFG 2021, 544, Rev., Az. BFH XI R 37/20).

Liegt die Einrichtung in einem Gebiet, das zwar nicht zu der politischen Gemeinde des Betriebssitzes 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. Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 findet keine Anwendung (BFH v. 9.4.1968 – I 156/65, BStBl. II 1968, 603; BFH v. 3.8.2005 – I B 44/05, BFH/NV 2005, 2228; 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]).

1257–1259 Einstweilen frei.

1260 d) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 3

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 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 Abs. 5 Satz 1 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. 1240). 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 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 genannten als auch anderen betrieblichen Zwecken (zB der Bewirtung von ArbN), so sind die Aufwendungen für die nicht von Abs. 5 Satz 1 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 Abs. 10–11 „Ferienhausüberlassung an Arbeitnehmer" EStH 2020). Dabei sind die für die einzelnen Bereiche der Nutzung angefallenen Aufwendungen zu trennen. Einzeln 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.

Insbesondere kommt eine Aufteilung in Betracht, die die genutzte Fläche (bei gleichzeitiger Nutzung für mehrere Zwecke) oder die Zeit der Nutzung (bei aufei-

nander folgender Nutzung für verschiedene Zwecke) berücksichtigt. Auch Mischformen zwischen diesen Aufteilungsarten sind denkbar.

Gehört die Einrichtung zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen – was sich nach allgemeinen Grundsätzen bestimmt –, so muss er sie trotz der Regelung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 in seiner Bilanz ausweisen. Für die Bewertung gelten die allgemeinen Vorschriften (BFH v. 12.12.1973 – VIII R 40/69, BStBl. II 1974, 207; BFH 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 Abs. 5 Satz 1 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; BFH v. 23.5.1985 – VIII R 300/81, BFH/NV 1986, 18 (20); BFH v. 8.10.1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853, zu Abs. 5 Satz 1 Nr. 7; aA *Theis*/*Quicken*, FR 1961, Beilage zu Nr. 2, 1 (8); *Thiel*, FR 1960, Beilage 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 Abs. 5 Satz 1 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 Abs. 1 „Veräußerung von Wirtschaftsgütern" EStH 2020). Der Berücksichtigung der Veräußerungskosten steht Abs. 5 Satz 1 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. 1250 aE).

Einstweilen frei. 1261–1299

VI. Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, Segeljachten oder Motorjachten usw. (Abs. 5 Satz 1 Nr. 4)

1. Systematische Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht 1300

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; *Eckert*, Oldtimer als Dienstwagen, DStR 2012, 1119; *Reese*/*Kahnwald*, Ertragsteuerliche Behandlung von Regatta-Begleitfahrten, BB 2013, 1634; *Schiffers*/*Feldgen*, Steuerliche Fragestellungen bei der Durchführung werbewirksamer Veranstaltungen – sog. Event-Marketing, DStZ 2014, 571; *Klenk*, Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Jagdaufwendungen, UR 2017, 819; *Renner*, Bewirtung, insbesondere Eventmarketing, als abzugsfähige Werbemaßnahme, DStZ 2017, 725.

Zweck: Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 lässt die genannten Aufwendungen deshalb nicht zum BA-Abzug zu, weil sie ihrer Art nach als überflüssige und unangemessene Repräsentation anzusehen sind (BTDrucks. 3/1811, 8; BTDrucks. 7/1470, 221, dazu auch

BFH v. 2.8.2012 – IV R 25/09, BStBl. II 2012, 824; BFH v. 16.12.2015 – IV R 24/13, BStBl. II 2017, 224; BFH v. 13.7.2016 – VIII R 26/14, BStBl. II 2017, 161) 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 allgemein dem (typischerweise) nicht rein betrieblich veranlassten Bereich der Spesensphäre zugeordnet werden (*Kirchhof* in 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 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 als ergänzendes Abzugsverbot (zum Verhältnis zu § 12 Nr. 1 s.u.).

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Regelung der Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 bestehen nicht. Soweit das Abzugsverbot das objektive Nettoprinzip durchbricht, ist dies gerechtfertigt, weil diese Aufwendungen die Privatsphäre des Stpfl. berühren (s. auch Anm. 1100).

Abgrenzungsfragen:

- *Abs. 5 Satz 1 Nr. 1* kann neben Nr. 3 erfüllt sein, zB wenn der Stpfl. einen von Nr. 4 erfassten Vorteil einem Dritten unentgeltlich zuwendet. In diesen Fällen ist Nr. 4 als lex specialis wegen des angeordneten vollständigen Abzugsverbots anzuwenden (zu Überschneidungsfällen vgl. auch Anm. 1140).
- *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. BFH v. 16.12.2015 – IV R 24/13, BStBl. II 2017, 224; BFH v. 16.12.2015 – IV R 24/13, BStBl. II 2017, 224, Rz. 30; zur Abgrenzung zwischen den Aufwendungen Anm. 1320). Ob die Aufwendungen dabei tatsächlich mit einem in Nr. 4 genannten Zweck zusammenhängen ist nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden (s. Anm. 1335). Sind sie vorrangig durch einen geschäftlichen Zweck iSd. Nr. 2 veranlasst, so tritt das Abzugsverbot der Nr. 4 zurück (glA *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. J 15 [9/2021]).
- *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 (uE fraglich in der Abgrenzung: FG Hamb. v. 11.10.2018 – 2 K 116/18, MwStR 2019, 289, rkr., zur USt; vgl. auch Anm. 1600 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. Anm. 1900 ff.; vgl. zur Behandlung der Einnahmen Anm. 560).
- *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. 1100).

▶ *§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG:* Ein Konkurrenzverhältnis zur vGA kann entstehen, wenn zB eine KapGes. eine Segeljacht unterhält, die von ihren Gesellschaftern privat genutzt wird. Nach BFH (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, FR 1997, 311 [312]) stehen Abs. 5 Satz 1 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.

Einstweilen frei. 1301–1319

2. Abzugsverbot für Aufwendungen für Jagd, Fischerei, Segel- und Motorjachten und ähnliche Zwecke

a) Aufwendungen für Jagd und Ähnliches

aa) Aufwendungen für die in Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 genannten Zwecke 1320

Aufwendungen: Siehe 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.

Abzugrenzen sind die Aufwendungen für die genannten Zwecke von solchen betrieblichen Aufwendungen, die der Stpfl. nur gelegentlich zur Ausübung eines in Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 genannten Zwecks tätigt. Sie fallen nicht unter das Abzugsverbot des Abs. 5 Satz 1 Nr. 4, sofern die Tätigkeit, die die Aufwendungen verursacht, keinen Zusammenhang mit der Zweckverfolgung nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 aufweist, so zB dann, wenn während einer Jagdveranstaltung ein separates Geschäftsessen stattfindet. Erforderlich ist für das Abzugsverbot nach Nr. 4 vielmehr, dass die Aufwendungen eine Berührung zur Lebensführung und zur wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Stellung der durch sie begünstigten Geschäftsfreunde des Stpfl. haben, was bei Vorliegen der Voraussetzungen von Nr. 4 typisierend unterstellt wird, ohne dass es eines konkret feststellbaren Zusammenhangs bedarf (BFH v. 3.2.1993 – I R 18/92, BStBl. II 1993, 367, unter II.2; BFH v. 2.8.2012 – IV R 25/09, BStBl. II 2012, 824, Rz. 8 f.; BFH v. 16.12.2015 – IV R 24/13, BStBl. II 2017, 224, Rz. 23; BFH v. 13.7.2016 – VIII R 26/14, BStBl. II 2017, 161, Rz. 17; FG Köln v. 18.4.2018 – 9 K 2738/15, EFG 2018, 1405, nrkr., Rev. Az. BFH XI R 19/18). Aus diesem Grunde kommt uE eine Aufteilung gemischt veranlasster Aufwendungen selbst unter Berücksichtigung der Rspr. des BFH zur Aufteilung von untrennbar privat und betrieblich veranlassten Aufwendungen (s. § 12 Anm. 66 ff.) nicht in Betracht, weil die gemischte Verursachung der Aufwendungen den Zusammenhang mit der Zweckverfolgung nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 begründet.

Jagd ist das Erlegen und die Hege (Pflege und Erhaltung) von jagdbarem Wild iSd. BundesjagdG. Für andere Länder können sich Unterschiede ergeben. Abs. 5 Satz 1

Nr. 4 erfasst Aufwendungen für Waffen, Munition, Jagdhunde, Ferngläser, typische Jagdkleidung (sofern nicht bereits nach § 12 ohnehin als private Kleidung angesehen), Jagdschein, Jagdberechtigungskarte, Waffenschein, 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. Abs. 5 Satz 1 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 allgemeinen 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 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ebenfalls genannten ähnlichen Zwecke in Betracht (s.u.). Abs. 5 Satz 1 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 allgemeinen Sprachgebrauch nicht als „Jacht" bezeichnet (unklar BFH v. 10.5.2001 – IV R 6/00, BStBl. II 2001, 575 [576]). Ein Abzugsverbot von Aufwendungen für derartige Schiffe kommt aber über die in Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ebenfalls genannten ähnlichen Zwecke in Betracht (s.u.). Zu den erfassten Aufwendungen s. „Segeljacht".

Ähnliche Zwecke iSd. Abs. 5 Satz 1 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 (BFH v. 3.2.1993 – I R 18/92, BStBl. II 1993, 367; BFH v. 10.5.2001 – IV R 6/00, BStBl. II 2001, 575; BFH v. 7.2.2007 – I R 27-29/05, BFH/NV 2007, 1230; FG Köln v. 18.4.2018 – 9 K 2738/15, EFG 2018, 1405, nrkr., Rev. Az. BFH XI R 19/18), ohne dass dabei eigene Einrichtungen des Stpfl. genutzt werden müssen und ohne dass es einer sportlichen Betätigung der Gäste bedarf (BFH v. 13.7.2016 – VIII R 26/14, BStBl. II 2017, 161, Rz. 14 ff.). Dazu gehören:

- *Fluggeräte jeder Art mit Ausnahme von Flugzeugen*, die ausschließlich als betriebliches Transportmittel eingesetzt werden und damit nicht der Repräsentation oder Freizeitgestaltung dienen (s. aber FG Köln v. 4.7.2019 – 10 K 1962/15, EFG 2020, 878, rkr., zur USt);
- *Golfplätze* (amtliche Begr. des StÄndG 1960, BTDrucks. III/1811, 8);

- *Golfturniere*, selbst wenn dabei Spendengelder eingeworben werden sollen (BFH v. 16.12.2015 – IV R 24/13, BStBl. II 2017, 224, mit einer Abgrenzung zum Sponsoring, s. dazu auch Anm. 967);
- *Herrenabende* (FG Düss. v. 31.7.2018 – 10 K 3355/16 F, U, EFG 2019, 22, rkr.; s. dazu aber auch BFH v. 13.7.2016 – VIII R 26/14, BStBl. II 2017, 161);
- *Oldtimer* (BFH v. 10.8.2011 – I B 42/11, BFH/NV 2011, 2097 mwN);
- *Parkanlagen*, weil der Freizeitgestaltung und der Repräsentation dienend;
- *Pferderennstall* (FG Köln v. 18.4.2018 – 9 K 2738/15, EFG 2018, 1405, nrkr., Rev. Az. BFH XI R 19/18);
- *Regattabegleitfahrten* (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 Art und Zusammenhang her mit denjenigen Aufwendungen vergleichbar sein, die bei den o.g. anderen Zwecken (Jagd, Fischerei, Segel- oder Motorjacht) nicht abziehbar sind (s. zu dieser Abgrenzung BFH v. 13.7.2016 – VIII R 26/14, BStBl. II 2017, 161, Rz. 21, betr. Herrenabende; diesbezüglich uE fraglich: FG Hamb. v. 11.10.2018 – 2 K 116/18, MwStR 2019, 289, rkr., zur USt). Zum Betrieb mit Gewinnabsicht sowie zur Nutzung insbes. von Sport-, Tennis- und Golfplätzen sowie Schwimmbädern als Nebenanlagen eines Gewerbebetriebs s. Anm. 1330.

Einstweilen frei. 1321–1329

bb) Nicht von Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 erfasste Fallkonstellationen 1330

Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 erfasst folgende Fallkonstellationen nicht:

Einsatz von unter Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 fallenden Wirtschaftsgütern ohne Repräsentations- oder Unterhaltungszweck. Das ist zB der Fall, wenn der Stpfl. die von Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 grds. erfassten WG lediglich im Rahmen der allgemeinen 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; BFH 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; BFH v. 20.2.2019 – XI B 15/18, BFH/NV 2020, 207; FG Berlin-Brandenb. v. 20.10.2016 – 4 K 4236/14, EFG 2017, 192, rkr.; zur Abgrenzung s. BFH v. 2.8.2012 – IV R 25/09,

BStBl. II 2012, 824). 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 (ähnlich BFH v. 2.8.2012 – IV R 25/09, BStBl. II 2012, 824: Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 greift ein, wenn ein Zusammenhang mit der Unterhaltung der Teilnehmer oder der Repräsentation des Unternehmens nicht ausgeschlossen werden kann; krit. hinsichtlich der Nichtanwendung der Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 auch: *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 754 [11/2020]; *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. J 17 [9/2021]; *Gorsky*, DStZ/A 1993, 613 [617 f.]). Ist der BA-Abzug nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 nicht ausgeschlossen, so kommt immer noch eine (teilweise) Korrektur nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 in Betracht (s. Anm. 1600).

Aufwendungen für betriebliche Sozialeinrichtungen sind im Wege der teleologischen Reduktion ebenfalls vom Anwendungsbereich der Abs. 5 Satz 1 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; BFH v. 4.7.1985 – V R 82/77, BStBl. II 1985, 538; *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. J 22 [9/2021]). 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 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ein (BFH v. 7.11.1963 – IV 117/60 F, BStBl. III 1964, 181; BFH v. 30.7.1980 – I R 111/77, BStBl. II 1981, 58; BFH v. 28.4.1983 – IV R 131/79, BStBl. II 1983, 668; *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. J 23 [9/2021]). 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 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4. Bei Untrennbarkeit liegen insgesamt nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 nichtabziehbare Aufwendungen vor (s. auch Anm. 1320).

Betätigung mit Gewinnabsicht schließt nach Abs. 5 Satz 2 das Abzugsverbot der Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 aus (ausführl. Anm. 1900 ff.; vgl. BFH v. 19.7.1990 – IV R 82/89, BStBl. II 1991, 333, betr. Trabrennstall; BFH v. 16.1.2003 – V B 144/01, BFH/NV 2003, 666, betr. Wohnmobilvermietung; BFH v. 2.7.2008 – XI R 59/06, HFR 2009, 390; BFH 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.

1331–1334 Einstweilen frei.

1335 b) Aufwendungen für die mit den genannten Zwecken zusammenhängenden Bewirtungen

Anders als die Regelung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 ordnet Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 für die mit den genannten Zwecken (Jagd, Fischerei, Segeljacht, Motorjacht oder ähnliche Zwecke) zusammenhängenden Bewirtungsaufwendungen (s. zum Begriff Anm. 1185) ein vollständiges Abzugsverbot an (zum Verhältnis der Vorschriften zueinander s. Anm. 1300). Ein solcher Zusammenhang liegt vor, wenn die Bewirtung (auch) durch einen der in Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 genannten Zwecke veranlasst ist (BFH v.

16.12.2015 – IV R 24/13, BStBl. II 2017, 224, Rz. 30). Dazu gehören zB das Mittagessen während oder das Abendessen nach einer Jagdveranstaltung, die während des Aufenthalts auf einer Jacht gereichten Speisen und Getränke und die Bewirtung anlässlich eines Golfturniers (BFH v. 16.12.2015 – IV R 24/13, BStBl. II 2017, 224, Rz. 30). Verfolgt der Stpfl. den Zweck mit Gewinnabsicht oder nicht aus Gründen der Repräsentation oder Unterhaltung von Geschäftsfreunden (s. Anm. 1330), so greift Abs. 5 Satz 1 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 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 zu beachten.

c) Rechtsfolge 1336

Sofern die tatbestandlichen Voraussetzungen vorliegen, dürfen die Aufwendungen den Gewinn nicht mindern (s. zum Umfang auch BFH v. 16.12.2015 – IV R 24/13, BStBl. II 2017, 224, Rz. 29 ff.: alle Aufwendungen, die damit zusammenhängen, und zwar inklusive der Aufwendungen für Bewirtungen). Vgl. Anm. 1120.

Einstweilen frei. 1337–1359

VII. Mehraufwendungen für die Verpflegung als Betriebsausgaben (Abs. 5 Satz 1 Nr. 5)

Schrifttum: *Albert*/*Heitmann*, Überlegungen zu einer Neuregelung der lohnsteuerlichen Behandlung von Auswärtstätigkeiten, FR 1993, 285; *Thomas*, Verpflegungsaufwendungen im Lohnsteuerrecht, StbJb. 1995/96, 331; *Albert*, Auswärtstätigkeiten im Lohnsteuerrecht, FR 1999, 1228; *Schneider*, Die Reform des Reisekostenrechts – Übereinstimmungen und Abweichungen zur bisherigen BFH-Rechtsprechung, NWB 2013, Beilage zu Heft 9, 44; *Hörhammer*/*Buschner*, Auswirkungen der Reisekostenreform auf die Gewinnermittlung – Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 23.12.2014, NWB 2015, 484; *Hermes*, Steuerliches Reisekostenrecht: aktuelle Entwicklungen und Zweifelsfragen, NWB 2017, 1278; *Ott*, Steuerlicher Gleichlauf der ersten Tätigkeitsstätte mit der ersten Betriebsstätte? – Bestimmung der ersten Betriebsstätte allein nach quantitativen Kriterien?, DStR 2021, 700.

Vgl. auch das Schrifttum vor § 9 Anm. 1.

1. Tatbestand des Abs. 5 Satz 1 Nr. 5

a) Begriff der Mehraufwendungen für Verpflegung (Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1) 1360

Begriff der Verpflegungsmehraufwendungen: 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 (*Albert*/*Heitmann*, FR 1993, 285 [286]; BFH v. 24.2.2011 – VI R 66/10, BStBl. II 2012, 27).

Teil der Reisekosten: Die abzugsfähigen Mehraufwendungen für Verpflegung stellen terminologisch einen Unterfall von Reisekosten und somit BA dar. Das ergibt sich zwar nicht aus Satz 1, aber aus Satz 2. Auch R 9.4 Satz 1 LStR 2015 definiert die Reisekosten als Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungs- und Reisenebenkosten. Diese Regelung ist auch für die BA entsprechend anzuwenden (R 4.12 Abs. 2 Satz 1 EStR 2012).

Nicht abzugsfähige Betriebsausgabe: Abs. 5 Satz 1 bestimmt den Grundsatz, dass die tatsächlichen Mehraufwendungen für die Verpflegung nicht abziehbare BA sind, denn Aufwendungen für die Ernährung berühren den Bereich der allgemeinen Lebensführung iSv. § 12 Nr. 1 Satz 2. Dies gilt auch für betrieblich bedingte Mehraufwendungen für Verpflegung (bspw. zusätzlichen Ernährungsbedarf eines Profisportlers, BFH v. 9.4.2014 – X R 40/11, BFH/NV 2014, 1359).

1361 **b) Abziehbarkeit von Mehraufwendungen für Verpflegung (Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2)**

Pauschalierte Betriebsausgaben für Verpflegungsmehraufwendungen: Der Stpfl. kann Mehraufwendungen für die Verpflegung abw. von Satz 1 nur – pauschal begrenzt – gewinnmindernd berücksichtigen, wenn er vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt betrieblich tätig wird, da hier von einer weitaus überwiegenden betrieblichen Veranlassung auszugehen ist (BFH v. 15.9.1988 – IV R 116/85, BStBl. II 1989, 276).

Wohnung: Dies ist jeder Wohnraum, der einem Stpfl. als ständige Unterbringung außerhalb der Arbeitszeit dient. Da es auf die Abwesenheit von der Wohnung ankommt, genügt jeder Wohn- und Schlafraum ungeachtet der individuellen Ausstattung und Einrichtung (s. § 9 Anm. 452). Unmaßgeblich ist, ob der Wohnraum den Mittelpunkt der privaten Lebensführung darstellt.

Zu den Mindestvoraussetzungen einer Wohnung vgl. § 1 Anm. 63. Die Einschränkungen des bewertungsrechtl. Wohnungsbegriffs (§ 181 Abs. 9 BewG) sind unbeachtlich.

Betriebliche Tätigkeit: Der Stpfl. muss außerhalb (auswärts) betrieblich oder beruflich veranlasst tätig werden. Die Erwerbstätigkeit muss zumindest ganz überwiegender Veranlassungsgrund der Auswärtstätigkeit sein.

Mittelpunkt einer dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit: Dieser entspricht der regelmäßigen Arbeitsstätte iSd. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG aF. Hierunter ist der (ortsgebundene) Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des ArbN zu verstehen (BFH v. 13.5.2020 – VI R 38/18, BFH/NV 2020, 1253), die der Stpfl. nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, dh. fortdauernd und immer wieder zur Ausübung seiner betrieblichen Tätigkeit aufsuchen muss (BFH v. 12.7.2021 – VI R 1/19, BFH/NV 2022, 19; elf Fahrten in einen Forst genügen nicht). Erforderlich ist eine ortsfeste Einrichtung (BFH v. 16.11.2005 – VI R 12/04, BStBl. II 2006, 267; BFH v. 11.11.2014 – VIII R 46/12, juris). Entgegen früherer Rspr. ist es unerheblich, ob die dort zu erbringenden Arbeiten ein qualitatives Übergewicht besitzen und den wesentlichen Teil der Arbeitsleistung ausmachen (BFH v. 10.10.1994 – VI R 2/92, BStBl. II 1995, 137; vgl. zur alten Rechtslage insbes. *Thomas*, StbJb. 1995/96, 331; *Albert*, FR 1999, 1228 [1233]).

Erste Betriebsstätte: Die FinVerw. ist der Ansicht, dass „wegen der gebotenen Gleichbehandlung" von ArbN und Stpfl. mit Gewinneinkünften und der Änderung des Reisekostenrechts ab dem Jahr 2014 der in § 9 Abs. 4 eingeführte Begriff

der ersten Tätigkeitsstätte (§ 9 Anm. 545) auch im Rahmen der Gewinneinkünfte heranzuziehen sei (BMF v. 23.12.2014 – IV C 6 - S 2145/10/10005:001, BStBl. I 2015, 26, Rz. 1). Erforderlich sei eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Stpfl., des Auftraggebers oder eines vom Auftraggeber bestimmten Dritten, an der oder von der aus die strechtl. relevante Tätigkeit dauerhaft ausgeübt wird. Ferner will die FinVerw. die Tatbestandsmerkmale der Prognose einer Dauerhaftigkeit (voraussichtlich mehr als 48 Monate oder für die gesamte Dauer der betrieblichen Tätigkeit) auf alle Stpfl. übertragen (BMF v. 23.12.2014 – IV C 6 - S 2145/10/10005:001, BStBl. I 2015, 26, Rz. 1, 2; umfassend auch *Hörhammer/Buschner*, NWB 2015, 484; ebenso für nur eine BS *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 585).

Eigene Auffassung: Dem kann nur im Erg. gefolgt werden, weil die gesetzliche Definition des § 9 Abs. 4 weitestgehend mit der bisherigen Rspr. übereinstimmt (vgl. *Schneider*, NWB 2013, 44; ebenso *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 767 [11/2020]; Rechtsfrage offen gelassen durch BFH v. 16.2.2022 – X R 14/19, DB 2022, 2002, weil der Tatbestand nach den Feststellungen der Vorinstanz erfüllt war; FG Düss. v. 11.3.2019 – 9 K 1960/17 E, G, EFG 2019, 873), insbes. ist die Rspr. zuletzt ebenfalls von einer Prognoseentscheidung ausgegangen. Zu fragen ist, ob sich der Stpfl. zu Beginn der jeweiligen Tätigkeit („ex ante") darauf hat einrichten können, am Ort dauerhaft tätig zu sein (BFH v. 17.6.2010 – VI R 35/08, BStBl. II 2010, 852). Vorübergehend auswärtig tätig ist der Stpfl., wenn er voraussichtlich an die BS zurückkehren und dort seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit fortsetzen wird. Der vorübergehend aufgesuchten auswärtigen Tätigkeitsstätte steht also im Regelfall eine regelmäßige oder dauerhafte Stätte gegenüber. Eine Auswärtstätigkeit ist nicht vorübergehend, wenn diese Tätigkeitsstätte selbst Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit wird. Auch der Verweis auf § 9 Abs. 4a und der dortige Bezug auf § 9 Abs. 4 führt nicht dazu, dass unmittelbar die Regelungen der ersten Tätigkeitsstätte heranzuziehen sind. Besteht gar keine regelmäßige BS (Fahrtätigkeit), ist auf die Abwesenheit von der Wohnung abzustellen (ebenso *Ott*, DStR 2021, 700; aA *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 767 [11/2020]).

Zur Vereinbarkeit der Auffassung im Bereich des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 (Fahrtkosten) vgl. Anm. 1366.

2. Rechtsfolge: Ansatz von Pauschbeträgen 1362

Verweis auf § 9 Abs. 4a: Wird der Stpfl. auswärts betrieblich tätig, kann er pauschale Verpflegungsmehraufwendungen nach Maßgabe des § 9 Abs. 4a Satz 3 abziehen.

Kein Rechtsfolgenverweis auf § 9 Abs. 4a Sätze 1, 2 und 8 bis 11: Die Regelung ist gesetzestechnisch missglückt, denn der Verweis ist uE als eingeschränkter Rechtsfolgenverweis zu verstehen. Zunächst ist davon auszugehen, dass kein Verweis auf § 9 Abs. 4a Sätze 1, 2 und 8 bis 11 erfolgen soll. Ein Verweis auf Sätze 1 und 2 würde zu einer Tatbestandsdoppelung führen, denn insoweit handelt es sich um den sprachlich auf ArbN und WK zugeschnittenen Tatbestand. Sätze 8 bis 11 enthalten Regelungen zur Kürzung der Pauschbeträge nach Satz 3 für Fälle, die nur ArbN betreffen können (Mahlzeitengestellung durch den ArbG, Einbehaltung von Reisekostenvergütungen und pauschale Besteuerung, Zuzahlungen des ArbN, stfreie Erstattungen durch den ArbG). Soweit dem gewerblich/freiberuflich tätigen Stpfl. Mahlzeiten von Auftraggebern oÄ zur Verfügung gestellt werden, wären beim Stpfl. BE anzusetzen, denn „Erstattungen" von Verpflegungsmehraufwendun-

gen – auch in der gesetzlichen Höhe – wären nur für ArbN gem. § 3 Nr. 16 stfrei. Ein Ansatz von BE kann aber unterbleiben, soweit dem Stpfl. nur Snacks vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt werden, die nicht als Ersatz einer Mahlzeit anzusehen sind (vgl. *Hermes*, NWB 2017, 1278 [1283 f.]). Eine Kürzung der Pauschbeträge (dafür *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 577) dürfte aber bei einer Bewirtung durch einen Geschäftspartner vorzunehmen sein. Die Mahlzeitengestellung führt zwar nicht zu BE, da die Bewirtung im betrieblichen Eigeninteresse des Bewirtenden erfolgt (bei ArbN vgl. R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 LStR 2015). Der Pauschbetrag ist aber gleichwohl zu kürzen, weil es tatbestandlich an Mehraufwendungen fehlt.

Höhe der Pauschbeträge: Wie bisher sind die Pauschbeträge für Inlandstätigkeiten gesetzlich geregelt. Die Pauschale beträgt 28 € täglich, wenn der Stpfl. 24 Stunden auswärts beruflich tätig wird bzw. jeweils 14 € für den An- und Abreisetage einer Auswärtstätigkeit mit Übernachtung außerhalb der Wohnung und für Auswärtstätigkeit von mehr als acht Stunden. Für Tätigkeiten im Ausland sieht § 9 Abs. 4a Satz 5 länderweise unterschiedliche Pauschbeträge vor, die das BMF im Einvernehmen mit den obersten FinBeh. der Länder nach Maßgabe der Auslandstagegelder nach dem BRKG festsetzt (vgl. zuletzt BMF v. 3.12.2020 – IV C 5 - S 2353/19/10010:002, BStBl. I 2020, 1256).

Zu Einzelheiten s. § 9 Anm. 565 ff.

Zum Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen im Rahmen einer dHf. vgl. § 9 Anm. 587 f.

1363–1364 Einstweilen frei.

VIII. Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und Familienheimfahrten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6)

Schrifttum: *Söhn*, Entfernungspauschale ohne Aufwendungen?, FR 2001, 950; *Briese*, Entfernungspauschale und negative Unterschiedsbeträge bei Gewerbetreibenden und Freiberuflern, DStR 2003, 1336; *Wesselbaum-Neugebauer*, Die Entfernungspauschale – Subvention oder Werbungskosten?, FR 2004, 385; *Wernsmann*, Die Neuregelung der Entfernungspauschale ist verfassungsgemäß, DStR 2007, 1149; *Richter/Söhn*, Streichung der Entfernungspauschale – (verfassungs-)rechtliche und ökonomische Aspekte, StuW 2008, 117; *Schober*, Kürzung der Entfernungspauschale – Kein Ende in Sicht?, Stbg 2010, 246; *Harder-Buschner/Schramm*, Die Reform des steuerlichen Reisekostenrechts – Darstellung der neuen gesetzlichen Regelungen, NWB 2013, Beilage zu Heft 9, 2; *Weber*, Fahrten eines Freiberuflers zu seinem Kunden, NWB 2013, 3048; *Wünnemann/Gödtel*, Die Reform des Reisekostenrechts: Erste Anwendungs- und Umsetzungsfragen aus Sicht der Wirtschaft, NWB 2013, Beilage zu Heft 9, 36; *Hörhammer/Harder-Buschner*, Auswirkungen der Reisekostenreform auf die Gewinnermittlung – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 23.12.2014, NWB 2015, 484; *Balmes/Hussain*, Diesel oder Super: Das ist hier die Frage, BB 2015, 2909; *Heine*, Erste Tätigkeitsstätte bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DStZ 2020, 582; *Ott*, Steuerlicher Gleichlauf der ersten Tätigkeitsstätte mit der ersten Betriebsstätte? – Bestimmung der ersten Betriebsstätte allein nach quantitativen Kriterien?, DStR 2021, 700; *Rapp/Bongers*, Entfernungspauschale oder Mobilitätsgeld? Steuersenkung statt Steuerrückerstattung!, DB 2022, M4.

1. Verfassungsmäßigkeit von Abs. 5 Satz 1 Nr. 6

1365

Im Einzelfall vollständiges Abzugsverbot: In Einzelfällen führt Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 zu einem vollständigen Abzugsverbot, insbes. wenn die Aufwendungen für betrieblich genutzte Kfz. gering sind (zB bei vollständig abgeschriebenen Kfz. mit geringer

Laufleistung) und die Nutzungsentnahme durch die Listenpreismethode ermittelt wird. Hohe Listenpreise als Ausgangswert bzw. große Entfernungen zwischen Wohnung und BS führen dann zu höheren Entnahmewerten, die durch die gesamten Aufwendungen des Kfz. gedeckelt sein können. Für Aufwendungen, die auf beruflich veranlasste Fahrten entfallen, führt diese Berechnungsweise zu einem vollständigen Abzugsverbot. Dies ist aber Folge der freien Entsch. des Stpfl., kein Fahrtenbuch für das gemischt genutzte WG (Kfz.) zu führen und damit die tatsächlichen betrieblich veranlassten Aufwendungen nachzuweisen. Auf der anderen Seite kann die Entfernungspauschale in Fällen von abgeschriebenen Kfz. und der Ermittlung der Entnahmewerte mittels Fahrtenbuchmethode zu höheren – dann fiktiven – BA führen.

Die Regelung ist unseres Erachtens verfassungsgemäß. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und BS sind von Verfassungs wegen nicht zwingend zum Abzug zuzulassen, weil sie nicht ausschließlich beruflich, sondern auch privat mitveranlasst sind. Die Überwindung einer Distanz zwischen Wohnort und BS ist regelmäßig notwendige Bedingung beruflicher Betätigung. Gleichwohl wird aber die Höhe der Wegekosten in erheblichem Maße auch durch individuelle Entsch. der Stpfl. beeinflusst (Wahl des Verkehrsmittels; Wahl des Wohnorts; 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 (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; schon frühzeitig auch *Wernsmann*, DStR 2007, 1149).

Die Höhe der Entfernungspauschale (0,30 € bis zum 20. Entfernungs-km bzw. 0,35 € [2021] und 0,38 € [2022 bis 2026] für die Entfernungen über 20 km hinaus) ist ebenfalls verfassungsgemäß (vgl. zuletzt BFH v. 15.11.2016 – VI R 48/15, BFH/NV 2017, 284). Die Beschränkung auf 0,30 € hat zudem einen Lenkungszweck, soweit der Betrag nicht die vollen Kosten eines Pkw. abbildet, aber zugleich die Entfernungspauschale bei der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel zu fiktiven BA führt (Anm. 1370; § 9 Anm. 795). Die Pauschale steht ungeachtet dessen immer im steuerpolitischen Brennpunkt, wenn Benzinpreissteigerungen „den Wähler" treffen (vgl. nur *Rapp*/*Bongers*, DB 2022, M4) und der Gesetzgeber die Pauschale als „Eilmaßnahme" anpasst (Anhebung der Entfernungspauschale bereits ab 2022; StEntlG 2022 v. 23.5.2022, BGBl. I 2022, 749). Ungeachtet dessen muss die Pauschale uE nicht zwingend die tatsächlichen Kilometerkosten eines durchschnittlichen Kfz. abbilden. Letztlich führt die Typisierung für Stpfl. und FinVerw. zu erheblichen Vereinfachungen (keine Führung eines Fahrtenbuchs; keine für jedes Kfz. gesonderte Aufzeichnung von BA; keine individuelle Ermittlung von Nutzungsanteilen sowie die spätere Prüfung/Verifizierung durch die FinVerw.).

Zur Verfassungsmäßigkeit der Listenpreisregelung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3, auf die Nr. 6 verweist, s. § 6 Anm. 795.

2. Abzugsverbot für Aufwendungen für die Wege des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten als Grundsatz (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1)

a) Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten 1366

Die tatsächlich entstehenden Aufwendungen für die Wege des Stpfl. zwischen Wohnung und BS 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 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 den Gewinn nicht mindern. Der in Nr. 6 normierte Ausschluss des BA-Abzugs erfasst sämtliche Fahrtaufwendungen.

Weg: Gemeint ist die verkehrsmittelunabhängige Straßenentfernung zwischen Wohnung und BS (vgl. § 9 Anm. 455). Das ist die Strecke, die der Stpfl. typischerweise bei Beginn und nach Beendigung der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit zurücklegt.

Wohnung: Siehe dazu § 9 Anm. 452; zu Wegen von mehreren Wohnungen § 9 Anm. 462.

Betriebsstätte: Das EStG enthält keine Definition der BS. Der Begriff der BS iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 ist nach dem Zweck der Norm weiter zu fassen als iSd. § 12 AO. Betriebsstätte iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 ist der Ort, an dem oder von dem aus, die beruflichen oder gewerblichen Leistungen erbracht werden (vgl. BFH v. 23.10.2014 – III R 19/13, BStBl. II 2015, 323, mwN; BFH v. 12.7.2021 – VI R 1/19, BFH/NV 2022, 19). Aus Gründen der Gleichbehandlung von ArbN und sonstigen Stpfl. ist weitere Voraussetzung, dass eine ortsfeste (BFH v. 4.4.2019 – VI R 27/17, BStBl. II 2019, 536) dauerhafte betriebliche Einrichtung vorhanden ist, die der Stpfl. nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, also fortdauernd und immer wieder zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit aufsucht (bei PersGes. ein Gesellschafter: BFH v. 17.1.2017 – VIII R 33/14, BFH/NV 2017, 1013, Rz. 16). Eine abgrenzbare Fläche oder Räumlichkeit und eine hierauf bezogene eigene Verfügungsmacht des Stpfl. ist nicht erforderlich (BFH v. 22.10.2014 – X R 13/13, BStBl. II 2015, 273; BFH v. 10.4.2019 – VI R 6/17, BStBl. II 2019, 539). Auf eine eigene Verfügungsmacht an einer Räumlichkeit kommt es nicht an (glA *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 805 [11/2020]). Nach Sinn und Zweck der Vorschrift ist nur erheblich, ob sich der Stpfl. auf wiederkehrend zurückzulegende Wege einstellen konnte. Dies ist auch der Fall, wenn der Stpfl. (auch aus eigener freier Entsch.) regelmäßig in fremden Räumen tätig wird (vgl. FG Hessen v. 19.9. 2016 – 9 K 485/16, EFG 2017, 120, rkr.).

Eine BS liegt vor bei einer Lotsenstation im Hafen (BFH v. 29.4.2014 – VIII R 33/ 10, BStBl. II 2014, 777). Betriebsstätten liegen vor, wenn der Stpfl. in aufeinander folgenden Zeiträumen verschiedene Einrichtungen (hier Kliniken eines Honorararztes) aufsucht (FG Rhld.-Pf. v. 26.1.2021 – 3 K 2195/18, EFG 2021, 953, rkr.). Keine BS liegt vor, wenn ein Musiklehrer an verschiedenen Orten tätig wird, aber keine dieser Einrichtungen eine besondere zentrale Bedeutung hat (BFH v. 23.10. 2014 – III R 19/13, BStBl. II 2015, 323). Der Kehrbezirk eines Bezirksschornsteinfegers ist keine BS, da es an einer ortsfesten Einrichtung fehlt (BFH v. 22.10.2014 – X R 19/12, BFH/NV 2015, 482; aA die frühere Rspr., BFH v. 19.9.1990 – X R 110/ 88, BStBl. II 1991, 208). Bei einem Forstbetrieb offen gelassen, ob ortsfeste Einrichtung erforderlich ist (BFH v. 12.7.2021 – VI R 1/19, BFH/NV 2022, 19).

Mehrere Betriebsstätten: Während der Gesetzgeber in § 9 Abs. 4 den Begriff der ersten Tätigkeitsstätte legal definiert hat, fehlt ein ausdrücklicher Verweis in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6. Die FinVerw. ist der Ansicht, dass die Entfernungspauschale nur für Fahrten zwischen Wohnung und einer „ersten Betriebsstätte" anzuwenden ist (BMF v. 23.12.2014 – IV C 6 - S 2145/10/10005:001, BStBl. I 2015, 26, Rz. 1). Sie folgt damit der Rspr. des BFH, nach der ArbN nur eine regelmäßige Arbeitsstätte innehaben können (BFH v. 9.6.2011 – VI R 55/10, BStBl. II 2012, 38) und überträgt die Gesetzesänderung des § 9 Abs. 4 auf alle Stpfl. (für eine Übertragung bspw. *Wünnemann/Gödtel*, NWB 2013, Beilage zu Heft 9, 36 [42 f.]; *Hörhammer/*

Harder-Buschner, NWB 2015, 484 [486]; durch Verweis auf die Auffassung der FinVerw. *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 213; ebenso *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. L 24 [9/2021]; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 805 [11/2020]; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 585; einschränkend *Heine*, DStZ 2020, 582 [583] hinsichtlich Vermietungseinkünften).

Eine solche Übertragung drängt sich uE zwar auf, allein eine wünschenswerte Gleichbehandlung kann aber nicht zu einer analogen Anwendung von § 9 Abs. 4 führen. Hat der Stpfl. mehrere BS, die er von seiner Wohnung aus aufsucht, ist Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 uE für Fahrten von der Wohnung zu jeder dieser BS anzuwenden (krit. FG Düss. v. 11.3.2019 – 9 K 1960/17 E, G, EFG 2019, 873, rkr.). Der BFH hat die Rechtsfrage mangels Entscheidungserheblichkeit zuletzt offengelassen (BFH v. 16.2.2022 – X R 14/19, DB 2022, 2002). Es dürfte uE bereits an einer – für eine analoge Anwendung erforderlichen – planwidrigen Regelungslücke fehlen. Es kann nicht als gesetzgeberisches Versehen angesehen werden, dass der Gesetzgeber § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 unverändert belassen hat, denn mit dem gleichen Änderungsgesetz hat er § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 umfassend neu geordnet. Auch in der ausführlichen Gesetzesbegründung (BTDrucks. 17/10774, 12 ff.) wird nur auf ArbN-Fälle Bezug genommen. Aus den Verweisen auf § 9 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 ff. bzw. Abs. 2 ergibt sich nichts Abweichendes, denn insoweit wird nur auf die Rechtsfolgen und Berechnungsmethoden verwiesen; ein Verweis auf § 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 erfolgt gerade nicht. Etwas anderes ergibt sich uE auch nicht aus Satz 3, wonach 0,03 % des Listenpreises je Monat und Entfernungskilometer anzusetzen sind. Zwar geht dieser Ansatz typisierend davon aus, dass lediglich eine BS an durchschnittlich 15 Tagen im Monat aufgesucht wird. Allerdings kann die Bemessung einzelner Fahrten dann mit 0,002 % des Listenpreises je Fahrt in Ansatz kommen, was sich bereits aus dem Regelungszusammenhang zu den Familienheimfahrten im Rahmen einer dHf. ergibt. Letztlich ist die Übertragung auf den Bereich der Gewinneinkunftsarten nur mit einer Vielzahl von Unterstellungen möglich. Die FinVerw. geht ua. davon aus, dass Stpfl. langfristige Auftragsverhältnisse mit ihren Kunden eingehen, wenn sie in deren Räumen tätig werden. So soll eine Prognose von mehr als 48 Monaten möglich werden, wie sie in § 9 Abs. 4 Satz 3 geregelt ist (vgl. *Hörhammer/Harder-Buschner*, NWB 2015, 484 [486]). Dies dürfte aber nur auf die wenigsten Stpfl. zutreffen und eher den Ausnahmefall darstellen (bspw. Fälle wie der des FG Münster v. 10.7.2013 – 10 K 1769/11 E, EFG 2013, 1738, aus verfahrensrechtl. Gründen aufgehoben und an das FG zurückverwiesen, BFH v. 25.8.2015 – VIII R 53/13, nv.). Der Begriff der ersten Tätigkeitsstätte ist zudem durch das arbeitsrechtl. Direktionsrecht des ArbG geprägt (vgl. *Harder-Buschner/Schramm*, NWB 2013, Beilage zu Heft 9, 2 [5 f.]); einen solchen Einfluss haben Auftraggeber eines Stpfl. mit bspw. gewerblichen Einkünften idR nicht (in diese Richtung auch *Weber*, NWB 2013, 3048 [3049]; krit. gegen ein Selbstbestimmungsrecht des Stpfl. *Ott*, DStR 2021, 700 [702]). Insbesondere die Auffassung, dass auch bei mehreren Auftragsverhältnissen eines Stpfl. nur eine „erste Betriebsstätte" möglich sein soll (BMF v. 23.12.2014 – IV C 6 - S 2145/10/10005:001, BStBl. I 2015, 26, Rz. 5, Beispiel 4) kann uE nicht zutr. sein, denn auch bei ArbN mit mehreren (zeitgleichen) Dienstverhältnissen soll es zu mehreren (parallelen) „ersten Tätigkeitsstätten" kommen (BMF v. 25.11.2020 – IV C 5 - S 2353/19/10011, BStBl. I 2020, 1228, Rz. 2 „je Dienstverhältnis höchstens eine erste Tätigkeitsstätte"). Je nach Fallgestaltung kann es vor- oder nachteilig sein, sich auf die Auffassung der FinVerw. zu berufen. Wird der Stpfl. bspw. im Ballungsraum mit einem Monatsticket des ÖPNV tätig, führt dies zu einer mehrfachen Berücksichti-

gung der Entfernungspauschale, soweit der Stpfl. zwischenzeitlich zur Wohnung bzw. zum häuslichen Arbeitszimmer zurückkehrt. Dieser „Vorteil" wird allerdings durch den Höchstbetrag von 4 500 € im Kj. gedeckelt (s. Anm. 1370). Bei der Nutzung von eigenen Kfz. des BV kann die hier vertretene Auffassung nachteilig sein, wenn die tatsächlichen BA oberhalb der Entfernungspauschale liegen.

Häusliches Arbeitszimmer: Ein häusliches Arbeitszimmer ist nicht als BS anzusehen, 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) und es somit insgesamt gesehen in die private Sphäre des Stpfl. eingebunden bleibt (so auch BMF v. 23.12.2014 – IV C 6 - S 2145/10/10005:001, BStBl. I 2015, 26, Rz. 3). Die Abzugsbeschränkung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 gilt somit auch für Aufwendungen für Fahrten „vom Arbeitszimmer" zu einer BS.

Familienheimfahrten: Der Begriff der Familienheimfahrt stammt aus dem Bereich der dHf. Familienheimfahrt ist entsprechend § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 5 die Fahrt vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands (s. § 9 Anm. 497). Familienheimfahrten sind keine Privatfahrten und führen deshalb zu BA.

1367 **b) Abgrenzung zu anderen Fahrten**

Privatfahrten sind alle nicht aus betrieblichem Anlass durchgeführte Fahrten. Dazu gehören auch privat veranlasste Umwegfahrten. Der Charakter als Fahrt zwischen Wohnung und BS wird erst dann geändert, wenn nicht das Aufsuchen der BS, sondern andere Gründe für die Fahrt maßgebend sind. Für die rechtl. Qualifikation betrieblich veranlasster Umwegfahrten zwischen Wohnung und BS 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).

Für Geschäftsreisen oder für Fahrten zwischen Betriebsstätten gilt Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 nicht (R 4.12 Abs. 1 Satz 4 EStR 2012). Eine Geschäftsreise liegt nicht vor, wenn die Fahrt zwischen Wohnung und BS aus betrieblichem Anlass, zB zum Zweck von Bank- oder Postbesuchen, nur unterbrochen wird (BFH v. 19.5.2015 – VIII R 12/13, juris; ebenso H 4.12 EStR 2012, Miterledigung betrieblicher Angelegenheiten). Uneingeschränkt als BA sind nur die Aufwendungen für den durch den beruflichen Anlass erforderlichen Mehrweg anzuerkennen. Eine vollständige Geschäftsreise liegt nur vor, wenn bereits keine Unterbrechung der Fahrt vorliegt, sondern der Zweck der Fahrt einem geschäftlichen Hauptzweck dient (Fahrt von der Wohnung zum Kunden, ohne dass beim Kunden eine BS begründet wird).

Wege bei Einsatzwechseltätigkeit werden durch Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 nicht erfasst. Sie liegen vor, wenn der Stpfl. über keine feste BS 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). Soweit der Stpfl. ein Kfz. des PV für solche Fahrten nutzt (bspw. entgeltliche Beförderungsleistungen über taxiähnliche Vermittlungsplattformen), können die BA mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer geschätzt werden.

Entfallen die Fahrtaufwendungen auf verschiedene Einkunftsarten, sind die dafür stl. maßgeblichen Abzugsbeträge aufzuteilen (zB ein angestellter Klinikarzt führt in der Klinik auch eine Privatsprechstunde durch). Liegen BS und Arbeitsstätte an verschiedenen Orten und sind Teilstrecken auch zurückzulegen, um von einem Ort zum anderen zu gelangen, sind die Teilstrecken für die jeweils veranlasste Einkünfteerzielung maßgebend. Trotz der begrenzten Fahrtstrecke von der jeweils zuerst angefahrenen Arbeitsstätte oder BS zur weiter entfernt liegenden BS oder Tätigkeitsstätte unterliegen die Aufwendungen insgesamt der Abzugsbegrenzung (BFH v. 25.2.1988 – IV R 135/85, BStBl. II 1988, 766).

c) Rechtsfolge 1368

Die Aufwendungen für die Wege des Stpfl. zwischen Wohnung und BS und für Familienheimfahrten, die grds. als BA zu qualifizieren sind, mindern den Gewinn nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 Halbs. 1 nicht. Durchbrochen wird der Grundsatz des Abzugsverbots durch die nach Abs. 5 Satz 1 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, mit dem Fahrrad oder im ÖPNV zurückgelegt werden, handelt es sich um die fiktive Gewährung eines BA-Abzugs als Steuersubvention (vgl. zur Einordnung als Subvention *Söhn*, FR 2001, 950; *Wesselbaum-Neugebauer*, FR 2004, 385).

3. Abgeltung der Aufwendungen durch eine Entfernungspauschale (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2)

a) Abgeltungswirkung der Pauschale 1369

Satz 2 definiert die Ausnahme vom allgemeinen Abzugsverbot des Satzes 1. Er erklärt die Regelungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Sätze 2–6 und Nr. 5 Sätze 5–7 und Abs. 2 und damit die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale aus dem WK-Bereich für den BA-Abzug für entsprechend anwendbar (vgl. § 9 Anm. 450 ff.). Der Verweis auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 5 ist unverständlich, da dieser den Abzug stfreier Sachbezüge der ArbN von der Entfernungspauschale regelt. Soweit ein Stpfl. Zuwendungen von dritter Seite für solche Fahrten erhält (zB Zuschüsse im Rahmen von Existenzförderungsprogrammen oder Inrechnungstellung gegenüber dem Auftraggeber), sind diese Einnahmen unmittelbar als BE zu erfassen. Die Entfernungspauschale gilt die Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und BS für jeden Arbeitstag und für Familienheimfahrten im Rahmen einer dHf. ab (vgl. ausführl. § 9 Anm. 457). Die Beschränkung auf den einmal täglichen Abzug greift auch bei atypischen Arbeitszeiten und arbeitstäglich mehrfachen Fahrten (BFH v. 12.2.2020 – VI R 42/17, BStBl. II 2020, 473; BFH v. 11.9.2003 – VI B 101/03, BStBl. II 2003, 893).

Unfallkosten und andere außergewöhnliche Aufwendungen: Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 verweist zugleich auch auf § 9 Abs. 2, wonach durch die Entfernungspauschalen sämtliche Aufwendungen abgegolten sind. Außergewöhnliche Aufwendungen, die durch die Fahrten zwischen Wohnung und BS veranlasst sind (Unfallkosten, Kosten einer Falschbetankung), sind ebenfalls von der Abgeltungswirkung umfasst (so auch § 9 Anm. 539). Der BFH hat entschieden, dass sich dies aus dem klaren Wortlaut, der Systematik der Vorschrift (Regelung von Ausnahmen nur für

öffentliche Verkehrsmittel bzw. für Fahrten behinderter Menschen) und dem Sinn und Zweck der Vorschrift (insbes. Steuervereinfachung durch vollumfängliche Abgeltungswirkung) ergibt (BFH v. 20.3.2014 – VI R 29/13, BStBl. II 2014, 849; BFH v. 19.5.2015 – VIII R 12/13, juris). Die Gesetzesmaterialien rechtfertigen keine andere Auslegung, da diese widersprüchlich sind (Postulierung des Steuervereinfachungsgedankens durch Abgeltungswirkung auf der einen Seite und andererseits die Äußerung, dass eine Schlechterstellung der Pkw-Fahrer gegenüber der ursprünglichen Regelung vermieden werden sollte; krit. weiterhin *Balmes*/*Hussain*, BB 2015, 2909). Die Abgeltung betrifft indes nur fahrzeug- und wegstreckenbezogenen Aufwendungen; andere Aufwendungen, insbes. Aufwendungen in Zusammenhang mit der Beseitigung oder Linderung von Körperschäden, die durch einen Unfall auf einer entsprechenden Fahrt eingetreten sind, werden von der Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale dagegen nicht erfasst (BFH v. 19.12.2019 – VI R 8/18, BStBl. II 2020, 291).

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 (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 iVm. § 9 Abs. 2 Satz 2) oder für Flugkosten, weil die Entfernungspauschale für Flugstrecken nicht gilt (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 iVm. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3).

Fahrtaufwendungen behinderter Menschen: Zum Ansatz der tatsächlichen Aufwendungen über die Entfernungspauschale hinaus bei behinderten Menschen vgl. § 9 Anm. 541.

1370 **b) Entsprechende Anwendung von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Sätze 2 bis 6 und Nr. 5 Sätze 5 bis 7 und Abs. 2**

Höhe 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 BS zurückgelegt wurde. Für sog. Fernpendler beträgt die Entfernungspauschale ab dem 21. Entfernungskilometer im VZ 2021 0,35 € und in den VZ 2022 bis 2026 0,38 € (§ 9 Anm. 464). Der Gesetzgeber will damit die Kosten der CO_2-Bepreisung befristet für besonders betroffene Pendler mit langen Arbeitswegen erfassen, weil zum einen weder ein ausgebautes ÖPNV-Angebot oder eine Ladeinfrastruktur für Elektromobilität sofort vorhanden sind, zum anderen die Stpfl. kurzfristig kein neues Elektro-Kfz. anschaffen können. Die Höhe der Pauschale unterliegt ständiger Anpassung und politischen Drucks, denn der Lenkungszweck und die Forderung nach Entlastung der Stpfl. stehen sich teilweise entgegen. Zudem erfassen die erhöhten Pauschalen auch Bahnpendler sowie Nutzer von Elektro-Kfz., die gerade nicht von steigenden Kraftstoffpreisen betroffen sind.

Kürzeste Straßenverbindung: Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 ist eine andere als die kürzeste Straßenverbindung anzusetzen, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Stpfl. regelmäßig benutzt wird. Offensichtlich verkehrsgünstiger ist die Straßenverbindung, wenn sich jeder unvoreingenommene, verständige Verkehrsteilnehmer unter den gegebenen Verkehrsverhältnissen für die Benutzung dieser Strecke entschieden hätte (BFH v. 16.11.2011 – VI R 19/11, BStBl. II 2012, 520). Eine absolute Zeitersparnis (bspw. 20 Minuten) ist nicht erforderlich, allerdings ist eine relativ große zu erwartende Zeitersparnis ein Indiz

dafür, dass die Verbindung offensichtlich verkehrsgünstiger ist. Zu berücksichtigen sind auch andere Umstände (Streckenführung, Schaltung von Ampeln), auch wenn bei Nutzung der anderen Strecke nur eine relativ geringe oder gar keine Zeitersparnis zu erwarten ist. Durch die Bindung an die Straßenverbindung ist bei kürzerer Gesamtstrecke durch Nutzung einer Fähre die zurückgelegte Wegstrecke der Fähre nicht einbezogen. Die Fährkosten sind insoweit neben der Entfernungspauschale abzugsfähig (so zutr. BMF v. 18.11.2021 – IV C 5 - S 2351/20/10001, BStBl. I 2021, 2315, Rz. 15, Beispiel 4).

Berechnung je Betriebsstätte: Durch die entsprechende Anwendung gelten die Regelungen zur Entfernungspauschale auch im Bereich der Gewinneinkünfte je BS (dazu Anm. 1366). Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 verweist auch auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 6, wonach bei ArbN die Entfernungspauschale nur von der Wohnung, die der ersten Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 4) am nächsten liegt, zu berechnen ist. Da uE kein Verweis auf die erste Tätigkeitsstätte vorliegt (Anm. 1366), ist der Verweis dahingehend zu verstehen, dass diejenige Wohnung maßgeblich ist, die der jeweils angefahrenen BS am nächsten liegt.

Hin- und Rückweg an unterschiedlichen Arbeitstagen: Der BFH hat jüngst entschieden, dass die Entfernungspauschale voraussetzt, dass der Stpfl. an einem Arbeitstag den Weg hin und zurück zurücklegt. Legt der Stpfl. die Wege an unterschiedlichen Arbeitstagen zurück, kann er die Entfernungspauschale für jeden Arbeitstag nur zur Hälfte geltend machen (BFH v. 12.2.2020 – VI R 42/17, BStBl. II 2020, 473).

Dreiecksfahrten: Hat ein Stpfl. mehrere BS und kehrt er vor dem Aufsuchen der anderen BS am selben Arbeitstag zu seiner Wohnung zurück, ist die zusätzliche Fahrt zur anderen BS zusätzlich im Wege der Entfernungspauschale zu erfassen; nur mehrere tägliche Fahrten zu derselben BS werden nicht erfasst. Bei Fahrten von einer BS zur nächsten BS mit Rückkehr von dieser zur Wohnung ist die Entfernungspauschale aus der Hälfte der Summe der Entfernungen zu berechnen (vgl. Berechnungsbeispiel im nicht mehr anwendbaren Schreiben BMF v. 31.8.2009 – IV C 5 - S 2351/09/10002, BStBl. I 2009, 891, Rz. 1.8).

Höchstbetrag: Die Gewährung der Entfernungspauschale ist für Wege zwischen Wohnung und BS der Höhe nach begrenzt auf 4 500 € im Kj. Bei Gewinnermittlung nach abweichendem Wj. ist uE taggenau abzugrenzen. Ein höherer Betrag ist nur anzusetzen, wenn ein eigenes oder ein zur Nutzung überlassenes Kfz. benutzt wird (vgl. ausführl. § 9 Anm. 457). Die Begrenzung gilt nicht für Familienheimfahrten. Gemäß § 9 Abs. 2 Satz 2 können Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel angesetzt werden, soweit sie den im Kj. insgesamt als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen. Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 wurde durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 konkretisiert, denn in einigen Bundesländern wurde eine kalendertägliche Begrenzung angewiesen, wodurch es insbes. bei im Kj. wechselnden Tätigkeiten zu weiteren Beschränkungen kam (vgl. *Schober*, Stbg 2010, 246; BTDrucks. 17/5125, 36). Zur Berechnung der Begrenzung bei Benutzung eines eigenen Kfz. und öffentlicher Verkehrsmittel vgl. die umfangreichen Beispiele in BMF v. 31.8.2009 – IV C 5 - S 2351/09/10002, BStBl. I 2009, 891, Rz. 1.5 und 1.6.

Taxikosten: Strittig ist, ob Kosten für Taxen unbeschränkt abzugsfähige BA sind, weil diese zum öffentlichen Verkehr gehören (dafür § 9 Anm. 540; ebenso *Oertel* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 9 Rz. 74; Thür. FG v. 22.10.2019 – 3 K 490/19, EFG 2020, 348, Rev. Az. BFH VI R 26/20; aA Nds. FG v. 5.12.2018 – 3 K 15/18, EFG 2019, 344, rkr.; nicht im Gelegenheitsverkehr *Thürmer* in *Brandis/Heuer-*

mann, § 9 Rz. 521 [3/2021]; *Krüger* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 9 Rz. 293). Für den unbeschränkten Abzug von Taxikosten spricht, dass der Gesetzgeber bei Einf. der Entfernungspauschale ausdrücklich zwischen „Kraftwagen, Motorrädern und Motorrollern" und der „Benutzung anderer Verkehrsmittel" unterschieden hat (BTDrucks. 14/4242, 5). Die Begrenzung sollte ersichtlich nur *eigene* Pkw. und Krafträder erfassen. *Oertel* weist zutr. darauf hin, dass zwar ein Taxi nicht zwingend aus umweltpolitischen Gründen zu bevorzugen ist, wohl aber aus verkehrspolitischen Gründen (Entlastung des ruhenden Verkehrs in Ballungsgebieten). Unseres Erachtens unterfallen auch Taxikosten dem Abzugsverbot, weil umweltpolitische Lenkungszwecke (Bahn statt Kfz.) zuletzt deutlich wurden.

Zur Nutzung verschiedener Verkehrsmittel und von Flugzeugen vgl. ausführl. § 9 Anm. 458.

Familienheimfahrten: Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 verweist auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 5–7, weshalb auch für Familienheimfahrten im Rahmen einer dHf. die Entfernungspauschale nur für eine wöchentliche Familienheimfahrt zum Ort des eigenen Hausstands in Ansatz kommt. Auch wenn kein Verweis auf den Tatbestand der dHf. (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2) vorliegt, ergibt sich aus dem Gesamtzusammenhang, dass Familienheimfahrten nur bei einer dHf. in Ansatz kommen können. Der Stpfl. muss deshalb am Ort einer BS zugleich einen eigenen Hausstand und einen weiteren Hausstand im Sinne einer Hauptwohnung unterhalten.

4. Abzugsbegrenzung bei der Benutzung von Kraftfahrzeugen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3)

1371 #### a) Erfasste Kraftfahrzeuge und Berechnungsmethoden

Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 begrenzt den BA-Abzug von Aufwendungen, die für ein Kfz. bei Benutzung für Wege zwischen Wohnung und BS und für Familienheimfahrten anfallen, auf die Höhe der Entfernungspauschale. Erfasst werden alle Kfz., die nicht nur vereinzelt und gelegentlich privat mitbenutzt werden. Entsprechend werden Lkw. und Zugmaschinen nicht erfasst (BFH v. 13.2.2003 – X R 23/01, BStBl. II 2003, 472). Erfasst werden aber Pkw., Krafträder (Mopeds, Motorroller, Motorräder) sowie Geländewagen und Wohnmobile (glA *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. L 45 [9/2021]). Es muss sich aber um Kfz. handeln. Der verkehrsrechtl. Kfz-Begriff schließt davon diejenigen Fahrzeuge aus, die durch Muskelkraft fortbewegt werden und mit einem elektromotorischen Hilfsantrieb mit einer Nenndauerleistung von höchstens 0,25 kW ausgestattet sind, dessen Unterstützung sich mit zunehmender Fahrzeuggeschwindigkeit progressiv verringert und beim Erreichen einer Geschwindigkeit von 25 km/h oder früher oder wenn der Fahrer im Treten einhält (keine Muskelkraft einsetzt) unterbrochen wird (vgl. § 1 Abs. 3 Satz 1 StVG). Dieser Begriff ist uE zu übertragen. Damit scheiden als Kfz. einfache Fahrräder, sog. Tretroller und auch sog. Pedelecs (Pedal Electric Cycle) aus. Vom Kfz-Begriff erfasst sind allerdings S-Pedelecs (Speed-Pedelec), die höhere Geschwindigkeiten als 25 km/h ermöglichen, und insbes. sog. e-Tretroller, die ohne Muskelkraft betrieben werden (Elektrokleinstfahrzeuge iSd. ElektrokleinstfahrzeugeVO v. 6.6.2019, BGBl. I 2019, 756).

Vgl. zum Ansatz geldwerter Vorteile der Überlassung von Fahrrädern und Pedelecs an ArbN die gleichlautenden Ländererlasse v. 9.1.2020, BStBl. I 2020, 174.

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 Ent-

nahmewert ermittelt werden kann; erfasst sind jedoch auch betrieblich geleaste Kfz. (§ 6 Anm. 797) sowie Taxikosten (Anm. 1370). Werden Kfz. des PV für Wege zwischen Wohnung und BS oder für Familienheimfahrten genutzt, ermöglicht Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 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 Entnahmewerts durch die Listenpreismethode aus (§ 6 Anm. 796 ff.). Seit VZ 2006 ist diese Methode nur noch für Kfz. anzuwenden, die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden.

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 (§ 6 Anm. 820 ff.).

Schätzungsmethode: Insoweit der Anwendungsbereich der Listenpreismethode auf Kfz. mit überwiegender betrieblicher 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 Feststellungslast in Betracht (§ 6 Anm. 817).

b) Abzugsbegrenzung durch Listenpreismethode bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeit 1372

Grundsatz 0,03 % monatlich: Zur Berechnung der Abzugsbegrenzung geht Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 Halbs. 1 Fall 1 als Ausgangsgröße von einem Wert iHv. 0,03 % des inländ. Bruttolistenpreises des Kfz. 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 BS genutzt wurde. Die 0,03 %-Regel geht typisierend von monatlich 15 Fahrten aus (vgl. BTDrucks. 13/1686, 8), was sich bereits rechnerisch aus dem Verhältnis 0,03 % zu 0,002 % ergibt. Von dem sich ergebenden Monatsbetrag ist die Entfernungspauschale (0,30 € je Entfernungskilometer) in Abzug zu bringen. Der Monatswert ist nicht in Ansatz zu bringen, wenn eine Nutzung des Kfz. für Fahrten zwischen Wohnung und BS, bspw. durch längeren Urlaub, Krankheit oder sonstige Abwesenheit von der Wohnung, ausgeschlossen werden kann (so auch *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 814 [11/2020]). Entsprechendes muss auch für Wj. ab 2020 gelten, wenn der Stpfl. durch die Corona-Pandemie keine BS über mehr als einen Monat lang aufgesucht hat.

Anwendung auch bei Nutzung nur für wenige Fahrten: Der BFH verneint die Möglichkeit einer teleologischen Reduktion der Vorschrift, wenn der der Stpfl. das Kfz. nur unregelmäßig für Fahrten zwischen Wohnung und der jeweiligen BS nutzt (BFH v. 12.6.2018 – VIII R 14/15, BStBl. II 2018, 755; anders bei ArbN aber BFH v. 22.9.2010 – VI R 57/09, BStBl. II 2011, 359). Ein Nichtansatz kommt deshalb nur bei fehlenden Fahrten über eine Dauer von vollen Kalendermonaten in Betracht.

Listenpreis: Die Regelungen von § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 1 bis 5 modifizieren seit dem VZ 2013 jeweils den Listenpreis bei bestimmten Elektro- und Hybrid-Kfz. Hohe Listenpreise (durch hohe Kosten der Batteriesysteme) führen nämlich nach der Grundregel auch zu höheren nicht abzugsfähigen BA, weil damit ein positiver Unterschiedsbetrag einhergeht. Um die Elektromobilität zu fördern, hat sich der Gesetzgeber entschieden, die Listenpreise für solche Kfz. nur zu einem

Viertel bzw. zur Hälfte oder nach weiteren Parametern gemindert anzusetzen (ausführl. zum Listenpreis vgl. § 6 Anm. 806; zur Minderung aus Förderungsgründen § 6 Anm. 812).

Positiver Unterschiedsbetrag: Nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 dürfen die Aufwendungen in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zwischen 0,03 % (bzw. 0,002 %) des inländ. Listenpreises und dem sich nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 oder Abs. 2 ergebenden Betrag den Gewinn nicht mindern.

Negativer Unterschiedsbetrag: Durch das Zusammenspiel mit Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 wird deutlich, dass Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 nicht nur beschränkende Wirkung hat. Soweit nach Satz 3 Halbs. 1 Fall 1 geringere Beträge ermittelt werden (insbes. bei Kfz. mit geringen Listenpreisen bzw. häufigen/langen Fahrten im Monat), kann dies insgesamt zu einem negativen Unterschiedsbetrag führen. Die Einf. der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale führt dazu, dass dieser Betrag dann – als fiktiver Aufwand – gewinnmindernd in Ansatz kommt (aA *Urban*, FR 2010, 510 [516 f.], der dies als unvereinbar mit dem Wortlaut bezeichnet).

Zusammenfassendes Beispiel:

Der Stpfl. betreibt einen Lebensmitteleinzelhandel mit zwei gleichwertigen Filialen in den Orten A und B. In seiner Wohnung verfügt er über ein häusliches Arbeitszimmer. Er nutzt im VZ 2022 für sämtliche Fahrten ein reines Elektro-Kfz. des BV (Anschaffung 2021) mit einem Listenpreis iHv. 60 000 €. Die Filiale in A liegt 15 km, die Filiale in B 20 km von der Wohnung entfernt. Die einfache Entfernung von A nach B beträgt 10 km. Der Stpfl. fährt in unregelmäßigen Abständen von der Wohnung nach A oder B oder auch von A am gleichen Tag nach B und von dort zur Wohnung. Im Kj. fährt der Stpfl. an 50 Tagen nur nach A, an 30 Tagen nur nach B und an 150 Tagen unternimmt er Dreiecksfahrten.

Bei beiden Filialen handelt es sich um BS iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 (Ablehnung des Begriffs der „Ersten Betriebsstätte"; vgl. Anm. 1366). Das häusliche Arbeitszimmer stellt keine BS dar (Anm. 1366). Die nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 nicht abzugsfähigen BA ermitteln sich wie folgt:

Entfernungspauschale:

Fahrten Wohnung – A	50 Tage × 15 km × 0,30 € = 225 €
Fahrten Wohnung – B	30 Tage × 20 km × 0,30 € = 180 €
Dreiecksfahrten	maßgebliche Entfernung (Anm. 1370)
	= 15 km + 20 km + 10 km = 45 km : 2 = 22,5 km
	= 20 km × 150 Tage × 0,30 € = 900 €
	+ 2,5 km × 150 Tage × 0,38 € = 142,50 €
Zwischensumme	= 1 447,50 €

Ansatz durch die 0,03 %-Methode:

Soweit der Stpfl. die weiter entfernte Filiale nicht nur unregelmäßig aufsucht, bestimmt sich die 0,03 %-Methode nach der am weitesten entfernten BS. Der Listenpreis ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 nur zu einem Viertel (15 000 €) anzusetzen.

Im Erg. sind deshalb 15 000 € × 0,03 % = 4,50 € × 20 km × 12 Monate = 1 080,00 € in Ansatz zu bringen. Es ergibt sich ein negativer Unterschiedsbetrag, mithin keine nicht abzugsfähigen BA, sondern fiktive BA von 367,50 € (1 080,00 € abzgl. 1 447,50 €), die den Gewinn außerbilanziell mindern.

Zur Umsetzung in der Gewinnermittlung s. *Briese*, DStR 2003, 1336.

Nutzung mehrerer Kraftfahrzeuge des Betriebsvermögens: Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 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 Artikel zu verstehen. Für die Ermittlung nach Satz 3 ist zu unterstellen, dass das Kfz. mit dem höchsten Listenpreis genutzt wird (ebenso BMF v. 18.11. 2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 12 aE). Der Ansatz eines Durchschnittswerts der Listenpreise der genutzten Kfz. ist uE nicht möglich, da dies gerade in Familienunternehmen zu Missbrauchsmöglichkeiten führt. 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).

Mitunternehmerschaft: Nutzen Mitunternehmer Kfz., die zum BV der Mitunternehmerschaft gehören, ist Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 in der Form anzuwenden, dass die Berechnung für den jeweiligen Mitunternehmer unter Zugrundelegung des Listenpreises des von ihm genutzten Kfz. vorzunehmen ist (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, Rz. 13). Steht ein Kfz. mehreren Mitunternehmern zur Verfügung und nutzen die Mitunternehmer das Kfz. nicht regelmäßig, ist von 0,002 % des Listenpreises je Fahrt auszugehen (so auch *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 815 [11/2020]).

Zur „Kostendeckelung" bei insgesamt hohen Beträgen aus Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Nr. 6 und § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 vgl. § 6 Anm. 811.

c) Abzugsbegrenzung durch die Listenpreismethode bei Familienheimfahrten 1373

Für Familienheimfahrten (hierzu ausführl. § 9 Anm. 499) setzt Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 Halbs. 1 Fall 2 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. Bei Nutzung mehrerer Kfz. zu Familienheimfahrten ist Bemessungsgrundlage daher der Listenpreis des jeweils für die Fahrt genutzten Kfz.

d) Abzugsbegrenzung und Fahrtenbuchmethode 1374

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 BS oder für Familienheimfahrten 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 Betrag der Aufwendungen je Entfernungskilometer niedriger ist als die Entfernungspauschale.

Bei Nutzung von Elektro- und Hybrid-Kfz. kommt es wie bei der Listenpreismethode zur pauschalen Kürzung der der der AfA-Bemessung zugrunde liegenden AK, um typisierte Batteriekosten aus der Ermittlung auszuscheiden. Dies hat einen unterschiedlichen Förderbetrag zur Folge, weil bei der Listenpreismethode eine Minderung der gesamten Bemessungsgrundlage die Folge ist (ausführl. § 6 Anm. 822a).

Ausführlich zu den Voraussetzungen und der Umsetzung der Fahrtenbuchmethode vgl. § 6 Anm. 821 ff.

Einstweilen frei. 1375–1379

IX. Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung sowie betriebliche Übernachtungskosten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a)

Schrifttum: *Paus*, Ist jede doppelte Haushaltsführung beruflich veranlasst?, DStZ 2009, 472; *Harder-Buschner/Schramm*, Fahrtkostenzuschüsse, Unterkunftskosten und doppelte Haushaltsführung ab 1.1.2014 – Änderungen durch das neue Reisekostenrecht mit Hinweisen zur praktischen Umsetzung, NWB 2014, 256; *Schneider*, Die Reform des Reisekostenrechts: Übereinstimmungen und Abweichungen zur bisherigen BFH-Rechtsprechung, NWB 2013, Beilage 1, 44; *Günther*, Die „berufliche Veranlassung" bei doppelter Haushaltsführung, EStB 2015, 102; *A. Schmidt*, Das neue lohnsteuerliche Reisekostenrecht – einfacher oder nur anders?, NWB 2015, 1758; *Dürr*, Keine doppelte Haushaltsführung bei zumutbarer Fahrzeit zwischen Ort des Hausstands und erster Tätigkeitsstätte?, DStZ 2017, 323; *Bruschke*, Doppelte Haushaltsführung, DStZ 2018, 507; *Kreft*, Doppelte Haushaltsführung bei Ledigen mit Mehrgenerationenhaushalt als Haupthausstand, GStB 2020, 172; *Häsner/Böhme*, Umfang abziehbarer Aufwendungen im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung, DB 2021, 1163; *Häsner/Böhme*, Die wirksame Begründung einer doppelten Haushaltsführung in Zeiten der Corona-Krise, DB 2021, 1766.

Vgl. auch das Schrifttum vor § 9 Anm. 1.

1. Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a

1380 Die Beschränkungen des BA-Abzugs sind uE verfassungsgemäß, denn diese Aufwendungen berühren die Lebensführung des Stpfl. Soweit sich der Gesetzgeber dazu entschieden hat, die Aufwendungen dem Grunde nach zum Abzug zuzulassen, entspricht es seiner Typisierungsbefugnis, diesen Abzug betragsmäßig zu beschränken. Die Errichtung eines Zweithaushalts am Ort einer BS ist zwar betrieblich veranlasst, wenn der Stpfl. den Zweithaushalt begründet, um von dort aus seine BS (Arbeitsplatz) aufsuchen zu können. Die Entstehung von „doppelten" Aufwendungen beruht aber zugleich auf einer privaten Mitveranlassung (Nichtverlegung des Haupt- bzw. Familienwohnsitzes an den neuen Tätigkeitsort). Eine private Mitveranlassung liegt insbes. in den Wegzugsfällen vor (Beibehaltung des Haushalts am Tätigkeitsort und Neubegründung eines Familienhaushalts an einem anderen Ort). Zulässig ist auch die gesetzgeberische Annahme, dass eine private Mitveranlassung vorliegt, wenn der Stpfl. über 48 Monate hinweg zwar außerhalb einer eigenen Wohnung übernachtet, dann jedoch keine dHf. begründet.

2. Mehraufwendungen für eine betrieblich veranlasste doppelte Haushaltsführung

a) Tatbestand

1381 **Betrieblich veranlasste doppelte Haushaltsführung:** Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a definiert nicht, was eine betrieblich veranlasste dHf. ist. Die Norm ist unzureichend formuliert, denn nach dem Wortlaut bezieht sich der Verweis auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 1 bis 4 nur auf die Rechtsfolgenseite („die abziehbaren Beträge"), nicht jedoch auf den Tatbestand. Der Gesetzgeber hat jedoch eine umfassende Gleichbehandlung für den betrieblichen Bereich beabsichtigt (BTDrucks. 17/10774, 12: „Die Vereinfachungen im Bereich des [WK-Abzugs] werden dadurch in gleicher Weise … für eine betrieblich veranlasste [dHf. als BA] angewandt"). Der Verweis der Rechtsfolgenseite ist uE deshalb auch auf die übertragbaren Tatbestandsmerkmale der dHf. des WK-Bereichs zu beziehen. Für den WK-Bereich erfordert die dHf. einen eigenen Hausstand sowie ein Wohnen am Ort der ersten Tätigkeits-

stätte (vgl. § 9 Anm. 495 f.). Für den betrieblichen Bereich ist ausreichend, dass der Stpfl. überhaupt über zwei Hausstände („doppelt") an unterschiedlichen Orten verfügt. Eine dHf. liegt nicht vor, wenn die Hauptwohnung (der eigene Hausstand) ebenfalls am Beschäftigungsort belegen ist (BFH v. 16.11.2017 – VI R 31/16, BStBl. II 2018, 404; vgl. *Dürr*, DStZ 2017, 323; *Häsner/Böhme*, DB 2021, 1766). Beschäftigungsort ist hierbei nicht die politische Gemeinde, sondern weit auszulegen (Umgebung). Es ist nur erforderlich, dass die Wohnung es ermöglicht, von dort eine Arbeitsstätte täglich aufzusuchen (BFH v. 19.4.2012 – VI R 59/11, BStBl. II 2012, 833). Eine Fahrzeit von bis zu einer Stunde je Wegstrecke ist zumutbar und kann keine dHf. begründen (so auch BMF v. 25.11.2020 – IV C 5 - S 2353/19/10011, BStBl. I 2020, 1228, Rz. 102). Eine dHf. ist im betrieblichen Bereich nicht an eine erste Tätigkeitsstätte anknüpfbar (vgl. umfassend Anm. 1361).

Begründung bzw. Veranlassung der doppelten Haushaltsführung: Mit Wirkung ab VZ 2014 muss eine dHf. nicht mehr betrieblich begründet sein, es genügt eine betriebliche Veranlassung der dHf. Erfasst sind die Fälle der Begr. und Beibehaltung (zur früheren Rechtslage vgl. BFH v. 22.9.1988 – VI R 53/85, BStBl. II 1989, 293; BFH v. 1.10.2019 – VIII R 29/16, BFH/NV 2020, 349; Aufgabe der Rspr. durch BFH v. 5.3.2009 – VI R 23/07, BStBl. II 2009, 1016; vgl. auch *Paus*, DStZ 2009, 472).

Eigener Hausstand: Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 erfordert das Tatbestandsmerkmal „eigener Hausstand" das Innehaben einer Wohnung sowie eine „finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung". Diese Regelung sollte insbes. die Berücksichtigung des erstmaligen Auszugs aus dem Elternhaus als dHf. verhindern, wenn das Kind sich an den Kosten des elterlichen Hausstands nicht (mehr) beteiligt. Bereits kein eigener Hausstand liegt vor, wenn das Kind die Haushaltsführung nicht mitbestimmt, sondern nur in den fremden Haushalt (der Eltern) eingegliedert ist (zutr. *Günther*, EStB 2015, 102 [103]; FG Münster v. 7.10.2020 – 13 K 1756/18 E, EFG 2021, 29, rkr.). Nicht abschließend geklärt ist, welche finanzielle Beteiligung nachzuweisen ist. Da eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung und nicht am Hausstand erforderlich ist, dürfte nach dem Wortlaut der Norm jede finanzielle Beteiligung an den eigenen Lebenshaltungskosten des Kindes (insbes. auch ein eigener Urlaub) genügen (pointiert: *Schneider*, NWB 2013, Beilage 1, 44 [49]). Eine finanzielle Beteiligung erfordert dabei mehr als nur eine Übernahme von körperlichen Arbeiten, auch wenn diese zu finanziellen Ersparnissen bei den Eltern führt (aA wohl *A. Schmidt*, NWB 2015, 1758 [1763]). Der Höhe nach hält die FinVerw. eine Barbeteiligung iHv. 10 % (Bagatellgrenze) der monatlich regelmäßig anfallenden laufenden Kosten der Haushaltsführung (Miete, Nebenkosten, Lebensmittel, Dinge des täglichen Bedarfs) für ausreichend (BMF v. 25.11.2020 – IV C 5 - S 2353/19/10011, BStBl. I 2020, 1228, Rz. 101). Die Bezahlung eines Teils der Lebensmitteleinkäufe bei monatlichen Besuchen bei den Eltern genügt nicht (FG Münster v. 24.1.2018 – 7 K 1007/17 E,F, juris, rkr.; ohne inhaltliche Äußerung dazu nachfolgend bei BFH v. 14.5.2020 – VI R 3/18, BStBl. II 2021, 302). Ebenfalls nicht ausreichend ist uE eine Beteiligung durch Erwerb einzelner Haushaltsgegenstände (vgl. Beispiel bei *A. Schmidt*, NWB 2015, 1758 [1763]), denn die Gesetzesbegründung geht von einer „angemessenen" Beteiligung aus (BTDrucks. 17/10774, 14). Die Rspr. ist noch uneinheitlich (vgl. FG Düss. v. 28.5.2020 – 9 K 719/17 E, EFG 2020, 1233, rkr.: Kosten, die das alltägliche Leben erforderlich macht; enger wohl Nds. FG v. 18.9.2019 – 9 K 209/18, EFG 2020, 262, Az. BFH VI R 39/19: nicht genügend eine Beteiligung an Kosten für Urlaub, Pkw., Freizeitgestaltung, Gesundheitsförderung sowie Kleidung; aus-

führl. auch *Kreft*, GStB 2020, 172). Eine regelmäßige Beteiligung kann uE aber ebenfalls nicht gefordert werden (ebenso *Fuhrmann* in *Korn*/*Carlé*/*Stahl*/*Strahl*, § 9 Rz. 114 [2/2020]). Die Beteiligung muss nur über übliche Zuwendungen (Bewirtungen zum Geburtstag, Geldgeschenke zu Feiertagen etc.) hinausgehen. Aber auch die von der FinVerw. geforderte Bagatellgrenze kann nur an der Höhe typischer Haushaltsaufwendungen ansetzen, weil die Beteiligung des Stpfl. nicht von der (ggf. verschwenderischen) Haushaltsführung der anderen Personen abhängig sein kann.

Vgl. umfassend § 9 Anm. 497.

1382 **b) Rechtsfolge**

Mehraufwendungen: Ausweislich des Verweises dürfen BA den Gewinn nicht mindern, soweit sie die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 1 bis 4 abziehbaren Beträge übersteigen. Auch dieser Verweis ist unzureichend, denn lediglich in Satz 4 werden betragsmäßige Begrenzungen erfasst (Unterkunftskosten bis 1 000 € im Monat). Nicht einer Abzugsbeschränkung unterliegen die weiteren Mehraufwendungen einer dHf. (ua. Fahrtkosten zu Beginn und am Ende der dHf., wöchentliche Heimfahrten, Verpflegungsmehraufwendungen, Aufwendungen für die Zweitwohnung und Umzugskosten; BMF v. 23.12.2014 – IV C 6 - S 2145/10/10005:001, BStBl. I 2015, 26, Rz. 13), denn diese Aufwendungen können nicht als Unterkunftskosten qualifiziert werden. Für Fahrtaufwendungen gilt Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Sätze 3 und 4 und für Verpflegungsmehraufwendungen gilt Abs. 5 Satz 1 Nr. 5. Die vom BMF noch ermöglichte Alternativanerkennung von Familienheimfahrten oder Ferngesprächen ist nicht mehr zeitgemäß, denn die gängigen Telefonanbieter unterscheiden nicht mehr zwischen Orts- und Ferngespräch. Die Kosten von Telefonaten sind schon seit mehreren Jahrzehnten nicht mehr mit Fahrtkosten vergleichbar und unterfallen uE den allgemeinen Unterkunftskosten.

Begrenzung der Unterkunftskosten: Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 sind als Unterkunftskosten für eine dHf. im Inland die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft anzusetzen, höchstens jedoch 1 000 € im Monat. Zu den Unterkunftskosten zählt die FinVerw. Miete, Betriebskosten, Kosten der laufenden Reinigung und Pflege der Zweitwohnung oder -unterkunft, Zweitwohnungsteuer, Rundfunkbeitrag, Miet- oder Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze (aA Saarl. FG v. 20.5.2020 – 2 K 1251/17, EFG 2020, 1408, rkr.), Aufwendungen für Sondernutzung (wie Garten), die vom ArbN selbst getragen werden, nicht jedoch Aufwendungen für Hausrat, Einrichtungsgegenstände oder Arbeitsmittel (BMF v. 25.11.2020 – IV C 5 - S 2353/19/10011, BStBl. I 2020, 1228, Rz. 108; ausführl. bei *Häsner*/*Böhme*, DB 2021, 1163).

Kosten der Ausstattung der Zweitwohnung: Die FinVerw. hat sich der Rspr. angeschlossen, dass Aufwendungen für Hausrat, Einrichtungsgegenstände oder Arbeitsmittel nicht von der Abzugsbeschränkung erfasst sind (BMF v. 25.11.2020 – IV C 5 - S 2353/19/10011, BStBl. I 2020, 1228, Rz. 108; BFH v. 4.4.2019 – VI R 18/17, BStBl. II 2019, 449). Die FinVerw. will aber zugleich den Abzug auf „nicht überhöhte" Aufwendungen begrenzen und verbindet dies mit einer Typisierung, wonach aus Vereinfachungsgründen davon auszugehen ist, dass es sich um notwendige Mehraufwendungen handelt, wenn die Aufwendungen für Einrichtung/Ausstattung den Betrag von 5 000 € (einschließlich USt) nicht übersteigen. Bei möbliert angemieteten Wohnungen soll aus der Miete ein Anteil abzugsfähiger

Ausstattungskosten herausgerechnet werden (so wohl auch *Bruschke*, DStZ 2018, 507 [510]). Diese Typisierung berücksichtigt uE zudem unzureichend unterschiedliche Ausstattungen von Wohnungen, insbes. bei der Anmietung von Wohnungen mit oder ohne Einbauküche.

Monatsbetrag: Die Begrenzung für Unterkunftskosten ist ein Monatsbetrag. Soweit die FinVerw. durch Übertragung nicht genutzter Aufwendungen eine Verrechnung innerhalb eines Jahres gestattet (BMF v. 25.11.2020 – IV C 5 - S 2353/19/10011, BStBl. I 2020, 1228, Rz. 110), ist dies nicht mit dem Wortlaut der Vorschrift vereinbar und nur als Billigkeitsmaßnahme zu verstehen, auf die kein Rechtsanspruch besteht.

Vervielfältigung des Monatsbetrags: Der Monatsbetrag gilt für jede Unterkunft des Stpfl., unabhängig davon, für wie viele unterschiedliche Betriebe der Stpfl. die dHf. begründet hat. Der Monatsbetrag wird jedoch jedem Stpfl. gewährt; begründen bspw. Mitunternehmer eine dHf. für ihre gemeinsame Mitunternehmerschaft, ist der Monatsbetrag jedem Mitunternehmer zu gewähren. Gleiches gilt bei einer Veranlassung der dHf. durch Ehegatten/Lebenspartner, wenn der eine die Unterkunft für betriebliche und der andere für berufliche Zwecke nutzt (BMF v. 25.11. 2020 – IV C 5 - S 2353/19/10011, BStBl. I 2020, 1228, Rz. 111).

Keine Begrenzung für Unterkunftskosten im Ausland: Für den Fall einer dHf. im Ausland besteht keine Abzugsbegrenzung; die tatsächlichen Aufwendungen sind in voller Höhe als BA abzugsfähig (vgl. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 „Als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung können im Inland die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, höchstens 1 000 Euro im Monat"). Die FinVerw. will die Aufwendungen dennoch beschränken auf den Abzug einer ortsüblichen Miete für eine durchschnittliche Wohnung mit einer Wohnfläche bis zu 60 qm (BMF v. 25.11.2020 – IV C 5 - S 2353/19/10011, BStBl. I 2020, 1228, Rz. 112). Dem ist uE nicht zu folgen, denn für BA besteht grds. keine Angemessenheitsprüfung; diese lässt sich auch nicht aus dem Begriff der „notwendigen Mehraufwendungen" ableiten, weil dies eine Notwendigkeit dem Grunde nach meint (s. Anm. 1384). Eine Beschränkung erfolgt nur über Nr. 7 (unangemessene Aufwendungen), da insoweit der Anwendungsbereich von Nr. 7 nicht gesperrt ist.

3. Mehraufwendungen für betrieblich veranlasste Übernachtungen

a) Tatbestand

1383

Betrieblich veranlasste Übernachtungen an Betriebsstätten: Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a definiert nicht, was eine betrieblich veranlasste Übernachtung ist. Der Verweis der Rechtsfolgenseite ist uE auch auf die übertragbaren Tatbestandsmerkmale zu beziehen (zur unzureichenden Formulierung der Norm vgl. Anm. 1381). Erfasst sind im WK-Bereich nur diejenigen Übernachtungen, die an einer Tätigkeitsstätte anfallen, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist (vgl. umfassend zu den Voraussetzungen im WK-Bereich § 9 Anm. 502). Für den betrieblichen Bereich gilt uE somit auch, dass nur Übernachtungen am Ort einer BS erfasst sind (zur Nichtübertragbarkeit des Begriffs der „ersten Tätigkeitsstätte" auf die BS vgl. Anm. 1361), denn aus dem Zusammenhang mit § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 4 ergibt sich, dass nur Übernachtungen des Stpfl. an den Orten erfasst werden, an denen sich der Stpfl. zu Beginn der jeweiligen Tätigkeit („ex ante") darauf hatte einrichten können, dauerhaft tätig zu werden (s. Anm. 1366).

Keine Erfassung sämtlicher Übernachtungen: Aufwendungen für Übernachtungen, an Orten ohne BS sind nicht von der Norm erfasst. Soweit Stpfl. aus betrieblichen Zwecken außerhalb eines Ortes einer BS übernachten (zB der Kaufmann beim Besuch einer Messe, eines Kunden; der RA am Ort eines Gerichts), sind Übernachtungsaufwendungen betrieblich veranlasste BA und unbeschränkt abzugsfähig. Soweit die FinVerw. in ihren Beispielen 65 und 66 (BMF v. 25.11.2020 – IV C 5 - S 2353/19/10011, BStBl. I 2020, 1228, Rz. 118) Sachverhalte mit zweitägiger inländ. Auswärtstätigkeit heranzieht, ist dies missverständlich, denn selbst im WK-Bereich ist eine Übernachtung an einer Tätigkeitsstätte erforderlich. Nicht erfasst sind zudem Reisekosten der ArbN des Stpfl.

1384 **b) Rechtsfolge**

Mehraufwendungen für Übernachtungen sind grundsätzlich abzugsfähige Betriebsausgaben: Die Nutzung des Tatbestandsmerkmals Mehraufwendungen wie in Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 (Verpflegungsmehraufwendungen) bedeutet keine Angemessenheitsprüfung (so auch *Harder-Buschner/Schramm*, NWB 2014, 256 [261]). Auch Übernachtungen in hochpreisigen Hotels bleiben grds. abzugsfähig. Die Nutzung des Begriffs der Mehraufwendungen soll uE die Nähe zum Verpflegungsmehraufwand verdeutlichen, der ebenfalls nur für eine Übergangszeit abziehbar ist, bis sich der Stpfl. auf die Auswärtstätigkeit einstellen kann und günstige Übernachtungsformen ermittelt hat. Während der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen auf drei Monate beschränkt ist (§ 9 Abs. 4a Satz 6), tritt eine Beschränkung bei Übernachtungskosten nach 48 Monaten ein.

Übernachtungskosten: Erfasst sind die tatsächlichen Aufwendungen für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung durch den Stpfl. Für Verpflegungsaufwendungen gelten die Vorschriften des Abs. 5 Satz 1 Nr. 5. Ist in einer Hotelrechnung der Verpflegungsanteil nicht gesondert ausgewiesen, lässt die FinVerw. (BMF v. 25.11.2020 – IV C 5 - S 2353/19/10011, BStBl. I 2020, 1228, Rz. 118) eine pauschale Kürzung der Hotelrechnung für Verpflegungsanteile zu (insbes. 20 % des Verpflegungsmehraufwands von 28 € = 5,60 € für Frühstück).

Beschränkung bei Übernachtungen nach 48 Monaten an einer Betriebsstätte: Unterkunftskosten können nur bis zu 1 000 € monatlich als BA abgezogen werden, wenn sie Übernachtungen des Stpfl. an einer BS betreffen und der Stpfl. bereits mehr als 48 Monate am Ort der BS übernachtet hat (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 4). Der Zeitraum von 48 Monaten beginnt dann neu, wenn der Stpfl. für mindestens sechs Monate nicht an der BS tätig war (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 5). Maßgeblich ist die tatsächliche Tätigkeit vor Ort, nicht die Geltendmachung von BA für Übernachtungen in der Gewinnermittlung. Die FinVerw. (BMF v. 25.11. 2020 – IV C 5 - S 2353/19/10011, BStBl. I 2020, 1228, Rz. 125) will den Anwendungsbereich der Norm dadurch einschränken, dass sie den 48 Monats-Zeitraum erst beginnen lassen will, wenn der Stpfl. an mindestens drei Tagen in der Woche auswärts tätig wird (gemeint: mindestens zwei Übernachtungen je Woche). Dem ist nur im Erg. zu folgen, denn ein solches Erfordernis ergibt sich bereits daraus, dass nur Übernachtungen an BS im Sinne des Reisekostenrechts erfasst sind. Tatbestandlich sind nur Übernachtungen an ortsfesten und dauerhaft genutzten betrieblichen Einrichtungen des Stpfl. erfasst, also an BS, die der Stpfl. nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, also fortdauernd und immer wieder zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit aufsucht (vgl. § 9 Anm. 505 ff.).

Beschränkung bei Auslandsübernachtungen: § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a ist nach dem Wortlaut nicht auf Übernachtungen im Inland beschränkt. Eine solche Beschränkung ergibt sich uE auch nicht aus dem Verweis auf den Betrag nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 (so aber BMF v. 25.11.2020 – IV C 5 - S 2353/19/10011, BStBl. I 2020, 1228, Rz. 124; ebenso *Harder-Buschner/Schramm*, NWB 2014, 256 [262]; *Krüger* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 9 Rz. 261; *Thürmer* in *Brandis/Heuermann*, § 9 Rz. 434 [5/2020]). Dies kann zu erheblichen nicht abzugsfähigen BA führen, wenn Übernachtungen an BS im Sinne des Reisekostenrechts (vgl. umfassend Anm. 1366) stattfinden, die jedoch keine relevante BS im Sinne des jeweils anwendbaren DBA sind, weil entweder die entsprechenden Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 2 OECD-MA noch nicht vorliegen oder BS betroffen sind, für die ausdrücklich das Besteuerungsrecht im Inland verbleibt (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA). In diesen Fällen verbleibt das Besteuerungsrecht bei der Bundesrepublik Deutschland, so dass auch die Abzugsbeschränkung eingreift. Soweit Übernachtungen an Freistellungs-BS erfolgen, mindern die BA ohnehin nicht den inländ. Gewinn.

Einstweilen frei. 1385–1489

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

1. Systematische Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

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 Arbeitszimmer, StBp. 2005, 175; *Greite*, Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach dem Steueränderungsgesetz 2007, DB 2006, Beilage 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; *Seifert*, Neues zur besonderen Aufzeichnungspflicht nach § 4 Abs. 7 EStG, sj. 2007, 26; *Drenseck*, 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; *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*, Einkommensteuerliche Behandlung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer – Neuregelung durch das JStG 2010, jurisPR-SteuerR 17/2011 Anm. 1; *Schüßler*, Aufwand für ein häusliches Arbeitszimmer als nachträglich bekannt gewordene Tatsache, DStR 2011, 890; *Woring*, Das häusliche Musikzimmer. Zur Auslegung eines Typusbegriffs, FR 2011, 420; *Leidel/Wobst*, Systematische Abgrenzung zwischen häuslicher und außerhäuslicher Sphäre – Neues aus der Rechtsprechung zum häuslichen Arbeitszimmer, DStR 2012, 2366; *Kanzler*, Problematische Abzugsbeschränkungen bei Aufwendungen für Arbeitszimmer und Bewirtungen, FR 2013, 36; *Dürr*, Häusliches Arbeitszimmer bei Telearbeitsplatz, jurisPR-SteuerR 30/2014 Anm. 4; *Günther*, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Betriebsausgaben oder Werbungskosten, EStB 2014, 261; *Meurer*, Das Aufteilungs- und Abzugsgebot im häuslichen Arbeitszimmer – Vorlage an den Großen Senat des BFH vom 21.11.2013 – IX R 23/12, BB 2014, 1184; *Ebner*, Unangemessener Repräsentationsaufwand, jurisPR-SteuerR 28/2015 Anm. 1; *Hilbertz*, Können Steuerberater auf Kosten der Steuerzahler duschen?, NWB 2015, 1520; *Haunhorst*, Häusliches Arbeitszimmer

einer Klavierpädagogin und Pianistin, HFR 2016, 13; *Kanzler*, Keine Aufteilung der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer, NWB 2016, 1071; *Kempermann*, Zur Berücksichtigung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer im Einkommensteuerrecht, FR 2016, 314; *Siebenhüter*, Aufteilungsverbot bei häuslichen Arbeitszimmern, EStB 2016, 92; *Stadie*, Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die hinsichtlich der AfA von den sog. Abzugsverboten des § 4 Abs. 5 EStG erfasst werden (§ 4 Abs. 5 EStG), FR 2016, 289; *Urban*, Das ausschließlich beruflich/betrieblich genutzte häusliche Arbeitszimmer – eine höchstrichterliche Illusion, DStZ 2016, 747; *Dürr*, Aufwendungen für ein im Rahmen mehrerer Einkunftsarten genutztes häusliches Arbeitszimmer, jurisPR-SteuerR 43/2017 Anm. 4; *Dürr*, Häusliches Arbeitszimmer eines Selbstständigen, jurisPR-SteuerR 25/2017 Anm. 2; *Geserich*, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei Nutzung durch mehrere Steuerpflichtige, NWB 2017, 848; *Günther*, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als BA oder WK, EStB 2017, 70; *Hilbert*, Häusliches Arbeitszimmer eines Selbständigen, BB 2017, 1573; *Levedag*, Keine Aufteilung des Höchstbetrags für ein im Rahmen mehrerer Einkunftsarten genutztes häusliches Arbeitszimmer, HFR 2017, 993; *Trossen*, Aufwendungen für ein gemischt genutztes häusliches Arbeitszimmer, HFR 2017, 693; *Kanzler*, Besteuerung des auf ein Arbeitszimmer entfallenden Gewinns bei Verkauf selbstgenutzter Wohnimmobilien, NWB 2018, 2249; *Kanzler*, Vor- und Nachteile der „außerhäuslichen Arbeitswohnung" im selben Haus, FR 2018, 652; *Pieske-Kontny*, Private Mitbenutzung eines Arbeitszimmers bei einer äußerst geringfügigen betrieblichen Nutzung, NWB 2018, 1677; *Teller*, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer einer Flugbegleiterin, HFR 2019, 855; *Wichmann*, Der Anfang vom Ende der Atomisierung eines Gebäudes? – Zugleich Würdigung der Entscheidung des FG Köln v. 20.3.2018, DStR 2019, 92; *Herold*, Arbeitszimmer und „Drittaufwand" – wenn der Nutzende nicht alleiniger Eigentümer oder Mieter ist, GStB 2020, 351; *Mader*, Aktuelle Steuerfragen zum häuslichen Arbeitszimmer, b + p 2020, 328; *Weber*, Lohnsteuerliche Fragestellungen in der Corona-Krise: Steuerliche Folgen des Arbeitens im Homeoffice, DB 2020, 865; *Bergan*, Die neue „Home-Office-Pauschale" – Eine erste Analyse, DStR 2021, 587; *Bleschick*, Nichtanwendbarkeit der Abzugsbeschränkung für häusliche Arbeitszimmer bei betriebsstättenähnlichem Raum – Drittaufwand bei nichtehelicher Lebensgemeinschaft, jurisPR-SteuerR 37/2021 Anm. 3; *Günther*, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als BA/WK – Ein Rechtsprechungs-Update, EStB 2021, 125; *Kanzler*, Keine Besteuerung des auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Veräußerungsgewinns als privates Veräußerungsgeschäft, FR 2021, 901; *Kanzler*, Aufgabegewinn bei Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers und Veräußerungsgewinn eines Pkw, NWB 2021, 254; *Müller*, Offene Fragen und mögliche Fallstricke im Zusammenhang mit der neuen Homeoffice-Pauschale, DStR 2021, 1079; *Nolte/Cremer/Kanzler*, Homeoffice und das häusliche Arbeitszimmer, Herne 2021; *Seifert*, Aktuelles zur Lohnsteuer zum Jahresbeginn 2021, DStZ 2021, 115; *Werth*, Ermittlung des Aufgabegewinns bei beschränkt abziehbaren Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, BFH/PR 2021, 51; *Wittwer*, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer: Plädoyer für eine Steuervereinfachung, FR 2021, 1019; *Geserich*, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer einer Flugbegleiterin, jurisPR-SteuerR 17/2022 Anm. 4; *Seifert*, Aktuelle Entwicklungen beim häuslichen Arbeitszimmer und bei der Homeoffice-Pauschale, Stbg 2022, 1; *Sopp/Gast/Ullmann*, Arbeitszimmer, Homeoffice-Pauschale und Entfernungspauschale – Steuerliche Anreize bei Nutzung der Wohnung als Arbeitsstätte, FR 2022, 106.

1490 **Zweck:** Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b ist als Fiskalzwecknorm von erheblicher Bedeutung für die öffentlichen Haushalte. So werden zB die Steuermindereinnahmen aufgrund des Beschlusses des BVerfG (BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268) auf 700 Mio. € jährlich geschätzt (Das Parlament, Nr. 32–33/9.8.2010, www.das-parlament.de). Vor dem Hintergrund der mit der ständigen Verbesserung moderner Kommunikationstechniken und den durch die Corona-Pandemie ausgelösten Veränderungen einhergehenden zunehmenden Verbreitung von Telearbeitsplätzen nimmt auch die wirtschaftliche Bedeutung von Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b ständig zu. Im Jahr 2020 arbeiteten bereits 26,5 % der Erwerbstätigen mindestens zeitweise von zuhause aus (*Sopp/Gast/Ullmann*, FR 2022, 106).

Verfassungsmäßigkeit:

- *Die generelle Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für häusliche Arbeitszimmer* ist nach BVerfG (BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297) verfassungsgemäß. Ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG liege nicht vor. Die sachliche Rechtfertigung der Abzugsbegrenzung folge aus dem Umstand, dass eine Nachprüfung der tatsächlichen Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers durch die FinVerw. wegen des engen Zusammenhangs zur Sphäre der privaten 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 häuslichen Arbeitszimmers – 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).
- *Die Begrenzung des Abzugs bei Vorhandensein eines anderen Arbeitsplatzes* durch den durch das JStG 2010 geänderten Satz 2 ist nach BVerfG (BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268) ebenfalls verfassungskonform. Sofern ein anderer Arbeitsplatz vorhanden sei, stelle der Umfang der Nutzung allenfalls ein schwaches Indiz für die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers dar. Ferner ließen sich die Angaben des Stpfl. zur zeitlichen Nutzung nur schwer kontrollieren. Auch die erneute Begrenzung des Abzugs auf 1 250 € ist verfassungsrechtl. unbedenklich, obgleich sich das BVerfG zur konkreten Abzugshöhe nicht geäußert hat. Insoweit kommt der weite Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers beim Erlass pauschalierender Regelungen im Massenverfahren zum Tragen (BFH v. 28.2.2013 – VI R 58/11, BStBl. II 2013, 642; *Bergkemper*, DB 2010, 1674; *Seifert*/*Odenthal*, DStZ 2010, 683; aA *Paus*, DStZ 2010, 688). Angesichts der stark gestiegenen Wohnkosten wird dessen ungeachtet in jüngerer Zeit erneut eine verfassungsrechtl. Diskussion über den Höchstbetrag von 1 250 € geführt und eine Anhebung gefordert (*Seifert*, Stbg 2022, 1 [5]). Zur Verfassungswidrigkeit von Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b idF des StÄndG 2007 s. BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268.

Geltungsbereich: Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b gehört zu den Gewinnermittlungsvorschriften (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1) und gilt unabhängig davon, ob das häusliche Arbeitszimmer 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 über § 10 Abs. 1 Nr. 7 auch für den SA-Bereich übernommen (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des JStG 1997; allerdings nach § 52 Abs. 1 Satz 3 ohne Anwendung auf beschränkt Stpfl.) und ist dadurch auch Teil der Einkommensermittlung (§ 2 Abs. 4). Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b gilt mangels entsprechender Einschränkung auch für im Ausland belegene häusliche Arbeitszimmer. Für Körperschaften hat Nr. 6b keine Bedeutung (s. Anm. 1512).

Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG:

- *Verhältnis zu Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a:* Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer können mit Mehraufwendungen wegen dHf. nach Nr. 6a konkurrieren,

wenn in der Wohnung am Tätigkeitsort ein Arbeitszimmer unterhalten wird. Nr. 6b geht der Regelung in Nr. 6a vor; die Voraussetzungen von Nr. 6b müssen für den BA/WKAbzug erfüllt sein (vgl. schon zu Nr. 6a aF BFH v. 9.8.2007 – VI R 23/05, BStBl. II 2009, 722; BMF v. 10.12.2009 – IV C 5 - S 2352/0, BStBl. I 2009, 1599, Rz. 2).

- *Verhältnis zu Abs. 5 Satz 1 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. 1615).

  Zur Angemessenheitsprüfung beim außerhäuslichen Arbeitszimmer s. Anm. 1660 „Antiquitäten"; *Wolff-Diepenbrock*, DStZ 1991, 295.

- *Verhältnis zu § 3c:* Soweit das häusliche Arbeitszimmer zur Erzielung stfreier Einnahmen genutzt wird, können die darauf entfallenden Aufwendungen (ggf. anteilig) nicht als BA oder WK abgezogen werden (s. § 3c Anm. 40).

- *Verhältnis zu § 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 des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b auch für den SA-Bereich (Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung) für anwendbar erklärt (s. § 10 Anm. 4). Zusätzlich zu den Einschränkungen durch Nr. 6b können pro Stpfl. Ausbildungskosten nur bis zu der in § 10 Abs. 1 Nr. 7 Sätze 1 und 2 genannten Höhe je Kj. als SA abgezogen werden (zur Eintragung in den Erklärungsvordruck *Seifert*, Stbg 2022, 1 [2]).

- *Verhältnis zu § 12 Nr. 1:* Siehe Anm. 1513.

- *Verhältnis zu § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1:* Siehe Anm. 1537.

Verfahrensfragen:

- *Pflicht zur einzelnen und getrennten Aufzeichnung nach Abs. 7:* Nach Abs. 7 sind Aufwendungen für häusliche Arbeitszimmer 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; FG Sa.-Anh. v. 26.3.2013 – 4 K 1244/09, EFG 2013, 1571, rkr.). Siehe im Einzelnen Anm. 2035 ff. Für den WK- und SA-Abzug gilt Abs. 7 mangels entsprechender Verweisung nicht. Für den Ansatz der Homeoffice-Pauschale gilt die Verpflichtung ebenfalls nicht, weil eine gesonderte Aufzeichnung pauschalierter Aufwendungen offensichtlich keinen Sinn ergibt (*Müller*, DStR 2021, 1079 [1083]).

- *Feststellungslast:* Grundsätzlich hat der Stpfl. die Voraussetzungen für stmindernde Tatsachen und somit auch für den Abzug von Arbeitszimmer-Aufwendungen darzulegen und nachzuweisen (FG München v. 12.2.2014 – 8 K 870/11, nv., rkr.). Befindet sich das häusliche Arbeitszimmer im Ausland, trifft den Stpfl. die erhöhte Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO. Die Feststellungslast für eine mehr als unerhebliche außerberufliche Nutzung traf nach älterer Rspr. die FinVerw. (BFH v. 5.12.2002 – IV R 7/01, BStBl. II 2003, 463; krit. *Wagner*, EFG 2009, 1234). Daran kann im Hinblick auf die neuere Rspr., wonach schon der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers eine ausschließlich oder nahezu ausschließliche Nutzung zur Erzielung von Einkünften voraussetzt (s. Anm. 1510) nicht festgehalten werden. Für das Erfüllen der Abzugsvoraussetzungen für ein häusliches Arbeitszimmer – und damit auch für das Fehlen einer schädlichen Privatnutzung – ist der Stpfl. nachweispflichtig (*Teller*, HFR 2019, 855 [856]; *Trossen*, HFR 2017, 693 [695]; zu Fragebögen und Ortsbesichtigungen s. *Mader*, b + p 2020, 328 [330]).

Zu den verfahrensrechtlichen Folgerungen aus der Entscheidung des BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (dazu Anm. 1490) s. FG Ba.-Württ. v. 25.5.2012 – 3 K 149/12, EFG 2012, 2085, rkr.; FG Münster v. 18.1.2012 – 11 K 4319/10 E, EFG 2012, 1267, rkr.; BMF v. 15.12.2010 – IV A 3 - S 0338/07/10010 – 03, BStBl. I 2010, 1497: Beschränkung der Gesetzesrückwirkung auf nicht bestandskräftige Bescheide; aA unter Hinweis auf § 173 AO *Schüßler*, DStR 2011, 890.

Einstweilen frei. 1491–1509

2. Grundsätzliches Abzugsverbot für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1)

a) Begriff des häuslichen Arbeitszimmers 1510

Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers ist gesetzlich nicht definiert.

Nach der Rechtsprechung des BFH handelt es sich um einen Raum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Stpfl. eingebunden ist und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Arbeiten dient. Zusätzlich muss er seiner Ausstattung nach der Erzielung von Einnahmen dienen und ausschließlich oder nahezu ausschließlich zur Erzielung von Einkünften genutzt werden (BFH v. 27.7.2015 – GrS 1/14, BStBl. II 2016, 265).

Nach der früheren Rspr. des BFH war ein häusliches Arbeitszimmer ein „Arbeitsraum innerhalb der Wohnung des Steuerpflichtigen, den dieser entweder neben seinem eigentlichen Arbeitsplatz bei seinem Arbeitgeber, soweit es sich … um einen Arbeitnehmer 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; BFH v. 27.7.1961 – IV 403/60 U, BStBl. III 1961, 465).

Die Finanzverwaltung folgt der neueren Rspr. des BFH (BMF v. 6.10.2017 – IV C 1 - S 2211/16/10003:005, BStBl. I 2017, 1320, Rz. 3). Sie fordert dabei konkret, dass der Raum zu mehr als 90 % zu betrieblichen und/oder beruflichen Zwecken genutzt wird (s. Anm. 1513).

Nutzt ein Steuerpflichtiger mehrere in die häusliche Sphäre eingebundene Räume für berufliche oder betriebliche Zwecke, ist die Qualifizierung als häusliches Arbeitszimmer 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 häusliche Arbeitszimmer bilden jedoch ein Objekt im Sinne der Abzugsbeschränkung (BFH v. 9.5.2005 – VI B 50/04, BFH/NV 2005, 1550).

An den Arbeitgeber vermietete Räume sind selbst dann kein häusliches Arbeitszimmer iSd. Abs. 5 Satz 1 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 – Ein-

künfte aus VuV erzielt und die auf das Arbeitszimmer 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 ustpfl. Vermietung s. Nds. FG v. 30.6.2005 – 5 K 798/01, nv., rkr.; zur Arbeitszimmer-Vermietung des Geschäftsführers an seine GmbH s. *Zimmers*, GStB 2006, 165 und des beherrschenden Gesellschafters s. FG München v. 19.4.2021 – 7 K 1162/19, EFG 2021, 1118, rkr.). Mangels Wohnraumvermietung ist die Einkünfteerzielungsabsicht allerdings ohne typisierende Vermutung durch eine objektbezogene Überschussprognose festzustellen (BFH v. 17.4.2018 – IX R 9/17, BStBl. II 2019, 219; s. aber BMF v. 18.4.2019 – IV C 1 - S 2211/16/10003:005, BStBl. I 2019, 461: Für vor dem 1.1.2019 abgeschlossene Mietverträge kann die Einkünfteerzielungsabsicht weiterhin entsprechend BFH v. 16.9.2004 – VI R 25/02, BStBl. II 2006, 10 typisierend angenommen werden). Gegebenenfalls liegt ein stl. unbeachtlicher Vorgang auf der privaten Vermögensebene vor, jedoch kein Arbeitslohn (§ 23 Abs. 3, s. *Günther*, EStB 2021, 125 [126]). Ob beim ArbN 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 Arbeitszimmers 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 häuslichen Arbeitszimmers 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. 17.4.2018 – IX R 9/17, BStBl. II 2019, 219, mwN; BMF v. 18.4.2019 – IV C 1 - S 2211/16/10003:005, BStBl. I 2019, 461; 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 Arbeitszimmer, 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 häusliches Arbeitszimmer 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). Auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind die genannten Rechtsprechungsgrundsätze nicht übertragbar: Die Vermietung eines häuslichen Arbeitszimmers an den Auftraggeber eines Gewerbetreibenden führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, sofern die Vermietung ohne den Gewerbebetrieb nicht denkbar wäre (BFH v. 13.12.2016 – X R 18/12, BStBl. II 2017, 450).

b) Einzelmerkmale des häuslichen Arbeitszimmers

1511 #### aa) Gedankliche, schriftliche oder verwaltungstechnische Arbeiten

Ein Arbeitszimmer iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b ist grds. nur ein Raum, der überwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Arbeiten dient – idR also das übliche mit Schreibtisch, Regalen und PC ausgestattete „Heimbüro". Räumlichkeiten, die ihrer Ausstattung und Funktion nach nicht einem Büro entsprechen, fallen selbst bei Lage im häusliches Bereich grds. nicht unter die Abzugsbegrenzung, wobei eine „typische Büroausstattung" aber nicht zwin-

gend erforderlich ist. Gedankliche, schriftliche oder verwaltungstechnische Arbeiten können auch ohne herkömmliche Büromöbel verrichtet werden (FG Köln v. 25.10.2017 – 3 K 3798/12, EFG 2018, 442, rkr.). In funktionaler Hinsicht ist vielmehr maßgeblich, ob die Nutzung durch den Stpfl. der Nutzung eines „typischen" Arbeitszimmers durch Angehörige anderer Berufsgruppen gleichkommt. Dies ist der Fall, sofern es für Vorbereitungshandlungen genutzt wird, die die Grundlage der außerhalb des Hauses verrichteten Berufstätigkeit bilden (*Haunhorst*, HFR 2016, 13 [17]). Weiterer Prüfungsmaßstab ist, ob sich eine private Mitbenutzung bereits im Hinblick auf die Ausstattung (zB als Werkstatt) und/oder wegen der Zugänglichkeit durch dritte Personen ausschließen lässt (BFH v. 8.9.2016 – III R 62/11, BStBl. II 2017, 163). Da es zahlreiche Übergangsformen gibt, muss letztlich im konkreten Einzelfall anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse entschieden werden, ob der jeweilige Raum dem Typus des Arbeitszimmers iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (noch) zugeordnet werden kann oder nicht. Dabei ist unerheblich, ob der betreffende Raum eine BS iSd. § 12 AO ist (BFH v. 2.12.2009 – VIII B 219/08, BFH/NV 2010, 431, mwN).

Die Rechtsprechung verneint das Vorliegen eines häuslichen Arbeitszimmers zB in folgenden Fällen: Ärztliche Notfallpraxis: BFH v. 29.1.2020 – VIII R 11/17, BFHE 268, 186, BStBl. II 2020, 445; Ausstellungsraum: BFH v. 26.6.2003 – VI R 10/02, BFH/NV 2003, 1560; Lagerraum: BFH v. 19.3.2003 – VI R 40/01, BStBl. II 2003, 1163 (anders aber bei Nutzung sowohl als Lager als auch als Büro: FG Nürnb. v. 7.12.2017 – 6 K 1148/16, EFG 2018, 935, rkr.; BFH v. 22.11.2006 – X R 1/05, BStBl. II 2007, 304; s. ferner sogleich zum Archivraum); Tonstudio: BFH v. 28.8.2003 – IV R 53/01, BStBl. II 2004, 55; Trainings- und Unterrichtsraum (Pilates): FG München v. 2.3.2021 – 10 K 1251/18, EFG 2021, 1458, rkr.; Werkstatt: BFH v. 26.3.2009 – VI R 15/07, BStBl. II 2009, 598.

Die Rechtsprechung bejaht das Vorliegen eines häuslichen Arbeitszimmers zB in folgenden Fällen: Archivraum, sofern darin auch für ein Arbeitszimmer 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); Übungsraum einer Musikerin, sofern nicht technische Anlagen und Schallschutzmaßnahmen dem betreffenden Raum das Gepräge eines häuslichen Tonstudios geben (BFH v. 9.6.2015 – VIII R 8/13, HFR 2016, 13; BFH v. 10.10.2012 – VIII R 44/10, BFH/NV 2013, 359; zu diesem Thema insbes. *Woring*, FR 2011, 420).

bb) Einbindung in die häusliche Sphäre 1512

Einbindung als sachliche Rechtfertigung der Abzugsbegrenzung: Das durch den Begriff „häuslich" beschriebene Merkmal der „Einbindung in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen" dient der Abgrenzung des häuslichen Arbeitszimmers von Räumlichkeiten, deren Zuordnung zur Erwerbssphäre keinen besonderen Vermischungs- und Nachprüfungsproblemen unterliegt. Diese Einbindung bildet die sachliche Rechtfertigung des in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b normierten Abzugsverbots, denn im Bereich der häuslichen Sphäre ist eine Überprüfung durch die FinVerw. nur sehr eingeschränkt möglich – sowohl aus tatsächlichen Gründen als auch aufgrund des Schutzes durch Art. 13 GG (BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297; zu den durch Art. 13 GG gezogenen Grenzen im Falle unangekündigter Nachschau FG Münster v. 11.7.2018 – 9 K 2384/17, EFG 2018, 1847, vom BFH zugelassene Rev. BFH VIII R 8/19).

Was körperschaftsteuerrechtlich als Einkommen gilt und wie dieses zu ermitteln ist, bestimmt sich gem. § 8 Abs. 1 KStG nach den Vorschriften des EStG und des KStG. Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b gilt daher grds. auch für Körperschaften; allerdings kann eine Körperschaft mangels Wohnung kein häusliches Arbeitszimmer haben. Nr. 6b ist eine speziell auf natürliche Personen zugeschnittene Regelung und daher ohne praktische Bedeutung für Körperschaften.

In die häusliche Sphäre eingebunden ist ein Arbeitszimmer 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. Auch die Verbindung mit nicht genutzten Teilen der Wohnung reicht aus (FG Köln v. 15.4.2015 – 2 K 510/11, nv., rkr.). 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 Arbeitszimmer 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 (zur Systematik *Leidel/Wobst*, DStR 2012, 2366).

- *Die Rechtsprechung bejaht* eine Einbindung in die häusliches 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 gehörenden 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; BFH v. 30.1.2014 – VI B 125/13, BFH/NV 2014, 688);
  - Anbauten an ein Einfamilienhaus (BFH v. 13.11.2002 – VI R 164/00, BStBl. II 2003, 350), auch im Falle einer auf dem Grundstück liegenden und zum Arbeitszimmer umgebauten Garage oder eines Gartenhauses (BFH v. 23.5.2013 – VIII B 153/12, BFH/NV 2013, 1233; FG Rhld.-Pf. v. 23.8.2000 – 1 K 2165/99, DStRE 2001, 70, rkr.);
  - ausschließlich vom Stpfl. genutztem Zweifamilienhaus, sofern zwischen den Wohnungen keine der Allgemeinheit zugängliche Verkehrsfläche betreten werden muss (BFH v. 15.1.2013 – VIII R 7/10, BStBl. II 2013, 374);
  - Arbeitszimmer im Keller eines Zweifamilienhauses mit Zugangsmöglichkeit über die vom Stpfl. genutzte Terrasse, unabhängig vom Bestehen eines weiteren Zugangs, bei dem fremden Dritten zugänglich gemachte Verkehrsflächen durchquert werden müssen (FG Nürnb. v. 12.11.2015 – 4 K 129/14, EFG 2016, 188, rkr.).
- *Die Rechtsprechung verneint* eine Einbindung in die häusliche Sphäre trotz räumlicher Nähe bei:
  - separater Wohnung auf einer anderen Etage eines Mehrfamilienhauses als die Privatwohnung des Stpfl., da die Möglichkeiten, Kosten der privaten 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; BFH v. 8.10.2020 – VIII B 59/20, BFH/NV 2021, 181);

- nicht zur Wohnung gehörenden (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 (BFH v. 20.6.2012 – IX R 56/10, BFH/NV 2012, 1776).

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; BFH v. 30.1.2014 – VI B 125/13, BFH/NV 2014, 688; FG Münster v. 26.4.2013 – 14 K 3871/11 G,F, juris, rkr. verneinend für gelegentliche Durchführung von Besprechungen im häuslichen Arbeitszimmer). Entscheidend ist insofern die Zweckbestimmung, nicht das tatsächliche Vorliegen eines entsprechenden Publikumsverkehrs. Ein intensiver und dauerhafter Publikumsverkehr spricht aber für eine die Anforderung erfüllende Zweckbestimmung (BFH v. 9.5. 2017 – X B 23/17, BFH/NV 2017, 1170). Zwei bis drei Besucher pro Woche können bei „problematischem" Publikum reichen (FG Ba.-Württ. v. 22.3.2017 – 4 K 3694/15, DGVZ 2017, 214, rkr., betr. Büro eines Gerichtsvollziehers).

Die Nutzung durch dritte, nicht familienangehörige und auch nicht haushaltszugehörige Personen (zB ArbN des Stpfl.) hebt die Einbindung in die häusliches Sphäre auf (BFH v. 9.11.2006 – IV R 2/06, BFH/NV 2007, 677; FG Münster v. 26.4.2013 – 14 K 3871/11 G,F, juris, rkr., verneinend für Beschäftigung der Lebensgefährtin des Stpfl. im häuslichen Arbeitszimmer).

Wird das Arbeitszimmer im überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers unterhalten und ist es somit bei wertender Betrachtung als externes Büro des ArbG einzuordnen, so unterfällt es nicht dem Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers und damit nicht der in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b normierten Abzugsbeschränkung (FG Köln v. 27.8.2014 – 7 K 3561/10, EFG 2015, 811, rkr., für Dienstzimmer im Wohnhaus eines Försters). Dies gilt allerdings nicht grds. für jeden Telearbeitsplatz, sondern ist stets eine Frage des Einzelfalls (BFH v. 26.2.2014 – VI R 40/12, BStBl. II 2014, 568).

cc) Nutzung des Arbeitszimmers zu Erwerbszwecken 1513

Abziehbar sind die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nur dann, wenn der Stpfl. dieses betrieblich oder beruflich nutzt. Das beruht auf dem in Abs. 4 normierten Veranlassungszusammenhang.

Erforderlichkeit des Arbeitszimmers: Um die missbräuchliche Verlagerung von Kosten der privaten Lebensführung in den beruflichen bzw. betrieblichen Bereich zu vermeiden, vertrat die Rspr. früher die Auffassung, es sei abweichend von den sonstigen Grundsätzen sachgerecht, für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer auf dessen objektive Erforderlichkeit abzustellen (zuletzt noch FG Düss. v. 4.5.2017 – 8 K 329/15 E, EFG 2018, 277, betr. Flugbegleiterin, mwN aus der älteren Rspr., aufgeh. durch BFH v. 3.4.2019 – VI R 46/17, BStBl. II 2022, 358, BFHE 274, 98). Nach neuerer höchstrichterlicher Rspr. ist die Erforderlichkeit des Aufwands kein Merkmal des Abzugstatbestands, weil den in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Sätze 2 und 3 angesprochenen Fallgruppen die gesetzgeberische Überlegung zugrunde liege (s. BTDrucks. 13/1686, 16, BRDrucks. 171/2/95, 36), dass die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in diesen Fällen unter Vermeidung von Streitigkeiten über dessen Notwendigkeit anzuerkennen sind (BFH v. 8.3. 2017 – IX R 52/14, BFH/NV 2017, 1017). Eine letztlich vom Wortlaut des Gesetzes

nicht gedeckte und ausschließlich mit teleologischen Überlegungen gerechtfertigte Abweichung von dem Grundsatz, dass die Erforderlichkeit eines Aufwands keine Voraussetzung für dessen Abziehbarkeit als BA oder WK ist, wäre betr. häusliche Arbeitszimmer auch unnötig. Zum einen ergibt sich eine auf Erforderlichkeitsüberlegungen gründende hinreichende Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bereits aus dem Umstand, dass diese nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 an das Fehlen eines alternativen Arbeitsplatzes geknüpft ist. Eine objektiv fehlende Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers kann ferner als deutliches Indiz für dessen private Nutzung herangezogen werden (vgl. *Geserich*, jurisPR-SteuerR 17/2022 Anm. 4: Rspr. ist nicht als „Freibrief" zu verstehen).

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 Rspr. des Großen Senats des BFH zwar kein allgemeines 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). Ob dies im Falle für private Büroarbeit mitgenutzter Arbeitszimmer (zeitliche Mitbenutzung) oder in den Wohnbereich integrierter „Arbeitsecken" (räumliche Mitbenutzung) eine Aufteilungs- und damit anteilige Abzugsmöglichkeit bedeutet, war umstritten und Gegenstand einer weiteren Vorlage an den Großen Senat des BFH (BFH v. 21.11.2013 – IX R 23/12, BStBl. II 2014, 312). Dieser hat entschieden, dass bereits der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers voraussetze, dass der jeweilige Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt werde (BFH v. 27.7.2015 – GrS 1/14, BStBl. II 2016, 265; krit. *Kanzler*, NWB 2016, 1071 [1075]: Auffassung „kaum vermittelbar"; *Kempermann*, FR 2016, 314 [317]: „fragwürdige These"; *Urban*, DStZ 2016, 747 [754]: „höchstrichterliche Illusion", die den ehrlich Vortragenden zum Dummen mache). Die private Mitbenutzung eines häuslichen Arbeitszimmers führt nach Auffassung des BFH mithin zu einem vollständigen Abzugsverbot, eine Aufteilung der Aufwendungen kommt nicht in Betracht (s. BFH v. 16.2.2016 – IX R 23/12, BFH/NV 2016, 912; BFH v. 16.2. 2016 – IX R 20/13, BFH/NV 2016, 1146; BFH v. 17.2.2016 – X R 32/11, BStBl. II 2016, 708; BFH v. 17.2.2016 – X R 1/13, BFH/NV 2016, 913; BFH v. 22.3.2016 – VIII R 24/12, BStBl. II 2016, 884).

Das vom Großen Senat gefundene Erg. überzeugt uE, da der häusliche Bereich in den Bereich der privaten Lebensführung iSv. § 12 Nr. 1 fällt und kein hinreichend abzugrenzender betrieblicher/beruflicher Mehraufwand gegeben ist. Die zeitlichen Anteile der Nutzung sind kein praxistauglicher und damit kein geeigneter Abgrenzungsmaßstab. Schon das in § 6 Abs. 1 Nr. 4 vorgesehene „ordnungsgemäße" Fahrtenbuch wirft in der Praxis erhebliche Nachprüfungsprobleme auf, obgleich hier mit Werkstattrechnungen, Tankquittungen etc. regelmäßig weitere Unterlagen zum Abgleich zur Verfügung stehen. Ein für das privat mitgenutzte Arbeitszimmer geführtes „Tätigkeitsbuch" unterläge noch deutlich eingeschränkteren Kontrollmöglichkeiten. Von der erforderlichen sicheren und leichten Abgrenzbarkeit kann keine Rede sein. Für „Arbeitsecken" in ansonsten privat genutzten Wohnräumen gibt es ebenfalls keinen sicheren und leicht nachprüfbaren objektiven Aufteilungsmaßstab. Das Verhältnis der Stellflächen sämtlicher Möbel eines Raumes kann kaum dazu dienen, beruflich und privat veranlasste Raumkosten veranlassungsgerecht aufzuteilen. Im Hinblick auf diese Abgrenzungsprobleme wäre im Falle einer anderslautenden Entsch. des Großen Senats daher wohl eine gesetzliche Festschreibung eines entsprechenden Aufteilungsverbots erfolgt (angedeutet von Ministerialrätin im BMF *Meurer*, BB 2014, 1184 [1187]).

Eine private Mitbenutzung ist lediglich dann unschädlich, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist (schon BFH v. 19.10.1970 – GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17; BMF v. 6.10.2017 – IV C 1 - S 2211/16/10003:005, BStBl. I 2017, 1320, Rz. 3: 10 %-Grenze; dazu *Siebenhüter*, EStB 2016, 92 [93]: nicht berechenbare Prozentzahl, die gegen eine allzu kleinliche Betrachtung spricht). 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).

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 allgemeiner Lebenserfahrung liegt eine steuerschädliche private Mitbenutzung vor, wenn keine klare Abgrenzung zwischen Arbeitszimmer und privatem Wohnbereich gegeben ist. Der Raum muss also von den übrigen zu Wohnzwecken genutzten Privaträumen hinreichend getrennt sein – idR durch eine abschließbare Tür. Verneinend 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 (zB Sideboard oder Regal) abgetrennten Arbeitsbereich in einem ansonsten privat genutzten Raum: BFH v. 22.3.2016 – VIII R 10/12, BStBl. II 2016, 881; BFH v. 17.2.2016 – X R 32/11, BStBl. II 2016, 708; 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. Bejahend bei fehlender Tür: Nds. FG v. 26.11.1996 – VII 300/96, EFG 1997, 271, rkr.
- *Durchgangszimmer:* Eine private Mitbenutzung eines Arbeitszimmers 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 Einzelfalls. So etwa BFH v. 19.8.1988 – VI R 69/85, BStBl. II 1988, 1000: Durchqueren eines ansonsten intensiv beruflich genutzten Arbeitszimmer 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 häusliches Arbeitszimmer anzuerkennen (zu den allgemeinen Grundsätzen BFH v. 4.8.2006 – VI B 49/06, BFH/NV 2006, 2074, mwN).
- *Angemessene Größe des übrigen Wohnbereichs:* Ein häusliches Arbeitszimmer 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 Arbeitszimmer von 12 qm anzuerkennen. FG Rhld.-Pf. v. 24.5.1995 – 1 K 1812/93, EFG 1995, 1002, rkr.: Kein BA-Abzug für häusliches Arbeitszimmer 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, private Ordner oder Zeitschriften, Einrichtungsgegenstände wie Sitzgruppe, als Gästebett genutzte Liege, einziges Fernsehgerät,

Klavier eines Nicht-Berufsmusikers) spricht für eine nicht unerhebliche private Mitbenutzung des Raums (vgl. FG Münster v. 16.9.2020 – 13 K 94/18 E, EFG 2020, 1839, rkr.: BFH v. 7.5.2021 – IX B 65/20, nv.). 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 Arbeitszimmers sprächen. Die Dekoration eines Arbeitszimmers mit bürofremden Gegenständen (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. Die betriebliche/berufliche Mitbenutzung des Arbeitszimmers durch einen anderen Stpfl. stellt keine schädliche Privatnutzung dar (BFH v. 15.12.2016 – VI R 86/13, BStBl. II 2017, 941); anders aber die private Mitbenutzung durch andere Stpfl. (FG Bremen v. 15.9.2016 – 1 K 18/16 (5), nv., rkr.). Zeiten der Nichtnutzung sind hingegen keine Privatnutzung. Allerdings führt ein sehr geringer erwerbsbedingter Nutzungsumfang regelmäßig zum Abzugsausschluss, weil in solchen Fällen bereits eine äußerst geringfügige private Mitbenutzung schadet, von deren Vorliegen im Regelfall auszugehen ist (FG Rhld.-Pf. v. 25.1.2018 – 6 K 2234/17, EFG 2018, 449, rkr., betr. Verwaltung einer kleinen Photovoltaik-Anlage). Der feststellungsbelastete Stpfl. sollte den zeitlichen Aufwand seiner Tätigkeiten im Arbeitszimmer umfassend dokumentieren, um den Nutzungsumfang in Zweifelsfall substantiiert darlegen zu können (*Pieske-Kontny*, NWB 2018, 1677 [1680]). An den Nachweis der (nahezu) ausschließlichen Nutzung zu Erwerbszwecken sind letztlich umso höhere Anforderungen zu stellen, je geringer der Umfang der behaupteten einkünfterelevanten Nutzung des Arbeitszimmers ist (*Teller*, HFR 2019, 855 [856]; *Trossen*, HFR 2017, 693 [694]).

1514–1519 Einstweilen frei.

c) Aufwendungen für das Arbeitszimmer

1520 #### aa) Art und Umfang der Aufwendungen

Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer sind die (anteiligen) Raumkosten: Zu den Raumkosten zählen insbes. Miete, Gebäude-AfA, Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung, Sonder-AfA, Schuldzinsen für Kredite, die zur Anschaffung, Herstellung oder Reparatur des Gebäudes oder der ETWohnung verwendet worden sind, Wasser- und Energiekosten, Reinigungskosten (keine Putzmittelpauschale, FG Rhld.-Pf. v. 19.1.2012 – 4 K 1270/09, EFG 2012, 1625, rkr.), Grundsteuer, Müllabfuhrgebühren, Schornsteinfegergebühren, Gebäudeversicherungen und das gesamte Gebäude betreffende Renovierungskosten (BMF v. 6.10.2017 – IV C 1 - S 2211/16/10003:005, BStBl. I 2017, 1320, Rz. 6; aA FG Ba.-Württ. v. 4.3.2015 – 6 K 610/14, EFG 2015, 888, rkr.: Wasserkosten nur, wenn Bezug zur beruflichen Tätigkeit). 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 häusliche Arbeitszimmer abgezogen werden (BFH v. 14.5.2019 – VIII R 16/15, BStBl. II 2019, 510;

anders noch die Vorinstanz FG Münster v. 18.3.2015 – 11 K 829/14 E, DStR 2015, 1496: Modernisierungskosten für Badezimmer anteilig berücksichtigungsfähig; dazu zu Recht krit. *Hilbertz*, NWB 2015, 1520). Auch die auf Allgemeinräume wie Küche, Bad und Flur entfallende laufenden Aufwendungen sind nicht anteilig (nach dem Flächenverhältnis) als Kosten des Arbeitszimmers abziehbar (BFH v. 17.2.2016 – X R 26/13, BStBl. II 2016, 611; BFH v. 20.6.2016 – X B 14/16, BFH/NV 2016, 1552). Solche Aufwendungen für das private Wohnen sind grds. nicht abziehbare Kosten der Lebensführung iSv. § 12 Nr. 1 Sätze 1 und 2, die von dem über Art. 1 Abs. 1 iVm. Art. 20 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG gewährleisteten subjektiven Nettoprinzip erfasst werden und stl. über den Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1) abgegolten sind (BFH v. 11.2.2014 – IX R 24/13, BFH/NV 2014, 1197). Gleiches gilt für Kosten der Gartenpflege. Die Kosten einer Gartenerneuerung können hingegen anteilig den Kosten des häuslichen Arbeitszimmers zuzurechnen sein, wenn bei einer Reparatur des Gebäudes, zu dem das Arbeitszimmer gehört, Schäden am Garten verursacht worden sind (BFH v. 6.10.2004 – VI R 27/01, BStBl. II 2004, 1071).

Umsatzsteuer: Ein häusliches Arbeitszimmer kann im Falle einer mindestens 10 % igen unternehmerischen Nutzung (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG) dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden. Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b hat keinen Einfluss auf den Vorsteuerabzug für das häusliche Arbeitszimmer. Das in § 15 Abs. 1a Satz 1 UStG normierte Vorsteuerabzugsverbot für bestimmte, nach Abs. 5 nicht abziehbare BA gilt nicht für Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer berechtigen somit grds. zum Vorsteuerabzug (s. auch *Heuermann*, StBp. 2005, 175; zum Erfordernis einer zeitnahen Zuordnungsentscheidung bei gemischt genutzten Gebäuden EuGH v. 14.10.2021 – C-45/20 und C-46/20, DStR 2021, 2404; für nach dem 31.12.2010 angeschaffte Gebäude ist gem. § 27 Abs. 16 UStG § 15 Abs. 1b UStG zu beachten).

Aufteilung nach dem Wohnflächenverhältnis: Aufteilungsmaßstab für die das gesamte Haus betreffenden Aufwendungen ist grds. das Verhältnis der Fläche des häuslichen Arbeitszimmers zur Wohnfläche des Hauses oder der Wohnung einschließlich Arbeitszimmer (sog. Wohnflächenverhältnis). Diese Ermittlung erfolgt im Schätzungswege auf der Grundlage der nach der Wohnflächenverordnung (WoFlV, BGBl. I 2003, 2346) ermittelten Wohnfläche. Gemäß § 2 Abs. 3 Nr. 1 WoFlV 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 WoFlV 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 zur Gesamtfläche (also jeweils Haupt- und Nebenräume) aufzuteilen (BFH v. 11.11.2014 – VIII R 3/12, BStBl. II 2015, 382).

Unterschiedlichen Einkunftsarten zuzuordnende oder als Sonderausgaben abziehbare Arbeitszimmeraufwendungen: Wird das häusliche Arbeitszimmer im Rahmen unterschiedlicher Einkunftsarten oder zT zur Berufsausbildung oder zur Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf genutzt, sind die Aufwendungen (zeitanteilig) aufzuteilen. Da es praktisch zumeist unmöglich sein dürfte, die konkreten Zeitanteile festzustellen, sind diese sachgerecht zu schätzen. Im Zweifel ist eine Aufteilung zu gleichen Teilen geboten. Die Abzugsmöglichkeit ist dann für

jede Tätigkeit gesondert zu beurteilen, wobei allerdings eine Aufteilung des ggf. eingreifenden Höchstbetrags in „Teilhöchstbeträge" nicht stattfindet, weil der Höchstbetrag nicht einkünftebezogen zu verstehen ist (BFH v. 25.4.2017 – VIII R 52/13, BStBl. II 2017, 949). Die Verteilung des Höchstbetrags auf die einzelnen Einkunftsquellen ist uE mithin frei möglich (aA FG Münster v. 15.3.2016 – 11 K 2425/13 E, G, EFG 2016, 1000, rkr.: Aufteilung des im Rahmen von zwei Einkunftsarten begrenzt abzugsfähigen Betrags nach Nutzungsanteilen; s. auch *Levedag*, HFR 2017, 993 [997]: „könnte anders zu entscheiden sein"). Treffen etwa Einkünfte aus nichtselbständiger und aus selbständiger Tätigkeit zusammen, kann es sinnvoll sein, den Höchstbetrag bei den betrieblichen Einkünften abzuziehen, um den ArbN-Pauschbetrag (§ 9a) in voller Höhe nutzen zu können (*Dürr*, jurisPR-SteuerR 43/2017 Anm. 4).

Nutzen mehrere Steuerpflichtige das Arbeitszimmer zugleich oder zeitlich nacheinander, müssen die Aufwendungen wegen des Grundsatzes der Individualbesteuerung (s. § 2 Anm. 15) zunächst nach dem Nutzungsverhältnis aufgeteilt werden. Für jeden Nutzer ist getrennt zu prüfen, ob und in welcher Höhe die von ihm getragenen Kosten abzugsfähig sind (näher Anm. 1565).

1521 **bb) Sonderproblem Drittaufwand**

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 häuslichen Arbeitszimmer wirft dies insbes. Probleme im Falle von Ehegatten, Lebenspartnern und nichtehelichen Lebensgemeinschaften 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 „Drittaufwand" EStH 2021):

- *BFH v. 23.8.1999 – GrS 3/97, BStBl. II 1999, 787:* Nutzt der Stpfl. ein Arbeitszimmer in der dem Ehepartner gehörenden Wohnung unentgeltlich, kann er die darauf entfallenden Aufwendungen nicht steuermindernd gelten 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. In diesen Fällen geht die Rspr. davon aus, dass der selbst getragene Aufwand primär auf die AHK des jeweils beruflich genutzten Raums entfällt. Anders verhält es sich, sofern nur einer der Miteigentümer die gesamte Wohnung zu beruflichen Zwecken nutzt: Er kann AfA und Schuldzinsen nur entsprechend seinem Miteigentumsanteil als BA/WK geltend machen, sofern die Darlehen zum Erwerb der Wohnung gemeinsam aufgenommen wurden und Zins und Tilgung von einem gemeinsamen Konto beglichen werden (BFH v. 6.12.2017 – VI R 41/15, BStBl. II 2018, 355; zu den Vor- und Nachteilen einer solchen Gestaltung sowie möglicher „Schadensbegrenzung" durch Abschluss eines Mietvertrages *Kanzler*, FR 2018, 652; krit. zur Anerkennung solcher Mietverträge über ideelle Anteile zwecks Begr. steuererheblichen Aufwands indes *Geserich*, NWB 2017, 848 [853]).
- *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 häusliches Arbeitszimmer 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 Arbeitszimmer 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 häusliches Arbeitszimmer alleine zu beruflichen/betrieblichen Zwecken, kann er die darauf entfallenden grundstücksorientierten 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.

Grundstücksorientierte und nutzungsorientierte Aufwendungen sind mithin zu unterscheiden. Grundstücksorientierte Aufwendungen (zB AfA, Schuldzinsen, Grundsteuern, Versicherungen) kann grds. nur der Eigentümer (der Miteigentümer entsprechend seinem Miteigentumsanteil) selbst stl. geltend machen. Im Falle angemieteter Wohnobjekte kommt es darauf an, wer Mieter ist. Die (Kalt)miete zählt zu den grundstücksorientierten Aufwendungen. Bei nutzungsorientierten Aufwendungen (wie Energiekosten, Renovierungskosten für das Arbeitszimmer, Reinigungskosten) kommt es darauf an, wer sie tatsächlich getragen hat und nicht, wer sie schuldet (s. zum Ganzen *Herold*, GStB 2020, 351; *Mader*, b + p 2020, 328 [330 f.]).

Für nicht verheiratete Steuerpflichtige gelten die genannten Grundsätze analog (s. auch FG München v. 2.3.2021 – 10 K 1251/18, EFG 2021, 1458, rkr.; *Bleschick*, jurisPR-SteuerR 37/2021 Anm. 3; zweifelnd *Kulosa* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 7 Rz. 94). 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. 6.12. 2017 – VI R 41/15, BStBl. II 2018, 355). Nutzen sie etwa im Falle hälftigen Miteigentums ein häusliches Arbeitszimmer gemeinsam, so sind ihnen die Kosten grds. zur Hälfte zuzuordnen (BFH v. 15.12.2016 – VI R 53/12, BStBl. II 2017, 938).

Siehe ausführl. zum Drittaufwand auch § 2 Anm. 139.

Einstweilen frei. 1522–1524

d) Kosten der Ausstattung des Arbeitszimmers 1525

Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b erfasst auch die Kosten der Ausstattung des Arbeitszimmers. 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 (unbeschränkte) Abziehbarkeit der Aufwendungen für Arbeitsmittel als BA/WK Vorrang hat. Anderenfalls wären Stpfl. mit Arbeitszimmer gegenüber Stpfl. ohne Arbeitszimmer 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 Zusammenhang mit einem Arbeitszimmer können das insbes. 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. 6.10.2017 – IV C 1 - S 2211/16/10003:005, BStBl. I 2017, 1320, Rz. 7; *Tiedtke/Beck*, FR 2004, 801 [813]; krit. *Urban*, DStZ 1996, 229 [235]).

1526–1535 Einstweilen frei.

e) Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1

1536 aa) Abzugsverbot für Aufwendungen und Kosten der Ausstattung des Arbeitszimmers

Generelles Abzugsverbot: Als Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 sieht der Einleitungssatz zu Abs. 5 ein generelles Abzugsverbot für die auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen einschließlich der Kosten der Ausstattung vor. Ausnahmen davon sind nur nach den Sätzen 2 und 3 möglich (s. Anm. 1555 ff.).

Spezielles Abzugsverbot nach Abs. 7: Unabhängig vom generellen Abzugsverbot nach Satz 1 ergibt sich ein weiteres Abzugsverbot bei Verletzung der Aufzeichnungspflichten des Abs. 7 (s. Anm. 1491).

1537 bb) Behandlung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen

Arbeitszimmer im Privatvermögen: Ein häusliches Arbeitszimmer muss nahezu ausschließlich für betriebliche oder berufliche Zwecke genutzt werden und dient daher allenfalls in ganz geringem Umfang – aber wohl auch in aller Regel – Wohnzwecken iSv. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3. Streitig war in diesem Zusammenhang, ob es trotz des Abzugsverbots in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b – mit einem eigenen Fristlauf und losgelöst vom Rest des Gebäudes – unter den Besteuerungstatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 fällt. Nach überzeugender neuerer Rspr. ist dies schon deshalb zu verneinen, weil § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 in Bezug auf das Merkmal „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" keine Bagatellgrenze enthält (BFH v. 1.3.2021 – IX R 27/19, BStBl. II 2021, 680). Ein häusliches Arbeitszimmer ist zudem kein gegenüber der Restwohnung selbständiges WG, weil es nicht unabhängig von den anderen Teilen der Wohnung veräußerbar ist. Der Gesetzeswortlaut des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 setzt für eine Ausnahme von der Besteuerung nicht voraus, dass das einheitliche WG „Gesamtwohnung" vollständig zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden muss (FG München v. 14.1.2019 – 15 V 2627/18, DStRE 2019, 1063, rkr.; FG Köln v. 20.3.2018 – 8 K 1160/15, EFG 2018, 1256, rkr. nach Rücknahme Rev.: BFH v. 2.7.2018 – IX R 11/18, nv.; *Wichmann*, DStR 2019, 92 [93 f.]). Folgte man der Gegenmeinung, würde sich zudem ein Wertungswiderspruch ergeben: Der Gesetzgeber kann nicht einerseits in Nr. 6b die Grundentscheidung treffen, dass das häusliche Arbeitszimmer Teil des stl. irrelevanten privaten Wohnbereichs ist und diese Überlegung im Rahmen des § 23 außen vor lassen. Bei der mit der Überlegung, dass das häusliche Arbeitszimmer nicht in einem einheitlichen Funktionszusammenhang mit den übrigen zu Wohnzwecken genutzten Räumen stehe, begründeten Gegenauffassung (etwa *Kanzler*, NWB 2018, 2249;

Kanzler, FR 2021, 901; s. auch § 23 Anm. 130) erforderlichen Ermittlung des Veräußerungsgewinns sind die anteiligen AHK allerdings nicht um AfA-Beträge zu kürzen, wenn der Abzug dieser Aufwendungen nach Nr. 6b ausgeschlossen war (§ 23 Abs. 3 Satz 4). Aus Vereinfachungsgründen gilt dies auch, wenn der Abzug auf 1 250 € begrenzt war (insofern noch die VerwAuff. BMF v. 5.10.2000 – IV C 3 - S 2256 - 263/00, BStBl. I 2000, 1383, insbes. Rz. 21 und 39, die angesichts der Veröffentlichung von BFH v. 1.3.2021 – IX R 27/19, BStBl. II 2021, 680, allerdings überholt ist).

Arbeitszimmer im Betriebsvermögen: Rechtsfolge der ausschließlichen oder nahezu ausschließlichen betrieblichen Nutzung ist die Zuordnung des häuslichen Arbeitszimmers im eigenen Haus oder in der eigenen Wohnung zum notwendigen BV. Als eigenbetrieblich genutzter Grundstücksteil braucht das häusliche Arbeitszimmer 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 20 500 € beträgt (§ 8 EStDV). Grundstückteile von untergeordnetem Wert iSd. § 8 EStDV sind aber in die Besteuerung des privaten Veräußerungsgeschäfts einzubeziehen (BMF v. 5.10.2000 – IV C 3 - S 2256 - 263/00, BStBl. I 2000, 1383, Rz. 16). Ändern sich die Nutzungsverhältnisse des im BV befindlichen häuslichen Arbeitszimmers und verliert das häusliche Arbeitszimmer dadurch seine BV-Eigenschaft, liegt in der Nutzungsänderung eine Entnahmehandlung. Der Entnahmegewinn ist grds. nach allgemeinen 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 (mit ausführlicher Begr. BFH v. 16.6. 2020 – VIII R 15/17, BStBl. II 2020, 841; zust. *Werth*, BFH/PR 2021, 51; str., s. sogleich „Diese Kumulation von Abzugsverboten und Besteuerung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen"). Entsprechendes gilt für den Fall der Betriebsaufgabe oder der Veräußerung des Gebäudes. Steuerpflichtige, die angesichts der begrenzten Abzugsmöglichkeit von BA und mitunter stark steigender Immobilienwerte die BV-Eigenschaft ihrer häuslichen Arbeitszimmer verhindern wollen, können dies durch privat mitveranlasste Ausstattung erreichen (*Kanzler*, NWB 2021, 254 [260]; *Günther*, EStB 2017, 70 [75]).

Diese Kumulation von Abzugsverboten und Besteuerung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen ist allerdings bedenklich, denn der Gewinn berechnet sich als Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen Veräußerungserlös und dem Buchwert (AHK vermindert um die gesetzliche AfA, die sich wegen Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b entweder gar nicht oder ggf. nur begrenzt ausgewirkt hat) abzüglich der anteiligen Veräußerungskosten. Die AfA muss unabhängig von der Abzugsbeschränkung in Nr. 6b jährlich vorgenommen werden; § 7 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 Aufgabegewinns um die unter das Abzugsverbot fallende AfA im Wege teleologischer Reduktion des Gewinnrealisierungstatbestands wäre daher geboten gewesen (so noch beiläufig BFH v. 28.8.2003 – IV R 38/01, BFH/NV 2004, 327; BFH v. 6.7.2005 – XI R 87/03, BStBl. II 2006, 18; zu möglichen Begründungsansätzen *Stadie*, FR 2016, 289; *Ebner*, jurisPR-SteuerR 28/2015 Anm. 1; *Kanzler*, FR 2013, 36).

Einstweilen frei. 1538–1554

3. Arbeitszimmer als ausschließlicher Arbeitsplatz (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2)

1555 #### a) Zur Verfügung stehender anderer Arbeitsplatz

Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 liegt der Gedanke zugrunde, dass Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (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. Es kommt auf das Vorhandensein eines anderen Arbeitsplatzes an, nicht auf die Möglichkeit, einen solchen einzurichten (Nds. FG v. 14.5.2013 – 13 K 230/11, nv., rkr.).

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 (Sächs. FG v. 10.9.2020 – 3 K 1276/18, nv., rkr. betr. Büroarbeiten einer Kita-Erzieherin; BMF v. 6.10.2017 – IV C 1 - S 2211/16/10003:005, BStBl. I 2017, 1320, Rz. 16). Steht für mehrere Tätigkeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, ist der Höchstbetrag von 1 250 € ggf. auf die einzelnen Tätigkeiten aufzuteilen (näher Anm. 1565). 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 Arbeitszimmer ausübt (zB Unterrichtsvorbereitung des Lehrers im häuslichen Arbeitszimmer; Übungsstunden einer Konzertpianistin im häuslichen Arbeitszimmer). Auch ist die Ausübung der Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer unabhängig vom Umfang sowie von der Zeit, die der Stpfl. dort damit 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 häuslichen Arbeitszimmers entfallen. Der andere Arbeitsplatz muss vielmehr so beschaffen sein, dass der Stpfl. auf das häusliche Arbeitszimmer nicht angewiesen ist. Folglich muss der andere Arbeitsplatz objektiv zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet sein. Dabei sind die arbeitsschutzrechtl. zu beachtenden Vorgaben einzuhalten (BFH v. 6.11.2014 – VI R 4/14, BFH/NV 2015, 485). Mit Blick auf die Corona-Pandemie spielt der Gesundheitsschutz eine besondere Rolle: Die Voraussetzung „kein anderer Arbeitsplatz" liegt auch dann vor, wenn der ArbN aus Infektionsschutzgründen zwecks Vermeidung von Kontakten mit Kollegen zu Hause arbeitet und er insofern entweder einer Anweisung des Auftraggebers/ArbG oder hilfsweise der Empfehlung der BReg. bzw. des entsprechenden Bundeslandes folgt (BMF v. 9.7.2021 – IV C 6 - S 2145/19/10006:013, DOK 2021/0744585, Rz. 5). Der andere Arbeitsplatz steht dann für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit zur Verfügung, wenn ihn der Stpfl. im konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann. Dies ist zB nicht der Fall, wenn angesichts einer beschränkten Anzahl von Poolarbeitsplätzen die zusätzliche Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers zwingend ist (BFH v. 26.2.2014 – VI R 37/13, BStBl. II 2014, 570; laut Hess. FG v. 30.7. 2020 – 3 K 1220/19, nv., rkr. ist dies durch eine ArbG-Bescheinigung zu belegen)

oder sofern ein in einem Praxisraum aufgestellter Schreibtisch allenfalls in den Abendstunden oder an Wochenenden zumutbar genutzt werden könnte (BFH v. 22.2.2017 – III R 9/16, BStBl. II 2017, 698; krit. zur Praxistauglichkeit des Merkmals „zumutbar": *Dürr*, jurisPR-SteuerR 25/2017 Anm. 2; zur Beweisvorsorge in solchen Fällen *Hilbert*, BB 2017, 1573). Allein die Einrichtung eines Telearbeitsplatzes durch den ArbG ist jedoch noch kein ausreichender Beleg, dass ein für den ArbN im Betrieb bestehender anderer Arbeitsplatz nicht im erforderlichen Umfang zur Verfügung steht (so aber *Dürr*, jurisPR-SteuerR 30/2014 Anm. 4), denn die rein subjektiv motivierte Entsch., die Arbeit statt an einem zur Verfügung stehenden Arbeitsplatz im häuslichen Arbeitszimmer 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, 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; BFH v. 15.10.2012 – VI B 22/12, BFH/NV 2013, 198), denn sofern die Entsch., 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 (s. FG Rhld.-Pf. v. 11.8.2015 – 3 K 1544/13, MMR 2015, 852, rkr., zu Heimarbeit einer alleinerziehenden Mutter, die ihr Kind zuhause betreut). Unbeachtlich ist zudem, ob der ArbN dort nach eigener Auffassung ungestörter, konzentrierter oder mit besserer Ausstattung arbeiten kann, da die gesetzliche Regelung nicht voraussetzt, dass der andere Arbeitsplatz ein „angemessener" oder auch „ruhiger" Arbeitsplatz ist; es muss lediglich ein „zumutbar" nutzbarer Arbeitsplatz sein (s. oben).

So BFH v. 29.6.2004 – VI B 135/03, BFH/NV 2004, 1638; s. auch BFH v. 7.8.2003 – VI R 17/01, BStBl. II 2004, 78: Großraumbüro ist anderer Arbeitsplatz; BFH 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".

Mit Lehrern geht die FinVerw. großzügiger um. Das Lehrerzimmer stellt nach der Verwaltungsauffassung keinen anderen Arbeitsplatz im Sinne der Abzugsbeschränkung dar (BMF v. 6.10.2017 – IV C 1 - S 2211/16/10003:005, BStBl. I 2017, 1320, Rz. 17). Da ein Lehrerzimmer 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; aus der jüngeren Rspr. Sächs. FG v. 13.8.2014 – 8 K 636/14, PersF 2015, 94; 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. Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 zur Verfügung (BFH v. 7.8.2003 – VI R 41/98, BStBl. II 2004, 80; s. auch FG München v. 27.8.2016 – 15 K 439/15, DStRE 2018,

328, rkr., betr. Leiter internationaler Bauprojekte mit Verpflichtung zur ständigen Erreichbarkeit über eine gesicherte Datenleitung; FG Berlin-Brandenb. v. 7.12. 2020 – 7 K 7097/18, juris, rkr., betr. Bereitschaftsdienste einer Amtsanwältin). Für Klinikärzte gilt in diesem Zusammenhang aber, dass sie in aller Regel auch für Rufbereitschaftsdienste jederzeit einen Computerarbeitsplatz im Krankenhaus nutzen können (Nds. FG v. 19.10.2020 – 1 K 292/19, EFG 2021, 735, rkr.).

Fortbildung: Behauptet ein ArbN, er benötige das häusliche Arbeitszimmer für Fortbildungszwecke, da ihm der berufliche Arbeitsplatz hierfür nicht zur Verfügung stehe, ist dies an eine arbeitsvertraglich bestimmte Pflicht zur Fortbildung bei gleichzeitigem ausdrücklichen Verbot des ArbG, sich am dienstlichen Arbeitsplatz fortzubilden, zu knüpfen (FG Düss. v. 25.3.2013 – 8 K 2213/11 E, PersF 2014, 95, rkr.; FG Köln v. 3.11.2005 – 10 K 1129/02, EFG 2006, 179, rkr.).

Ein weiteres häusliches Arbeitszimmer des Steuerpflichtigen ist kein anderer Arbeitsplatz iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 (BFH v. 9.5.2017 – VIII R 15/15, BStBl. II 2017, 956). Dies folgt aus dem Grundgedanken der Nr. 6b, die den Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer für diejenigen Fälle einschränkt, in denen dem Stpfl. an einem anderen Ort als in seiner Wohnung ein Arbeitsplatz – als Gegensatz zum häuslichen Arbeitszimmer – zur Verfügung steht und der Stpfl. damit auf das häusliche Arbeitszimmer als (einzigen) Arbeitsplatz grds. nicht angewiesen ist.

Änderung der Nutzungsverhältnisse: Sobald dem Stpfl. ein anderer Arbeitsplatz im o.g. Sinne zur Verfügung steht, greift das Abzugsverbot für ab diesem Zeitpunkt anfallende Aufwendungen. Steht dem Stpfl. zunächst ein anderer Arbeitsplatz für die im häuslichen Arbeitszimmer 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 häusliche Arbeitszimmer als BA/WK abziehen. Fällt der andere Arbeitsplatz weg, kann sogar der Vollabzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer in Betracht kommen, sofern der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit nunmehr im häuslichen Arbeitszimmer liegt (s. Anm. 1567).

1556–1559 Einstweilen frei.

1560 b) Nachweisanforderungen bezüglich des Fehlens eines anderen Arbeitsplatzes

Darlegungs- und Nachweispflicht: Der Stpfl. muss konkret darlegen und ggf. nachweisen, 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. Für den Zeitraum 1.3.2020 bis 31.12.2021 reicht die Regierungsempfehlung, nach Möglichkeit aus Infektionsschutzgründen zuhause zu arbeiten (BMF v. 9.7.2021 – IV C 6 - S 2145/19/10006:013, DOK 2021/0744585, Rz. 5).

Eine Bescheinigung des Arbeitgebers kann als Nachweis dienen (BMF v. 6.10. 2017 – IV C 1 - S 2211/16/10003:005, BStBl. I 2017, 1320, Rz. 18). An sie wird ein besonders strenger Maßstab anzulegen sein, um eventuellen Gefälligkeitsbescheinigungen des ArbG zu begegnen.

Arbeitsvertragliche Vereinbarungen mit dem ArbG über die Verrichtung eines Teils der beruflichen Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer sind allein nicht als

Nachweis dafür geeignet, dass ein anderer Arbeitsplatz nicht im konkret erforderlichen Umfang 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.). Anderenfalls wäre die Abzugsbeschränkung leicht zu umgehen, da insoweit zumeist kein Interessengegensatz zwischen ArbG und ArbN bestehen dürfte (FG Düss. v. 8.8.2013 – 11 K 1705/12 E, EFG 2014, 250, rkr.).

Einstweilen frei. 1561–1564

4. Rechtsfolgen der Ausnahmen vom Abzugsverbot (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3)

a) Grundsatz: Abzug der Aufwendungen bis 1 250 € 1565

Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbs. 1 begrenzt den Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer im Fall von Satz 2 auf 1 250 €. Hierbei handelt es sich nicht um einen Pauschbetrag, sondern um einen Höchstbetrag. Er gilt unabhängig von der Art der für das Arbeitszimmer aufgewandten Gebäudekosten (BFH v. 13.11.2015 – IX B 82/15, BFH/NV 2016, 197: auch im Fall erhöhter AfA nach § 7i). Ein Einzelnachweis ist grds. erforderlich. Die Forderung einer Pauschalierung abzugsfähiger Arbeitszimmer-Aufwendungen (BRDrucks. 121/15) ist nicht umgesetzt worden. Insofern kommt aber die Homeoffice-Pauschale in Betracht (s. Anm. 1568 ff.).

Personenbezogener Einmalbetrag: Da das Gesetz die Höhe der abziehbaren Aufwendungen ausdrücklich auf 1 250 € begrenzt, kann der Höchstbetrag selbst bei mehreren Tätigkeiten oder mehreren Einkunftsarten oder mehreren Arbeitszimmern nicht mehrfach in Anspruch genommen werden. Es wäre nicht gerechtfertigt, den Abzug der Kosten für ein intensiv im Rahmen einer einzigen Einkunftsart genutztes Arbeitszimmer auf 1 250 € zu beschränken, aber ggf. für mehrere nur in geringerem Umfang ausgeübte Tätigkeiten zu vervielfältigen (BFH v. 9.5.2017 – VIII R 15/15, BStBl. II 2017, 956; BFH v. 16.7.2014 – X R 49/11, BFH/NV 2015, 177). Eine Aufteilung in „Teilhöchstbeträge" findet indes nicht statt: Bei einer Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers im Rahmen mehrerer Einkunftsarten kann der Höchstbetrag ungeachtet der gebotenen Aufteilung nach Zeitanteilen durch die dem Grunde nach abzugsfähigen Aufwendungen in voller Höhe ausgeschöpft werden (BFH v. 25.4.2017 – VIII R 52/13, BStBl. II 2017, 949; s. auch Anm. 1520). Der Höchstbetrag ist personenbezogen, denn Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b betrifft die individuelle Einkunftsermittlung. Daraus folgt, dass bei Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers 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 (Änderung der Rspr. durch BFH v. 15.12.2016 – VI R 53/12, BStBl. II 2017, 938; BFH v. 15.12.2016 – VI R 86/13, BStBl. II 2017, 941; von der FinVerw. akzeptiert: BMF v. 6.10.2017 – IV C 1 - S 2211/16/10003:005, BStBl. I 2017, 1320, Rz. 21).

So zuvor auch *Bergkemper*, jurisPR-SteuerR 17/2011 Anm. 1, Rz. II 7; *Tiedke*/*Beck*, FR 2004, 801 (810), mwN; *Wied* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 849 (10/2015); aA noch BFH v. 23.9.2009 – IV R 21/08, BStBl. II 2010, 337; BMF v. 2.3.2011 – IV C 6 - S 2145/07/10002, BStBl. I 2011, 195, Rz. 21; *Günther*, EStB 2014, 261 (264): objektbezogene Abzugsbeschränkung mit der Folge, dass der Höchstbetrag auf mehrere Nutzer eines häuslichen Arbeitszimmers anteilig aufzuteilen ist.

Der Höchstbetrag ist ein Jahresbetrag, der bei Nutzungsbeginn oder Nutzungsende im laufenden Kj. oder bei Änderung der Nutzungsverhältnisse nicht zeitanteilig aufzuteilen ist (BMF v. 6.10.2017 – IV C 1 - S 2211/16/10003:005, BStBl. I 2017, 1320, Rz. 22). Verkürzte und verlängerte Wj. haben mangels gesetzlicher Normierung einer entsprechenden Kürzung oder Erhöhung keinen Einfluss auf den Höchstbetrag.

1566 Einstweilen frei.

1567 b) Ausnahme: Abzug der Aufwendungen in voller Höhe (Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbs. 2)

Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbs. 2 lässt den Abzug der Aufwendungen für ein strechtl. anzuerkennendes häusliches Arbeitszimmer in voller Höhe zu, wenn es den Mittelpunkt der gesamten 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). Allein der Umstand, dass das häusliche Arbeitszimmer im Falle mehrerer Tätigkeiten den Mittelpunkt einer in diesem ausgeübten Tätigkeit darstellt, reicht für einen unbegrenzten Abzug nicht aus (BFH v. 13.6.2020 – VIII B 166/19, BFH/NV 2020, 1255).

Fehlen eines alternativen Arbeitsplatzes: Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 setzt insgesamt voraus, dass ein alternativer Arbeitsplatz fehlt. Gesetzliches Tatbestandsmerkmal ist damit die Erfüllung der Voraussetzungen des Satzes 2. Eine Ausnahme gilt für die VZ 2007 bis 2009: Sofern das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, hindert ein anderer Arbeitsplatz hier nicht den Abzug der Kosten in voller Höhe (teleologische Reduktion der in §§ 52 Abs. 12 Satz 9 idF des JStG 2010 angeordneten Rückwirkung, um insofern eine rückwirkende Verschärfung der Rechtslage zu verhindern, BFH v. 16.7.2014 – X R 49/11, BFH/NV 2015, 177).

Inhaltlicher (qualitativer) Schwerpunkt entscheidend: Das Arbeitszimmer 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). Entscheidend ist der inhaltliche (qualitative) Schwerpunkt der beruflichen und betrieblichen Betätigung des Stpfl. Dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers 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 häuslichen Arbeitszimmer und im Betrieb ist auf den Umfang der zeitlichen Nutzung des Arbeitszimmers abzustellen. Ist der Aufgabenbereich eines Stpfl. so vielfältig und gestreut, dass seine Betätigung keinem konkreten Mittelpunkt zugeordnet werden kann, scheidet ein unbeschränkter Abzug mangels „Mittelpunkt im Arbeitszimmer" aus (BFH v. 23.5.2006 – VI R 21/03, BStBl. II 2006, 600). An der qualitativen Betrachtungsweise hält die Rspr. auch im Hinblick auf die – inzwischen ohnehin als verfassungswidrig eingestuften (Anm. 1490) – Neuregelungen ab 2007 fest (BFH v. 16.7.2014 – X R 49/11, BFH/NV 2015, 177; für eine Neudefi-

nition des Mittelpunktbegriffs im Sinne einer Unverzichtbarkeit für die Berufstätigkeit *Greite*, DB 2006, Beilage 6, 26 [29]; zust. *Drenseck*, DStR 2009, 1877 [1880]). Für die Zeit der pandemiebedingten Ausübung bestimmter Tätigkeiten im häuslichen Arbeitszimmer ist hingegen davon auszugehen, dass zu Hause grds. qualitativ gleichwertige Arbeiten wie am bisherigen Arbeitsplatz ausgeübt werden. Bei zeitlich überwiegender Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer liegt dann der Mittelpunkt der betrieblichen oder beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer. Nach der Verwaltungsauffassung sind diese Annahmen für einen sachlich zusammenhängenden Zeitraum als Durchschnittsregelung zu treffen, zB für die Zeit des ersten Lockdowns oder insgesamt seit Beginn der Pandemie (BMF v. 9.7.2021 – IV C 6 - S 2145/19/10006:013, DOK 2021/0744585, Rz. 6 f.). Dabei ist eine regional unterschiedliche Betrachtungsweise unter Beachtung der lokalen Inzidenzen und konkreten Verhältnissen des Einzelfalls geboten (*Seifert*, Stbg 2022, 1 [7]).

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; BFH v. 16.7.2014 – X R 49/11, BFH/NV 2015, 177; BFH v. 13.6.2020 – VIII B 166/19, BFH/NV 2020, 1255). Dabei kommt der Haupttätigkeit indizielle Bedeutung für die Beurteilung des qualitativen Schwerpunkts der Gesamttätigkeit zu (BFH v. 24.4.2015 – VIII B 100/14, BFH/NV 2015, 1108). 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. Im Rahmen der Gesamtbetrachtung und Gewichtung der einzelnen Tätigkeiten sind nur solche Einkünfte zu berücksichtigen, die ein Tätigwerden des Stpfl. im jeweiligen VZ erfordern (BFH v. 11.11. 2014 – VIII R 3/12, BStBl. II 2015, 382, zu Pensionär).

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 Arbeitszimmer 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 häuslichen Arbeitszimmer die geschäftsleitenden Ideen entwickelt und die unternehmensbezogenen Entsch. 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 Fällen von Entsch. für die Tätigkeit des Stpfl. insgesamt prägend sind. Dient die Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer lediglich der Vor- bzw. Nachbereitung und der Unterstützung der eigentlichen Tätigkeit, die außer Haus verrichtet wird, ist das häusliche Arbeitszimmer nicht Tätigkeitsmittelpunkt (sog. Tankstellenbetreiberfall, BFH v. 6.7.2005 – XI R 87/03, BStBl. II 2006, 18).

▶ *Die Rechtsprechung verneint den Mittelpunkt* im häuslichen Arbeitszimmer bei folgenden Berufen:

Arbeitsmediziner, weil angesichts der gesetzlichen Aufgabendefinition in § 3 ASiG von einem Schwerpunkt der Tätigkeit im betreuten Betrieb auszugehen ist (FG Rhld.-Pf. v. 24.2.2016 – 2 K 1385/13, nv., rkr.); Arzt mit eigener Praxis

(FG Ba.-Württ. v. 24.7.2002 – 1 K 153/01, EFG 2002, 1365, rkr.); Arzt, der Vollzeit im Krankenhaus tätig ist und im häuslichen Arbeitszimmer nebenberuflich Gutachten fertigt (FG München v. 7.4.2014 – 7 K 40/13, nv., rkr.); 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 FA, 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; FG Ba.-Württ. v. 21.1.2013 – 9 K 2096/12, EFG 2013, 767, rkr.); 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 (BFH v. 9.8.2011 – VIII R 5/09, ZSteu. 2012, R752); 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, 913, 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); Fütterungsberater, der Landwirte in den Ställen berät und dies im häuslichen Arbeitszimmer vor- und nachbereitet (FG München v. 31.1.2013 – 10 K 1093/10, nv., rkr.); Handelsvertreter, der überwiegend im Außendienst tätig ist (BFH v. 31.3.2004 – X R 1/03, BFH/NV 2004, 1387; FG Ba.-Württ. v. 4.12.2017 – 10 K 1863/16, nv., rkr.; anders, wenn im häuslichen Arbeitszimmer ein wesentlicher Teil der Wertschöpfung erfolgt: FG München v. 11.2.2003 – 6 K 1044/01, EFG 2003, 760, rkr.; FG Münster v. 5.3.2015 – 5 K 980/12 E, EFG 2015, 889); 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 häuslichen Arbeitszimmer erbracht werden (BFH v. 14.12.2012 – VI B 134/12, BFH/NV 2013, 558); 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); IT-Berater, sofern Projektarbeit vor Ort prägend (FG München v. 10.3.2014 – 8 K 1704/11, EFG 2014, 1659, rkr.); Konzertpianist, trotz Erarbeitung eigener Stücke im Arbeitszimmer (BFH v. 15.12.2005 – XI B 87/05, BFH/NV 2006, 2045); Kostümbildner und Bühnenbildner, da prägend die Tätigkeit an den Theatern und Bühnen vor Ort (FG Köln v. 25.10.2017 – 3 K 3798/12, EFG 2018, 442, rkr.); 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.); Priester (FG München v. 5.12.2016 – 7 K 2031/13, nv., rkr.); Richter, da Durchführung von mündlichen Verhandlungen prägend (BFH v. 6.11.2014 – VI R 4/14, BFH/NV 2015, 485); Schornsteinfegermeister, da Arbeiten im Kehrbezirk prägend (FG München v. 29.11.2005 – 6 K 1140/04, nv., rkr.); Steuerberater, der neben externen Kanzleiräumen auch ein häusliches Arbeitszimmer unterhält (FG Düss. v. 5.9.2012 – 15 K 682/12 F, EFG 2012, 2270, rkr.); Synchronsprecher (FG Berlin-Brandenb.

v. 29.8.2013 – 4 K 4262/10, EFG 2014, 25, rkr.); Tankstellenbetreiber (BFH v. 6.7.2005 – XI R 87/03, BStBl. II 2006, 18); Vermietungstätigkeit, sofern das Arbeitszimmer lediglich deren verwaltungstechnischer Abwicklung dient und das bloße Nutzenziehen im Vordergrund steht (FG Münster v. 18.6.2009 – 10 K 645/08 E, Mietrecht und Immobilien 2010, 184, rkr.; anders aber bei aktiver Verwaltung einer großen Anzahl von Immobilien ohne externe Hausverwaltung: FG München v. 18.8.2016 – 15 K 1519/15, DStRE 2018, 345, 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 häuslichen Arbeitszimmer BFH v. 29.3.2004 – VI R 34/01, BFH/NV 2004, 319).

▶ *Die Rechtsprechung bejaht den Mittelpunkt* im häuslichen Arbeitszimmer bei folgenden Berufen:

Betriebsprüfer der Deutschen Rentenversicherung (Nds. FG v. 17.11.2009 – 11 K 98/08, EFG 2010, 711, rkr.), da Innendiensttätigkeit prägend; Dirigenten und Orchestermanager, sofern die im Arbeitszimmer geleistete Verwaltungsarbeit zeitlich deutlich überwiegt (FG Ba.-Württ. v. 4.3.2015 – 6 K 610/14, EFG 2015, 888, rkr.); Gerichtsvollzieher, da Innendienst prägend (FG Ba.-Württ. v. 22.3. 2017 – 4 K 3694/15, DGVZ 2017, 214, rkr.; FG Nürnb. 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, StEd. 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 häuslichen Arbeitszimmer erarbeitet (BFH v. 29.4.2003 – VI R 78/02, BStBl. II 2004, 76; BFH v. 29.4.2003 – VI R 86/01, BFH/NV 2003, 1774; BFH 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 – 2 K 5598/00, EFG 2002, 1439, rkr.); Werbetexter (BFH v. 9.4.2003 – X R 75/00, BFH/NV 2003, 917).

Vorweggenommene Betriebsausgaben und Werbungskosten: Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, 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 (BFH v. 15.12.2016 – VI R 53/12, BStBl. II 2017, 938). Nutzt ein Stpfl. daher während einer Phase der Erwerbslosigkeit oder eines Erziehungsurlaubs ein häusliches Arbeitszimmer 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. 13.12.2011 – VIII B 39/11, BFH/NV 2012, 418). Ein Vollabzug der Aufwendungen ist nicht etwa schon deswegen möglich, weil das Arbeitszimmer 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 unvertretbaren Besserstellung gegenüber erwerbstätigen Stpfl. führen.

Änderung der Nutzungsverhältnisse: Liegt der Mittelpunkt nicht mehr im häuslichen Arbeitszimmer, 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 häuslichen Arbeitszimmer, können ab dem Zeitpunkt der Verlagerung des Mittelpunkts in das häusliche Arbeitszimmer alle für den Raum anfallenden Aufwendungen nach den allgemeinen Voraussetzungen als BA oder WK abgezogen werden.

5. Homeoffice-Pauschale (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4)

1568 a) Entstehung und Bedeutung der Homeoffice-Pauschale

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 lässt einen pauschalen BA-Abzug – und über § 9 Abs. 5 auch einen pauschalen WKAbzug sowie über § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4 zudem einen pauschalen SA-Abzug – zu, wenn der Stpfl. seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit in seiner häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht (sog. Homeoffice-Pauschale).

Auslöser war die Corona-Pandemie, durch die viele Stpfl. gezwungen waren, ihrer betrieblichen/beruflichen Tätigkeit an einem Arbeitsplatz in ihrer Wohnung nachzugehen. Durch die Homeoffice-Pauschale können Beschäftigte und Selbständige auch ohne ein von der Steuer abzugsfähiges häusliches Arbeitszimmer, für dessen Anerkennung strenge Anforderungen gelten (s. Anm. 1510 ff.), pro Tag 5 € stl. geltend machen (BTDrucks. 19/25160, 159).

Die Regelung galt zeitlich begrenzt zunächst ausschließlich für die von der Corona-Pandemie besonders betroffenen VZ 2020 und 2021. Gemäß § 52 Abs. 6 Satz 13 idF des JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6) war sie nur für nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2022 in der häuslichen Wohnung ausgeübte Tätigkeiten anzuwenden. Die Verlängerung bis zum 31.12.2022 ist im „Koalitionsvertrag 2021-2025“ auf Seite 165 erwähnt und dann auch umgesetzt worden (§ 52 Abs. 6 Satz 15 idF durch das Vierte Corona-Steuerhilfegesetz v. 19.6. 2022, BGBl. I 2022, 911), wobei im Gesetzgebungsverfahren auch eine dauerhafte Neuregelung und Entfristung erwogen wurde (vgl. BTDrucks. 20/1646, 15 und 18; dafür auch *Wittwer*, FR 2021, 1019 [1022 f.]).

1569 b) Tatbestandsmerkmale des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4

Kein häusliches Arbeitszimmer: Voraussetzung ist zunächst, dass der Stpfl. nicht über ein häusliches Arbeitszimmer verfügt. Das ist der Fall, wenn die Voraussetzungen nach Satz 1 und Satz 2 nicht erfüllt sind, etwa weil der Stpfl. für seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit einen häuslichen Arbeitsplatz nutzt, der nicht den Anforderungen entspricht, die an ein Arbeitszimmer iSv. Satz 1 zu stellen sind, zB wenn er diese Arbeiten im Wohnzimmer, in der Küche oder einem anderen nicht ganz überwiegend für die berufliche oder betriebliche Tätigkeit genutzten Raum ausübt (zum Begriff des Arbeitszimmers s. Anm. 1510 ff.). Schließlich fehlt es auch dann an einem häuslichen Arbeitszimmer iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4, wenn dem Stpfl. für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Der Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer ist in diesem Fall nach den Sätzen 1 und 2 ausgeschlossen, was für die Anwendung der Homeoffice-Pauschale dem Fehlen eines Arbeitszimmers gleichsteht (so im Erg. auch *Bergan*, DStR 2021, 587 [588]: teleologische Extension, da der Wortlaut des Satz 4 bei Vorhandensein eines häuslichen Arbeits-

zimmers, bei dem die Abzugsvoraussetzungen von Satz 2 oder Satz 3 nicht vorliegen, strenggenommen nicht erfüllt ist).

Verzicht auf einen Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer: Die Homeoffice-Pauschale findet auch dann Anwendung, wenn der Stpfl. „auf einen Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach den Sätzen 2 und 3 verzichtet". Das setzt zunächst voraus, dass der Stpfl. über ein Arbeitszimmer iSv. Satz 1 verfügt und dass für dieses Aufwendungen angefallen sind, die nach Satz 2 iHv. maximal 1 250 € oder nach Satz 3 in voller Höhe abziehbar sind. Ist dies der Fall, so kann der Stpfl. gleichwohl auf den Abzug dieser Aufwendungen verzichten und stattdessen den Ansatz der Homeoffice-Pauschale wählen. Das ist aber nur dann wirtschaftlich sinnvoll, wenn diese die für das Arbeitszimmer angefallenen Aufwendungen übersteigt. Streitig ist, ob das Wahlrecht veranlagungszeitraumbezogen einheitlich auszuüben ist. Mit der Erwägung, dass Satz 4 – anders als etwa § 37b Abs. 1 Satz 1 – keine entsprechende Einschränkung enthält und die Pauschalierung nach Arbeitstagen bemessen ist, wird dies zT verneint (*Müller*, DStR 2021, 1079 Fn. 12; wohl auch *Seifert*, Stbg 2022, 1 [12]). Einen unterjährigen Wechsel von Homeoffice-Pauschale zur Arbeitszimmerregelung und umgekehrt zuzulassen, kollidiert indes mit dem ausdrücklichen Anliegen des Gesetzgebers, das Wahlrecht aus Vereinfachungsgründen einzuführen (vgl. BTDrucks. 19/25160, 186). Der in Satz 3 normierte Höchstbetrag von 1 250 € ist zudem ein Jahresbetrag, der nicht zeitanteilig aufzuteilen ist (vgl. Anm. 1565). Dies schließt einen unterjährigen Wechsel zwischen den Pauschalierungen aus (glA *Bergan*, DStR 2021, 587 [588]). Im Übrigen gelten aber die allgemeinen Grundsätze, dh., das Wahlrecht kann bis zur Bestandskraft des jeweiligen Bescheides ausgeübt und geändert werden (*Bergan*, DStR 2021, 587 [588]).

Ausschließliche Ausübung der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit in der häuslichen Wohnung: Weitere Voraussetzung für die Anwendung der Homeoffice-Pauschale ist, dass der Stpfl. seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt.

- *Ort der Ausübung:* Wo der Stpfl. seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit in der häuslichen Wohnung ausübt, ist dabei gleichgültig, so dass auch die Ausübung betrieblicher oder beruflicher Tätigkeiten in ansonsten rein privat genutzten Räumen und Wohnungsbereichen (zB Küche, Wohnzimmer, Schlafzimmer, Diele) ausreichen, um die Vergünstigung der Homeoffice-Pauschale in Anspruch zu nehmen. Zur häuslichen Wohnung idS zählen auch Balkon, Terrasse und Garten. Demgegenüber ist es mit dem Sinn und Zweck der Regelung, durch die Heimarbeit veranlasste zusätzliche Wohnungsaufwendungen pauschal abzugelten, nicht zu vereinbaren, über den eindeutigen und eng gefassten Gesetzeswortlaut hinaus auch Tätigkeiten in öffentlichen Parks, Biergärten oder Wohnungen Dritter unter die Regelung zu fassen (so aber *Sopp/Gast/Ullmann*, FR 2022, 106 [108]; *Müller*, DStR 2021, 1079 [1082 ff.]).
- *Zeitlicher Maßstab:* In zeitlicher Hinsicht ist nicht der gesamte VZ maßgeblicher Betrachtungszeitraum, sondern der jeweilige Kalendertag, weil Satz 4 zur Bemessung der Homeoffice-Pauschale auf eben diesen Kalendertag abstellt. Damit ist danach zu fragen, an wie vielen Kalendertagen der Stpfl. seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausgeübt hat. Dabei ist zunächst zu beachten, dass das Gesetz keine zeitlichen Vorgaben für den Umfang der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit macht. Soweit Satz 4 davon spricht, dass die Tätigkeit „ausschließlich" in der häuslichen Woh-

nung ausgeübt worden sein muss, beinhaltet dies keine zeitliche Komponente, sondern besagt nur, dass der Stpfl. nicht (auch) außerhalb der Wohnung tätig geworden sein darf. Das hat zur Folge, dass die Homeoffice-Pauschale auch dann anzuerkennen ist, wenn der Stpfl. seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit in der Wohnung in zeitlich geringerem Umfang ausgeübt hat, als dies bei einem Aufsuchen seiner eigentlichen Tätigkeitsstätte der Fall gewesen wäre. Ausgehend vom Zweck der Norm, diejenigen Aufwendungen pauschal abzugelten, die durch die Ausübung der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit in der Wohnung entstanden sind, dürften allerdings zeitlich völlig untergeordnete Betätigungen noch nicht zur Anwendung der Pauschale führen. Umgekehrt dürfen aus Verhältnismäßigkeitsgründen zeitlich völlig untergeordnete Tätigkeiten außerhalb der häuslichen Wohnung, für die keine Fahrtkosten geltend gemacht werden (zB Aufgabe betrieblicher/beruflicher Post in nahegelegenem Briefkasten) nicht zur Versagung der Homeoffice-Pauschale führen (*Müller*, DStR 2021, 1079 [1082]). Im Falle dHf. kann die Homeoffice-Pauschale für die Tage, an denen der Stpfl. seine berufliche Tätigkeit ausschließlich in der Wohnung am Beschäftigungsort ausübt, neben den tatsächlichen Unterkunftskosten zusätzlich in Anspruch genommen werden, da das Gesetz insofern keine Einschränkung enthält (glA *Seifert*, Stbg 2022, 1 [11]).

▶ *Darlegungs- und Feststellungslast:* Das Erfordernis der ausschließlichen Ausübung der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit in der häuslichen Wohnung stellt den Stpfl. vor nicht zu unterschätzende Nachweisprobleme, denn da sich der Abzug der Homeoffice-Pauschale für ihn günstig darstellt, trägt er die Darlegungs- und Feststellungslast dafür, ob, in welchem Umfang und an wie vielen Tagen er die betriebliche oder berufliche Tätigkeit tatsächlich ausschließlich in seiner häuslichen Wohnung ausgeübt hat. Diesen Nachweis wird er aber in vielen Fällen gar nicht führen können. So mag es einem ArbN vielleicht durch eine Bescheinigung seines ArbG noch gelingen, die vorübergehende Schließung seiner eigentlichen Arbeitsstätte nachzuweisen. Dass der ArbN an diesen Tagen aber auch tatsächlich seine Tätigkeit in der häuslichen Wohnung ausgeübt hat, wird er allerdings kaum nachweisen können. Für Stpfl. mit Gewinneinkünften wird dieser Nachweis in aller Regel noch schwieriger sein, da sie keine ArbG-Bescheinigungen beibringen können. Angesichts der besonderen Situation in der Corona-Pandemie lässt die FinVerw. schlüssige Angaben daher grds. ausreichen (BMF v. 9.7.2021 – IV C 6 - S 2145/19/10006:013, DOK 2021/0744585, Rz. 1).

Kein Aufsuchen einer außerhalb der häuslichen Wohnung belegenen Betätigungsstätte: Der Ansatz der Homeoffice-Pauschale setzt weiter voraus, dass der Stpfl. an dem jeweiligen Kalendertag keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht. Sinn und Zweck dieser Einschränkung ist, dass so ein Nebeneinander des Abzugs einer Homeoffice-Pauschale und Fahrtkosten verhindert werden soll (BTDrucks. 19/25160, 187). Zur Betätigungsstätte gehören ausweislich der Gesetzesbegründung jede Tätigkeitsstätte, ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet oder auch ein fester Ort (Sammelpunkt), den der Stpfl. aufsucht (BTDrucks. 19/25160, 186). Abgesehen davon, dass er diesen Nachweis kaum führen können wird, ist mithin erforderlich, dass der Stpfl. an dem Kalendertag, für den er den Ansatz der Pauschale begehrt, ausschließlich zu Hause gearbeitet hat. Damit ist es für die Anwendung der Homeoffice-Pauschale bereits schädlich, wenn der Stpfl. morgens seine eigentliche Arbeitsstätte aufsucht, um die eingegangene Post oder Akten abzuholen, die er anschließend in seiner Wohnung bearbeitet, denn in diesem Fall hat er eine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene

Betätigungsstätte aufgesucht. Dies reicht aus, um den Ansatz der Homeoffice-Pauschale für diesen Kalendertag zu versagen, weil der Wortlaut der Norm nur auf das Aufsuchen der Betätigungsstätte abstellt und nicht auch darauf, dass der Stpfl. dort tätig geworden ist.

c) Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 1570

Der Steuerpflichtige kann 5 € für jeden Kalendertag abziehen, an dem die Voraussetzungen des Satzes 4 vorgelegen haben. Die Pauschale ist personenbezogen (vgl. zum Arbeitszimmer Anm. 1565). Der Betrag umfasst nach dem ausdrücklichen Hinweis im Gesetz die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung des Stpfl. Das bedeutet, dass er die Homeoffice-Pauschale pro Kalendertag nicht mehrfach in Anspruch nehmen darf, selbst wenn er mehrere betriebliche oder berufliche Tätigkeiten an diesem Kalendertag ausschließlich in seiner Wohnung ausübt, ohne eine außerhalb belegene Betätigungsstätte aufzusuchen. Gegebenenfalls hat eine Aufteilung auf die einzelnen Einkunftsarten stattzufinden. Zudem ist es dem Stpfl. in solchen Fällen auch verwehrt, bei Inanspruchnahme der Homeoffice-Pauschale daneben noch im Rahmen anderer Einkünfte die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer anzusetzen, weil die Homeoffice-Pauschale die Heimarbeit für die „gesamte betriebliche und berufliche Betätigung" abgelten soll. Mit der Pauschale sollen die anteiligen Aufwendungen für die Nutzung der Wohnung (zB Miet-, Wasser- und Energiekosten, anteilige Gebäude-AfA oder Reinigungskosten) abgegolten sein (*Bergan*, DStR 2021, 587 [590]). Nicht von der Pauschale umfasst und daher daneben abzugsfähig sind mithin Aufwendungen für beruflich genutzte Arbeitsmittel iSv. § 9 Abs. 1 Nr. 6 (Schreibtisch, PC) oder Telefonkosten (BMF v. 9.7.2021 – IV C 6 - S 2145/19/10006:013, DOK 2021/0744585, Rz. 3). Pauschale ArbG-Erstattungen für die Homeoffice-Tätigkeit (allgemeine Bürokostenzuschüsse, anders für nachgewiesene Telekommunikations- und Stromkosten, s. *Weber*, DB 2020, 865; umfassend zum Thema *Dorn* in *Nolte*/*Cremer*/*Kanzler*, Homeoffice und das häusliche Arbeitszimmer, 2021, Teil D) sind kein stfreier pauschaler Auslagenersatz nach § 3 Nr. 50, der eine Minderung des WK-Abzugs in entsprechendem Umfang nach sich zöge (vgl. BFH v. 8.3.2006 – IX R 76/01, BFH/NV 2006, 1810; aA *Seifert*, DStZ 2021, 115 [124]). Für Zuschüsse zu Büroeinrichtungsgegenständen greift ferner auch nicht § 3 Nr. 30, weil diese kein „Werkzeug" sind (*Mader*, b + p 2020, 328). Bei Einkünften aus Kapitalvermögen gilt das spezielle Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 Satz 1.

Der Höhe nach sieht Satz 4 eine Begrenzung auf 600 € im Wirtschaftsjahr oder Kalenderjahr vor. Das entspricht einer an 120 Tagen pro Wj. oder Kj. ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausgeübten betrieblichen oder beruflichen Betätigung. Nicht relevant ist insofern, ob die Tätigkeit in Vollzeit oder in Teilzeit ausgeübt wurde (*Sopp*/*Gast*/*Ullmann*, FR 2022, 106 [108]). Angesichts der deutlich höheren Anforderungen, die an ein stl. anzuerkennendes Arbeitszimmer gestellt werden, erscheint die Begrenzung im Verhältnis sachgerecht (glA *Bergan*, DStR 2021, 587 [590]; aA *Müller*, DStR 2021, 1079 [1080]: kein sachlicher Grund erkennbar, die Pauschale nicht für die tatsächlichen Homeoffice-Tage zu gewähren). Soweit es sich um WK handelt, ist ein Abzug neben dem ArbN-Pauschbetrag (§ 9 Abs. 1 Nr. 1a) nicht möglich (*Günther*, EStB 2021, 125 [129]).

Kein gleichzeitiger Ansatz von Fahrtkosten: Setzt der Stpfl. die Homeoffice-Pauschale an, so kann er für die betroffenen Kalendertage nicht zugleich auch BA oder WK für die Fahrten zwischen Wohnung und BS bzw. erster Tätigkeitsstätte gel-

tend machen, weil der Ansatz der Homeoffice-Pauschale gerade voraussetzt, dass der Stpfl. an dem jeweiligen Kalendertag keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht (Überlegungen zur Vorteilhaftigkeit der nebeneinanderstehenden und sich zT ausschließenden Möglichkeiten s. *Sopp/Gast/Ullmann*, FR 2022, 106 [109]).

1571–1599 Einstweilen frei.

XI. Abzugsverbot für unangemessene Aufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 7)

1600 1. Systematische Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

Schrifttum: *Tipke*, Zur Abgrenzung der Betriebssphäre oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, StuW 1979, 193; *Wenzig*, Unangemessene Betriebsausgaben, StBp. 1979, 272; *Klempt*, Zur Angemessenheit von Repräsentationsaufwendungen, DStZ 1987, 207; *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, 39; *Herden*, Aufwendungen für die Einladung von Geschäftsfreunden in Nachtlokale, 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 Main 1994; *Renner*, Der Tierarzt, sein Ferrari und die Steuer, DStZ 2015, 47; *Schiffer*, Überzogene Managervergütungen: Versagung des Betriebsausgabenabzugs?, BB 2019, 931.

Zweck: Ziel des Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 ist es, „offensichtliche Auswüchse bei der Betriebsausgaben-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. BTDrucks. 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 Betriebsausgaben 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. dem Einleitungssatz in Abs. 5 Satz 1 nicht vereinbar, da danach ausdrücklich nur BA erfasst werden, zu denen die (nichtaufteilbaren) Mischaufwendungen gerade nicht gehören, s. Anm. 832. Aus diesem Grunde bedarf es auch keiner anderen Formulierung der Norm, wie sie *Helkenberg* fordert.

Verfassungsmäßigkeit: Abs. 5 Satz 1 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. 1100). 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. 1100). Dies gilt für die unangemessenen 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 (so insgesamt auch BFH v. 25.3.2015 – X R 14/12, BFH/NV 2015, 973).

- *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 des Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 der Fall, weil sich gerade aus der Zielsetzung der Norm wie auch aus ihrer Entstehungsgeschichte entnehmen lässt, 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.

Geltung für die Körperschaftsteuer: Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 gilt auch für die Ermittlung des kstrechtl. relevanten Einkünfte (vgl. Anm. 1100). 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. Anm. 1620).

Abgrenzungsfragen:

- *Zu Abs. 4* (Betriebsausgaben) ist Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 Spezialvorschrift. Sie setzt den Begriff der BA voraus. Dies ergibt sich schon aus dem Einleitungssatz des Abs. 5 (vgl. Anm. 1115).
- *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 Stripteasedarbietungen, 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; BFH 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.

  Streitig ist allerdings, ob Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 als Auffangtatbestand auch für solche Aufwendungen eingreift, die die Nr. 1–6 und 6b ausdrücklich von den dortigen Abzugsverboten ausnehmen; s. Anm. 1615.

- *Zu Abs. 5 Nr. 6a und 8–10:* 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 dHf. während der ersten beiden Jahre geht (Abs. 5 Satz 1 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.
- *Abs. 5 Satz 2* sieht eine Pflicht zur gesonderten Aufzeichnung der von Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 erfassten Aufwendungen vor (s. Anm. 1900 ff.).
- *§ 9 Abs. 5 Satz 1* sieht eine entsprechende Anwendung von Nr. 7 für die Ermittlung der Überschusseinkünfte vor.
- *§ 12* hat keinen Einfluss auf das Abzugsverbot des Abs. 5 Satz 1 Nr. 7. Nr. 7 erfasst nur solche Aufwendungen, die BA sind (s. Anm. 1115). § 12 behandelt demgegenüber die der Einkünfteermittlung vorgelagerte Frage, ob die Aufwendungen betrieblich oder privat veranlasst sind (ausführl. Anm. 1100). 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 Abs. 5 Satz 1 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 aufweisen, ohne aber bereits die Voraussetzungen des § 12 Nr. 1 Satz 2 zu erfüllen (s. Anm. 1620).

1601–1614 Einstweilen frei.

2. Abzugsverbot für die Lebensführung berührende unangemessene Aufwendungen

1615 #### a) Andere als die in Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 6 und 6b bezeichneten Aufwendungen

Aufwendungen: Siehe zum Begriff Anm. 751 ff.

Von Abs. 5 Satz 1 Nr. 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 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 nicht anwendbar (s. auch Anm. 1600). 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 des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4 zB bei Aufwendungen der Fall, die der Stpfl. in Bezug auf seine ArbN tätigt (s. Anm. 1160). Es ist stets zu prüfen, ob ein Abzug der Aufwendungen eventuell nach Nr. 7 ausgeschlossen ist.

GlA *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. M 22 (9/2021); aA *Helkenberg*, Die Unangemessenheit von Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG, 1994, 122, wegen des Charakters der Nr. 7 als Auffangvorschrift; *Körten*, DB 1989, 1309 (1311), für den Fall der Lohnversteuerung beim ArbN; zweifelnd bezüglich ArbN als „andere Personen" iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 7, wenn die Zuwendungen als Arbeitslohn erfasst werden, *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 601.

Gleiches gilt in den Fällen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 für Aufwendungen für Gästehäuser, die sich am Ort eines Betriebs des Stpfl. befinden (glA *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 560). Schließlich ist Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 bei Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer zu beachten, selbst wenn die Voraussetzungen der Abzugsbeschränkung nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b nicht erfüllt sind.

Einstweilen frei. 1616–1619

b) Berührung der Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen 1620

Der Begriff der Lebensführung findet sich außer in Abs. 5 Satz 1 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 *Thürmer* in *Brandis/Heuermann*, § 12 Rz. 46 [12/2021]: 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. Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 berührt sind (vgl. auch § 12 Anm. 31 ff.).

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. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108 (110); BFH v. 20.8.1986 – I R 80/83, BStBl. II 1986, 904 (905); BFH v. 13.11.1987 – III R 227/83, BFH/NV 1988, 356 (357); BFH v. 4.6.2009 – IV B 53/08, nv., betr. einen ausschließlich genutzten Pkw.; BFH v. 19.1.2017 – VI R 37/15, BStBl. II 2017, 526, Rz. 20; BFH v. 14.7.2020 – VIII R 28/17, BStBl. II 2021, 14, Rz. 25: persönliche Beweggründe bei Motorsportsponsoring durch eine Ärzte-GbR nicht erkennbar; FG Berlin-Brandenb. v. 13.9.2017 – 7 K 7234/15, EFG 2018, 159, rkr.; FG Hamb. v. 27.9.2018 – 3 K 96/17, EFG 2019, 135, rkr.; FG München v. 9.3.2021 – 6 K 2915/17, EFG 2021, 1092, Rev., Az. BFH VIII R 12/21; ebenso *Tipke*, StuW 1979, 193 (203).

Diese Definition ist uE abzulehnen. Abs. 5 Satz 1 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. 1600 und 1115). 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. 832).

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 Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG, 1994, 50 ff.: persönliche Motive müssen Aufwendungen ganz oder zT beeinflusst haben; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 870 (11/2020): 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 des Abs. 5 Satz 1 Nr. 7. Dieses greift erst dann ein, wenn diese die Lebensführung berührenden Aufwendungen nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind. Dies gilt als Regulativ dafür, dass bei (nahezu) jeder betrieblichen Entscheidung zumindest unterschwellig auch private Motive zum Tragen kommen (so zB bei der Auswahl eines WG).

1621–1629 Einstweilen frei.

c) Unangemessenheit der Aufwendungen nach der allgemeinen Verkehrsauffassung

1630 aa) Allgemeine Verkehrsauffassung

Das Abzugsverbot des Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 greift nur ein, soweit die Aufwendungen nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind.

Begriff: Zur Feststellung der allgemeinen Verkehrsauffassung ist nicht auf die Auffassung der beteiligten Wirtschaftskreise abzustellen (dies ist die Verkehrsauffassung), sondern auf die Anschauung breitester 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 des Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 grds. zuzustimmen. Zweifelhaft bleibt jedoch, ob die Gerichte stets die Auffassung unvoreingenommener und urteilsfähiger Staatsbürger kennen und bei ihren Ent-

scheidungen zugrunde legen (krit. auch *Gorski*, DStZ 1993, 613 [617]; *Schmidt*, FR 1987, 253). Zu beachten ist in jedem Fall, dass sich die Anschauung breitester Bevölkerungskreise im Laufe der Zeit auch verändert (*Klempt*, DStZ 1987, 207 [208]; s. dazu auch Anm. 1660 „Kraftfahrzeuge").

bb) Unangemessenheit 1631

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 und 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 des Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 kein Raum. Das FG Berlin verkennt insoweit den Charakter und die Bedeutung unbestimmter Rechtsbegriffe; s. auch Anm. 1600.

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 allgemein auf die Unangemessenheit der Aufwendungen geschlossen werden (BFH v. 26.1.1988 – VIII R 139/86, BStBl. II 1988, 629; BFH v. 23.11.1988 – I R 149/84, BFH/NV 1989, 362; FG Hamb. v. 27.9.2018 – 3 K 96/17, EFG 2019, 135, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 27.7.2021 – 1 K 1268/18, EFG 2022, 438, Rev., Az. BFH V R 26/21, zum Pkw.). 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. 23.4.1985 – VIII R 300/81, BFH/NV 1986, 18 [20]; BFH v. 8.10.1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853 [856]).

Fremdvergleich: Die Aufwendungen sind dann unangemessen, wenn nach der Auffassung breitester Bevölkerungskreise (s. Anm. 1630) 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. 8.10.1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853 (854); BFH v. 23.11.1988 – I R 149/84, BFH/NV 1989, 362; BFH v. 23.5.1991 – V R 108/86, BFH/NV 1992, 207; BFH v. 29.4.2014 – VIII R 20/12, BStBl. II 2014, 679; BFH v. 19.1.2017 – VI R 37/15, BStBl. II 2017, 526, Rz. 21; FG Berlin-Brandenb. v. 20.10.2016 – 4 K 4236/14, EFG 2017, 192, rkr., zum schwimmenden Seminarraum; FG Berlin-Brandenb. v. 13.9.2017 – 7 K 7234/15, EFG 2018, 159, rkr.; FG Hamb. v. 27.9.2018 – 3 K 96/17, EFG 2019, 135, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 27.7.2021 – 1 K 1268/18, EFG 2022, 438, Rev., Az. BFH V R 26/21; im Anschluss daran H 4.10 Abs. 12 EStH 2020; 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 im Ergebnis aber nicht von der Auffassung der Rspr. unterscheiden.

Nach der Rspr. des BFH sind dabei – unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls (BFH v. 19.1.2017 – VI R 37/15, BStBl. II 2017, 526, Rz. 21) – die folgenden Merkmale von Bedeutung:

- *Größe des Betriebs:* Nähere Ausführungen hierzu hat der BFH bislang allerdings nicht gemacht (s. zB BFH v. 29.4.2014 – VIII R 20/12, BStBl. II 2014, 679). Dies liegt wohl daran, dass die Betriebsgröße ein eher untaugliches Merkmal zur Abgrenzung zwischen angemessenen und unangemessenen Aufwendungen ist, weil selbst bei einem kleinen Betrieb mit wenigen ArbN und einer nur regionalen Bedeutung sowie einem kleinen Kundenkreis hohe Aufwendungen im Einzelfall gleichwohl angemessen sein können, 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; FG Hamb. v. 27.9.2018 – 3 K 96/17, EFG 2019, 135, rkr.). Dies zeigt, dass den übrigen Beurteilungskriterien weitaus mehr Bedeutung zukommt.
- *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; BFH v. 29.4.2014 – VIII R 20/12, BStBl. II 2014, 679). 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 ist. 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 eventuell 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 (vgl. auch Anm. 1620).
- *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; BFH v. 29.4.2014 – VIII R 20/12, BStBl. II 2014, 679; 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.; FG Hamb. v. 27.9.2018 – 3 K 96/17, EFG 2019, 135, rkr.). Auch insoweit ist der gewissenhafte und ordentli-

che 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).

- *Grad der Berührung der Lebensführung:* Je stärker die private Motivation des Stpfl. beim Tätigen der Aufwendungen ist, desto mehr spricht für deren Unangemessenheit (s. auch BFH v. 29.4.2014 – VIII R 20/12, BStBl. II 2014, 679, Rz. 28: Frage nach objektiven Grund für den Mehraufwand, wie zB der Auslösung durch ein günstiges Gegengeschäft; BFH v. 14.7.2020 – VIII R 28/17, BStBl. II 2021, 14, Rz. 25: persönliche Beweggründe bei Motorsportsponsoring durch eine Ärzte-GbR nicht erkennbar; FG Ba.-Württ. v. 6.6.2016 – 1 K 3386/15, EFG 2016, 1833, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 13.9.2017 – 7 K 7234/15, EFG 2018, 159, rkr.; FG Hamb. v. 27.9.2018 – 3 K 96/17, EFG 2019, 135, rkr.; FG München v. 9.3.2021 – 6 K 2915/17, EFG 2021, 1092, Rev., Az. BFH VIII R 12/21: im Vordergrund stehende private Motivation kann die Unangemessenheit der Aufwendungen begründen; ausführl. auch Anm. 1620).

Einstweilen frei. 1632–1639

d) Unangemessenheit der Höhe und dem Grunde nach 1640

Sind die Aufwendungen der Höhe nach unangemessen, so greift Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 unstreitig 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 allgemeinen Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind (s. auch Anm. 1645).

Sind die Aufwendungen dem Grunde nach unangemessen, so ist str., ob Abs. 5 Satz 1 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]; BFH 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 des Abs. 5 Satz 1 Nr. 7, die ein Stpfl. tätige, um Geschäftsfreunde in ein Konzert, die Oper oder ein Museum einzuladen.

  So *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 601; *Herden*, BB 1990, 1251; *Steilen*, BB 1992, 755 (756); abl. auch *Nacke* in *LBP*, §§ 4, 5 Rz. 1801 (12/2019); *Breuninger/U. 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 prak-

tischen Erwägungen – offen bleiben. Es kann im Einzelfall Aufwendungen geben, 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 *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 601). Aus dem Wortlaut des Abs. 5 Satz 1 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 *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 872 aE [11/2020]; aA *Steilen*, BB 1992, 755). Auch aus der Gesetzesbegründung lässt sich nichts Gegenteiliges entnehmen. Dort heißt es zwar, dass von den betrieblich veranlassten Aufwendungen der Teil, der unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung unangemessen hoch erscheine, nicht mehr als stl. abzugsfähige BA anerkannt werden solle (BTDrucks. I/4092, 37). Dies bedeutet aber wiederum nicht, dass der nicht abziehbare 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. Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 als BA absetzen kann (mit diesem Argument *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 601), denn diese Möglichkeit der Verschleierung der Aufwendungen besteht bei vielen anderen Abzugsverboten 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 allgemeinen 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. Zu beachten ist ferner, dass auch andere Abzugsverbote eingreifen können, so zB dasjenige nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 (s. zur Abgrenzung Anm. 1600).

1641–1644 Einstweilen frei.

e) Rechtsfolge: Nichtabzugsfähigkeit der Betriebsausgaben, soweit sie unangemessen sind

1645 aa) Höhe des nicht abziehbaren Betrags

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 allgemeinen 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. 1631). Der überschießende Betrag ist wegen der Unangemessenheit nicht abziehbar (s. zB FG Rhld.-Pf. v. 14.7.2011 – 6 K 2137/10, DStRE 2012, 981, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 13.9.2017 – 7 K 7234/15, EFG 2018, 159, rkr.).

Die Aufwendungen können ausnahmsweise auch in voller Höhe nicht abziehbar sein. Das ist der Fall, wenn nach der allgemeinen 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. 1640).

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 der Neidfaktor keine nur unbedeutende Rolle spielt. Gleichwohl rechtfertigen diese Schwierigkeiten keine Einf. fester Abzugshöchstbeträge, weil diese zum einen zu einer noch weitergehenden Einschränkung der unternehmerischen Freiheit führten und zum anderen die Durchsetzung der Steuergerechtigkeit im Einzelfall erheblich erschweren würden. Daher muss es für den jeweiligen Beurteilenden bei der Pflicht verbleiben, sich unter Beachtung der Auffassung breitester Bevölkerungskreise in einen ordentlichen und gewissenhaften Unternehmer hineinzuversetzen.

Die Entscheidung über die Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs steht nicht im Ermessen der Finanzverwaltung. Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 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.).

bb) Zu kürzende Aufwendungen 1646

Abs. 5 Satz 1 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. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108 [110]; BFH v. 8.10.1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853 [855]). Insofern gilt nichts anderes als für teilweise privat genutzte WG, die schließlich auch (in vollem Umfang) zum BV gehören.

Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 wirkt sich unmittelbar auf die Höhe der AfA und Sonder-AfA aus, weil diese den Gewinn unmittelbar beeinflussen (BFH v. 10.10.2017 – X R 33/16, BStBl. II 2018, 185, Rz. 25; 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. Dieser unangemessene Teil der AfA ist dem Gewinn wieder hinzuzurechnen (s. Anm. 1647). 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 € (AK) ./. 60 000 € (angemessener Aufwand) = 90 000 € (unangemessener Aufwand)
  90 000 €: 150 000 € × 100 = 60 % (Prozentsatz des unangemessenen Aufwands)
- Berechnung der unangemessenen jährlichen AfA:
  jährliche AfA: 150 000 € (AK): 5 (Nutzungsdauer in Jahren) = 30 000 €
  unangemessene jährliche AfA: 30 000 € × 60 % = 18 000 €.
  Dieser Betrag ist dem Gewinn jährlich wieder hinzuzurechnen (s. Anm. 1647).

Die Bildung einer Rücklage nach § 7g Abs. 3 aF ist ebenfalls ausgeschlossen, soweit die geplanten Aufwendungen als unangemessen iSv. Nr. 7 anzusehen sind (BFH v. 10.10.2017 – X R 33/16, BStBl. II 2018, 185).

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).

1647 cc) Veräußerung von Wirtschaftsgütern

Streitig 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. 12.12.1973 – VIII R 40/69, BStBl. II 1974, 207; BFH v. 23.4.1985 – VIII R 300/81, BFH/NV 1986, 18; BFH v. 25.3.2015 – X R 14/12, BFH/NV 2015, 973, mwN; glA *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. M 59 „Veräußerungsgewinn" [9/2021]).

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.

3. Einzelfälle 1660

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. 1620).

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. 23.4.1985 – VIII R 300/81, BFH/NV 1986, 18; BFH v. 8.10.1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853 [856]; H 4.10 Abs. 12 „Kraftfahrzeug" EStH 2020).

Bordell: Siehe „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 30 000 € und Notwendigkeit der Vorstellung zahlreicher Klavierwerke im Unterricht (FG München v. 27.5.2009 – 9 K 859/08, EFG 2009, 1447, rkr.).

Flugkosten können bei Nutzung eines eigenen Flugzeugs durch einen passionierten Piloten unangemessen sein (BFH v. 19.1.2017 – VI R 37/15, BStBl. II 2017, 526).

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 50 700 DM und 230 000 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. auch Anm. 1640).

Handy mit AK vom 5 200 € zur Sicherstellung des zahnärztlichen Bereitschaftsdienstes ist unangemessen (FG Rhld.-Pf. v. 14.7.2011 – 6 K 2137/10, DStRE 2012, 981, rkr.).

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 Abs. 12 „Hubschrauber" EStH 2020).

Incentivereisen: Aufwendungen fallen unter den Anwendungsbereich des Abs. 5 Satz 1 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. allgemein zur Incentivereise *Hartmann*, DStR 1997, 1061).

Kraftfahrzeuge: Häufigster Anwendungsfall des Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 sind die AK für Kfz.

▶ *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. 23.5.1991 – V R 108/86, BFH/NV 1992, 207: repräsentativer und leistungsfähiger Pkw., AK brutto 63 325 DM; BFH v. 19.10.1995 – XI R 155/94, BFH/NV 1996, 308; BFH v. 29.4.2014 – VIII R 20/12, BStBl. II 2014, 679; FG Ba.-Württ. v. 6.6.2016 – 1 K 3386/15, EFG 2016, 1833, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 13.9.2017 – 7 K 7234/15, EFG 2018, 159, rkr.).

Beispiele aus der Rspr. (s. dazu auch FG Berlin-Brandenb. v. 13.9.2017 – 7 K 7234/15, EFG 2018, 159, rkr., mit einer Zusammenstellung 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.);
- Lamborghini Aventador mit monatlicher Leasingrate von brutto 6.514,09 Euro (FG München v. 9.3.2021 – 6 K 2915/17, EFG 2021, 1092, Rev., Az. BFH VIII R 12/21);
- Mercedes 380 SE, AK 58 849 DM im Jahre 1981 (FG München v. 27.1.1987 – VII 265/83, nv., juris, rkr.);
- 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.
- 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, rkr.);
- 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);
- Mercedes SLS AMG, AK 380 000 Euro, der für den späteren Verkauf bestimmt war (FG Ba.-Württ. v. 27.7.2021 – 1 K 1268/18, EFG 2022, 438, Rev., Az. BFH V R 26/21; FG Ba.-Württ. v. 27.7.2021 – 1 K 1269/18, EFG 2022, 442, Rev., Az. BFH V R 27/21);

- 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 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 Investitionszulage; aA FG Hamb. v. 27.9.2018 – 3 K 96/17, EFG 2019, 135, rkr., bei AK von netto 153 697,48 €);
- Ferrari Spider eines Tierarztes mit 20 Tagen betrieblicher Nutzung in drei Jahren (BFH v. 29.4.2014 – VIII R 20/12, BStBl. II 2014, 679);
- Ferrari eines Zahnarztes, dessen Sohn dem Motorsport zugeneigt ist (FG Ba.-Württ. v. 6.6.2016 – 1 K 3386/15, EFG 2016, 1833, rkr.);
- Mercedes 450 SEL, AK netto 79 141 DM im Jahre 1977 (FG Bremen v. 23.11. 1984 – I 146/82, nv., juris, rkr.);
- 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 Investitionszulage);
- 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, rkr.);
- 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 Nürnb. v. 18.4.1997 – VI 116/96, nv., juris, rkr.);
- 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, rkr.);
- 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, rkr.);
- Rolls Royce, Aufwendungen über 45 000 DM im Jahre 1977 unangemessen (FG Ba.-Württ. v. 5.1.1982 – 2 K 49/80, nv., juris, rkr.).

Kunstgegenstände: Siehe „Antiquitäten".

Loipenspurgerät: Anschaffung durch eine Baufirma nur zum Zwecke der Anbringung eines Firmenschildes ist unüblich (FG Nürnb. 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 Fahrtzeiten (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; BFH v. 16.2.1990 – III R 22/86, BFH/NV 1990, 698).

Orientteppich: Siehe „Teppich".

Reisekosten: Siehe „Incentivereisen".

Sponsoring: Persönliche Beweggründe bei Motorsportsponsoring durch eine Ärzte-GbR nicht erkennbar (BFH v. 14.7.2020 – VIII R 28/17, BStBl. II 2021, 14, Rz. 25).

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; BFH v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108, betr. Perserteppich für 22 301 DM und einen Gewinn zwischen 213 000 DM und 306 000 DM; Sächs. FG v. 7.7.1998 – 2 K 232/95, EFG 1998, 1662, rkr., betr. Orientteppich zum Preis von 20 000 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 34 336 DM; vgl. auch BFH v. 8.11. 1996 – VI R 22/96, BFH/NV 1997, 341).

1661–1699 Einstweilen frei.

XII. Abzugsverbot für Geldbußen usw. (Abs. 5 Satz 1 Nr. 8)

1700 1. Systematische Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

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; *Saller*, Bußgelder und Geldstrafen als abzugsfähige Betriebsausgaben? – Erstattungszahlungen für übernommene Fahrer-Bußgelder, DStR 1996, 534; *Drüen*, Zum Betriebsausgabenabzug von Geldbußen, DB 2013, 1133; *Haus*, Zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von EU-Geldbußen aus kartellrechtlicher Sicht, DB 2014, 2066; *Schönfeld/Haus/Bergmann*, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kartellbußen – einige Überlegungen aus kartell- und steuerrechtlicher Sicht, DStR 2014, 2323; *Eilers/Klusmann*, Fortsetzung folgt – der 4. Senat des BFH findet keine überzeugende Lösung zu der steuerlichen Abzugsfähigkeit von EU-Kartellrechtsbußen, NZKart 2014, 294; *Haase/Geils*, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kartellgeldbußen, BB 2015, 2583; *Drüen*, „Quis iudicabit?": Zur Bindungswirkung der Begründung von Bußgeldbescheiden im Besteuerungsverfahren, Ubg 2016, 505; *Krüger*, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kartellbußen – ungeklärte Fragen?, DStR 2016, 895; *Krüger*, Erwiderung zur Replik von Schönfeld/Haus/Bergmann/Erne, DStR 2017, 80; *Rogge*, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von deutschen und europäischen Kartellbußen, DB 2017, 1112; *Schönfeld/Haus/Bergmann/Erne*, Geldbußen von Bundeskartellamt und Kommission wegen Kartellverstößen sind abzugsfähig, DStR 2017, 73; *Becker*, Die steuerliche Abziehbarkeit von Geldstrafen und Geldbußen, Diss., Bonn 2018; *Loritz/Böni*, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Geldbußen wegen Kartellverstößen in Deutschland und in der Schweiz,

ZWeR 2019, 133; *Meier*, Strafrechtliche Sanktionen, Berlin, 5. Aufl. 2019; *Müller-Gugenberger*/*Gruhl*/*Hadamitzky*, Wirtschaftsstrafrecht, Köln, 7. Aufl. 2021; *Heger*, Die Entwürfe für ein Verbandssanktionenrecht als Grundlage für die geplante Überarbeitung der Unternehmenssanktionen, JZ 2022, 115.

Rechtsentwicklung und Zweck der Vorschrift: Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder, die durch den Betrieb veranlasst sind, qualifizieren grds. als BA. Auf der anderen Seite zeigt die Verhängung entsprechender Maßnahmen, dass der Betrieb nicht der geltend Rechtsordnung nach betrieben worden ist und der Abzug der BA den repressiven Charakter unterlaufen würde. Bereits der RFH hat insoweit für natürliche Personen und Körperschaften einen Abzug versagt (RFH v. 8.3.1939 – VI 175/39, RFHE 46, 236; RFH v. 28.3.1939 – I 27/39, RFHE 46, 270, wenn auch hinsichtlich Körperschaften über § 1 Abs. 3 StAnpG 1934 begründet). Der BFH hielt an dieser Rspr. lange fest (BFH v. 21.7.1955 – IV 373/54 U, BStBl. III 1955, 338), änderte aber im Jahr 1984 seine Auffassung. Geldbußen usw. fehle das mit der Kriminalstrafe notwendigerweise verbundene Unwerturteil und damit der Ernst des staatlichen Strafens. Der Zweck der Geldbuße sei nicht Sühne, sondern eine bestimmte Ordnung durchzusetzen und aufrechtzuerhalten. Damit überwiege bei betrieblicher Veranlassung die Beziehung zum Betrieb (BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160). Mit dem Gesetz zur Änderung des EStG und des KStG v. 25.7.1984 (BGBl. I 1984, 1006) fügte der Gesetzgeber deshalb Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 ein (ausführl. *Bordewin*, FR 1984, 405; *Döllerer*, BB 1984, 545; *Tanzer*, wistra 1984, 159; *Brandenberg*, DB 1991, 2103; insbes. *Becker*, Diss. 2018, 5). Dies begründete der Gesetzgeber damit, dass staatliche Sanktionen ihren Zweck (Ahndung, Sicherung der Rechtsordnung) nur dann erfüllen könnten, wenn die festgesetzte Geldbuße usw. den Täter in voller Höhe treffe. Der Abzug als BA führe zur Zweckverfehlung (BTDrucks. 10/1314, 5). Die Regelung wurde durch das StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297) eingeschränkt (kein Abzugsverbot für den Abschöpfungsanteil; Anm. 1730 ff.) und zuletzt durch das JStG 2019 v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451) erweitert. Erfasst sind nun auch Mitgliedstaaten der EU (Anm. 1705) als Festsetzungsorgane. Das Abzugsverbot wurde zudem auf andere Aufwendungen (Anm. 1715) erstreckt. Die Neuregelung findet erstmals Anwendung auf Geldbußen usw., die nach dem 31.12.2018 festgesetzt bzw. auf Aufwendungen, die nach dem 31.12.2018 entstanden sind (§ 52 Abs. 6 Satz 12).

Geltungsbereich: Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 gilt für BA und sinngemäß für WK (§ 9 Abs. 5).

Verfassungsmäßigkeit: Das Abzugsverbot in Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 begegnet in seiner derzeitigen Fassung keinen verfassungsrechtl. Bedenken (glA *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 880 [11/2020]; *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. N 9 [9/2021]; *Maetz* in *Bordewin*/*Brandt*/*Bode*, § 4 Rz. 2993 [2/2022]; vgl. auch BFH v. 9.6.1999 – I R 64/97, BStBl. II 1999, 656). Satz 4 trägt dabei dem Beschl. des BVerfG v. 23.1.1990 (BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BStBl. II 1990, 483) Rechnung (BTDrucks. 12/1108, 52), wonach eine Vorschrift, die eine vollständige Abschöpfung mit einer zusätzlichen stl. Belastung verbindet, zu einer „Strafsteuer" führt und damit verfassungswidrig wäre. In der Literatur wird in der Erstreckung des Abzugsverbots durch das JStG 2019 (§ 52 Abs. 6 Satz 12) ein Rückwirkungsproblem gesehen, weil das erweiterte Abzugsverbot erstmals auf nach dem 31.12.2018 festgesetzte Geldbußen usw. und danach entstandene damit zusammenhängende Aufwendungen anzuwenden ist (so *Meyer* in BeckOK, § 4 Rz. 2810 [7/2022]).

Dem ist nach Maßgabe der sog. VZ-Rspr. des BVerfG (BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1; BVerfG v. 25.3.2021 – 2 BvL 1/11, BVerfGE 157, 177) nicht zu folgen, weil die ESt erst mit Ablauf des VZ entsteht und das JStG 2019 vorher in Kraft getreten ist. Es liegt also eine unechte Rückwirkung vor, die nur unzulässig ist, wenn enttäuschtes schutzwürdiges Vertrauen zum Fortbestand der Rechtslage besteht. Davon ist uE nicht auszugehen.

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

- *Verhältnis zu § 12 Nr. 4:* In Abgrenzung zu nicht abzugsfähigen BA werden durch § 12 Nr. 4 die in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen usw., bei denen der Strafcharakter überwiegt, deklaratorisch dem privaten Bereich zugeordnet. Beide Normen erfassen damit unterschiedliche Aufwendungen. Es entspricht bereits der früheren Rspr., dass insoweit keine betriebliche Veranlassung vorliegen kann (§ 12 Anm. 142).
- *Verhältnis zu § 10 Nr. 3 KStG:* Der Anwendungsbereich von § 10 Nr. 3 KStG ist enger und weiter zugleich. Er ist enger, da gegen Körperschaften keine Geldstrafen oder Auflagen und Weisungen nach deutschem Strafrecht verhängt werden können. Die Diskussion zu „Verbandssanktionen" und zur Einf. eines Verbandssanktionengesetzes sind – trotz zunächst gescheiterten Gesetzgebungsverfahrens (Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Integrität in der Wirtschaft v. 21.10.2020, BTDrucks. 19/23568) – nicht beendet (vgl. *Heger*, JZ 2022, 115). Zugleich hat die Norm im KStRecht einen weiteren Anwendungsbereich, weil entsprechende Aufwendungen bei Körperschaften nicht grds. einem außerbetrieblichen Bereich zugeordnet werden können, wenn bspw. KapGes. nur über einen betrieblichen Bereich verfügen.
- *Verhältnis zu § 33:* Die Regelung in § 33 betr. agB ist nachrangig (s. § 33 Anm. 202). Als BA qualifizierte Geldbußen usw. können folglich nicht als agB behandelt werden.

1701–1704 Einstweilen frei.

2. Abzugsverbot für Geldbußen, Ordnungs- und Verwarnungsgelder (Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1)

1705 a) Geldbußen, Ordnungs- und Verwarnungsgelder

Geldbuße: Diese ist eine Sanktion für eine tatbestandmäßige, rechtswidrige und vorwerfbare Handlung (BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536). Sie hat repressiven Charakter, ohne aber Strafe zu sein. Die Strafe ist hingegen die schärfste dem Staat zur Verfügung stehende Sanktion und enthält ein sozialethisches Unwerturteil (BVerfG v. 26.2.1969 – 2 BvL 15/68, BVerfGE 25, 269; *Meier*, Strafrechtliche Sanktionen, 2009, 15). An diesem Unwerturteil fehlt es der Geldbuße. Charakteristisch für Geldbußen ist damit, dass sie rechtswidrige und vorwerfbare Handlungen ahnden, die nur Ordnungs-(Verwaltungs-)recht darstellen und keinen kriminellen Gehalt haben (BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536). Zu den Geldbußen gehören alle Sanktionen, die nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland so bezeichnet werden (BFH v. 22.7.2008 – VI R 47/06, BStBl. II 2009, 151), insbes. §§ 17, 30 OWiG. Entsprechende Tatbestände finden sich in Bundes- und Landesrecht (vgl. § 2 OWiG). Durch die Notwendigkeit der betrieblichen Veranlassung haben insbes. umweltrechtl., verkehrsrechtl. (BKatV) und bauordnungsrechtl. Tatbestände Bedeutung. Erhebliche Bedeutung hat zudem

das Wettbewerbs- bzw. Kartellrecht. In jüngster Zeit haben die Länder auch Bußgeldkataloge wegen Verstößen gegen Corona-Verordnungen erlassen, die betrieblich veranlasste Handlungen erfassen (bspw. Öffnung von Gaststätten).

Geldbußen von Mitgliedstaaten: Seit dem JStG 2019 (Anm. 1700) sind auch Geldbußen der Mitgliedstaaten erfasst. Die Unterscheidung zwischen Strafe und Buße ist auch international verbreitet und üblich (vgl. Rahmenbeschluss 2005/214/JI des Rates v. 24.2.2005 über die Anwendung des Grundsatzes der gegenseitigen Anerkennung von Geldstrafen und Geldbußen, ABl. EU 2005 Nr. L 76, 16, der Geldstrafe und Geldbuße zugleich als die Verpflichtung zur Zahlung eines in einer Entsch. festgesetzten Geldbetrags aufgrund einer Verurteilung wegen einer Zuwiderhandlung definiert). In Österreich sind dies Geldstrafen in einem Verwaltungsstrafverfahren. Zu einzelnen Tatbeständen des Wirtschaftsstrafrechts in Österreich, Frankreich und Belgien vgl. *Engelhart* in *Müller-Gugenberger/Gruhl/Hadamitzky*, Wirtschaftsstrafrecht, 7. Aufl. 2021, Rz. 7.11 ff.; zur Schweiz vgl. *Loritz/Böni*, ZWeR 2019, 133).

Geldbußen (Europäische Union): Auf europäischer Ebene wird der Begriff der Geldbuße nicht eigenständig definiert. Ausdrücklich als Geldbußen bezeichnet werden bspw. (in der deutschen Sprachfassung) die Sanktionen nach Art. 23 Kartell-VO (VO [EG] 1/2003 des Rates v. 16.12.2002 zur Durchführung der in den Artikeln 81 und 82 des Vertrags niedergelegten Wettbewerbsregeln, ABl. EG 2003 Nr. L 1, 1) bzw. nach Art. 83 DS-GVO (VO [EU] 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 27.4.2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr, ABl. EU 2016 Nr. L 119, 1).

Ordnungsgelder: Insbesondere in Gerichtsverfahrensordnungen werden Verstöße von Parteien/Beteiligten, Zeugen, Sachverständigen, ehrenamtlichen Richtern/Schöffen durch Ordnungsgelder geahndet (bspw. §§ 141 Abs. 3, 380 Abs. 1, 390 Abs. 1, 407a Abs. 2, 409, 411 ZPO; §§ 30, 80 FGO; § 51 StPO und §§ 56, 178 GVG). Bereits die frühere sprachliche Fassung (Geldstrafe bzw. Ordnungsstrafe) deutete auf die Nähe zum Bußgeld hin (ebenso BFH v. 18.5.1972 – IV R 122/68, BStBl. II 1972, 623). Diese BA waren schon vor der Kodifikation des Abzugsverbots (Anm. 1700) nicht abzugsfähige BA. Unter das Abzugsverbot fällt auch das Ordnungsgeld nach § 809 ZPO, soweit ein Vollstreckungsschuldner einer Verpflichtung zuwider eine Handlung nicht unterlässt oder die Vornahme einer Handlung nicht duldet (*Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 884 [11/2020]; *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. N 17 [9/2021]). Ferner unterfallen dem Abzugsverbot zahlreiche handelsrechtl. Ordnungsgelder (bspw. §§ 37, 335 HGB; § 43 KWG). Nach hA unterfallen Zwangsgelder, die ein Beugemittel zur Erzwingung einer Handlung darstellen, nicht dem Abzugsverbot (so auch die FinVerw. in R 4.13 Abs. 4 EStR).

Verwarnungsgelder sind die in § 56 OWiG so bezeichneten finanziellen Einbußen (5 € bis 55 €), die dem Betroffenen aus Anlass einer geringfügigen Ordnungswidrigkeit mit seinem Einverständnis (vgl. § 56 Abs. 2 OWiG) auferlegt werden, um der Verwarnung Nachdruck zu verleihen (R 4.13 Abs. 5 EStR). Hauptanwendungsfall sind Verwarngelder bei Verkehrsordnungswidrigkeiten (§ 26a StVG iVm. Bußgeldkatalog-VO v. 14.3.2013).

Ordnungs- und Verwarnungsgelder von Mitgliedstaaten: Zwar hatte der Gesetzgeber bei der Erweiterung der Festsetzungsorgane hauptsächlich Kartellbußen im Blick; dies bedeutet aber nicht, dass das Abzugsverbot insoweit beschränkt ist. Erfasst werden auch sämtliche Ordnungs- und Verwarnungsgelder der Mitgliedstaaten der EU. Insoweit ist zu prüfen, ob der Sanktionscharakter gegeben ist. Damit

hat sich der Gesetzgeber von seiner ursprünglichen Auffassung des Jahres 1984, wonach die Ermittlung des Rechtscharakters ausländ. geldlicher Sanktionen unterhalb der Schwelle des kriminellen Unrechts die Verwaltung überfordern würde (BTDrucks. 10/1634, 9), distanziert. In der Literatur wird deshalb gefordert, dass die ausländ. Sanktionen mit den erfassten nationalen Sanktionen vergleichbar sein müssen (*Meyer* in BeckOK, § 4 Rz. 2811 [7/2022]; *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. N 14 [9/2021]). Eine solche Einschränkung ist der Norm indes nicht zu entnehmen; erforderlich ist uE nur die Feststellung einer Sanktionierung, nicht aber eine Sanktionierung, die auch inhaltlich dem nationalen Recht entspricht. Die Grenze wird nur durch den Grundsatz des sog. *ordre public* gezogen, wenn durch die Sanktion Handlungen sanktioniert werden und dies den grundlegenden inländ. Wertvorstellungen widerspricht. Nur insoweit kann uE kein Abzugsverbot greifen.

1706 b) Festsetzungsorgane

Deutsches Gericht oder 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. Mit dem Geltungsbereich dieses Gesetzes ist das Inland gemeint (§ 1 Anm. 57). Gerichte sind Gerichte iSd. Art. 92 GG (§ 1 GVG). Zum Behördenbegriff vgl. allg. § 6 AO und § 1 Abs. 4 VwVfG.

Gerichte oder Behörden anderer EU-Mitgliedstaaten: Durch das JStG 2019 wurde der Tatbestand auf Gerichte und Behörden auch der EU-Mitgliedstaaten erweitert. Der Gesetzgeber wollte den Anwendungsbereich aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erweitern (BTDrucks. 19/13436, 91). Er hatte insbes. Kartellbußen der Kartellbehörden der EU-Mitgliedstaaten im Fokus, denn die Regelungen des Kartellverfahrens sehen eine parallele Zuständigkeit der EU-Kommission und der nationalen Kartellbehörden vor. Die Zuständigkeit der Wettbewerbsbehörden für Kartellverfahren in der EU und die Verteilung einzelner Fälle regeln die Art. 4 f. Kartell-VO (VO [EG] 1/2003 des Rates v. 16.12.2002 zur Durchführung der in den Artikeln 81 und 82 des Vertrags niedergelegten Wettbewerbsregeln, ABl. EG 2003 Nr. L 1, 1) sowie die Bekanntmachung der Kommission über die Zusammenarbeit innerhalb des Netzes der Wettbewerbsbehörden v. 27.4.2004 (Abl. EU 2004 Nr. C 101, 43).

Organe der Europäischen Union: Das Abzugsverbot gilt ferner für „nicht inländische" Geldbußen usw., die von Organen der Europäischen Union festgesetzt worden sind. Dies betrifft insbes. Kartellbußen der Europäischen Kommission, mit denen Kartellvergehen geahndet werden sollen. Erfasst sind nur die Organe iSd. Art. 13 EUV: das Europäische Parlament, der Europäische Rat, der Rat, die Europäische Kommission, der Gerichtshof der Europäischen Union, die Europäische Zentralbank und der Rechnungshof. EU-Sanktionen sind insbes. Geldbußen nach Art. 101 und Art. 102 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV). Nicht erfasst sind hingegen Agenturen und sonstige Einrichtungen der EU, die nicht durch Primärrecht, sondern nur durch Rechtsakte der Organe (Sekundärrecht) gegründet worden sind (bspw. Amt der Europäischen Union für Geistiges Eigentum, Europäische Umweltagentur, Europäische Agentur für Flugsicherheit, Europäische Agentur für die Grenz- und Küstenwache, Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde).

1707–1714 Einstweilen frei.

c) Vom Abzugsverbot erfasste Aufwendungen (Rechtsfolge) 1715

Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder: Vom Abzugsverbot erfasst sind zunächst die Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder selbst. Das Abzugsverbot hindert nicht die aufwandswirksame Erfassung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bei einer konkret angedrohten Geldbuße, wenn zum maßgeblichen Bilanzstichtag das wettbewerbswidrige Verhalten des Stpfl. entdeckt worden ist. Erst die gewinnmindernde Bildung der Rückstellung lässt insoweit BA entstehen. Die BA sind vielmehr erst in einem zweiten Schritt durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung für strechtl. Zwecke zu neutralisieren (BFH v. 22.5.2019 – XI R 40/17, BStBl. II 2019, 663).

Zusammenhängende Aufwendungen (zeitlicher Anwendungsbereich): Bis zum VZ 2018 konnten im Zusammenhang stehende Aufwendungen abgezogen werden (BFH v. 23.3.2011 – X R 59/09, BFH/NV 2011, 2047). Seit dem VZ 2019 erfasst das Abzugsverbot ausdrücklich auch die mit der Geldbuße usw. zusammenhängenden Aufwendungen. Die Übergangsvorschrift (§ 52 Abs. 6 Satz 12) knüpft ausdrücklich an die Entstehung der Aufwendungen an. Insoweit ist es von erheblicher Bedeutung, dass der Stpfl. für entsprechende Aufwendungen des VZ 2018 zutr. Bewertete Rückstellungen gebildet hat, damit der dadurch entstehende Aufwand nicht dem Abzugsverbot unterfällt. Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 verbleibt es beim Abflussprinzip (Anm. 571), da nicht ersichtlich ist, dass die Anwendungsregelung die Grundentscheidung des Abflussprinzips insoweit einschränken wollte. Damit sind BA unabhängig vom Entstehungszeitpunkt nicht abzugsfähig, wenn diese bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 im VZ 2019 abfließen.

Zusammenhängende Aufwendungen (erfasste Betriebsausgaben): Erfasst sind als BA qualifizierende Verfahrenskosten, insbes. Gerichts- und Anwaltsgebühren sowie Auslagen und Gebühren eines Bußgeldverfahrens. Nach der Begr. (BTDrucks. 19/13436, 91) sollen damit zB auch Zinsen zur Finanzierung der Geldbuße unter das Abzugsverbot fallen, weil diese BA durch die nicht abzugsfähigen BA veranlasst sind. Eine solche Veranlassung von Zinsaufwendungen ist nur anzunehmen, wenn die Geldbuße usw. gesondert finanziert wird und bspw. Zinsen für ein Bankdarlehen anfallen. Unseres Erachtens genügt eine mittelbare Veranlassung der Zinsaufwendungen nicht (bspw. allgemeiner Zinsaufwand einer Kontokorrentverbindung), da dann folgerichtig der gesamte sonstige Aufwand des Betriebs (anteilige Buchhaltungskosten, Bürobedarf usw.) ebenfalls nicht abzugsfähige BA sein müsste. Der Gesetzgeber hat sich aber ausdrücklich für die Formulierung „zusammenhängende" entschieden, was enger als „veranlasst" zu verstehen ist, denn beim BABegriff ist Veranlassung durch den Betrieb auch bei mittelbaren Zusammenhängen ausreichend (Anm. 813).

3. Abzugsverbot für Leistungen zur Erfüllung bestimmter Auflagen und Weisungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 2) 1716

Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 2 dehnt das Abzugsverbot des Satzes 1 auch auf Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen aus. Auch hierbei handelt es sich um BA, die wegen einer Pflichtverletzung anfallen, den Betroffenen persönlich treffen (sanktionieren) sollen und deshalb nicht abzugsfähig sein sollen (BTDrucks. 10/1314, 6). Derartige Geldauflagen sind zwar keine Strafen und auch keine strafrechtl. Sanktionen, weil diese kein Unwerturteil über den Täter enthalten; sie stellen aber ein der Geldstrafe vergleichbares Übel dar, das die Verhängung einer

Strafe entbehrlich macht (BFH v. 14.4.1986 – IV R 260/84, BStBl. II 1986, 518). Die berufsrechtl. Ahndungen durch Geldbußen (bspw. § 114 Abs. 1 Nr. 3 BRAO) unterfallen bereits dem Anwendungsbereich von Satz 1.

Tatbestand: Die Norm erfasst berufsgerichtliche Verfahren (§§ 116 ff. BRAO; §§ 105 ff. StBerG; §§ 71a ff. WPO; §§ 95 ff. BnotO). In einem solchen Verfahren muss es durch entsprechende Anwendung des § 153a Abs. 1 Nr. 2 und 3 StPO zu einer Auflage oder Weisung gekommen sein. Für das Abzugsverbot kommen die Zahlung eines Geldbetrags zugunsten einer gemeinnützigen Einrichtung oder der Staatskasse (Nr. 2) und die Erbringung sonst gemeinnütziger Leistungen (Nr. 3) in Betracht. Als sonstige gemeinnützige Leistung kommt die Ableistung gemeinnütziger Arbeit (sog. Sozialstunden) in Betracht, bspw. in Krankenhäusern, Jugend- oder Obdachlosenheimen oder im Bereich der Kommunalverwaltung. Auflagen und Weisungen nach anderen Nummern (bspw. Erfüllung von Unterhaltspflichten oder Aufbauseminaren nach dem StVG) kommen nicht in Betracht. Tatbestandlich ausgeschlossen ist durch Halbs. 2 die Auflage oder Weisung nach § 153a Abs. 1 Nr. 1 StPO, zur Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens eine bestimmte Leistung zu erbringen. Die Auflage zur Schadenswiedergutmachung erfolgt idR nicht isoliert, da die Verpflichtung zum Schadensersatz ohnehin besteht. Deshalb sind entsprechende Beträge („soweit") rechnerisch auszuscheiden. Die Leistung von Schadensersatz bleibt als BA abzugsfähig.

Rechtsfolge: Satz 2 verweist zur Rechtsfolge auf Satz 1 („dasselbe gilt") und normiert damit ein Abzugsverbot für die tatbestandlichen Leistungen. Soweit Geldbeträge zu leisten sind, ist der BA-Abzug ausgeschlossen. Bei der Erbringung von Leistungen (bspw. Ableistung von Sozialstunden) ist grds. nur der damit im Zusammenhang stehende Aufwand erfasst (Fahrtkosten usw.). Vom Abzugsverbot erfasst sind deshalb alle Reisekosten (Fahrt- und Übernachtungskosten sowie Verpflegungsmehraufwendungen). Durch den Verlust von Arbeitszeit entgangene BE sind nicht erfasst. Das Abzugsverbot erfasst auch damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen (Anm. 1715).

1717–1724 Einstweilen frei.

1725 4. Gewinnerhöhungsverbot (Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 3)

Rückzahlung: Satz 3 erfasst die Rückzahlung „von Ausgaben" im Sinne der Abzugsverbote der Sätze 1 und 2. Die Norm ist notwendig, soweit man in der Rückzahlung nicht abzugsfähiger BA gewinnerhöhende BE erkennt. Nach der hier vertretenen Auffassung ist die Norm nur deklaratorisch, weil sie den bestehenden Grundsatz bestätigt (ausführl. s. Anm. 765). Die Rückzahlung von Ausgaben ist nicht bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen, weil sie als actus contrarius anzusehen ist. Die überwiegende Auffassung sieht die Norm allerdings als konstitutiv an (vgl. BTDrucks. 10/1634, 9 f.; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 895 [11/2020]; *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. N 23 [9/2021]). Die Norm hat praktische Bedeutung für Geldbußen usw., die mangels Suspensiveffekts eines Rechtsmittels bereits vor Rechts- oder Bestandskraft der Entsch. zu leisten sind.

Erstattung von Dritter Seite: Die Rückzahlung nach Satz 3 erfasst nur die Rückzahlung vom Gläubiger der Geldbuße usw. selbst. Kommt es zur Erstattung durch Dritte (bspw. Auftragnehmer, ArbG), unterfallen diese Erstattungsleistungen nicht der Befreiung (aA nur *Saller*, DStR 1996, 534 [535]). Ausgleichsfälle sind nur erfasst, soweit der Gläubiger der Geldbuße usw. mit der Rückzahlung der Geldbuße

bspw. auch Verfahrenskosten erstattet und diese vorher ebenfalls dem Abzugsverbot unterlagen.

Rechtsfolge: Technisch werden die zurückgezahlten BE stfrei gestellt, mithin außerbilanziell vom Gewinn abgezogen.

Einstweilen frei. 1726–1729

5. Ausnahmen vom Abzugsverbot: Abschöpfung wirtschaftlicher Vorteile (Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4)

a) Grundzüge der Abschöpfung 1730

Mit bestimmten Geldbußen geht neben dem repressiven Charakter (Sanktion) auch eine Gewinnabschöpfung einher (insbes. bei Kartellgeldbußen). 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). Eine Doppelbelastung des Stpfl. durch Abschöpfung und zeitgleiche StBelastung des abzuschöpfenden Gewinns verstößt gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BStBl. II 1990, 483).

Beispiel:

Der Stpfl. (GmbH) erzielt durch wettbewerbswidrige Preisabsprachen einen zusätzlichen Gewinn von 100, der effektiv mit KSt und GewSt iHv 30 % (30) belastet wird. Der Nettovorteil des wettbewerbswidrigen Handelns beläuft sich damit auf 70. Die Bußgeldbehörde (Kartellbehörde) will dies sanktionieren und den Vorteil abschöpfen.

Bruttoabschöpfung: Entscheidet sich die Bußgeldbehörde zur Bruttoabschöpfung (100) und Sanktionierung mit weiteren 50, beläuft sich das Bußgeld insgesamt auf 150. Die Bruttoabschöpfung (100) kann der Stpfl. hier als BA abziehen (Satz 4); die Sanktion (50) ist nicht abzugsfähige BA (Satz 1). Damit ergibt sich im Erg. keine StBelastung des wettbewerbswidrigen Vorteils (BE 100 – BA 100 = 0). Die Sanktion belastet den Stpfl. voll, da keine StMinderung eintritt.

Nettoabschöpfung: Alternativ kann die Bußgeldbehörde auch eine Nettoabschöpfung von 70 aussprechen (BE 100 – Steuer 30 = Gewinn 70) und bei einer Sanktion von 50 ein Bußgeld von insgesamt 120 festsetzen. Der Abschöpfungsanteil (70) ist nach Satz 4 nicht erfasst und unterliegt damit dem Abzugsverbot. Es verbleibt damit bei einer Erfassung eines Ertrags von 100, einer StBelastung von 30 sowie der Abschöpfung von 70. Auch insoweit ist der Sanktionsanteil (50) weiterhin nicht abzugsfähige BA (Satz 1).

b) Anwendung nur auf Geldbußen 1731

Satz 4 erfasst als Einschränkung nur Abschöpfungen, die mit Geldbußen im Zusammenhang stehen. Abschöpfungen im Zusammenhang mit Verwarnungs- oder Ordnungsgeldern, auch anderer Mitgliedstaaten, sind nicht erfasst.

c) Abschöpfungscharakter nationaler Geldbuße 1732

Der Tatbestand der Norm erfordert, dass mit der Geldbuße der wirtschaftliche Vorteil, der durch den Gesetzesverstoß erlangt wurde, abgeschöpft worden ist und zugleich („wenn") die Steuern vom Einkommen und Ertrag, die auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallen, bei der Bemessung des Vorteils nicht abgezogen worden sind (Fall der sog. Bruttoabschöpfung).

Bruttoabschöpfung: Die Norm erfasst nur sog. Bruttoabschöpfungen. Aus der Berechnung/Schätzung des Abschöpfungsbetrags muss deutlich werden, dass die

Kartellbehörde eine StBelastung der wettbewerbswidrig erlangten BE nicht mindernd berücksichtigt hat, denn nur in diesem Fall entspricht die Rückausnahme durch Satz 4 auch dem Entlastungszweck. Wird eine StBelastung (wenn auch nur typisiert) berücksichtigt, scheidet ein Abzug aus und es verbleibt beim Abzugsverbot nach Satz 1.

Bemessung von Kartellbußen: Nach § 81d Abs. 3 Satz 1 GWB (vormals: § 81 Abs. 5 Satz 1 GWB) findet § 17 Abs. 4 OWiG mit der Maßgabe Anwendung, dass der wirtschaftliche Vorteil, der aus der Ordnungswidrigkeit gezogen wurde, durch die Geldbuße nach § 81c GWG (vormals: § 81 Abs. 4 GWB) abgeschöpft werden kann (zur früheren Rechtslage vgl. BGH v. 25.4.2005 – KRB 22/04, NStZ 2006, 231). Die Regelung suspendiert damit für Kartellbußen die Soll-Vorgabe des allgemeinen Ordnungswidrigkeitenrechts (Geldbuße soll den gezogenen wirtschaftlichen Vorteil übersteigen). Dient die Geldbuße allein der Ahndung, ist dies bei der Zumessung entsprechend zu berücksichtigen (§ 81d Abs. 3 Satz 2 GWB).

> In Ausübung von § 81d Abs. 4 GWB hat das Bundeskartellamt allgemeine Verwaltungsgrundsätze (Leitlinien 2021) über die Ausübung seines Ermessens bei der Bemessung der Geldbuße festgelegt (www.bundeskartellamt.de/SharedDocs/Publikation/DE/Leitlinien/Bu%C3%9Fgeldleitlinien_Oktober2021.pdf). Die Geldbußen nach den Leitlinien berücksichtigen grds. keine Abschöpfung.

Nach der Rspr. des BFH genügt es für die Annahme eines Abschöpfungsanteils aber nicht, dass die Höhe der Geldbuße durch die Höhe der unrechtmäßig erzielten wirtschaftlichen Vorteilen beeinflusst wird (Bemessung nach der Leitlinie nach Gesamtumsatz, Gewinn- und Schadenspotenzial, tatbezogene und täterbezogene Kriterien, bspw. Art und Dauer der Zuwiderhandlung, Auswirkungen sowie die Bedeutung der Märkte), denn dies ist Ausfluss der Bemessung der Sanktion am Unrechtsgehalt (BFH v. 22.5.2019 – XI R 40/17, BStBl. II 2019, 663). Zudem kommt es darauf an, ob die Bußgeldbehörde (Kartellamt) tatsächlich Vorteile abgeschöpft hat (sog. objektive Abschöpfungswirkung). Der Behördenwille (sog. subjektive Abschöpfungswirkung) ist unerheblich (aA noch die Vorinstanz FG Köln v. 24.11.2016 – 10 K 659/16, EFG 2017, 377, rkr.). In der Literatur wird deshalb vertreten, dass im Erg. jede Kartellbuße auch abschöpfenden Charakter hat (*Schönfeld*/*Haus*/*Bergmann*, DStR 2014, 2323 [2325]).

Darlegungs- und Feststellungslast bei der Bestimmung eines Abschöpfungsanteils: Die Frage, wer im Zweifel die Feststellungslast dafür trägt, wenn ein Abschöpfungsanteil in der Geldbuße nicht nachgewiesen werden kann, wird unterschiedlich beantwortet. Teilweise wird vertreten, dass der Stpfl. die Darlegungs- und Feststellungslast trage, weil Satz 4 eine Ausnahmeregel zum Abzugsverbot darstellt (FG Münster v. 22.12.2017 – 4 K 1099/15 G,F, Zerl, EFG 2018, 380, rkr.; *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. N 27 [9/2021]; *Korn ua.* in *Korn*/*Carlé*/*Stahl*/*Strahl*, § 4 Rz. 1171 [6/2021]; *Krüger*, DStR 2016, 895 [901]; *Krüger*, DStR 2017, 80 [81]; *Rogge*, DB 2017, 1112 [1113]; *Haase*/*Geils*, BB 2015, 2583 [2588]). Auf der anderen Seite wird vertreten, dass die Feststellung einer objektiven Abschöpfungswirkung durch die FinBeh. bzw. durch das FG von Amts wegen zu ermitteln sei (*Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 890 [11/2020]; *Drüen*, DB 2013, 1133; *Drüen*, Ubg 2016, 505; *Schönfeld*/*Haus*/*Bergmann*/*Erne*, DStR 2017, 73; *Rogge*, DB 2017, 1112). Die FinVerw. lässt zumindest insoweit eine Glaubhaftmachung genügen, wenn es um die Frage geht, ob es sich um eine Brutto- oder Nettoabschöpfung handelt (R 4.13 Abs. 3 Satz 3 EStR). Daraus lässt sich uE aber nicht ableiten, dass Glaubhaftmachung auch für die Feststellung einer Abschöpfung überhaupt ausreichen soll.

Die Lösung der Frage kann nur nach dem Sinn und Zweck der betroffenen Regelungsbereiche bestimmt werden. Auszugehen ist vom Grundsatz, dass auch wettbewerbswidrig erlangte BE zunächst stl. erfasst werden und den Gewinn erhöhen (§ 40 AO). Da keine unmittelbare Rückzahlungsverpflichtung wie bei einem Darlehen besteht, ist die BE anzusetzen. Betrieblich veranlasste Aufwendungen des Stpfl. sind grds. als BA abzugsfähig, soweit kein Abzugsverbot besteht. Hier entspricht es der Einheit der Rechtsordnung, dass Sanktionen die jeweiligen Täter gleichmäßig treffen sollen, weshalb die Berücksichtigung von Sanktionen als BA auszuschließen ist, um Steuerentlastungseffekte zu vermeiden, die sonst wieder bei der Bemessung der Sanktion berücksichtigt werden müssten. Die Abschöpfung steht im Spannungsfeld, weil sie wettbewerbsrechtl. sicherstellen soll, dass sich das wettbewerbswidrige Verhalten „nicht lohnt". Würde die Sanktion insgesamt hinter der Summe der gezogenen Vorteile zurückbleiben, würde es an einem präventiven Charakter der Geldbuße fehlen. Wirtschaftlich handelt es sich damit in Höhe der Abschöpfung um Rückzahlung von BE an einen Dritten. Zwar entspricht es den verfassungsrechtl. Vorgaben, dass eine Doppelbelastung (StBelastung der BE; Abschöpfung ohne Berücksichtigung der StBelastung) zu vermeiden ist (entsprechend hat der Gesetzgeber die Regelung in Satz 4 normiert), allerdings führt das uE nicht dazu, dass das FA die Darlegungs- und Feststellungslast dafür trifft, ob und welcher Teil einer Geldbuße der Abschöpfung eines Vorteils dient und ob dies bei der Festsetzung der Geldbuße berücksichtigt wurde. Wie bei allen gemischt-veranlassten Aufwendungen (Anm. 832) trägt der Stpfl. die Feststellungslast dafür, dass in einem Gesamtbetrag ein abzugsfähiger Anteil enthalten ist. Nur bei einer solchen Betrachtungsweise wird der Nichtabzugsfähigkeit der Sanktion hinreichend Rechnung getragen. Die abweichende Auffassung verkennt uE, dass es nicht um einen gebotenen BA-Abzug geht, sondern um den Nachweis, dass BE von einem Dritten abgeschöpft werden. Während das FA die Feststellungslast für das Vorliegen von BE trägt, trägt der Stpfl. die Feststellungslast dafür, dass BE zurückgezahlt werden. Letztlich ist die Rspr. des BFH zur objektiven Abschöpfungswirkung nicht dahingehend zu verstehen, dass diese Wirkung vom FA von Amts wegen festzustellen ist, denn für die Frage der Tragung der Feststellungslast im Verhältnis Stpfl. zu FA ist es unerheblich, ob hinsichtlich der Frage nach der Abschöpfung auf die objektive Entsch. oder die subjektive Einschätzung der Kartellbehörde abzustellen ist. Auch wenn sich der Stpfl. gegenüber Bußgeldbehörden nicht belasten (Anzeige der Höhe der wettbewerbswidrig erlangten BE) und nicht bei der Bemessung der Abschöpfung mitwirken muss, verbleibt es gegenüber dem FA bei der allgemeinen Mitwirkungspflicht. Der Stpfl. hat es in der Hand, die wettbewerbswidrig erlangten BE zu beziffern und dem die (von der Kartellbehörde begründete) Bemessung des Bußgelds gegenüberzustellen. Vor diesem Hintergrund sollte – wenn möglich – bereits vor Festsetzung des Bußgeldes mit der zuständigen Behörde Kontakt aufgenommen werden, um eine Aufteilung in dem Bescheid herbeizuführen (so *Haase/Geils*, BB 2015, 2583 [2588]), auch wenn keine Bindungswirkung besteht (*Becker*, Diss. 2018, 178; *Drüen*, Ubg 2016, 505).

d) Fehlender Abschöpfungscharakter bei EU-Geldbußen 1733

Art. 23 Abs. 2 Kartell-VO (VO [EG] 1/2003 des Rates v. 16.12.2002 zur Durchführung der in den Artikeln 81 und 82 des Vertrags niedergelegten Wettbewerbsregeln, ABl. EG 2003 Nr. L 1, 1) in Verbindung mit den Leitlinien der Kommission für das Verfahren zur Festsetzung von Geldbußen v. 1.9.2006 (ABl. EU 2006 Nr. C

210, 2) bestimmt die Höhe der EU-Kartellgeldbußen. Die nationalen Leitlinien (Anm. 1732) sind dieser Regelung weitestgehend angeglichen.

Die Geldbuße wird nach einem – ggf. begrenzten – Grundbetrag bemessen. Hierzu wird ein bestimmter Anteil am Umsatz – der sich nach der Schwere des Verstoßes richtet – mit der Anzahl der Jahre der Zuwiderhandlung multipliziert (Nr. 19 der Leitlinie). Hierbei kann ein Betrag von bis zu 30 % des Umsatzes festgesetzt werden. Bei der Bandbreitenbestimmung sind ua. die Art der Zuwiderhandlung, der kumulierte Marktanteil sämtlicher beteiligter Unternehmen, der Umfang des von der Zuwiderhandlung betroffenen räumlichen Marktes und die etwaige Umsetzung der Zuwiderhandlung in der Praxis zu berücksichtigen. Hinzu kommen Zuschläge zur Abschreckung von 15 bis 25 % (Nr. 25 der Leitlinie). Unter Berücksichtigung von erschwerenden und mildernden Umständen erfolgt eine Gesamtbemessung der Geldbuße. Letztlich kann die Kommission als EU-Kartellbehörde die Geldbuße erhöhen, damit ihr Betrag die aus der Zuwiderhandlung erzielten widerrechtl. Gewinne übersteigt, sofern diese Gewinne geschätzt werden können (Nr. 31 der Leitlinie). Die Geldbuße darf aber 10 % des Gesamtumsatzes des vorausgegangenen Geschäftsjahres (des Unternehmens bzw. der Summe aller Unternehmer einer Unternehmensvereinigung) nicht übersteigen. Bei der Festsetzung der Höhe der Geldbuße ist sowohl die Schwere der Zuwiderhandlung als auch deren Dauer zu berücksichtigen. Im Kern handelt es sich um eine Verfahrenserleichterung, soweit die Leitlinien die Geldbuße auf höchstens 10 % des Umsatzes bemessen, weil die Kartellbehörde damit einen wirtschaftlichen Vorteil (wettbewerbswidrig erzielten Gewinn) nicht objektiv feststellen muss.

Auch insoweit ist umstritten, ob in der Geldbuße ein Abschöpfungsanteil enthalten ist. In der Literatur wird vertreten, dass jede Kartellgeldbuße einen Abschöpfungsanteil enthalte, weil die Kartellgeldbuße nur wirksam sei, wenn die Höhe abschöpfenden Charakter habe (*Schönfeld*/*Haus*/*Bergmann*, DStR 2014, 2323 [2325]; *Haus*, DB 2014, 2066 [2068]; *Rogge*, DB 2017, 1112 [1115]). Im nach dem Umsatz geschätzten Grundbetrag der Geldbuße sei immer ein Abschöpfungsanteil erfasst. Dem schloss sich der 1. Senat des BFH in einem Aussetzungsverfahren an und hatte ernstliche Zweifel an der Nichtabzugsfähigkeit, da Ahndung und Abschreckung nicht ausschließen würden, dass die Geldbuße zugleich einer Abschöpfung des Mehrerlöses dienen würde (BFH v. 24.3.2004 – I B 203/03, BFH/NV 2004, 959). Die FinVerw. geht hingegen davon aus, dass Geldbußen keinen Abschöpfungsanteil enthalten und in vollem Umfang dem Abzugsverbot unterliegen (R 4.13 Abs. 3 Satz 4 EStR). Sie verweist zudem auf eine Mitteilung der Kommission v. 20.5.2010, wonach auch diese davon ausgehe, dass ihre Geldbußen im Zug von Verstößen gegen das EG-Wettbewerbsrecht rein bestrafender Natur seien und nicht als vorteilsabschöpfend angesehen werden könnten (BayLfSt. v. 5.11.2010 – S 2145.1.1 – 5/4 St32, DB 2010, 2700). Entsprechend hat der 4. Senat des BFH entschieden, dass der nach Maßgabe der Leitlinien ermittelte Grundbetrag keinen Abschöpfungsteil enthalte (BFH v. 7.11.2013 – IV R 4/12, BStBl. II 2014, 306).

Unbeachtlich ist uE die subjektive (generelle) Einschätzung der EU-Kommission, dass ihre Geldbußen nur Sanktionscharakter hätten. Richtigerweise ist – wie bei nationalen Geldbußen – der objektive Gehalt der Geldbuße zu ermitteln. Eine Abschöpfung ist uE in der Geldbuße aber objektiv nur enthalten, wenn die EU-Kommission nach Maßgabe von Nr. 31 der Leitlinie den Grundbetrag erhöht hat und zugleich keine Beschränkung auf 10 % des Gesamtumsatzes erfolgen musste. Ist die Geldbuße auf den Grundbetrag beschränkt, ist eine Abschöpfung nicht umfasst

(so auch FG Münster v. 22.12.2017 – 4 K 1099/15 G,F,Zerl, EFG 2018, 380, rkr.). Die Ausrichtung des Grundbetrags an einer typisierten Umsatzrendite führt nicht dazu, dass die Bußgeldbehörde einen abzuschöpfenden Ertrag ermittelt. Auch wenn Sanktion und Abschöpfung nicht scharf zu trennen sind, verbleibt es beim Befund, dass zunächst eine Geldbuße vorliegt, die vorwerfbares wettbewerbswidriges Verhalten sanktioniert. Da Satz 4 zudem keine Nettoabschöpfungen erfasst (s. Anm. 1730), spricht eine typisierte Umsatzrendite nach der Leitlinie ebenfalls gegen eine Bruttoabschöpfung, weil der Anteil von 10 % auf eine Gewinnschätzung nach StBelastung hindeutet. Der Stpfl. ist gehalten, eine klare Berechnung der Bußgeldbehörde zu erlangen, aus der sich eine tatsächliche Bruttoabschöpfung ergibt, um das Abzugsverbot teilweise auszuschließen.

e) Rechtsfolgen von Satz 4 1734

Weist der Stpfl. nach, dass mit der Geldbuße eine Bruttoabschöpfung (s. Anm. 1730) einhergeht, gilt für den Abschöpfungsanteil das Abzugsverbot von Satz 1 (Anm. 1715) nicht. Es bleibt damit beim BA-Abzug. Die Rückausnahme betrifft nur die Geldbuße selbst; die weiteren Aufwendungen unterliegen dem Abzugsverbot.

Einstweilen frei. 1735–1749

XIII. Abzugsverbot für Hinterziehungszinsen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a)

1. Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht 1750

Schrifttum: *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.

Rechtsentwicklung und Zweck der Vorschrift: Nr. 8a wurde durch das SteuerreformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093) eingefügt und zuletzt durch das JStG 2020 v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451) auf die nach § 235 Abs. 4 AO angerechneten Zinsen erweitert. Das erweiterte Abzugsverbot ist gem. § 52 Abs. 6 Satz 13 erstmals auf nach dem 31.12.2018 festgesetzte Zinsen anzuwenden. Der Gesetzgeber beabsichtigte mit der Regelung eine Gleichbehandlung von Zinsen auf hinterzogene Betriebssteuern mit Geldbußen (BTDrucks. 11/2536, 77). Die Nichtabziehbarkeit von Hinterziehungszinsen hat ihren Grund im Unrechtsgehalt der Steuerhinterziehung (BFH v. 10.11.2004 – XI R 30/04, BStBl. II 2005, 274).

Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich: Nr. 8a gilt für Gewinneinkünfte und seit 1992 über § 9 Abs. 5 auch für Überschusseinkünfte. Über § 8 Abs. 1 KStG gilt die Abzugsbeschränkung auch für die Einkommensermittlung der Körperschaften. Der Steuerbegriff erfasst zunächst sämtliche Steuern nach § 3 AO, mithin auch Einfuhr- und Ausfuhrabgaben des Unionszollkodex (UZK), da diese als Steuern gelten (Hess. FG v. 24.6.2014 – 4 K 1207/12, EFG 2014, 1461, rkr.) und im UZK keine Zinspflicht geregelt ist (*Loose* in *Tipke*/*Kruse*, § 235 AO Rz. 2 [5/2022]). Hinterziehungszinsen auf Personensteuern (ESt, KSt) qualifizieren entweder bereits nicht als BA oder dürfen den Gewinn nicht mindern (§ 12 Nr. 3 EStG; § 10 Nr. 2 KStG; Abs. 5b). Erfasst sind nur Hinterziehungszinsen auf Betriebssteuern

(bspw. GrESt, GrSt, LSt, USt, Zölle und Verbrauchsteuern; ausführl. Anm. 980). Das Abzugsverbot greift aber nur beim Zinsschuldner und nicht beim Haftungsschuldner (BFH v. 9.12.2003 – VI R 35/96, BStBl. II 2004, 641).

Verfassungsmäßigkeit: In der Literatur wurden zunächst verfassungsrechtl. Bedenken erhoben, da Verzinsung von Steuern einerseits und Bußgelder andererseits unterschiedliche Zielsetzungen hätten (vgl. *Gast-de Haan*, StVj. 1990, 76; *Lüdicke*, BB 1988, 2353 [2355]; *Streck/Rainer/Mack/Schwedhelm*, Stbg 1990, 305). Zwar beinhalten die Hinterziehungszinsen wie auch Geldbußen nach Nr. 8 eine Abschöpfungsfunktion; die Abschöpfung der gezogenen Vorteile aus der verspäteten Steuerzahlung wird hierbei aber nur unterstellt. Das BVerfG hat zuletzt auch darauf hingewiesen, dass die Entstehung von Hinterziehungszinsen vom Stpfl. zudem ganz bewusst in Kauf genommen wird und sich damit ein erheblicher Unterschied zur Vollverzinsung ergibt (BVerfG v. 8.7.2021 – 1 BvR 2237/14, DStR 2021, 1934). Der Gesetzgeber kann mit dem Abzugsverbot eine Sanktionswirkung effektuieren. Eine verfassungsrechtl. Ungleichbehandlung (Verstoß gegen das Nettoprinzip) liegt nicht vor (glA *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. O 5 [9/2021]; *Maetz* in *Bordewin/Brandt/Bode*, § 4 Rz. 3021 [2/2022]).

1751–1759 Einstweilen frei.

1760 2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abzugsverbots für Hinterziehungszinsen

Zinsen nach § 235 AO: Das Abzugsverbot betrifft tatbestandlich Zinsen auf hinterzogene Steuern nach § 235 AO (ausführl. zum Tatbestand *Loose* in *Tipke/Kruse*, § 235 AO Rz. 3 ff. [5/2022]; *Heuermann* in *HHSp.*, § 235 AO Rz. 13 ff. [4/2021]). Es müssen zudem Hinterziehungszinsen auf Betriebssteuern (s. Anm. 1750) sein. Ob Hinterziehungszinsen vorliegen, ergibt sich nur aus der Bescheidlage, denn die Zinsfestsetzung hat objektive Tatbestandwirkung (vgl. dazu *Müller-Franken* in *HHSp.*, § 124 AO Rz. 56 ff. [2/2017]) für die StFestsetzung, mit der entsprechende BA als nicht abzugsfähig behandelt werden sollen. Es kann insoweit nicht zu einer abweichenden Behandlung kommen; allerdings ist der Zinsbescheid auch kein Grundlagenbescheid (aA Hess. FG v. 24.6.2014 – 4 K 1207/12, EFG 2014, 1461, rkr.). Abzustellen ist auf die wirksame Bescheidlage im Zeitpunkt der Entstehung der BA (Zahlung bzw. Verbuchung von Verbindlichkeiten/Rückstellungen). Falls im Zeitpunkt der StFestsetzung der Zinsbescheid noch nicht in Bestandskraft erwachsen ist, bietet sich eine vorläufige Festsetzung (§ 165 AO) an.

Rechtsfolge: Die als BA qualifizierenden Hinterziehungszinsen dürfen den Gewinn nicht mindern. Der Gewinn ist außerbilanziell zu korrigieren.

1761 3. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abzugsverbots für angerechnete Zinsen nach § 233a AO

Zinsen nach § 233a AO, soweit auf § 235 AO angerechnet: Gemäß § 235 Abs. 4 AO sind Zinsen nach § 233a AO, die für denselben Zeitraum festgesetzt wurden, auf die Hinterziehungszinsen anzurechnen. Im Erg. mindert sich damit die Zinsfestsetzung nach § 235 Abs. 1 AO. Die Rspr. hatte schon im Jahr 2004 entschieden, dass Zinsen gem. § 233a AO nicht unter das Abzugsverbot fallen, selbst wenn sie gem. § 235 Abs. 4 AO angerechnet werden (BFH v. 10.11.2004 – XI R 30/04, BStBl. II 2005, 274). Entsprechend hat der Gesetzgeber die Norm für nach dem

31.12.2018 festgesetzte Zinsen ergänzt. Zwar hat der Zinsbescheid nur eine Tatbestandswirkung hinsichtlich des Regelungsgehalts (Zinsfestsetzung), allerdings ergibt sich idR aus der Begr. (§ 121 AO) des Zinsbescheids eine Berechnung und damit die Anrechnung.

Rechtsfolge: Das Abzugsverbot betrifft Zinsen gem. § 233a AO, soweit diese gem. § 235 Abs. 4 AO angerechnet wurden. Zu Berechnungsbeispielen vgl. AEAO zu § 235 AO Rz. 5.3 ff.

Einstweilen frei. 1762–1799

XIV. Abzugsverbot für Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner (Abs. 5 Satz 1 Nr. 9)

1. Systematische Einordnung von Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 1800

Schrifttum: *Janberg*, Dividendengarantien für Minderheitsgesellschafter bei Organverhältnissen, DB 1954, 668; *Flume*, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, DB 1956, 455; *Thiel*, Die körperschaftsteuerliche Organschaft, StKongrRep. 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; *Gerlach*, Die Organschaft im Ertragsteuerrecht – ein Auslaufmodell?, FR 2012, 450; *Rogall/Dreßler*, Ungereimtheiten betreffend Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter bei Organschaften, DStR 2015, 449; *U. Prinz/Witt*, Steuerliche Organschaft, Köln, 2. Aufl. 2019; *Scheuch*, Organschaft: Grenzen der Anerkennung von Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter, FR 2021, 522; *Einsfelder*, Ertragsteuerliche Behandlung von an außenstehende Aktionäre gezahlten Zinsen i.S.v. § 305 Abs. 3 Satz 3 AktG auf Abfindungen für den Rückerwerb von Aktien, EFG 2022, 421; *Hoffmann/Lüdenbach*, Bilanzierung, Herne, 13. Aufl. 2022; *Müller/Detmering/Lieber*, Die Organschaft, Herne, 12. Aufl. 2022.

Regelungsinhalt: Nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 sind Zahlungen eines Mitglieds eines Organkreises an Minderheitsgesellschafter, die als Ausgleich dafür erfolgen, dass der Gewinn an den Organträger (OT) abgeführt und nicht an den Minderheitsgesellschafter ausgeschüttet wird, nicht als BA abziehbar.

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 (s. § 14 KStG Anm. 292 ff.). 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. 1115), da die Ausgleichszahlungen

auch ohne die Regelung in Nr. 9 nicht betrieblich, sondern gesellschaftsrechtlich 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. 1813).

Vor Einf. 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. des 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 unter den Voraussetzungen des § 14 Abs. 2 KStG nicht beeinträchtigt (s. Anm. 1800 aE „Verhältnis zu § 14 Abs. 2 KStG"; s. auch 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.

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. 1810), 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, oder erzielt sie nur aufgrund einer gewerblichen Prägung iSv. § 15 Abs. 3 Nr. 2 gewerbliche Einkünfte, kann sie nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG nicht OT sein und damit keine Ausgleichszahlungen leisten, sodass Nr. 9 nicht gilt (BFH v. 12.8.1965 – IV 322/64 U, BStBl. II 1965, 589; BFH v. 21.6.1972 – I R 82/70, BStBl. II 1972, 722, unter 2. der Gründe; s. auch § 14 KStG Anm. 58, 162 und 171).

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 StPflicht 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:

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, sodass die gesonderte Regelung des § 18 KStG aF für ausländ. OT, die im Inland eine im Handelsregister eingetragene Zweigniederlassung unterhalten, nicht mehr erforderlich war und Nr. 9 bereits über den Verweis auf § 14 KStG auch Ausgleichszahlungen von inländ. BS ausländ. OT erfasst.

Verhältnis zu § 20 EStG: Wird die Ausgleichszahlung von der OG an ihren Minderheitsgesellschafter gezahlt, erzielt dieser Einnahmen aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1, wenn er eine natürliche Person ist. Die Einnahmen unterliegen der Abgeltungsteuer gem. § 32d, wenn die Beteiligung zum PV gehört, oder dem Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 Buchst. d, wenn die Beteiligung dem BV zuzurechnen ist. Ist der Minderheitsgesellschafter eine KapGes., unterliegt die Ausgleichszahlung dem § 8b Abs. 1 KStG oder – im Fall einer Streubesitzbeteiligung – dem § 8b Abs. 4 KStG.

Wird die Ausgleichszahlung hingegen vom OT an den Minderheitsgesellschafter der OG geleistet, handelt es sich aufgrund der Regelung in § 20 Abs. 3 ebenfalls um Einnahmen aus Kapitalvermögen, auch wenn der Minderheitsgesellschafter kein Anteilseigner des zahlenden OT gem. § 20 Abs. 5 ist (*Bleschick* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 20 Rz. 148; *Rogall/Dreßler*, DStR 2015, 449 [451 f.], jeweils unter Hinweis auf BFH v. 27.11.1956 – I D 1/56 S, BStBl. III 1957, 139).

Verhältnis zu § 14 Abs. 2 KStG: Variable Ausgleichszahlungen, die über den mindestens zugesicherten Betrag iSv. § 304 Abs. 1 AktG hinausgehen, gefährden unter den Voraussetzungen des § 14 Abs. 2 iVm. § 34 Abs. 6e KStG nicht die Durchführung des GAV; zu Einzelheiten s. § 14 Anm. 292 ff.; *Scheuch*, FR 2021, 522; BMF v. 4.3.2020 – IV C 2 - S 2770/19/10003:002, 2020/0207624, BStBl. I 2020, 256.

Verhältnis zu § 16 KStG: Während Nr. 9 die Nichtabziehbarkeit der Ausgleichszahlungen als BA regelt, stellt § 16 Satz 1 KStG die Zurechnung dieser – nicht als BA abziehbaren – Ausgleichszahlungen und die Versteuerung bei der OG sicher; s. auch Anm. 1813 sowie § 16 KStG Anm. 3 und 6.

Verhältnis zu § 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, 13. Aufl. 2022, § 277 HGB Rz. 59).

Verhältnis zu § 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. 1810).

Einstweilen frei. 1801–1809

2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abzugsverbots für Ausgleichszahlungen

a) Begriff der Ausgleichszahlungen 1810

Der stl. Begriff der Ausgleichszahlungen ist mangels estl. oder kstl. Definition – ebenso wie bei § 16 KStG – aus der gesellschaftsrechtl. Regelung in § 304 AktG ab-

zuleiten. 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. 1801).

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 § 17 KStG sowie aus der Formulierung „an außenstehende Anteilseigner".

Nicht zu den Ausgleichszahlungen gehören Abfindungen iSv. § 305 Abs. 1 AktG, da die Abfindung für die Aktien des außenstehenden Aktionärs gezahlt wird. Übt der außenstehende Aktionär sein Verlangen iSv. § 305 Abs. 1 AktG erst aus, nachdem er Ausgleichszahlungen iSv. § 304 AktG erhalten hat, werden die Ausgleichszahlungen zwar zivilrechtl. auf die Abfindungszinsen, die nach § 305 Abs. 3 Satz 3 AktG geschuldet werden, angerechnet (BGH v. 10.12.2007 – II ZR 199/06, DStR 2008, 415); stl. wirkt die Anrechnung aber nicht zurück, so dass die – später angerechneten – Ausgleichszahlungen stl. nicht abziehbare Ausgleichszahlungen iSv. § 304 AktG iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 bleiben (FG Münster v. 15.12.2021 – 13 K 1136/18 G, EFG 2022, 416, rkr., Rz. 29 ff.).

1811 b) 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. 1812).

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.

Durch die Erweiterung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG durch Gesetz v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188) auf ausländ. OT mit inländ. BS wurde der Verweis auf § 18 KStG überflüssig und aufgehoben (s. Anm. 1803 und 2).

1812 c) 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. 31 ff.).

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).

d) Rechtsfolge: Abzugsverbot für Ausgleichszahlungen 1813

Hinzurechnung zum Gewinn: Die als BA abgezogenen Ausgleichszahlungen dürfen den Gewinn desjenigen, der die Ausgleichszahlungen geleistet hat (s. Anm. 1812), 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 Ausgleichszahlungen von der OG oder vom OT geleistet oder von einer inländ. BS bzw. – in den Fällen des § 18 KStG aF (s. Anm. 1803) – von einer inländ. Zweigniederlassung eines ausländ. gewerblichen Unternehmens gezahlt werden. Der Zeitpunkt der kstl. Zurechnung iSv. § 16 KStG bestimmt sich entgegen dem FG Münster (FG Münster v. 21.9.2007 – 9 K 4007/06 K, EFG 2008, 324, aus anderen Gründen aufgeh. durch BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BStBl. II 2010, 407) zudem allein nach der tatsächlichen, nämlich „geleisteten" Zahlung und nicht nach dem Zeitpunkt, in dem sie – etwa bei einer Passivierung als Verbindlichkeit – gewinnmindernd verbucht wurde (str., wie hier *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 16 KStG Rz. 22 [3/2022]; *Dallwitz* in *Schnitger/Fehrenbach*, 2. Aufl. 2018, § 16 KStG Rz. 38; *Neumann* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 16 KStG Rz. 15; *Rödder/Joisten* in *Rödder/Herling-haus/Neumann*, 2015, § 16 KStG Rz. 65; BMF v. 4.3.2020 – IV C 2 - S 2770/19/10003:002, 2020/0207624, BStBl. I 2020, 256, Rz. 5; aA § 16 KStG Anm. 20; *Dötsch* in *DPM*, § 16 KStG Rz. 44 [Stand 2/2019]; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 16 KStG Rz. 47a [7/2021]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 16 KStG Rz. 17 [8/2020]; FG Münster v. 15.12.2021 – 13 K 1136/18 G, EFG 2022, 416, rkr., Rz. 38). Zum Berechnungsbeispiel zu § 16 KStG s. § 16 KStG Anm. 44.

Auseinanderfallen der Rechtsfolgen der Nr. 9 und des § 16 KStG: Damit kommt es nach der hier vertretenen Auffassung 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. 1814–1844

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

1. Systematische Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht 1845

Schrifttum: *Littwin*, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Provisionen, Schmier- und Bestechungsgeldern, BB 1994, 2326; *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; *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*, Die Informationsweiterleitung bei Verdacht einer steuerlich relevanten Straftat, StuB 1999, 408; *Kiesel*, Die Zuwendung an Angestellte und Beauftragte im Ausland und das Abzugsver-

bot des § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG, DStR 2000, 949; *Randt*, Schmiergeldzahlungen bei Auslandssachverhalten, BB 2000, 1006; *Stapf*, Steuerliche Folgen der Zuwendung korrumpierender Vorteile ab 1999, DB 2000, 1092; *Weidemann*, Zum Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG: Erfasst § 299 Abs. 2 StGB auch Auslandssachverhalte?, DStZ 2002, 329; *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; *Pelz*, Aktuelle Rechtsprobleme des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG und seine Folgen, DStR 2014, 449.

Rechtsentwicklung und Zweck der Vorschrift: Bis 1995 waren Schmier- und Bestechungsgelder als BA abzugsfähig, wenn sie betrieblich veranlasst waren. Die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen konnte nur nach Maßgabe des § 160 AO eingeschränkt werden, wenn der Stpfl. die Empfänger nicht benannte (vgl. BFH v. 9.8.1989 – I R 66/86, BStBl. II 1989, 995; *Littwin*, BB 1994, 2326). Der Nichtabzug erfolgte dann aber nur als „Haftung" für Nichtversteuerung der Einnahmen beim Empfänger. Auch die FinVerw. vertrat noch im Jahr 1994 die Auffassung, dass eine Berücksichtigung des in- oder ausländ. Strafrechts bei der Durchführung der Besteuerung praktisch nicht zu leisten sei (BMF, Pressemitteilung 20/94, RIW 1994, 436). Politische Versuche der Einf. eines Abzugsverbots scheiterten zunächst (vgl. Antrag der Opposition, BTDrucks 12/4104; Ablehnung durch FinAussch., BTDrucks 12/8468). Erst durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438) wurde Nr. 10 Satz 1 ab dem VZ 1996 eingeführt (vgl. auch bei *Offerhaus*, Harzburger Steuerprotokoll, 1996; *Joecks*, DStR 1997, 1025). Damit sollte ein Beitrag zur Bekämpfung der Korruption geleistet, Wettbewerbsverzerrungen entgegengewirkt und einem Werteverfall in der Gesellschaft begegnet werden (BTDrucks. 13/1686, 18). Neben Bestechungsgeldern sollten auch Beratungs- und Verteidigungskosten erfasst werden.

Mit der Neufassung der Nr. 10 durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402) 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; vgl. *Park*, DStR 1999, 1097; zur Rechtsentwicklung auch Anm. 2).

Geltungsbereich: Abs. 5 Satz 1 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. In persönlicher Hinsicht gilt Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 auch für Körperschaften (§ 8 Abs. 1 KStG), wenn die Tat durch deren Organe begangen wird.

Verfassungsmäßigkeit: Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 ist verfassungsgemäß, denn es entspricht grds. der Einheit der Rechtsordnung, strafrechtl. missbilligte Handlungen auch stl. abzubilden. Es entspricht der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers, von der Wertneutralität des § 40 AO abzuweichen, da diese Grundentscheidung ebenfalls nur einfachgesetzlichen Rang hat (vgl. *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 900 [11/2020]; *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. Q 6 [9/2021]; aA wohl BGH v. 13.9.2010 – 1 StR 220/09, NJW 2011, 88 [95], der aus der Wertneutralität des § 40 AO eine restriktive Auslegung des Abzugsverbots folgert).

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

- *Verhältnis zu Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (Abzugsverbot für Geschenke):* Die Anwendungsbereiche von Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 und Nr. 1 überschneiden sich grds. nicht, weil eine Zuwendung von Vorteilen iSd. Nr. 10 regelmäßig im Hinblick

auf eine konkrete Gegenleistung erbracht wird, zB für den Zuschlag zu einem Geschäftsabschluss (*Stapf*, DB 2000, 1092). Ein Geschenk erfordert hingegen, dass für den Empfänger erkennbar ist, dass die Zuwendung ohne Gegenleistung erfolgen soll. Nur dann ist davon auszugehen, dass Zuwendender und Empfänger sich über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung einig sind (BFH v. 4.2.1987 – I R 132/83, BFH/NV 1988, 352; s. Anm. 1145). Unter Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 fallen aber auch sog. Schmiergeschenke, selbst wenn noch keine konkrete Gegenleistung erwartet wird, sondern nur „Klimapflege" betrieben werden soll.

- *Verhältnis zu Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 und 4 (Abzugsverbot für Aufwendungen für Gästehäuser sowie für Jagd-, Fischerei- und Wassersportaufwendungen):* Haben Zuwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 zugleich zu Aufwendungen nach Nr. 3 oder Nr. 4 geführt, ergibt sich ggf. eine Überschneidung der Anwendungsbereiche. Die Abzugsverbote des Katalogs stehen insoweit in keinem Rangverhältnis. Die FinVerw. will aus verfahrensökonomischen Gründen vorrangig ein Abzugsverbot auf Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, 3 und 4 stützen, insbes. ist von der Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben auszugehen (BMF v. 10.10. 2002 – IV A 6 - S 2145 – 35/02, BStBl. I 2002, 1031, Rz. 35).
- *Verhältnis zu § 12 Nr. 1 (Abzugsverbot für Aufwendungen mit Bezug zur privaten Lebensführung):* Fallen die Aufwendungen unter § 12 Nr. 1, liegen schon keine BA vor, die erforderlich sind, um überhaupt das Abzugsverbot auszulösen.
- *Verhältnis zu § 37b (Pauschalierung bei Sachzuwendungen):* Abs. 5 Satz 1 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 (zum Verhältnis vgl. *Preising/Kiesel*, DStR 2007, 1108; *Schroer/Starke*, FR 2007, 781).
- *Verhältnis zu § 30 AO (Steuergeheimnis):* Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 3 schränkt – jedenfalls seinem Wortlaut nach – das Steuergeheimnis ein. Zur Frage, ob es sich dabei um eine durch Gesetz ausdrücklich zugelassene Ausnahme iSd. § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO handelt, s. Anm. 1870.
- *Verhältnis zu § 40 AO (Gesetz- oder sittenwidriges Handeln):* Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 ist eine Ausnahme zur allgemeinen Regelung, dass es für die Besteuerung unerheblich ist, ob ein Verhalten gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.
- *Verhältnis zu § 160 AO (Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern):* Steht fest, dass die Voraussetzungen von Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 vorliegen, kommt ein Benennungsverlangen nach § 160 AO nicht in Betracht. Die Regelung diente vor Einf. von Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 der FinVerw. zur Herstellung der nämlichen Rechtsfolge.
- *Verhältnis zu § 73 StGB (Einziehung von Taterträgen bei Tätern und Teilnehmern):* Unter das Abzugsverbot fallen auch verfallene Beträge (s. Anm. 1865). Allerdings ist entweder bei der Bemessung des Verfallsbetrags oder bei der stl. Berücksichtigung eine jeweilige Belastung zu berücksichtigen. Ein versteuerter Gewinn darf nur um StBelastung gemindert eingezogen bzw. abgeschöpft werden. Umgekehrt darf ein Abzug von Zuwendungen als BA nicht (vollständig) ausgeschlossen werden, wenn deren Bemessung vom Bruttobetrag des erzielten Gewinns ausgeht (BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4/87, BVerfGE 81, 228; BFH v. 14.5.2014 – X R 23/12, BStBl. II 2014, 684).

Einstweilen frei. 1846–1852

2. Abzugsverbot bei der Zuwendung von Vorteilen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1)

1853 **a) Zuwendung von Vorteilen**

Der Tatbestand der Norm setzt voraus, dass eine „Zuwendung von Vorteilen" vorliegt und diese Zuwendung zu Aufwendungen führt, die als BA grds. betrieblich oder beruflich veranlasst sind.

Die Zuwendung eines Vorteils erfordert keine persönliche Zuwendung. Es genügt, wenn die Zuwendung dem Stpfl. zuzurechnen ist. Anderenfalls dürften schon keine BA anzuerkennen sein. Bei Körperschaften und Mitunternehmerschaften kommt es darauf an, ob die Zuwendung durch ein vertretungsberechtigtes Organ oder einen sonst Beauftragten (auch ArbN) erfolgt (*Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. Q 16 [9/2021]).

Die tatbestandliche „Zuwendung von Vorteilen" ist aus dem Gesamtzusammenhang strafrechtl. zu verstehen. Erst bei der Frage der Rechtsfolge erfolgt die Einengung auf stl. BA, die den Gewinn überhaupt gemindert haben. Der Tatbestand knüpft nämlich die Rechtsfolge (Abzugsverbot für Zuwendungen) an die Erfüllung eines straf- bzw. bußgeldrechtl. Tatbestands (glA *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 903 [11/2020]; *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. Q 11 [9/2021]; aA *Müller-Franken*, StuW, 1997, 3 [7]; ebenso die vormals hier vertretene Auffassung – Stand 12/2019 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Vorteil ist hiernach jede Leistung, die die wirtschaftliche, rechtl. oder auch nur persönliche Lage objektiv verbessert (BGH v. 3.12.1987 – 4 StR 554/87, BGHSt. 35, 128; BGH v. 11.4.2001 – 3 StR 503/00, NJW 2001, 2558; ausführl. *Krick* in MüKo StGB, 3. Aufl. 2019, § 299 StGB Rz. 55). Als strafrechtl. Vorteil kommt nicht nur ein wirtschaftlicher, sondern auch ein Vorteil immaterieller Art in Betracht, sofern er einen objektiv messbaren Inhalt hat und den Empfänger in irgendeiner Weise tatsächlich besserstellt (BGH v. 24.4.1985 – 3 StR 66/85, BGHSt. 33, 190). Der messbare Vorteil des Empfängers ist aber nicht Gegenstand des Abzugsverbots, sondern die BA, die der Stpfl. hierfür aufgewendet hat. Eine Verengung findet dadurch statt, dass das Abzugsverbot BA voraussetzt, mithin tatsächliche Aufwendungen und nicht nur angebotene/versprochene Vorteile. Angebote/Versprechen können aber dann relevant werden, wenn es zwar noch nicht zu einem Vorteilszufluss beim Empfänger gekommen ist, gleichwohl dem Stpfl. schon BA entstanden sind.

Nicht erfasst sind damit strafrechtl. unerhebliche (nicht rechtswidrige) Gesten der Höflichkeit, wie eine Einladung zum Essen oder ein Strauß Blumen (*Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. Q 13 [9/2021]). Hier wird man insbes. die Grenze von 35 € je Empfänger und Wj. des Abs. 5 Nr. 1 heranziehen können. Im öffentlichen Dienst werden oftmals Verwaltungsanweisungen zur Annahme für Bedienstete als abstrakte Regelung iSd. § 333 Abs. 3 StGB bestehen. Hiernach sind nicht erfasst bspw. Gelegenheits- oder Werbegeschenke (bspw. Kalender, Kugelschreiber usw.) bis zu einem Wert von insgesamt 5 € je Vorteilsgeber, geringfügige Dienstleistungen (bspw. Mitnahme mit einem Kfz. auf kurzer Strecke) oder auch Blumensträuße im Wert von bis zu bis 10 €, mit denen allgemeiner Dank zum Ausdruck gebracht werden soll. Die Annahme üblicher Bewirtungen bei Gelegenheit von Besprechungen (warme und kalte Getränke, Gebäck oder kleiner Imbiss) erfüllt ebenfalls nicht den Tatbestand. Anders liegt dies bereits bei Bewirtungen in Restaurants. Großzügiger dürfte bei Gemeinschaftsaufwendungen zu verfahren sein, wenn mehrere Stpfl. gemeinschaftliche Aufwendungen tragen.

1854–1857 Einstweilen frei.

b) Zuwendung der Vorteile als tatbestandsmäßige und rechtswidrige Handlung

aa) In Betracht kommende straf- und bußgeldrechtliche Tatbestände 1858

Die Zuwendung der Vorteile muss eine rechtswidrige Handlung darstellen, die den Tatbestand eines Strafgesetzes oder eines Gesetzes verwirklicht, das die Ahndung mit einer Geldbuße zulässt.

Tatbestandlich knüpft der Wortlaut mit „rechtswidrige Handlung" an die „rechtswidrige Tat" iSd. § 11 Abs. 1 Nr. 5 StGB an; damit nur an eine solche Tat, die den Tatbestand eines Strafgesetzes verwirklicht (*Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. Q 18 [9/2021]; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 907 [11/2020]; *Maetz* in *Bordewin/Brandt/Bode*, § 4 Rz. 3045 [2/2022]). Ist die Tat ganz oder teilweise im Ausland begangen worden, so ist zunächst zu klären, ob die konkrete Tat vom Schutzbereich des deutschen Straftatbestands erfasst wird, denn nur insoweit ist das Abzugsverbot als Durchbrechung des § 40 AO zweckgerecht (Bekämpfung der Korruption) und beabsichtigt. Das deutsche Strafrecht gilt für Taten, die im Inland begangen werden (§ 3 StGB). Dies liegt nach § 9 Abs. 1 StGB bereits dann vor, wenn die Tat bspw. im Rahmen einer mittäterschaftlichen Handlung teilweise in Deutschland begangen wurde. Dasselbe gilt für eine Anstiftungs- oder Beihilfehandlung, die in Deutschland begangen wurde (§ 9 Abs. 2 StGB). Auch Ordnungswidrigkeiten können grds. nur bei Begehung im Inland geahndet werden (§ 5 OWiG). Eine Inlandstat liegt auch dann vor, wenn der Willensentschluss zur Tat von inländ. vertretungsberechtigten Personen oder Organen als Tatbeteiligten getragen wurde oder diese die erforderlichen Mittel bereitstellten. Voll im Ausland verwirklichte Taten können im Inland grds. nur dann verfolgt werden, wenn die Voraussetzungen des § 7 StGB (bspw. Tat zu Lasten eines Deutschen bzw. Tat eines Deutschen) vorliegen (vgl. *Kiesel*, DStR 2000, 949; *Weidemann*, DStZ 2002, 329). Weitergehend sind die Regelungen im EU-BestG und im IntBestG (zutr. OFD Frankfurt/Main v. 13.9. 2016 – 2145 A – 17 – St 210, Rz. 13).

Die FinVerw. zählt die einschlägigen straf- und bußgeldrechtliche Tatbestände in H 4.14 EStH 2012 auf:

- § 108b StGB (Wählerbestechung),
- § 108e StGB (Bestechung von Mandatsträgern),
- § 265c Abs. 2 und 4 StGB (Sportwettbetrug),
- § 265d Abs. 2 und 4 StGB (Manipulation von berufssportlichen Wettbewerben),
- § 299 Abs. 2 StGB (Bestechung im geschäftlichen Verkehr),
- § 299b StGB (Bestechung im Gesundheitswesen),
- § 333 StGB (Vorteilsgewährung),
- § 334 StGB (Bestechung),
- § 335a StGB (Vorteilsgewährung und Bestechung ausländischer und internationaler Bediensteter),
- Artikel 2 § 2 Gesetz zur Bekämpfung internationaler Bestechung (Bestechung ausländischer Abgeordneter im Zusammenhang mit internationalem geschäftlichen Verkehr),
- § 119 Abs. 1 BetrVG (Straftaten gegen Betriebsverfassungsorgane und ihre Mitglieder),

- § 81 Abs. 3 Nr. 2 iVm. § 21 Abs. 2 GWB (Vorteilsgewährung für wettbewerbsbeschränkendes Verhalten),
- § 405 Abs. 3 Nr. 7 AktG (Vorteilsgewährung in Bezug auf das Stimmverhalten in der Hauptversammlung),
- § 152 Abs. 1 Nr. 2 GenG (Vorteilsgewährung in Bezug auf das Abstimmungsverhalten in der Generalversammlung),
- § 23 Abs. 1 Nr. 3 SchVG (Vorteilsgewährung in Bezug auf die Abstimmung in der Gläubigerversammlung nach dem Gesetz über Schuldverschreibungen aus Gesamtemissionen).

1859 bb) Tatbestandsmäßigkeit und Rechtswidrigkeit der Handlung

Objektiver und subjektiver Tatbestand: Die Zuwendung muss tatbestandsmäßig und rechtswidrig sein. Strafbar ist nur vorsätzliches Handeln, wenn nicht das Gesetz fahrlässiges Handeln ausdrücklich mit Strafe bedroht (§ 15 StGB). Daraus folgt, dass der objektive und subjektive Tatbestand (Vorsatz) erfüllt sein müssen (vgl. BFH v. 14.5.2014 – X R 23/12, BStBl. II 2014, 684; BFH v. 15.4.2021 – IV R 25/18, BStBl. II 2021, 703; zuvor schon so *Stapf*, DB 2000, 1092 [1097]; *Pelz*, DStR 2014, 449 [451 f.]; aA im Sinne eines objektiven Verstoßes zuvor die FinVerw. in R 4.14 Satz 1 EStR 2012; *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. Q 20 [9/2021]; *Müller-Franken*, StuW 1997, 3 [7]; unklar noch *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 905 [11/2020]).

Rechtfertigungsgründe: Die Tat ist rechtswidrig, wenn keine Rechtfertigungsgründe (wie zB Notwehr, rechtfertigender Notstand) vorliegen. Rechtfertigender Notstand (§ 34 StGB) ist nur theoretisch denkbar, weil bspw. der drohende Verlust der wirtschaftlichen Existenz anders als durch Korruption abzuwehren ist (*Krick* in MüKo StGB, 3. Aufl. 2019, § 299 StGB Rz. 121). Einen besonderen Rechtfertigungsgrund enthält § 333 Abs. 3 StGB, wenn die zuständige Behörde im Rahmen ihrer Befugnisse entweder vorher die Zustimmung zur Annahme des Vorteils erteilt oder sie auf unverzügliche Anzeige des Empfängers nachträglich genehmigt.

Schuld, Strafverfolgungsvoraussetzungen und -hindernisse: Da die Norm nur auf die rechtswidrige Handlung abstellt, muss der Stpfl. nicht schuldhaft gehandelt haben. Das Vorliegen von Schuldunfähigkeit, Verbotsirrtum oder Entschuldigungsgründen berührt das Abzugsverbot nicht. Ebenso wenig ist erforderlich, dass bei Antragsdelikten ein Strafantrag gestellt wurde (OFD Frankfurt/Main v. 13.9. 2016 – 2145 A – 17 – St 210, Rz. 27). Selbst die strafrechtl. Verjährung (§ 78 StGB) ist für das Abzugsverbot unerheblich (*Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. Q 25 [9/2021]).

1860 cc) Prüfung der straf- und bußgeldrechtlichen Vorschriften durch die Finanzbehörde in eigener Zuständigkeit

Keine Bindung an strafrechtliche Entscheidung: Während die ursprüngliche Fassung an eine rechtskräftige Verurteilung, eine rechtkräftige Bußgeldverhängung bzw. eine Verfahrenseinstellung nach §§ 153 bis 154e StPO anknüpfte (Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 idF des JStG 1996), muss die FinBeh. nunmehr selbst feststellen, dass das Abzugsverbot eingreift (*Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. Q 31 [9/2021]; zweifelhafte Rechtslage nach *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 908 [11/2020]). Selbst bei einer entsprechenden Verurteilung besteht keine formelle Bindung, vielmehr muss sich die FinBeh. noch das Erg. zu eigen machen. Ein strafrechtl. Freispruch hat keine Bindungswirkung, weil dieser bspw. auf Schuldunfähigkeit oder

Verjährung beruhen kann (unerheblich s. Anm. 1859). Die FinBeh. kann zur Amtsermittlung auf die Möglichkeit der Ap. zurückgreifen, muss aber insbes. den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten. Bei nur geringfügigen Zuwendungen dürfte eine Ap. nicht angezeigt sein.

Unsichere Tatsachengrundlagen: Sind Tatsachen noch nicht hinreichend festgestellt, kann die FinBeh. insbes. unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) festsetzen, wenn sie selbst eine Ap. beabsichtigt. Kommen weitere Ermittlung durch die Staatsanwaltschaft bzw. Bußgeldbehörde nach einer Mitteilung nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 3 (Anm. 1870) in Betracht, besteht auch die Möglichkeit zunächst erklärungsgemäß (BA-Abzug) zu veranlagen, aber einen Vorläufigkeitsvermerk (§ 165 Abs. 1 Satz 1 AO) aufzunehmen (OFD Frankfurt/Main v. 13.9.2016 – 2145 A – 17 – St 210, Rz. 29; *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. Q 32 [9/2021]). Eine vorläufige Festsetzung kommt aber nicht in Betracht, wenn nur eine Unsicherheit in der stl. Beurteilung eines feststehenden Sachverhalts vorliegt (BFH v. 4.9.2008 – IV R 1/07, BStBl. II 2009, 335).

Feststellungslast und Beweismaßreduzierung: Liegen unstreitig BA vor, behauptet die FinBeh. aber, dass die Voraussetzungen für die Anwendung des Abzugsverbots nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 erfüllt sind, trifft die Feststellungslast grds. die FinBeh. Der Stpfl. kann aber zur Mitwirkung bei der Aufklärung des Sachverhalts verpflichtet sein, insbes. je mehr Tatsachen und Beweismittel der vom Stpfl. beherrschten Sphäre angehören. Die FinBeh. muss aber zureichende Anhaltspunkte für entsprechende Zuwendungen haben, um eine sekundäre Darlegungslast auszulösen. Kommt der Stpfl. seiner Mitwirkungspflicht dann nicht nach, verringert sich das notwendige Beweismaß (Überzeugungsgrad). Erweiterte Mitwirkungspflichten bestehen zudem bei Auslandssachverhalten (insbes. Zahlungen an ausländ. Empfänger als Anzeichen für einen Auslandsbezug) nach § 90 Abs. 2 Satz 1 AO (ggf. iVm. § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO).

Einstweilen frei. 1861–1864

c) Rechtsfolgen des Abzugsverbots 1865

Sachzuwendungen: Die allgemeine Rechtsfolge („Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern") betrifft die Zuwendung bzw. die damit zusammenhängenden Aufwendungen. Anzusetzen ist der Betrag der als BA geltend gemachten Aufwendungen. Technisch wird eine außerbilanzielle Gewinnerhöhung vorgenommen. Bei unmittelbar zugewendeten materiellen Vorteilen ergibt sich im Regelfall auch eine betragsmäßige Deckung zwischen Vorteil (beim Empfänger) und Aufwendungen des Stpfl. (Zuwendung). Bei Dreiecksbeziehungen bzw. nur immateriellen Vorteilen (Anm. 1853) muss die FinBeh. die Aufwendungen ermitteln und ggf. schätzen (§ 162 AO), die der Stpfl. aufgewendet hat, um einen Vorteil beim Empfänger auszulösen.

Immaterielle Vorteilszuwendungen: Dies kann auch allein in der Zurverfügungstellung von Arbeitszeit liegen, bspw. um an Gesprächen teilzunehmen. In diesem Fall kommen auch anteilige Personalkosten als nicht abzugsfähige BA in Betracht.

Lohnaufwendungen: Kalkulatorische Kosten (bspw. Unternehmerlohn) werden nicht erfasst, weil diese nicht unter den Begriff der Aufwendungen (s. Anm. 750) fallen. Bei KapGes. ist aber ein Lohnanteil der Geschäftsführung zu erfassen, da insoweit Aufwendungen für die KapGes. vorliegen. Entsprechendes gilt für Vergütungen der Mitunternehmer (Sondervergütungen), denn diese werden in der Ge-

samthand als BA erfasst. Die Neutralisierung erfolgt erst auf Ebene der Ermittlung der Einkünfte. Die Erfassung von Sondervergütungen auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung hängt nicht von der Abzugsfähigkeit auf der ersten Stufe ab.

Entgangene Einnahmen: Die Abzugsverbote erfassen grds. nicht entgangene Einnahmen, weil sie kein Korrektiv wie die Regeln über vGA (verhinderte Vermögensmehrung) darstellen. Das Abzugsverbot erfasst aber Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Vorteilszuwendung stehen.

Beispiel:

Der Stpfl. X verfügt über ein Kfz. des BV, das er längere Zeit betrieblich genutzt hat. Am 1.7.2022 beläuft sich der Restbuchwert auf 10 000 € und der Teilwert auf 12 000 €. X überträgt das Eigentum an dem Kfz. an den Empfänger E und begeht damit eine rechtswidrige Vorteilsgewährung (§ 299 Abs. 2 Nr. 1 StGB). X verbucht am 1.7.2022 einen Buchwertabgang von 10 000 €. Weitere Buchungen nimmt er nicht vor. Vom Abzugsverbot erfasst wird nur die Gewinnminderung um 10 000 €, auch wenn ein fremder Dritter eine Gegenleistung von 12 000 € erbracht hätte und es insoweit zu einem Vorteil beim E gekommen ist.

Zusammenhängende Aufwendungen: Das Abzugsverbot erfasst auch zusammenhängende Aufwendungen. Es ist auf den allgemeinen Veranlassungszusammenhang abzustellen. Ein besonders enger (unmittelbarer, qualifizierter, zwingender) Zusammenhang zwischen der Zuwendung von Vorteilen und den Aufwendungen ist nach der Rspr. nicht erforderlich (BFH v. 14.5.2014 – X R 23/12, BStBl. II 2014, 684). Erfasst werden bspw. Transaktions-, Reise- oder Transportkosten (BMF v. 10.10.2002 – IV A 6 - S 2145 – 35/02, BStBl. I 2002, 1031, Rz. 8). Bei unentgeltlichen Leistungen an den Zuwendungsempfänger sind zusammenhängende Aufwendungen genau zu prüfen, bspw. Refinanzierungskosten eines unentgeltlich gewährten Darlehens.

Beratungs- und Verteidigungskosten: Unter das Abzugsverbot fallen auch Beratungs- und Verteidigungskosten, die infolge der Begehung der Straftat oder Ordnungswidrigkeit anfallen (so ausdrücklich BTDrucks. 13/1686, 18). Entsprechende Strafverteidigungskosten unterfallen auch dann vollständig dem Abzugsverbot, wenn der Strafvorwurf nur hinsichtlich eines Teils der Vorteilszuwendungen geführt wird (BFH v. 14.5.2014 – X R 23/12, BStBl. II 2014, 684).

Verfallsanordnung (§ 73 StGB): Werden beim Stpfl. (Zuwendender) Beträge zum Verfall angeordnet, weil er durch die strafrechtl. relevanten Zuwendungen „etwas erlangt" hat (bspw. hat der Zuwendende durch die Bestechung mehr Umsätze und daraus mehr Gewinn erzielt), besteht ein Konkurrenzverhältnis zur Höhe des Verfalls. Eine Rückstellung für Beträge, für die der Verfall angeordnet wurde, unterliegt damit zwar grds. dem Abzugsverbot, allerdings ist das Abzugsverbot teleologisch einzuschränken, soweit bei der Bemessung durch das Strafgericht eine StBelastung des Erlangten unberücksichtigt geblieben ist (BFH v. 14.5.2014 – X R 23/12, BStBl. II 2014, 684).

Die stl. Erfassung beim Empfänger ist von der Behandlung beim Zuwendenden unabhängig. Beim Empfänger können die Beträge einer Einkunftsart unterliegen; im Zweifel liegen sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 vor (BFH v. 20.1.2000 – IX R 87/95, BStBl. II 2000, 396). Die Steuerbarkeit beim Empfänger hängt nicht korrespondierend vom Abzug des Zuwendenden ab (ganz hM, vgl. *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 909 [11/2020]). Bei diesem ist der gemeine Wert der Zuwendung zu erfassen. Es besteht auch keine Wertkorrespondenz. Im Beispiel wäre bei einer Nutzung des Kfz. im BV des E dann der Gewinn um 12 000 € zu erhöhen.

3. Mitteilung der Gerichte, der Staatsanwaltschaften oder der Verwaltungsbehörden an die Finanzbehörde (Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 2) 1866

Mitzuteilende Tatsachen: Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 2 begründet – ähnlich wie § 116 AO hinsichtlich des Verdachts von Steuerstraftaten – eine Mitteilungspflicht für Tatsachen, die den Verdacht einer Tat iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 (s. Anm. 1858) betreffen. Tatsachen sind sinnlich wahrnehmbare oder feststellbare Zustände oder Vorgänge. Nicht hierunter fallen Rechtsansichten bzw. eigene Sachverhaltswürdigungen.

Verpflichtete: Die Norm erfasst allg. Gerichte, Staatsanwaltschaften oder Verwaltungsbehörden und nimmt sonst keine Beschränkungen vor.

Dienstlich erfahren: Die Mitteilungspflicht bezieht sich dabei auf Tatsachen, die die Amtsträger von Gerichten, Staatsanwaltschaften oder VerwBeh. dienstlich erfahren haben. Privat erlangtes Wissen von Amtsträgern wird nicht erfasst.

Tatverdacht: Der Verdacht einer Tat iSd. Satzes 1 erfordert nur das Vorliegen eines Anfangsverdachts iSd. § 152 Abs. 2 StPO (BFH v. 14.7.2008 – VII B 92/08, BStBl. II 2008, 850; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 909 [11/2020]; *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. Q 39 [9/2021]). Es müssen also zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Tat iSd. Satzes 1 vorliegen. Nicht erforderlich ist ein hinreichender Tatverdacht iSd. § 203 StPO, der erst vorliegt, wenn eine Verurteilung des Täters wegen der Tat wahrscheinlich ist (missverständlich BRDrucks. 910/98, 170: „hinreichender Tatverdacht"). Bloße Vermutungen reichen aber nicht aus.

Adressat der Mitteilung: Das Gesetz spricht nur von „der Finanzbehörde" und bringt diese FinBeh. mit dem Besteuerungsverfahren des Zuwendenden in Verbindung. Die mitteilungspflichtige Stelle muss also selbst das zuständige FA (§§ 17 ff. AO) ermitteln. Eine zentralisierte Meldung wie bei § 116 AO ist nicht vorgesehen.

Zweck der Mitteilung: Die Norm spricht ausdrücklich von der Erheblichkeit der Tatsachen für Besteuerungsverfahren und zur Verfolgung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten. Letzteres erfasst insbes. FahndungsFÄ. Zugleich schränkt der Zweck der Mitteilung die mitzuteilenden Tatsachen ein, denn die Tatsachen, die für Feststellung von Schuld und Strafzumessung erheblich sind, sind nicht dem für die Besteuerung zuständigen FA mitzuteilen. Nicht mitzuteilen sind zudem Tatsachen den Zuwendungsempfänger betreffend.

Zeitpunkt der Mitteilung: Die FinVerw. geht davon aus, dass die Mitteilungspflicht unverzüglich zu erfolgen hat (BMF v. 10.10.2002 – IV A 6 - S 2145 – 35/02, BStBl. I 2002, 1031, Rz. 33). Eine unverzügliche Mitteilung ist der Norm indes weder zu entnehmen, noch ist dies zweckgerecht. Vielmehr dürften sich – soweit keine Festsetzungsverjährung offenkundig im Raum steht – auch weitere Sachverhaltsermittlungen als zweckgerecht erweisen, um Doppelermittlungen zu vermeiden.

Einstweilen frei. 1867–1869

4. Mitteilung der Finanzbehörde an die Staatsanwaltschaft oder die Verwaltungsbehörde (Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 3) 1870

Tatsachen: Die Mitteilungspflicht der FinBeh. bezieht sich nur auf Tatsachen (s. Anm. 1866).

Tatverdacht: Es muss der Tatverdacht (s. Anm. 1866) hinsichtlich einer von Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 erfassten Tat (s. Anm. 1858) bestehen. Andere Strafta-

ten/Ordnungswidrigkeiten, selbst wenn sie im Zusammenhang mit der Tat stehen (Urkundsdelikte, Betrugsdelikte), werden nicht erfasst.

Beschränkung auf Taten, die eine nicht abzugsfähige Betriebsausgabe auslösen: Auch wenn Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 3 keine eigene Beschränkung enthält, ergibt sich aus der systematischen Stellung der Norm, dass nur solche Straftaten und Ordnungswidrigkeiten gemeint sind, die beim Zuwendenden zu einem Abzugsverbot nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 geführt haben. Nicht mitteilungspflichtig sind damit insbes. die Taten, die beim Zuwendenden keine Aufwendungen ausgelöst haben (Anm. 1865; zutr. BMF v. 10.10.2002 – IV A 6 - S 2145 – 35/02, BStBl. I 2002, 1031, Rz. 32; *Stahl*, KÖSDI 1999, 12022 [12026]; *Preising/Kiesel*, DStR 2006, 118 [121]). Auch eine Behandlung als nicht abzugsfähige BA nach einer anderen Nummer soll nicht zur Mitteilungspflicht führen. Behandelt die FinBeh. eine Zuwendung bspw. als Geschenk (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1), wird die Mitteilungspflicht nach ihrer Ansicht nicht ausgelöst (BMF v. 10.10.2002 – IV A 6 - S 2145 – 35/02, BStBl. I 2002, 1031, Rz. 32, mit dem Hinweis auf ermessensgerechte Überprüfung, ob eine Mitteilung nach § 30 Abs. 4 Nr. 5 Buchst. b AO in Betracht kommt). Dem ist uE nicht zu folgen, weil die Mitteilungspflicht nur an die Kenntnis von Tatsachen anknüpft, die einen entsprechenden Straf- oder Bußgeldtatbestand auslösen. Ob die Rechtsfolgen des Satzes 1 ausgelöst und von der FinBeh. umgesetzt werden, ist gerade nicht Tatbestandsvoraussetzung der Mitteilungspflicht.

Geltendmachung als Betriebsausgabe unerheblich: Der Stpfl. kann einer Mitteilung nicht dadurch entgehen, dass er keine BA geltend macht, bspw. Aufwendungen in der Gewinnermittlung nach Abs. 3 nicht erfasst oder Beträge falsch/verdeckt als Privatentnahme verbucht und nicht entsprechend erklärt. Es kommt allein auf die objektive Lage an, ob betrieblich veranlasste Aufwendungen vorliegen und damit als BA qualifizieren. Zu unterscheiden ist hier nämlich der Zweck des Abzugsverbots einerseits und der Mitteilungspflicht andererseits. Die Mitteilungspflicht knüpft allein an die Frage an, ob aus den erfassten Taten Zuwendungen zu BA qualifizieren. Es kommt für die Mitteilungspflicht nicht darauf an, ob der Stpfl. zugleich eine Steuerhinterziehung begeht und die Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen verschweigt bzw. ob er eine Gewinnminderung geltend macht. Die Norm hat vielmehr generalpräventiven Charakter; der Standort der Norm im EStG statt in der AO ist hierfür unerheblich (vgl. *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 911 [11/2020]; *Randt*, BB 2000, 1006 [1013]; *Stapf*, DB 2000, 1092 [1099]; ohne Stellungnahme vgl. *Preising/Kiesel*, DStR 2006, 118 [121 f.]; gegen Mitteilungspflicht aber *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. Q 43 [9/2021]; *Stahl*, KÖSDI 1999, 12022 [12026]; *von Stuhr/Walz*, StuB 1999, 408; ebenso die hier vorher vertretene Auffassung – Stand 12/2019 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Verpflichtet von der Mitteilungspflicht ist nur die FinBeh., wenn ein Amtsträger in eigener dienstlicher Tätigkeit Kenntnis von den Tatsachen erlangt hat. Bei einer Auftragsprüfung kommt auch die beauftragte FinBeh. (§ 195 Satz 2 AO) in Betracht.

Adressat der Mitteilung: Erfasst sind nur Staatsanwaltschaften oder Verwaltungsbehörden. Die Nichterfassung von Gerichten ist folgerichtig, weil die Anklageerhebung über die Staatsanwaltschaft erfolgt.

- **Mitteilungspflicht:** 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). Die Regelung führt zu einer Mitteilungspflicht und nicht nur zu einer Offenbarungsbefugnis (so bspw.

§ 30 Abs. 4 Nr. 5 AO). Insoweit ist uE die Einschränkung durch den Erlass des BMF krit. zu sehen. Das Verbot des Zwangs zur straf- und bußgeldrechtl. Selbstbelastung löst eine Belehrungspflicht der FinBeh. aus, wenn der Stpfl. zur weiteren Sachverhaltsaufklärung aufgefordert wird.

Einstweilen frei. 1871–1878

5. Unterrichtung der Finanzbehörde über den Verfahrensausgang durch die Staatsanwaltschaft oder die Verwaltungsbehörde (Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 4) 1879

Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 4 soll sicherstellen, dass die FinBeh. über den Ausgang von Ermittlungsverfahren informiert und ihnen die relevanten Tatsachen mitgeteilt werden. Hat eine Mitteilung der FinBeh. nach Nr. 10 Satz 3 zu Ermittlungen der Staatsanwaltschaft 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 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 2 informiert worden ist.

XVI. Nicht einlagefähige Vorteile bei der Tonnagegewinnermittlung nach § 5a (Abs. 5 Satz 1 Nr. 11)

1. Systematische Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 11 1880

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; *Hörster*, BB-Gesetzgebungsreport: Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz …, BB 2004, 245; *Leis*, Steueränderungen zum 1.1.2004 im Überblick, FR 2004, 53.

Rechtsentwicklung und Zweck der Vorschrift: Abs. 5 Satz 1 Nr. 11 ist durch ProtErklG v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840) in das Gesetz eingefügt worden. Die Regelung stellt eine spezielle Missbrauchsvermeidungsvorschrift dar und soll zweckwidrige Gestaltungsmöglichkeiten rund um die sog. Tonnagebesteuerung des § 5a (zum Zweck der Tonnagebesteuerung s. § 5a Anm. 3 ff.) verhindern. In der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 15/1518, 13) wird auf das Modell der künstlichen Aufspaltung des Reedereiergebnisses verwiesen, indem Erträge in einer Betriebs-KapGes. nach § 5a pauschaliert ermittelt und im Erg. ermäßigt besteuert werden, zugleich aber damit im Zusammenhang stehende BA (AfA, Zinsen) Fremdkapitalzinsen) in einer Besitz-KapGes. „verbleiben" (dazu vgl. *Fick*, StBp. 2002, 113). Die Rspr. des BFH zur sog. Nutzungseinlage (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) führt nämlich dazu, dass im Modell der kapitalistischen Betriebsaufspaltungen Nutzungsvorteile einer Schwestergesellschaft an eine andere Schwestergesellschaft zwar der gemeinsamen Muttergesellschaft als vGA zufließen, dem jedoch ein gleich hoher Aufwand gegenübersteht und es damit nicht zu einer verdeckten Einlage bei der empfangenden Schwestergesellschaft kommt. Bei Zusammenfassung beider KapGes. in einen Organkreis (bspw. unter gemeinsamer Mutter) ergibt sich eine Überkompensation, die vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt war (vgl. *Hörster*, BB 2004, 245). Deshalb sah sich der Gesetzgeber veranlasst, ein

Abzugsverbot für BA der leistenden Schwestergesellschaft zu normieren, um dieses Modell zu unterbinden (*Leis*, FR 2004, 53).

Geltungsbereich: Nr. 11 regelt die Nichtabziehbarkeit von BA, die wenigstens mittelbar im Zusammenhang mit Zuwendungen an solche Stpfl. (natürliche oder juristische Personen oder PersGes.) stehen, deren Gewinn nach § 5a ermittelt wird.

Verhältnis zu § 8b Abs. 5 KStG: Im Fall einer Organschaft zwischen Besitz-KapGes. und Betriebs-KapGes. (Schwestern) kommt es grds. zur vGA von Besitz-KapGes. an die Mutter (OT), die aber wegen der Organschaft als vorweggenommene Gewinnabführung qualifiziert und zur Vermeidung einer Doppelbelastung beim OT zu korrigieren ist (vgl. ausführl. bei *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 KStG Rz. 1048). Ohne Organschaft verbleibt es beim Zufluss einer vGA, die bei der empfangenden KapGes. zwar gem. § 8b Abs. 1 KStG stfrei gestellt wird, aber zugleich nicht abzugsfähige BA nach § 8b Abs. 5 KStG auslöst. Da auch mittelbare Zuwendungen (s. Anm. 1885) erfasst werden, besteht ein Konkurrenzverhältnis der Regelungen. Richtigerweise geht das Abzugsverbot der Nr. 11 als speziellere Norm vor.

1881–1884 Einstweilen frei.

1885 2. Tatbestandsvoraussetzungen von Abs. 5 Satz 1 Nr. 11

Aufwendungen: Das Abzugsverbot erfasst nach Abs. 5 Satz 1 BA, die den Gewinn des Stpfl. gemindert haben.

Nicht einlagefähige Vorteile: Nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 11 muss es sich zudem um Aufwendungen im Zusammenhang mit „nicht einlagefähigen Vorteilen" handeln. Gemeint sind sog. Nutzungsvorteile, die beim Empfänger nicht bilanzierungsfähig sind, weil es an der Schaffung oder Erhöhung von Aktiva oder dem Wegfall oder der Verringerung von Passiva fehlt (ausführl. s. § 8 KStG Anm. 464). Darunter fallen insbes. Nutzungsvorteile aus der unentgeltlichen Überlassung eines WG.

Empfänger der Vorteile: Die Norm erfasst natürliche Personen, Körperschaften und PersGes. als Empfänger.

Verwendung der nicht einlagefähigen Vorteile in Betrieben, deren Gewinn nach § 5a Abs. 1 ermittelt wird: Es wird begrifflich auf die Verwendung im begünstigten Betrieb als solches abgestellt („… in Betrieben, deren Gewinn nach § 5a Absatz 1 ermittelt wird"). Begrifflich ist eine Verwendung in einem Gewerbebetrieb als solches ausreichend; dieser muss nur den Gewinn nach § 5a (ggf. iVm. § 8 Abs. 1 KStG) ermitteln. Bei Mischbetrieben (der Gewinn nach § 5a Abs. 1 Satz 2 ist getrennt für jedes Schiff getrennt zu ermitteln, s. § 5a Anm. 31) ist erforderlich, dass die nicht einlagefähigen Vorteile gerade den „Betriebsteil" (das Schiff) betreffen, für dass die Tonnagebesteuerung zur Anwendung kommt (so auch *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. R 10 [9/2021]).

Unmittelbare und mittelbare Zuwendungen: Der nicht einlagefähige Vermögensvorteil muss unmittelbar oder mittelbar zugewendet worden sein. Mittelbar wird der Nutzungsvorteil zugewendet, wenn er nicht von dem den BA-Abzug begehrenden Stpfl. zugewandt wurde, wenn bspw. der Nutzungsvorteil über die gemeinsame Muttergesellschaft an die Schwestergesellschaft fließt.

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.

3. Rechtsfolge 1886

Abs. 5 Satz 1 Nr. 11 bestimmt ein Abzugsverbot für BA der Aufwendungen. Da jeder Zusammenhang genügt (Anm. 1885), muss zumindest auf Rechtsfolgenseite der Missbrauchsvermeidungszweck berücksichtigt werden. Nur die BA sind vom Abzugsverbot umfasst, die im Erg. für die Vorteilszuwendung von Bedeutung sind bzw. bei hinweggedachter Aufspaltung des Reedereiergebnisses bei Ermittlung nach § 5a auch bei einem unmittelbaren Betrieb unberücksichtigt geblieben wären.

Einstweilen frei. 1887–1889

XVII. Abzugsverbot für Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO (Abs. 5 Satz 1 Nr. 12)

1. Systematische Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 12 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht 1890

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 2003, Beihefter zu Nr. 15, 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; *Schnorberger*, 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; *Kaut*, 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 Steuergestaltungen erschwert, PiStB 2007, 78.

Rechtsentwicklung und Zweck der Vorschrift: Abs. 5 Satz 1 Nr. 12 wurde durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878) eingefügt. In der Begr. wurde angegeben, dass die Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO Sanktionscharakter hätten (dazu BTDrucks. 622/06, 68) und deshalb nicht den stpfl. Gewinn mindern sollen (BTDrucks. 16/2712, 41). In der Literatur wird teilweise der Sanktionscharakter (Strafzuschläge) bekräftigt (*Andresen*, RIW 2003, 489 [492 f.]; *Endres*/*Oestereicher*, IStR 2003, Beihefter zu Nr. 15, 4; *Vögele*/*Brem*, IStR 2004, 48; *Hahn*/*Suhrbier-Hahn*, IStR 2003, 84 [86]; ungenau als „Penalties" bezeichnet von *Matthes* in Beck-OK, § 162 AO Rz. 180 [1/2022]), tatsächlich liegt ein Zwangs- bzw. Druckmittel zur Durchsetzung der bislang verletzten Mitwirkungspflichten vor (*Seer* in *Tipke*/*Kruse*, § 162 AO Rz. 72 [5/2022]; *Oellerich* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 162 AO Rz. 301). Die Verwandtschaft des Zuschlags nach § 162 Abs. 4 Satz 3 AO mit dem Verspätungszuschlag nach § 152 AO ist augenfällig (verspätete Vorlage).

Charakter des Abzugsverbots: Überwiegend wird angenommen, dass das Abzugsverbot nur deklaratorische Wirkung hat, weil die Zuschläge als stl. Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 Nr. 3 AO) unmittelbar von § 12 Nr. 3 Teils. 2 EStG, § 10 Nr. 2 Teils. 2 KStG und Abs. 5b erfasst würden (s. § 12 Anm. 136; *Seer* in *Tipke*/*Kruse*, § 162 AO Rz. 72 [5/2022]). Dem wird entgegengehalten, dass die Zuschläge keine Nebenleistungen sein könnten, weil sie nicht mit einer konkreten Steuer verbunden seien, sondern wegen einer Aufzeichnungs- oder Vorlagepflichtverletzung im betrieblichen Bereich ausgelöst würden (*Frotscher* in *Schwarz*/*Pahlke*, § 162 AO Rz. 132 ff. [1/2018]; offenlassend *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. S 8 [9/2021]). Die Frage kann uE offenbleiben, da die Rechtsfolge identisch ist. Erheblich ist die Frage nur für Zuschläge gewesen, die für nach dem 31.12.2003 beginnende Wj., aber vor dem VZ 2007 festgesetzt wurden.

Geltungsbereich: Abs. 5 Satz 1 Nr. 12 betrifft grds. alle Stpfl., die in den Anwendungsbereich des § 90 Abs. 3 AO fallen. § 90 Abs. 3 AO verweist auf Geschäftsbeziehungen iSd. § 1 Abs. 4 AStG, der auch Einkünfte aus VuV erfasst (§ 1 Abs. 4 Nr. 1 Buchst. a AStG), damit gilt das Abzugsverbot auch über § 9 Abs. 5 Satz 1 bei WK.

Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht: Das FG Bremen hat dem EuGH zur Vorabentscheidung die Frage vorgelegt, ob § 162 Abs. 4 AO mit den Grundfreiheiten vereinbar ist (FG Bremen v. 7.7.2021 – 2 K 187/17, EFG 2021, 1665, Az. EuGH C-432/21; vgl. aus der Literatur für Unionsrechtswidrigkeit *Hahn*/*Suhrbier-Hahn*, IStR 2003, 84 [86]; *Lüdicke*, IStR 2003, 433 [437]; *Schnorberger*, DB 2003, 1241 [1246 f.]; für Möglichkeit unionsrechtskonformer Auslegung insbes. *Oellerich* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 162 AO Rz. 302). Für mögliche Erstattungen von Zuschlägen durch die FinBeh. stellt sich dann die Frage, ob zurückfließende BA vorliegen und ob diese ebenfalls stl. unbeachtlich sind (für fehlende Gewinnauswirkung vgl. Anm. 765).

1891 2. Tatbestand und Rechtsfolge von Abs. 5 Satz 1 Nr. 12

Tatbestand: Das Abzugsverbot erfasst sämtliche Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO, die der Stpfl. als BA geltend gemacht hat. Es handelt sich um Zuschläge wegen Nichtvorlage bzw. verzögerter Vorlage von Unterlagen nach § 90 Abs. 3 AO (ausführl. bei *Seer* in *Tipke*/*Kruse*, § 162 AO Rz. 74 ff. [5/2022]). Da der Zuschlag der Höhe nach im Ermessen der FinBeh. steht und der Zuschlag nur festzusetzen ist, wenn die Verspätung nicht entschuldbar erscheint, können entsprechende BA nur gewinnmindernd verbucht werden, wenn der Verwaltungsakt wirksam ist.

Rechtsfolge: Die Zuschläge sind nicht abzugsfähig und außerbilanziell dem Gewinn hinzuzurechnen.

1892–1894 Einstweilen frei.

XVIII. Abzugsverbot für Jahresbeiträge nach § 12 Abs. 2 Restrukturierungsfondsgesetz (Abs. 5 Satz 1 Nr. 13)

Schrifttum: *Schön*/*Hellgardt*/*Osterloh-Konrad*, Bankenabgabe und Verfassungsrecht, WM 2010, 2193; *Feyerabend*/*Behnes*/*Helios*, Finanzierung des Restrukturierungsfonds durch die Bankenabgabe, DB 2011, Beilage Nr. 4, 38; *Helios*/*Birker*, Bilanzbasierte Bankenabgabe, DB 2012, 477; *Tappen*/*München*/*Fellner*, Bankenabgabe über die Grenze, IWB 2012, 76; *Kube*, EU-Bankenabgabe und objektives Nettoprinzip, DStR 2016, 572; *Haarmann*, Steuerliche Abzugsfähigkeit der Bankenabgabe und von Aufsichtsratstantiemen, JbFfSt. 2016/17, 300.

1. Einordnung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht 1895

Bedeutung: 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) geeignetere 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).

- *Den Kernpunkt des Restrukturierungsgesetzes* bildet das Gesetz zur Reorganisation von Kreditinstituten, welches auf einer ersten Stufe ein Sanierungsverfahren vorsieht, 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 (RStruktFG) 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 RStruktFG verpflichtet, Jahresbeiträge 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 RStruktFG Sonderbeiträge erheben. Die Höhe der Jahresbeiträge und der Sonderbeiträge richtet sich nach § 12b und § 12c RStruktFG (neben weiteren Fragen).
- *Abs. 5 Satz 1 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 vorsichtigere 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 RStruktFG vorrangig Finanzierungsfunktion (BRDrucks. 534/10, 129).

Verfassungsmäßigkeit:

- *Rückwirkung:* Bedenken ergeben sich insofern, als Abs. 5 Satz 1 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 verfassungsrechtl. 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 Rz. 16 [10/2020] 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 Rz. 20 [10/2020]).

- *Folgerichtigkeit:* Abs. 5 Satz 1 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 im Sinne der 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 außersteuerrechtl. und strechtl. 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 (ausführl. dazu BFH v. 1.7.2020 – XI R 20/18, BFH/NV 2021, 239, Rz. 35 ff., Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. BVerfG 2 BvR 926/21; krit. *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 924a [11/2020]).

Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht: Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 verstößt nicht gegen das unionsrechtl. Beihilfeverbot, weil es sich bei dem BA-Abzugsverbot nicht um eine Beihilfe handelt (BFH v. 1.7.2020 – XI R 20/18, BFH/NV 2021, 239, Rz. 51, Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. BVerfG 2 BvR 926/21, unter Hinweis auf *Vortmann*, WuB 2018, 645).

Abgrenzungsfragen:

- *Abs. 5 Satz 1 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 Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 keine Anwendung.
- *Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 ist Spezialvorschrift* und tritt nicht in Konkurrenz zu anderen Abzugsverboten des Abs. 5. Auch § 12 Nr. 1 ist mangels einer Privatsphäre von Kreditinstituten nicht berührt.

1896 2. Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 und Rechtsfolgen

Zweck der Regelung ist es, systemische Risiken im Finanzsektor zu reduzieren (s. dazu BFH v. 1.7.2020 – XI R 20/18, BFH/NV 2021, 239, Rz. 36, Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. BVerfG 2 BvR 926/21).

Jahresbeiträge nach § 12 Abs. 2 RStruktFG sind nur diejenigen Beträge, die die Kreditinstitute jährlich an den Restrukturierungsfonds zu entrichten haben (sog. Bankenabgabe; s. zur Regelung und zur Gesetzesbegründung Anm. 1895). Erfasst wird damit sowohl die nach der früheren Rechtslage ausschließlich nationalrechtl. ausgestaltete Bankenabgabe nach § 12 Abs. 2 RStruktFG aF als auch die ab dem VZ 2015 unionsrechtl. determinierte Bankenabgabe nach § 12 Abs. 2 RStruktFG nF (BFH v. 1.7.2020 – XI R 20/18, BFH/NV 2021, 239, Rz. 27, Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. BVerfG 2 BvR 926/21). Sonderzahlungen, die die FMSA nach § 12 Abs. 3 RStruktFG 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 Lenkungs- (s. dazu Anm. 1895), sondern einen Finanzierungscharakter haben (BRDrucks. 534/10, 129).

Rechtsfolgen: Da Abs. 5 Satz 1 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. 1120).

Einstweilen frei. 1897–1899

XIX. Kein Abzugsverbot nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 bis 4 bei Betätigung mit Gewinnabsicht (Abs. 5 Satz 2)

Schrifttum: *Börnstein*, Einschränkung des Abzugs von Spesen und anderen Repräsentationskosten, DStZ/A 1960, 221; *Littmann*, Ausgewählte aktuelle Einkommensteuerfragen, StbJb. 1960/61, 125; *Kieschke*, Das Einkommensteuerreformgesetz, DB 1974, 1595; *Offerhaus*, Jagdkosten eines Munitionshändlers Betriebsausgaben?, StBp. 1980, 46; *Felix*, Ausnahmen von Abzugsverboten nach § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG wegen Gewerblichkeit, StVj. 1992, 272.

1. Systematische Einordnung des Abs. 5 Satz 2 1900

Zweck: Das Abzugsverbot von Abs. 5 Satz 1 soll nicht gelten, soweit die in den Abs. 1 Satz 1 Nr. 2–4 bezeichneten Zwecke (Bewirtung, Unterhaltung von Gästehäusern, Jagd oder Fischerei, Unterhaltung von Segel- oder Motorjachten usw.) Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Stpfl. sind. Die Regelung soll sicherstellen, dass bei einer gewerblichen oder beruflichen Ausübung der Tätigkeiten ein BA-Abzug möglich bleibt (BTDrucks. 3/1811, 8; BTDrucks. 7/1470, 250; zur Historie der Vorschrift vgl. *Littmann*, StbJb. 1960/61, 125; *Börnstein*, DStZ/A 1960, 221).

Geltungsbereich: Abs. 5 Satz 2 gilt für die Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3) und ist über § 8 Abs. 1 KStG auch für Körperschaften anwendbar. Eine entsprechende Anwendung für den WK-Bereich ist in § 9 Abs. 5 Satz 1 nicht angeordnet. Es sind auch keine Anwendungsfälle denkbar, denn ein Stpfl. wird im Rahmen der Erzielung von Überschusseinkünften (insbes. §§ 19, 21) nicht mit Gewinnabsicht entsprechend tätig werden (für Geltung zumindest bei Bewirtungen s. § 9 Anm. 593).

Verhältnis des Abs. 5 Satz 2 zu anderen Vorschriften:

▶ *Verhältnis zu Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 bis 4:* Abs. 5 Satz 2 schränkt die dort genannten Abzugsverbote ein (s. Anm. 1910 ff.).

- *Verhältnis zu Abs. 7:* Die besonderen Aufzeichnungspflichten nach Abs. 7 bestehen grds. auch, wenn Satz 2 das Abzugsverbot ausschließt. Die besondere Aufzeichnungspflicht soll die FinVerw. in die Lage versetzen, schnell und ohne größeren Aufwand zu überprüfen, ob BA vorliegen (s. Anm. 2035). Deshalb kommt eine teleologische Reduktion (keine Aufzeichnungspflicht) nur in Betracht, wenn die Gewinnerzielungsabsicht in dem jeweiligen Bereich von vornherein keinen Zweifeln unterliegt (BFH v. 27.3.2007 – I B 125/06, BFH/NV 2007, 1305; *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. W 14 [9/2021]).
- *Verhältnis zu § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG:* Ausführlich zum Verhältnis zur vGA bei Dauerverlustgeschäften s. Anm. 1910 und § 8 KStG Anm. 24.

1901–1909 Einstweilen frei.

1910 2. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 5 Satz 2

Erfasste Tätigkeiten: Während Abs. 5 Satz 1 an Aufwendungen anknüpft, knüpft die Rückausnahme an bestimmte Zwecke an, die in den Nr. 2-4 näher bezeichnet werden. Dies sind in Nr. 2 „die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass", in Nr. 3 die „Unterhaltung von Einrichtungen für Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind" sowie in Nr. 4 „Jagd oder Fischerei, die Unterhaltung von Segel- oder Motorjachten sowie Tätigkeiten für ähnliche Zwecke". Damit besteht immer auch ein Zweck-Zusammenhang der Tätigkeiten, der erst das grundsätzliche Abzugsverbot auslöst. Keine Bewirtung aus geschäftlichem Anlass liegt schon vor, wenn bspw. der Restaurantbetreiber (Gastwirt) Speisen und Getränke kostenfrei den eigenen Angestellten überlässt (Anm. 1190). Die Ausnahme von der Abzugsbeschränkung ist sachlich und nicht personenbezogen (BFH v. 7.9.2011 – I R 12/11, BStBl. II 2012, 194), damit kann grds. auch ein Gastwirt bewirten, bspw. aus Anlass eines Firmenjubiläums oder einer Betriebseröffnung (aA wohl FG Hamb. v. 6.9.1982 – V 89/81, EFG 1983, 110, rkr.; *Kieschke*, DB 1974, 1595 [1596]; krit. ebenfalls *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 718 [11/2020], allerdings Abzugsverbot als Geschenk, nicht als Bewirtung).

Gewinnabsicht: Die Rückausnahme erfordert, dass die erfassten Tätigkeiten selbst mit „Gewinnabsicht" unternommen werden. Gemeint ist damit die Gewinnerzielungsabsicht (ausführl. zur Gewinnerzielungsabsicht § 15 Anm. 1045; allg. zur Einkünfteerzielungsabsicht § 2 Anm. 345 ff.), die auf die Erzielung eines Totalgewinns gerichtet sein muss. Die Gewinnerzielungsabsicht muss sich gerade auf die in Bezug genommenen Tätigkeiten beziehen, denn dann verlieren die bezeichneten Aufwendungen ihren Bezug zur privaten Lebenssphäre des Stpfl., die das Abzugsverbot begründet. Die hA geht davon aus, dass es sich zwar nicht um die Haupttätigkeit des Stpfl. handeln muss (damit käme der Rückausschluss für Bewirtungen im Erg. nur bei Gastwirten zur Anwendung), es genügt aber auch nicht, wenn die Aufwendungen eine andere Tätigkeit nur fördern (*Börnstein*, DStZ/A 1960, 221 [225]), denn insoweit liegt der Regelfall vor, dass ein Stpfl. im Rahmen einer gewerblichen/beruflichen Tätigkeit andere Personen bewirtet oder für diese Gästehäuser oder Jachten unterhält (*Korn* in *Korn/Carlé/Stahl/Strahl*, § 4 Rz. 1219 [6/2021]; *Pohl* in *Bordewin/Brandt/Bode*, § 4 Rz. 2548 [7/2021]; *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. H 70 [9/2021]; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 749 [11/2020]). Abzugsfähig bleiben die Aufwendungen im Regelfall dann, wenn die Tätigkeit entgeltlich angeboten wird, wobei auch ein aufteilbares Gesamtentgelt genügen kann. Das Abzugsverbot knüpft nämlich an die typische Bewirtungssituation an, in der der Be-

wirtete (Gast) gerade kein Entgelt zahlt, vielmehr der Bewirtende (Gastgeber) die Aufwendungen trägt. Dies ist auch auf die Unterhaltung von Gästehäusern und Jachten zu übertragen. Auszuscheiden sind nur die Fälle, in denen niedrige (anteilige) Entgelte in keinem Fall eine Gewinnerzielungsabsicht indizieren können, sondern vielmehr nur der Verdeckung der Bewirtung dienen.

Abzugsfähige Bewirtungen: Aufwendungen sind vollständig abzugsfähig, wenn sie ihm Rahmen einer Beherbergung, Jagd usw. nur Nebenleistungen im Rahmen eines entgeltlichen Gesamtpakets sind (Halb- oder Vollpensionsaufschlag), wenn bspw. bei Verkaufsveranstaltungen Kostenbeteiligungen erhoben werden bzw. im Verkaufspreis die Kosten der Bewirtung einkalkuliert sind (BFH v. 12.5.2003 – I B 157/02, BFH/NV 2003, 1314), wenn bei Seminaren im Seminarbeitrag eine Bewirtung inkludiert ist, um den Austausch der Teilnehmer zu fördern (BFH v. 18.9.2007 – I R 75/06, BStBl. II 2008, 116) oder sonst von einer Kalkulation der Bewirtungskosten im Abgabepreis auszugehen ist (bspw. Bewirtung in Premium-Lounges von Zug- oder Fluggesellschaften für Business- oder First-Kunden; *Felix*, StVj. 1992, 272). Ein Entgelt kann insoweit auch von Dritter Seite „einkalkuliert" sein, bspw. wenn Busfahrer von einer Gastwirtschaft bewirtet werden, weil sie eine Reisegesellschaft dazu veranlassen, beim Wirt einzukehren (*Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. H 71 [9/2021]).

Gästehäuser: Gästehäuser sind nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Einrichtungen, die der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Personen (ohne ArbN) dienen (s. Anm. 1250 ff.). Aufwendungen unterliegen dann nicht dem Abzugsverbot, wenn der Stpfl. diese mit Gewinnerzielungsabsicht unterhält. Der typische Anwendungsfall ist damit die Unterhaltung als eigene Haupttätigkeit (Hotel- bzw. Pensionsgewerbe). Vom Abzugsverbot sind auch solche Gästehäuser nicht erfasst, deren Vorhaltung durch den Betrieb bedingt ist (bspw. wenn eine Fluggesellschaft ein Gästehaus unterhält, in dem sie wegen fehlender Hotelkapazitäten Passagiere unterbringt, die ihre Reise aufgrund schlechter Wetterverhältnisse nicht fortsetzen können, *Felix*, StVj. 1992, 272 [277]). Für eine Gewinnerzielungsabsicht genügt es aber nicht, dass der Stpfl. bei der Aufnahme der Nutzung davon ausgegangen ist, bei einer späteren Veräußerung des Gästehauses allein durch den Veräußerungserlös einen Gewinn zu erzielen (BFH v. 20.11.2019 – XI R 49/17, BFH/NV 2020, 497), weil eine unentgeltliche Überlassung grds. nicht mit einer entsprechenden Haupttätigkeit zu vergleichen ist.

Jagd, Fischerei, Jachten sowie ähnliche Zwecke: Übt der Stpfl. solche Tätigkeiten (insbes. zu ähnlichen Zwecken s. Anm. 1320 ff.) mit Gewinnerzielungsabsicht aus, wird kein Abzugsverbot ausgelöst. Dies betrifft insbes. hauptberufliche Fischerei und Jagd sowie gewerbliche Vorhaltung von Jachten usw. (*Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 755 [11/2020]). Das Abzugsverbot greift immer nur dann, wenn ein genanntes WG in einer Weise eingesetzt wird, die bei typisierender Betrachtung dazu geeignet ist, Geschäftsfreunde zu unterhalten oder privaten Neigungen nachzugehen (BFH v. 29.12.2008 – X B 123/08, BFH/NV 2009, 752). Eine Gewinnerzielungsabsicht kann aber auch bei einer Nebentätigkeit vorliegen, insbes. wenn diese Tätigkeit mit der Haupttätigkeit in engem Zusammenhang steht (Jagdkosten des Wildbrethändlers, Fischzucht des Gastwirts, Tennis- oder Golfplatz eines Hoteliers bzw. Sportartikelhändlers; vgl. *Offerhaus*, StBp. 1980, 46; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 755 [11/2020]).

Gästehäuser oder Jachten bei gesellschaftsrechtlicher Veranlassung in der Kapitalgesellschaft: Die Vorhaltung von Gästehäusern oder Jachten als „Nebenbetrieb" in einer KapGes. kann bei gesellschaftsrechtl. Veranlassung auch zu einer vGA führen. Wird das Gästehaus nur teilweise entgeltlich überlassen, kann es schon an

der Gewinnerzielungsabsicht mangeln, mit der Folge des Abzugsverbots. Mangels Einkommenswirkung ergibt sich auf Ebene der Körperschaft dann keine vGA. Deshalb sind Aufwendungen uU aufzuteilen (entgeltliche und unentgeltliche Überlassung), mit der Folge abzugsfähiger BA einerseits und vGA andererseits. Eine teilweise unentgeltliche Überlassung ohne gesellschaftsrechtl. Veranlassung ist nach dem materiellen Fremdvergleich (ordentlicher Geschäftsleiter) kaum denkbar. Nur eine Teilunentgeltlichkeit durch Fehlkalkulation schließt im Gegensatz dazu eine Gewinnerzielungsabsicht nicht aus.

1911–1914 Einstweilen frei.

1915 3. Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 2

Als Rechtsfolge bestimmt Abs. 5 Satz 2, dass die Abzugsverbote von Satz 1 Nr. 2-4 nicht gelten. Die Reichweite der Rückausnahme von Satz 1 hängt von der Erfüllung des Tatbestands ab („soweit"). Damit verbleibt es bei der Grundregel, dass BA nach Abs. 4 den Gewinn mindern. Es kommt nur zu einer außerbilanziellen Hinzurechnung, soweit der Tatbestand (Rückausnahme) nicht vorliegt.

1916–1919 Einstweilen frei.

XX. § 12 Nr. 1 bleibt unberührt (Abs. 5 Satz 3)

1920 1. Einordnung des Abs. 5 Satz 3

Bedeutung und Verhältnis zu anderen Vorschriften: Abs. 5 Satz 3 wurde durch das StÄndG v. 24.6.1953 (BGBl. I 1953, 413; BStBl. I 1953, 192) als Abs. 4 Satz 3 eingefügt. Damals hatte die Norm eine andere Bedeutung, da die Nichtabzugsfähigkeit von BA durch eine allgemeine Definition angeordnet wurde (Berührung der Lebensführung bei Unangemessenheit; jetzt so noch in Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 geregelt). Die Geltung des § 12 Nr. 1 führte damit auch zur Klarstellung der Veranlassungsmomente. Erstmals durch das StÄndG 1960 v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514) kam es zur Regelung von Abzugsverboten in der Katalogform. Nach Maßgabe des Katalogs (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 13) hat die Norm nur deklaratorische Wirkung, denn die Abzugsverbote greifen nur ein, wenn überhaupt BA vorliegen (*Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 673 [11/2020]). Der Verweis auf § 12 Nr. 1 Satz 2 (ausführl. s. § 12 Anm. 56) wirkt aber im Erg. immer noch auf das Verständnis der betrieblichen Veranlassung ein (Anm. 832). Klarer würde dies im Gesetz zum Ausdruck kommen, wenn der Standort wieder zurück nach Abs. 4 überführt würde.

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. 1100.

1921–1924 Einstweilen frei.

1925 2. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 3

Abs. 5 Satz 3 ordnet an, dass § 12 Nr. 1 unberührt bleibt. Damit stehen Abs. 5 Sätze 1 und 2 sowie § 12 Nr. 1 in einem Exklusivitätsverhältnis (so auch *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. F 7 [9/2021]). Bei gemischt veranlassten Aufwendungen (ausführl.

Anm. 832) kommt uU eine Aufteilung der Gesamtaufwendungen in Betracht (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672).

§ 12 Nr. 1 Satz 2 wirkt auf die Beurteilung von Aufwendungen dahingehend ein, dass eine Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Stpfl. nicht zur Annahme von BA (betriebliche oder berufliche Veranlassung) genügt, wenn das Veranlassungsmoment als nur bloß beiläufige Förderung des Berufs zu schwach ausgeprägt ist (§ 12 Anm. 56). Die in Abs. 5 Satz 1 erfassten BA haben notwendigerweise ein stärkeres als beiläufiges betriebliches oder berufliches Veranlassungsmoment, um überhaupt als BA zu qualifizieren. Dennoch ist den genannten Aufwendungen immanent, dass die Aufwendungen teilweise auch der privaten Sphäre zugeordnet werden können und deshalb dennoch ein (Teil-)Abzugsverbot nach sich ziehen. Die im Katalog genannten Aufwendungen resultieren aber idR nicht aus aufgeteilten gemischten Aufwendungen, weil die Katalogaufwendungen gerade eine untrennbare private Mitveranlassung bzw. Berührung der Privatsphäre ausmachen. Insoweit führen gerade die Pauschalierungen (bspw. bei Verpflegungsmehraufwendungen und Entfernungspauschale), die Teilabzugsverbote (bspw. bei Bewirtungsaufwendungen) und Höchstbeträge (bspw. beim Arbeitszimmer) zu einer gesetzlichen Aufteilung.

Einstweilen frei. 1926–1969

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

Schrifttum: *Bergemann/Markl/Althof*, Die Gewerbesteuer im Lichte des Regierungsentwurfs zur Unternehmensteuerreform 2008 – die Auswirkungen der geplanten Änderungen für die Praxis, DStR 2007, 693; *Fehling*, Die Gewerbesteuer nach der Unternehmensteuerreform, NWB 2007, 2459; *Herzig*, Die Gewerbesteuer als dominierende Unternehmensteuer, DB 2007, 1541; *Herzig*, Reform der Unternehmensbesteuerung, WPg 2007, 7; *Herzig/Lochmann*, Unternehmensteuerreform 2008 – Wirkung des neuen Systems zur Entlastung gewerblicher Personenunternehmen, DB 2007, 1037; *Ott*, Unternehmensteuerreform 2008: Die Änderungen bei der Gewerbesteuer, StuB 2007, 563; *Behrend/Arjes/Jeziorski*, Gewerbesteuer auf Gewerbesteuer bei Veräußerung von Mitunternehmeranteilen nach der Unternehmensteuerreform, BB 2008, 1993; *Kollruss*, Abzug ausländischer Gewerbesteuer als Betriebsausgabe in Deutschland trotz Nichtabzugsfähigkeit deutscher Gewerbesteuer nach § 4 Abs. 5b EStG, BB 2008, 1373; *Neumann*, Die Gewerbesteuer nach der Unternehmensteuerreform 2008, Ubg 2008, 585; *Levedag*, Prüfung des Anpassungsbedarfs von Gesellschaftsverträgen bei Personengesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008 anhand ausgewählter Problemfälle, in *Wachter* (Hrsg.), Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, FS Sebastian Spiegelberger, Bonn 2009, 328; *Plambeck*, Anpassungsbedarf für Gewerbesteuerklauseln bei Personengesellschaften aufgrund Nichtabzugsfähigkeit der Gewerbesteuer seit UntStRefG 2008, DStR 2010, 1553; *Quinten/Anton*, Nichtabzugsfähigkeit der GewSt als BA – Analyse der Verfassungsmäßigkeit, NWB 2012, 4227; *Rossa/Malzkorn*, Kernvorschriften des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 auf dem Prüfstand, DB 2012, 1169; *Nöcker*, Gewerbesteuerabzugsverbot – als Steuervereinfachung verfassungsgemäß?, FR 2016, 73.

I. Systematische Einordnung des Abs. 5b und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht 1970

Geltungsbereich:

▶ *Sachlicher Geltungsbereich:* Abs. 5b ist zunächst für die ESt zu beachten, und zwar unabhängig von der Art der erzielten Einkünfte. Nach der Gesetzesbegründung und der Stellung im Abschnitt „Gewinn" handelt es sich bei Abs. 5b

zwar um eine Gewinnermittlungsvorschrift, die vorrangig für Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. § 15) Bedeutung hat. Abs. 5b ist sowohl bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach Abs. 1, § 5 Abs. 1 als auch bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 zu beachten. Sollte trotz anderer Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 GewSt festgesetzt worden sein, gilt die Vorschrift auch für die anderen Gewinneinkünfte und die Überschusseinkünfte. Abs. 5b 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.

- *Persönlicher Geltungsbereich:* Abs. 5b findet Anwendung auf unbeschränkt Stpfl. Er ist außerdem für beschränkt Stpfl. hinsichtlich der auf ihre inländ. Einkünfte geschuldeten GewSt anzuwenden. Abs. 5b gilt nur für den Schuldner der GewSt (zur Übernahme der GewSt s. Anm. 1985).
- *Zeitlicher Geltungsbereich:* Die durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) eingefügte Vorschrift schließt den BA-Abzug für GewSt und darauf entfallenden Nebenleistungen aus, wenn die GewSt für Erhebungszeiträume festgesetzt ist, die nach dem 31.12.2007 enden. Bei einem abweichenden Wj. schließt Abs. 5b die Abziehbarkeit des GewStAufwands schon für das Wj. 2007/2008 aus, da der Gewerbeertrag als in dem Erhebungszeitraum bezogen gilt, in dem das (abweichende) Wj. endet (§ 10 Abs. 2 GewStG). Maßgebend ist der Zeitpunkt, in dem die GewSt entsteht, nicht der Zeitpunkt, in dem die GewSt festgesetzt, geändert oder gezahlt wird (*Spilker* in *KSM*, § 4 Abs. 5b Rz. U 1 [9/2021]. Entsprechend gilt das Abzugsverbot für stl. Nebenleistungen zur GewSt (§ 3 Abs. 4 AO), wenn sie auf GewSt entfallen, die für nach dem 31.12.2007 endende Erhebungszeiträume festgesetzt wird. Zu Erstattungen s. Anm. 1985.

Verfassungsmäßigkeit: Abs. 5b ist verfassungskonform. Zwar schränkt der BA-Ausschluss des Abs. 5b das sog. objektive Nettoprinzip ein (zu diesem Prinzip: Einf. ESt. Anm. 44). Diese Einschränkung ist aber sachlich hinreichend begründet, denn es handelt sich um eine Gegenfinanzierungsmaßnahme für die Senkung des KStTarifs von 25 % auf 15 %. Zudem verbessert die Regelung die Steuerbelastungstransparenz und ermöglicht die Abgrenzung der Ertragshoheiten bei der ESt, der KSt und der GewSt (so das gesetzgeberische Anliegen, vgl. BTDrucks 16/4841, 47). Der Ausschluss des BA-Abzugs für die GewSt verstößt nicht gegen das Gebot der Folgerichtigkeit (dazu Einf. ESt. Anm. 267 f.). Es besteht kein verfassungsrechtl. Gebot, die mit einer Steuerart verbundenen Lasten im Rahmen der Bemessungsgrundlage dieser oder einer anderen Steuerart zu berücksichtigen. Dass bis einschließlich 2007 die GewSt als BA die ertragstl. Bemessungsgrundlagen der ESt, KSt und der GewSt minderte, beruhte auf einer Entsch. des einfachen Gesetzgebers, die geändert werden konnte.

BFH v. 16.1.2014 – I R 21/12, BStBl. II 2014, 531 (zur KSt) (die Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entsch. angenommen, Az. des BVerfG 2 BvR 1559/14); BFH v. 22.10.2014 – X R 19/12, BFH/NV 2015, 482 (zur ESt bei Einzelunternehmer); BFH v. 10.9.2015 – IV R 8/13, BStBl. II 2015, 1046 (zu PersGes.); *Herzig*, WPg 2007, 7 (12); aA *Schaumburg*/*Rödder*, Unternehmensteuerreform 2008, 398; *Quinten*/*Anton*, NWB 2012, 4227; *Rossa*/*Malzkorn*, DB 2012, 1169.

1971–1974 Einstweilen frei.

II. Tatbestand des Abs. 5b 1975

Inländische Gewerbesteuer: Der Begriff der GewSt umfasst die nach den Vorschriften des GewStG in der jeweils gültigen Fassung entstandene GewSt. Die GewSt unterliegt – anders als die ESt und die KSt – nicht dem Welteinkommensprinzip, sondern dem Territorialprinzip (§ 2 Abs. 1 Sätze 1 und 3, § 9 Nr. 3 GewStG). Nur im Inland belegene BS unterliegen der GewSt. Die Frage der Berücksichtigung inländ. GewSt auf ausländ. Einkünfte stellt sich daher grds. nicht.

Ausländische Gewerbesteuer: 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), 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).

Steuerliche 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). Vom Abzug sind die auf die GewSt entfallenden Nebenleistungen iSd. § 3 Abs. 4 AO ausgeschlossen. Dies betrifft insbes. Zinsen, Verspätungszuschläge und Säumniszuschläge. Weitere als die in § 3 Abs. 4 AO enumerativ genannten stl. Nebenleistungen fallen nicht unter das Abzugsverbot des Abs. 5b. Wenn die Nebenleistung auf mehrere Steuerarten entfällt, ist sie – ggf. gem. § 162 AO im Schätzungswege – aufzuteilen.

Einstweilen frei. 1976–1979

III. Rechtsfolgen des Abs. 5b

1. Gewerbesteuer ist nicht abziehbare Betriebsausgabe 1980

Verfehlte Formulierung des Gesetzgebers: Nach der zutreffenden hM im Schrifttum führt die GewSt trotz der verfehlten Formulierung in Abs. 5b zu BA, deren stl. Abziehbarkeit für den GewStSchuldner ausgeschlossen wird. Die Aufwendungen für die GewSt sind dem Grunde nach als BA anzusehen, denn es handelt sich insoweit nicht um einen Vermögensabfluss für betriebsfremde Zwecke und damit nicht um eine Entnahme. Aufgrund der betrieblichen Veranlassung des GewStAufwands und des Objektsteuercharakters der GewSt führt der GewStAufwand bei Einzelunternehmen und PersGes. nicht zu Entnahmen iSv. Abs. 1 Satz 2 und bei KapGes. nicht zu Gewinnausschüttungen.

Vgl. *Bareis*, FR 2008, 540; *Behrendt/Arjes/Jeziorski*, BB 2008, 1993; *Fehling*, NWB 2007, 2459 (2469); *Förster* in *Breithecker/Förster/Förster/Klapdor*, UntStReformG 2008, 2007, § 4 Rz. 8; *Loschelder* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 4 Rz. 618; *Wied* in *Blümich*, § 4 Rz. 923 (10/2015); *Welling* in *Herzig* ua., Handbuch Unternehmensteuerreform, 2008, 241; *Schaumburg/Rödder*, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 398; *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. U 5 (9/2021); *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 923 (11/2020); *Nacke* in *LBP*, § 4 Rz. 2076 (12/2019); aA *Bergemann/Markl/Althof*, DStR 2007, 694.

Die Rechtsprechung hat sich dem angeschlossen (BFH v. 16.1.2014 – I R 21/12, BStBl. II 2014, 531, Rz. 10; BFH v. 10.9.2015 – IV R 8/13, BStBl. II 2015, 1046, Rz. 17).

Die Finanzverwaltung hat sich im BMF-Schreiben zur Begünstigung nicht entnommener Gewinne gem. § 34a (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 – a/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Rz. 16) ebenfalls dahingehend positioniert, dass Abs. 5b lediglich die Abziehbarkeit der GewSt als BA ausschließt.

Betriebliche Veranlassung der Gewerbesteuer: Die GewSt stellt eine BA dar, denn sie ist betrieblich veranlasst iSv. Abs. 4 (vgl. zum Begriff der Veranlassung im Einzelnen Anm. 790 ff.). Sie ist als Betriebsteuer und nicht als sog. private Steuer zu qualifizieren (vgl. auch Anm. 980), weil sie unmittelbar an die gewerbliche Tätigkeit anknüpft. Steuerobjekt ist der Gewerbebetrieb. Für die Qualifizierung als BA sprechen insbes. folgende Gesichtspunkte:

- *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 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.
- *Wille des Gesetzgebers:* Aus der Gesetzesbegründung und der Gesetzesgeschichte lässt sich nicht entnehmen, dass sich der Gesetzgeber ausdrücklich dafür entschieden hätte, den GewStAufwand 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 handele (BTDrucks. 16/4841, 47), im Sinne einer Rechtsgrundverweisung dahingehend 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).
- *Sofern der steuerpflichtige Gewerbebetrieb durch eine Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft 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. 73 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 steuerliche Einordnung des Gewerbesteueraufwands* als nicht abziehbare BA kann nur einheitlich für alle GewStpfl. vorgenommen werden. Eine unter-

schiedliche Behandlung der GewSt in der Weise, dass sie bei Einzelunternehmen und PersGes. entsprechend der Behandlung der ESt (s. § 12 Anm. 128 und § 4 Anm. 980) als Privatentnahme angesehen wird, während sie bei KapGes. als nicht abziehbare BA qualifiziert wird (in diesem Sinne *Bergemann/Markl/Althof*, DStR 2007, 693), kommt uE nicht in Betracht. Zudem bleibt für natürliche Personen mit gewerblichen Einkünften 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 400,9 %), der gerade in Großstädten regelmäßig überschritten wird, kann die GewSt vollständig angerechnet werden. Kapitalgesellschaften können gar keine dem § 35 vergleichbare Anrechnung der GewSt auf die KSt vornehmen.

Bedeutung der Qualifizierung als nicht abziehbare Betriebsausgabe: 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, hat erhebliche praktische Auswirkungen:

- *Gewinnausschüttungen als Folge der Differenzierung:* Die Differenzierung entscheidet darüber, ob der GewStAufwand weiterhin dem betrieblichen Bereich (so uE zu Recht die hM, s.o.) oder dem privaten 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 würden.
- *Bedeutung für Eigenkapitalkonten:* Relevant ist die Differenzierung ferner bei allen Regelungen, die an den Bestand oder die Veränderung des Eigenkapitalkontos und/oder an Entnahmen des Stpfl. anknüpfen. Dies gilt insbes. für die Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a, die Feststellung verrechenbarer Verluste gem. § 15a und für den Schuldzinsenabzug gem. § 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. Anm. 1981). 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).

2. Berücksichtigung des Abzugsverbots bei der Gewinnermittlung des Steuerschuldners

1981

Gewerbesteuer ist beim Gewerbesteuerschuldner nicht abziehbare Betriebsausgabe: Nach der zwingenden Rechtsfolge des Abs. 5b mindern die GewSt und die darauf entfallenden Nebenleistungen den Gewinn bzw. den Gewerbeertrag nicht. Das Abzugsverbot gilt auch für GewStRückstellungen. Das Abzugsverbot betrifft nur den GewStSchuldner selbst, nicht auch etwaige Dritte, die ihn von der wirtschaftlichen Belastung freistellen (BFH v. 7.3.2019 – IV R 18/17, BFH/NV 2019, 619; zur vertraglichen Übernahme der GewSt s. Anm. 1985).

Das Abzugsverbot gilt umfassend. Abs. 5b schließt damit nicht nur eine Berücksichtigung der GewSt als sofort abziehbare BA oder als Rückstellung aus; auch ein Aktivierungswahlrecht bei den HK kommt nicht in Betracht (vgl. R 6.3 Abs. 6 EStR). Das Abzugsverbot gilt unabhängig davon, ob der Stpfl. den Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung gem. Abs. 3 oder durch BV-Vergleich gem. Abs. 1, § 5 Abs. 1 ermittelt. Die GewSt führt auch nicht zu Veräußerungskosten iSv. § 16 Abs. 2 (Veräußerungskosten sind ebenfalls BA iSv. Abs. 4, die nicht durch den laufenden Betrieb, sondern durch den Veräußerungsvorgang veranlasst sind, vgl. BFH v. 7.3.2019 – IV R 18/17, BFH/NV 2019, 619, Rz. 19).

Inner- oder außerbilanzielle Korrektur: Handelsbilanziell ist weiterhin eine GewStRückstellung zu passivieren, sofern die GewStSchuld höher ist als die geleisteten Vorauszahlungen. Für die stl. Gewinnermittlung ist dies zu korrigieren.

- *Nach Auffassung der Finanzverwaltung* ist die Bildung einer GewStRückstellung in der StBil. zulässig, wobei der volle Steuerbetrag ohne Berücksichtigung der 5/6-Methode anzusetzen sein soll. Die Gewinnminderung ist dann außerbilanziell zu korrigieren (OFD Münster v. 2.9.2010, DStR 2010, 1890). Dies gilt auch, wenn der Gewinn ohne Maßgeblichkeit der HBil. nach Abs. 1 ermittelt wird (OFD Frankfurt am Main v. 18.3.2011 – S 2137 A – 63 – St 210, juris). Somit mindert die GewStZahlung bzw. die von bilanzierenden Stpfl. zu bildende GewStRückstellung den Gewinn iSd. § 4 Abs. 4a (BMF v. 5.11.2021 – IV C 6 - S 2144/19/10003:008, BStBl. I 2021, 2211).
- *Die Rechtsprechung* hat zu dieser Frage noch nicht ausdrücklich Stellung genommen. In älteren Entsch. hat der BFH insbes. für die nicht abziehbaren BA nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 (Abzugsverbot für Geldbußen etc., s. Anm. 1700 ff.) entschieden, dass der Ausschluss vom steuermindernden Abzug zugleich bedeutet, dass insoweit keine Rückstellung gebildet werden darf. BFH v. 9.6.1999 – I R 64/97, BStBl. II 1999, 656; BFH v. 15.3.2000 – VIII R 34/96, BFH/NV 2001, 297; BFH 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 (BFH v. 9.6.1999 – I R 64/97, BStBl. II 1999, 656) aus, dass im Falle eines stl. Abzugsverbots der gem. § 5 Abs. 1 für das StRecht maßgebliche handelsrechtl. Passivposten durch außerbilanzielle Hinzurechnung im Erg. neutralisiert wird.
- *Stellungnahme:* Der betrieblich veranlasste GewStAufwand ist uE auf der ersten Gewinnermittlungsstufe (also innerbilanziell) zu berücksichtigen und mindert den Steuerbilanzgewinn und das BV. 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 HBil. für die StBil., 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. So auch *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. U 12 (9/2021); *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 618; *Nacke* in *LBP*, § 4 Rz. 2075 (12/2019); aA *Meurer* in *Lademann*, § 4 Rz. 773d (11/2020), unter Verweis auf BFH v. 9.6.1999 – I R 64/97, BStBl. II 1999, 656.

3. Sonstiger Aufwand im Zusammenhang mit der Gewerbesteuer 1982

Auf die Gewerbesteuer entfallende Nebenleistungen (zum Begriff s. Anm. 1975) sind ebenfalls nicht abziehbare BA.

Steuerberatungs- und Prozesskosten fallen nach dem Gesetzeswortlaut nicht unter das Abzugsverbot, auch wenn sie im Zusammenhang mit nicht abziehbaren BA entstanden sind. Sie sind keine auf die GewSt entfallenden Nebenleistungen iSv. Abs. 5b.

Fremdfinanzierungskosten: Da es sich bei der GewSt auch nach Einf. des Abs. 5b um (nicht abziehbare) BA handelt (s. Anm. 1980), 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 im 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 uE unzutreffenden Prämisse, dass die GewSt bei Einzelunternehmen und PersGes. wie die ESt und bei KapGes. wie die KSt zu behandeln sei.

Einstweilen frei. 1983–1984

4. Erstattungen 1985

Bei der Erstattung von GewSt oder von Nebenleistungen zur GewSt ist danach zu unterscheiden, wer zur Erstattung verpflichtet ist:

Erstattungen durch den Steuergläubiger:

- *Grundsatz:* So wie die GewSt einschließlich der Nebenleistungen den stpfl. Gewinn nicht mindern darf, sind umgekehrt StErstattungen durch den Steuergläubiger als stfreie BE zu erfassen (BTDrucks. 16/4841, 47), sofern die Zahlung ihrerseits nach Abs. 5b den Gewinn nicht gemindert hatte. Dies betrifft GewStErstattungen für nach dem 31.12.2007 endende Erhebungszeiträume. 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 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, wenn der GewStAufwand vor Einf. des Abs. 5b entstanden und deshalb als BA geltend gemacht worden ist. Wenn der GewStAufwand unter Geltung des Abs. 5b zu Unrecht als BA geltend gemacht wurde, muss die erstattete GewSt als stpfl. BE erfasst werden. Dies gilt unabhängig davon, ob die außerbilanzielle Hinzurechnung der GewSt bewusst oder versehentlich unterblieben ist.

Erstattung durch Dritte: Zu einer Erstattung der GewSt durch Dritte (Gesellschafter oder Vertragspartner) kann es insbes. aufgrund vertraglicher Vereinbarungen (etwa im Gesellschaftsvertrag oder in Unternehmenskaufverträgen, bei denen eine Stichtagsabgrenzung für die betrieblichen Steuern vereinbart ist) oder aufgrund von Schadensersatzansprüchen (zB gegen den stl. Berater) kommen. Dann ist zwischen den Rechtsfolgen beim erstattungspflichtigen Dritten und beim erstattungsberechtigten eigentlichen GewStSchuldner zu differenzieren:

- *Rechtsfolgen beim erstattungspflichtigen Dritten:* Der Dritte, der aufgrund einer vertraglichen oder gesetzlichen Verpflichtung dem eigentlichen GewStSchuldner die GewSt ersetzt und diese damit wirtschaftlich trägt, unterliegt nicht dem Abzugsverbot des Abs. 5b (zur vertraglichen Übernahme: BFH v. 7.3.2019 – IV R 18/17, BStBl. II 2019, 696, Rz. 19). Die vom Dritten geleistete Zahlung beruht nämlich 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).
- *Bei Personengesellschaften* kann die GewStPflicht auf Handlungen der Mitunternehmer zurückzuführen sein, zB, wenn diese SonderBE erzielen oder ihren Mitunternehmeranteil veräußern. Die Erstattung durch den Mitunternehmer kann dann betrieblich oder gesellschaftlich veranlasst sein. Wenn der Mitunternehmer der PersGes. die GewSt aufgrund einer gesellschaftsvertragliche Abrede ersetzt, liegen bei ihm keine SonderBA vor, sondern es handelt sich um eine Gewinnverteilungsabrede (BFH v. 19.7.2018 – IV R 14/16, BFH/NV 2018, 1336, Rz. 41). Bei Erstattung von GewSt, die durch die Veräußerung des Mitunternehmeranteils ausgelöst wurde, kann eine Einlage des veräußernden Gesellschafters vorliegen, die grds. sein Kapitalkonto erhöht und damit seinen Veräußerungsgewinn mindert (vgl. BFH v. 7.3.2019 – IV R 18/17, BStBl. II 2019, 696; problematisch ist dies, wenn die Erstattung allen Mitunternehmern zugutekommt, weil sie auf dem gesamthänderischen Rücklagekonto gebucht wird). Wenn die Übernahme der GewSt betrieblich veranlasst sein sollte, kann der erstattungspflichtige Gesellschafter die übernommene GewSt als Veräußerungskosten geltend machen (vgl. BFH v. 7.3.2019 – IV R 18/17, BStBl. II 2019, 696).
- *Rechtsfolgen beim erstattungsberechtigten Gewerbesteuerschuldner:* Die Erstattung der GewSt oder ihrer Nebenleistungen durch Dritte führt uE aus den dargelegten Gründen beim eigentlichen GewStSchuldner grds. zu stpfl. BE (FG Ba.-Württ. v. 11.8.2014 – 6 K 3812/13, EFG 2014, 1980, rkr.). Es gibt keinen allgemeinen Rechtssatz des Inhalts, dass eine Schadenersatzleistung stets stfrei ist, wenn sie den Ausfall einer stfreien Einnahme oder eines solchen Ertrags abgilt. Der etwaige Freistellungs- oder Schadensersatzanspruch wird im Zweifel auch die daraus resultierende stl. Mehrbelastung umfassen. Eine StFreiheit der Schadensersatzleistung würde hingegen das Abzugsverbot des Abs. 5b unterlaufen. Vgl. zur StPflicht von Schadensersatzleistungen: BFH v. 8.12.1971 – I R 80/70, BStBl. II 1972, 292; BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686, zur KSt; BFH v. 20.11.2007 – I R 54/05, BFH/NV 2008, 617; BFH v. 8.9.2011 – I R 78/10, BFH/NV 2012, 44, s. zur KSt auch § 10 KStG Anm. 46.

  Dies gilt unabhängig davon, ob der GewStSchuldner über eine außerbetriebliche Sphäre verfügt, da die GewSt eine betriebliche Steuer ist und ihre Zahlung daher stets der betrieblichen Sphäre zugerechnet werden muss (anders ist dies bei der ESt: BFH v. 18.6.1998 – IV R 61/97, BStBl. II 1998, 621). Keine stpfl. BE

liegen hingegen vor, wenn die Ersatzleistung gesellschaftlich veranlasst ist. Denn dann liegt eine Gewinnverteilungsabrede (Einlage) vor, die den Gewinn nicht erhöht (s.o. und BFH v. 19.7.2018 – IV R 14/16, BFH/NV 2018, 1336).

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).

Einstweilen frei. 1986–1999

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

I. Systematische Einordnung des Abs. 6 2000

Schrifttum: *Frick*, Zuwendungen an politische Parteien in steuerrechtlicher Hinsicht, BB 1983, 1336; *Koch*, Die Vorschläge der Sachverständigenkommission zur Neuordnung der Parteienfinanzierung, insbesondere des steuerlichen Spendenrechts, DStZ 1983, 244; *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; *Felix*, Parteispenden als Betriebsausgaben oder Werbungskosten, FR 1984, 389; *Gerard*, Zum Abzug von Spenden an politische Parteien als Betriebsausgaben oder Werbungskosten, FR 1984, 254; *Lang*, Steuermindernde Parteienfinanzierung, StuW 1984, 15; *List*, Fördergesellschaften und Parteienfinanzierung, BB 1984, 460; *Groh*, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Parteispendenverfahren, NJW 1985, 993; *Schmidt*, Beiträge zu Berufsverband mit allgemeinpolitischer Zielsetzung als Betriebsausgaben, FR 1985, 82.

Zweck: Abs. 6 ordnet an, dass Zuwendungen an politische Parteien (s. Anm. 2010) keine BA sind. Die Regelung steht im Zusammenhang mit der begrenzten Abzugsfähigkeit der Spenden nach § 10b Abs. 2 sowie der StErmäßigung des § 34g. Die durch das sog. Parteienfinanzierungsgesetz (Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 22.12.1983, BGBl. I 1983, 1577; BStBl. I 1984, 7; zur Vorgeschichte vgl. *Koch*, DStZ 1983, 244) eingeführte Norm hat klarstellende Funktion, weil entsprechende Zuwendungen ohnehin nicht als BA qualifizieren bzw. als nicht abzugsfähige BA anzusehen sind (Geschenke). Zur Entwicklung s. § 10b Anm. 110.

Die Rspr. hatte früh klargestellt, dass Zuwendungen an politische Parteien auch nicht bei einer mittelbaren Zuwendung über einen Berufsverband als BA/WK qualifizieren; vgl. Gutachten des BFH v. 17.5.1952 – I D 1/52 S, BStBl. III 1952, 228; auch für verschleierte Zuwendungen: BFH v. 4.3.1986 – VIII R 188/84, BStBl. II 1986, 373; aus der Literatur vgl. *Groh*, NJW 1985, 993 (994); *Gerard*, FR 1984, 254; *Lang*, StuW 1984, 15 (25 f.); für BA allerdings vgl. *Frick*, BB 1983, 1336 (1337); *Reuter*, DStR 1983, 635 (636); *von Wallis*, DStZ 1983, 135 (139); *List*, BB 1984, 460 (464 f.); *Felix*, FR 1984, 389; andeutend *Schmidt*, FR 1985, 82.

Stellungnahme: Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien sind schon keine BA iSd. § 4 Abs. 4, da sie zu den Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung gehören. Die Förderung politischer Parteien ist eine höchstpersönliche Entsch. Eine betriebliche Mitveranlassung ist vom privaten Veranlassungszusammenhang nicht objektiv zu trennen. Der private Veranlassungszusammenhang wird auch nicht dadurch aufgelöst, dass der Stpfl. an alle zu einer bestimmten

Wahl zugelassenen Parteien spendet. Dies gilt auch für Zuwendungen an nicht in § 10b Abs. 2 genannte Wählervereinigungen. Die Regelung hat damit nur klarstellenden Charakter (wie hier *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 926 [11/2020]; *Bode* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4 Rz. 238; *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. V 17 [9/2021]; unklar aber *Pohl* in *Bordewin/Brandt/Bode*, § 4 Rz. 4754; für konstitutive Wirkung hinsichtlich des Rangverhältnisses zum SA-Abzug *Korn* in *Korn/Carlé/Stahl/Strahl*, § 4 Rz. 1228).

Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften: Das (deklaratorische) Abzugsverbot gilt über § 9 Abs. 5 Satz 1 auch für die Überschusseinkünfte. Bis zur Streichung von § 9 Nr. 3 Buchst. b KStG (6. ÄndG zum PartG und anderer Gesetze (v. 28.1.1994, BGBl. I 1994, 142; BStBl. I 1994, 207) konnten Körperschaften Parteispenden bis zu 60 000 DM abziehen.

- *§ 4 Abs. 5 Nr. 10* bestimmt ein Abzugsverbot der BA für sog. Schmiergelder. Solche können in Zuwendungen an Parteien vorliegen, wenn damit eigentlich eine Gegenleistung einer Verwaltungsbehörde erreicht werden soll und das Schmiergeld einem Amtswalter mittelbar zu Gute kommt, weil er zugleich Parteimitglied ist (so auch *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 930 [11/2020]).
- *§ 10 Abs. 1* erfordert für einen SA-Abzug, dass die Aufwendungen weder BA noch WK sind. Die deklaratorische Bestimmung von Abs. 6 stimmt damit überein.
- *§ 10b Abs. 1 Satz 1* bestimmt, dass die in Abs. 6 und § 10b Abs. 2 genannten Aufwendungen als SA abgezogen werden können.
- *§ 12* macht (deklaratorisch) deutlich, dass die in § 10b genannten Aufwendungen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden können. Dies betrifft auch die in Abs. 6 in Bezug genommenen Zuwendungen an politische Parteien.
- *§ 34g* sieht eine StErmäßigung vor, die im Verhältnis zu § 10b Abs. 2 vorrangig ist und zudem auch Mitgliedsbeiträge und Spenden an unabhängige Wählervereinigungen begünstigt.

2001–2009 Einstweilen frei.

II. Tatbestand: Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke

2010 1. Legaldefinition durch den Verweis auf § 10b Abs. 2

Der Tatbestand des Abs. 6 erfasst Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke (§ 10b Abs. 2). Der Klammerzusatz macht deutlich, dass der Begriff übereinstimmend mit § 10b Abs. 2 zu verstehen ist. Damit erfasst der Tatbestand „Zuwendungen an politische Parteien im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes" im Sinne einer dynamischen Verweisung den geltenden Inhalt des § 10b Abs. 2 (so auch *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 925 [11/2020]). Vom Verweis wird aber nicht die weitere Spendenabzugsvoraussetzung erfasst, wonach die Partei nicht gem. § 18 Abs. 7 PartG von der staatlichen Teilfinanzierung ausgeschlossen ist (eingehend § 10b Anm. 115), denn hierbei handelt es sich nicht mehr um einen Definitionsteil des Zuwendungsbegriffs, sondern um eine weitere Tatbestandsvoraussetzung des SA-Abzugs.

2. Begriffsinhalt 2011

„Zuwendungen" ist der Oberbegriff für Spenden und Mitgliedsbeiträge (Legaldefinition in § 10b Abs. 1 Satz 1). Während Mitgliedsbeiträge und entsprechende Umlagen idR auf einer satzungsmäßigen Verpflichtung geleistet werden (s. § 10b Anm. 26), erfordert eine Spende eine freiwillige Leistung (BFH v. 22.9.1993 – X R 107/91, BStBl. II 1993, 874; s. § 10b Anm. 20 ff.). Eine Spende erfordert zudem, dass die Zuwendung unentgeltlich erfolgt, mithin ohne Gewährung einer Gegenleistung („zur Förderung"). Soweit allgemein-politische Ziele gefördert werden sollen, handelt es sich um Spenden, auch wenn für die Zuwendung ein betrieblicher Nebenanlass besteht (BFH v. 12.9.1990 – I R 65/86, BStBl. II 1991, 258 [259]). Diese Motivation muss im Vordergrund stehen. Erfasst sind neben Barzuwendungen auch Sachzuwendungen und sog. Aufwandsspenden.

Durchlaufspenden und verdeckende Rechtsgeschäfte: Beiträge an Berufsverbände, die mit der Maßgabe geleistet werden, dass diese an eine Partei weitergeleitet werden, werden ebenfalls erfasst (BFH v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33). Wird die Zuwendung verdeckt, bspw. durch Vergütung nicht erbrachter bzw. objektiv wertloser Leistungen, verbleibt es bei der Qualifikation als Zuwendung (§ 41 Abs. 2 Satz 2 AO). Die Verbuchung entsprechender Aufwendungen als BA kann den Tatbestand der Steuerhinterziehung auslösen.

Politische Parteien iSd. § 2 PartG: Erfasst sind nur Zuwendungen an Parteien einschließlich der Gebietsverbände. Parteien sind Vereinigungen von Bürgern, die dauernd oder für längere Zeit für den Bereich des Bundes oder eines Landes auf die politische Willensbildung Einfluss nehmen und an der Vertretung des Volkes im Deutschen Bundestag oder einem Landtag mitwirken wollen, wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse, insbes. nach Umfang und Festigkeit ihrer Organisation, nach der Zahl ihrer Mitglieder und nach ihrem Hervortreten in der Öffentlichkeit eine ausreichende Gewähr für die Ernsthaftigkeit dieser Zielsetzung bieten (§ 2 Abs. 1 Satz 1 PartG). Der Parteienbegriff setzt zudem voraus, dass auch die im PartG enthaltenen formellen Erfordernisse eingehalten werden, insbes. zur inneren Organisation der Partei nach § 6 PartG (vgl. BFH v. 7.12. 1990 – X R 1/85, BStBl. II 1991, 508).

Freie Wählervereinigungen sind nicht erfasst. Bei Zuwendungen an diese verbleibt es beim Befund, dass Aufwendungen nicht betrieblich veranlasst sind. Es verbleibt aber die Möglichkeit der StErmäßigung (§ 34g).

Einstweilen frei. 2012–2014

III. Rechtsfolge: Aufwendungen sind keine Betriebsausgaben 2015

Als Rechtsfolge bestimmt Abs. 6, dass die genannten Zuwendungen keine BA sind. Selbst wenn die Aufwendungen des Stpfl. als BA qualifizieren würden (Abs. 4) wirken sich die Beträge damit nicht gewinnmindernd aus.

Einstweilen frei. 2016–2034

J. Erläuterungen zu Abs. 7: Besondere Aufzeichnungspflichten

2035 I. Systematische Einordnung des 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 – Erwiderung auf die Ausführungen von *Späth*, Anforderungen an Gaststättenrechnungen im Rahmen des § 4 Abs. 5 Nr. 2 Satz 2 EStG, DStZ 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; *Kanzler*, Kein Abzugsverbot bei „offenbar unrichtigen" Buchungen auf Bewirtungskonto, NWB 2000, F. 3, 11093; *Rössler*, Grundsätze zur getrennten Aufzeichnungspflicht bei unbeschränkt und beschränkt abziehbaren Bewirtungsspesen, DStZ 2000, 525; *Seifert*, Erleichterung der Aufzeichnungspflichten für Bewirtungsaufwendungen, StuB 2000, 414; *Wüllenkemper*, Bewirtungsaufwendungen sind auch bei einheitlichem Bewirtungskostenkonto getrennt aufzuzeichnen – Folgen offenbarer Fehlbuchungen, HFR 2000, 258; *Zöllner*/*App*, Die ordnungsgemäße Verbuchung von Bewirtungsaufwendungen, Stbg 2004, 484; *Starke*, Grenze der Aufzeichnungspflichten bei Geschenkaufwendungen, FR 2006, 501; *Liess*, Geschenke und Sachzuwendungen an Geschäftsfreunde und Kunden, NWB 2011, 913.

Zweck: Abs. 7 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 ob der Stpfl. sie zutr. behandelt hat (BTDrucks. 3/1941, 3; BFH v. 19.8.1999 – IV R 20/99, BStBl. II 2000, 203; FG Ba.-Württ. v. 12.4.2016 – 6 K 2005/11, EFG 2016, 1197, rkr.). 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; BFH v. 11.3.1988 – III R 62/87, BFH/NV 1989, 22). Abs. 7 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-rechtl. 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; BFH 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.; FG Ba.-Württ. v. 12.4.2016 – 6 K 2005/11, EFG 2016, 1197, rkr.).

Geltungsbereich: Abs. 7 gilt sowohl für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich als auch für Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung, 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; BFH 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 – 6 K 503/03, EFG 2006, 1937, best. durch BFH v. 27.3.2007 – I B 125/06, BFH/NV 2007, 1305; FG Ba.-Württ. v. 12.4.2016 – 6 K 2005/11, EFG 2016, 1197, rkr.). Vgl. zum persönlichen Geltungsbereich des Abs. 5 Anm. 1100.

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

- *§ 4 Abs. 3:* Die Aufzeichnungspflichten nach Abs. 7 gelten auch bei Gewinnermittlung nach Abs. 3 (s. Anm. 2045).
- *§ 4 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-rechtl. Voraussetzung für den BA-Abzug auf (BFH v. 22.1.1988 – III R 171/82, BStBl. II 1988, 535; BFH 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.). Soweit ein BA-Abzug bereits nach Abs. 5 ausgeschlossen ist, kommt Abs. 7 für die Gewinnermittlung keine eigenständige Bedeutung zu.
- *§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 und 4* schließen den BA-Abzug vollständig aus. Abs. 7 kommt insoweit keine Bedeutung zu.
- *§ 4 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. 1900).
- *§§ 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, Rz. 18).
- *§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (verdeckte Gewinnausschüttung)* 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, best. durch BFH v. 27.3.2007 – I B 125/06, BFH/NV 2007, 1305).

Einstweilen frei. 2036–2039

II. Tatbestandsvoraussetzungen der besonderen Aufzeichnungspflichten für bestimmte Betriebsausgaben (Abs. 7 Satz 1)

1. Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 6b und 7 2040

Die Aufzeichnungspflichten nach Abs. 7 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; *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. W 18 [9/2021]; aA *Escher*/*Escher*, BB 1985, 1194: nur für nicht abziehbare BA; hiergegen *Kalmes*, BB 1985, 2310). Von den Aufzeichnungs-

pflichten 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 beschränkt zugelassen wird. Zu Aufwendungen bei nach Abs. 5 Satz 2 feststehender Gewinnerzielungsabsicht s. Anm. 2035.

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 (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 620). Eine Aufzeichnungspflicht besteht hingegen nicht bei Aufwendungen für ArbN-Geschenke oder sog. Zugaben; die Voraussetzungen des Abzugsverbots liegen hier nicht vor (s. Anm. 1145 „Zugaben" und Anm. 1160; s. zu Zugaben auch 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.; FG Ba.-Württ. v. 12.4.2016 – 6 K 2005/11, EFG 2016, 1197, rkr., betr. Kalender; s. auch *Starke*, FR 2006, 501).

Bewirtungsaufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2) sind auch aufzuzeichnen, soweit ihr Abzug zugelassen wird (70 % der angemessenen und nachgewiesenen Aufwendungen; s. zu pauschalierten Aufwendungen BFH v. 6.6.2013 – I B 53/12, BFH/NV 2013, 1561). Keine Aufzeichnungspflichten bestehen für Aufwendungen, die nicht unter Nr. 2 fallen, zB Aufwendungen für ArbN-Bewirtung (s. Anm. 1190) oder für Aufmerksamkeiten (s. Anm. 1185); zur Aufzeichnung dieser Aufwendungen zusammen mit den Bewirtungsaufwendungen aus geschäftlichem Anlass s. Anm. 2045.

Aufwendungen für auswärtige Gästehäuser und Jagd, Fischerei etc. (Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 und 4) sind vom BA-Abzug vollständig ausgeschlossen und in vollem Umfang aufzuzeichnen. Von der Aufzeichnungspflicht nicht erfasst werden zB Aufwendungen für ein Gästehaus am Ort des Betriebs (s. Anm. 1256) oder für Einrichtungen iSv. Nr. 4, die ausschließlich den ArbN des Stpfl. zugutekommen (s. Anm. 1255).

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b) fallen vollständig unter die Aufzeichnungspflicht. Dies gilt auch, wenn die Voraussetzungen von Nr. 6b Satz 2 vorliegen und die Aufwendungen deshalb bis zu einem Betrag von 1 250 € abziehbar sind.

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; *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. W 18 [9/2021]). Hat der Stpfl. die die Lebensführung berührenden Aufwendungen insgesamt als angemessen eingestuft und sie deshalb nicht nach Abs. 7 Satz 1 aufgezeichnet und stellt sich später heraus, dass die Aufwendungen zum Teil unangemessen waren, ist ein Abzug des angemessenen Teils nach Abs. 7 Satz 2 ausgeschlossen (vgl. auch Anm. 2060).

2041–2044 Einstweilen frei.

2045 2. 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; BFH v. 10.3.1988 – IV R 207/85, BStBl. II 1988, 611;

BFH 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 (sog. 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. Abs. 7 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; BFH v. 26.2.1988 – III R 20/85, BStBl. II 1988, 613; H 4.11 EStH 2018; 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 möglich, wenn zwischen den zusammengefassten Positionen ein sachlicher Zusammenhang besteht und Einzelheiten aus den dazugehörigen Belegen ersichtlich sind (*Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. W 24 [9/2021]; vgl. auch R 4.11 EStH 2020).

- *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 2020). 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 2020) 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 2020).
- *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, 525). 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 Sätze 2 und 3 erforderlichen Nachweise geprüft werden.

Die Aufwendungen sind getrennt von den übrigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen. Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln, müssen innerhalb ihrer Buchführung mindestens ein besonderes Konto einrichten (s. Hess. FG v. 21.8.2019 – 4 K 2370/17, EFG 2020, 771, NZB, Az. BFH XI B 1/20). 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 Spalte eingerichtet wird. Es genügt, wenn die Aufwendungen auf einem besonderen Konto gebucht oder in einer besonderen Spalte 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; *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 916 [11/2020]; R 4.11 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStH 2020). Das Konto oder die Spalte 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, 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; BFH v. 19.8.1980 – VIII R 208/78, BStBl. II 1980, 745; *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. W 23 [9/2021]). Nach BFH (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 ArbN-Bewirtungen 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. Der BFH begründet das damit, dass die Zuordnung zu den beschränkt oder unbeschränkt abziehbaren Bewirtungsaufwendungen im Rahmen der laufenden Buchführung nicht immer ohne weiteres möglich sei. Die FinVerw. könne zudem die Bewirtungsaufwendungen, deren Einordnung zweifelhaft sei, leichter prüfen (s. auch *Gosch*, StBp. 2000, 123; *Seifert*, StuB 2000, 414; *Wüllenkemper*, HFR 2000, 258; krit. *Rössler*, DStZ 2000, 525). Zu versehentlichen Fehlerfassungen s. Anm. 2055.

Die Aufwendungen sind fortlaufend aufzuzeichnen, dh. zeitnah (vgl. BFH v. 22.1.1988 – III R 171/82, BStBl. II 1988, 535; BFH v. 26.2.1988 – III R 20/85, BStBl. II 1988, 613; BFH v. 10.3.1988 – IV R 207/85, BStBl. II 1988, 611; H 4.11 EStH 2020). 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 Geschäftsjahres gesondert erfasst (vgl. BFH v. 22.1. 1988 – III R 171/82, BStBl. II 1988, 535; BFH v. 11.3.1988 – III R 62/87, BFH/NV 1989, 22; FG Sa.-Anh. v. 26.3.2013 – 4 K 1244/09, EFG 2013, 1571, rkr.). 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 umgebucht oder in eine besondere Spalte umgetragen werden (vgl. BFH v. 28.5.1968 – IV R 28/68, BStBl. II 1968, 651; BFH v. 10.3.1988 – IV R 207/85, BStBl. II 1988, 611; aA *Späth*, DStZ 1990, 559). 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. 2055.

Für Aufwendungen nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (Arbeitszimmer) lässt die FinVerw. Erleichterungen zu. Nach BMF (BMF v. 6.10.2017 – IV C 6 - S 2145/07/10002:019, BStBl. I 2017, 1320, Rz. 25) bestehen keine Bedenken, wenn anteilige Finanzierungskosten zunächst im Wege der Schätzung ermittelt werden und nach Ablauf des Wj. oder Kj. eine Aufzeichnung aufgrund der Jahresabrechnung des Kreditinstitutes erfolgt. Entsprechendes gelte für die verbrauchsabhängigen Kosten. Zudem sei es ausreichend, Abschreibungsbeträge einmal jährlich – zeitnah nach Ablauf des Wj. – aufzuzeichnen.

2046–2054 Einstweilen frei.

3. Korrektur von Fehlbuchungen 2055

Abs. 7 Satz 1 enthält keine Regelung zur Korrektur von Fehlbuchungen.

Werden versehentlich andere Betriebsausgaben auf einem besonderen Konto oder in einer besonderen Spalte erfasst, obwohl das Konto/die Spalte 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 2018). Eine Korrektur ist auch nach Ablauf des Geschäftsjahres noch möglich (vgl. *Wüllenkemper*, HFR 2000, 258).

Beruht 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 sog. gemischtes Konto, vgl. BFH v. 19.8.1999 – IV R 20/99, BStBl. II 2000, 203; *von Schachtmeyer*, DB 1996, 351; *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. W 27 [9/2021]).

Die versehentliche Erfassung getrennt aufzuzeichnender Aufwendungen bei den sonstigen Betriebsausgaben führt hingegen zum Abzugsverbot. In diesem Fall liegt keine getrennte Aufzeichnung vor. Das Ziel des Abs. 7 Satz 1, das Auffinden von beschränkt oder nicht abziehbaren BA zu erleichtern, wird verfehlt (*von Schachtmeyer*, DB 1996, 351; *Appel*, DB 1983, 1677).

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. 2045), so ist eine Berichtigung der Fehlerfassung (zB versehentliche Buchung von Geschenkaufwendungen auf dem Konto für Bewirtungskosten) zulässig (vgl. *Spilker* in *KSM*, § 4 Rz. W 27 [9/2021]).

Einstweilen frei. 2056–2059

III. Rechtsfolgen bei Verstoß gegen die besonderen Aufzeichnungspflichten (Abs. 7 Satz 2) 2060

Nach Abs. 7 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 BA-Abzug (BFH v. 22.1.1988 – III R 171/82, BStBl. II 1988, 535; BFH 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.; FG Sa.-Anh. v. 26.3.2013 – 4 K 1244/09, EFG 2013, 1571, rkr.). Satz 2 stellt dabei auf die jeweilige Aufwendung ab. Erfüllt sie die Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 (und ist sie nicht nach Abs. 5 vom BA-Abzug 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.).

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.

2061–2099 Einstweilen frei.

K. Erläuterungen zu Abs. 8: Sonderbehandlung bestimmter Erhaltungsaufwendungen

2100 I. Systematische Einordnung des 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/Haas*, Denkmalschutz und Sanierung, Berlin, 2. Aufl. 2008; *Förster/Schmidtmann*, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem BilMoG, BB 2009, 1342.

Zweck der Norm ist, städtebauliche Maßnahmen in Sanierungsgebieten und Entwicklungsbereichen zu fördern und zur Erhaltung von Baudenkmalen beizutragen. Eingeführt wurde Abs. 8 durch das WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505) mit erstmaliger Anwendung auf Erhaltungsaufwand, der nach dem 31.12.1989 entstanden ist (§ 52 Abs. 5a EStG 1990). 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). Die Begünstigung von Baumaßnahmen an den genannten 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 Steuerprogression zu mildern. Begünstigt wird dieser Gestaltungsansatz durch den Umstand, dass im Jahr der Gebäudeveräußerung der bis dahin noch nicht berücksichtigte Teil des Aufwands sofort abzuziehen ist (§§ 11a Abs. 2 Satz 1, 11b Satz 3).

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*/*Haas*, Denkmalschutz und Sanierung, 2. Aufl. 2008, Rz. 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).

Persönlicher Geltungsbereich: Die Verteilung kann von allen unbeschränkt und beschränkt Stpfl., seien es natürliche oder juristische Personen, beantragt werden.

Einstweilen frei. 2101–2104

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 8

1. Verweisung auf §§ 11a und 11b 2105

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, 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.

2. Rechtsfolge 2106

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 (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4 Rz. 499, 624; *Hahn*, DB 1990, 65 [67]). Vor Änderung des § 5 Abs. 1 durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) war wegen der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. Wertansätze eine außerbilanzielle Hinzurechnung zum Bilanzgewinn im Erstjahr und in den Folgejahren jeweils eine außerbilanzielle Abrechnung erforderlich (*Beck* in

Basty/*Beck*/*Haas*, Denkmalschutz und Sanierung, 2. Aufl. 2008, Rz. 164; weiterhin dafür *Korn* in *Korn*/*Carlé*/*Stahl*/*Strahl*, § 4 Rz. 1293 [3/2022]; *Drüen* in *Brandis*/*Heuermann*, § 4 Rz. 938 [11/2020]). 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, 1342). 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 Sätze 2 und 3 ist mangels WG nicht notwendig. Die Abbildung des RAP in der StBil. reicht aus.

2107–2119 Einstweilen frei.

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

Schrifttum: *Braun*, Kosten der erstmaligen Berufsausbildung und eines ersten Studiums, Stbg 2012, 65; *Förster*, Lohnt sich Bildung für den Steuerpflichtigen?, DStR 2012, 486; *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; *Cropp*, Überprüfung der Entfernungspauschale und der Abzugsbeschränkungen für Aufwendungen für ein Arbeitszimmer sowie für die eigene Berufsausbildung am Maßstab des pflichtbestimmten Aufwands, FR 2016, 58; *Cropp*/*Schober*, Ist das Abzugsverbot für Aufwendungen für eine erste Berufsausbildung verfassungswidrig? – Thesen und Gegenthesen zum verfassungsrechtlichen Maßstab des zwangsläufigen, pflichtbestimmten Aufwands, FR 2016, 837; *Meindl-Ringler*, Die Frage der Verfassungskonformität des Ausschlusses des Werbungskostenabzugs für erstmalige Berufsausbildungskosten, DStZ 2016, 308; *Geserich*, Das stete Ringen um den Werbungskostenabzug von Aufwendungen für die berufliche (Erst-)Ausbildung, DStR 2018, 2084; *Veser*/*Schulz*, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten, DStZ 2018, 296; *Hey*, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht – BVerfG vom 19.11.2019 zu den Aufwendungen der Erstausbildung: Für die Zuordnung gemischter Aufwendungen gilt das bloße Willkürverbot, FR 2020, 578; *Maciejewski*, Gestaltungsmöglichkeiten für den steuerlichen Abzug von Berufsausbildungskosten – de lege lata, de lege ferenda, FR 2020, 545.

I. Einordnung des Abs. 9 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

2120 1. Systematische Einordnung des Abs. 9

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 bereits mW 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 stl. unbeachtlichen privaten Lebensführung zuzuordnen sind.

Der Gesetzgeber reagierte zunächst mit dem BeitrRLUmsG auf die Rspr. des BFH (BFH v. 28.7.2011 – VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557; 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 setzte eine Berufsausbildung weder ein Berufsausbildungsverhältnis nach dem Berufsbildungsgesetz noch eine bestimmte Ausbildungsdauer voraus (BFH v. 28.2.2013 – VI R 6/12, BFH/NV 2013, 1166). Die Rspr. widersprach somit den engeren Anforderungen der FinVerw. (BMF v. 22.9.2010 – IV C 4 - S 2227/07/10002:002, 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 wurden, um die Aufwendungen des eigentlichen Studiums abzugsfähig erscheinen zu lassen (RegE zum ZollkodexAnpG v. 26.9.2014, BRDrucks. 432/14).

2. Vereinbarkeit des Abs. 9 mit höherrangigem Recht 2121

Diskussion: Die Verfassungsmäßigkeit der Regelung wurde zunächst kontrovers diskutiert (Verstoß gegen das objektive und subjektive Nettoprinzip; Aufwendungen einer ersten Berufsausbildung als pflichtbestimmter Aufwand; für Verfassungswidrigkeit vgl. *Braun*, Stbg 2012, 65; *Meeh-Bunse/Lühn*, StB 2012, 84; *Meindl-Ringler*, DStZ 2016, 308; *Cropp*, FR 2016, 58 [64]; *Geserich*, DStR 2018, 2084; *Veser/Schulz*, DStZ 2018, 296; für Verfassungsmäßigkeit vgl. aber *Förster*, DStR 2012, 486; *Trossen*, FR 2012, 501; *Cropp/Schober*, FR 2016, 837). Der VI. Senat war von der Verfassungswidrigkeit der Parallelnorm (§ 9 Abs. 6) überzeugt und legte die Frage dem BVerfG vor (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; vgl. dazu Anm. *Trossen*, FR 2015, 40; *Schneider*, HFR 2014, 1064; *Bergkemper*, DB 2014, 2626).

Entscheidung des BVerfG: Das BVerfG hat auf die Vorlagebeschlüsse entschieden, dass § 9 Abs. 6 (und damit auch § 4 Abs. 9) idF des BeitrRLUmsG v. 7.12. 2011 (BGBl. I 2011, 2592) mit dem Grundgesetz vereinbar ist (BVerfG v. 19.11. 2019 – 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274). Für die gesetzliche Differenzierung besteht – nach Messung am Willkürverbot – ein sachlich einleuchtender Grund. Die Begrenzung des SA-Abzugs für Erstausbildungskosten verstößt auch weder gegen das Gebot der StFreiheit des Existenzminimums noch ist sie bei einer Würdigung im Lichte betroffener Grundrechte zu beanstanden (krit. weiterhin § 9 Anm. 608; ebenso *Hey*, FR 2020, 578; zu weiteren Gestaltungsmöglichkeiten *Maciejewski*, FR 2020, 545). Der BFH hat im Nachgang die stattgebenden Urt. der FG aufgehoben (vgl. BFH v. 16.6.2020 – VIII R 4/20, BStBl. II 2021, 11).

Auch 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 (BFH v. 28.7.2011 – VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557; BFH v. 28.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561) gebildet werden konnte (so auch *Drüen* in *Brandis/Heuermann*, § 4 Rz. 924d [11/2020]; aA § 9 Anm. 608). Das BVerfG hat über diese Frage nicht entschieden.

2122 II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 9

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. Die BA müssen somit nach dem förmlichen Abschluss der Erstausbildung entstanden sein. Der Zeitpunkt der förmlichen Zeugniserteilung ist unerheblich, es kommt auf den materiellen Abschluss an.

Satz 2 verweist für die Voraussetzungen einer bereits abgeschlossenen Erstausbildung 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.

2123 III. Rechtsfolge

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.

M. Erläuterungen zu Abs. 10: Übernachtungsmehraufwand von Berufskraftfahrern

I. Einordnung des Abs. 10 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

1. Systematische Einordnung des Abs. 10 2124

§ 4 Abs. 10 wurde durch das Gesetz zur weiteren stl. Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer stl. Vorschriften v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451) eingefügt und ordnet eine entsprechende Anwendung des ebenfalls neu eingefügten § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b an. Die Regelung tritt neben die Regelung zum Verpflegungsmehraufwand (§ 4 Abs. 5 Nr. 5) und ermöglicht die Berücksichtigung von Übernachtungsmehraufwendungen sog. Berufskraftfahrer auch in pauschalierter Form. Dies führt zu einer Vereinfachung gegenüber der bisherigen Erlasslage (BMF v. 4.12.2012 – IV C 5 - S 2353/12/10009, BStBl. I 2012, 1249). Der Verweis auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b Satz 1 führt dazu, dass Kosten der privaten Lebenssphäre (bspw. Aufwendungen für Toiletten sowie Dusch- oder Waschgelegenheiten auf Raststätten und Autohöfen) als BA anerkannt werden. Übernachtungskosten selbst stellen im betrieblichen Bereich BA dar, solange die Übernachtung betrieblich/beruflich veranlasst ist. Übernachtungskosten sind nur gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6a abzugsbeschränkt (s. Anm. 1383).

2. Vereinbarkeit des Abs. 10 mit höherrangigem Recht 2125

Die Einf. einer BA-Pauschale ist mit höherrangigem Recht vereinbar, insbes. wird eine Gleichbehandlung von ArbN und gewerblich tätigen Berufskraftfahrern erreicht. Die Regelung unterscheidet auch nicht danach, ob Aufwendungen im In- oder Ausland entstanden sind. Problematisch ist, dass die Regelung nur Tätigkeiten auf Kfz. erfasst, nicht aber die Aufwendungen von Stpfl. in Zügen/Flugzeugen. Im Bereich der gewerblichen Tätigkeit sind aber auch selbständige Lokführer und Piloten zu verzeichnen, die von der Regelung nicht erfasst werden. Vorrangig stellt die Problematik sich aber im ArbN-Bereich.

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 10 2126

Auswärtige Tätigkeit auf einem Kraftfahrzeug: Abs. 10 ordnet die entsprechende Anwendung von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b an. Der Tatbestand erfordert bei entsprechender Anwendung einen Stpfl., dem während seiner auswärtigen beruflichen Tätigkeit (Anm. 1361) auf einem Kfz. notwendige Mehraufwendungen entstehen. Eine Tätigkeit auf einem Kfz. erfordert einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Kfz. und Tätigkeit. Es genügt nicht, dass das Kfz. als Fortbewegungsmittel zu einer entsprechenden Tätigkeit genutzt wird. Vielmehr macht der Gesetzgeber mit der Verwendung „auf einem Kfz." deutlich, dass er typische Berufskraftfahrer (Lkw-Fahrer, Busfahrer) erfassen will. Auch der Beifahrer wird erfasst (BMF v. 25.11.2020 – IV C 5 - S 2353/19/10011, BStBl. I 2020, 1228, Rz. 131).

Erfasste Kraftfahrzeuge: Die Verweisnorm erfasst Kfz. des ArbG oder eines vom ArbG beauftragten Dritten. Im Bereich der gewerblichen Einkünfte sind damit eigene Kfz. des Stpfl. oder von einem Dritten überlassene Kfz. erfasst. Das Kfz. muss

nicht eigenes BV des Stpfl. sein, die betrieblich veranlasste Übernachtung genügt. Da tatbestandlich eine Tätigkeit „auf einem Kraftfahrzeug" erforderlich ist, erfüllen Übernachtungen in Wohnmobilen (Kfz. iSd § 1 Abs. 2 StVG) nicht die Voraussetzungen.

Übernachtungsmehraufwand: Mehraufwendungen der Übernachtung (zum Begriff der Verpflegungsmehraufwendungen s. Anm. 1360) ist der zusätzliche Aufwand, der dadurch entsteht, dass der Stpfl. aus Anlass der betrieblich bedingten Auswärtstätigkeit nicht an der üblichen und bekannten Stelle (zB im Betrieb oder in der Wohnung) übernachtet, sondern im Kfz. selbst und ihm deshalb im Zusammenhang mit einer Übernachtung weitere Aufwendungen entstehen. Die Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 19/13436, 108 f.) verweist auf die Aufwendungen, die bei Inanspruchnahme einer typischen Übernachtung (Hotel, Pension) in den Übernachtungskosten enthalten sind. Dies sind Gebühren für die Benutzung der sanitären Einrichtungen (Toiletten sowie Dusch- oder Waschgelegenheiten) auf Raststätten und Autohöfen, Park- oder Abstellgebühren des Kfz. auf Raststätten und Autohöfen sowie Aufwendungen für die Reinigung der eigenen Schlafkabine.

Beanspruchung von Verpflegungspauschalen: Die Norm erfordert tatbestandlich, dass die Aufwendungen an Kalendertagen entstehen, an denen der Stpfl. eine Verpflegungspauschale beanspruchen könnte (Anm. 1362). Nicht erforderlich ist, dass die Verpflegungspauschale für eine 24-Stunden-Abwesenheit beansprucht werden kann. Der Verweis erfasst ausdrücklich auch Auslandsreisen. Die Anknüpfung an die Verpflegungspauschalen dient der Vereinfachung (so BTDrucks. 19/13436, 108 f.).

2127 III. Rechtsfolge

Grundsatz: Als Rechtsfolge bestimmt die Regelung bei entsprechender Anwendung, dass der Übernachtungsmehraufwand BA ist. Insoweit wird § 12 Nr. 1 durchbrochen (kein Abzug von Aufwendungen für den Haushalt des Stpfl.). Wie bei allen anderen BA, muss der Stpfl. den Veranlassungszusammenhang darlegen und nachweisen (Anm. 736).

Pauschalierung der Übernachtungsmehraufwendungen: Anstelle der tatsächlichen Aufwendungen kann der Stpfl. eine Pauschale von 8 € für jeden Kalendertag berücksichtigen.

Einheitliche Ausübung: Das Wahlrecht zur Pauschalierung kann der Stpfl. nur einheitlich ausüben. Die entsprechende Anwendung der Regelung führt bei der Anwendung im betrieblichen Bereich uE zur Anwendung für ein Wj. Will der Stpfl. für einzelne Tage höhere Mehraufwendungen als die Pauschale geltend machen, ist der Ansatz der Pauschale für das gesamte Wj. gesperrt. Der Ansatz der Pauschale erfordert aber dennoch, dass der Stpfl. darlegen kann, dass entsprechende Aufwendungen dem Grunde nach tatsächlich entstanden sind.