

6. Vereinnahmung und Verausgabung

§ 11

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), geändert durch EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158)

(1) ¹Einnahmen sind innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. ²Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. ³Der Steuerpflichtige kann Einnahmen, die auf einer Nutzungsüberlassung im Sinne des Absatzes 2 Satz 3 beruhen, insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird. ⁴Für Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit gilt § 38a Abs. 1 Satz 2 und 3 und § 40 Abs. 3 Satz 2. ⁵Die Vorschriften über die Gewinnermittlung (§ 4 Abs. 1, § 5) bleiben unberührt.

(2) ¹Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. ²Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Absatz 1 Satz 2 entsprechend. ³Werden Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet, sind sie insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird; § 42 der Abgabenordnung bleibt unberührt. ⁴Die Vorschriften über die Gewinnermittlung (§ 4 Abs. 1, § 5) bleiben unberührt.

Autor: Prof. Dr. Dieter **Birk**, Münster,
unter Mitarbeit von Jan-Hendrik **Kister**, Wiss. Mitarbeiter, Münster
Gesamtverantwortlicher Herausgeber:
Prof. Dr. Arndt **Raupach**, Rechtsanwalt, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 11

	Anm.		Anm.
A. Überblick zu § 11	1	I. Allgemeines	6
B. Rechtsentwicklung des § 11	2	II. Sondervorschriften zu Abs. 1	7
C. Bedeutung des § 11	3	III. Sondervorschriften zu Abs. 2	8
D. Geltungsbereich des § 11		IV. Verhältnis zu § 42 AO (Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten)	
I. Sachlicher Geltungsbereich . .	4	1. Verhältnis des Abs. 1 zu § 42 AO	9
II. Persönlicher Geltungsbereich	5	2. Verhältnis des Abs. 2 zu § 42 AO	10
E. Verhältnis des § 11 zu anderen Vorschriften			

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Zuflußprinzip**

	Anm.
A. Zeitliche Zuordnung von Einnahmen („Einnahmen sind innerhalb des Kalenderjahres bezogen, ...“, Abs. 1 Satz 1)	
I. Begriff der Einnahmen (Abs. 1 Satz 1)	15
II. Zuordnung zum Kalenderjahr (= Veranlagungszeitraum: „...sind innerhalb des Kalenderjahres bezogen“)	16
B. Zufluß der Einnahmen beim Steuerpflichtigen („... in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind“, Abs. 1 Satz 1)	
I. Allgemeines zum Einnahmezufuß	18
II. Zufluß „beim Steuerpflichtigen“	
1. Der Steuerpflichtige als Steuersubjekt	22
2. Zusammenhang zwischen Zufluß und Abfluß beim Schuldner	23
3. Zufluß bei mehreren Steuerpflichtigen	24
4. Zufluß bei Rechtsnachfolge	25
III. Zufluß von Einnahmen	
1. Objektive Bereicherung (Vermögensmehrung)	
a) Allgemeines	27
b) Zufluß trotz fehlender Dauerhaftigkeit der Vermögensmehrung	28
c) Rückforderung und Bedingung	29
d) Rechtliche Zuflußhindernisse	30
2. Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht	
a) Allgemeines	33
b) Unbeachtlichkeit der Fälligkeit und der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu einem Veranlagungszeitraum	35

	Anm.
c) Unbeachtlichkeit von Verfügungsbeschränkungen	37
d) Zuflußfiktionen	38
3. Vermögensverschiebung (Leistungsaustausch)	41
IV. Grundformen des Zuflusses	
1. Barzahlung, Bankverkehr, Wechsel	45
2. Sonderfall: Gutschrift in den Büchern des Schuldners	
a) Grundsätzliches	50
b) Interessenlage	51
c) Kenntnis des Steuerpflichtigen	52
d) Zahlungsfähigkeit und Zahlungswilligkeit des Schuldners	53
3. Sonstige Erfüllungssurrogate	
a) Überblick	54
b) Aufrechnung (§§ 387 ff. BGB)	55
c) Novation (Schuldumwandlung)	56
d) Erlaß	57
4. Abtretung	58
5. Schuldübernahme	59
V. Zufluß in Sonderfällen	
1. Zufluß von Gewinnanteilen	
a) Gewinnanteile an Personengesellschaften	61
b) Gewinnanteile an Kapitalgesellschaften	62
c) Gewinnanteile einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (§§ 278–290 AktG)	63
d) Gewinnanteile an stiller Gesellschaft	64
2. Vermögensbildung und Zukunftssicherung von Arbeitnehmern	
a) Gewinn- und Vermögensbeteiligungen	68
b) Zufluß aufgrund Versorgungszusagen gegenüber Arbeitnehmern	69

	Anm.		Anm.
C. Abweichungen vom Zuflußprinzip (Abs. 1 Sätze 2, 3 u. 4)		3. Rechtsfolge: Zuordnung der Einnahmen zum Kalenderjahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit	85
I. Zeitliche Zuordnung regelmäßig wiederkehrender Einnahmen (Abs. 1 Satz 2)		II. Verteilung von Entgelten für Nutzungsüberlassungen (Abs. 1 Satz 3)	87
1. Bedeutung des Satzes 2	75	III. Zeitliche Zuordnung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (Abs. 1 Satz 4)	88
2. Voraussetzungen der zeitlichen Zuordnung zu einem anderen Kalenderjahr als dem Zuflußjahr		D. Vorrang der Gewinnermittlungsvorschriften (Abs. 1 Satz 5)	93
a) Überblick	78	E. ABC der Vereinnahmung	100
b) Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen	79		
c) Zufluß kurze Zeit vor oder nach dem Jahreswechsel	80		
d) Wirtschaftliche Zugehörigkeit zu einem anderen Kalenderjahr als dem Zuflußjahr	81		

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Abflußprinzip**

	Anm.		Anm.
A. Absetzung von Ausgaben (Abzug, Abs. 2 Satz 1)		4. Abfluß bei Rechtsnachfolge	111
I. Begriff der Ausgaben (Abs. 2 Satz 1)	101	III. Abfluß von Ausgaben	
II. „Absetzung“ der Ausgaben („sind für das Kalenderjahr abzusetzen“)		1. Objektive Entreicherung (Vermögensminderung)	
1. Abzug im Abflußjahr	102	a) Allgemeines	113
2. Abzugsverbote	103	b) Leistung durch Dritte und an Dritte	114
B. Abfluß von Ausgaben beim Steuerpflichtigen (Abs. 2 Satz 1)		c) Fehlende Dauerhaftigkeit der Vermögensminderung	115
I. Allgemeines zum Ausgabenabfluß	105	d) Rückgängigmachung und Rückzahlung von Ausgaben	116
II. Abfluß beim Steuerpflichtigen		2. Verlust wirtschaftlicher Verfügungsmacht	
1. Der Steuerpflichtige als Steuersubjekt	108	a) Allgemeines	117
2. Zusammenhang zwischen Abfluß und Zufluß beim Gläubiger	109	b) Unbeachtlichkeit der Fälligkeit und der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu einem Veranlagungszeitraum	118
3. Abfluß bei mehreren Steuerpflichtigen	110	3. Vermögensverschiebung (Leistungsaustausch)	119
		IV. Formen des Abflusses (Barzahlung, Bankverkehr, Wechsel)	120

	Anm.		Anm.
<p>C. Abweichungen vom Abflußprinzip (Abs. 2 Sätze 2 und 3)</p> <p>I. Regelmäßig wiederkehrende Ausgaben (Abs. 2 Satz 2) . . . 123</p> <p>II. Verteilung von Entgelten für Nutzungsüberlassungen (Abs. 2 Satz 3) 124</p>		<p>D. Vorrang der Gewinnermittlungsvorschriften (Abs. 2 Satz 4) 126</p> <p>E. ABC der Verausgabung . . 130</p>	

Anhang zu § 11:
§ 82b EStDV (Behandlung größeren
Erhaltungsaufwands bei Wohngebäuden)
(Siebenbüter)

Allgemeine Erläuterungen zu § 11

A. Überblick zu § 11

1

§ 11 ordnet Einnahmen und Ausgaben dem maßgeblichen Besteuerungsabschnitt, das ist das Kalenderjahr (s. § 2 Abs. 7), zu. Er definiert nicht, was Einnahmen und Ausgaben sind. Da aber jede Ermittlung der Werte in einem bestimmten Zeitabschnitt erfolgen muß, der Einkommensbegriff und damit auch der Begriff von Einnahmen und Ausgaben ohne eine zeitliche Komponente nicht denkbar sind, wird diese Periodenzuordnung auch als Bestandteil der Begriffsbestimmung des Einkommens gesehen (E. BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, 31; POPITZ, Einkommensteuer, in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. III, 1926, 406).

Periodenabgrenzung durch das Zu- und Abflußprinzip nach Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1: Einnahmen werden in Abs. 1 Satz 1 dem Kj. zugeordnet, in welchem sie zugeflossen sind (*Zuflußprinzip*), Ausgaben werden in Abs. 2 Satz 1 dem Kj. zugeordnet, in welchem sie geleistet worden sind. Abs. 2 Satz 1 spricht zwar nicht von „abfließen“, „leisten“ einer Ausgabe bedeutet aber „abfließen“, daher die Bezeichnung *Abflußprinzip* (krit. SÖHN/MELLINGHOFF, StuW 1991, 275). Abs. 1 und 2 dienen der *Periodenabgrenzung* zwischen den einzelnen Veranlagungszeiträumen.

Durchbrechung des Zu- und Abflußprinzips in Abs. 1 Sätze 2 und 3 sowie Abs. 2 Satz 2: Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 gelten für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen bzw. Ausgaben kurz vor Beginn oder kurz nach Beendigung des Kj.; sie sind Ausdruck des Prinzips der periodengerechten Zuordnung, das vor allem der Rechnungsabgrenzung beim Betriebsvermögensvergleich zugrunde liegt.

Ausschluß von Gewinneinkünften durch Abs. 1 Satz 5 und Abs. 2 Satz 4: Die Anwendung des Zu- bzw. Abflußprinzips auf die Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 1–3) ist ausgeschlossen, soweit diese durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1, § 5 ermittelt werden. Soweit sie hingegen durch Überschufrechnung (§ 4 Abs. 3) ermittelt werden, kommt § 11 zur Anwendung.

B. Rechtsentwicklung des § 11

2

Durch EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189) wurde erstmals in § 11 ausdrücklich auf den Zu- und Abfluß der Einnahmen bzw. Ausgaben abgestellt, dem Wortlaut nach allerdings erst in zweiter Linie. Gem. Abs. 1 Satz 1 galten Einnahmen innerhalb des Steuerabschnitts als bezogen, in dem sie fällig geworden oder, ohne fällig zu sein, dem Stpfl. tatsächlich zugeflossen waren.

Durch EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261) erfolgte die klare Hinwendung zum Zu- und Abflußprinzip, wie es heute in § 11 geregelt ist. Der Gesetzgeber hob in der amtl. Begr. zu § 11 EStG 1934 hervor, daß das WG dem Stpfl. dann zugeflossen sei, wenn er darüber wirtschaftlich verfügen könne. Für den Abfluß stellte der Gesetzgeber 1934 auf den Zeitpunkt der Leistung ab (RStBl. 1935, 41).

Die Regelung für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen in § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG 1934 bedeutete eine Ausdehnung der in § 11 Abs. 3 EStG 1925 zunächst

nur für den Arbeitslohn gegebenen Vorschriften (amtl. Begr. zu EStG 1934, RStBl. 1935, 41).

Für die Verausgabung sah § 11 Abs. 4 EStG 1925 die entsprechende Anwendung der für Einnahmen geltenden Vorschriften vor. Ohne sachliche Änderung regelt § 11 Abs. 2 seit dem EStG 1934 die Verausgabung selbständig.

Durch EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530) wurde in Abs. 1 ein neuer Satz 3 eingefügt, der das Zuflußprinzip für Einkünfte aus nicht-selbst. Arbeit hinsichtlich laufenden Arbeitlohns durchbricht; der alte Satz 3 wurde zu Satz 4.

Das StEntlG v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402 [407]) erweiterte schließlich diese Durchbrechung auf den Zufluß von pauschaler LSt.

Durch EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158) können Einnahmen und müssen Ausgaben, die für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren geleistet werden, auf den entsprechenden Zeitraum gleichmäßig verteilt werden (Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 3). Die bisherigen Sätze 3 und 4 des Abs. 1 wurden ohne inhaltliche Veränderung zu den Sätzen 4 bzw. 5; Abs. 2 Satz 3 wurde zu Satz 4.

3

C. Bedeutung des § 11

Das EStG sieht eine Abschnittsbesteuerung vor und muß deshalb nicht nur eine Entscheidung darüber treffen, *welche* Einnahmen anzusetzen sind und welche Abzüge vorgenommen werden dürfen, sondern auch darüber, *in welcher Zeiteinheit* die Saldobildung vorzunehmen ist. Diese Aufgabe erfüllt § 11.

Vereinfachungszweck: Da die Überschußrechnung im Gegensatz zum Bestandsvergleich weitgehend ohne Aufzeichnungen der Bestände an WG auskommt, dient sie einer vereinfachten Einkünfteermittlung.

Zu- und Abflußprinzip: § 11 behandelt die Frage, in welchem Besteuerungszeitraum Einnahmen anzusetzen und Ausgaben abzusetzen sind. Ob Einnahmen bzw. Ausgaben iSd. § 11 vorliegen, wird durch andere Vorschriften geregelt (vgl. BFH v. 9.7.1992 – IV R 115/90, BStBl. II 1992, 948 [953]; v. 6.5.1977 – VI R 178/75, BStBl. II 1977, 758 [759]), nämlich für den Bereich der sog. Überschuß Einkünfte durch § 8, für den Bereich der Gewinneinkünfte durch die Begriffe Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 3). Das Zuflußprinzip hat für die Überschuß Einkünfte eine ebenso zentrale Bedeutung wie die bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 für den Gewinnausweis maßgebenden handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (insbes. das *Realisations- und Imparitätsprinzip*, s. § 5 Anm. 220 f.).

► *Das Zuflußprinzip* hat für den Stpfl. den Vorteil, daß er Forderungen nicht schon im Zeitpunkt der Entstehung, sondern erst bei Eingang zu versteuern braucht. Dabei wirkt es sich nachteilig aus, daß es nach dem Zuflußprinzip zur Zusammenballung von Einnahmen kommen kann, zB bei selbstständig Tätigen mit langfristigen Aufträgen (zur Tarifvergünstigung s. § 34 Abs. 3; zu Billigkeitsmaßnahmen s. Anm. 7, 35, 100 „Umsatzsteuer“). Da die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (Zuflußzeitpunkt) von Zufälligkeiten abhängt, uU auch vom Stpfl. beeinflusst werden kann, enthält die Besteuerung auf der Grundlage des Zuflußprinzips etwas Zufälliges bzw. Willkürliches.

► *Das Abflußprinzip:* Hier gilt dem Grundsatz nach Entsprechendes wie für das Zuflußprinzip (s.o.). Schulden des Stpfl. bleiben außer Ansatz, solange er nicht

tatsächlich gezahlt hat. Da der Abflußzeitpunkt (Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht) vom Stpfl. ebenfalls beeinflusst werden kann, kann es zu einer Kumulation von Ausgaben in einer Veranlagungsperiode und damit zu stl. Vorteilen kommen. Zur Beeinflussung des Abflußzeitpunkts durch den Stpfl. s. Anm. 10.

Maßgeblicher Zeitraum: Abs. 1 und Abs. 2 stellen auf das *Kj* ab, da sich nach § 2 Abs. 7 die ESt. nach dem im *Kj*. bezogenen Einkommen bemißt (s. § 2 Anm. 5). Das gilt auch für Gewerbetreibende mit Einnahmen-Überschußrechnung, denn ein vom *Kj*. abweichendes *Wj*. setzt bei Gewerbetreibenden Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich voraus (§ 4a Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 5). Dagegen kommt es bei luf. Betrieben mit Einnahmen-Überschußrechnung auf den Zu- und Abfluß im *Wj*. (idR 1.7.–30.6., § 4a Abs. 1 Nr. 1) an. Insoweit findet § 11 analoge Anwendung.

Anwendung des § 11 in anderen Gesetzen: Die Frage, wann Geldmittel abgeflossen sind, stellt sich auch bei der Anwendung von Leistungsgesetzen, die auf eine bestimmte Verwendung von Einkommen abstellen. So spricht § 4 Abs. 2 Satz 1 WoPG von Aufwendungen, die in einem *Kj*. „geleistet“ worden sind, und § 2 Abs. 1 Satz 1 SparPG von den „im Kalenderjahr geleisteten Sparbeiträgen“. Da auch bei der Anwendung dieser Vorschriften eine „Periodenabgrenzung“ erforderlich ist, sind die zu § 11 entwickelten Grundsätze entsprechend anzuwenden (BFH v. 8.2.1958 – I 5/52 S, BStBl. III 1958, 69).

D. Geltungsbereich des § 11

I. Sachlicher Geltungsbereich

4

Geltung für Überschuß- und Gewinneinkünfte: § 11 gilt für sog. *Überschußeinkünfte* nach § 2 Abs. 2 Nr. 4–7. Die Geltung für Gewinneinkünfte wird durch den Vorbehalt im jeweils letzten Satz der Absätze 1 und 2, der sich auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1 bezieht, eingeschränkt, so daß § 11 im Bereich der Gewinneinkünfte nur anzuwenden ist, wenn der Gewinn durch Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 ermittelt wird (BFH v. 12.11.1997 – XI R 30/97, BFH/NV 1998, 528; v. 15.11.1990 – IV R 103/89, BStBl. II 1991, 228 f.).

Geltung für Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen: Abs. 2 gilt auch für den Abzug von Sonderausgaben (§§ 10 ff., s. § 10 Anm. 8a) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33 ff.), s. Anm. 28.

Geltung für Körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte: Soweit Körperschaften stpfl. Einnahmen aus Überschußeinkünften haben oder Gewinneinkünfte durch Überschußrechnung iSd. § 4 Abs. 3 ermitteln, findet § 11 über § 8 Abs. 1 KStG Anwendung (vgl. Abschn. 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2004).

II. Persönlicher Geltungsbereich

5

§ 11 gilt in gleicher Weise für unbeschr. wie für beschr. Stpfl., bei beschr. Stpfl. für inländ. Einkünfte iSd. § 49 (BFH v. 28.3.1984 – I R 129/79, BStBl. II 1984, 620 [622]), bei unbeschr. Stpfl. auch für Einkünfte aus ausländ. Quellen. Beschränkt stpfl. KapGes. können im Gegensatz zu unbeschr. stpfl. KapGes., die nach § 8 Abs. 2 KStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, nach der sog. iso-

lierenden Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2) auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen haben. Insoweit ist § 11 anzuwenden (s. § 49 Anm. 1210, 1253 f.).

E. Verhältnis des § 11 zu anderen Vorschriften

6

I. Allgemeines

Das Zu- und Abflußprinzip ist schon in § 11 nicht in reiner Form kodifiziert (s. Abs. 1 Satz 2 u. 3, Abs. 2 Satz 2). Darüber hinaus kennt das EStG eine ganze Reihe von Sondervorschriften zu Abs. 1 (s. Anm. 7) und Abs. 2 (s. Anm. 8).

7

II. Sondervorschriften zu Abs. 1

Durchlaufende Posten: Gem. § 4 Abs. 3 Satz 2 scheiden bei der Gewinnermittlung Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aus, die im Namen oder für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden (sog. durchlaufende Posten, s. dazu § 4 Anm. 610 ff.).

Zufluß von Arbeitslohn im Bereich der Vermögensbildung und Zukunftssicherung: s. Anm. 68 f.

Veräußerungsgewinne iSd. § 16 Abs. 2: Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns aus der Aufgabe oder Veräußerung eines luf., gewerblichen oder freiberuflichen Betriebs erfolgt durch Gewinnermittlung nach dem Betriebsvermögensvergleich (auch wenn bis dahin eine Überschubrechnung nach § 4 Abs. 3 durchgeführt wurde, ebenso BFH v. 21.9.1982 – VIII R 140/79, BStBl. II 1983, 289); s. auch Anm. 100 „Nachträgliche Einnahmen“.

Veräußerungsgewinne iSd. § 17: Für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 17 Abs. 2 gilt § 11 *nicht*.

BFH v. 17.4.1997 – VIII R 47/95, BStBl. II 1998, 102 (103); v. 9.9.1986 – VIII R 95/85, BFH/NV 1986, 731; v. 2.10.1984 – VIII R 20/84, BStBl. II 1985, 428; v. 12.2.1980 – VIII R 114/77, BStBl. II 1980, 494; zum Auflösungsverlust s. BFH v. 1.9.1997 – VIII B 105/96, BFH/NV 1998, 450.

Entlohnung für mehrjährige Tätigkeit: Für Einkünfte, die die Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit sind, gilt das Zuflußprinzip (BFH v. 22.7.1993 – VI R 104/92, BStBl. II 1993, 795 f.). § 34 Abs. 3 gewährt jedoch eine Tarifiermäßigung für die in einem VZ zufließenden Einkünfte, um entstehende Härten zu beseitigen (BFH v. 10.6.1983 – VI R 106/79, BStBl. II 1983, 575).

Kapitalertragsteuer: Sonderregelungen für den Zufluß von Kapitalerträgen finden sich in § 44 Abs. 2 und 3. Die in diesen Vorschriften genannten Zuflußfiktionen gelten allerdings nur für die KapErtrSt. (str., glA TRZASKALIK in K/S/M, § 11 Rn. A 16), insoweit allerdings auch bei Geltung eines DBA, welches diesbezüglich keine Regelungen enthält (bzgl. DBA Schweiz s. BFH v. 8.7.1998 – I R 57/97, BStBl. II 1998, 672 [674]).

Billigkeitsregelungen: Eine Reihe von Verwaltungsrichtlinien oder -anweisungen lassen aus Billigkeitsgründen eine Durchbrechung des Zu- und Abflußprinzips zu, um die Progressionswirkung bei zusammengeballten Einkünften zu mildern. Zu *Mieterzuschüssen* und *Mietvorauszahlungen* s. Anm. 35. Zur abweichenden Verteilung bei unbilligen Ergebnissen gem. § 163 AO s. FG München v. 2.4.1984, EFG 1984, 555, rkr.

Eigene Einkünfte und Bezüge eines Kindes nach § 32 Abs. 4 Satz 2: Für die Zurechnung gilt grds. das Zuflußprinzip (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 57/00, BStBl. II 2002, 746 [747]; v. 16.4.2002 – VIII R 76/01, BStBl. II 2002, 525 f.; v. 16.4.2002 – VIII R 96/01, BFH/NV 2002, 1027). Allerdings ist für die Aufteilung der Einkünfte und Bezüge innerhalb eines Kj. nach neuester Rspr. auf die wirtschaftliche Zuordnung und damit nicht auf § 11 Abs. 1 abzustellen, denn nach § 32 Abs. 4 Satz 6 ist maßgeblich, auf welchen Zeitraum die Einkünfte und Bezüge „entfallen“, und nicht, wann sie zufließen.

BFH v. 14.5.2002 – VIII R 57/00, BStBl. II 2002, 746 (747 f.); v. 16.4.2002 – VIII R 76/01, BStBl. II 2002, 525 (526): Entlassungsgeld eines Zivildienstleistenden zur Eingliederung in das Berufsleben ist dem Zeitraum der folgenden Berufsausbildung zuzurechnen; BFH v. 1.3.2000 – VI R 162/98, BStBl. II 2000, 459 (461) bzgl. Weihnachtsgeld; aA FG Nürnberg v. 21.10.1997, EFG 1998, 956 (957), rkr.

III. Sondervorschriften zu Abs. 2

8

Absetzung für Abnutzung: Trotz Abflusses von Aufwendungen im Bereich einkunftserzielender Tätigkeit kommt eine Berücksichtigung im Abflußjahr nicht in Betracht, wenn die Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung eingreifen.

► *Für den Bereich der sog. Gewinneinkünfte mit Überschussermittlung* gem. § 4 Abs. 3 sind die Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringering zu beachten. Dazu zählen neben §§ 7 ff. auch § 6 Abs. 2 (s. § 6 Anm. 1251). Für die Berücksichtigung der Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von nicht abnutzbaren WG des Anlagevermögens (zB unbebaute Grundstücke) enthält § 4 Abs. 3 Satz 4 eine Sonderregelung.

► *Für den Bereich der sog. Überschusseinkünfte* bestimmt § 9 Abs. 1 Nr. 7, daß Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringering und erhöhte Absetzungen WK sind. Die Regelung setzt voraus, daß Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen entstanden sind, und verteilt diese entsprechend dem mehrperiodigen Nutzungspotential auf mehrere VZ (str., vgl. § 9 Anm. 588 mwN).

Sondervorschriften für die Verteilung bestimmter Erhaltungsaufwendungen finden sich in §§ 11a, 11b EStG und §§ 82a Abs. 3, 82b EStDV.

Einkünfte aus Leistungen nach § 22 Nr. 3: Nach § 22 Nr. 3 Satz 3 dürfen WK, soweit sie die Einnahmen aus dieser Einkunftsart übersteigen, nicht berücksichtigt werden (Ausschluß des Verlustausgleichs). Probleme ergeben sich, wenn Zu- und Abflußjahr auseinander fallen. Da § 11 auch für die Einkünfte nach § 22 gilt (s. Anm. 4), führte § 22 Nr. 3 Satz 3 aF zu einem völligen Ausschluß des Abzugs von WK, wenn diese nicht im Zuflußjahr angefallen waren. Deshalb sollten nach BFH v. 3.6.1992 – X R 91/90 (BStBl. II 1992, 1017) WK abweichend von § 11 Abs. 2 im Jahr des Zuflusses der Einnahme abziehbar sein. Bei noch nicht sicher feststehenden Ausgaben sollte der Bescheid gem. § 165 Abs. 2 oder § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO geändert werden.

Diese aus Billigkeitsgründen gebotene Abweichung vom Abflußprinzip ist nach Einführung des Satzes 4 nicht mehr erforderlich, da durch die Möglichkeit des Verlustabzugs WK auf diesem Wege Berücksichtigung finden können. Für eine vom Wortlaut des Gesetzes abweichende Behandlung des Abflusses bleibt zumindest für den Regelfall kein Raum mehr (aA WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 11 Rn. 327; SCHMIDT/WACKER XXIII. § 22 Rn. 143; s. auch § 22 Anm. 377).

Spekulationsgeschäfte: Gleiches gilt für WK bei Spekulationsgeschäften (vgl. zur alten Rechtslage BFH v. 17.7.1991 – X R 6/91, BStBl. II 1991, 916; WKAbzug im Jahr des Zuflusses). § 23 Abs. 3 Satz 8 enthält ebenfalls ein Verlustausgleichsverbot, der neu eingeführte Satz 9 gewährt eine Verlustabzugsmöglichkeit. Damit entfällt auch diesbezüglich regelmäßig die Rechtfertigung für eine Abweichung vom Abflußprinzip (so auch BLÜMICH/GLENK, § 11 Rn. 95 „Spekulationsgeschäft“).

Sonderausgaben (SA): Trotz des endgültigen Abfließens von SA kann es gem. § 10 Abs. 5 zu einer Nachversteuerung kommen. Dabei wird allerdings nicht das Abflußprinzip modifiziert, sondern es entfällt wegen der Zweckverfehlung der Abzugsvorschrift rückwirkend die Berücksichtigungsfähigkeit der Aufwendungen, so daß für das Jahr des SA-Abzugs eine Nachsteuer in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen Steuerfestsetzung und Steuerfestsetzung ohne SA-Abzug festgesetzt wird (§§ 30, 31 EStDV; s. § 10 Anm. 459).

Außergewöhnliche Belastungen (agB): Der Abzug von Aufwendungen als agB setzt voraus, daß die Aufwendungen „erwachsen“. UE hat dieser Begriff nicht die Bedeutung eines zeitlichen Abgrenzungskriteriums. Vielmehr kommt es für den Abzug in entsprechender Anwendung des § 11 Abs. 2 ebenfalls auf den Zeitpunkt des Abflusses an (dazu näher § 33 Anm. 59).

IV. Verhältnis zu § 42 AO (Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten)

9 1. Verhältnis des Abs. 1 zu § 42 AO

Der Zu- und Abfluß ist stets mit der Erlangung bzw. dem Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ohne Rücksicht auf die Fälligkeit oder eine rechtliche Zahlungsverpflichtung gegeben, so daß ein gewisser Gestaltungsspielraum für den Stpfl. entsteht. Der Gesetzgeber hat durch die Normierung des Zu- und Abflußprinzips in Kauf genommen, daß es durch die Zusammenballung von Einnahmen bzw. WK in einem VZ zu stl. Zufallsergebnissen kommen kann, die ggf. zu einer erheblichen stl. Be- oder Entlastung führen (BFH v. 7.11.2001 – XI R 24/01, BStBl. II 2002, 351 [352]; v. 24.9.1985 – IX R 2/80, BStBl. II 1986, 284 [286]; FG Düss. v. 26.3.1999, EFG 1999, 964 [965], rkr.). Diesen Spielraum kann der Stpfl. nutzen, solange die Grenze des § 42 AO nicht überschritten ist (zu den Voraussetzungen der Steuerumgehung s. Einf. ESt Anm. 466, 467).

Mißbrauch verneint: Kein Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten liegt vor, wenn wirtschaftlich vernünftige Gründe für das Vorziehen oder das Hinauszögern des Zufließens vorliegen. Dabei hat man grds. davon auszugehen, daß der Stpfl. seine tatsächlichen Verhältnisse so gestalten kann, wie es für ihn am vorteilhaftesten ist. So liegt kein Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten vor, wenn Vorauszahlungen auf eine wiederkehrende Schuld vereinbart und geleistet werden (zu Miet- und Pachtvorauszahlungen s. Anm. 35).

Mißbrauch bejaht: Ein Gestaltungsmißbrauch wird von der Rspr. angenommen, wenn Zahlungen im voraus ohne wirtschaftlich vernünftigen Grund geleistet werden, zB bei Zahlung vor Fälligkeit oder über das Geschuldete hinaus.

BFH v. 11.8.1987 – IX R 163/83, BFHE 152, 440; v. 23.9.1986 – IX R 113/82, BStBl. II 1987, 219; bzgl. Vorauszahlung von Treuhänder- und Haftungsgebühren, Verwaltungskosten, Mietgarantie vor Bezugsfertigkeit.

► *Rechtsfolge:* Gem. § 42 Abs. 1 Satz 2 AO entsteht im Falle des Mißbrauchs der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessene

nen rechtlichen Gestaltung entstanden wäre. Deshalb führt § 42 AO idR nicht zur völligen Nichtberücksichtigung einer verlagerten Zahlung. Vielmehr ist die angemessene Leistung im Kj. der Zahlung, der Rest in dem Kj., zu dem die Zahlung wirtschaftlich gehört, zu berücksichtigen.

2. Verhältnis des Abs. 2 zu § 42 AO

10

Mißbräuchliches Handeln: Der BFH nimmt im Hinblick auf den Abfluß nur dann einen Mißbrauch an, wenn damit willkürliche Manipulationen der Steuer-schuld bezweckt sind.

BFH v. 27.7.1999 – VIII R 36/98, BStBl. II 1999, 769 (770) betr. Zahlung von Stückzinsen; v. 24.9.1985 – IX R 2/80, BStBl. II 1986, 284 betr. vorausgezählte, aber noch nicht fällige Schuldzinsen; v. 25.1.1963 – VI 69/61 U, BStBl. III 1963, 141 betr. die Entrichtung höherer KiSt. als tatsächlich geschuldet, um höheren SA-Abzug zu erreichen; v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267 betr. Pachtvorauszahlungen, die neben dem laufenden Pachtzins geleistet werden; v. 23.9.1986 – IX R 113/82, BStBl. II 1987, 219 betr. Vorauszahlung von WK – mit Anm. DRENSECK, FR 1987, 119; KOTTKE, Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, 10. Aufl. 1994, 311; s. auch Anm. 130 „Damnum“.

Gestaltungsspielräume: Es bestehen jedoch auch beim Abfluß, der auf den tatsächlichen Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht abstellt, gewisse Gestaltungsspielräume, die es uU ermöglichen, eine Ausgabe in verschiedenen VZ wirksam werden zu lassen (BFH v. 24.9.1985 – IX R 2/80, BStBl. II 1986, 284 [286]). Daher ist allein die Absicht, Steuern zu sparen, noch keine rechtsmißbräuchliche Gestaltung.

BFH v. 7.11.2001 – XI R 24/01, BStBl. II 2002, 351 (352); v. 17.11.1999 – I R 11/99, BFH/NV 2000, 776 (778); ähnlich SEER, DStR 1987, 603, der allerdings in § 11 nur ein technisches Prinzip geregelt sieht, dessen sich der Stpfl. nach Gutdünken bedienen könne; noch weiter gehend BLÜMICH/GLENK, § 11 Rn. 35, wonach für die Anwendung des § 42 AO im Rahmen des § 11 so gut wie gar kein Raum bleibe. Diese Ansicht dürfte durch die Neuregelung in Abs. 2 Satz 3, 2. HS (s. dazu Anm. 2) überholt sein, wonach § 42 AO ausdrücklich für Vorauszahlungen für Nutzungsüberlassungen anwendbar bleibt.

Einstweilen frei.

11–14

Erläuterungen zu Abs. 1: Zuflußprinzip

A. Zeitliche Zuordnung von Einnahmen („Einnahmen sind innerhalb des Kalenderjahres bezogen, ...“, Abs. 1 Satz 1)

I. Begriff der Einnahmen (Abs. 1 Satz 1)

15

Für die Überschubeinkünfte bestimmt § 8 Abs. 1 als Einnahmen alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Stpfl. im Rahmen einer dieser Einkunftsarten zufließen. § 11 erstreckt sich sowohl auf Einnahmen iSd. § 8 Abs. 1 als auch auf Betriebseinnahmen nach § 4 Abs. 3, wobei jedoch diese Begriffe weitgehend deckungsgleich sind (s. § 8 Anm. 5).

Zufluß als Element des Einnahmebegriffs: Abs. 1 Satz 1 enthält als Tatbestandsmerkmal den Zufluß von Einnahmen und als Rechtsfolge deren periodenmäßige Zuordnung („sind ... bezogen“). Von § 11 Abs. 1 abweichend, enthält

§ 8 Abs. 1, der die Einnahmen definiert, den Zufluß als Element des Einnahmebegriffs. Beide Vorschriften sind also nicht vollständig aufeinander abgestimmt. Nimmt man beide Vorschriften zusammen, so ergibt sich, daß dem Zufluß eine zweifache Bedeutung zukommt:

- Er ist Element des Einnahmebegriffs und soll garantieren, daß der Staat erst den realisierten Vermögenszuwachs belastet, und
- er ist Element der Vereinnahmung und als solches Voraussetzung für die richtige zeitliche Zuordnung (Periodenabgrenzung, s. § 8 Anm. 6).

Daraus folgt, daß immer dann, wenn Einnahmen fingiert werden, auch der Zufluß fingiert wird (dazu Anm. 38; LADEMANN/FITSCH, § 11 Rn. 19).

16 **II. Zuordnung zum Kalenderjahr (= Veranlagungszeitraum:
„...sind innerhalb des Kalenderjahres bezogen“)**

Abs. 1 Satz 1 sieht als Rechtsfolge den Bezug der Einnahmen vor. Diese Rechtsfolge ist zugleich Tatbestandsmerkmal des § 25 Abs. 1: Die ESt. wird nach dem Einkommen veranlagt, das der Stpfl. im Veranlagungszeitraum (VZ = Kj.) bezogen hat.

17 Einstweilen frei.

B. Zufluß der Einnahmen beim Steuerpflichtigen („... in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind“, Abs. 1 Satz 1)

18 **I. Allgemeines zum Einnahmezufuß**

Schrifttum: TRZASKALIK, Zuflußprinzip und periodenübergreifende Sinnzusammenhänge, StuW 1985, 222; HIRSCH, Das Abflußprinzip als Konkretisierungsstufe des Leistungsfähigkeitsprinzips beim Ansatz von Werbungskosten, 1987; PAUS, Werbungskostenabzug bei Vermögenslosigkeit des Miteigentümers, INF 2002, 235.

Dem Stpfl. müssen die Einnahmen zugeflossen sein; er muß also die folgenden Voraussetzungen des Zufießens in seiner Person (s. Anm. 22 f.) verwirklichen:

- eine objektive Bereicherung (s. Anm. 26 ff.),
- Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (s. Anm. 33 ff.) und
- eine Vermögensverschiebung (von außen) auf den Stpfl. (s. Anm. 41 ff.).

Zufluß ist ein tatsächlicher Vorgang, der zur Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht führt. Das bedeutet, daß es nicht darauf ankommt, für welchen Zeitraum Zahlungen oder Gutschriften usw. erfolgen.

19–21 Einstweilen frei.

II. Zufluß „beim Steuerpflichtigen“

22 **1. Der Steuerpflichtige als Steuersubjekt**

Wenn § 11 Abs. 1 vom „Stpfl.“ spricht, meint er damit das den Steuertatbestand der Einkünfteerzielung verwirklichende Steuersubjekt iSd. § 2 Abs. 1 und knüpft gleichzeitig an § 1 an (s. dazu § 2 Anm. 62). Daraus ergeben sich Folgen für Fälle

des Zuflusses bei mehreren Stpfl. (s. Anm. 24) und bei Rechtsnachfolge (s. Anm. 25).

2. Zusammenhang zwischen Zufluß und Abfluß beim Schuldner

23

Von der buchmäßigen Behandlung beim Schuldner hängt der Zufluß beim Gläubiger grds. nicht ab (zur Gutschrift in den Büchern des Schuldners s. Anm. 50 ff.). Zum zeitlichen Auseinanderfallen kann es kommen, da es beim Zufluß auf den Leistungserfolg (Anm. 33) und beim Abfluß auf die Leistungshandlung ankommt (Anm. 117). Ob der buchführende Schuldner Rückstellungen oder Verbindlichkeiten einzustellen hat, richtet sich gem. § 5 Abs. 1 nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung. Für den Zufluß beim Gläubiger kommt es allein auf die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an.

RFH v. 25.4.1928, RStBl. 1928, 213; ebenso BFH v. 3.7.1964 – VI 262/63 U, BStBl. III 1965, 83; v. 4.9.1959 – VI 166/58, BB 1960, 70.

3. Zufluß bei mehreren Steuerpflichtigen

24

Nach der Rspr. des BFH ist die PersGes. für die ESt. insoweit Steuerrechtssubjekt, als sie in der gesamthänderischen Verbundenheit ihrer Gesellschafter Merkmale eines Besteuerungstatbestands verwirklicht, welche den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; v. 19.8.1986 – IX S 5/83, BStBl. II 1987, 212 [214]). Erlangen demnach mehrere Stpfl. die wirtschaftliche Verfügungsmacht in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit, so tritt bei jedem von ihnen entsprechend der tatsächlichen Vermögensverschiebung (s. Anm. 41) anteilmäßig ein Zufluß ein.

Bei Gemeinschaften und Personengesellschaften (zB Erben- oder Grundstücksgemeinschaften, Wohnungseigentümergeinschaften und Sozietäten von Freiberuflern, nichtbuchführende BGB-Ges. von Gewerbetreibenden), die Überschußeinkünfte oder durch Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 ermittelte Gewinneinkünfte haben, fließen die Einnahmen dem einzelnen Beteiligten regelmäßig in dem Zeitpunkt anteilig zu, in welchem die Einnahmen bei der Gesellschaft (Gemeinschaft) eingehen. Die Zahlung an nur einen der Beteiligten reicht grds. nicht aus, es sei denn, es liegt eine (konkludente) Genehmigung der anderen Beteiligten vor (FG Düss. v. 25.6.1993, EFG 1994, 104 [105], rkr.: Mitgläubigerschaft iSv. § 432 BGB).

Bruchteilstgemeinschaften: Dieselben Grundsätze finden auch Anwendung auf Bruchteilstgemeinschaften (BFH v. 7.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322; zur Kritik s. WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, Anh. § 11 „Bruchteilstgemeinschaft“).

4. Zufluß bei Rechtsnachfolge

25

Tritt ein Fall der Rechtsnachfolge (Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge s. § 2 Anm. 159–164; zum Zufluß der Gegenleistung bei Abtretung s. Anm. 58) ein, so entscheidet sich die Frage, wem die Einnahmen zugeflossen sind, ebenfalls danach, ob der Rechtsvorgänger oder der Rechtsnachfolger wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt hat (BFH v. 19.5.1981 – VIII R 143/78, BStBl. II 1981, 665). Es kommt nicht darauf an, für welche Zeit die Einnahmen wirtschaftlich bestimmt waren, sondern nur darauf, wer die Zahlungen erhalten hat. Zinsen aus im Erbgang übergegangenen *festverzinslichen Wertpapieren* gehören beim Erben

auch insoweit zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen, als sie auf den Zeitraum bis zum Tod des Erblassers entfallen.

BFH v. 11.8.1971 – VIII R 76/70, BStBl. II 1972, 55; ebenso v. 9.3.1982 – VIII R 160/81, BStBl. II 1982, 540, für die Einzelrechtsnachfolge durch Vertrag zugunsten Dritter auf den Todesfall, §§ 328, 330 BGB; OFD Frankfurt. v. 17.7.1995, BB 1995, 2148.

Die gegenteilige Auffassung von TRZASKALIK (in K/S/M, § 11 Rn. B 106), der die Einnahmen dem Erblasser zurechnen will, da sie von diesem erwirtschaftet wurden, verkennt, daß neben dem Erwirtschaften von Einnahmen der Zufluß, also eine Vermögensmehrung, für die Besteuerung maßgebend ist, § 8 Abs. 1. Da gem. § 1922 BGB der Erbe in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt, muß dem Erben die wirtschaftliche Betätigung des Erblassers zugerechnet werden (vgl. § 24 Nr. 2).

26 Einstweilen frei.

III. Zufluß von Einnahmen

1. Objektive Bereicherung (Vermögensmehrung)

27 a) Allgemeines

Der Zufluß setzt beim Stpfl. eine objektive Bereicherung, dh. eine Vermögensmehrung voraus (vgl. § 8 Anm. 25).

BFH v. 7.12.1984 – VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164 (166); v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39 (40); v. 21.7.1987 – VIII R 211/82, BFH/NV 1988, 224.

Leistung an Dritte bewirken eine objektive Bereicherung und führen so zum Zufluß, wenn an den Dritten für Rechnung des Stpfl. geleistet worden ist (BFH v. 30.5.2001 – VI R 159/99, BStBl. II 2001, 815; FG Ba.-Württ. v. 15.7.2004, EFG 2004, 1827, rkr.). Werden von einem Dritten als Bevollmächtigten des Stpfl. Zahlungen entgegengenommen, so tritt damit grds. ein Zufluß beim Vollmachtgeber ein (BFH v. 20.2.1964 – IV 4/61 U, DStR 1964, 358 Nr. 285; v. 10.12.1985 – VIII R 15/83, BStBl. II 1986, 342; s. auch § 19 Anm. 123). Bei Zukunftssicherungsleistungen (zB Beitragsaufwendungen des ArbG an eine Direktversicherung) wird unter dem Gesichtspunkt des abgekürzten Zahlungswegs Zufluß beim ArbN im Zeitpunkt der Zahlung an die Versorgungseinrichtung angenommen (s. Anm. 69).

Bei Zahlungen auf ein Treuhandkonto (zB Notaranderkonto) fließt die Zahlung dem treugebenden Stpfl. grds. erst im Zeitpunkt der Auszahlungsreife zu (FG Bbg. v. 23.7.1998, EFG 1998, 1585 [1586], rkr.); s. zum Abfluß Anm. 114.

28 b) Zufluß trotz fehlender Dauerhaftigkeit der Vermögensmehrung

Es kommt nicht darauf an, daß die eingetretene Vermögensmehrung von Dauer ist. Das „Behaltendürfen“ ist nicht Merkmal des Zuflusses.

BFH v. 14.12.1999 – IX R 69/98, BStBl. II 2000, 197 (198); v. 30.7.1997 – I R 11/96, BFH/NV 1998, 308; v. 1.10.1993 – III R 32/92, BStBl. II 1994, 179 (182); v. 13.10.1989 – III R 30–31/85, BStBl. II 1990, 287 (289); BLÜMICH/GLENK, § 11 Rn. 18; Nds. FinMin. v. 12.3.1986, BB 1986, 717 zur Rückzahlung von Arbeitslohn; BMF v. 15.11.1984, BStBl. I 1984, 561 Tz. 34 zur Nießbrauchsablösung. AA TRZASKALIK in K/S/M, § 11 Rn. B 71 ff.

Stellt sich später heraus, daß der Stpfl. den ihm zunächst zugegangenen Wert in einem späteren VZ zurückgewähren muß, so entfällt die Verfügungsmacht nicht

rückwirkend, sondern erst mit dem Vollzug der Rückgabe, so daß dieser Vorgang nach § 11 Abs. 2 erst in einem späteren VZ als Ausgabe (negative Einnahme) zu berücksichtigen ist.

BFH v. 30.1.1975 – IV R 190/71, BStBl. II 1975, 776 mit Anm. RASENACK, FR 1976, 306; v. 1.3.1977 – VIII R 106/74, BStBl. II 1977, 545; v. 29.4.1982 – IV R 95/79, BStBl. II 1982, 593.

c) Rückforderung und Bedingung

29

Rückforderung: Fließen Einnahmen wieder ab, so handelt es sich um Ausgaben. Auch wenn gleichzeitig mit der Einnahme ein *Rückforderungsanspruch* (etwa wegen rechtsgrundloser Leistung nach § 812 BGB) entsteht, hindert dies gem. dem sog. Istprinzip nicht den Zufluß der Einnahme, da der Stpfl. die wirtschaftliche Verfügungsmacht zunächst erlangt (BFH v. 30.7.1997 – I R 11/96, BFH/NV 1998, 308; v. 13.10.1989 – II R 30–31/85, BStBl. II 1990, 287 (289); § 8 Anm. 17; krit. TRZASKALIK in K/S/M, § 11 Rn. B 71 ff.).

Der Rückforderungsanspruch wirkt sich erst bei Realisierung (Rückzahlung) steuerlich aus (s. § 9 Anm. 80). Das gilt nach der Rspr. auch dann, wenn im Zeitpunkt der EStVeranlagung bereits feststeht, daß ein Teil der Einnahmen (zB Vorschüsse) zurückzahlen ist.

BFH v. 5.9.2001 – I R 60/00, 61/00, BFH/NV 2002, 222; v. 13.10.1989 – III R 30–31/85, BStBl. II 1990, 278 (289); v. 29.4.1982 – IV R 95/79, BStBl. II 1982, 593 mit Anm. OFFERHAUS, BP 1982, 230; krit. WOLF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 11 Rn. 122; RASENACK, FR 1976, 306, der mit Recht die Frage aufwirft, warum die Darlehenshingabe anders behandelt wird.

Bedingung:

► *Auflösende Bedingung:* Gem. § 158 Abs. 2 BGB endet mit Eintritt der auflösenden Bedingung die Wirkung des Rechtsgeschäfts. Mit Erhalt der Vermögensmehrung ist Zufluß anzunehmen (BFH v. 29.4.1982 – IV R 95/79, BStBl. II 1982, 593), denn die Leistungsfähigkeit des Empfängers ist bereits in diesem Zeitpunkt erhöht. Die Rückzahlung des erlangten Vermögensvorteils nach Bedingungseintritt wird zu Recht erst im Jahr des Abflusses berücksichtigt (nach Ansicht des BFH als negative Einnahme; uE liegen WK bzw. BA vor, s. § 8 Anm. 33; § 9 Anm. 80), denn erst zu diesem Zeitpunkt tritt eine Minderung der Leistungsfähigkeit ein.

► *Aufschiebende Bedingung:* Bei einer Zuwendung unter einer aufschiebenden Bedingung erfolgt der Zufluß erst mit Bedingungseintritt (s. BFH v. 2.3.1993 – VIII R 13/91, BStBl. II 1993, 602 [603] bzgl. Zinsgarantie unter der Voraussetzung der Beendigung der Kapitalanlage; v. 18.6.1980 – I R 72/76, BStBl. II 1980, 741 bzgl. Erfolgsprämie).

Steuerklauseln: s. Einf. ESt Anm. 710 ff.

Kritik im Schrifttum: Die vorstehend zitierte Rspr. des BFH kann, wenn Zufluß und spätere Rückzahlung in verschiedenen Kj. liegen, zu Vor- oder Nachteilen führen, wenn in den verschiedenen Kj. die Steuerbelastung unterschiedlich hoch ist. Deshalb kritisiert TRZASKALIK (in K/S/M, § 11 Rn. B 77 ff., und StuW 1985, 222) diese Rspr. Der Sinnzusammenhang zwischen Erhalt und Rückgewähr der Leistung dürfe nicht außer acht gelassen werden. Der bestehende Schwebezustand werde erst durch die Rückzahlung beendet, so daß diese durch entsprechende Anwendung des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO in dem Kj., in dem der Zufluß erfolgte, berücksichtigt werden müsse.

Stellungnahme: Dieser Kritik ist nicht zu folgen. Die möglicherweise entstehenden Vor- oder Nachteile für den Stpfl. sind durch das Wesen der Abschnittsbesteuerung begründet (BFH v. 29.6.1982 – VIII R 6/79, BStBl. II 1982, 755 [758]). Die Annahme eines Schwebezustands ist nicht möglich, da der Zufluß ein tatsächlicher Vorgang ist und das Behaltendürfen keine Voraussetzung für die Bejahung des Zuflusses ist. Eine entsprechende Anwendung des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO kommt nicht in Betracht.

BFH v. 13.12.1963 – VI 22/61 S, BStBl. III 1964, 184; FG Nürnberg v. 8.8.1980, EFG 1981, 86, rkr.; TIPKE/KRUSE, AO § 175 Rn. 30; aA FG Münster v. 6.11.1968, EFG 1969, 124, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 19.12.2002, EFG 2003, 623 (624) betr. Rückzahlung überzahlten Arbeitslohns, Rev., Az. BFH: VI R 17/03; JUDEICH, BB 1961, 673.

30 d) Rechtliche Zuflußhindernisse

An der Vermögensmehrung und damit am Zufluß fehlt es jedoch, wenn dem Stpfl. von vornherein die Verfügungsberechtigung fehlt, wenn er zB Güter nur zur *Aufbewahrung* erhält oder wenn es sich um *Darlehen* oder *durchlaufende Posten* handelt (s. § 8 Anm. 38).

Das gleiche gilt, wenn der Stpfl. aus Rechtsgründen an der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht gehindert ist. Das ist zB der Fall, wenn der Schuldner ein *Zurückbehaltungsrecht* (§§ 273, 320 BGB), *Verjährung* (§ 214 BGB) oder sonstige *rechtsbestimmende Einreden* geltend macht oder wenn die Forderung durch *rechtsvernichtende Einwendungen* wie *Erlaß* (§ 397 BGB), *Verwirkung* (§ 242 BGB) untergeht. Auch der *bedingungslose Verzicht* verhindert den Zufluß (BFH v. 30.7.1993 – VI R 87/92, BStBl. II 1993, 884). Allerdings kann der Erlaß einer Forderung (Verzicht) zum Zufluß führen, wenn er als geldwerter Vorteil den Einnahmebegriff erfüllt, wenn also zB der ArbG dem ArbN eine Schuld als Lohn für dessen Arbeitsleistung erläßt (BFH v. 27.3.1992 – VI R 145/89, BStBl. II 1992, 837 [838]). Kein Zufluß liegt vor, wenn der Stpfl. seinen Schuldner beerbt und seine Forderung – infolge Konfusion – untergeht (FG Düss. v. 29.6.1964, EFG 1965, 6, rkr.; aA FG Nürnberg v. 5.11.1993 – VI 215/90, nv., betr. Erlöschen einer Tantiemeforderung durch unentgeltlichen Betriebsübergang).

31–32 Einstweilen frei.

2. Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht

33 a) Allgemeines

Die wirtschaftliche Verfügungsmacht kann nicht nur durch tatsächliche Vorgänge erlangt werden (wie zB bei der Barzahlung), sondern kann sich auch in der Abgabe bloßer Willenserklärungen erschöpfen (wie zB bei der Aufrechnung, s. Anm. 55).

Herbeiführung des Leistungserfolgs: Der Stpfl. muß über den Gegenstand des Zuflusses tatsächlich die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangen.

BFH v. 18.12.2001 – IX R 74/98, BFH/NV 2002, 643; v. 30.1.1975 – IV R 190/71, BStBl. II 1975, 776; v. 14.2.1984 – VIII R 221/80, BStBl. II 1984, 480 (482).

Dies ist idR dann der Fall, wenn der Leistungserfolg eingetreten ist. Eine bloße Vermögensmehrung durch Erwerb einer Forderung reicht nicht aus, vielmehr wird der Zufluß durch tatsächliche Zahlung oder einen der Zahlung vergleichbaren wirtschaftlichen Vorgang, wie Verrechnung oder Gutschrift, bewirkt.

BFH v. 9.11.1999 – VIII B 96/99, BFH/NV 2000, 473; v. 10.12.1985 – VIII R 15/83, BStBl. II 1986, 342 (343) mwN; v. 21.7.1987 – VIII R 211/82, BFH/NV 1988, 224; v. 13.10.1987 – VIII R 156/84, BStBl. II 1988, 252 (257).

Es ist für den Zufluß auch ausreichend, wenn der Gläubiger von dem leistungsfähigen und leistungswilligen Schuldner in die Lage versetzt wird, den Leistungserfolg ohne dessen Zutun herbeizuführen (BFH v. 11.5.1999 – VIII R 70/95, BFH/NV 2000, 18 [20]; v. 30.10.1980 – IV R 97/78, BStBl. II 1981, 305).

Einstweilen frei; bish. Anm. 34 s. jetzt Anm. 35.

34

b) Unbeachtlichkeit der Fälligkeit und der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu einem Veranlagungszeitraum

35

Fälligkeit: Auf die Fälligkeit der Schuld kommt es grds. nicht an. Die Fälligkeit bezeichnet einen Termin, der sich aus einer Vereinbarung oder aus den Vorschriften des BGB ergibt (zB §§ 271, 488, 556b, 608, 614, 641 BGB). Der Zufluß ergibt sich dagegen aus den tatsächlichen wirtschaftlichen Umständen. Die Fälligkeit kann aber ein *Indiz* sein (so BFH v. 21.10.1981 – I R 230/78, BStBl. II 1982, 139 [140]; aA TRZASKALIK in K/S/M, § 11 Rn. B 46).

Nachzahlungen: Es ist grds. nicht darauf abzustellen, für welches K_j die Leistung erfolgen soll. So sind Nachzahlungen von uU mehrjährigen Rückständen aus laufenden Zahlungsverpflichtungen (Mieten, Zinsen, Tantiemen, Dividenden usw.) erst im Jahr der Zahlung beim Gläubiger zugeflossen. *Anders* ist es nur bei regelmäßig wiederkehrenden Leistungen gem. Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 85) und bei laufendem Arbeitslohn (s. Anm. 88). Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 sowie Nutzungsentschädigungen und Zinsen iSd. § 24 Nr. 3, die für mehr als drei Jahre nachgezahlt werden, sind gem. § 34 Abs. 1 und 2 tarifbegünstigt. Nachzahlungen für eine mehrjährige Tätigkeit können bei der Anwendung des Tarifs gem. § 34 Abs. 3 auf drei Jahre verteilt werden.

Vorauszahlungen sind grds. mit ihrem Eingang beim Stpfl. zugeflossen (BFH v. 29.4.1982 – IV R 95/79, BStBl. II 1982, 593; v. 13.10.1989 – III R 30–31/85, BStBl. II 1990, 287 [289]). Für den Zufluß vorausgezahlter Entgelte für Nutzungsüberlassungen, die für einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren geleistet werden, bildet Abs. 1 Satz 3 eine Ausnahme; s. dazu näher Anm. 87, 124.

Aus Billigkeitsgründen läßt die Verwaltung weitere Ausnahmen vom Zuflußprinzip zu. So können Mietzuschüsse auf die Laufzeit des Vertrags, maximal 10 Jahre, verteilt werden (zu den Einzelheiten s. R 163 Abs. 2 EStR).

Einstweilen frei

36

c) Unbeachtlichkeit von Verfügungsbeschränkungen

37

Verfügungsbeschränkungen, zB die Vereinbarung einer Sperrklausel, wonach der Empfänger eines Guts vorübergehend nicht darüber verfügen kann, hindern den Zufluß nicht.

BFH v. 23.4.1980 – VIII R 156/75, BStBl. II 1980, 643; v. 16.11.1984 – VI R 39/80, BStBl. II 1985, 136; v. 14.5.1982 – VI R 124/77, BStBl. II 1982, 469; v. 7.4.1988 – VI R 47/88, BStBl. II 1989, 608.

Auch die Zahlung des Schuldners auf ein *gepfändetes Bankkonto* führt deshalb zu einem Zufluß beim Stpfl. Denn er hat durch Angabe seiner Bankverbindung bereits seine wirtschaftliche Verfügungsmacht ausgeübt.

RFH v. 29.5.1935, RStBl. 1935, 1173 (1175); BFH v. 9.7.1987 – IV R 87/85, BStBl. II 1988, 342; vgl. BFH v. 30.1.1975 – IV R 190/71, BStBl. II 1975, 776 (777).

Bei Leistungen auf ein *Sperrkonto* des Empfängers ist ein Zufluß beim Empfänger zu bejahen (BFH v. 2.8.1988 – VIII R 18/80, BFH/NV 1989, 307 [308]). Der BFH verneint jedoch den Zufluß bei Gutschrift auf ein sog. *Stornoreservekonto* eines Versicherungsvertreters (BFH v. 12.11.1997 – XI R 30/97, BStBl. II

1998, 252 [253]). Zum *Notaranderkonto* s. Anm. 27 und BFH v. 30.1.1986 – IV R 125/83, BStBl. II 1986, 404.

Ausnahmsweise Zuflußhindernis: Entscheidend ist, daß der Empfänger trotz der Beschränkung als Inhaber der Sache anzusehen ist. Deshalb ist ein Zufluß zu verneinen, wenn mit der Beschränkung ein Aufschub der Leistung beabsichtigt ist oder sogar die Leistung nicht ernsthaft gewollt war (zB bei Familienangehörigen, bei denen zu einer Sperrklausel häufig noch eine Rückübertragungsklausel hinzukommt).

Belegschaftsaktien: s. Anm. 68.

38 d) Zuflußfiktionen

Da sich die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht nach den tatsächlichen Verhältnissen richtet (s. Anm. 33 ff.), kann das Zufließen iSd. § 11 grds. nicht fingiert werden, es sei denn, es liegt eine gesetzliche Regelung vor.

BFH v. 29.6.2000 – XI B 10/00, BFH/NV 2000, 1469 (1470); v. 1.3.1972 – I R 214/70, BStBl. II 1972, 591 (593); v. 2.11.1962 – VI 284/61 S, BStBl. III 1963, 96; für die Zulässigkeit von Fiktionen im Rahmen des § 11 GRIEGER, DStZ 1962, 49, BB 1962, 210, BetrAV 1962, 78, und BB 1966, 150 bzgl. Versorgungszusage.

Zuflußfiktionen enthalten:

- ▷ § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG: Es handelt sich um den Fall einer gesetzlichen Fiktion des Zuflusses von (fiktiven) Einnahmen, wonach bei Beteiligungen an sog. Zwischengesellschaften der Hinzurechnungsbetrag unmittelbar nach Ablauf des maßgebenden Wj. der Zwischengesellschaft dem Stpfl. – im Rahmen seiner Einkünfte aus Kapitalvermögen – als zugeflossen gilt.
- ▷ § 44 Abs. 2 u. 3 EStG: Diese Zuflußfiktionen gelten nur für Zwecke der KapErtrSt. (s. Anm. 7, 62).
- ▷ *Einnahmefiktionen:* Bei fiktiven Einnahmen muß zugleich auch der Zufluß fingiert werden (vgl. BFH v. 22.9.1994 – IX R 47/89, BFH/NV 1995, 294 [295] zum Zufluß eines Zinsvorteils bei Gewährung eines zinslosen Darlehns. Der BFH nimmt Zufluß von Einnahmen in dem Zeitpunkt an, in dem üblicherweise Zinsen hätten gezahlt werden müssen. Sind diese Zinsen gleichzeitig als WK zu berücksichtigen, wird ebenfalls der Abfluß fingiert.). Gleiches gilt in Fällen der verdeckten Gewinnausschüttung, in denen der BFH unterstellt, daß die KapGes. an den Gesellschafter angemessene Leistungen erbringt bzw. Entgelte erhält (vgl. BFH v. 3.2.1971 – I R 51/66, BStBl. II 1971, 408; BREZING, StBp. 1974, 25; GRAFFE, DStZ 1989, 531). Zum Zufluß beim beherrschenden Gesellschafter einer KapGes. s. Anm. 62.

39–40 Einstweilen frei.

41 3. Vermögensverschiebung (Leistungsaustausch)

Der Zufluß setzt grds. eine tatsächliche Vermögensverschiebung (Leistungsaustausch) zwischen zwei Rechtssubjekten voraus. Er muß daher „von außen“ kommen, wobei bloße Wertsteigerungen vorhandenen Vermögens nicht ausreichen (§ 8 Anm. 36).

Leistungsaustausch unter Angehörigen: Die Rspr. nimmt einen Leistungsaustausch unter Familienangehörigen nur an, wenn das vereinbarte Entgelt tatsächlich aus dem Vermögensbereich des Schuldners ausscheidet und in den alleinigen Vermögensbereich des Gläubigers gelangt (BFH v. 7.9.1995 – III R 24/91, BFH/NV 1996, 320 [321]; v. 15.1.1980 – VIII R 154/78, BStBl. II 1980, 350). So sind Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten stl. nur anzuerkennen,

wenn sie eindeutig und ernstlich vereinbart sind und entsprechend der Vereinbarung tatsächlich vollzogen werden (BFH v. 4.9.1997 – IV B 110/96, BFH/NV 1998, 202; v. 27.11.1989 – GrS 1/88, BStBl. II 1990, 160). Allerdings darf die Nichtanerkennung nicht allein darauf gestützt werden, daß die Einkünfte des Arbeitnehmerehegatten auf ein sog. „Oder-Konto“ fließen, über das jeder Ehegatte verfügungsberechtigt ist. Es ist vielmehr eine Gesamtwürdigung aller Umstände vorzunehmen (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34 [36]).

Einstweilen frei; bish. Anm. 42 s. jetzt Anm. 41.

42–44

IV. Grundformen des Zuflusses

1. Barzahlung, Bankverkehr, Wechsel

45

Barzahlung: Ein Geldbetrag fließt dem Gläubiger zu, wenn dieser ihm bar ausbezahlt, also übergeben wird.

Überweisung: Bei einer Banküberweisung erfolgt der Zufluß zum Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Konto. Der Berechtigte erlangt in diesem Zeitpunkt die wirtschaftliche Verfügungsmacht, da der Überweisungsauftrag nicht mehr widerrufen werden kann. Erfolgt die Wertstellung später als die Gutschrift, erlangt der Kontoinhaber zunächst keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über den gutgeschriebenen Betrag, weil er bei vorheriger Verfügung Zinsen an die Bank entrichten müßte. Zufluß ist deshalb erst mit Wertstellung anzunehmen (FROTSCHEER/DÜRR, § 11 Rn. 158; aA Hess. FG v. 17.10.2001, EFG 2002, 245 [246], rkr.). Hat der Schuldner den Betrag zwar an die Bank bezahlt, diese aber noch keine Gutschrift vorgenommen, fehlt es ebenfalls am Zufluß (BFH v. 11.12.1990 – VIII R 8/87, BFH/NV 1991, 378).

Scheckzahlungen: Bei Scheckzahlungen ist der Betrag dem Gläubiger mit Hingabe des Schecks zugeflossen. Es kommt nicht darauf an, ob der Scheck an Erfüllung statt oder erfüllungshalber (was im Zweifel gem. § 364 Abs. 2 BGB gegeben ist) abgegeben wurde. Voraussetzung ist aber, daß im Fall der Hingabe erfüllungshalber die Auszahlung bei sofortiger Vorlage des Schecks nicht wegen fehlender Deckung verweigert wird oder die sofortige Einlösung nicht durch eine zivilrechtliche Vereinbarung eingeschränkt ist.

BFH v. 20.3.2001 – IX R 97/97, BStBl. II 2001, 482 (483); v. 18.9.1986 – VI R 185/81, BFH/NV 1987, 162 (163); v. 24.9.1985 – IX R 2/80, BStBl. II 1986, 284; v. 30.10.1980 – IV R 97/78, BStBl. II 1981, 305; APITZ, FR 1985, 290 ff.; aA BLÜMICH/GLENK, § 11 Rn. 44; KIRCHHOF/SEILER IV. § 11 Rn. 11; WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 11 Anh. „Scheck“.

Dem BFH ist zuzustimmen. Nach allg. Grundsätzen steht es dem Eintritt des Leistungserfolgs gleich, wenn der Empfänger der Leistung in der Lage ist, den Leistungserfolg ohne weiteres Zutun des im übrigen leistungsbereiten und leistungsfähigen Schuldners herbeizuführen. Das ist bei der Hingabe eines (gedeckten) Schecks der Fall, denn mit dem Empfang des Schecks ist der Stpfl. in der Lage, durch Einreichung bei der Bank den Leistungserfolg herbeizuführen.

Liegt dagegen eine ausreichende Deckung nicht vor, so ist der Zufluß erst mit Eingang des Geldes gegeben (krit. dazu TRZASKALIK in K/S/M, § 11 Rn. B 117). Wird ein Scheck, dessen Einlösung bei Entgegennahme möglich war, vom Schecknehmer nicht eingelöst (wegen Verlustes des Schecks) oder kann er ihn infolge zu später Vorlage nicht einlösen (weil die Deckung zwischenzeitlich entfallen ist), so liegt dennoch ein Zufluß vor. Die einmal erlangte Verfügungsmacht wird von nachträglich eintretenden Umständen nicht berührt (s. Anm. 28).

Kreditkarte: Bei der Zahlung unter Verwendung einer Kreditkarte verpflichtet der Karteninhaber den Kreditkartenausgeber (bzw. die bezogene Bank), an den Händler eine Zahlung zu erbringen. Die Unterzeichnung des Absetzungsbelegs durch den Karteninhaber führt noch nicht zum Zufluß der Geldsumme beim Händler. Zwar begründet der Abrechnungsbeleg (wie auch der Scheck) eine Forderung gegen den Ausgeber, der wesentliche Unterschied zum Scheck besteht jedoch in der Verfügungsmacht über diese Forderung. Die Realisierung des Anspruchs gegen den Kartenausgeber steht nicht im Machtbereich des Händlers; dagegen kann der scheckrechtliche Anspruch durch Vorlage des Schecks bei der bezogenen Bank realisiert werden. Die Gegenleistung fließt dem Vertragsunternehmen (Händler) somit erst im Zeitpunkt der Gutschrift durch den Kartenausgeber zu (so auch BLÜMICH/GLENK, § 11 Rn. 46, und WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 11 Anh. „Kreditkarte“).

Wechsel: Bei Hingabe eines Wechsels erfolgt der Zufluß bereits in dem Zeitpunkt, in dem der Wechsel an Zahlungs Statt (§ 364 Abs. 1 BGB) gegeben wird (RFH v. 16.4.1926, StuW Nr. 349). Wird der Wechsel nur erfüllungshalber gegeben (was im Zweifel gem. § 364 Abs. 2 BGB anzunehmen ist), so erfolgt der Zufluß erst im Zeitpunkt der Diskontierung (BFH v. 5.5.1971 – I R 166/69, BStBl. II 1971, 624; v. 1.7.1952 – 137/52 S, BStBl. III 1952, 205). Die insoweit unterschiedliche Behandlung von Wechsel und Scheck ist mit der Funktion des Wechsels als Kreditmittel und der des Schecks als Erleichterung des Zahlungsverkehrs zu erklären (BFH v. 30.10.1980 – IV R 97/78, BStBl. II 1981, 305 [307]).

46–49 Einstweilen frei; bish. Anm. 46 s. jetzt Anm. 45.

2. Sonderfall: Gutschrift in den Büchern des Schuldners

Schrifttum: BEATER, Steuerbarkeit und Zuflußprinzip am Beispiel von Buchgutschriften, StuW 1996, 12 ff.; BEISER, Veranlagung wider besseres Wissen?, BB 1998, 1290 f.; KLOS, Ambros S. A.: Steuerpflicht fingierter Renditen aus betrügerischem Kapitalanlage-system, INF 1998, 72; ELICKER/NEUMANN, Staatliche Teilhabe an Scheinrenditen?, FR 2003, 221.

50 a) Grundsätzliches

Von der Gutschrift auf dem Bankkonto des Zahlungsempfängers (Anm. 45) ist die Gutschrift in den Büchern des Schuldners zu unterscheiden, die zunächst nur einen buchmäßigen Ausweis darstellt. Erfolgt die Gutschrift in den Büchern des Schuldners, so liegt Zufluß beim Gläubiger nur vor, wenn damit wirtschaftliche Verfügungsmacht verbunden ist (s. Anm. 33 f.). So bejaht die stRspr. Zufluß, wenn zum Ausdruck gebracht wird, daß der Betrag dem Berechtigten von nun an zur Verwendung zur Verfügung stehen soll.

BFH v. 18.12.2001 – IX R 74/98, BFH/NV 2002, 643; v. 2.3.1993 – VIII R 13/91, BStBl. II 1993, 602 (603); v. 14.2.1984 – VIII R 221/80, BStBl. II 1984, 480 (482) – Kontokorrentkonto; v. 14.5.1982 – VI R 124/77, BStBl. II 1982, 469; v. 22.11.1974 – VI R 138/72, BStBl. II 1975, 350; v. 9.4.1968 – IV 267/64, BStBl. III 1968, 525; v. 24.1.1990 – I R 55/85, BStBl. II 1991, 147 (148); abl. ELICKER/NEUMANN, FR 2003, 221 (227), da im Vergleich zum Scheck oder zur Überweisung keine besondere Qualität der Forderung notwendig sei.

Es genügt, wenn der Stpfl. durch die Gutschrift beim Schuldner in die Lage versetzt wird, jederzeit über den gutgeschriebenen Betrag verfügen zu können (BFH v. 6.4.2000 – IV R 56/99, BFH/NV 2000, 1191 [1192]; v. 11.7.1973 – I R 144/71, BStBl. II 1973, 806, so auch BEATER, StuW 1996, 12 [17 f.]). Das setzt aber voraus, daß der geschuldete Betrag

- im Interesse des Gläubigers stehenbleibt (Anm. 51),
- der Gläubiger Kenntnis davon hat (Anm. 52) und
- der Schuldner zahlungsfähig und zahlungswillig ist (Anm. 53).

b) Interessenslage

51

Ausgangspunkt ist die Überlegung, daß der Zufluß durch gesonderte Vereinbarung zwischen Schuldner und Gläubiger bewirkt werden kann, so daß der Betrag fortan aus einem anderen Rechtsgrund geschuldet werden soll. Diese sog. *Novation* (Schuldumwandlung, s. dazu auch Anm. 56) stellt eine Abkürzung des Leistungsweges durch Verrechnung dar (BFH v. 7.12.1999 – VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825 [826]). Für den Zufluß reicht es aus, wenn der Gläubiger in Kenntnis der schlechten finanziellen Situation des Schuldners in die Novation einwilligt (BFH v. 14.2.1984 – VIII R 221/80, BStBl. II 1984, 480; offengelassen: BFH v. 21.7.1987 – VIII R 211/82, BFH/NV 1988, 224 [225]). Es kann aber auch eine *modifizierte Stundung* gegeben sein, bei der der Gläubiger auf sofortige Zahlung verzichtet unter der Bedingung, daß der geschuldete Betrag rentierlich im Betrieb des Schuldners verbleibt.

Bei der Feststellung, was die Parteien beabsichtigt haben, ist immer das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend (BFH v. 24.3.1993 – X R 55/91, BStBl. II 1993, 499 [500]). Neben der äußeren Form der Vertragsgestaltung kommt es nach der Rspr. auf Verzinsung und Fälligkeit der Vergütung an (BFH v. 12.11.1997 – XI R 30/97, BStBl. II 1998, 252 [253]). Ein wichtiges Kriterium stellt die Interessenslage der Parteien in bezug auf die Gutschrift dar.

BFH v. 30.10.2001 – VIII R 15/01, BStBl. II 2002, 138 (141); v. 21.7.1987 – VIII R 211/82, BFH/NV 1988, 224; v. 14.2.1984 – VIII R 221/80, BStBl. II 1984, 480 (483); v. 14.5.1982 – VI R 124/77, BStBl. II 1982, 469 (473); FG Ba.-Württ. v. 12.3.1982, EFG 1983, 113, rkr.

Danach ist die Gutschrift in den Büchern des Schuldners nicht als Zahlung anzusehen, wenn sie – wegen fehlender Zahlungsfähigkeit oder -bereitschaft – im alleinigen oder überwiegenden Interesse des Schuldners liegt (BFH v. 29.11.1956 – IV 287/55 U, BStBl. III 1957, 58; FG Hamb. v. 24.7.1980, EFG 1981, 85, rkr.). Wenn Gläubiger und Schuldner eine spätere Zahlung im Interesse des Gläubigers vereinbaren, der Schuldner also auch bereit wäre, eine frühere Zahlung zu leisten, hält BFH v. 18.10.1961 – I 115/60 (HFR 1962, 4 [5]) Zufluß je nach Lage des Falles für möglich.

Bei einem ArbN steht die Gutschrift der Zahlung dann gleich, wenn sie mit seinem Willen und in seinem Interesse erfolgt, zB wenn er sich durch die Belassung des Lohns im Betrieb des ArbG eine Kapitalanlage schaffen will (FG Münster v. 28.10.1965, EFG 1966, 173, rkr.). Die Frage, in wessen Interesse die Gutschrift erfolgt ist, verliert jedoch dann an Bedeutung, wenn das Interesse beider Parteien annähernd gleich ist (BFH v. 24.3.1993 – X R 55/91, BStBl. II 1993, 499 [501]; v. 7.12.1999 – VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825 [826]; v. 24.6.2003 – IX B 227/02, BFH/NV 2003, 1327).

Bedeutsam wird diese Frage insbes. bei Pensionszusagen (s. Anm. 69); zum beherrschenden Gesellschafter s. Anm. 62.

Gutschrift unter Verwandten: Bei verwandtschaftlichen Beziehungen zwischen Gläubiger und Schuldner ist streng zu prüfen, ob nicht das Stehenlassen des geschuldeten Betrags seinen Grund in jenen Beziehungen hat (BFH v. 11.2.1965 – IV 213/64 U, BStBl. III 1965, 407), zB wenn der beim Vater angestellte Sohn Investitionen des Vaters duldet, während ein fremder ArbN auf der

Auszahlung seines Lohnes bestanden hätte (BFH v. 29.11.1956 – IV 287/55 U, BStBl. III 1957, 58).

52 c) Kenntnis des Steuerpflichtigen

Wirtschaftliche Verfügungsmacht setzt voraus, daß der Schuldner die Möglichkeit der Kenntnisnahme hatte. Es kommt nicht darauf an, ob und aus welchen Gründen der Stpfl. von der Mitteilung über die Gutschrift keine Kenntnis genommen hat oder aus welchen Gründen er sonst von der Aufforderung, über den gutgeschriebenen Betrag zu verfügen, nicht nachgekommen ist (BFH v. 22.11.1974 – VI R 138/72, BStBl. III 1975, 350 [351]). Die Kenntnis kann auch auf ständiger Übung beruhen, zB Zinsgutschrift auf Sparkonto zum 31.12. (WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 11 Rn. 146).

53 d) Zahlungsfähigkeit und Zahlungswilligkeit des Schuldners

Gutschrift bedeutet dagegen keinen Zufluß, wenn der Schuldner *zahlungsunfähig* ist.

RFH v. 28.6.1934, StuW Nr. 588; BFH v. 9.11.1999 – VIII B 96/99, BFH/NV 2000, 473; v. 13.5.1964 – VI 265/62, StRK EStG (bis 1974) § 11 R. 55; v. 21.7.1987 – VIII R 211/82, BFH/NV 1988, 224 (225); FG Hamb. v. 30.6.1972, EFG 1973, 17; BEATER, StuW 1996, 12 (17 f.).

Am Zufluß fehlt es auch dann, wenn der Schuldner zwar zahlungsfähig, aber *nicht zahlungswillig* ist und deshalb nur gutschreibt, ohne daß über den Betrag verfügt werden kann (FG Rhld.-Pf. v. 25.11.1980, nv.; FALKENROTH, DB 1954, 264).

Gutschriften über Scheinrenditen (zB im betrügerischen *Schneeballsystem*, bei dem den Kapitalanlegern tatsächlich nicht erwirtschaftete Erträge gutgeschrieben werden, etwaige Auszahlungsverlangen der Anleger bis zum Zusammenbruch des Systems ausschließlich aus eingezahltem Kapital neuer Anleger befriedigt werden, die übrigen Anleger danach jedoch mit ihren Forderungen ausfallen) führen nach BFH-Rspr. dann zu einem Zufluß beim Anleger, wenn dieser die Wahl zwischen Auszahlung und Wiederanlage hatte und zu diesem Zeitpunkt noch Zahlungsfähigkeit und -bereitschaft des Schuldners bestand. Für die Beurteilung der Zahlungsfähigkeit soll es nicht darauf ankommen, ob der Schuldner in der Lage gewesen wäre, die Auszahlungsverlangen sämtlicher Anleger zu befriedigen, wenn er damit nicht zu rechnen brauchte. Ebenso wenig kommt es nach Ansicht des BFH auf die Tatsache an, daß die gutgeschriebenen Renditen lediglich vorgespiegelt waren, also tatsächlich keine Kapitalerträge erwirtschaftet wurden.

BFH v. 10.7.2001 – VIII R 35/00, BStBl. II 2001, 646 (648 ff.); v. 18.7.2001 – VIII B 25/01, BFH/NV 2001, 1119 (1120 ff.); v. 7.10.1997 – VIII R 40/97, BFH/NV 1998, 958; v. 22.7.1997 – VIII R 57/95, BStBl. II 1997, 755 (758 ff.); aA ELICKER/NEUMANN, FR 2003, 221, die allerdings die Möglichkeit des Zuflusses durch Novation (s. dazu Anm. 56) insgesamt ablehnen; KLOS, INF 1998, 72 (74); BEISER, BB 1998, 1290 (1291).

Dem BFH ist zuzustimmen. Hat der Schuldner die Möglichkeit, sich den geschuldeten Betrag auszahlen zu lassen, und läßt er ihn dennoch stehen, so steht ihm die wirtschaftliche Verwertungsbefugnis zu, soweit keine Zahlungsunfähigkeit des Schuldners vorliegt. Konnten zum Zeitpunkt der Novation andere Anleger noch befriedigt werden, muß auch von einer Zahlungsfähigkeit ausgegangen werden. Fällt der Anleger später mit seiner Forderung aus, ist dieser Vorgang als Vermögensverlust in der Privatsphäre stl. unbeachtlich. Tritt hingegen die Zahlungsunfähigkeit schon vor Zusammenbruch des Systems ein, nimmt auch der BFH zutreffend keinen Zufluß an (BFH v. 30.10.2001 – VIII R

15/01, BStBl. II 2002, 138 [142]). Der Frage der Interessenlage der Parteien kann nach den o.g. Grundsätzen keine Bedeutung zukommen, da nicht nur die Anlagegesellschaft ein (betrügerisches) Interesse an der Gutschrift hatte, sondern auch die Anleger ihre Rendite durch eine Wiederanlage erhöhen wollten.

3. Sonstige Erfüllungsurrogate

Schrifttum: HOFFMANN, Kritische Anmerkungen zum sog. Einlagebeschuß des Großen BFH-Senats, DB 1998, 1983.

a) Überblick

54

Zufluß kann auch eintreten, wenn der Gläubiger sich mit einer anderen als der geschuldeten Leistung oder sogar ganz ohne Leistung für befriedigt erklärt. In Betracht kommen Aufrechnung (Anm. 55), Novation (Schuldumwandlung; Anm. 56) und Erlaß (Anm. 57).

b) Aufrechnung (§§ 387 ff. BGB)

55

Zugang der Aufrechnungserklärung maßgeblich: Die Aufrechnung seitens des Schuldners mit einer Forderung gegen den Stpfl. bewirkt, daß der Schuldbetrag dem Stpfl. in dem Augenblick zufließt, in dem die Aufrechnungserklärung zugeht.

RFH v. 15.1.1931, RStBl. 1931, 526; vgl. auch BFH v. 25.10.1994 – VIII R 79/91, BStBl. II 1995, 121 (126); v. 19.4.1977 – VIII R 119/75, BStBl. II 1977, 601 (603); zum Abfluß s. BFH v. 24.9.1985 – IX R 22/85, BFH/NV 1986, 733 (734).

Dieser Zufluß erfordert aber, daß die Aufrechnung wirksam ist, insbes. daß eine Aufrechnungslage (Bestehen der Hauptforderung, Fälligkeit der Gegenforderung, Gegenseitigkeit und Gleichartigkeit beider Forderungen) gegeben ist.

BFH v. 2.10.1986 – IV R 173/84, BFH/NV 1987, 495; BLÜMICH/GLENK, § 11 Rn. 51; TRZASKALIK in K/S/M, § 11 Rn. C 10; aA FG Münster v. 24.9.1985, EFG 1986, 229, rkr.: Zeitpunkt der Aufrechnungslage maßgeblich.

Aufrechnungsvertrag: Eine Aufrechnung kann auch durch Abschluß eines Aufrechnungsvertrags erfolgen. Gegenstand eines solchen Vertrags kann auch eine künftige noch nicht fällige Forderung sein (BGH v. 29.9.1969 – II ZR 51/67, NJW 1970, 41 [42]; RG v. 16.3.1922 – VI 341/21, RGZ 104, 168, 188). In einem solchen Fall ist der Zufluß erst bewirkt, wenn die Gegenforderung fällig ist. Denn erst dann wird die Aufrechnung wirksam und der Stpfl. erlangt die wirtschaftliche Verfügungsmacht (vgl. zum Abfluß BFH v. 24.9.1985 – IX R 22/85, BFH/NV 1986, 733 [734]).

Verrechnungsvereinbarung: Wird vereinbart, daß ein fälliges Leistungsentgelt mit einem vorweg gewährten unverzinslichen Darlehen verrechnet werden soll, so fließt das Leistungsentgelt erst im Zeitpunkt der Verrechnung zu, wenn die Darlehensvereinbarung wirtschaftlich sinnvoll erscheint (BFH v. 21.9.1982 – VIII R 140/79, BStBl. II 1983, 289).

Die umsatzsteuerliche Verrechnung ist keine Aufrechnung iSd. Zivilrechts (BFH v. 29.6.1982 – VIII R 181/78, BStBl. II 1982, 753 [754]). Vorsteuererstattungsbeiträge sind im Jahr des tatsächlichen Zuflusses zu erfassen. Ein Abweichen von § 11 Abs. 1 Satz 1 ist nicht zulässig (BFH v. 29.6.1982 – VIII R 6/79, BStBl. II 1982, 755 [757 f.]); s. auch Anm. 100 „Umsatzsteuer“.

56 c) **Novation (Schuldumwandlung)**

Die Novation besteht darin, daß die Parteien durch Vertrag an die Stelle der bestehenden Forderung eine andere setzen. Ihre Zulässigkeit ergibt sich aus § 311 BGB (MEDICUS, Schuldrecht I, 15. Aufl. 2004, Rn. 288).

Interessenlage: Beim Gläubiger liegt ein Zufluß zum Zeitpunkt der Novation vor, wenn die Umwandlung in seinem Interesse und nicht in dem des Schuldners vereinbart wurde; vgl. dazu ausf. Anm. 51.

Zahlungsfähigkeit: Weiterhin darf der Schuldner nicht zahlungsunfähig sein, denn ein Zufluß in anderer Form als der tatsächlichen Zahlung kann nur dann angenommen werden, wenn es sich um einen der Zahlung wirtschaftlich gleichwertigen Vorgang handelt. Das ist nicht der Fall, wenn die Forderung wertlos ist.

BFH v. 21.7.1987 – VIII R 211/82, BFH/NV 1988, 224; BLÜMICH/GLENK, § 11 Rn. 56; aA SOMMER, DStR 1986, 744, der Zufluß mit Abschluß des Vertrags über die Schuldumwandlung ohne Berücksichtigung der Interessenlage oder einer möglichen Zahlungsfähigkeit des Schuldners annimmt.

57 d) **Erlaß**

Erlaß bedeutet Erlöschen der Forderung (s. § 397 Abs. 1 BGB). Er führt beim Gläubiger grds. nicht zu einer Einnahme, da Zufluß und Rückzahlung grds. nicht fingiert werden dürfen (vgl. Anm. 38).

Verzicht: Auch der bloße Verzicht führt grds. nicht zum Zufluß. So ist kein Zufluß gegeben, wenn ein ArbN bedingungslos auf Teile seines Gehalts verzichtet (BFH v. 25.11.1993 – VI R 115/92, BStBl. II 1994, 424 bzgl. DRK-Schwestern; v. 30.7.1993 – VI R 87/92, BStBl. II 1993, 884 bzgl. Mitarbeitern eines Bistums), ein Freiberufler eine Honorarabrechnung unterläßt (FG Ba.-Württ. v. 21.12.1953, EFG 1954, 123), Eltern zugunsten ihres Sohnes auf Altenteiler-Leistungen aus einer Hofübernahme verzichten (Nds. FG v. 14.10.1992, EFG 1994, 209 [210], rkr.) oder Darlehenszinsen erlassen werden. FG Düss. v. 29.4.1965, EFG 1965, 425, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 21.7.1969, EFG 1969, 598, rkr.; s. auch BFH v. 22.9.1959 – I 5/59 U, BStBl. III 1960, 37 (dazu näher § 2 Anm. 155 und § 8 Anm. 18).

Zufluß beim Gläubiger: Ein Zufluß beim Gläubiger ist aber dann zu bejahen, wenn auf betriebliche Forderungen aus privaten Gründen verzichtet wird, da dies wirtschaftlich einer Entnahme gleichzusetzen ist (vgl. BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526; v. 12.3.1970 – IV R 39/69, BStBl. II 1970, 518; SCHMIDT/HEINICKE XXIII. § 11 Rn. 30 „Verzicht“; s. auch FG Hamb. v. 10.8.1984, EFG 1985, 125, rkr., zum Verzicht auf eine Forderung im Rahmen eines Spekulationsgeschäfts aus privaten Gründen).

Liegt dem Verzicht des ArbN auf Arbeitslohn eine Lohnverwendungsabrede zugrunde, kann hierin eine den Zufluß begründende Verfügung über die Lohnforderung zu sehen sein (vgl. BFH v. 30.7.1993 – VI R 87/92, BStBl. II 1993, 884). Verzichtet der beherrschende Gesellschafter einer KapGes. auf einen ihm gegenüber der Gesellschaft zustehenden Vergütungsanspruch im Wege der verdeckten Einlage, sieht der BFH hierin einen Zufluß des noch werthaltigen Teils der Forderung beim Gesellschafter (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 [310]; krit. dazu HOFFMANN, DStR 1998, 1983 mwN).

Zufluß beim Schuldner: Auch beim Schuldner kann der Erlaß einer Schuld durch den Gläubiger zu Einnahmen führen. Verzichtet zB ein ArbG auf An-

sprüche gegenüber dem ArbN (Darlehensrückzahlung, Zinsverzicht, Schadensersatz), so liegt insoweit beim ArbN ein Zufluß vor.

BFH v. 27.3.1992 – VI R 145/89, BStBl. II 1992, 837 (838): Verzicht auf Schadensersatzforderung wegen Beschädigung eines Kfz; v. 25.1.1985 – VI R 173/80, BStBl. II 1985, 437 (438): Verzicht auf Forderung für entgeltlich überlassenes Arbeitsgerät; v. 7.12.1984 – VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164 (169): Verzicht auf Regreßanspruch wegen zu wenig einbehaltener LSt.

In Höhe des Verzichts ist jedoch nur dann Arbeitslohn gegeben, wenn der Verzicht durch die Leistung des ArbN veranlaßt war (s. § 8 Anm. 18; § 19 Anm. 241; GILLOX, DStZ 1986, 222).

Der Verzicht einer KapGes. auf eine Forderung gegen einen *beherrschenden Gesellschafter* kann bei diesem zum Zufluß einer verdeckten Gewinnausschüttung führen (SCHULZE, DB 1985, 1324; s. Anm. 62 und § 2 Anm. 155).

4. Abtretung

58

Bei der Abtretung ist der Zufluß beim *Zedenten* (alter Gläubiger) vom Zufluß beim *Zessionar* (neuer Gläubiger) zu unterscheiden, wobei der Zufluß nach allg. Grundsätzen zu bestimmen ist:

Zufluß beim Zedenten: Erfolgt die Abtretung *unentgeltlich*, so ist ein Zufluß in dem Zeitpunkt gegeben, in welchem der Zuwendungsempfänger die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt, also im Zeitpunkt des Zahlungseinganges beim neuen Gläubiger.

BFH v. 13.5.1976 – IV R 83/75, BStBl. II 1976, 592 (594); RFH v. 17.6.1931, RStBl. 1931, 633; FG Ba.-Württ. v. 4.9.1984, EFG 1985, 174, rkr.; § 2 Anm. 150; vgl. auch BFH v. 8.12.1987 – IX R 161/83, BStBl. II 1988, 433 (434).

Bei entgeltlicher Abtretung kann der Zufluß bereits in dem Zeitpunkt erfolgen, in dem das Entgelt an den Zedenten gezahlt wird, wenn hierin eine Verwertung der Forderung zu sehen ist, zB Verkauf einer Forderung an ein Inkassounternehmen (str., s. im einzelnen § 2 Anm. 150; s. auch § 8 Anm. 18 und 180 „Abtretung“).

Gesetzlicher Forderungsübergang: Zufluß des Arbeitslohns ist ebenso wie bei rechtsgeschäftlicher Abtretung auch beim gesetzlichen Forderungsübergang auf Sozialversicherungsträger gegeben, wenn der Betrag bei diesem eingeht (BFH v. 16.3.1993 – XI R 52/88, BStBl. II 1993, 507 [509]; s. auch URBAN, DB 1989, 1438, und § 19 Anm. 124).

Zufluß beim Zessionar:

► *Erfolgt die Abtretung an Erfüllungsort* iSd. § 364 Abs. 1 BGB, so liegt Zufluß im Zeitpunkt der Abtretungserklärung vor (BFH v. 22.4.1966 – VI 137/65, BStBl. III 1966, 394). Die Abtretung steht hier der Zahlung gleich. Denn zu diesem Zeitpunkt wird ein bestehender Vermögensgegenstand übertragen. Das gilt auch für eine noch nicht fällige Forderung. Bei der späteren Zahlung durch den Schuldner an den neuen Gläubiger liegt dann keine Einnahme mehr vor. Hinsichtlich der Abtretung von Lohnansprüchen s. § 19 Anm. 600 „Abtretung“.

► *Erfolgt die Abtretung erfüllungshalber*, was im Zweifel anzunehmen ist, so erfolgt ein Zufluß beim Zessionar und Abfluß beim Zedenten grds. erst, wenn eine Zahlung auf die Forderung eingeht (BFH v. 22.4.1966 – VI 137/65, BStBl. III 1966, 394; RFH v. 29.4.1931, StuW Nr. 706). Ist allerdings die abgetretene Forderung fällig, unbestritten und einziehbar und unterläßt es der Zedent, sie sofort einzuziehen, so ist nach Auffassung des BFH die Zession wie der Zufluß einer Barzahlung zu behandeln (BFH v. 30.10.1980 – IV R 97/78, BStBl. II 1981, 305

[306]; glA FROTSCHER/DÜRR, § 11 Rn. 61). UE kann die Abtretung erfüllungshalber nicht einer Barzahlung gleichgesetzt werden, da dies dem System der Einkünfteermittlung bei Überschusseinkünften widerspricht und zudem praktische Probleme im Hinblick auf die Bewertung der Forderung geschaffen werden.

GLA KRAMER in B/B, § 11 Rn. 53 „Abtretung“; BLÜMICH/GLENK, § 11 Rn. 59, und LADEMANN/FITSCH, § 11 Rn. 28 „Abtretung“, teilen zwar diese Bedenken, stimmen dem BFH im Ergebnis aber dennoch mit der Begründung zu, daß unter den genannten Voraussetzungen eine Abtretung an Erfüllungs Statt anzunehmen sei.

59 5. Schuldübernahme

Die gleichen Grundsätze sind auch bei einer Schuldübernahme anzuwenden (vgl. Nds. FG v. 8.4.1991, EFG 1992, 73, rkr.). Liegt ein Schuldübernahmevertrag zwischen neuem und altem Schuldner vor und hat der Gläubiger die Genehmigung (noch) nicht erteilt oder verweigert, so liegt im Verhältnis neuer und alter Schuldner eine Erfüllungsübernahme vor (§ 415 Abs. 3 BGB). Da hier der alte Schuldner bis zur Erfüllung durch den neuen Schuldner verpflichtet bleibt, liegt im Zeitpunkt der Erfüllungsübernahme noch kein Zufluß beim alten Schuldner vor. Anders jedoch, wenn der neue „Schuldner“ aufgrund seiner Erfüllungsverpflichtung gegenüber dem alten Schuldner an den Gläubiger leistet. In diesem Fall erfolgt Zufluß mit Leistung.

60 Einstweilen frei.

V. Zufluß in Sonderfällen

Schrifttum: PAUS, Zufluß von Dividenden bei dem beherrschenden Gesellschafter: Zivilrechtliche Betrachtungsweise anstatt Durchgriff durch die GmbH, FR 1999, 751.

1. Zufluß von Gewinnanteilen

61 a) Gewinnanteile an Personengesellschaften

Bei PersGes. mit *Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich* iSd. § 4 Abs. 1 (§ 5 Abs. 1) kommt es nicht auf den Zufluß der Gewinnanteile (bzw. Abfluß der Verlustanteile) an; vielmehr wird der anteilige Gewinn hier unmittelbar zugerechnet. Er gilt als am Ende des Kj. (ggf. abweichendes Wj., s. § 4a) bezogen.

Bei PersGes. mit *Überschufrechnung nach § 4 Abs. 3* oder mit *Überschufeinkünften* (BGB-Ges. aus Freiberuflern; geschlossene Immobilienfonds mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) gilt das Zuflußprinzip des § 11 für die einzelnen Einnahmen. Das Ergebnis der Einnahmen-Ausgabenrechnung stellt die Einkünfte dar, die den einzelnen Beteiligten anteilig zuzurechnen sind (vgl. dazu auch Anm. 24).

62 b) Gewinnanteile an Kapitalgesellschaften

Liegt die Beteiligung an einer KapGes. im Privatvermögen oder gehört sie zum Betriebsvermögen eines Betriebs, dessen Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt wird, so fließen die Gewinnanteile dem Anteilseigner gem. § 11 erst mit der Auszahlung oder einer ihr wirtschaftlich gleichkommenden Maßnahme (s. Anm. 45) zu.

Zufluß beim beherrschenden Gesellschafter: Dem Alleingesellschafter oder beherrschenden Gesellschafter einer KapGes. sind Beträge, die ihm die Gesellschaft schuldet, nach der Rspr. bereits mit Fälligkeit zugeflossen, vorausgesetzt, die Gesellschaft ist zahlungsfähig.

BFH v. 16.11.1993 – VIII R 33/92, BStBl. II 1994, 632; v. 14.2.1984 – VIII R 221/80, BStBl. II 1984, 480 (482); v. 21.10.1981 – I R 230/78, BStBl. II 1982, 139; v. 22.5.1973 – VIII R 97/70, BStBl. II 1973, 815; v. 11.7.1973 – I R 144/71, BStBl. II 1973, 806; v. 6.3.1979 – VIII R 26/78, BStBl. II 1979, 510 zur beschlossenen und vorgenommenen Vorabauschüttung; krit. zur Rspr. TRZASKALIK in K/S/M, § 11 Rn. B 52; FROTSCHER/DÜRR, § 11 Rn. 118.

Die Frage des Zuflusses ist wegen der weitgehenden Identität der Interessen der Gesellschaft und der Gesellschafter streng zu beurteilen, da es sonst den Gesellschaftern überlassen bliebe, den Gewinn der Gesellschaft um die Vergütungen zu kürzen, ohne die Vergütungen als Einkommen zu versteuern. Dabei ist deshalb auf die Fälligkeit der Forderung abzustellen, weil beherrschende Gesellschafter es in der Hand haben, sich die Beträge auszuzahlen oder im Betrieb der Gesellschaft stehen zu lassen.

► *Zufluß sonstiger Ansprüche des beherrschenden Gesellschafters:* Zufluß schon bei Fälligkeit gilt nach der Rspr. nicht nur für Gewinnanteile und Gehaltsbeträge (FG München v. 17.7.1969, EFG 1969, 539, rkr.), sondern auch für sonstige Ansprüche, zB auf *Lizenzgebühren* (BFH v. 22.5.1973 – VIII R 97/70, BStBl. II 1973, 815), *Beratungsgebühren* (als Rechtsanwalt oder Steuerberater, BFH v. 11.2.1965 – IV 213/64 U, BStBl. III 1965, 407) und *Zinszahlungen* (BFH v. 14.2.1984 – VIII R 221/80, BStBl. II 1984, 480). Zufluß liegt danach auch schon dann vor, wenn die fällige Schuld noch nicht gebucht (gutgeschrieben) oder als Verbindlichkeit ausgewiesen ist (FG München v. 14.1.1993 – 10 V 2792/92, nv).

► *Fälligkeit:* Selbst wenn ein abweichender Fälligkeitszeitpunkt im Beschluß bestimmt wird, ist Zufluß im Zeitpunkt der Beschlußfassung anzunehmen, da es der Gesellschafter sonst selbst in der Hand hätte, den Zuflußzeitpunkt zu bestimmen (BFH v. 17.11.1998 – VIII R 24/98, BStBl. II 1999, 223 [224]; v. 30.4.1974 – VIII R 123/73, BStBl. II 1974, 541; krit. PAUS, FR 1999, 751 [752]).

► *Kapitalertragsteuerabzug:* Für die Durchführung des KapErtrStAbzugs gilt der Kapitalertrag gem. § 44 Abs. 2 auch dann mit dem im Ausschüttungsbeschluß genannten Auszahlungstag als zugeflossen, wenn der Empfänger des Gewinnanteils Alleingesellschafter der KapGes. ist (BFH v. 18.12.1985 – I R 222/81, BStBl. II 1986, 451).

► *Beherrschende Gesellschafterstellung:* s. dazu ausf. § 20 Anm. 257.

► *Einbuchung einer Rückstellung oder Verbindlichkeit:* Kein Zufluß liegt beim Ausweis einer echten Rückstellung vor (BFH v. 3.7.1964 – VI 262/63 U, BStBl. III 1965, 83; s. auch Anm. 33 ff.). Dies gilt auch für *Pensionsrückstellungen* für beherrschende Gesellschafter, soweit diese überhaupt anerkannt werden (s. dazu § 6a; BFH v. 28.4.1982 – I R 51/76, BStBl. II 1982, 612); denn abgesehen davon, daß der Gesellschafter über diese Beträge nicht verfügen kann und bei der Pensionsrückstellung überdies zweifelhaft ist, ob er und seine Angehörigen den Pensionsfall erleben werden, fehlt es an der Fälligkeit der rückgestellten ungewissen Verbindlichkeiten.

Aber auch entstandene Verbindlichkeiten einer KapGes. gegenüber einem beherrschenden Gesellschafter sind diesem dann noch nicht zugeflossen, wenn die Höhe der Verbindlichkeit zur Zeit ihrer Entstehung dem Gesellschafter noch nicht bekannt ist. Deshalb ist eine *vom Jahresergebnis abhängige Tantieme* frühestens mit der Feststellung des Jahresergebnisses durch das zuständige Organ der KapGes. zugeflossen und erst dann zu versteuern (FG München v. 8.12.1999, EFG 2000, 255 [256], rkr.; FG Münster v. 2.9.1992, EFG 1993, 152 [153], rkr.).

Kein Zufluß bei Illiquidität der Gesellschaft: Selbst wenn Forderungen des beherrschenden Gesellschafters gegen die Gesellschaft fällig und ggf. gutgeschrieben bzw. als Verbindlichkeit ausgewiesen sind, ist dennoch kein Zufluß anzunehmen, wenn die Gesellschaft zahlungsunfähig ist.

BFH v. 14.6.1985 – VI R 127/81, BStBl. II 1986, 62 (64); v. 22.5.1973 – VIII R 97/70, BStBl. II 1973, 815; v. 11.2.1965 – IV 213/64 U, BStBl. III 1965, 407; FG Berlin v. 29.4.2002, EFG 2002, 1088, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 7.11.1996, EFG 1997, 872 (873), rkr.

Leistungsverweigerungsrecht: Ebenfalls ist kein Zufluß gegeben, wenn der Gesellschaft ein Leistungsverweigerungsrecht zusteht (vgl. BFH v. 16.11.1993 – VIII R 33/92, BStBl. II 1994, 632).

63 c) Gewinnanteile einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (§§ 278–290 AktG)

Die KGaA ist juristische Person, enthält jedoch Elemente der PersGes., indem mindestens ein Gesellschafter (Komplementär) der Gesellschaft persönlich haftet. Seine Gewinnanteile gehören bei diesem zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 Halbs. 1), die ihm unmittelbar zuzurechnen sind. Ausschüttungen auf die Kommanditaktien sind dagegen im Zeitpunkt des Zuflusses als Einnahmen aus Kapitalvermögen zu erfassen. Dies gilt auch für die dem phG gehörenden Kommanditaktien, da sie weder Betriebsvermögen noch Sonderbetriebsvermögen darstellen (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [886]; SCHMIDT XXIII. § 15 Rn. 891).

64 d) Gewinnanteile an stiller Gesellschaft

Zufluß mit Zahlung oder Gutschrift: Einem typisch stillen Gesellschafter, der seine Beteiligung im Privatvermögen hält, fließt der Gewinnanteil (§ 20 Abs. 1 Nr. 4) aufgrund der allg. Regeln des § 11 Abs. 1 Satz 1 (Anm. 13 ff.) in dem Zeitpunkt zu, in dem er die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Gewinnanteil erlangt, zB wenn der Gewinnanteil gutgeschrieben worden ist, wenn der Gewinnanteil dem Einlagekonto des Gesellschafters gutgebracht wird, dh. als Erhöhung seiner Einlage stehenbleibt (RFH v. 24.1.1929, RStBl. 1929, 226; v. 20.9.1932, StuW 1933 Nr. 20), oder wenn die Einlage durch Verluste gemindert worden ist und die Gewinnanteile zur Wiederauffüllung der Einlage verwendet werden (BFH v. 24.1.1990 – I R 55/85, BStBl. II 1991, 147; vgl. auch BLAUROCK, Hdb. d. St. Ges., 6. Aufl. 2003, Rn. 22.149). Die Tatsache, daß der stille Gesellschafter einen Anspruch auf einen Gewinnanteil hat, begründet für sich allein noch keinen Zufluß, selbst wenn das Kj., auf dessen Gewinn sich der Anspruch bezieht, abgelaufen ist. Unterbleiben aber nach Bilanzerstellung die Ermittlung des Gewinnanteils und die Gutschrift im Einverständnis mit dem stillen Gesellschafter, so liegt darin eine den Zufluß auslösende Verfügung, wenn die Beteiligten damit das Stehenlassen des Gewinnanteils im Unternehmen bezwecken (BFH v. 2.11.1962 – VI 284/61 S, BStBl. III 1963, 96). Der Zeitpunkt des Zuflusses richtet sich nicht nach § 44 Abs. 3. Dessen abweichende Regelung bezieht sich nur auf die Durchführung des KapErtrStAbzugs (s. Anm. 7).

65–67 Einstweilen frei.

2. Vermögensbildung und Zukunftssicherung von Arbeitnehmern

Schrifttum: DEUTSCHMANN, Vergütungshalber gewährte Aktienoptionen im deutschen und US-amerikanischen Recht, Baden-Baden, 2000; EBEL, Lohnsteuerliche Gestaltungen durch Deferred Compensation (Arbeitnehmerfinanzierte betriebliche Altersversorgung), FR 2000, 241 (243); GILOY, Barlohnnumwandlung zur Vermögensbildung und Zukunfts-

sicherung aus lohnsteuerlicher Sicht, FR 1985, 365; PORTNER/BÖDEFELD, Besteuerung von Arbeitnehmer-Aktioptionen, DStR 1995, 629.

a) Gewinn- und Vermögensbeteiligungen

68

Gewinnbeteiligungen sind freiwillige zusätzliche Leistungen des ArbG, an deren Gewährung allerdings häufig Bedingungen vielfältiger Art geknüpft werden. Vermögensbeteiligungen (zB atypische stille Beteiligung, partiarisches Darlehen mit Beteiligung am Liquidationserlös, GmbH-Anteile, Aktien etc.) stellen ebenfalls solche Leistungen dar. In beiden Fällen handelt es sich um zusätzlichen Arbeitslohn, also um sonstige Bezüge iSd. § 38a Abs. 1 Satz 3, die zugeflossen sind, wenn der ArbN über sie wirtschaftlich verfügen kann.

BFH v. 14.5.1982 – VI R 124/77, BStBl. II 1982, 469; v. 7.4.1989 – VI R 47/88, BStBl. II 1989, 608; v. 7.4.1989 – VI R 73/86, BStBl. II 1989, 928.

Bei Stehenlassen des Gewinnanteils im Betrieb kommt es vor allem darauf an, ob der ArbN eine Wahlmöglichkeit hatte, Gutschrift oder Auszahlung zu verlangen (s. näher Anm. 56, 50 ff.).

Die Einräumung einer stillen Beteiligung durch den ArbG stellt als Sachbezug Arbeitslohn iSd. § 19 Abs. 1 Nr. 1 dar. Durch Abschluß des Vertrags entsteht zwischen den Beteiligten ein auf Beitragsleistung, Gewinnverteilung und Auseinandersetzungsguthaben gerichtetes echtes Gesellschaftsverhältnis. Der darin liegende geldwerte Vorteil fließt dem ArbN mit Abschluß des Vertrags zu (Hess. FG v. 24.2.1988, EFG 1989, 482 f., rkr.).

Belegschaftsaktien: Bei der Überlassung von Belegschaftsaktien hindert eine Sperrfrist bzgl. der Veräußerung den Zufluß nicht. Da dem ArbN die Befugnisse eines Aktionärs zustehen, kann er über die wesentliche Substanz der Leistung verfügen (BFH v. 16.11.1984 – VI R 39/80, BStBl. II 1985, 136; BLÜMICH/GLENK, § 11 Rn. 17; s. zur Gewährung von Anteilen an KapGes. näher § 19 Anm. 210 ff.).

Aktioptionsrechte: Gleiches gilt bei ArbN gewährten Aktioptionsrechten, wenn diese börsennotiert und damit frei handelbar sind. Wenn das Optionsrecht verkehrsfähig ist, sofort übertragen werden kann und auch von den Abtretungsempfängern ausgeübt werden würde, ist Zufluß mit Gewährung anzunehmen (vgl. FG München v. 11.12.2002, EFG 2003, 619 [620], Rev., Az. BFH: VI R 10/03; s. auch BFH v. 26.7.1985 – VI R 200/81, BFH/NV 1986, 306 [308] betr. Optionsrecht auf verbilligten Erwerb eines Grundstücks).

Stock Options: Umstritten ist hingegen der Zuflußzeitpunkt von nicht handelbaren Mitarbeiter-Optionsrechten (Stock Options). Der BFH nimmt in diesen Fällen zutreffend Zufluß erst mit Ausübung der Option durch den ArbN an, da wegen der Verfügungsbeschränkungen hinsichtlich der Optionsausübung (zB Sperrfrist, Unübertragbarkeit) noch kein wirtschaftliches Eigentum erlangt wird. Der Erwerb des Optionsrechts selbst stellt lediglich eine Chance dar.

BFH v. 20.6.2001 – VI R 105/99, BStBl. II 2001, 689; v. 24.1.2001 – I R 119/98, BStBl. II 2001, 512 (515); v. 23.7.1999, BStBl. II 1999, 684 (685); nach BMF v. 10.3.2003, BStBl. I 2003, 234, ist genauer Zuflußzeitpunkt der Tag der Ausbuchung aus dem Depot des Überlassenden; aA PORTNER/BÖDEFELD, DStR 1995, 629: Zufluß bereits mit Einräumung der Option; vgl. zum Streitstand ausf. DEUTSCHMANN, 117 ff.; BOGUMIL, Mitarbeiteraktioptionen im Einkommensteuerrecht, und § 19 Anm. 219.

b) Zufluß aufgrund Versorgungszusagen gegenüber Arbeitnehmern

69

Die Frage des Zuflusses von Lohn aufgrund von Versorgungszusagen (dazu § 19 Anm. 377) hängt entscheidend damit zusammen, ob es sich hierbei – wirt-

schaftlich betrachtet – um gegenwärtige oder erst später verfügbare Einnahmen handelt.

Zufluß bejaht: Maßgebend für den Zufluß ist, ob sich der Vorgang wirtschaftlich so darstellt, daß der ArbG dem ArbN Mittel zur Verfügung gestellt und dieser sie zum Erwerb der Versorgungsleistung (die durch einen Dritten erfolgt) verwendet hat (BFH v. 7.2.1990 – X R 36/86, BStBl. II 1990, 1062 [1064]; s. auch BFH v. 9.10.2002 – V R 73/01, BStBl. II 2003, 27 betr. freie Mitarbeiter). Hier erfolgt Zufluß unter dem Gesichtspunkt des abgekürzten Zahlungswegs beim ArbN im Zeitpunkt der Zahlung durch den ArbG (aA BLÜMICH/GLENK, § 11 Rn. 71: maßgebend sei der Zeitpunkt des Prämieeneingangs bei der Versorgungseinrichtung). Dies ist anzunehmen, wenn der ArbG eine Pflicht des ArbN (zB Abführung des Arbeitnehmeranteils an die gesetzliche Sozialversicherung gem. §§ 28e Abs. 1, 28g SGB IV) erfüllt, da damit der Lohnanteil im Interesse des ArbN einbehalten und an den Dritten geleistet wird (BFH v. 29.7.1986 – IX R 206/84, BStBl. II 1986, 747 mit Anm. PAUS, DStZ 1987, 48).

Dies gilt jedoch nur dann, wenn dem ArbN vom Dritten (= Versicherung; zB Unfallversicherungen, s. § 19 Anm. 440 ff.; Pensionskassen, s. § 19 Anm. 460 ff.; Unterstützungskassen, s. § 19 Anm. 470 ff.; Direktversicherungen, s. § 19 Anm. 420 ff., FG Nürnberg v. 12.12.2001, EFG 2002, 824, rkr., GILOY, FR 1985, 366) ein eigener unentziehbarer Rechtsanspruch eingeräumt wird, wobei unerheblich ist, ob dieser Anspruch als rechtlich und wirtschaftlich sicher anzusehen ist.

BFH v. 16.4.1999 – VI R 60/96, BStBl. II 2000, 406 (407 f.); v. 16.9.1998 – VI B 155/98, BFH/NV 1999, 457 (458); v. 27.5.1993 – VI R 19/92, BStBl. II 1994, 246 (247 f.) mit krit. Anm. v. BORNHAUPT, DStR 1994, 152 f.; aA TRZASKALIK in K/S/M, § 11 Rn. B 103: nur Schuldnerstellung maßgeblich.

Voraussetzung ist ferner, daß der ArbN der Zukunftssicherungsleistung zumindest stillschweigend zugestimmt hat (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 3 LStDV; BFH v. 15.7.1977 – VI R 109/74, BStBl. II 1977, 761).

Zufluß verneint: Dagegen liegt in den Fällen, in denen der ArbG aufgeschobene Kapitalleistungen zusagt, die erst nach Ablauf einer Frist fällig werden sollen, noch kein Zufluß vor (GILOY, FR 1985, 366).

► *Versorgungszusage:* Verspricht dieser beispielsweise dem ArbN eine Versorgung aus eigenen Mitteln (zB Pensionsrückstellungen, Beamtenpensionen), so liegt darin kein Zufluß eines geldwerten Vorteils (BFH v. 3.7.1964 – VI 262/63 U, BStBl. III 1965, 83). Ein Zufluß liegt erst in dem Zeitpunkt vor, in dem die jeweiligen Zahlungen aufgrund der Zusage an den ArbN vorgenommen werden (BFH v. 27.5.1993 – VI R 19/92, BStBl. II 1994, 246 [248]).

► *Rückdeckungsversicherung:* Schließt der ArbG eine Versicherung ab, die dazu dient, ihm die Mittel zur Leistung einer dem ArbN zugesagten Versorgung zu verschaffen (= Rückdeckungsversicherung; s. § 19 Anm. 395 ff.), so stellen die Beitragszahlungen grds. keine beim ArbN zugeflossenen Einnahmen dar (§ 19 Anm. 406). Vielmehr sind erst die Leistungen an den ArbN aus der Versorgungszusage Arbeitslohn (§ 19 Anm. 410).

Wird eine arbeitnehmerfinanzierte betriebliche Altersversorgung („Deferred Compensation“) nach dem BetrAVG vereinbart, sind für den Zufluß die gleichen Grundsätze anzuwenden (vgl. BMF v. 4.2.2000, BStBl. I 2000, 354 f.). Danach kann der Zufluß laufenden Arbeitslohns nur dadurch verhindert werden, daß der ArbN zunächst vollständig auf die Auszahlung verzichtet (EBEL, FR 2000, 241, 243).

► *Sanierungsgelder oder Gegenwertzahlungen*: Kein Zufluß stpfl. Arbeitslohns liegt vor, wenn der ArbG anlässlich einer Systemumstellung der Altersvorsorge oder anlässlich des Ausscheidens aus der Versorgungskasse an diese Sanierungsgelder oder sog. Gegenwertzahlungen leisten muß. Hier fehlt es zudem an einem geldwerten Vorteil des ArbN, da diesem die Zahlungen nicht zugute kommen.

FG Köln v. 3.6.2004, EFG 2004, 1522 (1523 f.), Rev., Az. BFH: VI R 32/04; BIRK/HOHAUS, DB 2004, 1579; BIRK, BB 2004, 974; aA FG München v. 29.10.2004 – 8 K 1587/03, EFG 2005, 345, Rev., Az. BFH VI R 92/04.

Einstweilen frei.

70–74

C. Abweichungen vom Zuflußprinzip (Abs. 1 Sätze 2, 3 u. 4)

I. Zeitliche Zuordnung regelmäßig wiederkehrender Einnahmen (Abs. 1 Satz 2)

Schrifttum: TEHLER, Die „heimliche“ Wende des BFH bei regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen, DB 1987, 1168, mit Erwiderung v. HORLEMANN, DB 1987, 1711; GÜNTHER, Zur Beurteilung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit von regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen durch die FinVerw., FR 1989, 428.

1. Bedeutung des Satzes 2

75

Das Zuflußprinzip steht als *willkürliche Zuordnungsregel* im Gegensatz zum Realisationsprinzip, das den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entspricht (§ 5 Abs. 1). Dadurch wird der Ertrag dem Besteuerungszeitraum zugewiesen, in dem er wirtschaftlich entstanden ist. Diese Genauigkeit ist dem Zuflußprinzip fremd. Es werden Zufälligkeiten in der Erfassung von Einnahmen in Kauf genommen, die sich dadurch ergeben, daß sie aus den verschiedensten Gründen in einem Kj. geleistet und versteuert werden, zu dem sie wirtschaftlich nicht gehören.

Zweck der Ausnahmeregelung ist es, solche Zufälligkeiten in den Fällen zu vermeiden, in denen es sich um regelmäßig wiederkehrende, also laufende Einnahmen handelt (BFH v. 9.5.1974 – VI R 161/72, BStBl. II 1974, 547; v. 24.7.1986 – IV R 309/84, BStBl. II 1987, 16). Die Durchbrechung des Zuflußprinzips stellt eine Annäherung an den Gedanken des Realisationsprinzips dar. In seiner Wirkungsweise entspricht Satz 2 einem Rechnungsabgrenzungsposten (aA TRZASKALIK in K/S/M, § 11 Rn. B 87: Zweck sei die Korrektur planwidriger Zuflüsse).

Restriktive Auslegung: Grundsatz und Ausnahme stehen in § 11 nicht gleichwertig nebeneinander. Aus dem Vereinfachungszweck des Satzes 1 (s. Anm. 3) folgt, daß die in Satz 2 normierte Abweichung vom Zuflußprinzip restriktiv auszulegen ist.

Str.: wie hier BFH v. 10.10.1957 – IV 98/56 U, BStBl. III 1958, 23; v. 9.5.1974 – VI R 161/72, BStBl. II 1974, 547; s. auch BFH v. 24.7.1986 – IV R 30/184, BStBl. II 1987, 16 (17); s. dazu näher Anm. 80.

Einstweilen frei.

76–77

2. Voraussetzungen der zeitlichen Zuordnung zu einem anderen Kalenderjahr als dem Zuflußjahr

a) Überblick

78

Abs. 1 Satz 2 nennt für die Abweichung vom Zuflußprinzip als Voraussetzungen regelmäßig wiederkehrende Einnahmen (s. Anm. 79), Zufluß kurze Zeit vor

oder nach Beendigung des Kj. (s. Anm. 80) und wirtschaftliche Zugehörigkeit zu einem anderen Kj. (s. Anm. 81).

79 b) Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen

„Wiederkehrende“ Einnahmen liegen vor, wenn sie ihrer Natur nach, also aufgrund des zugrunde liegenden Rechtsgeschäfts, nicht nur einmal oder rein zufällig mehrmals erzielt werden, insbes. laufende Miet- und Pachtzahlungen (BFH v. 3.6.1975 – VIII R 47/70, BStBl. II 1975, 696), Zinsen (BFH v. 10.12.1985 – VIII R 15/83, BStBl. II 1986, 342), Renten, Arbeitslöhne und Gehälter, satzungsmäßig zu zahlende Aufsichtsratsstantiemen, monatliche Abschlagszahlungen der Kassenärztlichen Vereinigungen (BFH v. 24.7.1986 – IV R 309/84, BStBl. II 1987, 16 [17]; s. auch Anm. 100 „Arzthonorare“).

► *Rein zufällige oder freiwillige Wiederkehr reicht nicht aus:* Aus dem Erfordernis eines zugrunde liegenden Rechtsverhältnisses folgt im Umkehrschluß, daß rein zufällig mehrmals erzielte Einnahmen nicht unter diese Regelung fallen (RFH v. 27.1.1944, RStBl. 1944, 363). Demnach ist es auch nicht ausreichend, wenn die regelmäßige Wiederkehr auf einem einheitlichen Entschluß beruht, dieser aber nicht rechtsverbindlich geworden ist. So sind Weihnachtsgratifikationen, die ein ArbG unter ausdrücklichem Ausschluß einer Rechtspflicht zahlt, keine regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen, es sei denn, daß durch langjährige betriebliche Übung ein Rechtsanspruch des ArbN erwachsen ist. Auch in Erfüllung einer einmaligen Leistungspflicht erbrachte Ratenzahlungen fallen nicht unter Abs. 1 Satz 2.

► *Mindestens dreimalige Wiederkehr:* Ist lediglich eine ein- oder zweimalige Zahlung vereinbart, so liegen nach dem Gesetzeswortlaut keine „wiederkehrenden Einnahmen“ vor, denn die zweite Zahlung muß eine der wiederkehrenden Einnahmen sein.

Schl.-Holst. FG v. 20.7.1972, EFG 1972, 485, rke.; FROTSCHER/DÜRR, § 11 Rn. 43; zweifelnd TRZASKALIK in K/S/M, § 11 Rn. B 91; zweimalige Wiederkehr halten für ausreichend: KIRCHHOF/SEILER IV. § 11 Rn. 52; LADEMANN/FITSCH, § 11 Rn. 30; SCHMIDT/HEINICKE XXIII. § 11 Rn. 21.

Nachzahlungen sind keine wiederkehrenden Einnahmen, auch wenn sie im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses entrichtet werden (vgl. Anm. 35 „Nachzahlungen“).

Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen liegen vor, wenn sie dem Stpfl. aufgrund eines Rechtsverhältnisses oder aufgrund eines einheitlichen Entschlusses periodisch, in bestimmten Zeitabständen (jährlich, monatlich, wöchentlich), zufließen. Die Regelmäßigkeit bezieht sich nur auf die Wiederkehr, so daß eine *gleichbleibende Höhe* der Einnahmen *nicht erforderlich* ist (BFH v. 24.7.1986 – IV R 309/84, BStBl. II 1987, 16 [17]; v. 3.6.1975 – VIII R 47/70, BStBl. II 1975, 696; aA wohl BFH v. 10.10.1957 – IV 98/56 U, BStBl. III 1958, 23), wohl aber *Gleichartigkeit* (SCHMIDT/HEINICKE XXIII. § 11 Rn. 22), zB Zinsen (BFH v. 3.6.1975 – VIII R 47/70, BStBl. II 1975, 698), Mieten, Renten, Abschlagszahlungen der Kassenärztlichen Vereinigung (BFH v. 24.6.1986 – IV R 309/84, BStBl. II 1987, 16).

80 c) Zufluß kurze Zeit vor oder nach dem Jahreswechsel

„Kurze Zeit vor oder nach dem Jahreswechsel“ ist nach stRspr. regelmäßig ein Zeitraum von 10 Tagen, also der Zeitraum vom 22.12. bis 10.1.

BFH v. 6.11.2002 – X B 30/02, BFH/NV 2003, 169; v. 24.7.1986 – IV R 309/84, BStBl. II 1987, 16 (17); v. 9.5.1974 – VI R 161/72, BStBl. II 1974, 547; v. 10.12.1985 – VIII R 15/83, BStBl. II 1986, 342.

Da vom Gesetzgeber keine Aussage gemacht worden ist, kann keine absolute Grenze gesetzt werden, vielmehr ist nach den Verhältnissen des Einzelfalls zu entscheiden (ebenso FG Ba.-Württ. v. 30.11.1978, EFG 1979, 252 [253], rkr.).

► *Fälligkeit*: Nach hM muß auch die Fälligkeit der Einnahme kurz vor oder kurz nach dem Jahreswechsel liegen.

BFH v. 24.7.1986 – IV R 309/84, BStBl. II 1987, 16; v. 9.5.1974 – VI R 161/72, BStBl. II 1974, 547; SCHMIDT/HEINICKE XXIII. § 11 Rn. 22; WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 11 Rn. 258; BLÜMICH/GLENK, § 11 Rn. 92; SEER, DSrR 1987, 603; GÜNTHER, FR 1989, 428.

Der Mindermeinung (Schl.-Holst. FG v. 20.7.1972, EFG 1972, 485, rkr.) ist zwar zuzugestehen, daß dem Wortlaut des Satzes 2 ein derartiges Erfordernis nicht zu entnehmen ist, doch ergibt sich diese Voraussetzung aus dem Gesetzeszweck (s. Anm. 75) und dem Charakter des Satzes 2 als Ausnahmenvorschrift. Nur bei Fälligkeitsterminen um die Jahreswende können sich bei kurzfristigen Zahlungsabweichungen zufällige Verschiebungen ergeben (BFH v. 9.5.1974 – VI R 161/72, BStBl. II 1974, 547).

Beispiel: Nach einem Pachtvertrag ist die Jahrespacht jeweils bis zum 5.1. im voraus zu zahlen. Wegen Zahlungsschwierigkeiten des Schuldners fließt dem Verpächter die Jahrespacht für 01 erst am 3.1.02 zu.

Nach dem Wortlaut des Satzes 2 müßte die Zahlung im Januar 02 dem Kj. 01 zugerechnet werden, da sie eine regelmäßig wiederkehrende Einnahme ist und wirtschaftlich in das Jahr 01 gehört. Da sie jedoch bereits am 5.1.01 fällig ist, kommt Satz 2 nicht zur Anwendung. Die Zahlung muß auch kurz vor Beendigung des Kj., zu dem sie wirtschaftlich gehört, *fällig* werden. Die Zahlung ist also im Jahre 02 zu versteuern (Jahr des Zuflusses). Wäre sie am 31.12.01 fällig geworden, so wäre die Zahlung im Jahre 01 zu versteuern gewesen.

Die unterschiedliche Besteuerung von Nachzahlungen (s. Beispiel) ist durch den Zweck des Satzes 2 gerechtfertigt. Bei Zahlungsterminen, die vom Jahresende weiter entfernt sind, besteht keine Gefahr zufälliger Verschiebung der Besteuerung. Es genügt also nicht, daß regelmäßig wiederkehrende Einnahmen kurz vor oder nach dem Jahresende zufließen, sondern es ist zusätzlich die Fälligkeit der Zahlung kurz vor oder nach dem Jahresende erforderlich.

► *Nachzahlungen für frühere Fälligkeitsperioden* sind daher nicht nach Satz 2 zu behandeln (BFH v. 13.3.1964 – VI 152/63, StRK EStG [bis 1974] § 11 R. 50).

d) Wirtschaftliche Zugehörigkeit zu einem anderen Kalenderjahr als dem Zuflußjahr

81

Satz 2 setzt voraus, daß die regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen dem Stpfl. kurze Zeit vor oder nach Ende des Kj. zufließen, „zu dem sie wirtschaftlich gehören“. Leistungen gehören wirtschaftlich zu dem Zeitraum, für den sie erbracht worden sind. Der Zufluß muß also in einem anderen Kj. als dem Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit erfolgen. Satz 2 behandelt zwei Fälle:

- die *vorschüssige Zahlung* kurz vor Ende des Kj. für das nächste Jahr und
- die *nachschüssige Zahlung* kurz nach Beginn des Kj. für das vorangegangene Jahr.

Im Tatbestandsmerkmal „wirtschaftliche Zugehörigkeit“ fallen Voraussetzung und Rechtsfolge zusammen; wir behandeln das Merkmal daher ergebnisorientiert bei der Rechtsfolge in Anm. 85.

82–84 Einstweilen frei.

85 3. Rechtsfolge: Zuordnung der Einnahmen zum Kalenderjahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit

Satz 2 hat zur Folge, daß die Einnahmen abweichend von Satz 1 nicht dem Zuflußjahr, sondern dem Kj. der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zeitlich zugeordnet werden. Sie gelten in diesem Kj. als „bezogen“, dh. als erzielt iSd. § 2 Abs. 1.

Fälligkeit nicht entscheidend: Für die Beurteilung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit einer Einnahme zu einem bestimmten Kj. hat der BFH früher auf den Zeitpunkt abgestellt, zu dem die Einnahme fällig wurde (BFH v. 9.5.1974 – VI R 161/72, BStBl. II 1974, 547 [549]). Inzwischen stellt der BFH nur noch darauf ab, für welchen Zeitraum die Zahlung geleistet wurde. Auf die Fälligkeit kommt es danach nicht an.

BFH v. 23.9.1999 – IV R 1/99, BStBl. II 2000, 121 (122); v. 6.7.1995 – IV R 63/94, BStBl. II 1996, 266 (267); v. 6.7.1995 – IV R 72/94, BFH/NV 1996, 209 (210); v. 24.7.1986 – IV R 309/84, BStBl. II 1987, 16 (17); so auch TRZASKALIK in K/S/M, § 11 Rn. B 92; FROTSCHER/DÜRR, § 11 Rn. 47; WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 11 Rn. 260; TEHLER, DB 1987, 1168 f.

Beispiel (nach BFH v. 24.7.1986 – IV R 309/84, BStBl. II 1987, 16): Der Arzt A erhält von der Kassenärztlichen Vereinigung monatlich Honorarabschläge, die 10 Tage nach Ablauf des jeweiligen Monats fällig werden. Die am 2.1.02 erhaltene Abschlagszahlung für den Dezember 01 ist nach Auffassung des BFH im Jahre 01 zu erfassen, da sie – wenn auch nicht im Dezember fällig – dennoch wirtschaftlich zum Dezember gehöre.

Dieser neueren Auffassung des BFH ist zu folgen. „Wirtschaftliche Zugehörigkeit“ beschreibt den Zeitraum, in dem die Gegenleistung für die zugeflossene Leistung erbracht wurde. Dabei kann die Fälligkeit nicht maßgeblich sein.

Trotz möglicherweise entgegenstehender Praktikabilitätsprobleme muß eine Zahlung verteilt werden, wenn sie mehrere Kj. betrifft (aA BLÜMICH/GLENK, § 11 Rn. 92; TRZASKALIK in K/S/M, § 11 Rn. B 92, wonach in diesen Fällen das Zuflußprinzip gelten soll), denn die Ausnahmenvorschrift des Abs. 1 Satz 2 soll nach ihrem Zweck (vgl. Anm. 75) eine Annäherung an das Realisationsprinzip bewirken.

Beispiele: Erfassung wiederkehrender Einnahmen, nach der Fälligkeit

für	Fällig am	zugeflossen am	wird erfaßt im Jahr
Dezember	1.12.01	5.1.02	02 (Abs. 1 Satz 1)
Dezember	30.12.01	5.1.02	01 (Abs. 1 Satz 2)
Januar	1.1.02	25.12.01	02 (Abs. 1 Satz 2)
Oktober	30.10.01	5.1.02	02 (Abs. 1 Satz 1)
November-Januar	31.12.01	5.1.02	Nov/Dez: 01 (Abs. 1 Satz 2) Jan: 02 (Abs. 1 Satz 1)
November-Januar	31.12.01	31.12.01	Nov/Dez: 01 (Abs. 1 Satz 1) Jan: 02 (Abs. 1 Satz 2)

86 Einstweilen frei.

87 II. Verteilung von Entgelten für Nutzungsüberlassungen (Abs. 1 Satz 3)

Die neu eingeführte Vorschrift (s. dazu Anm. 2) läßt die Verteilung von Entgelten für Nutzungsüberlassungen auf den Vorauszahlungszeitraum zu, wenn die-

ser Zeitraum mindestens fünf Jahre beträgt. Auf Seiten des Zahlungsempfängers besteht ein *Wahlrecht* zwischen der Verteilung und der Zuflußbesteuerung („kann ... verteilen“). Ihre eigentliche Bedeutung hat die Neuregelung beim Zahlenden, für den nach Abs. 2 Satz 3 Pflicht zur Verteilung der Ausgaben besteht; s. näher zur Neuregelung Anm. 124.

III. Zeitliche Zuordnung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (Abs. 1 Satz 4)

88

Zufluß bei laufendem Arbeitslohn: Satz 4 verweist für Einnahmen aus nichtselbst. Arbeit auf § 38a Abs. 1 Satz 2 und 3. Unabhängig vom tatsächlichen Zufluß gilt laufender Arbeitslohn mit Beendigung des Lohnzahlungszeitraums als bezogen. Die Vorschrift dient der Vereinfachung des LStVerfahrens (BTDrucks. VII/1470, 303 zu § 133). Das Zuflußprinzip des Satzes 1 ist insoweit außer Kraft gesetzt. Auch das Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung von regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen nach Satz 2 ist insoweit beschränkt; s. zu den Voraussetzungen § 38a Anm. 25 ff.

Zufluß bei sonstigen Bezügen: Für sonstige Bezüge, die ebenfalls zu den Einkünften aus § 19 gehören, gilt § 38a Abs. 1 Satz 3. Danach ist das allg. Zuflußprinzip des § 11 Abs. 1 Satz 1 anwendbar. § 11 Abs. 1 Satz 4 stellt nur für den laufenden Arbeitslohn eine Sonderregelung dar; s. zu den Voraussetzungen im einzelnen § 38a Anm. 33 ff.

Zufluß bei pauschaler Lohnsteuer: Satz 4 verweist zudem auf § 40 Abs. 3 Satz 2, wonach auch die auf den ArbN abgewälzte pauschale LSt. als zugeflossener Arbeitslohn gilt, so daß die pauschale LSt. vom Bruttolohn zu berechnen ist.

Einstweilen frei.

89–92

D. Vorrang der Gewinnermittlungsvorschriften (Abs. 1 Satz 5)

93

Nach Abs. 1 Satz 5 bleiben die Vorschriften über die Gewinnermittlung durch *Betriebsvermögensvergleich* (§ 4 Abs. 1, § 5) unberührt. Dabei hängt der Gewinn von den Vorschriften über Ansatz und Bewertung des Betriebsvermögens und damit gem. § 5 Abs. 1 von den handelsrechtlichen GoB – insbes. dem Realisationsprinzip – ab (s. § 5 Anm. 220). Während bei Überschufeinkünften maßgebend ist, wann Einnahmen zugeflossen sind, kommt es beim Betriebsvermögensvergleich für den Ausweis von Erträgen darauf an, wann die zugrunde liegende Leistung bewirkt und ggf. vom Empfänger abgenommen ist. Damit wird der Ertrag in derjenigen Periode ausgewiesen, in welche er wirtschaftlich gehört.

Einstweilen frei.

94–99

E. ABC der Vereinnahmung

100

Abgeordnetenbezüge: Den Abgeordneten fließen ihre Bezüge auch dann zu, wenn diese im Vorhinein (teilweise) an die Partei abgetreten worden sind (BFH v. 8.12.1987 – IX R 161/83, BStBl. II 1988, 433) oder wenn sich der Abgeordnete verpflichtet hat, einen Teil seiner Bezüge an parteinahe Fonds (zB sog. Ökofonds, dazu BIRK/WOLFFGANG, DÖV 1991, 481) zur Verfügung zu stellen.

Abtretung: s. Anm. 58.

Aktioptionen: s. Anm. 68.

Angehörige: s. Anm. 37, 42, 51, 57.

Arbeitslohn: s. Anm. 51, 57 f., 68 f., 88 und hier „Erbbaurecht“ und „Nettolohnvereinbarung“.

Arbeitszeitkonten: zum Zufluß von Arbeitslohn bei sog. Arbeitszeitkonten s. BMF v. 5.8.2002, BStBl. I 2002, 767, Tz. 154 ff.; WELLSCH/NÄTH, DStR 2003, 309.

Arzthonorare:

► *Privatärztliche Verrechnungsstelle:* Eine mit der Einziehung der Honorare eines Arztes aus seiner Privatpraxis beauftragte privatärztliche Verrechnungsstelle ist als sein Einziehungsbevollmächtigter iSd. § 164 BGB anzusehen. Deshalb gelten die für den Arzt bestimmten Honorare bereits im Zeitpunkt ihres Eingangs bei der Verrechnungsstelle als dem Arzt zugeflossen.

Nds. FG v. 4.11.1960, EFG 1961, 158 (159); SCHMIDT/HEINICKE XXIII. § 11 Rn. 30 „Arzthonorar“; WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 11 Anh. „Arzthonorar“; OFD Frankfurt v. 11.10.1994, FR 1995, 34.

► *Kassenärztliche Vereinigung:* Erfolgt dagegen der Einzug der Honorare durch die Kassenärztliche Vereinigung, liegt ein Zufluß erst mit der Überweisung an den Arzt vor, denn dem Arzt steht der Vergütungsanspruch nur gegenüber der Vereinigung zu (BFH v. 20.2.1964 – IV 4/61 U, BStBl. II 1964, 329; OFD Frankfurt v. 13.10.1989, DStR 1990, 148). Die Kassenärztliche Vereinigung vereinnahmt als eine Körperschaft des öffentlichen Rechts von den Krankenkassen aufgrund eigenen Rechts eine für die Leistungen aller Kassenärzte bestimmte Gesamtvergütung, die sie ihrerseits nach einem bestimmten Schlüssel auf die Ärzte verteilt. Sie erteilt dem Arzt quartalsmäßig Abrechnung. Dabei zieht sie die eigenen Verwaltungskosten ab und kann weiter einen bestimmten Prozentsatz zugunsten eines „Honorarsonderfonds“ einbehalten. Den verbleibenden Betrag zahlt die Kassenärztliche Vereinigung als Honorar an den Arzt aus der „Gesamtvergütung“, die sie von den Krankenkassen mit befreiender Wirkung gegenüber dem Arzt erhalten hat.

Die Rspr. bejaht für Zahlungen der Kassenärztlichen Vereinigung die Anwendung des Abs. 1 Satz 2.

BFH v. 6.7.1995 – IV R 63/94, BStBl. II 1996, 266; v. 6.7.1995 – IV R 72/94, BFH/NV 1996, 209; Abschlußzahlung für das dritte Quartal wird Anfang Januar ausgezahlt; v. 24.7.1986 – IV R 309/84, BStBl. II 1987, 16 bzgl. monatlicher Abschlagszahlungen; Hess. FG v. 18.4.1989, EFG 1989, 446 (447), rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 9.10.1989, EFG 1990, 232, rkr.; zust. TRZASKALIK in K/S/M, § 11 Rn. B 135 „Kassenärztliche Vereinigung“.

Aufrechnung: s. Anm. 55.

Aufteilung einer dem Stpfl. zugeflossenen Zahlung in Kapitalertrag und nicht sbare Kapitalrückzahlung: s. Anm. 130 „Anrechnung“.

Baukostenzuschuß: zu öffentlichen Fördermitteln nach dem sog. „Dritten Förderungsweg“ s. BETZIESER, DStR 2004, 617 ff.; s. zu Mietzuschüssen Anm. 35.

Bedingung: s. Anm. 29.

Beherrschender Gesellschafter: s. Anm. 57, 62.

Betriebliche Altersversorgung: s. Anm. 69.

Bevollmächtigter: s. Anm. 27 und hier „Arzthonorare“.

Bundesschatzbrief Typ B: Die Erträge fließen dem Stpfl. in dem Zeitpunkt zu, in dem die Endfälligkeit erreicht ist oder die Titel an die Bundeswertpapier-

verwaltung zurückgegeben werden (BMF v. 5.11.2002, BStBl. I 2002, 1346, Tz. 3); s. auch „Damnum“.

Damnum: Bei einem Damnum (Disagio) handelt es sich um den Unterschiedsbetrag zwischen Nenn- und Verfügungsbetrag einer Schuld. Es ist als Ausgleich für einen niedrigeren Nominalzinssatz und damit als Vorauszahlung eines Teils der Zinsen anzusehen (BFH v. 20.10.1999 – X R 69/96, BStBl. II 2000, 259 [260]). Beim Darlehensgeber stellt es daher Einnahmen aus Kapitalvermögen dar. Auf das Damnum ist die Neuregelung in Abs. 1 Satz 3 nicht anwendbar (s. zur entsprechenden Regelung in Abs. 2 Satz 3 Anm. 124). Nach stRspr. fließt es, wenn es nach dem Darlehensvertrag bei Auszahlung einbehalten wird, im Zeitpunkt der Auszahlung des um das Damnum gekürzten Darlehensbetrags zu.

BFH v. 7.11.1978 – VIII R 183/75, BStBl. II 1979, 169 (170); v. 6.12.1965 – GrS 2/64 S, BStBl. III 1966, 144, wonach eine Verteilung auf die Laufzeit nur bei entsprechender vertraglicher Abrede möglich sein soll.

Dagegen vertritt RÖDIN (Disagio, Diskont und Damnum im Einkommensteuerrecht, 1988, 24 f., 111) die Ansicht, daß ein Damnum erst bei Rückzahlung des Darlehens dem Gläubiger zugeflossen sei. Dem ist nicht zu folgen. Denn der Darlehensgeber schuldet den Nennbetrag des Darlehens und erhält im Wege der Verrechnung das Damnum zurück.

► *Schuldverschreibung:* Ein Disagio bei Ausgabe einer Schuldverschreibung fließt erst im Zeitpunkt der Rückzahlung zu. Der Gläubiger kann erst zu diesem Zeitpunkt über den Unterschiedsbetrag wirtschaftlich verfügen, da der Unterschiedsbetrag erst in diesem Zeitpunkt ausgezahlt, verrechnet oder einem Konto gutgeschrieben wird. Die unterschiedliche Behandlung von Darlehen und Schuldverschreibung ist gerechtfertigt, weil die Gewährung eines Darlehens auf einem Darlehensvertrag, der Erwerb einer Schuldverschreibung dagegen auf einem Kaufvertrag beruht. Der Erwerber bezahlt nur, was er schuldet, nämlich den Kaufpreis, also den um das Disagio geminderten Rückzahlungsbetrag.

BFH v. 13.10.1987 – VIII R 156/84, BStBl. II 1988, 252 (256 f.); s. dazu die Anm. von SCHMIDT, FR 1988, 129; SCHOLTZ, FR 1988, 113; DÖLLERER, BB 1988, 883.

Die genannten Grundsätze zur Schuldverschreibung sind auch beim Zufluß von Abgeldern in Zusammenhang mit *Sparbriefen* (vgl. BMF v. 3.7.1986, BB 1986, 1347), *Sparschuldverschreibungen*, *Diskontpapieren*, *Zero Coupon Bonds* (SCHOLTZ, FR 1988, 113 [116] mwN in Fn. 17) und seit BMF v. 20.12.1988 (BStBl. I 1988, 540 [543]) auch beim *Bundesschatzbrief Typ B* anzuwenden. Der Ertrag ist grds. erst im Jahr der Einlösung zu versteuern (BFH v. 13.10.1987 – VIII R 156/84, BStBl. II 1988, 252). Zu beachten ist jedoch, daß ein Zufluß des Abgeldes nicht nur im Fall und im Zeitpunkt der Einlösung (Rückgabe) erfolgt, sondern im Falle der vorzeitigen Veräußerung auch zum Zeitpunkt dieser Veräußerung, denn auch dann erlangt der Gläubiger wirtschaftliche Verfügungsmacht über dieses Abgeld (s. auch BMF v. 24.11.1986, BStBl. I 1986, 539; s. auch DÖLLERER, BB 1988, 883; KRAWITZ, FR 1990, 561).

Dividenden: s. Anm. 62.

Durchlaufende Posten: s. Anm. 7.

Erbbaurecht:

► *ArbN:* Bestellt ein ArbG seinem ArbN ein Erbbaurecht zu einem unangemessen niedrigen Erbbauzins, so sollen die Vorteile, die sich aus dem unentgeltlichen Teil der Erbbaurechtsbestellung für den ArbN ergeben, diesem im Jahr der Bestellung des Erbbaurechts zufließen.

BFH v. 10.6.1983 – VI R 15/80, BStBl. II 1983, 642 – nur Leitsatz veröffentlicht; FG Ba.-Württ. v. 5.11.1981, EFG 1982, 299 (300), rkr.

Diese Entscheidung ist uE nicht vereinbar mit der von anderen Senaten des BFH vertretenen Ansicht, daß ein Erbbaurechtsvertrag wirtschaftlich einem Mietvertrag gleichstehe.

BFH v. 19.3.2002 – VIII R 57/99, BStBl. II 2002, 137; v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398; v. 20.1.1983 – IV R 158/80, BStBl. II 1983, 413.

Bei Abschluß eines Mietvertrags zwischen ArbG und ArbN mit unangemessen niedriger Miete fließt nach dieser Rspr. dem ArbN der Vorteil nicht einmalig in Form eines (teilweise) unentgeltlichen Nutzungsrechts zu, sondern laufend durch die teilweise unentgeltliche Gebrauchsüberlassung. Das muß auch für das Erbbaurecht gelten (glA FG Ba.-Württ. v. 8.11.1979, EFG 1980, 125 [126], aufgehoben durch BFH v. 10.6.1983 – VI R 15/80, BStBl. II 1983, 642). Mit einer unterschiedlichen Beurteilung des Erbbaurechts als dingliches Recht und des Mietrechts als eines obligatorischen Rechts läßt sich das BFH-Urt. nicht rechtfertigen (zu der Kontroverse s. GILOY, BB 1984, 2181 ff.; NIEMANN, DB 1985, 256 f., und FR 1985, 293 f.; REINHART, FR 1985, 153 f.).

► **Erschließungskosten:** In den Fällen, in denen der Erbbauberechtigte aufgrund der Vereinbarung mit dem Grundstückseigentümer die Erschließungskosten an die Gemeinde zahlt, erzielt der Eigentümer auch insoweit Einkünfte aus VuV (BFH v. 20.11.1980 – IV R 120/78, BStBl. II 1981, 398; v. 17.4.1985 – I R 132/81, BStBl. II 1985, 617). Der Zufluß erfolgt erst in dem Zeitpunkt, in dem der Eigentümer das Grundstück zurückerhält. Erst in diesem Moment erhält er die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den durch die Übernahme der Erschließungskosten herbeigeführten Wertzuwachs (BFH v. 21.11.1989 – IX R 170/85, BStBl. II 1990, 310 [311]; dazu Anm. DStR 1990, 113). Damit erfolgt der Zufluß im allgemeinen erst mit Beendigung des Erbbaurechtsverhältnisses.

Erbe: Einnahmen sind dem Erben von Anfang an (ex tunc) zuzurechnen und damit als nach § 11 zugeflossen anzusehen, auch wenn sich erst später, zB nach einem Rechtsstreit, die Erbenstellung herausstellt (FG Ba.-Württ. v. 17.3.1983, EFG 1983, 561, rkr.); s. zur Rechtsnachfolge auch Anm. 25.

Erlaß: s. Anm. 30, 57.

Freianteile: Werden Freianteile aus einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln nicht an die Gesellschafter ausgegeben, so liegt kein Zufluß vor (BFH v. 21.7.1976 – I R 147/74, BStBl. II 1977, 46).

Gebäude auf fremdem Grundstück: s. „Heimfall“.

Gema: Zufluß der Vergütungen bei beschr. stpfl. Künstlern mit Auszahlung (§ 50a Abs. 6, § 73f EStDV). Vgl. BFH v. 27.6.1963 – IV 111/59 U, BStBl. II 1963, 534.

Genossenschaft: zum Zufluß von Gewinnanteilen vgl. Anm. 61 ff.

Gesamthandsgemeinschaft: s. Anm. 24, 61.

Gesellschafter: zum Zufließen von Gewinnanteilen s. Anm. 61 ff.

Grundstück: s. „Nutzungsrecht“ und „Sachleistungen“.

Gutschrift: s. Anm. 45, 50 ff.

Heimfall: Werterhöhende Aufwendungen des Pächters oder Mieters eines Grundstücks fließen dem Verpächter oder Vermieter in dem Zeitpunkt zu, in dem er über die hinzugefügten Gegenstände (Gebäude oder Einbauten) frei verfügen kann. Das ist regelmäßig der Zeitpunkt, in dem mit Beendigung des Pacht- oder Mietverhältnisses das Nutzungsrecht des Pächters/Mieters erlo-

schen ist und der Vermieter/Verpächter den Pacht- oder Mietgegenstand zurückerhält (BFH v. 21.11.1989 – IX R 170/85, BStBl. II 1990, 310 [311]). Anders ist es, wenn dem Grundstückseigentümer von vornherein Verfügungsmöglichkeiten hinsichtlich des Gebäudes zustehen oder wenn er mit dem Mieter vereinbart, daß die Aufbaukosten eine Art Mietvorauszahlung bilden sollen. In diesem Fall können die vom Mieter aufgewendeten Aufbaukosten dem Grundstückseigentümer zu einem entsprechenden Teil als Mieteinnahmen der folgenden Jahre zugerechnet werden (BFH v. 31.7.1964 – VI 221/62, HFR 1965, 204 [205]; RFH v. 9.10.1929, RStBl. 1929, 617; v. 7.4.1930, RStBl. 1930, 378).

Hinterlegung: Soweit es sich nur um eine Hinterlegung zu Sicherungszwecken (§§ 232 ff. BGB oder §§ 108 ff. ZPO) handelt, liegt keine Vermögensmehrung beim Gläubiger vor, so daß von daher schon ein Zufluß ausscheidet. Liegt in der Hinterlegung ein Erfüllungssurrogat gem. § 372 BGB, ist zu differenzieren: Eine Hinterlegung wegen Annahmeverzugs des Gläubigers gem. § 372 Satz 1 BGB führt zum Zufluß, da der Gläubiger von diesem Zeitpunkt an wirtschaftlich über den hinterlegten Gegenstand verfügen kann. Wird dagegen hinterlegt, weil über die Person des Gläubigers Ungewißheit besteht (§ 372 Satz 2 BGB), so ist ein Zufluß erst ab dem Zeitpunkt zu bejahen, ab dem die Ungewißheit beseitigt ist, denn erst dann kann der neue Gläubiger Herausgabe verlangen. Beim alten Gläubiger ist Zufluß erst anzunehmen, wenn an den neuen Gläubiger übergeben wurde (FG München v. 16.3.2004, EFG 2004, 1295 f., Rev., Az. BFH: XI R 29/04).

Honorarsonderfonds: s. „Arzthonorare“.

Hypothek: vgl. „Sicherheiten“.

Irrläufer: Der Zufluß beim Gläubiger erfolgt erst mit Gutschrift auf dessen Konto (s. Anm. 45); zum Abfluß beim Schuldner s. Anm. 130 „Irrläufer“.

Kapitalertragsteuer: s. Anm. 7, 62.

Kassenärztliche Vereinigung: s. „Arzthonorare“.

Kinderfreibetrag: zum Zufluß eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes s. Anm. 7.

Kreditkarte: s. Anm. 45.

Mietkaution: Gem. § 551 Abs. 3 BGB ist die vom Mieter zu leistende Mietkaution vom Vermieter auf einem Sparbuch mit gesetzlicher Kündigungsfrist anzulegen. Die Zinsen stehen dem Mieter zu und erhöhen die Sicherheit. Sie fließen dem Mieter alljährlich mit der Gutschrift auf dem Kautionskonto zu (so auch BMF v. 26.10.1992, BStBl. I 1992, 693 [695]; WELZEL, DStZ 1986, 437 f., und DStZ 1987, 436). Allerdings ist Inhaber der Sparbuchforderung der Vermieter. Er hat diese Forderung aber treuhänderisch für den Mieter zu verwalten (PALANDT/WEIDENKAFF, BGB, 64. Aufl. 2005, § 551 Rn. 12b). Deshalb ist der Mieter wirtschaftlicher Eigentümer dieser Forderung gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO.

Mietvorauszahlungen: s. Anm. 7 „Billigkeitsregelungen“, 35 und hier „Heimfall“.

Nachträgliche Einnahmen: Für nach der Betriebsveräußerung oder -aufgabe entstehende Betriebseinnahmen gilt § 11. Zum Wahlrecht zwischen Sofort- und Zuflußbesteuerung bei Veräußerungsgewinnen nach § 16 und § 17 s. R 139 Abs. 11 und R 140 Abs. 7 Satz 2 EStR und BMF v. 3.8.2004, BStBl. I 2004, 1187.

Nachzahlungen: s. Anm. 35, 80.

Nettolohnvereinbarung besagt, daß dem ArbN ein bestimmter Betrag ausbezahlt wird und der ArbG alle Lohnabzugsbeträge für den ArbN übernimmt und abführt. Dem ArbN fließt die vom ArbG übernommene LSt. im Abführungszeitpunkt zu, selbst wenn die einbehaltene LSt. höher ist als die später festgesetzte ESt. und der ArbN den Erstattungsanspruch bereits im Rahmen der Nettolohnvereinbarung abgetreten hat (BFH v. 16.8.1979 – VI R 13/77, BStBl. II 1979, 771; NISSEN, DStZ 1980, 55). Die unwiderrufliche Abtretung von LSt- und EStErstattungsansprüchen vom ArbN an den ArbG kann zu negativen Einnahmen (bzw. WK, s. Anm. 29) im Jahr der Abtretung führen.

Vgl. FG Hamb. v. 3.9.1986, EFG 1987, 122, aufgehoben durch BFH v. 22.6.1990 – VI R 162/86, BFH/NV 1991, 156; SVENSSON, DStZ 1985, 167, und KATTERBE, DStZ 1984, 431; aA BFH v. 22.6.1990 – VI R 162/86, aaO: EStErstattungsansprüche, die sich aus noch durchzuführenden Veranlagungen ergeben, sind erst bei diesen Veranlagungen als negative Einnahmen zu berücksichtigen; s. FG Düss. v. 12.8.1998, EFG 1998, 1678 f., rkr., zur Abtretung von Ansprüchen auf Beitragsrückerstattung von Arbeitnehmeranteilen zur gesetzlichen Rentenversicherung.

Nießbrauch: s. „Nutzungsrecht“.

Novation: s. Anm. 51, 56.

Nutzungsrecht: Die Einräumung einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeit bildet für sich allein zwar einen geldwerten Vorteil. Als zugeflossen sind aber nur die aufgrund der Berechtigung tatsächlich gezogenen Nutzungen anzusehen (RFH v. 18.12.1929, RStBl. 1930, 302). Bei Überlassung einer Wohnung fließt der geldwerte Vorteil jeweils monatlich in Höhe der ersparten Miete zu (BFH v. 22.1.1988 – VI R 135/84, BStBl. II 1988, 525 [528]; dazu SUNDER-PLASSMANN, StuW 1989, 79), bei Gewährung eines *Nießbrauchsrechts* fortlaufend in Höhe des jeweiligen Nutzungswerts der Wohnung (BFH v. 26.5.1993 – VI R 118/92, BStBl. II 1993, 686). Die bloße Nutzungsmöglichkeit kann ausreichen (BFH v. 16.12.1992 – I R 32/92, BStBl. II 1993, 399 [402]).

Optionsrecht: Grds. führt die Einräumung eines Optionsrechts nicht zu einem Zufluß, da lediglich ein in der Zukunft liegender wirtschaftlich günstiger Umstand rechtlich zugesichert wird, wobei noch ungewiß ist, ob es zu einer Änderung der Rechtszuständigkeit kommt (BFH v. 10.3.1972 – VI R 278/68, BStBl. II 1972, 596). Es wird lediglich eine Gewinnchance eingeräumt. Der Zufluß erfolgt erst zum Zeitpunkt der Rechtsausübung; s. aber differenzierend zu Mitarbeiter-Aktienoptionen Anm. 68.

Pfändung/Pfandrecht: Die Bestellung eines Pfandrechts bewirkt noch keinen Zufluß (vgl. BFH v. 30.1.1975 – IV R 190/71, BStBl. II 1975, 776 [777]), da die Forderung lediglich gesichert wird. Der Zufluß erfolgt beim Pfändungsschuldner erst im Zeitpunkt der Forderungseinziehung bzw. bei Zahlung durch den Drittschuldner an den Pfändungsgläubiger (RFH v. 17.6.1931, RStBl. 1931, 632); denn wirtschaftlich betrachtet liegt eine Zahlung des Drittschuldners an den Pfändungsschuldner und von diesem eine Zahlung an den Pfändungsgläubiger vor. Deshalb ist auch gleichzeitig ein Zufluß beim Pfändungsgläubiger aus dem Leistungsverhältnis des Pfändungsschuldners zu diesem und ein entsprechender Abfluß beim Pfändungsschuldner gegeben.

Rechtsnachfolge: s. Anm. 25.

Sachleistungen sind geldwerte Vorteile (§ 8 Abs. 1 und 2). Ihr Zuflußzeitpunkt richtet sich nach den allg. Regeln. Es kommt auf den Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an (s. Anm. 33 ff.), dh., wann nach dem Kaufvertrag Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten auf den Erwerber übergehen.

BFH v. 2.10.1987 – VI R 65/84, BFH/NV 1988, 86; v. 10.11.1989 – VI R 155/85, BFH/NV 1990, 290. Der Wert eines Grundstücks fließt danach nicht mit dem formalen Akt der Auflassung oder Eintragung in das Grundbuch zu, sondern in dem Augenblick, in dem die Tragung von Nutzungen und Lasten auf den Stpfl. übergeht, RFH v. 5.2.1936, StuW Nr. 194; BFH v. 23.3.1994 – VIII B 50/93, BFH/NV 1994, 786 (788); v. 10.11.1989 – VI R 155/85, BFH/NV 1990, 290 (291).

Bei einer durch betriebsinterne Verlosung vermittelten Gewinnchance liegt Zufluß erst bei Erbringung der Sachleistung, nicht schon bei Einräumung der Chance vor (BFH v. 25.11.1993 – VI R 45/93, BStBl. II 1994, 254 [256]). Zum Zufluß einer stillen Beteiligung als Sachbezug s. Anm. 68, zum Vielfliegerbonus s. MUTTER, MDR 1993, 614 (615).

Scheck: s. Anm. 45.

Scheinrenditen: s. Anm. 53.

Schuldübernahme: s. Anm. 59.

Sicherheiten: Bestellung von Sicherheiten für eine Forderung des Stpfl., zB durch Sicherungsübereignung oder Hypothek, bewirkt beim Stpfl. noch keinen Zufluß der Forderung (vgl. „Pfandrecht“).

Sparbrief: s. „Damnum“.

Sperrkonto: s. Anm. 37.

Stille Gesellschaft: s. Anm. 64.

Stock Options: s. Anm. 68.

Stornoreservekonto: zum Zufluß einer Gutschrift auf ein solches Konto s. Anm. 37.

Stundung: zur Abgrenzung zwischen einer sog. modifizierten Stundung und einer Schuldumwandlung (Novation) s. Anm. 51.

Treuhandkonto: s. Anm. 27.

Überweisung: s. Anm. 45.

Umsatzsteuer: Bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 stellt die vereinnahmte USt. eine Einnahme dar (zur Behandlung der USt. bei der Überschußrechnung s. RITZROW, BBK F. 8, 229); § 11 Abs. 1 Satz 1 ist anzuwenden (BFH v. 19.2.1975 – I R 154/73, BStBl. II 1975, 441). Es handelt sich nicht um einen durchlaufenden Posten. Eine Erstattung überschießender Vorsteuerbeträge fließt im Zeitpunkt der Zahlung durch das FA zu (vgl. H 86 EStH 2003).

Eine Vorsteuererstattung in großer Summe für mehrere Jahre erfüllt grds. nicht die Voraussetzungen für einen Billigkeitserlaß nach § 227 AO, es sei denn, das FA hat die Auszahlung der Beträge schuldhaft verzögert (FG Köln v. 7.10.1992, EFG 1993, 360 f., rkr.). Zur Behandlung ustl. Vorgänge im Rahmen der Einkünfte aus VuV s. B. MEYER, DStZ 1985, 195, zur estl. Behandlung irrträglich erstatteter Vorsteuerbeträge s. BFH v. 4.6.1991 – IX R 12/89, BStBl. II 1991, 759.

Verdeckte Gewinnausschüttung: s. Anm. 38, 62.

Versicherung: zu Versicherungen, die ein ArbG zugunsten des ArbN abschließt, s. Anm. 69.

Verzicht: s. Anm. 57.

Vorauszahlungen: s. Anm. 35.

Vorsteuer: s. „Umsatzsteuer“.

Wandelschuldverschreibungen sind handelbare und börsenfähige Wertpapiere, die das Recht auf den Umtausch in Aktien enthalten. Die Frage, in welchem Zeitpunkt der Zufluß eines geldwerten Vorteils aus einem Aktienwerb

im Zusammenhang mit einer Wandelschuldverschreibung eintritt, ist höchststrich-terlich noch nicht endgültig geklärt (vgl. BFH v. 5.10.2004 – VI S 6/04, BFH/NV 2005, 13). Der RFH nahm Zufluß zum Zeitpunkt der Ausgabe an, da es bei Ausübung des Wandlungsrechts an einem gesonderten Erwerbsvorgang fehlt (RFH v. 24.8.1944, RFHE 54, 128 [129]).

Gewährt ein ArbG seinen ArbN Wandelschuldverschreibungen, ist nach zutref-fender Ansicht Zufluß erst mit Ausübung des Wandlungsrechts gegeben. Es gel-ten die gleichen Grundsätze wie bei Mitarbeiter-Aktienoptionen (s. dazu Anm. 68).

BAUER/GEMMEKE, StB 2003, 83 (90 f.); VALENTIN, EFG 2001, 969 f.; FG München v. 24.6.1999, EFG 2000, 494, Rev., Az. BFH: VI R 124/99; aA FG Düss. v. 11.4.2001, EFG 2001, 968 (969): Zufluß bereits bei Ausgabe der Wandelschuldverschreibung; zu *Wandeldarlehen* s. FG München v. 11.12.2002, EFG 2003, 616 (619), Rev., Az. BFH: VI R 18/03; v. 11.12.2002, EFG 2003, 619 ff., Rev., Az. BFH: VI R 10/03; FG Köln v. 11.5.2004, EFG 2004, 1760 (1761 f.), Rev., Az. BFH: VI R 41/04: Zufluß erst bei Aus-übung.

Wechsel: s. Anm. 45.

Wechsel der Gewinnermittlungsart: Beim Wechsel der Gewinnermittlung zur Einnahmen-Überschußrechnung (§ 4 Abs. 3) und damit zum Zu- und Abfluß-prinzip muß ein Übergangsgewinn ermittelt werden. Es müssen auf der Grund-lage eines Bestandsvergleichs aktivierte Forderungen durch entsprechende Ge-winnabschläge und passive RAP durch entsprechende Gewinnzuschläge korrigiert werden, damit Betriebsvorgänge später nicht doppelt erfaßt werden (BFH v. 16.2.1989 – IV R 64/87, BStBl. II 1989, 708).

Wohnrecht: vgl. „Nutzungsrecht“.

Zero Bond Coupons: s. „Damnum“.

Zinsen fließen dem Gläubiger nach allg. Grundsätzen mit Zahlung oder Gut-schrift zu. Sparbuchzinsen fließen mit Ablauf des Kj. zu, für das sie gutgeschrie-ben werden. Unbeachtlich ist, ob die Gutschrift bereits vor dem Jahresende oder erst am 1. Werktag des Folgejahres erfolgt (BFH v. 3.6.1975 – VIII R 47/70, BStBl. II 1975, 696).

Hinsichtlich der Zinsen aus abgezinsten Sparbriefen, Bundesschatzbriefen Typ B und Zerobonds s. „Damnum“; zur Novation s. Anm. 51, 56.

Ob eine Geldleistung eine Darlehensrückgewährung oder eine Zinszahlung ist, bestimmt grds. der Schuldner aufgrund seines Leistungsbestimmungsrechts gem. § 366 BGB (BFH v. 10.6.1975 – VIII R 71/71, BFHE 116, 333).

Zukunftssicherungsleistungen: s. Anm. 69.

Erläuterungen zu Abs. 2: Abflußprinzip

A. Absetzung von Ausgaben (Abzug, Abs. 2 Satz 1)

101

I. Begriff der Ausgaben (Abs. 2 Satz 1)

Der Begriff der „Ausgaben“ ist im EStG im Gegensatz zu dem Begriff der „Einnahmen“ in § 8 Abs. 1 nicht definiert. Zur Bestimmung des Ausgabenbe-griffs kann aber der Einnahmenbegriff entsprechend herangezogen werden (OF-

FERHAUS, BB 1979, 670). Ausgaben sind danach alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und bei dem Stpfl. abfließen.

Ausgaben iSd. Abs. 2 sind Betriebsausgaben bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3, Werbungskosten (§ 9), SA (§§ 10, 10b) und agB gem. §§ 33, 33a (BFH v. 30.7.1982 – VI R 67/79, BStBl. II 1982, 744). Auch bei den sog. *negativen Einnahmen* handelt es sich um Ausgaben iSd. Abs. 2 (s. Anm. 28).

Abfluß als Merkmal des Ausgabenbegriffs: Abs. 2 Satz 1 enthält als Tatbestandsmerkmal das Leisten von Ausgaben und als Rechtsfolge deren periodenmäßige Zuordnung („sind ... abzusetzen“). Streng wortlautgerecht ist also der Abfluß nicht Tatbestandsmerkmal des Ausgabenbegriffs, sondern nur Tatbestandsmerkmal der in Abs. 2 Satz 1 vorgenommenen Periodenabgrenzung. Wenn aber § 8 Abs. 1 für den Einnahmenbegriff den Zufluß voraussetzt und damit zum Ausdruck bringt, daß nur die Ist-Leistungsfähigkeit besteuert werden soll (s. § 8 Anm. 35), so muß dies umgekehrt auch für den gesetzlich nicht definierten Ausgabenbegriff gelten.

II. „Absetzung“ der Ausgaben („sind für das Kalenderjahr abzusetzen“)

1. Abzug im Abflußjahr

102

Die Absetzung der Ausgaben als Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1 dient der periodengerechten Abgrenzung von Ausgaben. Ausgaben werden außer bei den gesetzlich vorgesehenen Ausnahmen nur dem Kj. zugeordnet, in dem sie abgeflossen sind (BFH v. 29.6.1982 – VIII R 6/79, BStBl. II 1982, 755).

Ausnahmen vom Abflußprinzip gelten für Aufwendungen, die auf die Nutzungsdauer eines WG zu verteilen sind (§ 9 Abs. 1 Nr. 7 iVm. §§ 7, 7b), für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben (Abs. 2 Satz 2) sowie bei Entgelten für Nutzungsüberlassungen (Abs. 2 Satz 3). Außerdem gilt das Abflußprinzip nicht bei Vorliegen eines Gestaltungsmißbrauchs (s. Anm. 10).

2. Abzugsverbote

103

Trotz des Abfließens geldwerter Güter bei einem Stpfl. können Ausgaben nicht abgesetzt werden, soweit Abzugsverbote oder Abzugsbegrenzungen bestehen. Abzugsverbote finden sich zB in § 3c, § 4 Abs. 5 und 6, § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG, § 10 KStG, § 160 AO.

Einstweilen frei.

104

B. Abfluß von Ausgaben beim Steuerpflichtigen (Abs. 2 Satz 1)

I. Allgemeines zum Ausgabenabfluß

105

Schrifttum: TRZASKALIK, Zuflußprinzip und periodenübergreifende Sinnzusammenhänge, StuW 1985, 222; HIRSCH, Das Abflußprinzip als Konkretisierungsstufe des Leistungsfähigkeitsprinzips beim Ansatz von Werbungskosten, 1987; PAUS, Werbungskostenabzug bei Vermögenslosigkeit des Miteigentümers, INF 2002, 235.

Abs. 2 Satz 1 spricht nicht von „abfließen“, sondern von „leisten“. Zufluß iSd. Abs. 1 und Leisten iSd. Abs. 2 sind aber korrespondierende Begriffe, so daß nach allg. Meinung „geleistet“ wie „abgeflossen“ gelesen werden muß.

BFH v. 8.10.1985 – VIII R 284/83, BStBl. II 1986, 481 (483); WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 11 Rn. 7; SÖHN, StuW 1991, 275.

Deshalb gelten für den Abfluß von Ausgaben grds. die gleichen Regeln wie für den Zufluß von Einnahmen (s. TRZASKALIK in K/S/M, § 11 Rn. C 1).

Der Abfluß ist als tatsächlicher Vorgang zu verstehen, der zum Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht führt. Maßgebend ist die Leistungshandlung, nicht der Erfolg (Anm. 117). Das bedeutet, daß es nicht darauf ankommt, für welchen Zeitraum Zahlungen, Gutschriften usw. geleistet werden.

Entstehende Härten beim Abfluß werden durch § 10d ausgeglichen. Mit der Feststellung des Abfließens von Gütern ist gleichzeitig entschieden, *daß* eine Ausgabe vorliegt, *wann*, dh. in welchem Kj. sie zu erfassen ist (über abweichendes Wj. s. Anm. 3 „Maßgeblicher Zeitraum“) und *wem* sie zuzurechnen ist. Der Zeitpunkt des Abfließens unterliegt also weitgehend der freien Disposition des Stpfl., während das Zufließen von Einnahmen idR von einem Dritten (Schuldner) abhängt (s. Anm. 3). Deshalb hat der Stpfl. häufig die Möglichkeit, zu bestimmen, wann eine Ausgabe stl. wirksam werden soll, zB durch Vorauszahlungen oder durch Verzögerung der Zahlung (s. zum Gestaltungsmissbrauch Anm. 10).

106–107 Einstweilen frei.

II. Abfluß beim Steuerpflichtigen

108 1. Der Steuerpflichtige als Steuersubjekt

Anders als Abs. 1 Satz 1 erwähnt Abs. 2 Satz 1 den Stpfl. nicht. Da die Vorschrift nur die zeitliche Zuordnung regelt, nicht dagegen die persönliche Zurechnung (s. zu diesen Begriffen § 2 Anm. 113), kommt dem keine Bedeutung zu.

109 2. Zusammenhang zwischen Abfluß und Zufluß beim Gläubiger

Begibt sich ein Stpfl. der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein WG (und fließt es demgemäß bei ihm ab), so ist damit idR ein Zufluß bei einem anderen Stpfl. verbunden. Zeitlich können aber Abfluß beim Schuldner und Zufluß beim Gläubiger auseinander fallen, was beim bargeldlosen Zahlungsverkehr regelmäßig der Fall ist (s. BLÜMICH/GLENK, § 11 Rn. 14), da es beim Zufluß auf den Leistungserfolg (Anm. 33), beim Abfluß auf die Leistungshandlung ankommt (Anm. 117). Auch bei Leistungen an Dritte (s. Anm. 27) kann es zu einer Inkongruenz zwischen Abfluß und Zufluß kommen (insbes. bei Zukunftssicherungsleistungen, s. Anm. 69).

110 3. Abfluß bei mehreren Steuerpflichtigen

Sind mehrere Stpfl. an Einkünften beteiligt (Gemeinschaft nach Bruchteilen oder zur gesamten Hand), sind die Ausgaben in dem Kj. zu erfassen, in dem sie durch die Gemeinschaft geleistet worden sind (BFH v. 19.8.1986 – IX S 5/83, BStBl. II 1987, 212; v. 7.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322). Erfolgt die Begleichung von Gesellschaftsschulden durch einen Gesellschafter aus dessen privatem Vermögen, so steht dies einem Abfluß nicht entgegen, da durch diese Zahlung die Gesellschaftsschuld getilgt wird und dieser Vorgang jedem Gesellschafter nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrags zuzurechnen ist.

Vgl. BFH v. 27.6.1978 – VIII R 168/73, BStBl. II 1978, 674 f.; s. auch FG Ba.-Württ. v. 10.12.1981, EFG 1982, 464, rkr.; TRZASKALIK in K/S/M, § 11 Rn. C 19; PAUS, INF 2002, 235 (237).

4. Abfluß bei Rechtsnachfolge

111

Hat der Erblasser Zahlungen erhalten, die der Erbe zurückerstatten muß, weil der Erblasser zB einen bestimmten Zeitpunkt nicht mehr erlebt oder eine geschuldete Leistung nicht mehr erbracht hat, so liegen beim Erblasser Zufluß und beim Erben Abfluß vor; s. zum Zufluß bei Rechtsnachfolge Anm. 25; zur Spende in Erfüllung eines Vermächtnisses s. Anm. 130 „Spende“.

Einstweilen frei.

112

III. Abfluß von Ausgaben

1. Objektive Entreicherung (Vermögensminderung)

a) Allgemeines

113

Wie der Zufluß nur bei objektiver Bereicherung angenommen werden kann (s. Anm. 26 ff.), setzt der Abfluß eine objektive Entreicherung voraus. Eine solche liegt vor, wenn beim Stpfl. durch die Leistungshandlung (Abfluß) eine Vermögensminderung eintritt (dazu SÖHN/MELLINGHOFF, StuW 1991, 275). Dies ist auch der Fall, wenn ihm vor der Leistungshandlung die Mittel geschenkt wurden oder wenn er sie aus einem Darlehen finanziert (BFH v. 10.12.1971 – VI R 209/69, BStBl. II 1972, 250; v. 10.6.1988 – III R 248/83, BStBl. II 1988, 814 [816]).

b) Leistung durch Dritte und an Dritte

114

Leistung durch Dritte: Grds. kann jeder Stpfl. nur eigene Aufwendungen gewinn- oder überschußmindernd berücksichtigen. Aufwendungen eines Dritten, die durch die Einkünfteerzielung des Stpfl. veranlaßt sind, kann dieser nur dann geltend machen, wenn sie ihm als eigene zugerechnet werden können (FG Rhld.-Pf. v. 6.5.2004 – 4 K 2754/00, nv.). So können beispielsweise Aufwendungen des Ehemanns für den von der Ehefrau betrieblich genutzten Teil des gemeinsamen Gebäudes von dieser nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden (BFH v. 20.9.1990 – IV R 300/84, BStBl. II 1991, 82). Gleiches gilt für ein Arbeitszimmer der Ehefrau in der Wohnung des Ehemanns.

BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782 (784 f.); s. zur Problematik des Dritt- aufwands auch § 2 Anm. 139, § 9 Anm. 43, § 18 Anm. 36; SCHNORR, StuW 2003, 222; Überblick über die Rspr. RITZROW, StW 2003, 222.

Etwas anderes gilt dann, wenn ein Dritter dem Stpfl. einen Geldbetrag zukommen lassen will und zur *Abkürzung des Zahlungsverweges* Verbindlichkeiten des Stpfl. begleicht, die diesem aus Aufwand verursachenden Vorgängen entstanden sind (BFH v. 13.3.1996 – VI R 103/95, BStBl. II 1996, 375; v. 3.4.1987 – VI R 91/85, BStBl. II 1987, 623; DIEMER, BB 1992, 36 [39 f.]). Ein Abfluß beim Stpfl. liegt auch dann vor, wenn der Dritte als *Treuhänder* oder *Vertreter* für den Stpfl. handelt und aus dessen Mitteln bezahlt. Zahlt jedoch der Dritte aus eigenen Mitteln und ohne gegenüber dem Stpfl. verpflichtet zu sein, so liegt grds. kein Abfluß beim Stpfl. vor.

BFH v. 19.4.1989 – X R 2/84, BStBl. II 1989, 683, hinsichtlich der vom Vater für den Sohn geleisteten Versicherungsbeiträge als Sonderausgaben; krit. hierzu WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 11 Rn. 241, 347.

Leistungen an Dritte begründen keinen Abfluß, wenn das WG noch im Machtbereich des gesetzlichen oder gewillkürten Vertreters des Verfügenden ist (BFH v. 6.5.1976 – IV R 79/73, BStBl. II 1976, 560; FG Ba.-Württ. v. 17.3.1983, EFG 1983, 561, rkr.).

Zahlungen auf ein Treuhandkonto führen nicht zu einem Abfluß der Aufwendungen beim Treugeber (BFH v. 1.12.1987 – IX R 104/83, BFH/NV 1989, 99; aA Nds. FG v. 1.3.1984, EFG 1984, 393, rkr.), denn der Treuhänder bleibt im Innenverhältnis an Weisungen des Treugebers gebunden. Wirtschaftlich betrachtet kann der Treugeber noch über den Geldbetrag verfügen. Ist der Gläubiger Treugeber, fließt die Zahlung des Stpfl. auf das Treuhandkonto (zB Notaranderkonto) grds. erst im Zeitpunkt der Auszahlungsreife ab (Nds. FG v. 6.8.1997, EFG 1997, 1432, rkr.); s. zum Zufluß Anm. 27.

115 c) Fehlende Dauerhaftigkeit der Vermögensminderung

Ebenso wie der Zufluß keine Dauerhaftigkeit der Vermögensmehrung voraussetzt (s. Anm. 27), muß auch der Abfluß nicht zu einer dauerhaften oder gar endgültigen Vermögensminderung führen. Dies gilt selbst dann, wenn von vornherein zweifelhaft ist, ob der Empfänger die auf seiner Seite als Einnahme zu klassifizierende Vermögensmehrung endgültig behalten darf. Erlangt der Verfügungsberechtigende durch den späteren Eintritt einer Rückgabe-/Weitergabeverpflichtung seitens des Empfängers die verlorene Verfügungsmacht wieder, so beseitigt dies nicht den Abfluß (BFH v. 13.12.1983 – VIII R 173/83, BStBl. II 1984, 428 [430]). Der Abfluß kann nicht mit stl. Wirkung rückgängig gemacht werden (FG Ba.-Württ. v. 20.9.1979, EFG 1980, 73, rkr.). Vielmehr sind zurückgezahlte Ausgaben als Zufluß im Erstattungszeitpunkt zu behandeln (BFH v. 30.10.1964 – VI 346/61 U, BStBl. III 1965, 67; v. 2.4.1974 – VIII R 76/69, BStBl. II 1974, 540). Eine Rückzahlung ist also im Jahr des Zuflusses als Einnahme bei derjenigen Einkunftsart zu berücksichtigen, bei der sie als Ausgabe abgezogen wurde (Nds. FG v. 17.2.1983, EFG 1983, 452, rkr.).

Sonderbehandlung der privaten Aufwendungen: Wenn beim Abzug privater Aufwendungen, also SA und agB, ebenfalls ein vorübergehender Verlust wirtschaftlicher Verfügungsmacht ausreichend wäre, könnte der spätere Zufluß nicht stl. erfaßt werden, da er nicht unter den Einnahmetatbestand (§ 8 Abs. 1) fällt. SA und agB fließen deshalb nur ab, wenn der Stpfl. tatsächlich und *endgültig* mit den Kosten belastet wird.

BFH v. 30.6.1999 – III R 8/95, BStBl. II 1999, 766 (768); v. 20.2.1976 – VI R 131/74, BFHE 118, 331 (332); v. 21.8.1974 – VI R 236/71, BStBl. II 1975, 14.

Keine abziehbare SA oder agB liegt daher vor, wenn offensichtlich ist, daß die Zahlung zurückgefordert werden kann (BFH v. 26.6.1996 – X R 73/94, BStBl. II 1996, 646 [647]; v. 22.11.1974 – VI R 138/72, BStBl. II 1975, 350 [352]). Zwar ist im Schrifttum umstritten, ob diesem sog. Belastungsprinzip (s. BFH v. 19.4.1989 – X R 2/84, BStBl. II 1989, 683) gefolgt werden kann (dazu § 33 Anm. 42; TRZASKALIK in K/S/M, § 11 Rn. C 40 ff.). UE gebietet dies aber der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, denn die Leistungsfähigkeit wird durch die Ausgabe nur insoweit verringert, als kein Ausgleich erwartet werden kann. Soweit der Ausgleich im Jahr der Ausgabe erfolgt (zB Krankheitskosten werden im Jahr der Zahlung durch die Krankenkasse oder Beihilfe erstattet), erfolgt die Verrechnung im selben VZ, so daß sich Abfluß und Zufluß gegeneinander aufheben. Erstattungen oder zu erwartende Erstattungen sind deshalb von den Aufwendungen abzuziehen (FG Münster v. 11.11.1986, EFG 1987, 186 [187], rkr.).

Auseinanderfallen von Abfluß- und Zuflußjahr: Probleme ergeben sich dagegen, wenn das Jahr der Ausgabe und des Ausgleichs auseinanderfallen. In diesen Fällen können die Beträge nur mit gleichartigen SA im Jahr der Erstattung verrechnet werden (BFH v. 26.6.1996 – X R 73/94, BStBl. II 1996, 646 [647]; s. auch § 10 Anm. 22a; zu agB s. § 33 Anm. 42). Wenn eine derartige Verrechnung nicht möglich ist, weil zB keine gleichartigen Ausgaben im Erstattungsjahr anfallen, ist eine Korrektur ausnahmsweise im Abflußjahr vorzunehmen. Bei bestandskräftiger Veranlagung muß der Bescheid unter analoger Anwendung des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO berichtigt werden. Eine direkte Anwendung der Norm kommt nicht in Betracht, da es sich bei dem Abfluß um einen tatsächlichen Vorgang handelt, welcher nicht rückwirkend aufgehoben werden kann. Dagegen wendet die Rspr. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO unmittelbar an.

BFH v. 8.9.2004 – XI R 28/04, BFH/NV 2005, 321; v. 5.5.2004 – XI B 27/04, BFH/NV 2004, 1365 (1366); v. 18.5.2000 – IV R 28/98, BFH/NV 2000, 1455 (1456); v. 28.8.1999, BStBl. II 1999, 95 (97); FG Düss. v. 13.10.2003, EFG 2004, 51 (52), rkr., zur Erstattung von KiSt.; ebenso TRZASKALIK in K/S/M, § 11 Rn. C 41; aA § 10 Anm. 22a, wonach eine Verrechnung der Erstattung vollständig unterbleiben soll, wenn im Erstattungsjahr keine gleichartigen Aufwendungen in ausreichender Höhe vorliegen.

d) Rückgängigmachung und Rückzahlung von Ausgaben

116

Erstattung: Ebenso wie ein Einnahmenezufluß kann auch ein Ausgabenabfluß nicht mit stl. Wirkung rückgängig gemacht werden (s. Anm. 29; FG Ba.-Württ. v. 20.9.1979, EFG 1980, 73, rkr.), vielmehr sind zurückgezahlte Ausgaben als Zufluß im Erstattungszeitpunkt zu behandeln (BFH v. 30.10.1964 – VI 346/61 U, BStBl. III 1965, 67; v. 2.4.1974 – VIII R 76/69, BStBl. II 1974, 540). Eine Rückzahlung ist also im Jahr des Zuflusses als Einnahme bei derjenigen Einkunftsart zu berücksichtigen, bei der sie als Ausgabe abgezogen wurde (Nds. FG v. 17.2.1983, EFG 1983, 452, rkr.).

Nutzungsüberlassung: Entsteht dagegen mit dem Abfluß eines WG ein Rückzahlungsanspruch, so daß es wirtschaftlich nur zur Nutzung überlassen wird, so liegt lediglich eine Vermögensumschichtung vor, ein Ausgabenabfluß ist nicht gegeben.

BFH v. 5.2.1965 – VI 234/63 U, BStBl. III 1965, 256; FG Ba.-Württ. v. 10.12.1981, EFG 1982, 464, rkr., betr. Ausgleichsanspruch gem. 748 BGB gegen Miteigentümer; s. auch Anm. 113.

Dies kann aber nur gelten, wenn der Anspruch von vornherein vertraglich (zB Darlehen) oder gesetzlich feststeht, nicht dagegen, wenn er bestritten ist (FG Schl.-Holst. v. 15.6.1976, EFG 1976, 553, rkr.). In letzterem Fall kann der volle Betrag abgesetzt werden; erst im Jahr der Erstattung liegt insoweit ein Zufluß von Einnahmen vor.

2. Verlust wirtschaftlicher Verfügungsmacht

a) Allgemeines

117

Der Begriff Abfluß ist wirtschaftlich auszulegen (vgl. Begr. zum EStG 1934, RStBl. 1935, 41; BFH v. 14.1.1986 – IX R 51/80, BStBl. II 1986, 453 [454]). Für das Abfließen gelten grds. die gleichen Regeln wie für das Zufließen von Einnahmen (BFH v. 8.10.1985 – VI R 284/83, BStBl. II 1986, 481), so daß auf diese Regeln zurückgegriffen werden kann (s. Anm. 33 ff.).

Leistungshandlung entscheidend: Die Leistung nach Abs. 2 ist mit dem Verlust der *wirtschaftlichen* Verfügungsmacht erbracht (BFH v. 6.3.1997 – IV R 47/95, BStBl. II 1997, 509 [510]). Dafür ist der Zeitpunkt der Leistungshandlung

entscheidend. Wirtschaftlich muß eine Vermögensminderung beim Stpfl. eingetreten sein. Es genügt nicht die Begründung einer Verpflichtung, weil durch die bloße Verpflichtung noch kein Vermögensgut verloren geht. Auf den Verlust der *rechtlichen* Verfügungsmacht kommt es nicht an. Die Leistungshandlung ist abgeschlossen, wenn der Stpfl. von sich aus alles Erforderliche getan hat, um den Leistungserfolg herbeizuführen (BFH v. 7.12.1999 – VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825 [826]; v. 14.1.1986 – IX R 51/80, BStBl. II 1986, 453).

118 b) Unbeachtlichkeit der Fälligkeit und der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu einem Veranlagungszeitraum

Fälligkeit: Auf die Fälligkeit der Schuld kommt es grds. nicht an. Der Abfluß ergibt sich vielmehr aus den tatsächlichen wirtschaftlichen Umständen.

BFH v. 24.8.2004 – IX R 28/02, BFH/NV 2005, 49; v. 23.9.1999 – IV R 1/99, BStBl. II 2000, 121; s. auch Anm. 34.

Nachzahlungen sind grds. im Jahr des Abflusses abzusetzen. Auf die wirtschaftliche Zugehörigkeit zu einem anderen VZ kommt es nicht an; vgl. auch Anm. 35.

Vorauszahlungen sind grds. mit ihrem Eingang beim Stpfl. zugeflossen. Eine Ausnahme bildet Abs. 2 Satz 3 für den Abfluß vorausgezahlter Entgelte für Nutzungsüberlassungen, die für einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren geleistet werden; s. dazu näher Anm. 124 und 130 „Erbbaurecht“.

119 3. Vermögensverschiebung (Leistungsaustausch)

Wie der Zufluß (s. Anm. 41) setzt auch der Abfluß grds. eine Vermögensverschiebung zwischen zwei Rechtssubjekten (Leistungsaustausch) voraus. Der Abfluß muß daher „nach außen“ erfolgen.

Wird ein der Einkünfteerzielung dienender Gegenstand aus beruflichem Anlaß zerstört oder beschädigt, so gelten für den Abfluß der aufgewendeten Reparaturkosten die allg. Regeln, dh. die Beträge fließen mit Bezahlung ab. Der Stpfl. kann jedoch statt der Reparaturkosten auch die bloße Wertminderung nach § 9 Abs. 1 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1 Satz 7 geltend machen (Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung). Geht beispielsweise ein Arbeitsmittel verloren oder wird es beschädigt (BFH v. 29.4.1983 – VI R 139/80, BStBl. II 1983, 586) oder tritt der Verlust eines Gegenstands, der kein Arbeitsmittel ist, anlässlich der Verwendung für berufliche Zwecke ein (BFH v. 6.4.1984 – VI R 103/79, BStBl. II 1984, 434; v. 11.10.1984 – VI R 48/81, BStBl. II 1985, 10) oder wird ein Gegenstand, der nicht beruflich genutzt wird, aus in der Berufssphäre des ArbN liegenden Gründen entzogen (BFH v. 19.3.1982 – VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442), so kann die eingetretene Vermögensminderung zu WK führen, ohne daß im konkreten Fall Ausgaben geleistet werden (s. auch BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771). Der Abfluß vollzieht sich im Zeitpunkt des Schadens Eintritts (BFH v. 13.3.1998 – VI R 27/97, BStBl. II 1998, 443). Im einzelnen ist allerdings vieles str., s. näher § 9 Anm. 190 ff.

Zum Leistungsaustausch unter Angehörigen s. Anm. 42.

120 IV. Formen des Abflusses (Barzahlung, Bankverkehr, Wechsel)

Barzahlung: Ein Geldbetrag fließt beim Stpfl. ab, wenn er ihn „aus der Hand“ gibt.

Überweisung: Ein mittels Überweisungsauftrag gezahlter Geldbetrag ist beim Stpfl. abgeflossen, wenn der Überweisungsauftrag der angewiesenen Bank zugegangen ist. Voraussetzung ist, daß eine genügende Deckung auf dem Konto vorhanden ist (bzw. ein entsprechender Dispositionskredit besteht) und die Bank den Überweisungsauftrag unverzüglich ausführen kann.

BFH v. 6.3.1997 – IV R 47/95, BStBl. II 1997, 509 (510); v. 14.1.1986 – IX R 51/80, BStBl. II 1986, 453 ff. mit Anm. OFFERHAUS, StBp. 1986, 118; v. 11.8.1987 – IX R 163/83, BStBl. II 1989, 702; HIRSCH, FR 1986, 316; PETERHOFF, DB 1985, 2377.

Der Gegenauffassung, die Abfluß erst mit Kontobelastung des Überweisenden annimmt (WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 11 Anh. „Überweisung“; BLÜMICH/GLENK, § 11 Rn. 41), da sonst Probleme entstünden, wenn der Auftrag nicht ordnungsgemäß ausgeführt wird, ist nicht zuzustimmen. Der Stpfl. hat mit der Hingabe des Überweisungsauftrages alles Erforderliche getan und damit bereits die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Betrag verloren. Auch im Zivilrecht genügt für die Erbringung der Leistung der rechtzeitige Eingang des Überweisungsauftrages bei dem Geldinstitut, falls Deckung vorhanden ist (BGH v. 27.10.1988 – IX ZR 27/88, JZ 1989, 299, zu § 407 BGB; PALANDT/HEINRICHS, 64. Aufl. 2005, § 270 Rn. 7 mwN).

Scheckzahlung: Unter den gleichen Voraussetzungen wie beim Zufluß (s. Anm. 45) ist der Abfluß beim Schuldner mit Übergabe des Schecks anzunehmen (BFH v. 8.11.1968 – VI R 81/67, BStBl. II 1969, 76; v. 24.9.1985 – IX R 2/80, BStBl. II 1986, 284 [286]). Dem wird entgegengehalten, daß die Vermögensminderung nicht in der Hingabe des Schecks, sondern in der Belastung des Kontos durch die bezogene Bank liege (TRZASKALIK in K/S/M, § 11 Rn. C 55; KIRCHHOF/SEILER, § 11 Rn. 11). Dieser Auffassung ist nicht zu folgen. Mit der Hingabe des Schecks (und ggf. Deckung des Kontos) hat der Schuldner alles Erforderliche getan, um den Leistungserfolg herbeizuführen. Außerdem liegt die Vermögensminderung darin, daß dem Scheckinhaber mit dem Scheck der Zugriff auf das Vermögen des Scheckausstellers eröffnet ist. Für die Geltendmachung von Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen gilt die Sondervorschrift des § 7a Abs. 2 Satz 5.

Kreditkarte: Wie beim Scheck fallen auch bei Zahlung durch Kreditkarte Leistungs- und Erfüllungszeitpunkt auseinander. Im Schrifttum wird vertreten, daß anders als bei der Scheckzahlung der Kaufpreis zunächst kreditiert werde und deshalb für den Abfluß beim Karteninhaber der Zeitpunkt der Zahlung des Kartenausgebers an den Händler entscheidend sei (BLÜMICH/GLENK, § 11 Rn. 46; WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, § 11 Anh. „Kreditkarte“). Dieser Auffassung ist nicht zu folgen. Vornehmliche Funktion der Kreditkarte ist es, als Zahlungsmittel im bargeldlosen Zahlungsverkehr zu dienen. Die Kreditfunktion steht (anders als beim Wechsel, dazu Anm. 45) nicht im Vordergrund, sondern ist lediglich Folge der banktechnischen Behandlung. Der Karteninhaber (Kunde) hat mit der Unterzeichnung des Abrechnungsbelegs alles Erforderliche getan, um den Leistungserfolg herbeizuführen. Mit dem Leisten der Unterschrift fließt deshalb der Betrag beim Karteninhaber (Kunden) ab (so im Ergebnis auch KIRCHHOF/SEILER, § 11 Rn. 31).

Vgl. zum Zufluß bei Kreditkartenzahlung Anm. 45.

Wechsel: Im Gegensatz zur Behandlung beim Zufluß (s. Anm. 45) ist mit der Hingabe eines Wechsels noch kein Abfluß gegeben. Der Abfluß erfolgt erst mit Zahlung durch den Wechselverpflichteten an den Inhaber (KRAMER in B/B, § 11 Rn. 53 „Wechsel“; aA TRZASKALIK in K/S/M, § 11 Rn. C 56). Ein Vergleich mit dem Scheck ist nicht möglich (vgl. BFH v. 30.10.1980 – IV R 97/78, BStBl. II

1981, 305 [306]; v. 30.10.1986 – III R 56/86, BStBl. II 1987, 137), denn der Wechsel gibt dem Inhaber im Gegensatz zum Scheck nicht die Möglichkeit, auf das Vermögen des Gebers zurückzugreifen.

121–122 Einstweilen frei.

C. Abweichungen vom Abflußprinzip (Abs. 2 Sätze 2 und 3)

123 I. Regelmäßig wiederkehrende Ausgaben (Abs. 2 Satz 2)

Wegen der Verweisung des Abs. 2 Satz 2 auf Abs. 1 Satz 2 gelten die Voraussetzungen für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen entsprechend für die Leistung regelmäßig wiederkehrender Ausgaben (s. Anm. 75 ff.).

124 II. Verteilung von Entgelten für Nutzungsüberlassungen (Abs. 2 Satz 3)

Schrifttum: BECK, Die geplante Änderung des § 11 EStG und die Auswirkung auf das Damnum, FR 2004, 1226; FLEISCHMANN, Erbbauzinsvorauszahlung: Anfang und Ende eines Steuersparmodells, DStR 2004, 1822; KORN/STRAHL, Aktuelle Hinweise zum Richtlinien-Umsetzungsgesetz und EG-Amtshilfeanpassungsgesetz, KÖSDI 2005, 14510; MELCHIOR, Überblick über das Richtlinien-Umsetzungsgesetz, DStR 2004, 2121; SÖFFING, Zur Anwendung des § 11 Abs. 2 Satz 3 auf Disagien, BB 2005, 77.

Entgegen der Behandlung der Einnahmen für Nutzungsentgelte, für die nach Abs. 1 Satz 3 ein Wahlrecht besteht (s. Anm. 87), ist die Verteilung des Abflusses solcher Zahlungen zwingend („sind... zu verteilen“).

Die Vorschrift ist nicht auf dingliche Nutzungsverhältnisse beschränkt, hat hier aber ihre besondere Bedeutung, vor allem bei der Vorauszahlung von Erbbauzinsen (s.u.) wegen der häufig langen Laufzeit.

Erbbauzins: Veranlaßt wurde die Gesetzesänderung durch das Urteil des BFH v. 23.9.2003 (IX R 65/02, BStBl. II 2003, 779 [780]), wonach in einem Einmalbetrag im voraus gezahlte Erbbauzinsen im Zahlungszeitpunkt als Werbungskosten zu erfassen waren. Der BFH hatte AK des Erbbaurechts ebenso abgelehnt wie § 42 AO. Diese Rspr. stand im Widerspruch zur bisherigen Verwaltungsanweisung (BMF v. 10.12.1996, BStBl. I 1996, 1440), die in solchen Fällen Anschaffungskosten des Erbbaurechts annahm und daher die Vorauszahlungen auf die Nutzungsdauer verteilte. Ziel der Neuregelung war es, die durch das Urteil befürchteten Mindereinnahmen zu verhindern (s. BTDrucks. 15/4050, 56); s. zum Erbbaurecht auch Anm. 130 „Erbbaurecht“.

Der Gesetzeswortlaut beschränkt sich allerdings nicht auf Erbbauzinsen, sondern umfaßt alle Nutzungsentgelte wie Nießbrauch, Miete oder Leasing (vgl. BECK, FR 2004, 1226 [1227]).

Damnum: Bei einem Damnum (Disagio) handelt es sich um den Unterschiedsbetrag zwischen Nenn- und Verfügungsbetrag einer Schuld (s. Anm. 100 und 130 „Damnum“). Es ist als Ausgleich für einen niedrigeren Nominalzinssatz und damit als Vorauszahlung eines Teils der Zinsen anzusehen (BFH v. 20.10.1999 – X R 69/96, BStBl. II 2000, 259 [260]). Beim Darlehensgeber stellt es daher Einnahmen aus Kapitalvermögen dar und es kann beim Darlehensnehmer als Geldbeschaffungsaufwand zu BA bzw. WK führen.

Es ist fraglich, ob das Damnum von Abs. 2 Satz 3 erfaßt ist. Nach der Gesetzesbegründung soll die Neuregelung nicht auf die Zahlung eines Damnums an-

wendbar sein (BTDrucks. 15/4050, 53). Dagegen läßt sich eine derartige Einschränkung dem Wortlaut der Vorschrift, der allgemein von „Nutzungsüberlassungen“ spricht, nicht entnehmen. Unter Nutzungsüberlassung fällt grundsätzlich auch die Zurverfügungstellung von Kapital. Da das Damnum die Vorauszahlung eines Teils der Darlehenszinsen darstellt, wird vertreten, daß es als Entgelt für eine Nutzungsüberlassung im Sinne von Abs. 2 Satz 3 zu verstehen sei (BECK, FR 2004, 1226 [1227 f.]; SÖFFING, BB 2005, 77 [78]; aA MELCHIOR, DStR 2004, 2121 [2122]).

Steht der Wortlaut im Widerspruch zum objektiven Sinn und Zweck der Norm, kommt eine teleologische Reduktion in Betracht, die ihren überschießenden Wortlaut einschränkt (LARENZ, Methodenlehre der Rechtswissenschaft VI., 377, 391 ff.). Hierfür spricht nicht nur die Entstehungsgeschichte, sondern auch der Zweck des Abs. 2 Satz 3. Die Vorschriften wollen Einmalzahlungen für die Gewährung von Nutzungsrechten entsprechend dem tatsächlich eingeräumten Nutzungsvorteil verteilen. Die Vereinbarung eines Damnums ist zwar wirtschaftlich Entgelt für Kapitalüberlassung, vermindert aber bereits im Zeitpunkt der Zahlung den Nutzungsvorteil, da sich die ausgezahlte Darlehenssumme um die Höhe des Damnums vermindert. Damit wird das Damnum von der Neuregelung nicht erfaßt.

Zeitlicher Geltungsbereich: Die Neuregelung tritt in bezug auf Erbbauzinsen und andere Entgelte für die Nutzung eines Grundstücks rückwirkend zum 1.1.2004 in Kraft (§ 52 Abs. 30). Im übrigen soll die Änderung nach § 52 Abs. 1 Satz 1 erst zum 1.1.2005 gelten (so FinMin. NRW, DB 2004, 2660 [2661]). Da die Änderung des § 52 Abs. 1 selbst erst zum 1.1.2005 in Kraft tritt (Art. 18 Abs. 3 AltEinkG v. 5.7.2004, BGBl. I 2004, 1427), gilt für die Gesetzesänderung im Jahr 2004 noch dessen alte Fassung, wonach alle Änderungen grds. zum 1.1.2004 in Kraft treten. Damit ist die Neuregelung insgesamt rückwirkend zum 1.1.2004 anzuwenden (so auch MELCHIOR, DStR 2004, 2121 [2122]).

Nach Auffassung des Gesetzgebers handelt es sich dabei um eine zulässige unechte Rückwirkung (BTDrucks. 15/4050, 58 unter Verweis auf BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 [78], und v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200). Dagegen werden in verfassungsrechtlicher Hinsicht erhebliche Bedenken erhoben, da es sich um einen Eingriff in einen abgeschlossenen Sachverhalt handle, über den der Betroffene bereits wirtschaftlich disponiert habe.

FLEISCHMANN, DStR 2004, 1822 f.; BECK, FR 2004, 1226 f.; KORN/STRAHL, KÖSDI 2005, 14510 (14514); vgl. auch BFH v. 3.2.2005 – I B 208/04, DStR 2005, 465: unechte Rückwirkung bei abgeschlossener Disposition unzulässig.

Einstweilen frei.

125

D. Vorrang der Gewinnermittlungsvorschriften (Abs. 2 Satz 4)

126

Abs. 2 Satz 4 regelt den Vorrang der Gewinnermittlungsvorschriften (§ 4 Abs. 1, § 5) ebenso wie Abs. 1 Satz 5 (s. dazu Anm. 93).

Vgl. zu nachträglichen BA Anm. 130 „Nachträgliche Ausgaben“.

Einstweilen frei.

127–129

E. ABC der Verausgabung

Absetzung für Abnutzung: s. Anm. 8, 41.

Abtretung: s. Anm. 58.

Angehörige: s. Anm. 37, 42, 51, 57.

Anrechnung: Zahlt ein Stpfl. in einem bestimmten VZ von einer Gesamtschuld, die sich aus Aufwendungen mit Werbungskostencharakter und solchen mit Herstellungscharakter zusammensetzt, einen Teilbetrag, ohne eine Leistungsbestimmung zu treffen, so wird durch die Zahlung der Werbungskostenanteil der Schuld nur verhältnismäßig, dem Rechtsgedanken des § 366 Abs. 2 BGB entsprechend, beglichen (FG Saarl. v. 21.8.1981, EFG 1982, 241, rkr.).

Beispiel (nach FG Saarl. aaO): Im Festpreis iHv. 200 000 € für den Erwerb eines Grundstücks sind 10 000 € Finanzierungskosten enthalten. Im Jahr 01 zahlt der Stpfl. 20 000 € auf den Festpreis an, ohne eine Tilgungsbestimmung zu treffen. Nach dem Rechtsgedanken des § 366 Abs. 2 BGB entfallen verhältnismäßig $10\,000/200\,000 \times 20\,000 = 1\,000$ € auf die sofort abziehbaren Finanzierungskosten.

Gleiches gilt für die Aufteilung einer Zahlung in Kapitalertrag und nicht steuerbare Kapitalrückzahlung (BFH v. 30.10.2001 – VIII R 15/01, BStBl. II 2002, 138 [143]).

Aufrechnung: s. Anm. 55

Außergewöhnliche Belastung: s. Anm. 28; zu mit Darlehen finanzierten Aufwendungen s. hier „Darlehen“.

Bausparvertrag: Die Abschlußgebühr für einen Bausparvertrag fließt nicht bereits mit einer belastenden Sollbuchung auf dem Bausparkassenkonto ab, da hierdurch lediglich eine Verpflichtung begründet wird, jedoch keine wirtschaftliche Verfügungsmacht verloren geht (FG Münster v. 4.5.1995, EFG 1995, 1099, rkr.); zu Bausparverträgen mit Optionstarifen vgl. OFD Hann. v. 22.2.1984, DB 1984, 537.

Bevollmächtigter: s. Anm. 27 und hier „Unterschlagung“.

Bürgschaft: Die Übernahme einer Bürgschaft oder Eingehung sonstiger Haftungsverhältnisse führt nicht zu einem Abfluß; der Abfluß liegt erst in der späteren Leistung aufgrund der Inanspruchnahme (vgl. BFH v. 20.2.1976 – VI R 131/74, BFHE 118, 331).

Damnum: Zum Begriff s. Anm. 100 „Damnum“. Es bedeutet eine zinsähnlich zusätzliche Vergütung für die Kapitalüberlassung (BFH v. 12.7.1984 – VI R 76/82, BStBl. II 1984, 713) und stellt damit als Geldbeschaffungsaufwand BA bzw. WK dar. Das Damnum fließt im Zeitpunkt der Auszahlung des um das Damnum gekürzten Darlehensbetrags ab.

BFH v. 8.11.1988 – IX R 96/84, BFH/NV 1989, 490; v. 8.11.1988 – IX R 143/84, BFH/NV 1989, 345; v. 25.10.1979 – VIII R 59/78, BStBl. II 1980, 353; v. 6.12.1965 – GrS 2/64 S, BStBl. III 1966, 144; FG Hamb. v. 11.1.1983, EFG 1983, 449, aufgehoben durch BFH v. 13.12.1983 – VIII R 64/83, BStBl. II 1984, 426; MAYER, DSrR 1984, 246; DEDTNER, StB 1983, 348.

Eine Zahlung des Damnums vor Auszahlung des Darlehens ist grds. möglich, kann aber zu einem *Rechtsmißbrauch* führen. Die Neuregelung des Abs. 2 Satz 3 ist auf das Damnum nicht anwendbar (s. Anm. 124). Der BFH bejaht einen Rechtsmißbrauch, wenn zwischen der Zahlung des Damnums und der Auszahlung der Darlehenssumme mehr als ein Monat liegt und die Vorausleistungen des Damnums durch den Stpfl. von keinerlei sinnvollen Erwägungen getragen ist.

BFH v. 3.2.1987 – IX R 85/85, BStBl. II 1987, 492 (494); v. 13.12.1983 – VIII R 64/83, BStBl. II 1984, 426; v. 13.12.1983 – VIII R 173/83, BStBl. II 1984, 428; v.

14.1.1986 – IX R 188/84, BFH/NV 1986, 280; s. auch DRENECK, FR 1987, 351; BUCIEK, FR 1985, 253.

Dagegen geht die Verwaltung bei einer Leistung des Damnums innerhalb von drei Monaten vor Auszahlung des Darlehens oder mindestens 30 vH der Darlehensvaluta davon aus, daß ein wirtschaftlich vernünftiger Grund besteht (BMF v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546, Tz. 15), und verneint damit einen Rechtsmißbrauch.

Ein Damnum kann auch in der Weise geleistet werden, daß das Darlehen zu 100 vH ausbezahlt wird und das Damnum mittels eines weiteren Darlehens in Höhe des Damnums finanziert wird. Man spricht hierbei von sog. *Tilgungsstreckung*. In diesem Fall liegt eine bloße Stundung des Damnums vor, so daß es auch nach Auffassung der Rspr. erst mit den Tilgungszahlungen als abgeflissen anzusehen ist.

BFH v. 13.9.1994 – IX R 20/90, BFH/NV 1995, 293 (294); v. 26.11.1974 – VIII R 105/70, BStBl. II 1975, 330; v. 8.11.1988 – IX R 177/85, BFH/NV 1989, 298; FG Köln v. 28.9.1995, EFG 1995, 1098 (1099), rkr.; aA FG Düss. v. 27.10.1989, EFG 1990, 578, aufgehoben durch BFH v. 13.9.1994 aaO; s. auch BLÜMICH/GLENK, § 11 Rn. 88, der hier Novation annimmt.

Zur Abgrenzung *Verrechnungsabrede* gegenüber Tilgungsstreckungsvereinbarung s. BFH v. 8.11.1988 – IX R 177/85, BFH/NV 1989, 298 (299).

Darlehen: Durch Darlehen finanzierte WK, SA und agB sind im Jahr ihrer Verausgabung abgeflissen, nicht erst im Jahr der Darlehensrückzahlung.

BFH v. 10.6.1988 – III R 248/83, BStBl. II 1988, 814; v. 10.12.1971 – VI R 209/69, BStBl. II 1972, 250 für Werbungskosten; v. 15.3.1974 – VI R 252/71, BStBl. II 1974, 513, und FG München v. 14.11.1979, EFG 1980, 389, rkr., für SA, s. auch FinMin. NRW v. 13.9.1989, DStR 1989, 645; aA bzgl. agB BFH v. 18.11.1977 – VI R 142/75, BStBl. II 1978, 147, und v. 4.10.1968 – IV R 59/68, BStBl. II 1969, 179; Maßgebend sei allein das Jahr der Darlehensrückzahlung, dazu KANZLER, FR 1987, 483.

Durchlaufende Posten: s. Anm. 7.

Erbbaurecht: Erbbauzinsen fließen nach den allg. Regeln mit Zahlung ab (vgl. BFH v. 8.6.1994 – X R 51/91, BStBl. II 1994, 779 [780]). Dies gilt nach Abs. 2 Satz 3 nicht, wenn sie für einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren geleistet werden (s. dazu Anm. 124).

Erbe: s. „Spende“.

Gesamthandsgemeinschaft: s. Anm. 24, 61.

Geschäftsführung ohne Auftrag: Wird durch einen Dritten als Geschäftsführer ohne Auftrag (§§ 677 ff. BGB) im Interesse und entsprechend des wirklichen oder mutmaßlichen Willens des Schuldners für diesen eine Verbindlichkeit erfüllt, so sind diese Ausgaben im Zeitpunkt der Begleichung der Schuld abgeflissen und nicht erst im Zeitpunkt der Erstattung dieser Ausgaben durch den Schuldner (FG München v. 14.11.1979, EFG 1980, 389, rkr.).

Hinterlegung: s. zum Zufluß Anm. 100 „Hinterlegung“. Ob der Schuldner die Rücknahme gem. § 378 BGB ausgeschlossen hat, ist für den Abfluß unbeachtlich, weil er auch bei ausgeschlossener Rücknahme die wirtschaftliche Verfügungsmacht verliert (ebenso BLÜMICH/GLENK, § 11 Rn. 95 „Hinterlegung“; aA TRZASKALIK in K/S/M, § 11 Rn. C 70 „Hinterlegung“: Abfluß nur bei ausgeschlossener Rücknahme).

Instandhaltungskosten: Leistungen eines Wohnungseigentümers zu der Instandhaltungsrückstellung gem. § 21 Abs. 5 Nr. 4 WEG an den Verwalter des gemeinschaftlichen Eigentums fließen nicht im Zeitpunkt der Zahlung dieser

Beiträge ab, sondern erst bei Verausgabung dieser Beträge für Erhaltungsmaßnahmen durch den Verwalter.

BFH v. 26.1.1988 – IX R 119/83, BStBl. II 1988, 577; v. 14.10.1980 – VIII R 22/76, BStBl. II 1981, 128 (129); Schl.-Holst. FG v. 27.11.1969, EFG 1970, 164, rkr.; TRZASKALIK in K/S/M, § 11 Rn. C 59; aA Hess. FG v. 16.6.1983, EFG 1984, 64, aufgehoben durch BFH v. 26.1.1988 – IX R 119/83 aaO; zu den Konsequenzen aus der Rspr. s. HORLEMANN, DSz 1990, 112.

Durch die Zahlung an den Hausverwalter verliert der Wohnungseigentümer nicht die wirtschaftliche Verfügungsmacht. Aus seinem Alleineigentum entsteht ein Miteigentumsanteil an dem durch die Überweisung entstandenen Verwaltungsvermögen. Dieser Anteil ist ein Vermögensgegenstand, der dem Wohnungseigentümer weiter zugerechnet werden muß. Deshalb ist der Gegenmeinung, die einen Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht wegen der gemeinschaftlichen Verwaltung dieser Mittel annimmt, nicht zuzustimmen (aA JAHN, DSr 1983, 626; BLÜMICH/GLENK, § 11 Rn. 95 „Instandhaltungsrücklage“, der Praktikabilitätsgesichtspunkte anführt).

Irrläufer: Ein Abfluß liegt auch dann vor, wenn ein vom Stpfl. beauftragtes Geldinstitut die Überweisung an den falschen Adressaten durchführt und die Überweisung im folgenden Jahr berichtigt; denn auch in diesem Fall hat der Stpfl. von sich aus alles Erforderliche getan, um den Leistungserfolg herbeizuführen (s. Anm. 33). Der Abfluß ist auch nicht deshalb zu verneinen, weil dem Stpfl. zugleich ein Rückforderungsanspruch gegen den falschen Adressaten zustünde (s. dazu Anm. 115).

Kirchensteuer: vgl. Anm. 115.

Kreditkarte: s. Anm. 120.

Miteigentümer: s. „Instandhaltungskosten“; vgl. auch Anm. 110.

Nachträgliche Ausgaben: Für nach der Betriebsveräußerung oder -aufgabe entstehende Betriebsausgaben gilt § 11; s. zum umstrittenen Wahlrecht bzgl. Schuldzinsen BFH v. 6.3.1997 – IV R 47/95, BStBl. II 1997, 509 (510) (Wahlrecht), v. 22.9.1999 – XI R 46/98, BStBl. II 2000, 120 (121) (kein Wahlrecht).

Nachzahlungen: s. Anm. 35, 80.

Nettolohnvereinbarung: s. Anm. 100 „Nettolohnvereinbarung“.

Novation: Die gleichen Voraussetzungen wie beim Zufluß (s. Anm. 56) gelten auch für den Abfluß durch Novation (vgl. BFH v. 7.12.1999 – VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825; v. 6.4.2000 – IV R 56/99, BFH/NV 2000, 1191).

Pfandrecht: Die Bestellung eines Pfandrechtes bewirkt noch keinen Abfluß (vgl. Anm. 100 „Pfändung/Pfandrecht“).

Rechtsnachfolge: s. „Spende“.

Scheck: s. Anm. 120.

Sonderausgaben: s. Anm. 115.

Sonstige Einkünfte: zum Abflußzeitpunkt von WK s. Anm. 8.

Spekulationsgewinn: zum Abflußzeitpunkt von WK s. Anm. 8.

Spende: Eine Spende, die der Erbe zur Erfüllung einer Vermächtnisaufwendung an eine gemeinnützige Organisation leistet, ist nicht mehr beim Erblasser abgefließen, da dessen StPfl. mit dem Tod beendet ist (BFH v. 23.10.1996 – X R 75/94, BStBl. II 1997, 239 [240]). Mangels Freiwilligkeit der Zuwendung ist eine Berücksichtigung nach § 10b Abs. 1 allerdings auch beim Erben ausgeschlossen (BFH v. 22.9.1993 – X R 107/91, BStBl. II 1993, 874 [875]).

Stille Gesellschaft: Der Abfluß von Verlustanteilen an einer stillen Gesellschaft setzt voraus, daß der Jahresabschluß des Unternehmens festgestellt oder vom FA geschätzt worden und von der Kapitaleinlage des stillen Gesellschafters abgebucht worden ist (BFH v. 7.9.2000 – III R 33/96, BFH/NV 2001, 415 [418]; v. 22.7.1997 – VIII R 57/95, BStBl. II 1997, 755 [761]): Danach erfolgt der Abfluß erst bei Beendigung der stillen Gesellschaft, wenn vereinbart ist, daß erst zu diesem Zeitpunkt eine Verrechnung erfolgen soll (FG Düss. v. 2.4.1993, EFG 1993, 710 [711], rkr.).

Treuhandkonto: s. Anm. 114.

Überweisung: s. Anm. 120.

Umbuchung: Bucht die Finanzkasse überzahlte Steuern auf andere Steuerarten um (zB überzahlte ESt. oder USt. auf fällige KiSt.), so ist der umgebuchte Betrag erst im Jahr des Zugangs der Umbuchungserklärung als SA abziehbar (BFH v. 5.2.1960 – VI 204/59, BStBl. III 1960, 140). Der BFH behandelt dabei die Umbuchung als Aufrechnung (s. dazu Anm. 55).

Unterhaltsaufwendungen: Auf nach § 33a Abs. 1 abziehbare Unterhaltsaufwendungen ist nach Auffassung der BFH § 11 Abs. 2 Satz 2 nicht anwendbar, da hier im allgemeinen nicht bestimmte, periodisch wiederkehrende Zahlungstermine gesetzt sind (BFH v. 22.5.1981 – VI R 140/80, BStBl. II 1981, 713).

Unterschlagung: Abfluß liegt bereits mit Entwendung des Geldes vor. Eine evtl. Rückzahlung durch den Täter führt zu erneutem Zufluß beim Stpfl. (vgl. BFH v. 6.5.1976 – IV R 79/73, BStBl. II 1976, 366, mit zust. Anm. von LITTMANN, DStR 1976, 610). Die Unterschlagung durch einen Bevollmächtigten läßt den Zufluß beim Vollmachtgeber unberührt (RFH v. 8.1.1936, RStBl. 1936, 135 [137], betr. Unterschlagung von Mieteinnahmen durch den Hausverwalter).

Vermögensverlust: s. Anm. 119.

Verrechnungskonto: Die Lastschrift auf einem Verrechnungskonto führt dann zu einem Abfluß, wenn damit der Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Schuldners über diesen Betrag eintritt. Das ist der Fall, wenn in der Lastschrift nicht nur das buchmäßige Festhalten einer Forderung zu sehen ist, sondern darüber hinaus zum Ausdruck gebracht wird, daß der Betrag dem Gläubiger von nun an, zB infolge einer Aufrechnung oder Novation, zur Verfügung steht (BFH v. 8.10.1985 – VIII R 284/83, BStBl. II 1986, 481 [484]; Nds. FG v. 21.8.1991, EFG 1992, 188, rkr., betr. Zahlungen an eine Forstkleiderkasse).

Versicherungsprämie: Erfolgt eine Einzahlung auf einen noch nicht abgeschlossenen Vertrag, so ist ein Abfluß im Zeitpunkt der Leistung nur dann zu bejahen, wenn am Vertragsabschluß keine begründeten Zweifel bestehen (BFH v. 25.2.1972 – VI R 104/69, BStBl. II 1972, 484).

Vorauszahlungen: zum Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten durch Vorauszahlungen s. Anm. 10; zur Vorauszahlung von SA, WK und BA s. IWON, NSt Nr. 7 1989, 95; zur Vorauszahlung von WK DRENSECK, FR 1987, 119; zur Vorauszahlung von Nutzungsentgelten s. Anm. 124.

Wechsel: s. Anm. 120.

Wechsel der Gewinnermittlungsart: s. Anm. 100 „Wechsel der Gewinnermittlungsart“.

Zinsen: Bei einem Teilzahlungskredit sind Zinsen und Bearbeitungsgebühren im Gegensatz zum *Damnum idR* nicht als zu Beginn in vollem Umfange verausgabt anzusehen, sondern gelten anteilig mit jeder Rate als abgeflossen. Die Berechnung geschieht degressiv nach der sog Zinsstaffelmethode (BFH v. 26.9.1979 – VI R 82/76, BFHE 128, 539; vgl. NISSEN, DStZ 1980, 55).

Anhang zu § 11:

§ 82b EStDV

Behandlung größeren Erhaltungsaufwands
bei Wohngebäuden

idF durch das HBeglG 2004 v. 29.12.2003
(BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120)

- (1) ¹Der Steuerpflichtige kann größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die im Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwands nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen, abweichend von § 11 Abs. 2 des Gesetzes auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen. ²Ein Gebäude dient überwiegend Wohnzwecken, wenn die Grundfläche der Wohnzwecken dienenden Räume des Gebäudes mehr als die Hälfte der gesamten Nutzfläche beträgt. ³Zum Gebäude gehörende Garagen sind ohne Rücksicht auf ihre tatsächliche Nutzung als Wohnzwecken dienend zu behandeln, soweit in ihnen nicht mehr als ein Personenkraftwagen für jede in dem Gebäude befindliche Wohnung untergestellt werden kann. ⁴Räume für die Unterstellung weiterer Kraftwagen sind stets als nicht Wohnzwecken dienend zu behandeln.
- (2) ¹Wird das Gebäude während des Verteilungszeitraums veräußert, ist der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr der Veräußerung als Werbungskosten abzusetzen. ²Das Gleiche gilt, wenn ein Gebäude in ein Betriebsvermögen eingebracht oder nicht mehr zur Einkunftserzielung genutzt wird.
- (3) Steht das Gebäude im Eigentum mehrerer Personen, so ist der in Absatz 1 bezeichnete Erhaltungsaufwand von allen Eigentümern auf den gleichen Zeitraum zu verteilen.

Autor: Anton **Siebenhüter**, Richter am Finanzgericht, Augsburg
Mitherausgeber: Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt, Linklaters, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 82b EStDV

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 82b	1	V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	5
II. Rechtsentwicklung	2	VI. Verfahrensfragen	6
III. Bedeutung	3		
IV. Geltungsbereich	4		

**Erläuterungen zu § 82b Abs. 1 EStDV:
Verteilung von größerem Erhaltungsaufwand**

	Anm.			Anm.
I. Begünstigungstatbestand: Größere Erhaltungsaufwendungen bei Wohngebäuden (Abs. 1 Satz 1)		II. Rechtsfolge: Wahlrecht zur gleichmäßigen Verteilung auf zwei bis fünf Jahre		
1. Größerer Erhaltungsaufwand	11	1. „Gleichmäßige“ Verteilung	13	
2. Gebäude, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen	12	2. Ausübung des Wahlrechts	14	
		III. Dienen zu Wohnzwecken (Abs. 1 Sätze 2–4)		
		1. „Überwiegendes“ Dienen zu Wohnzwecken	15	
		2. Wohnzwecken dienende Garagen	16	

**Erläuterungen zu § 82b Abs. 2 EStDV:
Veräußerung des Gebäudes, Einbringung in einen Betrieb und Aufgabe der Einkunftserzielung**

	Anm.			Anm.
I. Veräußerung (Abs. 2 Satz 1)	20	II. Einbringung in ein Betriebsvermögen oder Aufgabe der Einkunftserzielung (Abs. 2 Satz 2)		21

**Erläuterungen zu § 82b Abs. 3 EStDV:
Einheitliche Verteilung bei mehreren Eigentümern 25**

Allgemeine Erläuterungen zu § 82b EStDV

Schrifttum: RISTHAUS, StEntG 1999/2000/2002: Änderungen im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen, der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften und rund ums Grundstück im Privatvermögen, DB 1999, 1032; ZITZMANN, Erstmalige Anwendung einzelner durch das StÄndG 2003 und das HBeglG 2004 geänderter Vorschriften des EStG und des InvZulG, DB 2004, 1061.

Verwaltungsvorschriften: R 21.1 Abs. 6 EStR 2005; H 21.1 EStH 2005.

1

I. Grundinformation zu § 82b

Die Vorschrift gewährt bei Wohngebäuden im Privatvermögen, die zur Einkunftserzielung genutzt werden, ein Wahlrecht beim WK-Abzug von Erhaltungsaufwendungen. Der Stpfl. kann auf den vollständigen Abzug im Jahr der Zahlung verzichten und stattdessen einen anteiligen Abzug im Zahlungsjahr und in den Folgejahren wählen. Zulässig ist die Verteilung der Aufwendungen auf zwei bis fünf Jahre (Abs. 1 Satz 1). Die Begünstigung greift nur bei Gebäuden, die überwiegend Wohnzwecken dienen (Abs. 1 Sätze 2–4).

Beendet der Stpfl. während des Verteilungszeitraums die Nutzung des Gebäudes zur Einkunftserzielung – zB durch Verkauf des Gebäudes – oder legt er es in ein Betriebsvermögen ein, sind die noch nicht abgezogenen Erhaltungsaufwendungen vollständig im Jahr der Änderung als WK anzusetzen (Abs. 2). Wird das Gebäude von mehreren Stpfl. zur Einkunftserzielung genutzt, müssen sie das Wahlrecht einheitlich ausüben (Abs. 3).

II. Rechtsentwicklung

2

Vorläuferregelungen: Bereits der RFH ließ es zu, größeren Erhaltungsaufwand verteilt auf mehrere Jahre als Werbungskosten abzuziehen. Entsprechende Verwaltungsvorschriften hielt der BFH für gesetzeswidrig (vgl. BFH v. 28.11.1958 – VI 293/56 U, BStBl. III 1959, 94, und v. 27.10.1992 – IX R 152/89, BStBl. II 1993, 589, unter II 2b mwN).

StÄndG 1960 v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514, iVm. EStDV-ÄndVO v. 6.4.1961, BGBl. I 1961, 373; BStBl. I 1961, 90): Erstmalige gesetzliche Regelung der Verteilung von Erhaltungsaufwendungen durch § 82b entsprechend der Vorgabe der oa. BFH-Rechtsprechung.

2. EStDVÄndVO v. 23.6.1992 (BGBl. I 1992, 1165; BStBl. I 1992, 411): Es wird ausdrücklich geregelt, dass noch nicht verteilter Erhaltungsaufwand vollständig abgezogen werden muss, wenn ein Gebäude nicht mehr zur Einkunftserzielung genutzt wird.

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Abschaffung des § 82b; letztmalige Anwendung auf Erhaltungsaufwand, der vor dem 1.1.1999 entstanden ist (§ 84 Abs. 4a Satz 1 EStDV).

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Wiedereinführung des § 82b. Die Neufassung ist erstmals auf Erhaltungsaufwand anzuwenden, der nach dem 31.12.2003 entstanden ist (§ 84 Abs. 4a Satz 2 EStDV). Entstanden ist der Erhaltungsaufwand im Jahr der Zahlung (FG Münster v. 24.11.2004, EFG 2005, 534, rkt.; ZITZMANN, DB 2004, 1061; aA RISTHAUS, DB 1999, 1032; BLÜMICH/STUHRMANN, § 21 Rn. 156; SCHMIDT/DRENSECK XXV. § 21 Rn. 80; APITZ, Jahresband 2004, § 82b Anm. J 03-2). Die Gegenansicht stellt auf die Durchführung der Bauarbeiten oder ihren Abschluss ab. Danach könnten im Jahr 2004 bezahlte Erhaltungsaufwendungen nicht auf mehrere Jah-

re verteilt werden, wenn die Baumaßnahmen bereits im Jahr 2003 durchgeführt oder abgeschlossen wurden. Da § 82a für die Verteilung auf den Abfluss abstellt (s. Anm. 12), ist dies uE auch für seine Anwendung sachgerecht.

3

III. Bedeutung

Zweck der Norm ist es, weniger einkommensstarken Hausbesitzern die Sanierung ihrer Gebäude durch eine stl. Begünstigung zu erleichtern (vgl. BTDrucks. 3/1811, 13). Stpfl., die im Jahr des Abflusses von Erhaltungsaufwendungen nicht dem Höchststeuersatz unterliegen, wird es gestattet, den Abzug von Aufwendungen auf mehrere Jahre zu verteilen und damit die Gesamtsteuerlast je nach den persönlichen Verhältnissen zu verringern. Die zulässige Verteilung der Aufwendungen nach der Wahl des Stpfl. auf mehrere Jahre ergänzt damit einerseits die engeren Verlustvortragsmöglichkeiten des § 10d und andererseits die auf bestimmte Gebäude beschränkten Wahlrechte der §§ 11a und 11b.

4

IV. Geltungsbereich

§ 82b gilt persönlich für unbeschränkt und beschränkt Stpfl. und sachlich für Gebäude im Inland und im Ausland, soweit die erzielten Einkünfte im Inland zu versteuern sind. Bei Ferienwohnungen kommt die Vorschrift grds. nicht zur Anwendung, da bei einer Eigennutzung keine Einkunftserzielungstätigkeit ausgeübt wird und bei einer Vermietung an wechselnde Feriengäste keine Nutzung zu Wohnzwecken erfolgt (BFH v. 4.9.2000 – IX R 75/99, BFH/NV 2001, 429, und Anm. 15; aA bisher hier). Anders uE bei Vermietung der Ferienwohnung an einen Dauermieter (länger als 6 Monate; vgl. BFH v. 15.12.2005 – III R 27/05, DStRE 2006, 603, betr. Vermietung an obdachlose Suchtkranke).

5

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 9a: Wurde im Jahr 1998 der WK-Pauschbetrag für Vermietungseinkünfte geltend gemacht, kann nach der Aufhebung der Vorschriften zum pauschalierten WK-Abzug nachträglich die Verteilung von Erhaltungsaufwendungen mit der Folge des Abzugs anteiliger Aufwendungen in späteren Jahren gewählt werden (FG Ba.-Württ. v. 31.1.2005, EFG 2005, 598, rkr.).

Verhältnis zu § 11: Die Regelung ist eine Ausnahmenvorschrift zum Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 und führt im Ergebnis zu einer besonderen Abschreibungsmethode für nach allg. Grundsätzen sofort abzuziehenden Aufwand.

Verhältnis zu §§ 11a und 11b: Bei gleichen Rechtsfolgen ermöglicht § 82b eine deutlich unbürokratischere Verteilungsmöglichkeit. Wird ein Gebäude in einem Sanierungsgebiet/Entwicklungsbereich oder ein Baudenkmal überwiegend zu Wohnzwecken genutzt, haben die Sonderregelungen der §§ 11a und 11b mit ihren engen Voraussetzungen keine zusätzliche Bedeutung (vgl. § 11a Anm. 4 und § 11b Anm. 4).

6

VI. Verfahrensfragen

Regelmäßig prüft die FinVerw. die Höhe von Erhaltungsaufwendungen und die Voraussetzungen für die Verteilung auf Folgejahre im ersten Jahr, in dem der Abzug begehrt wird. Aufgrund der Abschnittsbesteuerung bleibt die FinVerw. aber berechtigt, in jedem Folgejahr erneut zu prüfen und ggf. den weiteren Abzug von im Erstjahr zu Unrecht anerkannten Aufwendungen abzulehnen. Der Stpfl. muss die Belege daher bis zur Bestandskraft der letzten Veranlagung auf-

bewahren (BFH v. 15.10.1996 – IX R 49/94, BFH/NV 1997, 390, und v. 8.11.1999 – IX B 80/99, BFH/NV 2000, 432 mwN). Umgekehrt kann der Stpfl. bei unterlassenem oder zu geringem Abzug im Erstjahr die Verteilung der Aufwendungen nachträglich beantragen; s. hierzu Anm. 14).

Einstweilen frei.

7–10

Erläuterungen zu § 82b Abs. 1 EStDV: Verteilung von größerem Erhaltungsaufwand

I. Begünstigungstatbestand: Größere Erhaltungsaufwendungen bei Wohngebäuden (Abs. 1 Satz 1)

1. Größerer Erhaltungsaufwand

11

Begünstigt werden nur Aufwendungen, die nach allg. Grundsätzen als WK im Rahmen einer Einkunftsart abgezogen werden können und der Erhaltung von (Wohn-)Gebäuden dienen.

Erhaltungsaufwendungen liegen vor, wenn etwas Bestehendes instandgesetzt oder instandgehalten wird (Renovierungen; Reparaturen). Nicht begünstigt sind somit die üblichen laufenden Betriebskosten, die für den Unterhalt eines Gebäudes anfallen (Versicherungen, Beleuchtung, Heizung ua.; vgl. § 10g Anm. 14). Für die Abgrenzung zu AK, (nachträglichen) HK und Erhaltungsaufwendungen gelten die allg. Grundsätze; s. daher § 7 Anm. 392, BMF v. 18.7.2003, BStBl. I 2003, 386, und R 21.1 EStR 2005.

Gebäudebegriff: s. § 7 Anm. 322 ff.

„Größere“ Aufwendungen: Die Kosten für mehrere Erhaltungsmaßnahmen innerhalb eines VZ können zusammengefasst werden. Die Verteilung des (addierten) Aufwands ist immer zulässig, wenn ein nicht nur völlig unbedeutender StVorteil zu erwarten ist. Eine weitergehende Einschränkung des Wahlrechts ist aufgrund des Gesetzeszwecks, weniger einkommensstarke Stpfl. zu begünstigen (s. Anm. 3), abzulehnen (vgl. BFH v. 27.10.1992 – IX R 66/91, BStBl. II 1993, 591: Verteilung von 1440 DM ohne Prüfung der Größe des Aufwands).

2. Gebäude, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen

12

„Nicht zu einem (Sonder-)Betriebsvermögen gehören“ bedeutet, dass sich das Gebäude im Privatvermögen des Stpfl. befinden muss.

Überwiegend Wohnzwecken dienen: s. die Definition in Satz 2 und Anm. 15 und 16.

Maßgeblicher Zeitpunkt: Die beiden Voraussetzungen muss das Gebäude im Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwands erfüllen. Maßgeblich ist damit der Abflusszeitpunkt (§ 11 Abs. 2). Die Verhältnisse während der Durchführung der Baumaßnahmen sind unerheblich.

Beispiel: Der Stpfl. renoviert im Jahr 2005 ein Miethaus mit drei gleich großen Wohnungen. Ab Februar 2006 nutzt ein neuer Mieter zwei Wohnungen für freiberufliche Zwecke anstatt wie bisher für Wohnzwecke. Der Stpfl. bezahlt 15000 € im Dezember 2005, die restlichen Rechnungen iHv. 10000 € im März 2006.

Die im März 2006 angefallenen Werbungskosten müssen im Jahr 2006 in voller Höhe abgezogen werden. Die im Jahr 2005 bezahlten 15000 € können je nach Antrag des

Stpfl. auf die Jahre 2005 bis 2009 verteilt werden. Da Abs. 2 nicht eingreift, wenn für ein Gebäude im Laufe des Verteilungszeitraums die „überwiegende“ Nutzung zu Wohnzwecken wegfällt, kann der Abzug über das Jahr 2006 hinaus fortgeführt werden.

II. Rechtsfolge: Wahlrecht zur gleichmäßigen Verteilung auf zwei bis fünf Jahre

13 1. „Gleichmäßige“ Verteilung

Der Stpfl. hat das Recht zur Wahl des Verteilungszeitraums. Da die Verteilung gleichmäßig sein muss, kann – beginnend mit dem Jahr, in dem die Erhaltungsaufwendungen ohne die Verteilung nach § 11 Abs. 2 in voller Höhe als WK abgezogen werden müssten – nur folgendermaßen verteilt werden:

Verteilung auf	01	02	03	04	05
2 Jahre	50 vH	50 vH	–	–	–
3 Jahre	33,3 vH	33,3 vH	33,3 vH	–	–
4 Jahre	25 vH	25 vH	25 vH	25 vH	–
5 Jahre	20 vH	20 vH	20 vH	20 vH	20 vH

Erfolgen die Zahlungen für eine einheitliche Erhaltungsmaßnahme in verschiedenen VZ, kann der Stpfl. die Wahl in jedem VZ unterschiedlich ausüben. Zuschüsse s. R 21.5 Abs. 1 Sätze 7–10 EStR 2005.

14 2. Ausübung des Wahlrechts

Zeitpunkt und Form: Das Wahlrecht muss grds. im ersten Abzugsjahr, also bei der Veranlagung des Jahres des Abflusses der Aufwendungen, ausgeübt werden. Dies kann dadurch geschehen, dass der Stpfl. nur den Bruchteil der Aufwendungen geltend macht, der seiner Verteilung auf zwei bis fünf Jahre entspricht (s. Anm. 13). Ein darüber hinausgehender förmlicher Antrag ist nicht erforderlich, aber zweckmäßig. Die Wahl kann bis zur Bestandskraft des Einkommensteuerbescheids (ggf. Feststellungsbescheids) ausgeübt und geändert werden. Kommt es zur späteren Änderung eines bestandskräftigen Bescheids nach den §§ 172 ff. AO kann die bisherige Wahl (innerhalb der Korrekturgrenzen) geändert werden. Die Ausübung des Wahlrechts selbst ist keine neue Tatsache, die zu einer Bescheidänderung nach § 173 AO berechtigt (BFH v. 27.10.1992 – IX R 60/90, BFH/NV 1993, 467).

Bindungswirkung der (Nicht-)Wahl im Erstjahr: Hat ein Stpfl. sein Wahlrecht im Erstjahr ausgeübt und wird ein entsprechender Betrag abgezogen, kann er nach der Bestandskraft der StFestsetzung den gewählten Verteilungszeitraum später nicht mehr ändern. In den Folgejahren muss jeweils der gleiche Betrag abgezogen werden (BFH v. 27.10.1992 – IX R 152/89, BStBl. II 1993, 589 mwN.). Hat der Stpfl. im Erstjahr keine Wahl getroffen und hat die FinVerw. deshalb bestandskräftig die gesamten Erhaltungsaufwendungen als WK abgezogen, ist das Wahlrecht endgültig verbraucht (BFH v. 27.10.1992 – IX R 60/90, BFH/NV 1993, 467). Ein vollständiger Abzug aller Erhaltungsaufwendungen liegt auch dann vor, wenn die Höhe durch Schätzung ermittelt wurde (BFH v. 27.10.1992 – IX R 152/89, BStBl. II 1993, 589, und v. 23.6.1997 – IX B 43/97, BFH/NV 1997, 843).

Ausnahmen von der Bindungswirkung kommen in Betracht, wenn im Erstjahr fehlerhaft veranlagt wurde und die Bestandskraft einer Korrektur entgegensteht (vgl. § 21 Anm. 300 „Verteilung größeren Erhaltungsaufwands“). Der WK-Abzug von Erhaltungsaufwendungen in späteren VZ hängt in solchen Fällen davon ab, in welcher Höhe im Erstjahr tatsächlich WK abgezogen wurden.

► *Nicht berücksichtigte Wahl des Stpfl.:* Hat der Stpfl. die Verteilung von Erhaltungsaufwendungen im Erstjahr gewählt, das FA den Antrag aber nicht berücksichtigt, kann er in den Folgejahren WK nach der gewählten Verteilungsmethode abziehen, soweit sie nicht bereits im Erstjahr abgezogen wurden.

Beispiel: Der Stpfl. macht 150 000 € Erhaltungsaufwendungen geltend und beantragt den Abzug von 50 000 € (Verteilung auf drei Jahre). Tatsächlich liegen nur 60 000 € Erhaltungsaufwendungen vor. Die FinVerw. bemerkt Letzteres, zieht dann aber versehentlich 50 000 € anstelle von 20 000 € ab. In den beiden Folgejahren kann der Stpfl. den Abzug von je 5 000 € vornehmen. Ein doppelter Abzug der im Erstjahr zu Unrecht als WK berücksichtigten 30 000 € ist unzulässig (FG Rhld.-Pf. v. 26.7.2000, NWB 2000, 3813, rkr.).

► *Unterlassene Wahlrechtsausübung im Erstjahr:* Die nachträgliche Ausübung des Wahlrechts in einem Folgejahr ist zulässig, wenn die im Erstjahr als WK abgezogenen Erhaltungsaufwendungen geringer sind als die Aufwendungen, die nach der später gewählten Verteilungsart hätten abgezogen werden müssen. Dies ist vor allem der Fall, wenn der WK-Abzug im Erstjahr vollständig vergessen wurde oder das FA AHK angenommen hat und nur geringe AfA ansetzte. In diesen Fällen kann in den nicht bestandskräftigen Folgejahren der sich aus der nachträglich gewählten Verteilung ergebende Jahresbetrag abgezogen werden. Der auf das Erstjahr entfallende WK-Abzug bleibt dagegen endgültig verloren (vgl. BFH v. 27.10.1992 – IX R 152/89, BStBl. II 1993, 589, und v. 27.10.1992 – IX R 66/91, BStBl. II 1993, 591). Dies gilt auch, wenn im Jahr der Entstehung der Erhaltungsaufwendungen bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist (BFH v. 24.11.1992 – IX R 99/89, BStBl. II 1993, 593).

III. Dienen zu Wohnzwecken (Abs. 1 Sätze 2–4)

1. „Überwiegendes“ Dienen zu Wohnzwecken

15

Wohnzwecken dient ein Gebäude, wenn es dazu geeignet und bestimmt ist, Menschen auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft zu ermöglichen. Eine Wohnung, die zur Vermietung an wechselnde Feriengäste bestimmt ist, dient damit nicht Wohnzwecken (BFH v. 4.9.2000 – IX R 75/99, BFH/NV 2001, 429).

„**Überwiegend**“ **Wohnzwecken** dient ein Gebäude, wenn mehr als die Hälfte der gesamten Nutzfläche des Gebäudes für Wohnzwecke verwendet wird. Für die Berechnung der Größe der Grundflächen einzelner Räume ist auf die §§ 3, 4 WoFIV v. 25.11.2003 (BGBl. I 2003, 2346) zurückzugreifen. Ob ein Raum Wohnzwecken dient, ist dagegen durch Auslegung des § 82b zu ermitteln und nicht durch entsprechende Anwendung des § 2 WoFIV. Nach dem Förderzweck genügt es, wenn ein Raum mittelbar Wohnzwecken dient, so dass auch Nebenräume (Dachboden; Keller; Trockenräume; Waschküche; Schwimmbäder; Sauna) zur Wohnfläche zählen, wenn sie von den Nutzern der Wohnung mitverwendet werden (vgl. BFH v. 9.9.1980 – VIII R 5/79 U, BStBl. II 1981, 258, zu § 7b).

16 **2. Wohnzwecken dienende Garagen**

Der Gesetzgeber hat ausdrücklich klargestellt, dass (höchstens!) eine Garage zur Wohnfläche gezählt werden kann. Die Regelung gilt für Garagen, die Teil des WG Gebäudes sind. Zur Abgrenzung von Garagen, die selbständige WG sind, s. BFH v. 22.9.2005 – IX R 26/04, BFH/NV 2006, 406, und § 7 Anm. 397.

17–19 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu § 82b Abs. 2 EStDV: Veräußerung des Gebäudes, Einbringung in einen Betrieb und Aufgabe der Einkunftserzielung

20 **I. Veräußerung (Abs. 2 Satz 1)**

Mit der Veräußerung eines Gebäudes endet der gewählte Verteilungszeitraum vorzeitig.

Veräußerung ist die entgeltliche Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums des Gebäudes (vgl. BFH v. 19.9.2002 – X R 51/98, BStBl. II 2003, 394, unter II 2b).

Rechtsfolge ist, dass der noch nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen in voller Höhe im Jahr der Veräußerung abgezogen werden muss. Dies ist das Jahr, in dem die Einkunftserzielungstätigkeit durch den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums am Gebäude endet. Regelmäßig hat der Abzug der restlichen Erhaltungsaufwendungen damit im Jahr des Übergangs von Gefahr, Nutzen und Lasten zu erfolgen (BFH v. 7.8.1990 – VIII R 223/85, BFH/NV 1991, 294).

Die Regelung stellt sicher, dass keine Nachteile dadurch entstehen, dass nach Beendigung der Einkunftserzielungstätigkeit in späteren Jahren der weitere Abzug von WK nicht mehr möglich ist. Aus diesem Normzweck ergibt sich, dass im Veräußerungsjahr diejenigen Erhaltungsaufwendungen zusätzlich abgezogen werden müssen, die an sich auf zukünftige VZ entfallen wären. Wurden in früheren Jahren Erhaltungsaufwendungen nicht berücksichtigt, kann der unterbliebene WK-Abzug nicht nachgeholt werden (vgl. § 11a Anm. 7; aA BLÜMICH/STUHRMANN, § 21 Rn. 157, GÄNGER in BORDEWIN/BRANDT, § 21 Rn. 130, und bisher hier).

21 **II. Einbringung in ein Betriebsvermögen oder Aufgabe der Einkunftserzielung (Abs. 2 Satz 2)**

Der Verteilungszeitraum endet auch dann mit der in Anm. 20 dargestellten Rechtsfolge vorzeitig, wenn das Gebäude in ein Betriebsvermögen eingebracht wird oder nicht mehr zur Einkunftserzielung genutzt wird.

Einbringung in ein Betriebsvermögen: Ob und wann ein Gebäude in ein Betriebsvermögen eingebracht wurde, ist nach den allg. Einlagegrundsätzen zu beurteilen. Die Regelung verhindert, dass der GewSt. unterliegende Einkünfte durch außerbetriebliche Aufwendungen gemindert werden.

Aufgabe der Einkunftserzielung führt nach dem Gesetzeswortlaut in allen Fällen zur vorzeitigen Beendigung des Verteilungszeitraums, in denen das Gebäude vom selben Stpfl. nicht mehr zur Einkunftserzielung genutzt wird.

Beispiele: Nutzung des Gebäudes zu privaten Wohnzwecken: BFH v. 24.11.1992 – IX R 138/89, BStBl. II 1993, 432, unter Ablehnung eines Wahlrechts zur Fortführung der Verteilung; Vermietung ohne Gewinnerzielungsabsicht: BFH v. 25.1.1994 – IX R 139/92, BFH/NV 1995, 11.

► *Unentgeltliche Rechtsnachfolge:* Wechselt das Eigentum am Gebäude und nutzt der neue Eigentümer es weiter zur Einkunftserzielung, ist der Gesetzeswortlaut auslegungsfähig. R 21.1 Abs. 6 EStR 2005 schreibt bei unentgeltlicher Rechtsnachfolge die Fortführung des Abzugs von Erhaltungsaufwendungen durch den Rechtsnachfolger vor. Im Jahr des Eigentumswechsels erfolgt eine zeitliche Aufteilung des WK-Abzugs. Die entsprechende Anwendung von § 11d EStDV ist uE sachgerecht, da die Aufwandsverteilung nach § 82b in der Sache als eine besondere Abschreibungsmethode neben § 7 anzusehen ist. Schenkung und Erbfall als typische Fälle des unentgeltlichen Erwerbs (s. § 7 Anm. 143) sind daher nicht als Aufgabe der Einkunftserzielung durch den Schenker/Erblasser zu behandeln (aA TRZASKALIK in KSM, § 21 Rn. B 542; glA BLÜMICH/STUHRMANN, § 21 Rn. 158; GÄNGER in BORDEWIN/BRANDT, § 21 Rn. 130; v. REDEN in LBP, § 21 Rn. 326). Hat der Erblasser die Erhaltungsaufwendungen bereits abgezogen, ist das Wahlrecht auch für die Erben verbraucht (BFH v. 23.6.1997 – IX B 43/97, BFH/NV 1997, 843).

► *Nießbrauch:* Werden einem Nießbraucher oder Nießbrauchsbesteller Einkünfte zugerechnet, kann er auch von ihm getragene Erhaltungsaufwendungen nach § 82b verteilen (BFH v. 14.11.1989 – IX R 110/85, BStBl. II 1990, 462). Wechselt durch die Bestellung oder die Beendigung eines Nießbrauchs die Person des Einkünfteerzielenden (s. § 21 Anm. 25), liegt kein Fall einer unentgeltlichen Rechtsnachfolge vor, da das Nießbrauchsrecht erstmalig entsteht oder endgültig untergeht (so FG Hamb. v. 19.5.1999 – II 356/98, rkr., juris). UE ist dies im Ergebnis zutreffend. Geht die AfA-Befugnis nicht auf einen Nachfolger über (s. § 7 Anm. 80 ff.), besteht auch kein Grund, die Fortführung des Abzugs von sonstigen Werbungskosten durch den Nachfolger zuzulassen (glA v. REDEN in LBP, § 21 Rn. 321).

Einstweilen frei.

22–24

Erläuterungen zu § 82b Abs. 3 EStDV: Einheitliche Verteilung bei mehreren Eigentümern

25

Steht das Gebäude „im Eigentum mehrerer Personen“, so ist der Erhaltungsaufwand von allen an den Einkünften beteiligten Eigentümern auf den gleichen Zeitraum zu verteilen. Dies gilt für alle zivilrechtlichen Formen mehrheitlichen Eigentums an einem WG (Miteigentum; Gesamthandseigentum) und auch für mehrere wirtschaftliche Eigentümer, nicht aber für alleiniges Wohnungseigentum. Sowohl bei der Frage, ob überhaupt verteilt wird, als auch bei der Bestimmung der Zahl der Verteilungsjahre ist Einheitlichkeit vorgeschrieben (vgl. § 11a Anm. 8).

