

§ 11

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

(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. ⁴Satz 3 ist auf ein Damnum oder Disagio nicht anzuwenden, soweit dieses marktüblich ist. ⁵§ 42 der Abgabenordnung bleibt unberührt. ⁶Die Vorschriften über die Gewinnermittlung (§ 4 Abs. 1, § 5) bleiben unberührt.

Autor: Dr. Jan-Hendrik **Kister**, Richter am FG, Münster

Mitherausgeber: Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
O & R Oppenhoff & Rädler AG, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 11

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|--|------|
| I. Grundinformation zu § 11 | 1 | V. Verhältnis des § 11 zu anderen Vorschriften | |
| II. Rechtsentwicklung des § 11 | 2 | 1. Verhältnis von Abs. 1 zu anderen Vorschriften | 7 |
| III. Bedeutung des § 11 | 3 | 2. Verhältnis von Abs. 2 zu anderen Vorschriften | 8 |
| IV. Geltungsbereich des § 11 | | 3. Verhältnis des § 11 zu § 42 AO | 9 |
| 1. Sachlicher Geltungsbereich . . | 4 | | |
| 2. Persönlicher Geltungsbereich | 5 | | |

| |
|---|
| B. Erläuterungen zu Abs. 1: Zuflussprinzip |
|---|

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|--|------|
| I. Grundsätzliches zum Zuflussprinzip | 18 | | |
| II. Zufluss von Einnahmen (Abs. 1 Satz 1) | | | |
| 1. Objektive Bereicherung (Vermögensmehrung) | 27 | | |
| 2. Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht | | | |
| a) Allgemeines | 33 | | |
| b) Unbeachtlichkeit von Verfügungsbeschränkungen | 34 | | |
| c) Rückforderung und Bedingung | 35 | | |
| d) Zuflussfiktionen | 36 | | |
| 3. Einzelne Zuflussformen | | | |
| a) Barzahlung, Bankverkehr, Wechsel | 45 | | |
| b) Gutschrift in den Büchern des Schuldners | | | |
| aa) Grundsätzliches | 50 | | |
| bb) Interessenlage | 51 | | |
| cc) Kenntnis des Steuerpflichtigen | 52 | | |
| dd) Zahlungsfähigkeit und Zahlungswilligkeit des Schuldners | 53 | | |
| c) Aufrechnung nach §§ 387 ff. BGB | 55 | | |
| d) Novation (Schuldumwandlung) | 56 | | |
| e) Erlass | 57 | | |
| f) Abtretung | 58 | | |
| g) Schuldübernahme | 59 | | |
| h) Zufluss von Gewinnbeteiligungen beim Gesellschafter | | | |
| aa) Gewinnanteile an Personengesellschaften | 61 | | |
| bb) Gewinnanteile an Kapitalgesellschaften | 62 | | |
| cc) Gewinnanteile einer Kommanditgesellschaft auf Aktien nach §§ 278–290 AktG | 63 | | |
| | | dd) Gewinnanteile an stiller Gesellschaft | 64 |
| | | i) Zufluss von Gewinn- und Vermögensbeteiligungen bei Arbeitnehmern | 68 |
| | | j) Zufluss aufgrund Versorgungszusagen bei Arbeitnehmern | 69 |
| | | III. Zufluss von regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen (Abs. 1 Satz 2) | |
| | | 1. Bedeutung des Abs. 1 Satz 2 | 75 |
| | | 2. Voraussetzungen der zeitlichen Zuordnung zu einem anderen Kalenderjahr als dem Zuflussjahr | |
| | | a) Überblick | 78 |
| | | b) Zufluss kurze Zeit vor oder nach dem Jahreswechsel | 80 |
| | | c) Wirtschaftliche Zugehörigkeit zu einem anderen Kalenderjahr als dem Zuflussjahr | 81 |
| | | 3. Rechtsfolge: Zuordnung der Einnahmen zum Kalenderjahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit | 85 |
| | | IV. Verteilung von Entgelten für Nutzungsüberlassungen (Abs. 1 Satz 3) | 87 |
| | | V. Zeitliche Zuordnung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (Abs. 1 Satz 4) | 88 |
| | | VI. Vorrang der Gewinnermittlungsvorschriften (Abs. 1 Satz 5) | 93 |
| | | VII. ABC der Vereinnahmung | 100 |

| |
|---|
| C. Erläuterungen zu Abs. 2: Abflussprinzip |
|---|

| | Anm. |
|---|---|
| I. Grundsätzliches zum Abflussprinzip | 105 |
| II. Abfluss von Ausgaben (Abs. 2 Satz 1) | |
| 1. Objektive Entreichung | |
| a) Allgemeines | 113 |
| b) Leistung durch Dritte und an Dritte | 114 |
| c) Fehlende Dauerhaftigkeit der Vermögensminderung | 115 |
| d) Rückzahlung von Ausgaben | 116 |
| 2. Verlust wirtschaftlicher Verfügungsmacht | 117 |
| 3. Einzelne Abflussformen | 120 |
| III. Abfluss von regelmäßig wiederkehrenden Ausgaben (Abs. 2 Satz 2) | 123 |
| IV. Verteilung von Entgelten für Nutzungsüberlassungen (Abs. 2 Satz 3) | |
| | 1. Zweck der Regelung 124 |
| | 2. Für mehr als fünf Jahre vorausgezahlte Nutzungsentgelte 125 |
| | 3. Rechtsfolge: Verteilung auf den Vorauszahlungszeitraum 126 |
| | 4. Zeitlicher Geltungsbereich 127 |
| | V. Keine Verteilung beim Damnum (Abs. 2 Satz 4) 128 |
| | VI. Geltung des § 42 AO im Rahmen des Abs. 2 (Abs. 2 Satz 5) 130 |
| | VII. Vorrang der Gewinnermittlungsvorschriften (Abs. 2 Satz 6) 133 |
| | VIII. ABC der Verausgabung 135 |

| |
|--|
| A. Allgemeine Erläuterungen zu § 11 |
|--|

Schrifttum: POPITZ, Einkommensteuer, in Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. III, Jena 1926, 406; E. BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, München 1940; SÖHN, Anschaffungskosten/Herstellungskosten und Betriebsausgabenbegriff, StuW 1991, 270; CLAUSEN, Struktur und Rechtsfolgen des § 42 AO, DB 2003, 1589; OFFERHAUS, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Zuflussprinzip, StuW 2006, 317.

I. Grundinformation zu § 11

1

§ 11 ordnet Einnahmen und Ausgaben dem für die Einkommensbesteuerung maßgeblichen Besteuerungsabschnitt zu, nämlich dem Kalenderjahr. § 11 setzt insoweit § 2 Abs. 7 um, wonach die ESt. eine Jahressteuer ist, deren Grundlagen für ihre Festsetzung jeweils für ein KJ. zu ermitteln sind.

§ 11 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. Be-

CKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, 31; POPITZ, Einkommensteuer, in Hdwb. der Staatswissenschaften, Bd. III, 1926, 406). Deutlich wird dies bei der Definition der Einnahmen in § 8 Abs. 1, die das Zufließen als Element des Einnahmebegriffs enthält, so dass der Zufluss nicht nur darüber entscheidet, wann eine Einnahme anzusetzen ist, sondern auch darüber, ob überhaupt eine Einnahme vorliegt (s. § 8 Anm. 6).

Periodenzuordnung: Abs. 1 und 2 dienen der Periodenabgrenzung zwischen den einzelnen VZ. Einnahmen werden in Abs. 1 Satz 1 dem Kj. zugeordnet, in dem sie zugeflossen sind (*Zuflussprinzip*), Ausgaben werden in Abs. 2 Satz 1 dem Kj. zugeordnet, in dem sie geleistet worden sind. Abs. 2 Satz 1 spricht zwar nicht von „abfließen“; „leisten“ einer Ausgabe ist aber gleichbedeutend mit „abfließen“, was zur Bezeichnung *Abflussprinzip* führt (krit. SÖHN, StuW 1991, 275). Für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen bzw. Ausgaben, die kurz vor Beginn oder kurz nach Beendigung des Kj. zu- bzw. abfließen, für Nutzungsentgelte, die für einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren geleistet werden, und für laufenden Arbeitslohn sehen Abs. 1 Satz 2–4 und Abs. 2 Satz 2–4 abw. vom Zu- und Abflussprinzip eine Zuordnung zum Jahr der Entstehung vor. Diese Regelungen sind Ausdruck des Prinzips der periodengerechten Zuordnung, wie es vor allem der Rechnungsabgrenzung beim BV-Vergleich zugrunde liegt.

Ausschluss für Gewinneinkünfte: Die Anwendung des Zu- bzw. Abflussprinzips auf die Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1–3) ist durch Abs. 1 Satz 5 und Abs. 2 Satz 6 ausgeschlossen, soweit diese durch BV-Vergleich gem. § 4 Abs. 1, § 5 ermittelt werden. Werden Gewinneinkünfte hingegen durch Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3) ermittelt, gilt § 11 für die zeitliche Zuordnung.

2

II. Rechtsentwicklung des § 11

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Gemäß § 11 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. Für die Vorausgabung sah § 11 Abs. 4 EStG 1925 die entsprechende Anwendung der für Einnahmen geltenden Vorschriften vor.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Das EStG 1934 brachte 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. zum EStG 1934, RStBl. 1935, 41).

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): In Abs. 1 wurde ein neuer Satz 3 eingefügt, der das Zuflussprinzip für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit hinsichtlich laufenden Arbeitslohns durchbricht.

StEntG v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Satz 3 wurde auf den Zufluss von pauschaler LSt. ausgedehnt.

EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Vorausgezahlte Einnahmen aus einer Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren können gleichmäßig auf diesen Zeitraum verteilt werden (neu eingefügter Abs. 1 Satz 3). Vorausgezahlte Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als

fünf Jahren müssen auf den Vorauszahlungszeitraum verteilt werden (neu eingefügter 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.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Einfügung von Abs. 2 Satz 4, wonach Abs. 2 Satz 3 nicht auf ein *Dammum* oder *Disagio* anzuwenden ist, soweit dieses marktüblich ist. Die bisherigen Regelungen in Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2 und Abs. 2 Satz 4 wurden ohne inhaltliche Änderungen zu Abs. 2 Satz 5 und 6.

III. Bedeutung des § 11

3

Das EStG sieht eine Abschnittsbesteuerung vor (§ 2 Abs. 7) und muss deshalb nicht nur eine Entsch. 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 auf der Grundlage des Zufluss- und des Abflussprinzips (BERGKEMPER, FR 2007, 1032). Ob Einnahmen bzw. Ausgaben iSd. § 11 vorliegen, wird durch andere Vorschriften geregelt (vgl. BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756; 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. Überschusseinkünfte durch § 8 und für den Bereich der Gewinneinkünfte durch § 4 Abs. 3 mit den Begriffen BE und BA.

Zuflussprinzip: Das Zuflussprinzip hat für die Überschusseinkünfte eine ebenso zentrale Bedeutung wie die bei der GE nach § 4 Abs. 1 und § 5 für den Gewinnausweis maßgebenden handelsrechtl. GoB (insbes. das Realisations- und Imparitätsprinzip, s. § 5 Anm. 220 f.). Es hat für den Stpfl. den Vorteil, dass er Forderungen nicht schon im Zeitpunkt der Entstehung, sondern erst bei Eingang zu versteuern braucht. Andererseits 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). Da die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (Zuflusszeitpunkt) von Zufälligkeiten abhängt, enthält die Besteuerung auf der Grundlage des Zuflussprinzips etwas Zufälliges bzw. Gewillkürtes. Das ist dem Prinzip immanent, also vom Gesetz, das dieses Prinzip vorschreibt, gewollt und daher generell zu akzeptieren. Zu Einschränkungen s. Anm. 75 ff., 87 f. und 93.

Abflussprinzip: Hier gilt dem Grundsatz nach Entsprechendes wie für das Zuflussprinzip. Schulden des Stpfl. bleiben außer Ansatz, solange er nicht tatsächlich gezahlt hat. Da der Abflusszeitpunkt (Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht) vom Stpfl. beeinflusst werden kann, kann es zu einer Verschiebung oder zu einer Kumulation von Ausgaben in einer Veranlagungsperiode und damit zu stl. Vorteilen kommen. Das ist systemimmanent und daher ebenso vom Gesetz gewollt (s. oben). Zu Einschränkungen s. Anm. 123 ff.

Maßgeblicher Zeitraum: Abs. 1 und 2 stellen auf das Kj. ab, da sich nach § 2 Abs. 7 die ESt. nach dem im Kj. bezogenen Einkommen bemisst (s. § 2 Anm. 8). Das Kj. ist auch für Gewerbetreibende mit Einnahmen-Überschussrechnung verbindlich, denn ein vom Kj. abweichendes Wj. setzt bei Gewerbetreibenden GE durch BV-Vergleich voraus (§ 4a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. § 5). Dagegen kommt es bei luf. Betrieben mit Einnahmen-Überschussrechnung auf den Zu- und Abfluss im Wj. (idR 1.7. bis 30.6., § 4a Abs. 1 Satz 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 (gültig bis 31.12.1999) von „im Kalenderjahr geleisteten Sparbeiträgen“. Da auch bei der Anwendung dieser Vorschriften eine „Periodenabgrenzung“ erforderlich ist, sind die zu § 11 entwickelten Grundsätze entsprechend anzuwenden. Das Zuflussprinzip gilt auch für die Ermittlung der eigenen Einkünfte und Bezüge eines Kindes für die Gewährung von Kindergeld nach dem BKG (BSG v. 17.2.2011 – B 10 KG 5/09 R, BFH/NV 2011, 1104).

IV. Geltungsbereich des § 11

4 1. Sachlicher Geltungsbereich

§ 11 gilt für sog. Überschusseinkünfte nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4–7. Damit gilt § 11 auch für die Ermittlung von Veräußerungsgewinnen gem. § 23, was eine zeitliche Streckung auf mehrere VZ zur Folge haben kann (BFH v. 11.11.2009 – IX R 57/08, BStBl. II 2010, 607).

§ 11 gilt auch für Gewinneinkünfte, hier aber eingeschränkt durch den Vorbehalt im jeweils letzten Satz in Abs. 1 und 2, der sich auf die GE nach § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1 bezieht, so dass § 11 bei Gewinneinkünften 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.).

Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen: Abs. 2 gilt auch für den Abzug von SA (§§ 10 ff., s. § 10 Anm. 19), Altersvorsorgebeiträgen (§ 82) und agB (§§ 33 ff.), s. Anm. 8, 115.

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. R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2008).

Progressionsvorbehalt: Für die in § 32b genannten Einnahmen, die dem Progvorb. unterliegen, gilt grds. das Zuflussprinzip nach Abs. 1 (BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756).

5 2. Persönlicher Geltungsbereich

§ 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. isolierenden Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2) auch Einkünfte aus VuV und aus Kapitalvermögen haben. Insoweit ist § 11 anzuwenden (s. § 49 Anm. 1210, 1253).

6 Einstweilen frei.

V. Verhältnis des § 11 zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis von Abs. 1 zu anderen Vorschriften

7

Das Zu- und Abflussprinzip ist schon in § 11 nicht in reiner Form kodifiziert (s. Abs. 1 Satz 2 und 3, Abs. 2 Satz 2 und 3). Darüber hinaus kennt das EStG eine ganze Reihe von Abweichungen und Sonderregelungen.

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

Veräußerungsgewinne iSd. § 16 Abs. 2: Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns aus der Aufgabe oder Veräußerung eines luf., gewerblichen oder freiberuflichen Betriebs erfolgt auch dann durch GE nach dem Betriebsvermögensvergleich, wenn bis dahin eine Überschussrechnung 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. 20.7.2010 – IX R 45/09, BStBl. II 2010, 969; v. 1.4.2008 – IX B 257/07, BFH/NV 2008, 1331; 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.); denn der Zufluss wird nicht bereits mit Einräumung des Anspruchs, sondern erst mit der Erfüllung bewirkt (BFH v. 15.11.2007 – VI R 66/03, BStBl. II 2008, 375). § 34 Abs. 3 gewährt jedoch eine Tarifermäßigung 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 KSM, § 11 Rn. A 16), insoweit allerdings auch bei Geltung eines DBA, das diesbezüglich keine Regelungen enthält (bzgl. DBA Schweiz s. BFH v. 8.7.1998 – I R 57/97, BStBl. II 1998, 672 [674]).

Billigkeitsregelungen: Zur abweichenden Verteilung bei unbilligen Ergebnissen gem. § 163 AO s. FG München v. 2.4.1984 – V (XIII) 142/82 AO, 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). Für die Aufteilung der Einkünfte und Bezüge innerhalb eines Kj. ist aber 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.): 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. Weihnachts- und Urlaubsgeld; aA FG Nürnberg v. 21.10.1997 – V 322/97, EFG 1998, 956 (957), rkr.

Abs. 1 gilt nicht für die Berechnung der eigenen Einkünfte des Kindes, wenn die Einkünfte nach § 4 Abs. 1 und § 5 ermittelt werden (FG Köln v. 20.8.2009 – 10 K 1180/06, EFG 2010, 334, nrkr., Az. BFH III R 69/09).

8 2. Verhältnis von Abs. 2 zu anderen Vorschriften

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

► *Für den Bereich der sog. Gewinneinkünfte mit Überschussermittlung* gem. § 4 Abs. 3 sind die Vorschriften über die AfA oder AfS zu beachten. Dazu zählen neben §§ 7 ff. auch § 6 Abs. 2 und 2a (s. § 6 Anm. 1251 und 1303). 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 Satz 3 Nr. 7, dass AfA und AfS 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. 587 ff. mwN).

Verteilung bestimmter Erhaltungsaufwendungen: Dafür finden sich Sondervorschriften in §§ 11a, 11b (s. § 11a Anm. 1) und §§ 82a Abs. 3, 82b EStDV (s. Anh. zu § 11 Anm. 6).

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 abw. 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 Satz 1 Nr. 2 AO geändert werden. Diese aus Billigkeitsgründen gebotene Abweichung vom Abflussprinzip ist nach Einf. des § 22 Nr. 3 Satz 4 nicht mehr erforderlich, da durch den Verlustabzug innerhalb der „Einkünfte aus Leistungen“ WK auf diesem Wege Berücksichtigung finden können. Für eine vom Wortlaut des Gesetzes abweichende Behandlung des Abflusses nach Maßgabe der BFH-Rspr. bleibt zumindest für den Regelfall kein Raum mehr (vgl. WACKER in SCHMIDT XXX. § 22 Rn. 143, 146; s. auch § 22 Anm. 398).

Private Veräußerungsgeschäfte: Vorstehendes gilt für WK bei privaten Veräußerungsgeschäften (vgl. zur alten Rechtslage BFH v. 17.7.1991 – X R 6/91, BStBl. II 1991, 916: WK Abzug im Jahr des Zuflusses). § 23 Abs. 3 Satz 7 enthält ebenfalls ein Verlustausgleichsverbot; der dort durch das StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 eingeführte Satz 8 gewährt eine Verlustabzugsmöglichkeit. Damit entfällt auch hier regelmäßig die Rechtfertigung für eine Abweichung vom Abflussprinzip (so auch GLENK in BLÜMICH, § 11 Rn. 110 „Veräußerungsgeschäft“).

Sonderausgaben: Trotz des endgültigen Abfließens von SA kann es gem. § 10 Abs. 5 in der bis 2009 gültigen Fassung 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 EStDV; s. § 10 Anm. 420 ff.).

Außergewöhnliche Belastungen: Der Abzug von Aufwendungen als agB setzt voraus, dass die Aufwendungen „erwachsen“. Dieser Begriff hat uE nicht die Bedeutung eines eigenständigen 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. 32).

3. Verhältnis des § 11 zu § 42 AO

9

Zur Anwendung des § 42 AO bei vorausgezählten Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung gem. Abs. 2 Satz 5 s. Anm. 130.

Der Zu- und Abfluss tritt mit der Erlangung bzw. dem Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ohne Rücksicht auf die Fälligkeit oder eine rechtl. Zahlungsverpflichtung ein, so dass ein Gestaltungsspielraum für den Stpfl. entsteht. Der Gesetzgeber hat durch die Normierung des Zu- und Abflussprinzips in Kauf genommen, dass es durch die Verlagerung oder die Zusammenballung von Einnahmen oder Ausgaben zu Zufallsergebnissen kommen kann, die zu einer erheblichen stl. Be- oder Entlastung führen können (BFH v. 11.11.2009 – IX R 1/09, BStBl. II 2010, 746; 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. 23.4.1999 – 18 K 4262/95 E, EFG 1999, 964 [965], rkr.; OFFERHAUS, StuW 2006, 317 [321]). Diesen Spielraum kann der Stpfl. nutzen, solange die Grenzen des § 42 AO nicht überschritten sind.

Gestaltungsmisbrauch: Ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO setzt tatbestandsmäßig voraus, dass der Stpfl. eine zivilrechtliche Gestaltung wählt, die zur Erreichung des erstrebten wirtschaftlichen Ziels unangemessen ist und dass zweitens diese Gestaltung und ihre steuerlichen Folgen vom Steuergesetz als Umgehung der steuerrechtlich eigentlich vorgesehenen Rechtsfolge missbilligt werden; § 42 AO kommt nicht zur Anwendung, wenn beachtliche außersteuerliche Gründe die Gestaltung rechtfertigen. Auf diese Rechtfertigung kommt es allerdings nicht an, wenn bereits die Tatbestandsvoraussetzungen des § 42 AO (unangemessene Gestaltung; Missbilligung durch das Gesetz) nicht vorliegen (s. dazu CLAUSEN, DB 2003, 1589).

Misbrauch verneint: Der Stpfl. kann seine tatsächlichen Verhältnisse grds. so gestalten, wie es für ihn am vorteilhaftesten ist. Er kann zB Einnahmen in einen Zeitraum verschieben, in dem eine geringere EStBelastung vorliegt (OFFERHAUS, StuW 2006, 317 [321]). Ebenso liegt kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten vor, wenn ArbG und ArbN die Fälligkeit einer Abfindung auf einen anderen Zeitpunkt als den der Auflösung des Dienstverhältnisses terminieren oder die vorherige Vereinbarung einvernehmlich und in beiderseitigem Interesse wieder ändern (BFH v. 11.11.2009 – IX R 1/09, BStBl. II 2010, 746, mit Anm. BODE, FR 2010, 389; v. 11.11.2009 – IX R 14/09, BFH/NV 2010, 1089). § 42 AO

kommt ebenfalls nicht in Betracht, wenn VorausZ auf eine wiederkehrende Schuld vereinbart und geleistet werden.

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. VorausZ von Treuhänder- und Haftungsgebühren, Verwaltungskosten, Mietgarantie vor Bezugsfertigkeit.

► *Rechtsfolge:* Gemäß § 42 Abs. 1 Satz 3 AO entsteht im Fall des Missbrauchs der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtl. Gestaltung entstanden wäre. Damit wird kein fiktiver Sachverhalt erfunden und besteuert; vielmehr wird der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt der einschlägigen Steuerrechtsnorm unterworfen, deren Umgehung versucht wurde bzw. wird dem Steuerpflichtigen die Anwendung der begünstigenden Steuerrechtsnorm versagt, deren Anwendung er mit der missbräuchlichen Gestaltung angestrebt hatte (vgl. dazu CLAUSEN, DB 2003, 1589 [1595]). Deshalb führt § 42 AO idR nicht zur völligen Nichtberücksichtigung einer verlagerten Zahlung. Vielmehr ist die angemessene Teilleistung im Kj. der Zahlung, der Rest in dem Kj., zu dem die Zahlung wirtschaftlich gehört, zu berücksichtigen.

10–17 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Zuflussprinzip

Schrifttum: JUDEICH, Zurückgezahlte Einnahmen als Werbungskosten, BB 1961, 673; APITZ, Zeitpunkt des Zuflusses im Falle eines zahlungshalber hingegebenen Schecks, FR 1985, 290; TRZASKALIK, Zuflußprinzip und periodenübergreifende Sinnzusammenhänge, StuW 1985, 222; WOLFF-DIEPENBROCK, Einnahmen und Aufteilung bei Einnahmen, DB 1986, 242; HIRSCH, Das Abflußprinzip als Konkretisierungsstufe des Leistungsfähigkeitsprinzips beim Ansatz von Werbungskosten, Münster 1987; GRAFFE, Neue Definition verdeckter Gewinnausschüttungen?, DStZ 1989, 531; PAUS, Werbungskostenabzug bei Vermögenslosigkeit des Miteigentümers, INF 2002, 235; GILOY, Zum Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung von Einnahmen und Ausgaben als technisches und wertendes Prinzip, in Gedächtnisschr. Trzaskalik, 2005, 311; OFFERHAUS, Die Rspr. des Bundesfinanzhofs zum Zuflussprinzip, StuW 2006, 317.

18

I. Grundsätzliches zum Zuflussprinzip

Um steuerrelevant zu werden, müssen dem Stpfl. die Einnahmen zugeflossen sein; er muss also die folgenden Voraussetzungen des Zufließens in seiner Person verwirklichen:

- objektive Bereicherung durch eine Vermögensverschiebung (von außen) auf den Stpfl. (s. Anm. 27),
- Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (s. Anm. 33 ff.).

Tatsächlicher Vorgang: Zufluss ist ein tatsächlicher Vorgang, so dass es nicht darauf ankommt, für welchen Zeitraum Zahlungen oder Gutschriften usw. erfolgen. Zu Zuflussfiktionen s. Anm. 36. Auch auf die Fälligkeit der Schuld kommt es grds. nicht an. Die Fälligkeit bezeichnet einen Termin, der sich aus ei-

ner Vereinbarung oder aus den Vorschriften des BGB ergibt (zB §§ 271, 488 Abs. 3, 556b, 608 Abs. 1, 614, 641 BGB). Der Zufluss ergibt sich dagegen aus den tatsächlichen wirtschaftlichen Umständen. Zur Bedeutung der Fälligkeit bei beherrschenden Gesellschaftern s. Anm. 62.

Zufluss als Element des Einnahmebegriffs: Das Zufließen ist eines „Beziehens“ der Einkünfte ist Tatbestandsmerkmal in § 8 Abs. 1, der den Einnahmebegriff bestimmt. Damit hat der Zufluss eine zweifache Bedeutung:

- Er ist Element des Einnahmebegriffs (§ 8 Abs. 1) und soll garantieren, dass der Staat erst den realisierten Vermögenszuwachs belastet.
- Er ist Element der Vereinnahmung und entscheidet so über die richtige zeitliche Zuordnung (§ 11 Abs. 1).

Zusammenhang zwischen Zufluss und Abfluss: Abfluss beim Schuldner und Zufluss beim Gläubiger müssen nicht zwangsläufig im selben Jahr erfolgen (FG Hamb. v. 21.4.2009 – 2 K 231/08, EFG 2009, 1642, rkr.). Da es beim Zufluss auf den Leistungserfolg (s. Anm. 33) und beim Abfluss auf die Leistungshandlung ankommt (s. Anm. 117), kann es zum zeitlichen Auseinanderfallen kommen. Auch 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.).

Der Stpfl. 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. und bei Rechtsnachfolge.

Zufluss bei mehreren Steuerpflichtigen: Nach der Rspr. des BFH ist die Pers. Ges. für die ESt. insoweit Steuerrechtssubjekt, als sie in der gesamthänderischen Verbundenheit ihrer Gesellschafter Merkmale eines Besteuerungstatbestands verwirklicht, die 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. 27) 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 dem die Einnahmen bei der Gesellschaft (Gemeinschaft) eingehen (FG Hamb. v. 1.10.2009 – 6 K 45/07, EFG 2010, 425, rkr.). 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 – 14 K 3989/91 F, EFG 1994, 104 [105], rkr.: Mitgläubigerschaft iSv. § 432 BGB).

► *Bruchteilsgemeinschaften:* Dieselben Grundsätze finden auch Anwendung auf Bruchteilsgemeinschaften (BFH v. 7.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322). Die Zahlung auf das Konto eines Verwalters reicht aus, wenn die Stellvertretung erkennbar ist (Pust in LBP, § 11 Anh. 1 „Bruchteilsgemeinschaften“ Rn. 2). Ansonsten liegt Zufluss nur beim Zahlungsempfänger vor, da bloße An-

sprüche der übrigen Gemeinschafter (zB §§ 743, 101 BGB) nicht zu einem Zufluss führen (WOLFF-DIEPENBROCK, DB 1986, 242 [246]).

Zufluss bei Rechtsnachfolge: Tritt ein Fall der Rechtsnachfolge (Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge, s. § 2 Anm. 159 ff. ; 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.

Der gegenteiligen Auffassung von TRZASKALIK (TRZASKALIK in KSM, § 11 Rn. B 106), der die Einnahmen dem Erblasser zurechnen will, da sie von diesem erwirtschaftet wurden, steht entgegen, dass neben dem Erwirtschaften der Zufluss, also eine Vermögensmehrung, für die Besteuerung maßgebend ist. Da gem. § 1922 BGB der Erbe in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt, kann dem Erben auch die wirtschaftliche Betätigung des Erblassers zugerechnet werden (vgl. § 24 Nr. 2).

19–26 Einstweilen frei.

II. Zufluss von Einnahmen (Abs. 1 Satz 1)

27 1. Objektive Bereicherung (Vermögensmehrung)

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.

Vermögensverschiebung: Der Zufluss setzt grds. eine tatsächliche Vermögensverschiebung zwischen zwei Rechtssubjekten voraus. Er muss daher „von außen“ kommen, wobei bloße Wertsteigerungen vorhandenen Vermögens nicht ausreichen (s. § 8 Anm. 36). Zu Fiktionen s. Anm. 36.

Bei Leistungen unter Angehörigen nimmt die Rspr. eine Vermögensverschiebung 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 ArbNEhegatten 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]).

Leistungen an Dritte bewirken eine objektive Bereicherung und führen damit 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 – 3 K 214/02, 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 Hamb. v. 21.4.2009 – 2 K 231/08, EFG 2009, 1642, rkr.; FG Brandenb. v. 23.7.1998 – 3 V 1031/98 E, EFG 1998, 1585 [1586], rkr.; s. zum Abfluss Anm. 114).

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); GLENK in BLÜMICH, § 11 Rn. 18; Fin-Min. Nds. 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 KSM, § 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 Abs. 2 erst in einem späteren VZ als Ausgabe (negative Einnahme) zu berücksichtigen ist.

BFH v. 10.8.2010 – VI R 1/08, BFHE 230, 173; v. 29.1.2009 – VI R 12/06, BFH/NV 2009, 1105; v. 4.5.2006 – VI R 17/03, BStBl. II 2006, 830; v. 4.5.2006 – VI R 19/03, BStBl. II 2006, 832; 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.

Zuflussfiktionen: Da sich die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht nach den tatsächlichen Verhältnissen richtet, kann das Zufließen iSd. § 11 grds. nicht fingiert werden, es sei denn, es liegt eine gesetzliche Regelung vor (s. dazu Anm. 36).

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; GRIEGER, BB 1962, 210; GRIEGER, BetrAV 1962, 78; GRIEGER, BB 1966, 150 bzgl. Versorgungszusage.

Einstweilen frei.

28–32

2. Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht

a) Allgemeines

33

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. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385; v. 30.9.2008 – VI R 67/05, BStBl. II 2009, 282; v. 5.7.2007 – VI R 47/02, BFH/NV 2007, 1876; v. 12.4.2007 – VI R 89/04, BStBl. II 2007, 719; v. 1.2.2007 – VI R 73/04, BFH/NV 2007, 896; 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. 5.7.2007 – VI R 47/02, BFH/NV 2007, 1876; v. 12.4.2007 – VI R 6/02, BStBl. II 2007, 581; v. 9.11.1999 – VIII B 96/99, BFH/NV 2000, 473; v. 10.12.1985 – VIII R 63/03, 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 vom leistungsfähigen und leistungswilligen Schuldner in die Lage versetzt wird, den Leistungserfolg ohne dessen Zutun herbeizuführen.

BFH v. 11.2.2010 – VI R 47/08, BFH/NV 2010, 1094; v. 11.11.2009 – IX R 1/09, BStBl. II 2010, 389; v. 28.10.2008 – VIII R 36/04, BStBl. II 2009, 160; v. 19.6.2007 – VIII R 63/03, BFH/NV 2008, 194; 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.

Hinderungen: An der Vermögensmehrung und damit am Zufluss fehlt es, 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 rechtshemmende Einreden geltend macht oder wenn die Forderung durch rechtsvernichtende Einwendungen wie Erl. (§ 397 BGB) oder 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 Erl. 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).

Fälligkeit: Auf die Fälligkeit der Schuld kommt es nicht an. Die Fälligkeit kann allenfalls ein Indiz für den Zufluss sein (so BFH v. 21.10.1981 – I R 230/78, BStBl. II 1982, 139 [140]; aA TRZASKALIK in KSM, § 11 Rn. B 46). Da es für den Zufluss auf die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ankommt, liegt Zufluss auch bei Zahlung auf eine noch nicht fällige Schuld vor. Andererseits führt allein die Fälligkeit der Schuld noch nicht zum Zufluss.

Nachzahlungen: Es ist grds. nicht darauf abzustellen, für welches Kj. die Leistung erfolgen soll. So sind Nachzahlungen von uU mehrjährigen Rückständen aus laufenden Zahlungsverpflichtungen (Mieten, Zinsen, Tantiemen, Dividen-

den 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). Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 sowie Nutzungsentschädigungen und Zinsen iSd. § 24 Nr. 3, die für mehr als drei Jahre nachgezahlt werden, sowie Nachzahlungen für eine mehrjährige Tätigkeit sind gem. § 34 Abs. 1 und 2 tarifbegünstigt.

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.

Aus Billigkeitsgründen lässt die FinVerw. weitere Ausnahmen vom Zuflussprinzip zu. So kann der bei Wechsel der Gewinnermittlungsart von der Einnahme-Überschussrechnung zum BV-Vergleich entstehende Übergangsgewinn auf drei Jahre verteilt werden (R 4.6 Abs. 1 Satz 4 EStR 2010).

b) Unbeachtlichkeit von Verfügungsbeschränkungen

34

Verfügungsbeschränkungen (zB die Vereinbarung einer Sperrklausel, wonach der Empfänger eines Guts vorübergehend nicht darüber verfügen kann, oder eine Verwendungsabrede) hindern den Zufluss nicht.

BFH v. 5.7.2007 – VI R 47/02, BFH/NV 2007, 1876; v. 12.4.2007 – VI R 6/02, BStBl. II 2007, 581; 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).

Sperrfristen bei Belegschaftsaktien: s. Anm. 68.

c) Rückforderung und Bedingung

35

Rückforderung: Auch wenn gleichzeitig mit der Einnahme ein *Rückforderungsanspruch* (etwa wegen rechtsgrundloser Leistung nach § 812 BGB) entsteht, hindert dies nicht den Zufluss der Einnahme, da der Stpfl. die wirtschaftliche Verfügungsmacht zunächst erlangt (BFH v. 30.9.2008 – VI R 67/05, BStBl. II 2009, 282; 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); s. § 8 Anm. 17; krit. TRZASKALIK in KSM,

§ 11 Rn. B 71 ff.). Erst wenn die Einnahme wieder abfließt, handelt es sich um eine Ausgabe. Der Rückforderungsanspruch wirkt sich also erst bei Realisierung (Rückzahlung) stl. aus. Das gilt nach der Rspr. auch dann, wenn im Zeitpunkt der EStVeranlagung bereits feststeht, dass ein Teil der Einnahmen (zB Vorschüsse) zurückzuzahlen 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, StBp. 1982, 230; PUST in LBP, § 11 Rn. 27; krit. RASENACK, FR 1976, 306, der mit Recht die Frage aufwirft, warum die Darlehenshingabe anders behandelt wird.

Bedingung:

► *Auflösende Bedingung:* Gemäß § 158 Abs. 2 BGB endet mit Eintritt der auflösenden Bedingung die Wirkung des Rechtsgeschäfts. Mit Erhalt der Vermögensmehrung ist Zufluss anzunehmen (BFH v. 30.9.2008 – VI R 67/05, BStBl. II 2009, 282; 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); 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).

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 StBelastung unterschiedlich hoch ist. Deshalb kritisiert TRZASKALIK (TRZASKALIK in KSM, § 11 Rn. B 77 ff.; TRZASKALIK, 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 Satz 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 Zu- und Abflussprinzip und 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 des Zuflusses ist. Eine entsprechende Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO kommt nicht in Betracht, da tatsächliche Vorgänge nicht durch später bewirkte tatsächliche Rückzahlungen und erst recht nicht durch später geltend gemachte Forderungen ungeschehen gemacht werden können.

BFH v. 4.5.2006 – VI R 17/03, BStBl. II 2006, 830, betr. Rückzahlung überzahlten Arbeitslohns; v. 4.5.2006 – VI R 19/03, BStBl. II 2006, 832, betr. Rückzahlung überzahlter Krankenbezüge; v. 4.5.2006 – VI R 33/03, BStBl. II 2006, 911, betr. Rückzahlung einer Abfindung; v. 13.12.1963 – VI 22/61 S, BStBl. III 1964, 184; FG Nürnberg. v. 8.8.1980 – III 335/77, EFG 1981, 86, rkr.; LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 175 AO Rn. 30; aA JUDEICH, BB 1961, 673; FG Münster v. 6.11.1968 – V 780 bis 781/67 L, EFG 1969, 124, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 19.12.2002 – 4 K 2257/01, EFG 2003, 623 (624), aufgeh. durch BFH v. 4.5.2006 – VI R 17/03, BStBl. II 2006, 830.

d) Zuflussfiktionen

36

Der Zufluss als tatsächlicher Vorgang kann grds. nicht fingiert werden (BFH v. 29.6.2000 – XI B 10/00, BFH/NV 2000, 1469), ausgenommen das Gesetz enthält eine Zuflussfiktion:

§ 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 als dem Stpfl. – im Rahmen seiner Einkünfte aus Kapitalvermögen – zugeflossen gilt.

§ 44 Abs. 2 und 3: Diese Zuflussfiktionen gelten nur für Zwecke der Kap-ErtrSt. (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 Darlehens). 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 vGA, in denen der BFH unterstellt, dass die KapGes. an den Gesellschafter angemessene Leistungen erbringt bzw. Entgelte erhält (vgl. BFH v. 20.5.2005 – VIII B 121/04, BFH/NV 2005, 1776; v. 3.2.1971 – I R 51/66, BStBl. II 1971, 408; BREZING, StBp. 1974, 25; GRAFFE, Neue Definition verdeckter Gewinnausschüttungen?, DStZ 1989, 531). Zum Zufluss beim beherrschenden Gesellschafter einer KapGes. s. Anm. 62.

Einstweilen frei.

37–44

3. Einzelne Zuflussformen**a) 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 des Überweisungsempfängers. Der Berechtigte erlangt in diesem Zeitpunkt die wirtschaftliche Verfügungsmacht, da der Überweisungsauftrag nicht mehr widerrufen werden kann. Hat der Schuldner den Betrag zwar an die Bank bezahlt, diese aber noch keine Gutschrift vorgenommen, fehlt es noch am Zufluss (BFH v. 11.12.1990 – VIII R 8/87, BFH/NV 1991, 378).

Erfolgt die Wertstellung später als die Gutschrift, erlangt der Kontoinhaber uE gleichwohl im Zeitpunkt der Gutschrift die wirtschaftliche Verfügungsmacht, nach aA erst im Zeitpunkt der Wertstellung, weil er bei vorheriger Verfügung Zinsen an die Bank entrichten müsste.

Wie hier Hess. FG v. 17.10.2001 – 13 K 4248/97, EFG 2002, 245 (246), rkr., das die Zinsabrede mit der Bank nicht als maßgeblich für den Zeitpunkt der Verfügungsmacht ansieht, und im Ergebnis FG Ba.-Württ. v. 22.1.2003 – 13 K 175/98, EFG 2005, 1116, das uE zu Unrecht (s. Anm. 105, 120) den Zuflusszeitpunkt mit dem Abflusszeitpunkt vom Konto des Überweisenden gleichsetzt, best. durch BFH v. 7.7.2005 – IX R 7/05, BStBl. II 2005, 726, ohne Ausführungen zur Wertstellungsproblematik; aA DÜRR in FROTSCHER, § 11 Rn. 70 „Überweisung“.

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) hingegeben 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 zivilrechtl. Vereinbarung eingeschränkt ist.

BFH v. 28.10.2008 – VIII R 36/04, BStBl. II 2009, 190; v. 20.3.2001 – IX R 97/97, BStBl. II 2001, 482 (483); v. 22.7.1997 – VIII R 13/96, BStBl. II 1997, 767; 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; DRENECK in SCHMIDT XXX, § 11 Rn. 30 „Scheck“; PUST in LBP, § 11 Anh. 1 „Scheck“ Rn. 4; APITZ, FR 1985, 290 ff.; SEILER in KIRCHHOF X, § 11 Rn. 22; aA GLENK in BLÜMICH, § 11 Rn. 43.

Dem BFH ist zuzustimmen. Nach allgemeinen 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 KSM, § 11 Rn. B 117). Wird ein Scheck, dessen Einlösung bei Entgegennahme möglich war, vom Schecknehmer nicht eingelöst (wegen Verlusts 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. 27).

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 scheckrechtl. 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 GLENK in BLÜMICH, § 11 Rn. 46; PUST in LBP, § 11 Anh. 1 „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 1926 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.

b) Gutschrift in den Büchern des Schuldners

Schrifttum: FALKENROTH, Steuerpflicht vor Auszahlung des Arbeitslohns, DB 1954, 264; GLOY, Verzicht des Arbeitgebers auf Forderungen gegen den Arbeitnehmer, DStZ 1986, 222; SOMMER, Hinzurechnung der Zinsen zur Darlehensschuld im Interesse des Schuldners – Kein Zufluß/Abfluß i.S. von § 11 EStG?, DStR 1986, 744; URBAN, Die Besteuerung des Arbeitslohns bei gesetzlichem Forderungsübergang auf Sozialleistungsträger, DB 1989, 1438; BEATER, Steuerbarkeit und Zuflußprinzip am Beispiel von Buchgutschriften, StuW 1996, 12; BEISER, Veranlagung wider besseres Wissen?, BB 1998, 1290; KLOS, Ambros S.A.: Steuerpflicht fingierter Renditen aus betrügerischem Kapitalanlagensystem, INF 1998, 72; ELICKER/NEUMANN, Staatliche Teilhabe an Scheinrenditen?, FR 2003, 221; SCHMIDT-LIEBIG, Der betrogene Anleger – Glaube versetzt Einkunftsquellen? – Die Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte zu Schneeballsystemen, Scheinrenditen und ähnlichen Phänomenen, FR 2007, 409; BLAUROCK, Handbuch Stille Gesellschaft, 7. Aufl., Köln 2010.

aa) Grundsätzliches

50

Von der Gutschrift auf dem Bankkonto des Zahlungsempfängers (s. 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). 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. 30.11.2010 – VIII R 40/08, BFH/NV 2011, 592; v. 11.2.2010 – VI R 47/08, BFH/NV 2010, 1094; v. 19.6.2007 – VIII R 63/03, BFH/NV 2008, 194; 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. 24.1.1990 – I R 55/85, BStBl. II 1991, 147 (148); 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. II 1968, 525; 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 stehen bleibt (s. Anm. 51),
- der Gläubiger Kenntnis davon hat (s. Anm. 52) und
- der Schuldner zahlungsfähig und zahlungswillig ist (s. Anm. 53).

bb) Interessenlage

51

Bei der Feststellung, ob der geschuldete Betrag dem Berechtigten zur Verwendung zur Verfügung steht, ist immer das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend. Ein wichtiges Kriterium stellt die Interessenlage der Parteien in Bezug auf die Gutschrift dar (BFH v. 24.3.1993 – X R 55/91, BStBl. II 1993, 499 [500]; v. 14.5.1982 – VI R 124/77, BStBl. II 1982, 469 [473]). Neben der äußeren Form der Vertragsgestaltung kommt es nach der Rspr. auf Verzinsung und Fälligkeit der Vergütung an (BFH v. 11.2.2010 – VI R 47/08, BFH/NV 2010, 1094; v. 12.11.1997 – XI R 30/97, BStBl. II 1998, 252 [253]).

Danach ist die Gutschrift in den Büchern des Schuldners nicht als Zahlung anzusehen, wenn sie 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 – V 167/79, 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 Falls für möglich.

Gutschrift von Arbeitslohn: 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 – Ia 98/64, 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 Lohns bestanden hätte (BFH v. 29.11.1956 – IV 287/55 U, BStBl. III 1957, 58).

52 cc) 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 der Aufforderung, über den gutgeschriebenen Betrag zu verfügen, nicht nachgekommen ist (BFH v. 22.11.1974 – VI R 138/72, BStBl. II 1975, 350 [351]). Die Kenntnis kann auch auf ständiger Übung beruhen, zB Zinsgutschrift auf Sparkonto zum 31.12. (vgl. BFH v. 16.3.2010 – VIII R 4/07, BFH/NV 2010, 1527; Pust in LBP, § 11 Rn. 21).

53 dd) Zahlungsfähigkeit und Zahlungswilligkeit des Schuldners

Gutschrift bedeutet dagegen keinen Zufluss, wenn der Schuldner zahlungsunfähig ist.

RFH v. 28.6.1934, StuW 1934 Nr. 588; BFH v. 11.2.2010 – VI R 47/08, BFH/NV 2010, 1094; v. 19.6.2007 – VIII R 63/03, BFH/NV 2008, 194; 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 – III 10/72, 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 – 1 V 17/80, nv., rkr.; 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 der 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. 2.9.2010 – VIII B 261/09, BFH/NV 2011, 28; v. 16.3.2010 – VIII R 4/07, BFH/NV 2010, 1527; v. 28.10.2008 – VIII R 36/04, BStBl. II 2009, 190; v. 19.6.2007 – VIII R 63/03, BFH/NV 2008, 194; 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; KLOS, INF 1998, 72 (74); BEISER, BB 1998, 1290 (1291); SCHMIDT-LIEBIG, FR 2007, 409 (415), der die Zahlungswilligkeit und Zahlungsfähigkeit des Schuldners verneint; BLAUROCK, Handbuch Stille Gesellschaft, 7. Aufl. 2010, Rn. 22.183; FG Saarl. v. 6.12.2006, EFG 2007, 506, aufgehoben durch BFH v. 16.3.2010 – VIII R 4/07, BFH/NV 2010, 1527.

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 Gutschrift 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 og. 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.

Offen gelassen hat der BFH die Frage, ob bei einer Gutschrift von Scheinrenditen zudem eine Schuldumschaffung (sog. Novation, dazu Anm. 56) gegeben ist, da auch die Novation die Leistungsfähigkeit und die Leistungswilligkeit des Schuldners voraussetzt (BFH v. 16.3.2010 – VIII R 4/07, BFH/NV 2010, 1527; v. 28.10.2008 – VIII R 36/04, BStBl. II 2009, 190; v. 16.9.2007 – VIII R 63/03, BFH/NV 2008, 194).

Einstweilen frei.

54

c) Aufrechnung nach §§ 387 ff. BGB

55

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. Die zivilrechtl. Rückwirkung (§ 389 BGB) ist estrechtl. unbeachtlich.

BFH v. 2.5.2007 – VI B 139/06, BFH/NV 2007, 1315; 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); vgl. auch RFH v. 15.1.1931, RStBl. 1931, 526; 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; GLENK in BLÜMICH, § 11 Rn. 51; TRZASKALIK in KSM, § 11 Rn. C 10; aA FG Münster v. 24.9.1985 – VI 7381/82 E, EFG 1986, 229, rkr.: Zeitpunkt der Aufrechnungslage maßgeblich.

Die umsatzsteuerliche Verrechnung ist keine Aufrechnung iSd. Zivilrechts (BFH v. 29.6.1982 – VIII R 181/78, BStBl. II 1982, 753 [754]). Vorsteuererstattungsbeträge sind im Jahr des tatsächlichen Zuflusses zu erfassen. Ein Abweichen von 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“.

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).

56 d) 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 (vgl. GRÜNEBERG in PALANDT, BGB, 70. Aufl. 2011, § 311 BGB Rn. 8). Ein Zufluss durch Novation erfordert keine Gutschrift in den Büchern des Schuldners (BFH v. 19.6.2007 – VIII R 63/03, BFH/NV 2008, 194). Liegen die Voraussetzungen einer Novation vor, ist Zufluss auch ohne Gutschrift in den Büchern des Schuldners gegeben. Zur Novation bei Scheinrenditen im betrügerischen Schneeballsystem s. Anm. 53.

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.

BFH v. 16.3.2010 – VIII R 4/07, BFH/NV 2010, 1527; v. 19.6.2007 – VIII R 63/03, BFH/NV 2008, 194; 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).

Die Novation stellt eine Abkürzung des Leistungswegs 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.

Zahlungsfähigkeit: Der Schuldner darf 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; GLENK in BLÜMICH, § 11 Rn. 56; aA SOMMER, DStR 1986, 744, der Zufluss mit Abschluss des Vertrags über die Schuldumwandlung ohne Berücksichtigung der Interessenlage oder einer möglichen Zahlungsunfähigkeit des Schuldners annimmt.

e) Erlass

57

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. 36).

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 – I 146/68, 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; DRENECK in SCHMIDT XXX, § 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, DB 1998, 1983 mwN).

Zufluss beim Schuldner: Auch beim Schuldner kann der Erl. einer Schuld durch den Gläubiger zu Einnahmen führen. Verzichtet zB ein ArbG auf Ansprüche gegenüber dem ArbN (Darlehensrückzahlung, Zinsverzicht, Schadensersatz), so liegt insoweit beim ArbN ein Zufluss vor.

BFH v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766; 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; s. § 19 Anm. 126; GILoy, DStZ 1986, 222).

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

58 f) **Abtretung**

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

Zufluss beim Zedenten: Erfolgt die Abtretung unentgeltlich, so ist ein Zufluss in dem Zeitpunkt gegeben, in dem der Zuwendungsempfänger die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt, also im Zeitpunkt des Zahlungseingangs 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 – I 212/82, EFG 1985, 174, rkr.; s. § 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 einen Sozialversicherungsträger gegeben, wenn der Betrag bei diesem eingeht (BFH v. 15.11.2007 – VI R 66/03, BStBl. II 2008, 375, mit Anm. BERGKEMPER, FR 2008, 431, zum Forderungsübergang nach § 115 Abs. 1 SGB X; 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 Erfüllungs statt* 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. 123 .

► *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 1931 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 Abtretung wie der Zufluss einer Barzahlung zu behandeln (BFH v. 30.10.1980 – IV R 97/78, BStBl. II 1981, 305 [306]; glA DÜRR in FROTSCHER, § 11 Rn. 70 „Abtretung“). Unseres Erachtens 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 BB, § 11 Rn. 53 „Abtretung“; GLENK in BLÜMICH, § 11 Rn. 59; sowie FITSCH in LADEMANN, § 11 Rn. 28 „Abtretung“, teilen zwar diese Bedenken, stimmen dem BFH im Ergebnis aber dennoch mit der Begr. zu, dass unter den genannten Voraussetzungen eine Abtretung an Erfüllungs statt anzunehmen sei.

g) Schuldübernahme

59

Die gleichen Grundsätze sind auch bei einer Schuldübernahme anzuwenden (vgl. Nds. FG v. 8.4.1991 – VII 535/86, 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.

Einstweilen frei.

60

h) Zufluss von Gewinnbeteiligungen beim Gesellschafter**aa) Gewinnanteile an Personengesellschaften**

61

Bei PersGes. mit GE durch BVVergleich 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 aE des Kj. (ggf. abweichendes Wj., s. § 4a) bezogen.

Bei PersGes. mit Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 oder mit Überschusseinkünften (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. 18).

bb) Gewinnanteile an Kapitalgesellschaften

62

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

Liegt die Beteiligung an einer KapGes. im PV oder gehört sie zum BV 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 ff.) 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. 3.2.2011 – VI R 4/10, BFH/NV 2011, 904; v. 3.2.2011 – VI R 66/09, BFH/NV 2011, 1057; v. 8.5.2007 – VIII R 13/06, BFH/NV 2007, 2249; 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 Vorabausschüttung; krit. zur Rspr. TRZASKALIK in KSM, § 11 Rn. B 52.

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. Auf die Fällig-

keit der Forderung ist 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 – VI 132/67, 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 RA oder Steuerberater, BFH v. 11.2.1965 – IV 213/64 U, BStBl. III 1965, 407) und Zinszahlungen (BFH v. 8.5.2007 – VIII R 13/06, BFH/NV 2007, 2249; 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 Beschl. 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 § 20 Anm. 91 und § 8 KStG Anm. 147.

► *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). 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 – 1 K 1623/98, EFG 2000, 255 [256], rkr.; FG Münster v. 2.9.1992, EFG 1993, 152 [153], rkr.), es sei denn, dass eine zivilrechtlich wirksame und fremdübliche Vereinbarung über einen anderen Fälligkeitszeitpunkt vorliegt (BFH v. 3.2.2011 – VI R 66/09, BFH/NV 2011, 1057).

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 – 9 K 8168/01, EFG 2002, 1088, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 7.11.1996 – 8 K 108/95, 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).

cc) Gewinnanteile einer Kommanditgesellschaft auf Aktien nach

63

§§ 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 Satz 1 Nr. 3), 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 persönlich haftenden Gesellschafter gehörenden Kommanditaktien, da sie weder BV noch SonderBV darstellen (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [886]; WACKER in SCHMIDT XXX. § 15 Rn. 891).

dd) Gewinnanteile an stiller Gesellschaft

64

Zufluss mit Zahlung oder Gutschrift: Einem typisch stillen Gesellschafter, der seine Beteiligung im PV hält, fließt der Gewinnanteil (§ 20 Abs. 1 Nr. 4) aufgrund der allgemeinen Regeln des § 11 Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 18 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 stehen bleibt (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). 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; zum Zufluss durch Gutschrift in den Büchern des Schuldners s. auch Anm. 50 ff.). 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).

Einstweilen frei.

65–67

i) Zufluss von Gewinn- und Vermögensbeteiligungen bei Arbeitnehmern

68

Schrifttum: GILOY, Barlohnnumwandlung zur Vermögensbildung und Zukunftssicherung aus lohnsteuerlicher Sicht, FR 1985, 365; PORTNER/BÖDEFELD, Besteuerung von Arbeitnehmer-Aktienoptionen, DStR 1995, 629; EBEL, Lohnsteuerliche Gestaltungen durch Deferred Compensation (Arbeitnehmerfinanzierte betriebliche Altersversorgung), FR 2000, 241; DEUTSCHMANN, Vergütungshalber gewährte Aktienoptionen im deutschen und US-amerikanischen Recht, Baden-Baden 2000; HAUNHORST, Der Lohnzufluss bei Gewährung handelbarer Aktienoptionen – oder wie aus dem Traum vom günstigen Aktienbezug ein Alptraum werden kann, DB 2003, 1864; BIRK, Die Besteuerung des „Gegenwerts“ in der

betrieblichen Altersversorgung, BB 2004, 974; BIRK/HOHAUS, Sanierungsgelder des Arbeitgebers an die Versorgungskasse kein steuerpflichtiger Arbeitslohn, DB 2004, 1579; BARTONE, Zufluss des geldwerten Vorteils aus Unternehmensbeteiligungen, in FS Klaus Korn, Bonn 2005, 79; BOGUMIL, Mitarbeiteraktioptionen im Einkommensteuerrecht, Herzogenrath 2005; RODE, Besteuerung und Bilanzierung von Stock Options, DStZ 2005, 404; BUSCH, Zufluss von Arbeitslohn bei handelbaren Optionsrechten, Kommentar zum BFH-Urteil vom 20.11.2008, VI R 25/05, DStR 2009, 898; PORTNER, Sind handelbare Arbeitnehmer-Aktioptionen stets bei Optionsausübung zu besteuern? Schlussfolgerungen aus dem BFH-Urteil vom 20.11.2008, VI R 25/05, DStR 2010, 1316.

Gewinnbeteiligungen sind freiwillige zusätzliche Leistungen des ArbG, an deren Gewährung allerdings häufig Bedingungen vielfältiger Art geknüpft werden. Vermögensbeteiligungen (zB atypisch 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. 50 ff., 56).

Stille Beteiligung: Die Einräumung einer stillen Beteiligung durch den ArbG stellt als Sachbezug Arbeitslohn iSd. § 19 Abs. 1 Satz 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 – 11 K 294/86, EFG 1989, 482 f., rkr.).

Belegschaftsaktien: Bei der Überlassung von Belegschaftsaktien hindert eine Sperrfrist bzgl. der Veräußerung den Zufluss nicht (BFH v. 1.2.2007 – VI R 73/04, BFH/NV 2007, 896). Da dem ArbN die Befugnisse eines Aktionärs (Stimmrecht und Dividendenanspruch) bereits zustehen, kann er über die wesentliche Substanz der Leistung verfügen (BFH v. 30.9.2008 – VI R 67/05, BStBl. II 2009, 282; v. 16.11.1984 – VI R 39/80, BStBl. II 1985, 136; GLENK in BLÜMICH, § 11 Rn. 17). Auch gesetzlich geregelte Verfügungsbeschränkungen (sog. „restricted shares“) hindern den Zufluss nicht (FG Thür. v. 14.1.2009 – III 922/03, EFG 2010, 38, nrkr., Az. BFH VI R 37/09, mit Anm. WAGNER, EFG 2010, 41). Zur Gewährung von Anteilen an KapGes. s. näher § 19 Anm. 210 ff.

Aktioptionsrechte (Stock Options): Umstritten ist 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 mit der Einräumung der Option noch kein wirtschaftliches Eigentum, sondern lediglich eine Chance erlangt wird.

BFH v. 29.7.2010 – VI R 30/07, DStR 2010, 2231; 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 – VI B 116/99, 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, nach FG Münster v. 21.4.2010, EFG 2011, 49, nrkr., Az. BFH VI R 80/10, und FG München v. 20.10.2010, EFG 2011, 702, nrkr., Az. BFH VI R 90/10, ist die Einbuchung in das Depot des ArbN maßgeblich; aA PORTNER/BÖDEFELD, DStR 1995, 629:

Zufluss bereits mit Einräumung der Option; vgl. zum Streitstand ausführl. BOGUMIL, Mitarbeiteraktienoptionen im Einkommensteuerrecht, 2005; DEUTSCHMANN, Vergütungshalber gewährte Aktienoptionen im deutschen und US-amerikanischen Recht, 2000, 117 ff.; s. § 19 Anm. 213.

Gleiches gilt für frei handelbare Optionsrechte, denn auch insoweit wird dem ArbN lediglich ein Anspruch eingeräumt, der noch nicht zu einem Zufluss führt (vgl. Anm. 33). Ob ein Anspruch abtretbar ist, ist für die Frage des Zuflusses generell ohne Relevanz.

BFH v. 20.11.2008 – VI R 25/05, BStBl. II 2009, 382; zust. BUSCH, DStR 2009, 898 f.; ebenso HAUNHORST, DB 2003, 1864 (1867); BARTONE in FS Klaus Korn, 2005, 79 (94 f.); aA BMF v. 14.9.2006, BStBl. I 2006, 532 – Tz. 6.6.2.: Zufluss bei nicht handelbaren Optionsrechten bereits mit Einräumung der Option; PORTNER, DStR 2010, 1316 (1318) nimmt einen Zufluss bereits mit Einräumung der Option an, wenn der Anspruch auf Gewährung der Aktien nicht gegenüber dem ArbG, sondern gegenüber einem Dritten besteht, diese Frage wurde vom BFH v. 20.11.2008 – VI R 25/05, BStBl. II 2009, 382, offen gelassen.

Wird ein Optionsrecht nicht ausgeübt, sondern entgeltlich darauf verzichtet, fließt Arbeitslohn erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Entgelts zu (BFH v. 19.6.2008 – VI R 4/05, BStBl. II 2008, 826).

Die gleichen Grundsätze sind auch auf Wandelschuldverschreibungen und Wandeldarlehen anzuwenden (BFH v. 23.6.2005 – VI R 124/99, BStBl. II 2005, 766; v. 23.6.2005 – VI R 10/03, BStBl. II 2005, 770, dazu auch Anm. 100 „Wandelschuldverschreibungen“). Zum Abflusszeitpunkt von Aufwendungen im Zusammenhang mit Optionsrechten s. Anm. 105.

j) Zufluss aufgrund Versorgungszusagen bei Arbeitnehmern

69

Die Frage des Zuflusses von Lohn aufgrund von Versorgungszusagen (dazu § 19 Anm. 350, 377) hängt entscheidend damit zusammen, ob es sich hierbei – wirtschaftlich 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. 5.7.2007 – VI R 47/02, BFH/NV 2007, 1876; 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 (glA GLENK in BLÜMICH, § 11 Rn. 72). Dies ist anzunehmen, wenn der ArbG eine Pflicht des ArbN (zB Abführung des ArbN-Anteils 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. 16.1.2007 – IX R 69/04, BStBl. II 2007, 579; v. 29.7.1986 – IX R 206/84, BStBl. II 1986, 747, mit Anm. PAUS, DStZ 1987, 48). Die Nachentrichtung hinterzogener ArbN-Anteile zur Gesamtsozialversicherung führt zum Zufluss eines zusätzlichen geldwerten Vorteils im Zeitpunkt der Zahlung, während der Zeitpunkt der Beitragslastverschiebung nach § 28g Satz 3 SGB IV unmaßgeblich ist (BFH v. 13.9.2007 – VI R 54/03, BStBl. II 2008, 58).

Ein Zufluss liegt jedoch nur dann vor, wenn dem ArbN vom Dritten (= Versicherung; zB Unfallversicherungen, s. § 19 Anm. 440 ff.; Pensionskassen, s. § 19 Anm. 460 ff.; Direktversicherungen, s. § 19 Anm. 420 ff., FG Nürnberg. v. 12.12.2001 – III 41/2001, EFG 2002, 824, rkr.; GILOY, FR 1985, 365 [366]) ein

eigener unentziehbarer Rechtsanspruch eingeräumt wird, wobei unerheblich ist, ob dieser Anspruch als rechtlich und wirtschaftlich sicher anzusehen ist.

BFH v. 22.12.2010 – IX B 131/10, BFH/NV 2011, 784; v. 7.5.2009 – VI R 8/07, BStBl. II 2010, 194; v. 22.11.2006 – X R 29/05, BStBl. II 2007, 402; v. 25.4.2006 – X R 9/04, BFH/NV 2006, 1645; 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. von BORNHAUPT, DStR 1994, 152 f.; aA TRZASKALIK in KSM, § 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 2 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, 365 [366]).

► *Versorgungszusage:* Verspricht der ArbG dem ArbN eine Versorgung aus eigenen Mitteln (zB Pensionsrückstellungen, Beamtenpensionen), so liegt darin kein Zufluss eines geldwerten Vorteils (BFH v. 20.7.2005 – VI R 165/01, BStBl. II 2005, 890; 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 (s. § 19 Anm. 406). Vielmehr sind erst die Leistungen an den ArbN aus der Versorgungszusage Arbeitslohn (s. § 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]).

► *Gruppenunfallversicherung:* Bei einer Gruppenunfallversicherung, die den ArbN keine eigenen Rechtsansprüche einräumt, fließt Arbeitslohn erst bei Inanspruchnahme der Versicherungsleistung in Höhe der bis dahin entrichteten, auf den jeweiligen ArbN entfallenden Versicherungsbeiträge zu, begrenzt auf die Höhe der Versicherungsleistung (BFH v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385; BMF v. 28.10.2009, BStBl. I 2009, 1275 – Tz. 2.1.2).

► *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.

BFH v. 15.2.2006 – VI R 92/04, BStBl. II 2006, 528; v. 14.9.2005 – VI R 32/04, BStBl. II 2006, 500; BIRK/HOHAUS, DB 2004, 1579; BIRK, BB 2004, 974; aA FG München v. 29.10.2004, EFG 2005, 345, aufgehoben durch BFH v. 15.2.2006 – VI R 92/04, BStBl. II 2006, 528.

III. Zufluss von regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen (Abs. 1 Satz 2)

Schrifttum: GILOY, Verbilligter Erbbauzins als Arbeitslohn, BB 1984, 2181; NIERMANN, Steuerliche Behandlung des geldwerten Vorteils aus der Bestellung eines Erbbaurechts durch den Arbeitgeber zugunsten eines Arbeitnehmers zu einem unangemessen niedrigen Erbbauzins, DB 1985, 256; NIERMANN, Nochmals - Zufluß von Arbeitslohn bei Erbbau-rechtsbestellung zugunsten eines Arbeitnehmers mit nicht marktgerechtem Erbbauzins, FR 1985, 293; REINHART, Zufluß von Arbeitslohn bei Erbbaurechtsbestellung zugunsten eines Arbeitnehmers mit nicht marktgerechtem Erbbauzins, FR 1985, 153; WELZEL, Die Mieterkaution im Einkommensteuerrecht, DStZ 1986, 437; SEER, Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO bei kurz vor Jahresende allein zur Steuerminderung getätigten Ausgaben?, DStR 1987, 603; TEHLER, Die „heimliche“ Wende des BFH bei regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen, DB 1987, 1168, mit Erwiderung von Horlemann, DB 1987, 1711; WELZEL, Die Mieterkaution im Einkommensteuerrecht. Klarstellung zum Aufsatz in DStZ 1986, 437 und Entgegnung von Rudolph in DStZ 1987, 149, DStZ 1987, 436; RODIN, Disagio, Diskont und Damnum im Einkommensteuerrecht, Köln 1988; SCHOLTZ, Neue Erkenntnisse zum Ausgabeabgeld und zu den Auf- und Abzinsungspapieren FR 1988, 113; DÖLLERER, Disagio als Kapitalertrag des Gläubigers bei Schuldverschreibungen, BB 1988, 883; GÜNTHER, Zur Beurteilung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit von regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen durch die FinVerw., FR 1989, 428; BIRK/WOLFFGANG, Neue Formen der Partearbeit, DÖV 1991, 481; BAUER/GEMMEKE, Der Zeitpunkt der Besteuerung bei Mitarbeiter-Wandelschuldverschreibungen, StB 2003, 83; BETZWIESER, Steuerliche Behandlung von Zuschüssen und leistungsfreien Darlehen nach dem „Dritten Förderungsweg“ bei Einkünften aus VuV, DStR 2004, 617; LÜHN, Bonus-Punkte aus Kundenbindungsprogrammen - Zuordnung und Versteuerung, BB 2007, 2713; RÖSSLER, Sofortiger Zufluss von Arbeitslohn bei unentgeltlicher Überlassung einer Jahresnetzkarte der Bahn durch den Arbeitgeber?, DStR 2008, 708; FÖRSTER, Betriebliche Verlosungen – mit dem Fiskus als Teilhaber?, DStR 2009, 249; PORTNER, Steuerliche Behandlung von Zeitwertkonten-Modellen, DStR 2009, 1838.

1. Bedeutung des Abs. 1 Satz 2

75

Das Zuflussprinzip steht als willkürliche Zuordnungsregel im Gegensatz zum Realisationsprinzip, das den handelsrechtl. 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 rund um den Jahreswechsel 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 Abs. 1 Satz 2 einem RAP (aA TRZASKALIK in KSM, § 11 Rn. B 87: Zweck sei die Korrektur planwidriger Zuflüsse).

Restriktive Auslegung: Als Ausnahmegesetz zu Abs. 1 Satz 1 ist die in Abs. 1 Satz 2 normierte Abweichung vom Zuflussprinzip restriktiv auszulegen.

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.

76–77 Einstweilen frei.

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

78 a) Überblick

Abs. 1 Satz 2 nennt für die Abweichung vom Zuflussprinzip als Voraussetzungen regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, Zufluss kurze Zeit vor oder nach Beendigung des Kj. (s. Anm. 80) und wirtschaftliche Zugehörigkeit zu einem anderen Kj. (s. Anm. 81).

„**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 Aufsichtsratsentlohnungen, 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 – I 9/72, EFG 1972, 485, rkr.; DÜRR in FROTSCHER, § 11 Rn. 43; zweifelnd TRZASKALIK in KSM, § 11 Rn. B 91; zweimalige Wiederkehr halten für ausreichend: SEILER in KIRCHHOF X, § 11 Rn. 36; FITSCH in LADEMANN, § 11 Rn. 30; DRENSECK in SCHMIDT XXX, § 11 Rn. 21.

Nachzahlungen sind keine wiederkehrenden Einnahmen, auch wenn sie im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses entrichtet werden (vgl. Anm. 33).

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. 1.8.2007 – XI R 48/05, BStBl. II 2008, 282; 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 noch BFH v. 10.10.1957 – IV 98/56 U, BStBl. III 1958, 23, ausdrücklich aufgegeben durch BFH v. 1.8.2007 – XI R 48/05, BStBl. II 2008, 282), wohl aber Gleichartigkeit (DRENSECK in SCHMIDT XXX, § 11 Rn. 22), zB Zinsen (BFH v. 3.6.1975 – VIII R 47/70, BStBl. II 1975, 698), Mieten, Renten, Abschlagszahlungen der Kassen-

ärztlichen Vereinigung (BFH v. 24.6.1986 – IV R 309/84, BStBl. II 1987, 16). Dementsprechend sind auch UStVorauszahlungen regelmäßig wiederkehrende Ausgaben bzw. UStErstattungen regelmäßig wiederkehrende Einnahmen (BFH v. 1.8.2007 – XI R 48/05, BStBl. II 2008, 282).

Einstweilen frei.

79

b) Zufluss kurze Zeit vor oder nach dem Jahreswechsel

80

„Kurze Zeit vor oder nach dem Jahreswechsel“ ist nach stRspr. regelmäßig ein Zeitraum von zehn Tagen, also der Zeitraum vom 22. Dezember bis 10. Januar.

BFH v. 1.8.2007 – XI R 48/05, BStBl. II 2008, 282; 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 – III 102/77, 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; DRENECK in SCHMIDT XXX. § 11 Rn. 22; PUST in LBP, § 11 Rn. 60; GLENK in BLÜMICH, § 11 Rn. 92; SEER, DStR 1987, 603; GÜNTHER, FR 1989, 428.

Der Gegenansicht (Schl.-Holst. FG v. 20.7.1972 – I 9/72, EFG 1972, 485, rkr.) ist zwar zuzugestehen, dass dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 2 ein derartiges Erfordernis nicht zu entnehmen ist, doch ergibt sich diese Voraussetzung aus dem Gesetzeszweck (s. Anm. 75) und dem Charakter des Abs. 1 Satz 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 Abs. 1 Satz 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 Abs. 1 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 Jahr 02 zu versteuern (Jahr des Zuflusses). Wäre sie am 31.12.01 fällig geworden, so wäre die Zahlung im Jahr 01 zu versteuern gewesen.

Die unterschiedliche Besteuerung von Nachzahlungen (s. Beispiel) ist durch den Zweck des Abs. 1 Satz 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 Abs. 1 Satz 2 zu behandeln (BFH v. 13.3.1964 – VI 152/63, StRK EStG [bis 1974] § 11 R. 50).

81 c) Wirtschaftliche Zugehörigkeit zu einem anderen Kalenderjahr als dem Zuflussjahr

Abs. 1 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. Abs. 1 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

Abs. 1 Satz 2 hat zur Folge, dass die Einnahmen abw. von Abs. 1 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 KSM, § 11 Rn. B 92; DÜRR in FROTSCHER, § 11 Rn. 47; PUST in LBP, § 11 Rn. 62; 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 zehn Tage nach Ablauf des jeweiligen Monats fällig werden. Die am 2.1.2002 erhaltene Abschlagszahlung für den Dezember 01 ist nach Auffassung des BFH im Jahr 01 zu erfassen, da sie – wenn auch nicht im Dezember fällig – dennoch wirtschaftlich zum Dezember 01 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 GLENK in BLÜMICH, § 11 Rn. 94; TRZASKALIK in KSM, § 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 | 1.12.2001 | 5.1.2002 | 2002 (Abs. 1 Satz 1) |
| Dezember | 30.12.2001 | 5.1.2002 | 2001 (Abs. 1 Satz 2) |
| Januar | 1.1.2002 | 25.12.2001 | 2002 (Abs. 1 Satz 2) |
| Oktober | 30.10.2001 | 5.1.2002 | 2002 (Abs. 1 Satz 1) |
| November–Januar | 31.12.2001 | 5.1.2002 | Nov/Dez: 2001 (Abs. 1 Satz 2) Jan: 2002 (Abs. 1 Satz 1) |
| November–Januar | 31.12.2001 | 31.12.2001 | Nov/Dez: 2001 (Abs. 1 Satz 1) Jan: 2002 (Abs. 1 Satz 2) |

Einstweilen frei.

86

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

87

Zweck der Norm: Die Vorschrift korrespondiert mit dem zeitgleich eingeführten Abs. 2 Satz 3 (s. dazu Anm. 2), der eine Reaktion des Gesetzgebers auf das Ur. des BFH v. 23.9.2003 (IX R 65/02, BStBl. II 2003, 779 [780]) darstellt (s. dazu Anm. 124 ff.). Abs. 1 Satz 3 stellt einen weitgehenden Gleichlauf zwischen der Behandlung von vorausgezählten Nutzungsentgelten auf der Ausgaben- und auf der Einnahmenseite her. Der einzige Unterschied besteht darin, dass auf Seiten des Zahlungsempfängers ein Wahlrecht zwischen der Verteilung und der Zuflussbesteuerung besteht („kann ... verteilen“), während der Zahlende zwingend eine Verteilung vornehmen muss.

Voraussetzungen: Wegen dieses Gleichlaufs und der ausdrücklichen Verweisung in Abs. 1 Satz 3 auf Abs. 2 Satz 3 ist eine einheitliche Auslegung der Tatbestandsmerkmale beider Normen geboten. Bei Einnahmen, die auf einer Nutzungsüberlassung beruhen, handelt es sich um Entgelte, die wirtschaftlich eine Gegenleistung für die Nutzung beweglicher oder unbeweglicher Sachen und Rechte darstellen (vgl. Anm. 125). Für ein marktübliches *Damnum* (s. Anm. 100 „*Damnum*“) gilt die Regelung allerdings nicht, da nach Abs. 2 Satz 4 (s. dazu Anm. 128) auch Abs. 2 Satz 3 nicht anwendbar ist. Die Einnahmen werden für einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet, wenn die Nutzungsüberlassung über einen entsprechenden Zeitraum vereinbart ist und auch der Zeitraum, für den die Zahlung geleistet wird, mehr als fünf Jahre beträgt (vgl. Anm. 125).

Wahlrecht: Der Zahlungsempfänger hat bei Vorliegen der Voraussetzungen nur zwei Möglichkeiten. Er kann die Einnahme entweder auf den Zeitraum verteilen, für den sie geleistet wird, zu dem sie also wirtschaftlich gehört (s. Anm. 126), oder eine Zuordnung der gesamten Zahlung zum Jahr der Vereinnahmung gem. Abs. 1 Satz 1 vornehmen. Eine andere Wahlmöglichkeit sieht das Gesetz nicht vor, da die Einnahme nur „insgesamt“ verteilt werden darf. Eine Aufteilung in einen sofort zu berücksichtigen Anteil und einen zu verteilenden Rest ist nicht möglich. Auch die Verteilung auf einen kürzeren Zeitraum als den, für den die Zahlung geleistet wird, ist unzulässig.

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

Zufluss bei laufendem Arbeitslohn: Abs. 1 Satz 4 verweist für Einnahmen aus nichtselbständiger 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 Abs. 1 Satz 1 ist insoweit außer Kraft gesetzt. Auch das Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung von regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen nach Abs. 1 Satz 2 ist insoweit beschränkt; s. zu den Voraussetzungen § 38a Anm. 16 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. 21.

Zufluss bei pauschaler Lohnsteuer: Abs. 1 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.

89–92 Einstweilen frei.

93 VI. Vorrang der Gewinnermittlungsvorschriften (Abs. 1 Satz 5)

Nach Abs. 1 Satz 5 bleiben die Vorschriften über die GE durch BV-Vergleich (§ 4 Abs. 1, § 5) unberührt. Dabei hängt der Gewinn von den Vorschriften über Ansatz und Bewertung des BV und damit gem. § 5 Abs. 1 von den handelsrechtl. GoB – insbes. dem Realisationsprinzip – ab (s. § 5 Anm. 220). Während bei Überschusseinkünften maßgebend ist, wann Einnahmen zugeflossen sind, kommt es beim BV-Vergleich 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 die er wirtschaftlich gehört.

94–99 Einstweilen frei.

100

VII. ABC der Vereinnahmung

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. 27, 34 und 62.

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

Arbeitszeitkonten: s. „Zeitwertkonten“.

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. 15.10.2008 – 3 K 345/07, DSStRE 2009, 1289, rkr.; DRENSECK in SCHMIDT XXX. § 11 Rn. 30 „Arzthonorar“; PUST in LBP, § 11 Anh. 1 „Arzthonorar“ Rn. 1; 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, DSStR 1990, 148). Die Kassenärztliche Vereinigung vereinnahmt als eine KdÖR 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 – 3 K 2491/88, EFG 1989, 446 (447), rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 9.10.1989 – 5 K 1188/89, EFG 1990, 232, rkr.; zust. TRZASKALIK in KSM, § 11 Rn. B 135 „Kassenärztliche Vereinigung“.

Aufrechnung: s. Anm. 55.

Aufteilung einer dem Stpfl. zugeflossenen Zahlung in Kapitalertrag und nicht steuerbare Kapitalrückzahlung: s. Anm. 135 „Aufteilung“.

Baukostenzuschuss: Zu öffentlichen Fördermitteln nach dem sog. „Dritten Förderungsweg“ s. BETZWIESER, DSStR 2004, 617 ff.

Bedingung: s. Anm. 35.

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 Bundeswertpapierverwaltung 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 VorausZ 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 (vgl. BMF v. 15.12.2005, BStBl. I 2005, 1052). Dies ergibt sich zwar nur für den Abfluss

ausdrücklich aus dem Gesetz (Abs. 2 Satz 4). Da es sich dabei jedoch nur um eine klarstellende Regelung handelt (s. Anm. 128), kann für den Zufluss nichts anderes gelten.

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 RODIN (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.

Dividenden: s. Anm. 62.

Durchlaufende Posten: s. Anm. 7.

Erbbaurecht:

► *Unangemessener Erbbauzins*: 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, da das Erbbaurecht ein bewertbares Gut darstelle.

BFH v. 10.6.1983 – VI R 15/80, BStBl. II 1983, 642; FG Ba.-Württ. v. 5.11.1981 – VI 64/78, EFG 1982, 299 (300), rkr.

Diese Entscheidungen sind uE nicht vereinbar mit der von anderen Senaten des BFH vertretenen Ansicht, dass ein Erbbaurechtsvertrag wirtschaftlich einem Mietvertrag gleichstehe. 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.

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.

Das muss auch für das Erbbaurecht gelten (glA FG Ba.-Württ. v. 8.11.1979 – X (VII) 671/78, EFG 1980, 125 [126], aufgehoben durch BFH v. 10.6.1983 – VI R 15/80, BStBl. II 1983, 642). Mit der vom BFH in dieser Entsch. vorgenommenen Abgrenzung danach, dass dem Erbbaurecht bei Vereinbarung eines angemessenen Erbbauzins eine entsprechende Verpflichtung des ArbN gegenüberstehe, lässt sich das Ergebnis nicht rechtfertigen, da für die Frage des Zuflusses nicht maßgeblich sein kann, ob eine weitere Verpflichtung eingegan-

gen wird oder nicht (zu der Kontroverse s. GILOY, BB 1984, 2181 ff.; NIERMANN, DB 1985, 256 f.; NIERMANN, 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. o.V., 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 – III 248/80, EFG 1983, 561, rkr.); s. zur Rechtsnachfolge auch Anm. 18.

Erlass: s. Anm. 33, 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. 18, 61.

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

Grundstück: s. „Erbbaurecht“, „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 erloschen 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 – 12 K 519/03, EFG 2004, 1295 f., rkr.).

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. 135 „Irrläufer“.

Jahresnetzkarte der Deutschen Bahn AG: s. „Nutzungsrecht“ und „Sachleistungen“.

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: Gemäß § 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.; WELZEL, DStZ 1987, 436). Allerdings ist Inhaber der Sparbuchforderung der Vermieter. Er hat diese Forderung aber treuhänderisch für den Mieter zu verwalten (WEIDENKAFF in PALANDT, BGB, 70. Aufl. 2011, § 551 BGB Rn. 12). Deshalb ist der Mieter wirtschaftlicher Eigentümer dieser Forderung gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO.

Nachträgliche Einnahmen: Für nach der Betriebsveräußerung oder -aufgabe entstehende BE gilt § 11. Zum Wahlrecht zwischen Sofort- und Zuflussbesteuerung bei Gewinnen nach § 16 und § 17 aus Betriebs- bzw. Anteilsveräußerungen gegen wiederkehrende Bezüge s. R 16 Abs. 11 und R 17 Abs. 7 Satz 2 EStR 2010 und BMF v. 3.8.2004, BStBl. I 2004, 1187.

Nachzahlungen: s. Anm. 33, 78, 80.

Nettolohnvereinbarung: s. § 19 Anm. 106.

Nießbrauch: s. „Nutzungsrecht“.

Notaranderkonto: s. Anm. 27.

Novation: s. Anm. 53, 56.

Nutzungsrecht: Die Einräumung einer rechtl. 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 SUNDERPLASSMANN, StuW 1989, 79; s. auch „Erbbaurecht“), 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 Nutzungs-

möglichkeit kann ausreichen (BFH v. 16.12.1992 – I R 32/92, BStBl. II 1993, 399 [402]). Ist das Nutzungsrecht dagegen in einem Wertpapier verbrieft, liegt Zufluss bereits mit Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (s. Anm. 33) vor (BFH v. 12.4.2007 – VI R 89/04, BStBl. II 2007, 719, zur Überlassung einer Jahresnetzkarte der Deutschen Bahn AG; krit. RÖSSLER, DStR 2008, 708 [709 f.], der auch einen Zufluss erst bei tatsächlicher Kartennutzung für vertretbar hält und sich daher für ein Wahlrecht ausspricht).

Optionsrecht: Die Einräumung eines Optionsrechts führt nicht zu einem Zufluss, da lediglich ein in der Zukunft liegender wirtschaftlich günstiger Umstand rechtl. 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; zu Mitarbeiter-Aktienoptionen s. 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. 18.

Sachleistungen sind geldwerte Vorteile (§ 8 Abs. 1 und 2). Ihr Zuflusszeitpunkt richtet sich nach den allgemeinen 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 1936 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]; FÖRSTER, DStR 2009, 249). Zur Überlassung einer Jahresnetzkarte der Deutschen Bahn AG s. „Nutzungsrecht“; zum Zufluss einer stillen Beteiligung als Sachbezug s. Anm. 68; zum Zufluss bei Kundenbindungsprogrammen (zB „Miles & More“ oder „Payback“) s. LÜHN, BB 2007, 2713 ff.

Scheck: s. Anm. 45.

Scheinrenditen: s. Anm. 53, 56.

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“).

Sperrkonto: s. Anm. 34.

Stille Gesellschaft: s. Anm. 64.

Stock Options: s. Anm. 68.

Stornoreservekonto: s. Anm. 34.

Stundung: zur Abgrenzung zwischen einer sog. modifizierten Stundung und einer Schuldumwandlung (Novation) s. Anm. 56.

Treuhandkonto: s. Anm. 27.

Überweisung: s. Anm. 45.

Umsatzsteuer: Bei der GE 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. Zur Behandlung usgl. Vorgänge im Rahmen der Einkünfte aus VuV s. B. MEYER, DStZ 1985, 195, zur ertragstl. Behandlung irrtümlich erstatteter Vorsteuerbeträge s. BFH v. 4.6.1991 – IX R 12/89, BStBl. II 1991, 759. UStErstattungen sind regelmäßig wiederkehrende Einnahmen iSd. Abs. 1 Satz 2 (BFH v. 1.8.2007 – XI R 48/05, BStBl. II 2008, 282).

Verdeckte Gewinnausschüttung: s. Anm. 36, 62.

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

Verzicht: s. Anm. 57.

Vorauszahlungen: s. Anm. 33.

Vorsteuer: s. „Umsatzsteuer“.

Wandelschuldverschreibungen sind handelbare und börsenfähige Wertpapiere, die das Recht auf den Umtausch in Aktien enthalten. Gewährt ein ArbG seinen ArbN Wandelschuldverschreibungen, ist nach zutreffender Ansicht Zufluss erst mit Ausübung des Wandlungsrechts gegeben. Es gelten die gleichen Grundsätze wie bei Mitarbeiter-Aktienoptionen (s. dazu Anm. 68).

BFH v. 23.6.2005 – VI R 124/99, BStBl. II 2005, 766; FG Köln v. 11.5.2004 – 1 K 5497/03, EFG 2004, 1760 (1761 f.), rkr.; BAUER/GEMMEKE, StB 2003, 83 (90 f.); VALENTIN, EFG 2001, 969 f.; aA FG Düss. v. 11.4.2001 – 3 V 6028/00 A (L), EFG 2001, 968 (969), rkr.: Zufluss bereits bei Ausgabe der Wandelschuldverschreibung; zu Wandeldarlehen s. BFH v. 23.6.2005 – VI R 10/03, BStBl. II 2005, 770; v. 14.9.2005 – VI R 18/03, BFH/NV 2006, 13.

Wechsel: s. Anm. 45.

Wechsel der Gewinnermittlungsart: Beim Wechsel der GE zur Einnahmen-Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3) und damit zum Zu- und Abflussprinzip muss ein Übergangsgewinn ermittelt werden. Es müssen auf der Grundlage eines Bestandsvergleichs aktivierte Forderungen durch entsprechende Gewinnabschläge 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“.

Zeitwertkonten: Bei Zeitwertkonten vereinbaren ArbG und ArbN, dass der ArbN künftig fällig werdenden Arbeitslohn nicht sofort ausbezahlt erhält, sondern dieser Arbeitslohn beim ArbG nur betragsmäßig erfasst wird, um ihn im Zusammenhang mit einer vollen oder teilweisen Freistellung von der Arbeitsleistung während des noch fortbestehenden Dienstverhältnisses auszuzahlen. Erst die Auszahlung des Guthabens während der Freistellung löst Zufluss von Arbeitslohn aus (BMF v. 17.6.2009, BStBl. I 2009, 1286; PORTNER, DStR 2009, 1838).

Zinsen fließen dem Gläubiger nach allgemeinen Grundsätzen mit Zahlung oder Gutschrift zu. Sparbuchzinsen fließen mit Ablauf des Kj. zu, für das sie gutgeschrieben 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); zur Novation s. Anm. 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.

Einstweilen frei.

101–104

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Abflussprinzip

I. Grundsätzliches zum Abflussprinzip

105

Schrifttum: PETERHOFF, Steuerliches Abfließen von Zahlungen durch Banküberweisung, DB 1985, 2377; TRZASKALIK, Zuflussprinzip und periodenübergreifende Sinnzusammenhänge, StuW 1985, 222; HIRSCH, Steuerrechtlicher Abflußzeitpunkt von Ausgaben, die mittels Banküberweisung gezahlt werden, FR 1986, 316; HIRSCH, Das Abflussprinzip als Konkretisierungsstufe des Leistungsfähigkeitsprinzips beim Ansatz von Werbungskosten, Münster 1987; SÖHN, Anschaffungskosten/Herstellungskosten und Betriebsausgabenbegriff, StuW 1991, 270; DIEMER, Drittaufwand im Einkommensteuerrecht, BB 1992, 36; PAUS, Werbungskostenabzug bei Vermögenslosigkeit des Miteigentümers, INF 2002, 235; RITZROW, Eigenaufwand/Drittaufwand - Überblick über die Rechtsprechung des BFH, StWa. 2003, 222; SCHNORR, Die steuerrechtliche Abzugsfähigkeit von „Drittaufwand“, StuW 2003, 222; ENDRISS, Der Rücktrag erstatteter Kirchensteuer, DStR 2005, 1171; ORT-HEIL, Erstattung von Sonderausgaben als rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO - Herausforderung für steuerliche Berater oder rechtssystematischer Fehlgriff des BFH?, DB 2005, 466; EGGESIECKER/ELLERBECK, Zeitliche Zuordnung von Kirchensteuererstattungen, FR 2008, 1087; TIEDTKE/SZCZESNY, Behandlung von Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen in späteren Veranlagungszeiträumen ganz oder teilweise erstattet werden, FR 2008, 996.

Ebenso wie Einnahmen zugeflossen sein müssen, müssen Ausgaben abgeflossen sein, um steuerrelevant zu werden. Abs. 2 Satz 1 spricht allerdings nicht von „abfließen“, sondern von „leisten“. Zufluss iSd. Abs. 1 und Leisten iSd. Abs. 2 sind aber korrespondierende Begriffe, so dass nach allg. M. „geleistet“ wie „abgeflossen“ gelesen werden muss (BFH v. 8.10.1985 – VIII R 284/83, BStBl. II 1986, 481 [483]; SÖHN, StuW 1991, 275). Deshalb gelten für den Abfluss von Ausgaben grds. die gleichen Regeln wie für den Zufluss von Einnahmen (BFH v. 8.10.1985 – VIII R 284/83, BStBl. II 1986, 481). Voraussetzungen für den Abfluss von Ausgaben sind also

- eine objektive Entreichung (Vermögensminderung) beim Steuerpflichtigen (s. Anm. 113 ff.),
- der Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (s. Anm. 117).

Die Absetzung der Ausgaben als Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1 dient der periodengerechten Abgrenzung von Ausgaben. Ausgaben werden außer bei den ge-

setzlich vorgesehenen Ausnahmen nur dem Kj. zugeordnet, in dem sie abgeflossen sind (BFH v. 29.6.1982 – VIII R 6/79, BStBl. II 1982, 755).

Tatsächlicher Vorgang: Der Abfluss ist als tatsächlicher Vorgang zu verstehen, der zum Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht führt. Maßgebend ist die Leistungshandlung, nicht der Erfolg (s. Anm. 117). Das bedeutet, dass es nicht darauf ankommt, für welchen Zeitraum Zahlungen, Gutschriften usw. geleistet werden. Der Zeitpunkt des Abfließens unterliegt damit 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 VorausZ oder durch Verzögerung der Zahlung (zum Gestaltungsmissbrauch s. Anm. 130).

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. GLENK in BLÜMICH, § 11 Rn. 14), da es beim Zufluss auf den Leistungserfolg (s. Anm. 33), beim Abfluss auf die Leistungshandlung ankommt (s. 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).

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 Gesellschaftschulden durch einen Gesellschafter aus dessen privatem Vermögen, so steht dies einem Abfluss nicht entgegen, da durch diese Zahlung die Gesellschaftschuld 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 – VI 322/79, EFG 1982, 464, rkr.; TRZASKALIK in KSM, § 11 Rn. C 19; PAUS, INF 2002, 235 (237).

Abfluss bei Rechtsnachfolge: 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 fließen die ursprünglich dem Erblasser zugeflossenen Einnahmen beim Erben wieder ab; s. zum Zufluss bei Rechtsnachfolge Anm. 18; zur Spende in Erfüllung eines Vermächtnisses s. Anm. 135 „Spende“.

Ausnahmen vom Abflussprinzip gelten für Aufwendungen, die auf die ND eines WG zu verteilen sind (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. §§ 7 ff.), für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben (Abs. 2 Satz 2), bei Entgelten für Nutzungsüberlassungen (Abs. 2 Satz 3) sowie für bestimmte Erhaltungsaufwendungen (§§ 11a, 11b EStG und § 82b EStDV).

Abweichend von Abs. 2 sind WK im Zusammenhang mit privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23) nicht im Zeitpunkt ihres Abflusses, sondern im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses (dazu Anm. 4) zu berücksichtigen (vgl. BFH v. 2.4.1974 – VIII R 76/69, BStBl. II 1974, 540; v. 17.7.1991 – X R 6/91, BStBl. II 1991, 916; v. 27.8.2008 – IX B 207/07, BFH/NV 2008, 2022).

Dementsprechend sind auch Aufwendungen im Zusammenhang mit Aktienoptionen nicht bereits mit Abfluss, sondern erst zum Zeitpunkt des Zuflusses der Aktien (s. dazu Anm. 68) abziehbar oder – wenn das Anschaffungsgeschäft nicht zustande kommt – in dem Zeitpunkt, in dem die Vergeblichkeit der Aufwendungen deutlich wird (BFH v. 3.5.2007 – VI R 36/05, BStBl. II 2007, 647, mit Anm. BERGEMPER, FR 2007, 979).

Abzugsverbote: 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.

106–112

II. Abfluss von Ausgaben (Abs. 2 Satz 1)

1. Objektive Entreichung

a) Allgemeines

113

Wie der Zufluss nur bei objektiver Bereicherung angenommen werden kann (s. Anm. 27), setzt der Abfluss eine objektive Entreichung voraus. Eine solche liegt vor, wenn beim Stpfl. durch die Leistungshandlung eine Vermögensminderung eintritt (dazu SÖHN, 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]).

Vermögensverschiebung: Wie der Zufluss (s. Anm. 27) setzt auch der Abfluss grds. eine Vermögensverschiebung zwischen zwei Rechtssubjekten voraus. Der Abfluss muss daher „nach außen“ erfolgen.

Wird ein der Einkunftserzielung dienender Gegenstand aus beruflichem Anlass zerstört oder beschädigt, so gelten für den Abfluss der aufgewendeten Reparaturkosten die allgemeinen Regeln, dh., die Beträge fließen mit Bezahlung ab. Der Stpfl. kann jedoch statt der Reparaturkosten auch die bloße Wertminderung nach § 9 Abs. 1 Satz 3 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), 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 dem ArbN 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 Schadenseintritts (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. 27.

114 **b) Leistung durch Dritte und an Dritte**

Leistung durch Dritte: Grundsätzlich kann jeder Stpfl. nur eigene Aufwendungen gewinn- oder überschussmindernd berücksichtigen. Aufwendungen eines Dritten, die durch die Einkunftserzielung 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., rkr.). So können beispielsweise Aufwendungen des Ehemanns für den von der Ehefrau betrieblich genutzten Teil des gemeinsamen Gebäudes von dieser nicht als BA 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, StWa. 2003, 222.

Etwas anderes gilt dann, wenn ein Dritter dem Stpfl. einen Geldbetrag zukommen lassen will und zur Abkürzung des Zahlungswegs 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 SA.

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 – III 248/80, 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 – VI 252/82, 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 – VII 671/96 V, 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 Rückgabeverpflichtung 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 – VI 220/77, 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 derjeni-

gen Einkunftsart zu berücksichtigen, bei der sie als Ausgabe abgezogen wurde (Nds. FG v. 17.2.1983 – V 569/82, 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. 41 ff.; TRZASKALIK in KSM, § 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 – VI-I 3814/83 E, 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. 26.11.2008 – X R 24/08, BFH/NV 2009, 568; v. 26.6.1996 – X R 73/94, BStBl. II 1996, 646 [647]; s. auch § 10 Anm. 42; 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 Satz 1 Nr. 2 AO berichtet werden. Eine direkte Anwendung der Norm kommt nicht in Betracht, da es sich bei dem Abfluss um einen tatsächlichen Vorgang handelt, der nicht rückwirkend aufgehoben werden kann. Dagegen wendet die Rspr. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO unmittelbar an.

BFH v. 9.12.2009 – X R 4/09, BFH/NV 2010, 596; v. 26.11.2008 – X R 24/08, BFH/NV 2009, 568; v. 2.9.2008 – X R 46/07, BStBl. II 2009, 229; v. 8.9.2004 – XI R 28/04, BFH/NV 2005, 321; v. 7.7.2004 – XI R 10/04, BStBl. II 2004, 1058; 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. 28.5.1999 – X R 7/96, BStBl. II 1999, 95 (97); FG Düss. v. 13.10.2003 – 13 K 1942/03 E, EFG 2004, 51 (52), rkr., zur Erstattung von KiSt.; s. zu SA ausführl. § 10 Anm. 42; krit. ORTHEIL, DB 2005, 466 (468); ENDRISS, DStR 2005, 1171 (1174); TIEDTKE/SZCZESNY, FR 2008, 996; EGGESIECKER/ELLERBECK, FR 2008, 1087; Besteuerung des Erstattungsüberhangs im Erstattungsjahr.

d) Rückzahlung von Ausgaben

Ebenso wie ein Einnahmezufluss (s. Anm. 27) kann auch ein Ausgabenabfluss nicht mit stl. Wirkung rückgängig gemacht werden (FG Ba.-Württ. v. 20.9.1979 – VI 220/77, 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 – V 569/82, EFG 1983, 452, rkr.).

Nutzungsüberlassung: Entsteht mit dem Abfluss eines WG ein Rückübertragungsanspruch, 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 – VI 322/79, EFG 1982, 464, rkr., betr. Ausgleichsanspruch gem. § 748 BGB gegen Mit-eigentümer.

Dies kann aber nur gelten, wenn der Anspruch von vornherein vertraglich (zB Rückzahlungsanspruch bei Darlehen) oder gesetzlich feststeht, nicht dagegen, wenn er bestritten ist (FG Schl.-Holst. v. 15.6.1976 – III 268/75, 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.

117 2. Verlust wirtschaftlicher Verfügungsmacht

Da der Begriff Abfluss wirtschaftlich auszulegen ist (vgl. Begr. zum EStG 1934, RStBl. 1935, 41; BFH v. 14.1.1986 – IX R 51/80, BStBl. II 1986, 453 [454]), ist die Leistung nach Abs. 2 mit dem Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht erbracht (BFH v. 16.10.2007 – VIII R 21/06, BStBl. II 2008, 126; v. 6.3.1997 – IV R 47/95, BStBl. II 1997, 509 [510]). Dafür ist der Zeitpunkt der Leistungshandlung entscheidend (BFH v. 24.8.2004 – IX R 28/02, BFH/NV 2005, 49). Wirtschaftlich muss eine Vermögensminderung beim Stpfl. eingetreten sein. Es genügt nicht die Begr. einer Verpflichtung, weil durch die bloße Verpflichtung noch kein Vermögensgut verloren geht. Auf den Verlust der rechtl. 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).

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. 33.

Nachzahlungen sind grds. im Jahr des Abflusses abzusetzen. Auf die wirtschaftliche Zugehörigkeit zu einem anderen VZ kommt es nicht an; vgl. auch Anm. 33.

Vorauszahlungen sind grds. mit ihrer Verausgabung beim Stpfl. abgeflossen. 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 ff. und 135 „Erbbaurecht“.

118–119 Einstweilen frei.

120 3. Einzelne Abflussformen

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 (BFH v. 24.8.2004 – IX R 28/02, BFH/NV 2005, 49). 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; PUST in LBP, § 11 Anh. 1 „Konto“.

Der Gegenauffassung, die Abfluss erst mit Kontobelastung des Überweisenden annimmt (GLENK in BLÜMICH, § 11 Rn. 41), da sonst Probleme entstünden, wenn der Auftrag nicht ordnungsgemäß ausgeführt wird, ist nicht zuzustimmen. Der Stpfl. hat mit der Hingabe des Überweisungsauftrags 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 Überweisungsauftrags bei dem Geldinstitut, falls Deckung vorhanden ist (BGH v. 27.10.1988 – IX ZR 27/88, JZ 1989, 299, zu § 407 BGB; GRÜNBERG in PALANDT, BGB, 70. Aufl. 2011, § 270 BGB Rn. 5).

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 KSM, § 11 Rn. C 55; SEILER in KIRCHHOF X. § 11 Rn. 10). 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 (GLENK in BLÜMICH, § 11 Rn. 46). 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 SEILER in KIRCHHOF IX. § 11 Rn. 31; DRENSECK in SCHMIDT XXX. § 11 Rn. 30 „Kreditkarte“; PUST in LBP, § 11 Anh. 1 „Kreditkarte“).

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 KSM, § 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.

123 III. Abfluss von regelmäßig wiederkehrenden 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.).

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

Schrifttum: CLAUSEN, Struktur und Rechtsfolgen des § 42 AO, DB 2003, 1589; DRENSECK, Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten bei Vorauszahlung von Werbungskosten, FR 1987, 119; KANZLER, Zeitpunkt der Geltendmachung kreditfinanzierter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung, FR 1987, 483; SEER, Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO bei kurz vor Jahresende allein zur Steuerminderung getätigten Ausgaben?, DStR 1987, 603; KOTTKE, Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, 10. Aufl., Freiburg i. Br. 1994; 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; MELCHIOR, Überblick über das Richtlinien-Umsetzungsgesetz, DStR 2004, 2121; KORN/STRAHL, Aktuelle Hinweise zum Richtlinien-Umsetzungsgesetz und EG-Amtshilfeanpassungsgesetz, KÖSDI 2005, 14510; SCHIFFERS, Durchbrechung des Zufluss- und Abflussprinzips bei Zahlungen für langfristige Nutzungsüberlassung – Änderung des § 11 EStG durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz, DStZ 2005, 333; SÖFFING, Zur Anwendung des § 11 Abs. 2 Satz 3 auf Disagien, BB 2005, 77; SAUREN, Beiträge zur Instandhaltungsrücklage nach dem WEG direkt abzugsfähig?, DStR 2006, 2161; GRÜRMAN, Instandhaltungsrücklage: Chance zur Vereinfachung vertan, DStR 2009, 2087.

124 1. Zweck der Regelung

Veranlasst wurde die Einf. von Abs. 2 Satz 3 durch das Ur. 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 WK zu erfassen waren. Der BFH hatte AK des Erbbaurechts ebenso abgelehnt wie einen Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO). Diese Rspr. stand im Widerspruch zur bisherigen Verwaltungsanweisung (BMF v. 10.12.1996, BStBl. I 1996, 1440), die in solchen Fällen AK des Erbbaurechts annahm und daher die VorausZ auf die ND verteilte. Ziel der Neuregelung ist es, die durch das Ur. befürchteten Mindereinnahmen zu verhindern (s. BTDrucks. 15/4050, 56); s. zum Erbbaurecht auch Anm. 135 „Erbbaurecht“.

125 2. Für mehr als fünf Jahre vorausgezahlte Nutzungsentgelte

Nutzungsüberlassung: Nutzungen sind gem. § 100 BGB die Früchte einer Sache oder eines Rechts sowie die Vorteile, welche der Gebrauch der Sache oder

des Rechts gewährt. Dementsprechend handelt es sich bei Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung um die Entgelte, die als Gegenleistung für die Nutzung beweglicher oder unbeweglicher Sachen und von Rechten geleistet werden (PUST in LBP, § 11 Rn. 71; DÜRR in FROTSCHER, § 11 Rn. 52). Die Vorschrift ist nach ihrem Wortlaut nicht auf dingliche Nutzungsverhältnisse beschränkt, hat hier aber ihre besondere Bedeutung wegen der häufig langen Laufzeit vor allem bei der VorausZ von Erbbauzinsen. Erfasst werden aber alle Nutzungen wie Nießbrauch, Miete oder Leasing (vgl. BECK, FR 2004, 1226 [1227]; SCHIFFERS, DStZ 2005, 333 [335]). Da auch die Zurverfügungstellung von Kapital eine Nutzung in iSv. § 100 BGB darstellt, werden auch Zinsen erfasst; zur Ausnahme bei einem Damnum oder Disagio s. Anm. 128.

„Für“ eine Nutzungsüberlassung werden Ausgaben geleistet, wenn sie eine Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Sache oder des Rechts darstellen. Dabei reicht es aus, wenn die Ausgabe in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung steht. Daher stellt beispielsweise die Zahlung eines Mieters an den Vermieter vor Abschluss des Mietvertrags für die Bevorzugung gegenüber Mitbewerbern eine Ausgabe für die Überlassung der Mietsache dar.

Laufzeit über fünf Jahre: Die Nutzungsüberlassung muss über einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren vereinbart sein. Dabei muss die Dauer der Nutzungsüberlassung von vornherein feststehen. Der Abschluss eines zeitlich unbefristeten Mietvertrags mit Kündigungsmöglichkeit reicht ebenso wenig aus wie die Vereinbarung einer Laufzeit von bis zu fünf Jahren mit der Option zur Verlängerung.

Vorauszahlung: Eine Leistung im Voraus liegt vor, wenn die Zahlung vor der Inanspruchnahme der Nutzungen liegt (SCHIFFERS, DStZ 2005, 333 [336]). Eine nachträgliche Zahlung für einen längeren Zeitraum in der Vergangenheit ist dagegen vollständig im Zeitpunkt des Abflusses nach Abs. 2 Satz 1 zu erfassen. Aus dem Gesetzeswortlaut geht nicht eindeutig hervor, ob sich das Merkmal „von mehr als fünf Jahren“ nur auf die Nutzungsüberlassung oder auch auf die VorausZ bezieht. Nach zutreffender Ansicht muss jedoch auch die Zahlung für einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren geleistet werden (GLENK in BLÜMICH, § 11 Rn. 102; DÜRR in FROTSCHER, § 11 Rn. 53; KORN/STRAHL, KÖSDI 2005, 14510 [14515]). Nach der Gegenansicht, wonach jede Vorauszahlung, die sich auf wenigstens einen anderen VZ als denjenigen der Zahlung bezieht, zu verteilen ist (SCHIFFERS, DStZ 2005, 333 [336]), wäre zB der zur Jahresmitte für ein Jahr im Voraus gezahlte Erbbauzins hälftig auf das Zahlungsjahr und das Folgejahr zu verteilen, wenn die Laufzeit des Erbbaurechts mehr als fünf Jahre beträgt. Bei dieser Auslegung kann der mit der Aufnahme des Fünfjahreszeitraums verfolgte Vereinfachungszweck (s. BTDrucks. 15/4050, 56) nicht erreicht werden. Vorauszahlungen, die sich auf einen Zeitraum von bis zu fünf Jahren beziehen, sind daher unabhängig von der Dauer der Nutzung stets im Jahr der Ver-
ausgabe nach Abs. 2 Satz 1 abziehbar.

3. Rechtsfolge: Verteilung auf den Vorauszahlungszeitraum

126

Hinsichtlich der Rechtsfolge bezieht sich das Gesetz eindeutig auf den Zeitraum, für den die VorausZ geleistet worden sind und nicht auf die vereinbarte Dauer der Nutzungsüberlassung.

Beispiel: Der Erbbauzins für ein für 100 Jahre vereinbartes Erbbaurecht wird für zehn Jahre im Voraus gezahlt. Die Zahlung ist auf zehn Jahre zu verteilen.

Maßgeblich ist der Zeitraum, dem die Zahlung wirtschaftlich zuzuordnen ist. Eine Zahlung, die sich auf die gesamte Nutzungsüberlassung bezieht, ist auf den gesamten Überlassungszeitraum zu verteilen.

Beispiel: Ein Mietvertrag wird für zehn Jahre fest abgeschlossen. Die laufende Miete wird monatlich gezahlt. Daneben zahlt der Mieter an den Vermieter eine Einmalzahlung für den Abschluss des Mietvertrags, um gegenüber Mitbewerbern bevorzugt zu werden. Die Einmalzahlung ist der Nutzungsüberlassung zuzuordnen und auf zehn Jahre zu verteilen.

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“).

127 4. Zeitlicher Geltungsbereich

Die Neuregelung in Abs. 2 Satz 3 tritt in Bezug auf Erbbauzinsen und andere Entgelte für die Nutzung eines Grundstücks rückwirkend zum 1.1.2004 in Kraft (§ 52 Abs. 30 Satz 1). Im Übrigen soll die Änderung nach § 52 Abs. 1 Satz 1 erst zum 1.1.2005 gelten (so FinMin. NRW v. 1.12.2004, 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; BStBl. I 2004, 554), 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 FG München v. 31.7.2007 – 12 K 3363/06, EFG 2008, 115, rkr.; MELCHIOR, DStR 2004, 2121 [2122]). Nach Auffassung des Gesetzgebers soll es sich dabei um eine zulässige unechte Rückwirkung handeln (BTDrucks. 15/4050, 58, unter Verweis auf BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 [78], v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200).

Der BFH hat dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob die in § 52 Abs. 30 Satz 1 angeordnete Anwendung von Abs. 2 Satz 3 auf Erbbauzinsen einen Verstoß gegen den Vertrauensschutz darstellt, soweit die Zahlung im Jahr 2004, aber vor der Einbringung der Neuregelung in den BTag am 27.10.2004 vereinbart und geleistet wurde (BFH v. 7.12.2010 – IX R 70/07, BStBl. II 2011, 346). Nach seiner Ansicht handelt es sich insoweit um eine unzulässige unechte Rückwirkung, da bis zu diesem Zeitpunkt mit einer Gesetzesänderung nicht gerechnet zu werden brauchte (so auch FG München v. 25.4.2007 – 5 V 343/07, EFG 2007, 1398, rkr.; FLEISCHMANN, DStR 2004, 1822 f.; BECK, FR 2004, 1226 f.; KORN/STRAHL, KÖSDI 2005, 14510 [14514]). Für eine Zahlung, die aufgrund eines zu einem späteren Zeitpunkt zustande gekommenen Vertrags geleistet wird, liegt dagegen keine Rückwirkung vor (BFH v. 7.12.2010 – IX R 48/07, BStBl. II 2011, 345).

128 V. Keine Verteilung beim Damnum (Abs. 2 Satz 4)

Nach Abs. 2 Satz 4 ist Abs. 2 Satz 3 nicht auf ein Damnum oder ein Disagio anzuwenden, soweit dieses marktüblich ist. Auch ein Damnum oder ein Disagio, das für einen Kredit über eine Laufzeit von mehr als fünf Jahren gezahlt wird, ist also nicht auf die Laufzeit zu verteilen, sondern kann im Jahr der Leistung, dh. des Abflusses, voll zum Abzug gebracht werden.

Klarstellende Bedeutung: Nach der Einf. von Abs. 2 Satz 3 war umstritten, ob das Damnum von dieser Vorschrift erfasst ist. Nach der Gesetzesbegründung sollte die Neuregelung nicht auf die Zahlung eines Damnums anwendbar sein (BTDrucks. 15/4050, 53). Eine derartige Einschränkung ließ sich dem Wortlaut der Vorschrift nicht ohne Weiteres entnehmen; denn unter „Nutzungsüberlassung“ fällt grds. auch die Zurverfügungstellung von Kapital (s. Anm. 125). Bei einem Damnum (Disagio) handelt es sich um den Unterschiedsbetrag zwischen Nenn- und Verfügungsbetrag einer Schuld (s. Anm. 100 und 135 „Damnum“). Es ist als Ausgleich für einen niedrigeren Nominalzinssatz und damit als VorausZ eines Teils der Zinsen anzusehen (BFH v. 20.10.1999 – X R 69/96, BStBl. II 2000, 259). Deshalb wurde vertreten, dass es als Entgelt für eine Nutzungsüberlassung iSv. Abs. 2 Satz 3 zu verstehen sei (BECK, FR 2004, 1226 [1227 f.]; SÖFFING, BB 2005, 77 [78]; aA MELCHIOR, DStR 2004, 2121 [2122]).

Dieser Streit hat sich durch die Einf. von Abs. 2 Satz 4 erledigt. Diese Gesetzesänderung stellt uE lediglich eine Klarstellung dar, da bereits der Wortlaut des Abs. 2 Satz 3 im Widerspruch zum objektiven Sinn und Zweck der Norm stand, so dass eine teleologische Reduktion vorzunehmen war. Hierfür sprach nicht nur die Entstehungsgeschichte, sondern auch der Zweck des Abs. 2 Satz 3. Die Vorschrift wollte 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.

Marktüblichkeit: Eine Verteilung des Damnums oder Disagios unterbleibt nur, „soweit dieses marktüblich ist“. Diese Einschränkung bezieht sich nicht auf die Vereinbarung eines Damnums als solche, sondern auf die Höhe des Damnums im Verhältnis zur Höhe und zur Laufzeit des Kredits. Nach der Begr. des Gesetzentwurfs kann von einer Marktüblichkeit ausgegangen werden, wenn für ein Darlehen mit einem Zinsfestschreibungszeitraum von mindestens fünf Jahren ein Damnum von bis zu 5 % vereinbart worden ist (BTDrucks. 16/2712, 44; BMF v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546 – Tz. 15). Was marktüblich ist, entscheidet sich aber jeweils nach den aktuellen Verhältnissen auf dem Kreditmarkt bezogen auf das konkrete Objekt, das finanziert wird; es gibt keinen festen Prozentsatz für die Marktüblichkeit. Die Auffassung des BMF ist daher als eine Nichtbeanstandungsgrenze zu verstehen.

Zeitlicher Geltungsbereich: § 52 Abs. 30 Satz 2 ordnet die Anwendung der klarstellenden Regelung in Abs. 2 Satz 4 rückwirkend für Grundstückskredite ab dem 1.1.2004 und im Übrigen ab dem 1.1.2005 an. Aufgrund der bisherigen Verwaltungsauffassung, wonach bereits vor Einf. des Abs. 2 Satz 4 eine Nichtanwendung des Abs. 2 Satz 3 auf ein Damnum nicht zu beanstanden war (BMF v. 15.12.2005, BStBl. I 2005, 1052; v. 5.4.2005, BStBl. I 2005, 617), soll diese Anwendungsregelung nach der Begr. des Gesetzentwurfs keine unzulässige Rückwirkung darstellen (BTDrucks. 16/2712, 44). Darüber hinaus handelt es sich lediglich um eine klarstellende Regelung (s.o.).

Einstweilen frei

129

130 VI. Geltung des § 42 AO im Rahmen des Abs. 2 (Abs. 2 Satz 5)

Geltung für Abs. 2 Satz 3 und 4: Die Verweisung in Abs. 2 Satz 5 auf § 42 AO bezieht sich aufgrund ihrer systematischen Stellung zwar auf den gesamten Abs. 2, ist aufgrund ihrer Entstehungsgeschichte aber auf VorausZ für Nutzungsentgelte beschränkt. Die Regelung wurde zusammen mit Abs. 2 Satz 3 eingeführt, in dem sie ursprünglich als 2. Halbs. enthalten war und durch Einfügung von Satz 4 zu Satz 5 geworden ist (s. Anm. 2). Der Gesetzgeber wollte mit der Bezugnahme klarstellen, dass VorausZ von Nutzungsentgelten für einen Zeitraum von bis zu fünf Jahren nicht ohne weitere Prüfung sofort abzugsfähig sind, sondern (auch wenn die Voraussetzungen des Satzes 3 nicht erfüllt sind) auf den Zeitraum ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu verteilen sind, wenn keine wirtschaftlich vernünftigen Gründe für eine Vorausleistung sprechen (BTDrucks. 15/4050, 56 unter Bezugnahme auf § 42 AO). Für die tatsächliche Anwendung von § 42 AO auf vorausgezahlte Nutzungsentgelte iSv. Abs. 2 Satz 3 verbleibt jedoch kein Anwendungsbereich (so auch GLENK in BLÜMICH, § 11 Rn. 103). Die VorausZ von Erbbauzinsen zur Vermeidung jährlicher Steigerungen der Erbbauzinsen stellt nach Ansicht des BFH jedenfalls einen wirtschaftlich vernünftigen Grund idS dar (BFH v. 23.9.2003 – IX R 65/02, BStBl. II 2003, 779; v. 7.12.2010 – IX R 70/07, BStBl. II 2011, 346). Gleiches muss auch für andere VorausZ von Nutzungsentgelten (zB Miet- oder Pachtzahlungen) gelten. Zur Anwendung des § 42 AO auf ein vor Darlehensauszahlung geleistetes Damnum s. Anm. 135 „Damnum“.

Geltung des § 42 AO für Abs. 2 Satz 1: Die Frage, ob sich Abs. 2 Satz 5 nur auf Abs. 2 Satz 3 oder auch auf die übrigen Regelungen in Abs. 2 (insbes. Satz 1) bezieht, ist für die Anwendung des § 42 AO ohne Bedeutung. Unabhängig von einer ausdrücklichen gesetzlichen Verweisung findet die Vorschrift grds. Anwendung. Fraglich ist jedoch, ob insoweit ein praktischer Anwendungsbereich verbleibt. Wegen der Willkürlichkeit des Abflussprinzips entstehen durch die Wahl des Zahlungszeitpunkts (insbes. bei Vorauszahlungen) vom Gesetzgeber bewusst in Kauf genommene Zufallsergebnisse, so dass diese Wahl grds. nicht rechtsmissbräuchlich ist (BFH v. 24.9.1985 – IX R 2/80, BStBl. II 1986, 284 [286]; v. 7.11.2001 – XI R 24/01, BStBl. II 2002, 351 [352]; ähnlich SEER, DStR 1987, 603; s. auch Anm. 9). Daher wird teilweise die Ansicht vertreten, dass für die Anwendung des § 42 AO im Rahmen des § 11 Abs. 2 so gut wie gar kein Raum bleibe (vgl. GLENK in BLÜMICH, § 11 Rn. 35).

Dieser Ansicht ist zu folgen. Der BFH nimmt zwar im Hinblick auf den Abfluss dann einen Missbrauch an, wenn damit willkürliche Manipulationen der Steuerschuld bezweckt sind und keine wirtschaftlich vernünftigen Gründe für die Zahlung vorliegen.

BFH v. 23.9.1986 – IX R 113/82, BStBl. II 1987, 219 betr. VorausZ von WK für erst Jahre später zu erbringende Verwaltungsleistungen – mit Anm. DRESENCK, FR 1987, 119; KOTTKE, Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, 10. Aufl. 1994, 311.

Die Anwendung von § 42 AO im Rahmen des Abs. 2 muss allerdings auf krasse Ausnahmefälle begrenzt bleiben. Zu weitgehend ist die Ansicht des BFH, wonach die Zahlung von Stückzinsen bei kurz vor Jahreswechsel angeschafften Bundesobligationen, die kurze Zeit später wieder veräußert werden, unter § 42 AO fallen soll (BFH v. 27.7.1999 – VIII R 36/98, BStBl. II 1999, 769 [770]). Hierin kann uE keine unangemessene Gestaltung gesehen werden, da die Wahl des Kaufzeitpunkts nicht rechtsmissbräuchlich ist (dazu näher CLAUSEN, DB

2003, 1589 [1591]). Einer Anwendung von § 42 AO hätte es im Fall des BFH-Urteils v. 25.1.1963 (VI 69/61 U, BStBl. III 1963, 141: Abzug von zu hoch vorausgezahlter KiSt. wird auf den tatsächlich geschuldeten Betrag begrenzt, nachdem der überhöhte Teil erstattet wurde), nicht bedurft, da dasselbe Ergebnis auch durch Anwendung von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (s. dazu Anm. 115) erreicht worden wäre.

Einstweilen frei.

131–132

VII. Vorrang der Gewinnermittlungsvorschriften (Abs. 2 Satz 6) 133

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. 135 „Nachträgliche Ausgaben“.

Einstweilen frei.

134

VIII. ABC der Verausgabung

135

Absetzung für Abnutzung: s. Anm. 8, 105.

Abtretung: s. Anm. 58.

Aktioption: zum Abflusszeitpunkt von Aufwendungen im Zusammenhang mit Optionsrechten s. Anm. 105.

Angehörige: s. Anm. 27, 34, 62 und 114.

Aufrechnung: s. Anm. 55.

Aufteilung: 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 – I 160/79, EFG 1982, 241, rkr.).

Beispiel: (nach FG Saarl. v. 21.8.1981 – I 160/79, EFG 1982, 241, rkr.): Im Festpreis iHv. 200000 € für den Erwerb eines Grundstücks sind 10000 € Finanzierungskosten enthalten. Im Jahr 01 zahlt der Stpfl. 20000 € auf den Festpreis an, ohne eine Tilgungsbestimmung zu treffen. Nach dem Rechtsgedanken des § 366 Abs. 2 BGB entfallen verhältnismäßig $10000/200000 \times 20000 = 1000$ € auf die sofort abziehbaren Finanzierungskosten.

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

Außergewöhnliche Belastungen: s. Anm. 4, 8, 115; 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 – 1 K 3770/94 E, EFG 1995, 1099, rkr.); zu Bausparverträgen mit Optionstarifen vgl. OFD Hann. v. 22.2.1984, DB 1984, 537.

Bevollmächtigter: s. Anm. 114 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. Die seit 2004 geltende Neuregelung des Abs. 2 Satz 3 ist nach Abs. 2 Satz 4 auf das Damnum nicht anwendbar (s. Anm. 128). 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 – V 219/80, 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. Der BFH bejaht einen Rechtsmissbrauch, wenn zwischen der Zahlung des Damnums und der Auszahlung der Darlehenssumme mehr als ein Monat liegt und die Vorausleistung 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 FinVerw. bei einer Leistung des Damnums innerhalb von drei Monaten vor Auszahlung des Darlehens oder mindestens 30 % 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 % 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 abgeflossen 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 – 2 V 4114/95, EFG 1995, 1098 (1099), rkr.; aA FG Düss. v. 27.10.1989 – 2 K 423/84 F, EFG 1990, 578, aufgehoben durch BFH v. 13.9.1994 – IX R 20/90, BFH/NV 1995, 293; s. auch GLENK in BLÜMICH, § 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 abgeflossen, 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 WK; v. 15.3.1974 – VI R 252/71, BStBl. II 1974, 513, und FG München v. 14.11.1979 – V (IX) 240/74 E, EFG 1980, 389, rkr., für SA, s. auch FinMin. NRW v. 13.9.1989, DSrR 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 allgemeinen 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 ff.).

Erbe: s. „Spende“.

Gesamthandsgemeinschaft: s. Anm. 105.

Geschäftsführung ohne Auftrag: Wird durch einen Dritten als Geschäftsführer ohne Auftrag (§§ 677 ff. BGB) im Interesse und entsprechend dem wirklichen oder mutmaßlichen Willen des Schuldners für diesen eine Verbindlichkeit erfüllt, so sind diese Ausgaben im Zeitpunkt der Begleichung der Schuld abgeflossen und nicht erst im Zeitpunkt der Erstattung dieser Ausgaben durch den Schuldner (FG München v. 14.11.1979 – V (IX) 240/74 E, EFG 1980, 389, rkr.).

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 GLENK in BLÜMICH, § 11 Rn. 110 „Hinterlegung“; aA TRZASKALIK in KSM, § 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. 9.12.2008 – IX B 124/08, BFH/NV 2009, 571; v. 21.10.2005 – IX B 144/05, BFH/NV 2006, 291; 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 – III 113/67, EFG 1970, 164, rkr.; TRZASKALIK in KSM, § 11 Rn. C 59; aA Hess. FG v. 16.6.1983 – IX 376/81, EFG 1984, 64, aufgehoben durch BFH v. 26.1.1988 – IX R 119/83, BStBl. II 1988, 577; JAHN, DStR 1983, 626; GLENK in BLÜMICH, § 11 Rn. 110 „Instandhaltungsrücklage“, der Praktikabilitätsgesichtspunkte anführt; SAUREN, DStR 2006, 2161; zu den Konsequenzen aus der Rspr. s. HORLEMANN, DStZ 1990, 112.

Die Rücklage gehört zu den gemeinschaftlichen Geldern, die der Verwalter nach § 27 Abs. 1 Nr. 6 WEG zu verwalten hat. Erst zum Zeitpunkt der Verausgabung durch den Verwalter steht fest, ob es sich bei den Beträgen um Erhaltungsaufwand oder Herstellungsaufwand handelt. Die zivilrechtl. Rechtsbeziehungen zwischen der Gemeinschaft und den einzelnen Wohnungseigentümern sind für die Frage des Abflusses irrelevant, so dass sich aus der (teilweisen) Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Wohnungseigentümergeinschaft durch § 10 Abs. 6 und 7 WEG seit 2007 keine andere Beurteilung ergibt (BFH v. 9.12.2008 – IX B 124/08, BFH/NV 2009, 571; aA GRÜRMANN, DStR 2009, 2087).

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 berichtet; denn auch in diesem Fall hat der Stpfl. von sich aus alles Erforderliche getan, um den Leistungserfolg herbeizuführen (s. Anm. 117). 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. 105.

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

Nachzahlungen: s. Anm. 80, 117.

Nettolohnvereinbarung: s. § 19 Anm. 106.

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 Pfandrechts bewirkt noch keinen Abfluss (vgl. Anm. 100 „Pfändung/Pfandrecht“).

Private Veräußerungsgeschäfte: zum Abflusszeitpunkt von Aufwendungen im Zusammenhang mit privaten Veräußerungsgeschäften s. Anm. 8, 105.

Rechtsnachfolge: s. „Spende“.

Schaden als Aufwand: s. Anm. 113.

Scheck: s. Anm. 120.

Sonderausgaben: s. Anm. 115.

Sonstige Einkünfte: zum Abflusszeitpunkt von WK s. Anm. 8, 105.

Spende: Eine Spende, die der Erbe zur Erfüllung einer Vermächtniszugewendung an eine gemeinnützige Organisation leistet, ist nicht mehr beim Erblasser abgeflossen, da dessen StPflcht 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. 6.10.2009 – I R 25/09, BFH/NV 2010, 620; 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 – 14 K 82/89 E, 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. 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. 113.

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 – IX 548/88, 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: s. Anm. 117; zum Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten durch VorausZ s. Anm. 130; zur VorausZ von WK DRENSECK, FR 1987, 119; zur VorausZ von Nutzungsentgelten s. Anm. 124 ff.

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 Umfang 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).

