

6. Vereinnahmung und Verausgabung

§ 11

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(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 Absatz 1 Satz 2 und 3 und § 40 Absatz 3 Satz 2. ⁵Die Vorschriften über die Gewinnermittlung (§ 4 Absatz 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 Absatz 1, § 5) bleiben unberührt.

§ 82b EStDV¹ Behandlung größeren Erhaltungsaufwands bei Wohngebäuden

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

(1) ¹Der Steuerpflichtige kann größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die im Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwands nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen, abweichend von § 11 Abs. 2 des Gesetzes auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen. ²Ein Gebäude dient überwiegend Wohnzwecken, wenn die Grundfläche der Wohnzwecken dienenden Räume des Gebäudes mehr als die Hälfte der gesamten Nutzfläche beträgt. ³Zum Gebäude gehörende Garagen sind ohne Rücksicht auf ihre tatsächliche Nutzung als Wohnzwecken dienend zu behandeln, soweit in ihnen nicht mehr als ein Personenkraftwagen für jede in dem Gebäude befindliche Wohnung untergestellt werden kann. ⁴Räume für die Unterstellung weiterer Kraftwagen sind stets als nicht Wohnzwecken dienend zu behandeln.

(2) ¹Wird das Gebäude während des Verteilungszeitraums veräußert, ist der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr der Veräußerung als Werbungskosten abzusetzen. ²Das Gleiche gilt, wenn ein Gebäude in ein Betriebsvermögen eingebracht oder nicht mehr zur Einkunftszielung genutzt wird.

(3) Steht das Gebäude im Eigentum mehrerer Personen, so ist der in Absatz 1 bezeichnete Erhaltungsaufwand von allen Eigentümern auf den gleichen Zeitraum zu verteilen.

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

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

1 Die Vorschrift wird in Teil D. (Anm. 136 ff.) kommentiert.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 11

I. Grundinformation zu § 11	1	V. Verhältnis des § 11 zu anderen Vorschriften	
II. Rechtentwicklung 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

I. Einordnung des Abs. 1 (Zuflussprinzip)	18	j) Zufluss bei Gewinnanteilen einer Kommanditgesellschaft auf Aktien nach §§ 278 bis 290 AktG	63
II. Zufluss von Einnahmen (Abs. 1 Satz 1)		k) Zufluss bei Gewinnanteilen an stiller Gesellschaft	64
1. Objektive Bereicherung (Vermögensmehrung)	27	l) Zufluss von Gewinn- und Vermögensbeteiligungen bei Arbeitnehmern	68
2. Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht		m) Zufluss aufgrund Versorgungszusagen bei Arbeitnehmern . . .	69
a) Herbeiführung des Leistungserfolgs	33	III. Zufluss von regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen (Abs. 1 Satz 2)	
b) Unbeachtlichkeit von Verfügungsbeschränkungen	34	1. Einordnung des Abs. 1 Satz 2	75
c) Rückforderung und Bedingung	35	2. Voraussetzungen der zeitlichen Zuordnung zu einem anderen Kalenderjahr als dem Zuflussjahr	
d) Zuflussfiktionen	36	a) Wiederkehrende Einnahmen . . .	78
3. Einzelne Zuflussformen		b) Zufluss kurze Zeit vor oder nach dem Jahreswechsel	80
a) Barzahlung, Bankverkehr, Wechsel	45	c) Fälligkeit kurz vor oder nach dem Jahreswechsel	81
b) Gutschrift in den Büchern des Schuldners		d) Wirtschaftliche Zugehörigkeit zu einem anderen Kalenderjahr als dem Zuflussjahr	82
aa) Voraussetzungen für den Zufluss	50	3. Rechtsfolge: Zuordnung der Einnahmen zum Kalenderjahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit . . .	85
bb) Interessenlage	51	IV. Verteilung von Entgelten für Nutzungsüberlassungen (Abs. 1 Satz 3)	87
cc) Kenntnis des Steuerpflichtigen	52	V. Zeitliche Zuordnung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (Abs. 1 Satz 4)	88
dd) Zahlungsfähigkeit und Zahlungswilligkeit des Schuldners	53	VI. Vorrang der Gewinnermittlungsvorschriften (Abs. 1 Satz 5)	93
c) Aufrechnung nach §§ 387 ff. BGB	55	VII. ABC der Vereinnahmung	100
d) Novation (Schuldumwandlung)	56		
e) Erlass	57		
f) Abtretung	58		
g) Schuldübernahme	59		
h) Zufluss von Gewinnbeteiligungen	61		
i) Zufluss beim beherrschenden Gesellschafter	62		

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Abflussprinzip

I. Einordnung des Abs. 2 (Abflussprinzip)	105	IV. Verteilung von Entgelten für Nutzungsüberlassungen (Abs. 2 Satz 3)	
II. Abfluss von Ausgaben (Abs. 2 Satz 1)		1. Zweck der Regelung	124
1. Objektive Entreicherung	113	2. Für mehr als fünf Jahre vorausgezählte Nutzungsentgelte	125
2. Verlust wirtschaftlicher Verfügungsmacht	114	3. Rechtsfolge: Verteilung auf den Vorauszahlungszeitraum	126
3. Sonderbehandlung beim Abfluss von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen	115	4. Zeitlicher Geltungsbereich	127
4. Leistungen durch Dritte und an Dritte	116	V. Keine Verteilung beim Damnum (Abs. 2 Satz 4)	128
5. Einzelne Abflussformen	120	VI. Geltung des § 42 AO im Rahmen des Abs. 2 (Abs. 2 Satz 5)	130
III. Abfluss von regelmäßig wiederkehrenden Ausgaben (Abs. 2 Satz 2)	123	VII. Vorrang der Gewinnermittlungsvorschriften (Abs. 2 Satz 6)	133
		VIII. ABC der Verausgabung	135

D. Erläuterungen zu § 82b EStDV:**Behandlung größeren Erhaltungsaufwands bei Wohngebäuden**

I. Allgemeine Erläuterungen zu § 82b EStDV		wiegend Wohnzwecken dienen (Abs. 1 Sätze 1 und 2)	152
1. Grundinformation zu § 82b EStDV	136	3. Garagen (Abs. 1 Sätze 3 und 4)	156
2. Rechtsentwicklung des § 82b EStDV	137	4. Rechtsfolge: Wahlrecht zur Verteilung des Erhaltungsaufwands	157
3. Bedeutung des § 82b EStDV	138	III. Erläuterungen zu § 82b Abs. 2 EStDV: Veräußerung, Einbringung und Aufgabe der Einkunftszielung	
4. Geltungsbereich des § 82b EStDV	139	1. Veräußerung (Abs. 2 Satz 1)	160
5. Verhältnis des § 82b EStDV zu anderen Vorschriften	141	2. Einbringung in ein Betriebsvermögen oder Aufgabe der Einkunftszielung (Abs. 2 Satz 2)	161
II. Erläuterungen zu § 82b Abs. 1 EStDV: Verteilung von größerem Erhaltungsaufwand bei Wohngebäuden		3. Unentgeltliche Rechtsnachfolge	162
1. Größere Aufwendungen für die Erhaltung (Abs. 1 Satz 1)	151	IV. Erläuterungen zu § 82b Abs. 3 EStDV: Einheitliche Verteilung bei mehreren Eigentümern	165
2. Gebäude, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und über-			

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; *Peetz*, Grundsatz der Periodenbesteuerung – Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG zur Periodenabgrenzung, DStZ 2015, 347.

1 I. Grundinformation zu § 11

§ 11 ordnet Einnahmen und Ausgaben dem für die Einkommensbesteuerung maßgeblichen Besteuerungsabschnitt zu, nämlich dem Kj. § 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. Becker*, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, 31; *Popitz*, Einkommensteuer, in Handwörterbuch 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. 9).

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 regelmäßige 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 Sätze 2–4 und Abs. 2 Sätze 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 Einnahmenüberschussrechnung (§ 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 Verausgabung 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 Leis-

tung 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.

StEntlG 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.

JSStG 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 Damnum 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 Sätze 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. 6.5.1977 – VI R 178/75, BStBl. II 1977, 758 [759]; BFH v. 9.7.1992 – IV R 115/90, BStBl. II 1992, 948 [953]; BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756), nämlich für den Bereich der sog. Überschusseinkünfte durch § 8 und § 9 und für den Bereich der Gewinneinkünfte durch § 4 Abs. 3 mit den Begriffen „Betriebseinnahmen“ und „Betriebsausgaben“.

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. 385 ff.). 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 selbständig 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 (so auch *Peetz*, DStZ 2015, 347 [352]). 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. „Zuflussprinzip“). 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 Einnahmenüberschussrechnung 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 land- und forstwirtschaftlichen Betrieben mit Einnahmenüberschussrechnung auf den Zu- und Abfluss im Wj. (idR 1. Juli bis 30. Juni, § 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 galt bis 2011 auch für die Ermittlung der eigenen Einkünfte und Bezüge eines Kindes für die Gewährung von Kindergeld nach § 2 Abs. 2 Satz 2 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; zu Besonderheiten beim WK-Abzug s. Anm. 8).

§ 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. 15.11.1990 – IV R 103/89, BStBl. II 1991, 228; BFH v. 12.11.1997 – XI R 30/97, BFH/NV 1998, 528; vgl. auch BFH v. 17.11.2011 – IV R 2/09, BFH/NV 2012, 1309, Rz. 21).

Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen: Abs. 2 gilt auch für den Abzug von SA (§§ 10 ff., s. § 10 Anm. 19, 40), 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 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015).

Progressionsvorbehalt: Für die in § 32b genannten Einnahmen, die dem ProgrVorb. unterliegen, gilt grds. das Zuflussprinzip nach Abs. 1 (BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756; BFH v. 1.3.2012 – VI R 4/11, BStBl. II 2012, 596, Rz. 14).

2. Persönlicher Geltungsbereich

5

§ 11 gilt in gleicher Weise für unbeschränkt wie für beschränkt Stpfl., bei beschränkt Stpfl. für inländ. Einkünfte iSd. § 49 (BFH v. 28.3.1984 – I R 129/79, BStBl. II 1984, 620 [622]), bei unbeschränkt Stpfl. auch für Einkünfte aus ausländ. Quellen. Beschränkt stpfl. KapGes. können im Gegensatz zu unbeschränkt 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).

Einstweilen frei.

6

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 Sätze 2 und 3, Abs. 2 Sätze 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 land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Betriebs erfolgt auch dann durch GE nach dem BV-Vergleich, 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. 12.2.1980 – VIII R 114/77, BStBl. II 1980, 494; BFH v. 2.10.1984 – VIII R 20/84, BStBl. II 1985, 428; BFH v. 9.9.1986 – VIII R 95/85, BFH/NV 1986, 731; BFH v. 17.4.1997 – VIII R 47/95, BStBl. II 1998, 102 (103); BFH v. 1.4.2008 – IX B 257/07, BFH/NV 2008, 1331; BFH v. 20.7.2010 – IX R 45/09, BStBl. II 2010, 969, Rz. 12; 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); 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 TarifiermäÙigung 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 *Kube/Schomäcker* in *KSM*, § 11 Rz. A 52 [11/2016]), insoweit allerdings auch bei Geltung eines DBA, das diesbezüglich keine Regelungen enthält (betr. 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 aF: Für die Zurechnung der bis zum 31.12.2011 erforderlichen Prüfung der eigenen Einkünfte und Bezüge eines Kindes galt grds. das Zuflussprinzip (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 57/00, BStBl. II 2002, 746 [747]; BFH v. 16.4.2002 – VIII R 76/01, BStBl. II 2002, 525; BFH v. 16.4.2002 – VIII R 96/01, BFH/NV 2002, 1027). Für die Aufteilung der Einkünfte und Bezüge innerhalb eines Kj. war aber auf die wirtschaftliche Zuordnung und damit nicht auf § 11 Abs. 1 abzustellen, denn nach § 32 Abs. 4 Satz 6 aF war maßgeblich, auf welchen Zeitraum die Einkünfte und Bezüge „entfallen“, und nicht, wann sie zufließen.

BFH v. 1.3.2000 – VI R 162/98, BStBl. II 2000, 459 (461) betr. Weihnachts- und Urlaubsgeld; BFH v. 14.5.2002 – VIII R 57/00, BStBl. II 2002, 746 (747 f.): Entlassungsgeld eines Zivildienstleistenden zur Eingliederung in das Berufsleben war dem Zeitraum der folgenden Berufsausbildung zuzurechnen; aA FG Nürnberg v. 21.10.1997 – V 322/97, EFG 1998, 956 (957), rkr.

Abs. 1 galt nicht für die Berechnung der eigenen Einkünfte des Kindes, wenn die Einkünfte nach § 4 Abs. 1 und § 5 ermittelt wurden (BFH v. 22.12.2011 – III R 69/09, BStBl. II 2012, 888, Rz. 11 f. zu einem Veräußerungsgewinn iSv. § 16).

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. 1001 und 1100). Für die Berücksichtigung der Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von nicht abnutzbaren WG des AV (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. 521 ff. mwN).

Verteilung bestimmter Erhaltungsaufwendungen: Dafür finden sich Sondervorschriften in §§ 11a, 11b (s. § 11a Anm. 1) und §§ 82a Abs. 3, 82b EStDV (s. Anm. 141).

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 der zur alten Rechtslage ergangenen Rspr. des BFH (BFH v. 3.6.1992 – X R 91/90, BStBl. II 1992, 1017; BFH v. 25.2.2009 – IX R 33/07, BFH/NV 2009, 1252; BFH v. 18.8.2015 – I R 38/12, BFH/NV 2016, 378, Rz. 23 ff.) 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. *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 22 Rz. 143, 146; s. auch § 22 Anm. 398), so dass der von der bisherigen Rspr. vorgenommene Systembruch nicht mehr gerechtfertigt erscheint.

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; WKAbzug im Jahr des Zuflusses). § 23 Abs. 3 Satz 7 enthält ebenfalls ein Verlustausgleichsverbot; der dort durch das StEntlG 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.

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. 425 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. 24.9.1985 – IX R 2/80, BStBl. II 1986, 284 [286]; BFH v. 7.11.2001 – XI R 24/01, BStBl. II 2002, 351 [352]; BFH v. 11.11.2009 – IX R 1/09, BStBl. II 2010, 746; 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.

Gestaltungsmissbrauch: Ein Missbrauch von rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO setzt tatbestandsmäßig voraus, dass der Stpfl. eine zivilrechtl. Gestaltung wählt, die zur Erreichung des erstrebten wirtschaftlichen Ziels unangemessen ist und dass zweitens diese Gestaltung und ihre stl. Folgen vom Steuergesetz als Umgehung der strechtl. 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).

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

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 besteuert; vielmehr wird der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt der einschlägigen Steuerrechtsnorm unterworfen, deren Umgehung versucht wurde bzw. wird dem Stpfl. 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; *Grafte*, 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 *Tipke/Söhn* (Hrsg.), Gedächtnisschrift Christoph Trzaskalik, Köln 2005, 311; *Offerhaus*, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Zuflussprinzip, StuW 2006, 317.

I. Einordnung des Abs. 1 (Zuflussprinzip)

18

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.

Der Stpl. muss die folgenden Voraussetzungen des Zufließens in seiner Person verwirklichen:

- objektive Bereicherung durch eine Vermögensverschiebung (von außen) auf den Stpl. (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 einer 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 Gesellschaften s. Anm. 62.

Zufluss als Element des Einnahmebegriffs: Das Zufließen im Sinne 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. 114), 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 Steuerpflichtige als Steuersubjekt: Wenn § 11 Abs. 1 vom „Steuerpflichtigen“ spricht, meint er damit das den Steuertatbestand der Einkünfteerzielung ver-

wirklichende 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 PersGes. 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; BFH 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-Gesellschaften 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 „Bruchteilsgemeinschaft“ Rz. 2 [10/2018]). Ansonsten liegt Zufluss nur beim Zahlungsempfänger vor, da bloße Ansprüche der übrigen Gemeinschaftler (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 BFH 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; *Kube/Schomäcker in KSM*, § 11 Rz. B 16 (11/2016).

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.). 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).

Einstweilen frei.

19–26

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

1. Objektive Bereicherung (Vermögensmehrung)

27

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

BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39 (40); BFH v. 7.12.1984 – VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164 (166); BFH 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. 35). 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. 15.1.1980 – VIII R 154/78, BStBl. II 1980, 350; BFH v. 7.9.1995 – III R 24/91, BFH/NV 1996, 320 [321]). So sind Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten stl. nur anzuerkennen, wenn sie eindeutig und ernstlich vereinbart sind und entsprechend der Vereinbarung tatsächlich vollzogen werden (BFH v. 27.11.1989 – GrS 1/88, BStBl. II 1990, 160; BFH v. 4.9.1997 – IV B 110/96, BFH/NV 1998, 202). Allerdings darf die Nichtanerkennung nicht allein darauf gestützt werden, dass die Einkünfte des ArbN-Ehegatten 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]); zur dreistufigen Prüfung bei Darlehensverträgen zwischen Angehörigen s. BFH v. 22.10.2013 – X R 26/11, BStBl. II 2014, 374, Rz. 36 ff.

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 Bevollmächtigtem 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; BFH v. 10.12.1985 – VIII R 15/83, BStBl. II 1986, 342; s. auch § 19 Anm. 123). Bei Zukunftsversicherungsleistungen (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. 116).

Für den Zufluss von Arzthonoraren ist zu differenzieren:

- *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, DStRE 2009, 1289, rkr.; *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 11 Rz. 50 „Arzthonorar“; *Pust in LBP*, § 11 Anh. 1 „Arzthonorar“ Rz. 1 (10/2018); OFD Frankfurt v. 3.3.2004 – S 2226 A - 86 - St 216, ESt-Kartei Hessen § 11, Karte 1, Rz. 1.

- **Kassenärztliche Vereinigung:** Erfolgt dagegen der Einzug der Honorare durch die Kassenärztliche Vereinigung, liegt ein Zufluss erst mit der Überweisung an den Arzt vor, denn dem Arzt steht der Vergütungsanspruch nur gegenüber der Vereinigung zu (BFH v. 20.2.1964 – IV 4/61 U, BStBl. II 1964, 329; OFD Frankfurt v. 13.10.1989, DStR 1990, 148). Die Kassenärztliche Vereinigung vereinbart 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 sog. 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.

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

BFH v. 13.10.1989 – III R 30–31/85, BStBl. II 1990, 287 (289); BFH v. 1.10.1993 – III R 32/92, BStBl. II 1994, 179 (182); BFH v. 30.7.1997 – I R 11/96, BFH/NV 1998, 308; BFH v. 14.12.1999 – IX R 69/98, BStBl. II 2000, 197 (198); BFH v. 2.12.2014 – VIII R 2/12, BStBl. II 2015, 333, Rz. 19; *Martini in Blümich*, § 11 Rz. 23 (11/2020); *Kramer in B/B*, § 11 Rz. 30 (11/2020); *Kube/Schomäcker in KSM*, § 11 Rz. B 21 (11/2016).

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. 30.1.1975 – IV R 190/71, BStBl. II 1975, 776, mit Anm. *Rasenack*, FR 1976, 306; BFH v. 1.3.1977 – VIII R 106/74, BStBl. II 1977, 545; BFH v. 29.4.1982 – IV R 95/79, BStBl. II 1982, 593; BFH v. 4.5.2006 – VI R 17/03, BStBl. II 2006, 830; BFH v. 4.5.2006 – VI R 19/03, BStBl. II 2006, 832; BFH v. 29.1.2009 – VI R 12/06, BFH/NV 2009, 1105; BFH v. 10.8.2010 – VI R 1/08, BStBl. II 2010, 1074, Rz. 14; BFH v. 14.4.2016 – VI R 13/14, BStBl. II 2016, 778, Rz. 16; Nds. FG v. 15.1.2015 – 14 K 91/13, EFG 2015, 957, bestätigt durch BFH v. 28.4.2016 – VI R 18/15, BStBl. II 2016, 898; v. 26.8.2020 – VI R 6/18, Juris, Rz. 39.

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. 2.11.1962 – VI 284/61 S, BStBl. III 1963, 96; BFH v. 1.3.1972 – I R 214/70, BStBl. II 1972, 591 (593); BFH v. 29.6.2000 – XI B 10/00, BFH/NV 2000, 1469 (1470); 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, betr. Versorgungszusage.

2. Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht

a) Herbeiführung des Leistungserfolgs

33

Der Stpfl. muss über den Gegenstand des Zuflusses tatsächlich die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangen.

BFH v. 30.1.1975 – IV R 190/71, BStBl. II 1975, 776; BFH v. 14.2.1984 – VIII R 221/80, BStBl. II 1984, 480 (482); BFH v. 18.12.2001 – IX R 74/98, BFH/NV 2002, 643; BFH v. 1.2.2007 – VI R 73/04, BFH/NV 2007, 896; BFH v. 12.4.2007 – VI R 89/04, BStBl. II 2007, 719; BFH v. 5.7.2007 – VI R 47/02, BFH/NV 2007, 1876; BFH v. 30.9.2008 – VI R 67/05, BStBl. II 2009, 282; BFH v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385; BFH v. 30.6.2011 – VI R 37/09, BStBl. II 2011, 923, Rz. 11.

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. 10.12.1985 – VIII R 15/83, BStBl. II 1986, 342 (343), mwN; BFH v. 21.7.1987 – VIII R 211/82, BFH/NV 1988, 224; BFH v. 13.10.1987 – VIII R 156/84, BStBl. II 1988, 252 (257); BFH v. 9.11.1999 – VIII B 96/99, BFH/NV 2000, 473; BFH v. 12.4.2007 – VI R 6/02, BStBl. II 2007, 581; BFH v. 5.7.2007 – VI R 47/02, BFH/NV 2007, 1876; BFH v. 5.11.2013 – VIII R 20/11, BStBl. II 2014, 275, Rz. 22.

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). 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. 30.10.1980 – IV R 97/78, BStBl. II 1981, 305; BFH v. 11.5.1999 – VIII R 70/95, BFH/NV 2000, 18 (20); BFH v. 19.6.2007 – VIII R 63/03, BFH/NV 2008, 194; BFH v. 28.10.2008 – VIII R 36/04, BStBl. II 2009, 160; BFH v. 11.11.2009 – IX R 1/09, BStBl. II 2010, 389; BFH v. 11.2.2010 – VI R 47/08, BFH/NV 2010, 1094, Rz. 12; BFH v. 11.2.2014 – VIII R 25/12, BStBl. II 2014, 461, Rz. 24.

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 Einnahmegriff 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]). Zum Verzicht bei Optionsrechten s. Anm. 68. Kein Zufluss liegt vor, wenn der Stpfl. seinen Schuldner beerbt und seine Forderung – infolge Konfusion – untergeht (FG Düss. v. 29.6.1964 – VII 48/63, EFG 1965, 6, rkr.; aA FG Nürnberg. v. 5.11.1993 – VI 215/90, nv., rkr., betr. Erlöschen einer Tantiemeforderung durch unentgeltlichen Betriebsübergang).

Fälligkeit: Auf die Fälligkeit der Schuld kommt es nicht an (*Kube/Schomäcker* in KSM, § 11 Rz. B 1 f. [11/2016]). 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]). 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. Zur Bedeutung der Fälligkeit für den Zufluss beim beherrschenden Gesellschafter s. Anm. 62.

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, Dividenden usw.) erst im Jahr der Zahlung beim Gläubiger zugeflossen. Anders ist es nur bei regelmäßig wiederkehrenden Leistungen gem. Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 85). 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; BFH 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 Einnahmenüberschussrechnung zum BV-Vergleich entstehende Übergangsgewinn auf drei Jahre verteilt werden (R 4.6 Abs. 1 Satz 2 EStR 2019).

Sachleistungen: Für als geldwerte Vorteile (§ 8 Abs. 1 und 2) anzusehende Sachleistungen kommt es für den Zufluss auf den Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an. Maßgeblich ist, wann nach der Vereinbarung Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten auf den Erwerber übergehen (BFH v. 2.10.1987 – VI R 65/84, BFH/NV 1988, 86; BFH 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. 10.11.1989 – VI R 155/85, BFH/NV 1990, 290 [291]; BFH v. 23.3.1994 – VIII B 50/93, BFH/NV 1994, 786 [788]; BFH v. 17.11.2011 – IV R 2/09, BFH/NV 2012, 1309, Rz. 21).

► **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 (RFH v. 9.10.1929, RStBl. 1929, 617; RFH v. 7.4.1930, RStBl. 1930, 378; BFH v. 31.7.1964 – VI 221/62, HFR 1965, 204 [205]).

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). Zum Zufluss einer stillen Beteiligung als Sachbezug s. Anm. 68; zum Zufluss bei Kundenbindungsprogrammen (zB „Miles & More“ oder „Payback“) s. Lühn, BB 2007, 2713.

Nutzungsrechte: 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 Sunder-Plassmann, StuW 1989, 79), bei Gewährung eines Nießbrauchsrechts fortlaufend in Höhe des jeweiligen Nutzungswerts der Wohnung (BFH v. 26.5.1993 – VI R 118/92, BStBl. II 1993, 686). Die bloße Nutzungsmöglichkeit kann ausreichen (BFH v. 16.12.1992 – I R 32/92, BStBl. II 1993, 399 [402]). Ist das Nutzungsrecht dagegen in einem Wertpapier verbrieft, liegt Zufluss bereits mit Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an dem Papier 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). Für die Frage, ob bereits mit Übergabe eines Gutscheins ein Zufluss erfolgt, ist ebenfalls darauf abzustellen, ob der Gutschein ein Wertpapier darstellt, das den Anspruch verbrieft (dann Zufluss bereits mit Übergabe, vgl. auch Sächs. FG v. 19.1.2018 – 3 K 511/17, EFG 2018, 1259, rkr. zu Tankgutscheinen) oder lediglich einen Anspruch gegen den Aussteller verkörpert (dann Zufluss erst mit Einlösung, BFH v. 21.8.2012 – IX R 55/10, BFH/NV 2013, 354, Rz. 15 zu Hotelgutscheinen).

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. 23.4.1980 – VIII R 156/75, BStBl. II 1980, 643; BFH v. 14.5.1982 – VI R 124/77, BStBl. II 1982, 469; BFH v. 16.11.1984 – VI R 39/80, BStBl. II 1985, 136; BFH v. 7.4.1988 – VI R 47/88, BStBl. II 1989, 608; BFH v. 12.4.2007 – VI R 6/02, BStBl. II 2007, 581; BFH v. 5.7.2007 – VI R 47/02, BFH/NV 2007, 1876.

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]; BFH v. 28.9.2011 – VIII R 10/08, BStBl. II 2012, 315, Rz. 23). 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: Siehe Anm. 68.

35 c) Rückforderung und Bedingung

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. 30.7.1997 – I R 11/96, BFH/NV 1998, 308; BFH v. 13.10.1989 – II R 30–31/85, BStBl. II 1990, 287 [289]; BFH v. 30.9.2008 – VI R 67/05, BStBl. II 2009, 282; s. § 8 Anm. 17). 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. 29.4.1982 – IV R 95/79, BStBl. II 1982, 593, mit Anm. *Offerhaus*, StBp. 1982, 230; BFH v. 13.10.1989 – III R 30–31/85, BStBl. II 1990, 278 (289); BFH v. 5.9.2001 – I R 60/00, 61/00, BFH/NV 2002, 222; BFH v. 2.12.2014 – VIII R 2/12, BStBl. II 2015, 333, Rz. 19; *Kubel/Schomäcker* in KSM, § 11 Rz. B 21 (11/2016); *Pust* in LBP, § 11 Rz. 27 (10/2018); 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. 29.4.1982 – IV R 95/79, BStBl. II 1982, 593; BFH v. 30.9.2008 – VI R 67/05, BStBl. II 2009, 282), 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. 18.6.1980 – I R 72/76, BStBl. II 1980, 741, betr. Erfolgsprämie; BFH v. 2.3.1993 – VIII R 13/91, BStBl. II 1993, 602 [603], betr. Zinsgarantie unter der Voraussetzung der Beendigung der Kapitalanlage).

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* (in 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. 13.12.1963 – VI 22/61 S, BStBl. III 1964, 184; BFH v. 4.5.2006 – VI R 17/03, BStBl. II 2006, 830, betr. Rückzahlung überzahlten Arbeitslohns; BFH v. 4.5.2006 – VI R 19/03, BStBl. II 2006, 832, betr. Rückzahlung überzahlter Krankenbezüge; BFH v. 4.5.2006 – VI R 33/03, BStBl. II 2006, 911, betr. Rückzahlung einer Abfindung; BFH v. 2.12.2014 – VIII R 2/12, BStBl. II 2015, 333, Rz. 19, betr. auflösend bedingte Vorabausschüttung; FG Nürnberg v. 8.8.1980 – III 335/77, EFG 1981, 86, rkr.; Loose in *Tipke/Kruse*, § 175 AO Rz. 30 (10/2020); aA *Judeich*, BB 1961, 673; FG Münster v. 6.11.1968 – V 780, 781/67 L, EFG 1969, 124, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 19.12.2002 – 4 K 2257/01, EFG 2003, 623 (624), aufgehoben 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 KapErtrSt (s. Anm. 7, 62).

Einnahmefiktionen: Bei fiktiven Einnahmen muss zugleich auch der Zufluss fingiert werden (vgl. BFH v. 22.9.1994 – IX R 47/89, BFH/NV 1995, 294 [295], zum Zufluss eines Zinsvorteils bei Gewährung eines zinslosen 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. 3.2.1971 – I R 51/66, BStBl. II 1971, 408; BFH v. 20.5.2005 – VIII B 121/04, BFH/NV 2005, 1776; *Brezing*, StBp. 1974, 25; *Graffe*, 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 (BFH v. 21.8.2012 – IX R 55/10, BFH/NV 2013, 354, Rz. 12). 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 Erg. 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 Walter in *Frotscher/Geurts*, § 11 Rz. 70 „Überweisung“ (4/2019).

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. 30.10.1980 – IV R 97/78, BStBl. II 1981, 305; BFH v. 24.9.1985 – IX R 2/80, BStBl. II 1986, 284; BFH v. 18.9.1986 – VI R 185/81, BFH/NV 1987, 162 (163); BFH v. 22.7.1997 – VIII R 13/96, BStBl. II 1997, 767; BFH v. 20.3.2001 – IX R 97/97, BStBl. II 2001, 482 (483); BFH v. 28.10.2008 – VIII R 36/04, BStBl. II 2009, 190; Krüger in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 11 Rz. 50 „Scheck“; Pust in LBP, § 11 Anh. 1 „Scheck“ Rz. 3f. (10/2018); Apitz, FR 1985, 290; Seiler in Kirchhof, 19. Aufl. 2020, § 11 Rz. 22; Martini in Blümich, § 11 Rz. 87 f. (11/2020).

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 (so auch Kube/Schomäcker in KSM, § 11 Rz. D 1 „Scheck“ [11/2016]). Wird ein Scheck, dessen Einlösung bei Entgegennahme möglich war, vom Schecknehmer nicht eingelöst (wegen Verlustes des Schecks) oder kann er ihn infolge zu später Vorlage nicht einlösen (weil die Deckung zwischenzeitlich entfallen ist), so liegt dennoch ein Zufluss vor. Die einmal erlangte Verfügungsmacht wird von nachträglich eintretenden Umständen nicht berührt (s. Anm. 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 bzw. die

Eingabe der PIN 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 (§ 676h BGB) zu (so auch *Martini* in *Blümich*, § 11 Rz. 91 [11/2020]; *Pust* in *LBP*, § 11 Anh. 1 „Kreditkarte“ [10/2018]).

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. 1.7.1952 – 137/52 S, *BStBl.* III 1952, 205; BFH v. 5.5.1971 – I R 166/69, *BStBl.* II 1971, 624). 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]).

Einstweilen frei.

46–49

b) Gutschrift in den Büchern des Schuldners

Schrifttum: *Falkenroth*, Steuerpflicht vor Auszahlung des Arbeitslohns, *DB* 1954, 264; *Giloy*, 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; *Portner*, Steuerliche Behandlung von Zeitwertkonten-Modellen, *DStR* 2009, 1838; *Wolff-Diepenbrock*, Einnahmen und Schneeballsystem – Überlegungen zur Forderung als Gegenstand einer Einnahme gemäß § 8 EStG, in *Mellinghoff/Schön/Viskorf* (Hrsg.), *Steuerrecht im Rechtsstaat*, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 897; *Graefe*, Zeitwertkonten und Zuflußprinzip bei Organen von Kapitalgesellschaften – zum aktuellen Stand der Rechtsprechung, *DStR* 2017, 2199; *Blaurock*, Handbuch Stille Gesellschaft, Köln, 9. Aufl. 2020; *Meurs*, Zeitwertkonten in Zeiten von COVID-19, *DB* 2021, 311.

aa) Voraussetzungen für den Zufluss

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. 9.4.1968 – IV 267/64, BStBl. II 1968, 525; BFH v. 22.11.1974 – VI R 138/72, BStBl. II 1975, 350; BFH v. 14.5.1982 – VI R 124/77, BStBl. II 1982, 469; BFH v. 14.2.1984 – VIII R 221/80, BStBl. II 1984, 480 (482), Kontokorrentkonto; BFH v. 24.1.1990 – I R 55/85, BStBl. II 1991, 147 (148); BFH v. 2.3.1993 – VIII R 13/91, BStBl. II 1993, 602 (603); BFH v. 18.12.2001 – IX R 74/98, BFH/NV 2002, 643; BFH v. 19.6.2007 – VIII R 63/03, BFH/NV 2008, 194; BFH v. 11.2.2010 – VI R 47/08, BFH/NV 2010, 1094; BFH v. 30.11.2010 – VIII R 40/08, BFH/NV 2011, 592, Rz. 17; BFH v. 11.2.2014 – VIII R 25/12, BStBl. II 2014, 461, Rz. 24; 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. 11.7.1973 – I R 144/71, BStBl. II 1973, 806; BFH v. 6.4.2000 – IV R 56/99, BFH/NV 2000, 1191 [1192]; so auch *Beater*, StuW 1996, 12 [17f.]). 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).

51 bb) Interessenlage

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. 14.5.1982 – VI R 124/77, BStBl. II 1982, 469 [473]; BFH v. 24.3.1993 – X R 55/91, BStBl. II 1993, 499 [500]). Neben der äußeren Form der Vertragsgestaltung kommt es nach der Rspr. auf Verzinsung und Fälligkeit der Vergütung an (BFH v. 12.11.1997 – XI R 30/97, BStBl. II 1998, 252 [253]; BFH v. 11.2.2010 – VI R 47/08, BFH/NV 2010, 1094).

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]; BFH v. 7.12.1999 – VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825 [826]; BFH 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.

Zeitwertkonten: Bei Zeitwertkonten bzw. Wertguthabenkonten vereinbaren ArbG und ArbN, dass der ArbN künftig fällig werdenden Arbeitslohn nicht sofort ausbezahlt erhält, sondern dieser Arbeitslohn in den Büchern des ArbG nur betragsmäßig erfasst wird, um ihn im Zusammenhang mit einer vollen oder teilweisen Frei-

stellung von der Arbeitsleistung während des noch fortbestehenden Dienstverhältnisses auszusahlen. Erst die Auszahlung des Guthabens während der Freistellung löst Zufluss von Arbeitslohn aus (BFH v. 22.2.2018 – VI R 17/16, BStBl. II 2019, 496, Rz. 34 ff.; BFH v. 4.9.2019 – VI R 39/17, BFH/NV 2020, 97, Rz. 17; FG Düss. v. 21.3.2012 – 4 K 2834/11, EFG 2012, 1400, aufgehoben durch BFH v. 27.2.2014 – VI R 26/12, BFH/NV 2014, 1372; BMF v. 17.6.2009 – IV C 5 - S 2332/07/0004, BStBl. I 2009, 1286; *Portner*, DStR 2009, 1838; *Meurs*, DB 2021, 311). Hat der ArbN allerdings die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Zeitwertkonto erlangt, weil er jederzeitige Auszahlung verlangen kann, liegt bereits mit der Gutschrift Zufluss vor (FG Münster v. 24.3.2011 – 8 K 3696/10 E, EFG 2011, 1712, rkr.; *Martini* in *Blümich*, § 11 Rz. 160 „Zeitwertkonto“ [11/2020]; *Kubel/Schomäcker* in *KSM*, § 11 Rz. D 1 „Arbeitszeitkonten“ [11/2016]). Inzwischen ist geklärt, dass diese Grundsätze jedenfalls auch für solche Geschäftsführer einer GmbH gelten, die keine beherrschende Gesellschafterstellung innehaben (BFH v. 22.2.2018 – VI R 17/16, BStBl. II 2019, 496, Rz. 42 ff.; BFH v. 4.9.2019 – VI R 39/17, BFH/NV 2020, 97, Rz. 17, jeweils zu Fremd- Geschäftsführern; FG Berlin-Brandenb. v. 14.11.2017 – 9 K 9235/15, EFG 2018, 190, Az. BFH VI R 55/17 zurückgenommen; Nds. FG v. 16.2.2012 – 14 K 202/11, EFG 2012, 1397, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 27.2.2014 – VI R 19/12, BFH/NV 2014, 1370, jeweils zu Minderheits-GesGf.). Dem hat sich die FinVerw. angeschlossen, geht aber bei beherrschenden GesGf. davon aus, dass bereits die Gutschrift auf dem Zeitwertkonto zum Zufluss einer vGA führt (BMF v. 8.8.2019 – IV C 5 - S 2332/07/0004:004, BStBl. I 2019, 874). Demgegenüber stellt die finanzgerichtliche Rspr. beherrschende Gesellschafter insoweit übrigen ArbN gleich (Hess. FG v. 19.1.2012 – 1 K 250/11, EFG 2012, 1243, rkr., Rev. als unzulässig abgewiesen durch BFH v. 8.11.2012 – VI R 25/12, BFH/NV 2013, 235; FG Münster v. 13.3.2013 – 12 K 3812/10, EFG 2013, 1026, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 27.2.2014 – VI R 23/13, BStBl. II 2014, 894; so auch *Martini* in *Blümich*, § 11 Rz. 160 „Zeitwertkonto“ [11/2020]; *Kubel/Schomäcker* in *KSM*, § 11 Rz. D 1 „Arbeitszeitkonten“ [11/2016]). Eine höchstrichterliche Klärung steht hierzu noch aus. **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).

cc) Kenntnis des Steuerpflichtigen

52

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. Dezember (vgl. BFH v. 16.3.2010 – VIII R 4/07, BStBl. II 2014, 147, Rz. 29).

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. 13.5.1964 – VI 265/62, StRK EStG (bis 1974) § 11 R. 55; BFH v. 21.7.1987 – VIII R 211/82, BFH/NV 1988, 224 (225); BFH v. 9.11.1999 – VIII B 96/99, BFH/NV 2000, 473; BFH v. 19.6.2007 – VIII R 63/03, BFH/NV 2008, 194; BFH v. 11.2.2010 – VI R 47/08, BFH/NV 2010, 1094; FG Hamb. v. 30.6.1972 – III 10/72, EFG 1973, 17, rkr.; *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 – I 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. 22.7.1997 – VIII R 57/95, BStBl. II 1997, 755 (758 ff.); BFH v. 7.10.1997 – VIII R 40/97, BFH/NV 1998, 958; BFH v. 10.7.2001 – VIII R 35/00, BStBl. II 2001, 646 (648 ff.); BFH v. 18.7.2001 – VIII B 25/01, BFH/NV 2001, 1119 (1120 ff.); BFH v. 19.6.2007 – VIII R 63/03, BFH/NV 2008, 194; BFH v. 28.10.2008 – VIII R 36/04, BStBl. II 2009, 190; BFH v. 16.3.2010 – VIII R 4/07, BFH/NV 2010, 1527, Rz. 23; BFH v. 2.9.2010 – VIII B 261/09, BFH/NV 2011, 28, Rz. 2; BFH v. 11.2.2014 – VIII R 25/12, BStBl. II 2014, 461; BFH v. 2.4.2014 – VIII R 38/13, BStBl. II 2014, 698; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 41/13, BFH/NV 2015, 187; *Blaurock*, Handbuch Stille Gesellschaft, 9. Aufl. 2020, Rz. 22.190 f.; 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; 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. Demgegenüber liegt kein Zufluss vor, wenn dem Gläubiger mitgeteilte Wertzuwächse nicht als Gutschriften ohne weiteres Zutun des Schuldners zur Verfügung gestanden haben, sondern nur voraussichtliche Rückkaufwerte mitgeteilt werden, die noch einer Kündigung der Beteiligung durch den Gläubiger bedurft hätten (FG Düss. v. 13.2.2013 – 7 V 235/13 E (A), BB 2013, 726, rkr.).

Offengelassen 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. 16.9.2007 – VIII R 63/03, BFH/NV 2008, 194; BFH v.

28.10.2008 – VIII R 36/04, BStBl. II 2009, 190; BFH v. 16.3.2010 – VIII R 4/07, BFH/NV 2010, 1527, Rz. 28; BFH v. 11.2.2014 – VIII R 25/12, BStBl. II 2014, 461, Rz. 27).

Vom Zufluss dem Grunde nach zu unterscheiden ist die Frage, in welcher Höhe den Anlegern in Fällen betrügerischer Schneeballsysteme Kapitalerträge zufließen. Die jeweils zugeflossene Rendite muss zum Zuflusszeitpunkt bewertet werden, wobei im Einzelfall eine Wertlosigkeit angenommen werden kann (s. hierzu *Wolff-Diepenbrock*, FS Spindler, 2011, 897 [911 f.]; FG Saarl. v. 12.10.2011 – 1 V 1266/11, EFG 2011, 2147, rkr., die eine generelle Wertlosigkeit der Forderungen annehmen und deshalb eine Besteuerung durch Gutschrift bzw. Novation zugeflossener Renditen in betrügerischen Schneeballsystemen verneinen).

- ▶ **Zahlungsfähigkeit:** 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 zutr. keinen Zufluss an (BFH v. 30.10.2001 – VIII R 15/01, BStBl. II 2002, 138 [142]).
- ▶ **Zahlungswilligkeit:** An der Zahlungswilligkeit des Schuldners kann es fehlen, wenn er auf einen Auszahlungswunsch des Anlegers hin eine sofortige Auszahlung ablehnt und stattdessen über anderweitige Zahlungsmodalitäten verhandelt oder dem Auszahlungswunsch des Anlegers nur schleppend oder überhaupt nicht nachkommt (BFH v. 2.4.2014 – VIII R 38/13, BStBl. II 2014, 698, Rz. 45). Zahlungsunwilligkeit ist jedoch nicht anzunehmen, wenn der Schuldner dem Anleger die Wiederanlage nahelegt, um den Zusammenbruch des Schneeballsystems zu verhindern, die vom Anleger angeforderten Teilbeträge jedoch auszahlt (BFH v. 11.2.2014 – VIII R 25/12, BStBl. II 2014, 461, Rz. 35). 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.

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 est-rechtl. unbeachtlich.

BFH v. 19.4.1977 – VIII R 119/75, BStBl. II 1977, 601 (603); BFH v. 25.10.1994 – VIII R 79/91, BStBl. II 1995, 121 (126); BFH v. 2.5.2007 – VI B 139/06, BFH/NV 2007, 1315; 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); *Martini in Blümich*, § 11 Rz. 97 (11/2020).

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; *Kube/Schomäcker* in *KSM*, § 11 Rz. D 1 „Aufrechnung“ (11/2016); 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]). Vorsteuererstattungsbeiträge sind im Jahr des tatsächlichen Zuflusses zu erfassen. Mindert sich der Vorsteuererstattungsanspruch durch Verrechnung mit zu zahlenden USt-Beträgen, liegt insoweit ein Zufluss im Zeitpunkt der USt-Festsetzung vor (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 dem Grundsatz der Vertragsfreiheit (*Grüneberg* in *Palandt*, 80. Aufl. 2021, § 311 BGB Rz. 8). Eine den Zufluss begründende Verfügung über die bisherige Schuld kann nur angenommen werden, wenn sich der Vorgang als Abkürzung des Zahlungswegs darstellt, er also so zu behandeln ist, als hätte der Schuldner die Altschuld durch tatsächliche Zahlung beglichen und der Gläubiger den vereinnahmten Betrag aufgrund eines neuen Verpflichtungsgrundes dem Schuldner sofort wieder zur Verfügung gestellt (BFH v. 10.7.2001 – VIII R 35/00, BStBl. II 2001, 646; BFH v. 11.2.2014 – VIII R 25/12, BStBl. II 2014, 461, Rz. 25; BFH v. 16.9.2014 – VIII R 15/13, BStBl. II 2015, 468, Rz. 27). 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). Die Voraussetzungen einer Novation sind nicht gegeben, wenn keine Vereinbarung über eine Änderung des Schuldgrundes getroffen wird (BFH v. 16.9.2014 – VIII R 15/13, BStBl. II 2015, 468, Rz. 28) oder wenn bei einer Vertragsänderung vor Fälligkeit eine Zahlungspflicht gar nicht erst entsteht (BFH v. 27.9.2016 – VIII R 66/13, BStBl. II 2017, 626, Rz. 54). 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. 14.2.1984 – VIII R 221/80, BStBl. II 1984, 480 (483); BFH v. 21.7.1987 – VIII R 211/82, BFH/NV 1988, 224; BFH v. 30.10.2001 – VIII R 15/01, BStBl. II 2002, 138 (141);

BFH v. 19.6.2007 – VIII R 63/03, BFH/NV 2008, 194; BFH v. 16.3.2010 – VIII R 4/07, BFH/NV 2010, 1527, Rz. 28; BFH v. 9.1.2013 – X B 19/12, BFH/NV 2013, 405, Rz. 28.

Die Novation stellt eine Abkürzung des Leistungsweges durch Verrechnung dar (BFH v. 7.12.1999 – VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825 [826]). Für den Zufluss reicht es aus, wenn der Gläubiger in Kenntnis der schlechten finanziellen Situation des Schuldners in die Novation einwilligt (BFH v. 14.2.1984 – VIII R 221/80, BStBl. II 1984, 480; offengelassen: BFH v. 21.7.1987 – VIII R 211/82, BFH/NV 1988, 224 [225]). Es kann aber auch eine modifizierte Stundung gegeben sein, bei der der Gläubiger auf sofortige Zahlung verzichtet unter der Bedingung, dass der geschuldete Betrag rentierlich im Betrieb des Schuldners verbleibt.

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; *Martini in Blümich*, § 11 Rz. 111 (11/2020); 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

Der Erlass bewirkt das 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. 30.7.1993 – VI R 87/92, BStBl. II 1993, 884, betr. Mitarbeiter eines Bistums; BFH v. 25.11.1993 – VI R 115/92, BStBl. II 1994, 424, betr. DRK-Schwes-tern), ein Freiberufler eine Honorarabrechnung unterlässt (FG Ba.-Württ. v. 21.12.1953 – III 437–441/52, EFG 1954, 123, rkr.), Eltern zugunsten ihres Sohnes auf Al-ternteiler-Leistungen aus einer Hofübernahme verzichten (Nds. FG v. 14.10.1992 – IX 520/88, EFG 1994, 209 [210], rkr.) oder Darlehenszinsen erlassen werden.

FG Düss. v. 29.4.1965 – II 146/64 E, 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. 12.3.1970 – IV R 39/69, BStBl. II 1970, 518; BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 11 Rz. 50 „Verzicht“; s. auch FG Hamb. v. 10.8.1984 – VII 14/84, 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 zu- grunde, kann hierin eine den Zufluss begründende Verfügung über die Lohnforde- rung zu sehen sein (vgl. BFH v. 30.7.1993 – VI R 87/92, BStBl. II 1993, 884; FG Münster v. 16.9.2015 – 7 K 2113/13 L, EFG 2015, 2073, rkr.). Verzichtet der be- herrschende Gesellschafter einer KapGes. auf einen ihm gegenüber der Gesell- schaft 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]; BFH v. 15.6.2016 – VI R 6/13, BFH/NV 2016, 1509, Rz. 22; krit. *Hoffmann*, DB 1998, 1983, mwN). Ein vor Entstehen der Forderung bewirkter Verzicht – etwa auf zugesagte Sondervergütungen, die schon seit mehreren Jahren nicht mehr ausbezahlt wurden – führt nicht zu einer verdeckten Einlage und damit nicht zu einem Zufluss (BFH v. 15.5.2013 – VI R 24/12, BStBl. II 2014, 495, Rz. 14; dazu BMF v. 12.5.2014 – IV C 2 - S 2743/12/10001, BStBl. I 2014, 860). Bei einem bloß vorübergehenden Verzicht des Gesellschafters auf eine Forderung kann der Zufluss eines zinslosen Gesellschafterdarlehens und die Nutzungseinlage der Zinsen anzunehmen sein (BFH v. 20.12.2011 – VIII B 46/11, BFH/NV 2012, 597, Rz. 2).

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. 7.12.1984 – VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164 (169): Verzicht auf Regressanspruch wegen zu wenig einbehaltener LSt; BFH v. 25.1.1985 – VI R 173/80, BStBl. II 1985, 437 (438): Verzicht auf Forderung für entgeltlich überlassenes Arbeitsgerät; BFH v. 27.3.1992 – VI R 145/89, BStBl. II 1992, 837 (838): Verzicht auf Schadensersatzforderung wegen Beschädigung eines Kfz.; BFH v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766.

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.

RFH v. 17.6.1931, RStBl. 1931, 633; BFH v. 13.5.1976 – IV R 83/75, BStBl. II 1976, 592 (594); FG Ba.-Württ. v. 4.9.1984 – I 212/82, EFG 1985, 174, rkr.; s. § 2 Anm. 150 f.

So fließen zB Abgeordneten 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. 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. 16.3.1993 – XI R 52/88, BStBl. II 1993, 507 [509]; 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; BFH v. 1.3.2012 – VI R 4/11, BStBl. II 2012, 596, Rz. 21; s. auch *Urban*, DB 1989, 1438; § 19 Anm. 124).

Zufluss beim Zessionar:

- *Erfolgt die Abtretung an Erfüllung 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 (RFH v. 29.4.1931, StuW 1931 Nr. 706; BFH v. 22.4.1966 – VI 137/65, BStBl. III 1966, 394). 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 *Walter in Frotzcher/Geurts*, § 11 Rz. 70 „Abtretung“ [4/2019]; *Martini in Blümich*, § 11 Rz. 105 [11/2020]). 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 *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 11 Rz. 50 „Abtretung“; *Bergan/Martin in Lademann*, § 11 Rz. 200/3 (8/2018) „Abtretung“, teilen zwar diese Bedenken, stimmen dem BFH im Erg. aber dennoch mit der Begr. zu, dass unter den genannten Voraussetzungen eine Abtretung an Erfüllung 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

61 h) Zufluss von Gewinnbeteiligungen

Gewinnanteile an Personengesellschaften: Bei PersGes. mit GE durch BV-Vergleich 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-Gesellschaft aus Freiberuflern; geschlossene Immobilienfonds mit Einkünften aus VuV) gilt das Zuflussprinzip des § 11 für die einzelnen Einnahmen. Das Erg. der Einnahmen-Ausgabenrechnung stellt die Einkünfte dar, die den einzelnen Beteiligten anteilig zuzurechnen sind (vgl. dazu auch Anm. 18).

Gewinnanteile an Kapitalgesellschaften: 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.

62 i) Zufluss beim beherrschenden Gesellschafter

Schrifttum: *Paus*, Zufluß von Dividenden bei dem beherrschenden Gesellschafter: Zivilrechtliche Betrachtungsweise anstatt Durchgriff durch die GmbH!, FR 1999, 751; *Raab/Renner*, Entgeltzufluss an einen Alleingesellschafter ohne faktischen Mittelzufluss, DStZ 2013, 275; *Verdenhalven*, Der fingierte Zufluss von Einnahmen beim beherrschenden Gesellschafter – Eine überholte (Sonder-)Rechtsprechung, DStR 2018, 1701.

Dem Alleingesellschafter oder beherrschenden Gesellschafter einer KapGes. (s. dazu § 20 Anm. 91 und § 8 KStG Anm. 147) sind Beträge, die ihm die Gesellschaft schuldet, nach der Rspr. bereits mit Fälligkeit zugeflossen, vorausgesetzt, die Gesellschaft ist zahlungsfähig.

BFH v. 22.5.1973 – VIII R 97/70, BStBl. II 1973, 815; BFH v. 11.7.1973 – I R 144/71, BStBl. II 1973, 806; BFH v. 6.3.1979 – VIII R 26/78, BStBl. II 1979, 510; BFH v. 21.10.1981 – I R 230/78, BStBl. II 1982, 139; BFH v. 14.2.1984 – VIII R 221/80, BStBl. II 1984, 480 (482); BFH v. 16.11.1993 – VIII R 33/92, BStBl. II 1994, 632; BFH v. 8.5.2007 – VIII R 13/06, BFH/NV 2007, 2249; BFH v. 3.2.2011 – VI R 4/10, BStBl. II 2014, 493, Rz. 11; BFH v. 3.2.2011 – VI R 66/09, BStBl. II 2014, 491, Rz. 13; BFH v. 20.12.2011 – VIII B 46/11, BFH/NV 2012, 597, Rz. 2; BFH v. 2.6.2014 – III B 153/13, BFH/NV 2014, 1377, Rz. 27; BFH v. 2.12.2014 – VIII R 2/12, BStBl. II 2015, 333, Rz. 19, zur beschlossenen und vorgenommenen Vorabausschüttung; krit. zur Rspr. *Seiler* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 11 Rz. 30; *Verdenhalven*, DStR 2018, 1701 (1702 f.).

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. 30.4.1974 – VIII R 123/73, BStBl. II 1974, 541; BFH v. 17.11.1998 – VIII R 24/98, BStBl. II 1999, 223 [224]; BFH v. 2.12.2014 – VIII R 2/12, BStBl. II 2015, 333, Rz. 16; krit. *Paus*, FR 1999, 751 [752]). Dies gilt auch, wenn der Gewinn nach dem Beschl. zunächst in eine personenbezogene Rücklage des Gesellschafters eingestellt wird und für die Auszahlung ein weiterer Gesellschafterbeschluss erforderlich ist (Nds. FG v. 4.7.2019 – 10 K 181/17, EFG 2019, 1583, Az. BFH VIII R 25/19). Eine nach Ablauf der in § 42a Abs. 2 GmbHG vorgesehenen Frist erfolgte Feststellung des Jahresabschlusses führt allerdings nicht zur Vorverlagerung des Zuflusses auf

den fristgerechten Zeitpunkt, denn erst der tatsächlich festgestellte Jahresabschluss kann die Grundlage für eine Gewinnverwendung bilden (BFH v. 28.4.2020 – VI R 44/17, BFH/NV 2020, 1125, Rz. 36; BFH v. 28.4.2020 – VI R 45/17, BFH/NV 2020, 1053, Rz. 23). Die Grundsätze sind nicht auf inländ. KapGes. beschränkt, sondern gelten auch, wenn auf die Gewinnausschüttung ausländ. Recht anzuwenden ist (FG Ba.-Württ. v. 23.7.2019 – 8 K 1194/15, EFG 2020, 1516, Az. BFH VIII R 32/19, zur kroatischen d.o.o.; FG Münster v. 17.1.2020 – 4 K 1526/16 E, EFG 2020, 525, rkr., zur polnischen Sp.zo.o.).

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. 14.2.1984 – VIII R 221/80, BStBl. II 1984, 480; BFH v. 8.5.2007 – VIII R 13/06, BFH/NV 2007, 2249). 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., rkr.).

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 Fälligkeit der Forderung ist abzustellen, weil beherrschende Gesellschafter es in der Hand haben, sich die Beträge auszuzahlen oder im Betrieb der Gesellschaft stehenzulassen.

Für den umgekehrten Fall, dass die Gesellschaft einen Anspruch gegen den Gesellschafter hat, gilt diese Rspr. allerdings nicht, da in Bezug auf den Gesellschafter keine die Fiktion rechtfertigende Beherrschungssituation der Gesellschaft vorliegt. Der Abfluss einer Arbeitslohnrückzahlung des beherrschenden GesGf. erfolgt daher nicht bereits im Fälligkeitszeitpunkt, sondern erst bei tatsächlicher Zahlung (BFH v. 14.4.2016 – VI R 13/14, BStBl. II 2016, 778, Rz. 21).

Kapitalertragsteuerabzug: Für die Durchführung des KapErtrStAbzugs gilt der Kapitalertrag gem. § 44 Abs. 2 Satz 1 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). Fallen Beschlussjahr und Auszahlungsjahr auseinander, entsteht die ESt vor der KapErtrSt (BFH v. 2.12.2014 – VIII R 2/12, BStBl. II 2015, 333, Rz. 18).

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. zu-gefloßen 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 – 2 K 5892/88 E, EFG 1993, 152 [153], rkr.), es sei denn, dass eine zivilrechtl. 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. 11.2.1965 – IV 213/64 U, BStBl. III 1965, 407; BFH v. 22.5.1973 – VIII R 97/70, BStBl. II 1973, 815; BFH v. 14.6.1985 – VI R 127/81, BStBl. II 1986, 62 (64); 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.

Eine bloß vorübergehende Illiquidität der Gesellschaft führt demgegenüber nicht zur Zahlungsunfähigkeit, so dass der Zufluss in solchen Fällen im Fälligkeitszeitpunkt anzunehmen ist (BFH v. 20.12.2011 – VIII B 46/11, BFH/NV 2012, 597, Rz. 2; BFH v. 8.5.2014 – X B 105/13, BFH/NV 2014, 1213, Rz. 14).

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; aA FG Münster v. 4.9.2019 – 4 K 1538/16 E, G, EFG 2020, 82, Az. BFH III R 58/19, betr. zur Zahlungsunfähigkeit führende Zahlungen an Gesellschafter iSv. § 64 Satz 3 GmbHG).

63 j) Zufluss bei Gewinnanteilen einer Kommanditgesellschaft auf Aktien nach §§ 278 bis 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, 39. Aufl. 2020, § 15 Rz. 891).

64 k) Zufluss bei Gewinnanteilen an stiller Gesellschaft

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; RFH 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 KapErtr-StAbzugs (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 *Stahl/Strahl/Carlé* (Hrsg.), Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, FS Klaus Korn, Bonn 2005, 79; *Bogumil*, Mitarbeiteraktienoptionen 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-Aktienoptionen stets bei Optionsausübung zu besteuern? Schlussfolgerungen aus dem BFH-Urteil vom 20.11.2008, VI R 25/05, DStR 2010, 1316; *Heurung/Hilbert/Engel*, Lohnsteuerrechtlicher Zufluss bei dinglichen Verfügungsbeschränkungen unterliegenden Aktien, DStR 2011, 2436; *Weidmann/Curdt*, Aktien- bzw. Optionsgewährung an Arbeitnehmer im Steuerrecht, BB 2012, 809; *Marquardt*, Leitlinien zum Zufluss und zur Einkünftequalifizierung bei Mitarbeiterkapitalbeteiligungen, FR 2013, 980; *Käshammer/Ramirez*, Zuflusszeitpunkt und wirtschaftliches Eigentum bei Mitarbeiterkapitalbeteiligungen – Fehlinterpretation des BFH-Urteils vom 30.6.2011?, DStR 2014, 1419.

Gewinnbeteiligungen von ArbN 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; BFH v. 7.4.1989 – VI R 47/88, BStBl. II 1989, 608; BFH v. 7.4.1989 – VI R 73/86, BStBl. II 1989, 928; BFH v. 30.6.2011 – VI R 37/09, BStBl. II 2011, 923, Rz. 11.

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 unentgeltliche 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, rkr.). Die Bewertung erfolgt nach § 12 BewG grundsätzlich mit dem Nennwert der stillen Einlage (s. zur Bewertung näher Haas in Stenger/Loose, § 12 BewG, Rn. 71 f. [10/2017]).

Belegschaftsaktien: Grundsätzlich fließen Kapitalgesellschaftsanteile mit der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums zu, also dann, wenn die hiermit verbundenen Rechte (Vermögens- und Verwaltungsrechte) ausgeübt und durchgesetzt werden können (BFH v. 26.8.2020 – VI R 6/18, Juris, Rz. 29). Bei der Überlassung von Belegschaftsaktien hindert eine Sperr- oder Haltefrist bezüglich 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. 16.11.1984 – VI R 39/80, BStBl. II 1985, 136; BFH v. 30.9.2008 – VI R 67/05, BStBl. II 2009, 282; Martini in Blümich, § 11 Rz. 160 „Belegschaftsaktien“ [11/2020]). Wirkt sich die Beschränkung dagegen auf die Wirksamkeit der Verfügung über die Aktien aus (wie etwa bei der Übertragung vinkulierter Namensaktien, die von der Zustimmung der Gesellschaft abhängig ist, §§ 68 Abs. 2, 180 Abs. 2 AktG), ist mit der Übertragung noch kein Zufluss anzunehmen (BFH v. 30.6.2011 – VI R 37/09, BStBl. II 2011, 923, Rz. 13 ff. zu *restricted shares* nach US-Recht, mit Anm. Bergkemper, FR 2011, 1175; Weidmann/Curdt, BB 2012, 809). Zur Gewährung von Anteilen an KapGes. s. näher § 19 Anm. 210 ff.

Aktionsoptionsrechte (Stock Options): Umstritten ist der Zuflusszeitpunkt von nicht handelbaren Mitarbeiter-Optionsrechten (*Stock Options*). Der BFH nimmt in diesen Fällen zutr. 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. 23.7.1999 – VI B 116/99, BStBl. II 1999, 684 (685); BFH v. 24.1.2001 – I R 119/98, BStBl. II 2001, 512 (515); BFH v. 20.6.2001 – VI R 105/99, BStBl. II 2001, 689; BFH v. 29.7.2010 – VI R 30/07, BStBl. II 2011, 68, Rz. 20; BFH v. 9.4.2013 – VIII R 19/11, BStBl. II 2013, 689, Rz. 17; aA BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 – S 1300/08/10027, 2018/0353235, BStBl. I 2018, 643, Rz. 5.5.6.2; FG Münster v. 21.4.2010 – 11 K 262/08 E, F, EFG 2011, 49, aufgehoben durch BFH v. 30.6.2011 – VI R 80/10, BStBl. II 2011, 948: Zufluss mit Einbuchung in das Depot des ArbN; 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; ebenso Haunhorst, DB 2003, 1864 (1867); Bartone, FS Korn, 2005, 79 (94 f.); BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 – S 1300/08/10027, 2018/0353235, BStBl. I 2018, 643, Rz. 5.5.6.2; 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 Verzichts zu, weil der ArbN das Recht in diesem Zeitpunkt wirtschaftlich verwertet (BFH v. 19.6.2008 – VI R 4/05, BStBl. II 2008, 826; BFH v. 18.9.2012 – VI R 90/10, BStBl. II 2013, 289, Rz. 13; BFH v. 12.11.2013 – VI B 8/13, BFH/NV 2014, 334, Rz. 4).

Wandelschuldverschreibungen: Die gleichen Grundsätze sind auch auf Wandelschuldverschreibungen und Wandeldarlehen anzuwenden. 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.

BFH v. 23.6.2005 – VI R 124/99, BStBl. II 2005, 766; BFH v. 18.9.2012 – VI R 90/10, BStBl. II 2013, 289, Rz. 13; 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; 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; BFH v. 14.9.2005 – VI R 18/03, BFH/NV 2006, 13.

Zum Abflusszeitpunkt von Aufwendungen im Zusammenhang mit Optionsrechten s. Anm. 105.

m) 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. 7.2.1990 – X R 36/86, BStBl. II 1990, 1062 [1064]; BFH v. 5.7.2007 – VI R 47/02, BFH/NV 2007, 1876; s. auch BFH v. 9.10.2002 – V R 73/01, BStBl. II 2003, 27, betr. freie Mitarbeiter). Der Zufluss beim ArbN ist nicht bereits mit Abfluss beim ArbG, sondern erst mit Zufluss beim Dritten anzunehmen (BFH v. 24.8.2017 – VI R 58/15, BStBl. II 2018, 72, Rz. 28: bei Erteilung einer Lastschrift-einzugsermächtigung ist Gutschrift auf dem Konto des Dritten 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). Hier erfolgt der Zufluss unter dem Gesichtspunkt des abgekürzten Zahlungswegs beim ArbN im Zeitpunkt der Zahlung durch den ArbG (glA *Martini in Blümich*, § 11 Rz. 138 [11/2020]). 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. 29.7.1986 – IX R 206/84, BStBl. II 1986, 747, mit Anm. *Paus*, DStZ 1987, 48; BFH v. 16.1.2007 – IX R 69/04, BStBl. II 2007, 579). 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 rechtl. und wirtschaftlich sicher anzusehen ist.

BFH v. 27.5.1993 – VI R 19/92, BStBl. II 1994, 246 (247 f.), mit krit. Anm. von *Bornhaupt*, DStR 1994, 152; BFH v. 16.9.1998 – VI B 155/98, BFH/NV 1999, 457 (458); BFH v. 16.4.1999 – VI R 60/96, BStBl. II 2000, 406 (407 f.); BFH v. 25.4.2006 – X R 9/04, BFH/NV 2006, 1645; BFH v. 22.11.2006 – X R 29/05, BStBl. II 2007, 402; BFH v. 7.5.2009 – VI R 8/07, BStBl. II 2010, 194; BFH v. 22.12.2010 – IX B 131/10, BFH/NV 2011, 784, Rz. 4; BFH v. 18.8.2016 – VI R 18/13, BStBl. II 2017, 730, Rz. 15; BFH v. 18.8.2016 – VI R 46/13, BFH/NV 2017, 16, Rz. 10; *Kube/Schomäcker* in *KSM*, § 11 Rz. D 1 „Zukunftssicherungsleistungen“ (11/2016).

Wird eine arbeitnehmerfinanzierte betriebliche Altersversorgung (*Deferred Compensation*) nach dem BetrAVG vereinbart, sind für den Zufluss die gleichen Grundsätze anzuwenden. Danach kann der Zufluss des laufenden Arbeitslohns nur dadurch verhindert werden, dass der ArbN zunächst vollständig auf die Auszahlung verzichtet (*Ebel*, FR 2000, 241 [243]). Die Übertragung einer betrieblichen Altersversorgung vom bisherigen auf den neuen ArbG gem. § 4 Abs. 2 Nr. 2 BetrAVG ist unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 55 stfrei (s. § 3 Nr. 55 Anm. 1 ff.).

Zufluss verneint: Dagegen liegt in 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. 3.7.1964 – VI 262/63 U, BStBl. III 1965, 83; BFH v. 20.7.2005 – VI R 165/01, BStBl. II 2005, 890). 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]) oder die Zusage auf Verlangen des ArbG in Ausübung eines ihm eingeräumten Wahlrechts auf einen anderen ArbG übertragen wird (BFH v. 12.4.2007 – VI R 6/02, BStBl. II 2007, 581, Rz. 14); hatte der ArbN dagegen kein Wahlrecht zur Auszahlung des Ablösungsbetrags, führt auch die Übertragung nicht zu einem Zufluss (BFH v. 18.8.2016 – VI R 18/13, BStBl. II 2017, 730, Rz. 19; BFH v. 18.8.2016 – VI R 46/13, BFH/NV 2017, 16, Rz. 14).
- **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).
- **Gruppenunfallversicherung:** Bei einer Gruppenunfallversicherung, die den ArbN keine eigenen Rechtsansprüche einräumt, fließt Arbeitslohn erst bei In-

anspruchnahme 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 – IV C 5 - S 2332/09/10004, BStBl. I 2009, 1275, Rz. 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 zugutekommen.

BFH v. 14.9.2005 – VI R 32/04, BStBl. II 2006, 500; BFH v. 15.2.2006 – VI R 92/04, BStBl. II 2006, 528; *Birk/Hohaus*, DB 2004, 1579; *Birk*, BB 2004, 974; aA FG München v. 29.10.2004 – 8 K 1587/03, EFG 2005, 345, aufgehoben durch BFH v. 15.2.2006 – VI R 92/04, BStBl. II 2006, 528.

Einstweilen frei.

70–74

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 Erbbaurechtsbestellung 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 Erwidern 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; *Döllerer*, Disagio als Kapitalertrag des Gläubigers bei Schuldverschreibungen, BB 1988, 883; *Rodin*, Disagio, Diskont und Damnum im Einkommensteuerrecht, Köln 1988; *Scholtz*, Neue Erkenntnisse zum Ausgabeabgeld und zu den Auf- und Abzinsungspapieren, FR 1988, 113; *Günther*, Zur Beurteilung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit von regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen durch die Finanzverwaltung, FR 1989, 428; *Birk/Wolffgang*, Neue Formen der Parteienarbeit, 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 Jahresnetz-karte der Bahn durch den Arbeitgeber?, DStR 2008, 708; *Förster*, Betriebliche Verlosungen – mit dem Fiskus als Teilhaber?, DStR 2009, 249; *Jochum*, Zeitliche Zuordnung der Umsatzsteuer-Vergütung bei Überschussrechnung – Notwendigkeit der gesetzgeberischen Ergänzung von § 11 EStG, DStZ 2014, 811; *Dürr*, Müssen sowohl Leistung als auch Fälligkeit tatsächlich innerhalb der „kurzen Zeit“ iSd. § 11 Abs. 1 Satz 2 bzw. Abs. 2 Satz 2 EStG liegen?, DStZ 2016, 645; *Handor/Bergan*, Ertragsteuerliche Behandlung von Umsatzsteuervorauszahlungen als wiederkehrende Ausgaben – Ein Plädoyer für die Abschaffung von § 11 Abs. 1 Satz 2 und § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG, DStR 2016, 2568; *Steck*, Richtige Anwendung der Zehntagesfrist in § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG und Frage der Anwendung der Vorschrift beim Erhalt

„sonstiger Bezüge“ als Arbeitslohn?, DStZ 2016, 652; *Wendt*, Die Bedeutung der Fälligkeit für die Zuordnung regelmäßig wiederkehrender Einnahmen und Ausgaben nach § 11 EStG, DStR 2018, 2071.

75 1. Einordnung des Abs. 1 Satz 2

Dem Zuflussprinzip wohnt eine gewisse Willkürlichkeit inne (s. Anm. 18). Dies schränkt Abs. 1 Satz 2 in den Fällen ein, 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; BFH 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. Als Ausnahmenvorschrift 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; BFH 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) Wiederkehrende Einnahmen

Voraussetzungen für die Abweichung vom Zuflussprinzip bei regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen sind Zufluss kurze Zeit vor oder nach Beendigung des Kj. (s. Anm. 80), Fälligkeit in dieser Zeit (s. Anm. 81) und wirtschaftliche Zugehörigkeit zu einem anderen Kj. (s. Anm. 82).

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

BFH v. 24.7.1986 – IV R 309/84, BStBl. II 1987, 16, betr. monatlicher Abschlagszahlungen; BFH v. 6.7.1995 – IV R 63/94, BStBl. II 1996, 266; BFH v. 6.7.1995 – IV R 72/94, BFH/NV 1996, 209; Abschlusszahlung für das dritte Quartal wird Anfang Januar ausbezahlt; 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. *Kube/Schomäcker* in *KSM*, § 11 Rz. D 1 „Arzthonorar“ (11/2016).

- *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.

FG Schl.-Holst. v. 20.7.1972 – I 9/72, EFG 1972, 485, rkr.; Walter in *Frotscher/Geurts*, § 11 Rz. 43 (4/2019); Kube/Schomäcker in *KSM*, § 11 Rz. B 32 (11/2016); zweimalige Wiederkehr halten für ausreichend: Seiler in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 11 Rz. 36; Bergan/Martin in *Lademann*, § 11 Rz. 94 (8/2018); Krüger in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 11 Rz. 26.

Nachzahlungen sind keine wiederkehrenden Einnahmen, auch wenn sie im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses entrichtet werden (vgl. Anm. 33). Ebenfalls keine wiederkehrenden Einnahmen sind sonstige Bezüge iSv. § 38a Abs. 1 Satz 3 (s. Anm. 88). Für diese ist eine Ausnahme vom Zuflussprinzip sachlich nicht geboten (BFH v. 24.8.2017 – VI R 58/15, BStBl. II 2018, 72, Rz. 30, 33; aA Kube/Schomäcker in *KSM*, § 11 Rz. B 41).

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. 3.6.1975 – VIII R 47/70, BStBl. II 1975, 696; BFH v. 24.7.1986 – IV R 309/84, BStBl. II 1987, 16 [17]; BFH v. 1.8.2007 – XI R 48/05, BStBl. II 2008, 282; 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 (Krüger in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 11 Rz. 26). Regelmäßig wiederkehrend sind daher zB Zinsen (BFH v. 3.6.1975 – VIII R 47/70, BStBl. II 1975, 698), Mieten, Renten und Abschlagszahlungen der Kassenärztlichen 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; BFH v. 11.11.2014 – VIII R 34/12, BStBl. II 2015, 285, Rz. 14).

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 bis zu zehn Tagen, also der Zeitraum vom 22. Dezember bis 10. Januar.

BFH v. 9.5.1974 – VI R 161/72, BStBl. II 1974, 547; BFH v. 10.12.1985 – VIII R 15/83, BStBl. II 1986, 342; BFH v. 24.7.1986 – IV R 309/84, BStBl. II 1987, 16 (17); BFH v. 6.11.2002 – X B 30/02, BFH/NV 2003, 169; BFH v. 1.8.2007 – XI R 48/05, BStBl. II 2008, 282.

Obwohl das Gesetz keine konkrete Aussage darüber trifft, was eine „kurze Zeit“ ist, kommt eine Bestimmung dieses Zeitraums nach den besonderen Umständen des Einzelfalls nicht in Betracht (BFH v. 11.11.2014 – VIII R 34/12, BStBl. II 2015, 285, Rz. 17; aA FG Ba.-Württ. v. 30.11.1978 – III 102/77, EFG 1979, 252 [253], rkr.;

FG München v. 7.3.2018 – 13 K 1029/16, EFG 2018, 1033, Rev. VIII R 10/18 zurückgenommen: bei USt-VZ mindestens zwölf Tage). Für diese absolute Grenze spricht, dass sich die „kurze Zeit“ allein auf den „Jahreswechsel“ und nicht etwa auf die Dauer oder die Häufigkeit der Wiederkehr bezieht. Da Abs. 1 Satz 2 keine Fristbestimmung, sondern eine Zuflussfiktion enthält, kommt auch eine Verlängerung nach § 108 Abs. 1 AO iVm. § 193 BGB nicht in Betracht, wenn der 22. Dezember oder der 10. Januar auf ein Wochenende fallen (BFH v. 11.11.2014 – VIII R 34/12, BStBl. II 2015, 285, Rz. 19).

81 c) Fälligkeit kurz vor oder nach dem Jahreswechsel

Es genügt nicht, dass regelmäßig wiederkehrende Einnahmen kurz vor oder nach dem Jahresende zufließen. Nach hM muss auch die Fälligkeit der Einnahme kurz vor oder kurz nach dem Jahreswechsel liegen.

BFH v. 9.5.1974 – VI R 161/72, BStBl. II 1974, 547; BFH v. 24.7.1986 – IV R 309/84, BStBl. II 1987, 16; H 11 „Allgemeines“ EStH 2019; Krüger in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 11 Rz. 27; Pust in LBP, § 11 Rz. 60 (10/2018); Martini in Blümich, § 11 Rz. 39 (11/2020); Seer, DStR 1987, 603; Günther, FR 1989, 428.

Der Gegenansicht (FG Düss. v. 9.12.2019 – 3 K 2040/18 E, EFG 2020, 271, Az. BFH VIII R 1/20; FG Köln v. 24.9.2015 – 15 K 3676/13, EFG 2016, 230, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 24.8.2017 – VI R 58/15, BStBl. II 2018, 72; FG Schl.-Holst. v. 20.7.1972 – I 9/72, EFG 1972, 485, rkr.; Steck, DStZ 2016, 652 [658]; krit. auch Wendt, DStR 2018, 2071) 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 Ausnahmevorschrift (krit. auch Dürr, DStZ 2016, 645 [649]). 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. Januar im Voraus zu zahlen. Wegen Zahlungsschwierigkeiten des Schuldners fließt dem Verpächter die Jahrespacht für 01 erst am 3.1.02 zu.

Lösung: 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 Verschiebungen der Besteuerung. Auch 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).

In seiner neueren Rspr. hat der BFH die Frage, ob eine Fälligkeit kurze Zeit vor oder nach dem Jahreswechsel erforderlich ist, offen gelassen. Sofern dieses Kriterium weiterhin erforderlich sei, verschiebe sich der Fälligkeitszeitpunkt gesetzli-

cher Fristen allerdings für Zwecke der Ausnahmeregelung nicht nach § 108 Abs. 3 AO, wenn das maßgebliche Datum auf einen Samstag oder Sonntag fällt (BFH v. 27.6.2018 – X R 44/16, BStBl. II 2018, 781, Rz. 15; BFH v. 27.6.2018 – X R 2/17, BFH/NV 2018, 1286, Rz. 16; BFH v. 3.12.2019 – VIII R 23/17, BFH/NV 2020, 613, Rz. 20, jeweils zu USt-VZ). Dementsprechend ist eine im Rahmen eines Lastschrifteinzugsverfahrens am Montag, dem 11. Januar eingezogene USt-VZ dem Vorjahr zuzuordnen, da für den Abfluss bei Lastschrifteinzug auf die Fälligkeit (10. Januar) abzustellen ist (Sächs. FG v. 7.11.2019 – 6 K 1106/19, EFG 2020, 1676, rkr.; zum Abfluss im Lastschrifteinzugsverfahren s. Anm. 120).

d) Wirtschaftliche Zugehörigkeit zu einem anderen Kalenderjahr als dem Zuflussjahr 82

Der Zufluss muss in einem anderen Kj. als dem Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit erfolgen. Leistungen gehören wirtschaftlich zu dem Zeitraum, für den sie erbracht worden sind. 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.

Einstweilen frei.

83–84

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

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. „Wirtschaftliche Zugehörigkeit“ beschreibt den Zeitraum, in dem die Gegenleistung für die zugeflossene Leistung erbracht wurde. Dabei kann die Fälligkeit nicht maßgeblich sein.

BFH v. 24.7.1986 – IV R 309/84, BStBl. II 1987, 16 (17); BFH v. 6.7.1995 – IV R 63/94, BStBl. II 1996, 266 (267); BFH v. 6.7.1995 – IV R 72/94, BFH/NV 1996, 209 (210); BFH v. 23.9.1999 – IV R 1/99, BStBl. II 2000, 121 (122); BFH v. 8.3.2016 – VIII B 58/15, nv., Rz. 7; anders noch BFH v. 9.5.1974 – VI R 161/72, BStBl. II 1974, 547 (549); glA *Walter in Frotscher/Geurts*, § 11 Rz. 47 (4/2019); *Pust in LBP*, § 11 Rz. 62 (10/2018); *Tehler*, DB 1987, 1168.

Beispiel 1

(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 2.1.02 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.

Trotz möglicherweise entgegenstehender Praktikabilitätsprobleme muss eine Zahlung verteilt werden, wenn sie mehrere Kj. betrifft (*Kube/Schomäcker in KSM*, § 11 Rz. B 35 [11/2016]; *Walter in Frotscher/Geurts*, § 11 Rz. 48 [4/2019]; aA *Martini in Blümich*, § 11 Rz. 41 [11/2020], wonach in diesen Fällen das Zuflussprinzip gelten soll), denn die Ausnahmegesetzvorschrift des Abs. 1 Satz 2 soll nach ihrem Zweck (vgl. Anm. 75) eine Annäherung an das Realisationsprinzip bewirken.

Beispiel 2: Erfassung wiederkehrender Einnahmen, nach der Fälligkeit

für	fällig am	zugeflossen am	wird erfasst im Jahr
Dezember	1.12.2020	5.1.2021	2021 (Abs. 1 Satz 1)
Dezember	30.12.2020	5.1.2021	2020 (Abs. 1 Satz 2)
Januar	1.1.2021	25.12.2020	2021 (Abs. 1 Satz 2)
Oktober	30.10.2020	5.1.2021	2021 (Abs. 1 Satz 1)
November–Januar	31.12.2020	5.1.2021	Nov/Dez: 2020 (Abs. 1 Satz 2) Jan: 2021 (Abs. 1 Satz 1)
November–Januar	31.12.2020	31.12.2020	Nov/Dez: 2020 (Abs. 1 Satz 1) Jan: 2021 (Abs. 1 Satz 2)

86 Einstweilen frei.

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

Bei geballten Einnahmen für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren kann der Stpfl. sie auf den Zeitraum der wirtschaftlichen Zugehörigkeit verteilen. Die Vorschrift korrespondiert mit dem zeitgleich eingeführten Abs. 2 Satz 3 (s. dazu Anm. 2), der eine Reaktion des Gesetzgebers auf das Urt. 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. 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.

Einnahmen, die auf einer Nutzungsüberlassung beruhen, sind Entgelte, die wirtschaftlich eine Gegenleistung für die Nutzung beweglicher oder unbeweglicher Sachen und Rechte darstellen (vgl. Anm. 125). Für ein marktübliches 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 berücksichtigenden 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.

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

88

Abs. 1 Satz 4 verweist für Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit auf § 38a Abs. 1 Sätze 2 und 3.

Zufluss bei laufendem Arbeitslohn: Unabhängig vom tatsächlichen Zufluss gilt danach 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. 16ff.

Zufluss bei sonstigen Bezügen: Für sonstige Bezüge, die ebenfalls zu den Einkünften aus § 19 gehören, gilt § 38a Abs. 1 Satz 3. Danach ist das allgemeine Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1 Satz 1 anwendbar. Abs. 1 Satz 2 gilt insoweit nicht (s. Anm. 78). § 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.

Einstweilen frei.

89–92

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

93

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. 395). 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.

Einstweilen frei.

94–99

VII. ABC der Vereinnahmung

100

Abgeordnetenbezüge: Zum Zufluss bei Abtretung s. Anm. 58.

Abtretung: Siehe Anm. 58.

Aktienoptionen: Siehe Anm. 68.

Angehörige: Siehe Anm. 27, 34 und 62.

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

Arbeitszeitkonten: Siehe Anm. 51.

Arzthonorare: Zum Zufluss bei Abrechnung über die privatärztliche Verrechnungsstelle und die Kassenärztliche Vereinigung s. Anm. 27; zur Anwendung von Abs. 1 Satz 2 s. Anm. 78.

Aufrechnung: Siehe Anm. 55.

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

Baukostenzuschuss: Zu öffentlichen Fördermitteln nach dem sog. Dritten Förderungsweg s. *Betzwieser*, DStR 2004, 617.

Bedingung: Siehe Anm. 35.

Beherrschender Gesellschafter: Siehe Anm. 57, 62.

Betriebliche Altersversorgung: Siehe Anm. 69.

Bevollmächtigter: Siehe Anm. 27 und „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. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017, BStBl. I 2016, 85, Rz. 53).

Damnum: Siehe Anm. 128.

Dividenden: Siehe Anm. 62.

Durchlaufende Posten: Siehe Anm. 7.

Erbbaurecht: Zum Lohnzufluss bei Bestellung durch den ArbG gegenüber dem ArbN zu einem unangemessen niedrigen Erbbauzins s. § 19 Anm. 293 und 600 „Erbbaurecht“; zur Übernahme von Erschließungskosten durch den Erbbauberechtigten s. § 21 Anm. 300 „Erbbaurecht“.

Erbe: Siehe zur Rechtsnachfolge Anm. 18.

Erllass: Siehe 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: Siehe Anm. 33.

GEMA: Zufluss der Vergütungen bei beschränkt 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: Siehe Anm. 18, 61.

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

Grundstück: Siehe Anm. 33 und hier „Erbbaurecht“.

Gutschein: Siehe Anm. 33.

Gutschrift: Siehe Anm. 45, 50 ff.

Heimfall: Siehe Anm. 33.

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, rkr.).

Honorarsonderfonds: Siehe Anm. 27.

Hypothek: Siehe „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: Siehe Anm. 33.

Kapitalertragsteuer: Siehe Anm. 7, 62.

Kassenärztliche Vereinigung: Siehe Anm. 27, 78.

Kinderfreibetrag: Zum Zufluss eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes nach der bis 2011 geltenden Rechtslage s. Anm. 7.

Kreditkarte: Siehe 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. 3.12.2014 – IV C 1 - S 2401, BStBl. I 2014, 1586, Rz. 14; *Welzel*, DStZ 1986, 437; *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*, 80. Aufl. 2021, § 551 BGB Rz. 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 2019 und BMF v. 3.8.2004 – IV A 6 - S 2244 - 16/04, BStBl. I 2004, 1187.

Nachzahlungen: Siehe Anm. 33, 78, 80.

Nettolohnvereinbarung: Siehe § 19 Anm. 106.

Nießbrauch: Siehe „Nutzungsrecht“.

Notaranderkonto: Siehe Anm. 27.

Novation: Siehe Anm. 53, 56.

Nutzungsrecht: Siehe Anm. 33.

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 wirtschaft-

lich 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: Siehe Anm. 18.

Sachleistungen: Siehe Anm. 33.

Scheck: Siehe Anm. 45.

Scheinrenditen: Siehe Anm. 53, 56.

Schuldübernahme: Siehe 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: Siehe Anm. 34.

Stille Gesellschaft: Siehe Anm. 64.

Stock Options: Siehe Anm. 68.

Stornoreservekonto: Siehe Anm. 34.

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

Treuhandkonto: Siehe Anm. 27.

Überweisung: Siehe 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 ustl. 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; s. dazu näher Anm. 78 ff.).

Verdeckte Gewinnausschüttung: Siehe Anm. 36, 62.

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

Verzicht: Siehe Anm. 57.

Vorauszahlungen: Siehe Anm. 33.

Vorsteuer: Siehe „Umsatzsteuer“.

Wandelschuldverschreibungen: Siehe Anm. 68.

Wechsel: Siehe Anm. 45.

Wechsel der Gewinnermittlungsart: Beim Wechsel der GE zur Einnahmenüberschussrechnung (§ 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: Siehe Anm. 33.

Zeitwertkonten: Siehe Anm. 51.

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: Siehe Anm. 69.

Einstweilen frei.

101–104

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Abflussprinzip

I. Einordnung des Abs. 2 (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; *Ortheil*, 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 allgemeiner Meinung „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 Stpfl. (s. Anm. 113 ff.),
- der Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (s. Anm. 114).

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

vorgesehenen Ausnahmen nur dem Kj. zugeordnet, in dem sie abgefließen 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. 114). 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. *Kramer in B/B*, § 11 Rz. 39 [11/2020]), da es beim Zufluss auf den Leistungserfolg (s. Anm. 33), beim Abfluss auf die Leistungshandlung ankommt (s. Anm. 114). 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; BFH v. 7.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322). Die Zahlung eines Gesellschafters an die Gesellschaft zur Finanzierung von deren Verbindlichkeiten führt noch nicht zum Abfluss, sondern erst die Verausgabung durch die Gesellschaft (*Kube/Schomäcker in KSM*, § 11 Rz. C 7 [11/2016]). Erfolgt die Begleichung von Gesellschaftsschulden durch einen Gesellschafter aus dessen privatem Vermögen unmittelbar an den Gläubiger der Gesellschaft, so steht dies einem Abfluss nicht entgegen, da diese Zahlung jedem Gesellschafter nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrags zuzurechnen ist (vgl. BFH v. 27.6.1978 – VIII R 168/73, BStBl. II 1978, 674; s. auch FG Ba.-Württ. v. 10.12.1981 – VI 322/79, EFG 1982, 464, rkr.; *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; BFH v. 17.7.1991 – X R 6/91, BStBl. II 1991, 916; BFH v. 27.8.2008 – IX B 207/07, BFH/NV 2008, 2022). Gleiches gilt für WK im Zusammenhang mit Leistungen iSv. § 22 Nr. 3 (s. Anm. 8).

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. *Bergkemper*, 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. 4a, 5, 5b 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

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; BFH 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 bspw. 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; BFH 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.

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; BFH 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 Miteigentümer.

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.

114 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. 6.3.1997 – IV R 47/95, BStBl. II 1997, 509 [510]; BFH v. 16.10.2007 – VIII R 21/06, BStBl. II 2008, 126). 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. 14.1.1986 – IX R 51/80, BStBl. II 1986, 453; BFH v. 7.12.1999 – VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825 [826]). Auf die Fälligkeit der Schuld kommt es grds. nicht an. Der Abfluss ergibt sich vielmehr aus den tatsächlichen wirtschaftlichen Umständen.

BFH v. 23.9.1999 – IV R 1/99, BStBl. II 2000, 121; BFH v. 24.8.2004 – IX R 28/02, BFH/NV 2005, 49; FG Ba.-Württ. v. 9.9.2014 – 6 K 4193/12, EFG 2015, 116, rkr., zu Belastungsbuchungen auf einem für den Aktionär bei einer AG geführten Kontokorrentkonto; s. auch Anm. 33.

Kein dauerhafter Verlust erforderlich: 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 Verfügende 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; BFH 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.).

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. abgefließen. 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“.

3. Sonderbehandlung beim Abfluss von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen

115

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

Rückforderungsanspruch: Keine abziehbare SA oder agB liegt daher vor, wenn offensichtlich ist, dass die Zahlung zurückgefordert werden kann (BFH v. 22.11.1974 – VI R 138/72, BStBl. II 1975, 350 [352]; BFH v. 26.6.1996 – X R 73/94, BStBl. II 1996, 646 [647]). 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. 40 ff.). Dies gebietet uE 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 oder KiStErstattung wird auf andere Steuerbeträge umgebucht, dazu FG Berlin-Brandenb. v. 28.2.2013 – 9 K 9216/09, EFG 2013, 1028, rkr.), 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.). Für Erstattungen bestimmter SA (Vorsorgeaufwendungen) enthält § 10 Abs. 4b Satz 2 seit 2012 eine Sonderregelung (s. dazu § 10 Anm. 410 ff.).

Auseinanderfallen von Abfluss- und Zuflussjahr: Probleme ergeben sich dagegen, wenn das Jahr der Ausgabe und des Ausgleichs auseinanderfallen. In diesen Fällen können die Beträge nur mit gleichartigen SA im Jahr der Erstattung verrechnet werden (BFH v. 26.6.1996 – X R 73/94, BStBl. II 1996, 646 [647]; BFH v. 26.11.2008 – X R 24/08, BFH/NV 2009, 568; s. auch § 10 Anm. 410, 415 ff.; 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 berichtigt 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. 28.5.1999 – X R 7/96, BStBl. II 1999, 95 (97); BFH v. 18.5.2000 – IV R 28/98, BFH/NV 2000, 1455 (1456); BFH v. 5.5.2004 – XI B 27/04, BFH/NV 2004, 1365 (1366); BFH v. 7.7.2004 – XI R 10/04, BStBl. II 2004, 1058; BFH v. 8.9.2004 – XI R 28/04, BFH/NV 2005, 321; BFH v. 2.9.2008 – X R 46/07, BStBl. II 2009, 229; BFH v. 26.11.2008 – X R 24/08, BFH/NV 2009, 568; BFH v. 9.12.2009 – X R 4/09, BFH/NV 2010, 596; BFH v. 21.2.2013 – X B 110/11, BFH/NV 2013, 1060, Rz. 7; 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. 410 ff.; krit. *Ortheil*, DB 2005, 466 (468); *Endriss*, DStR 2005, 1171 (1174); *Tiedtke/Szczesny*, FR 2008, 996; *Eggesiecker/Ellerbeck*, FR 2008, 1087: Versteuerung des Erstattungsüberhangs im Erstattungsjahr.

116 4. Leistungen durch Dritte und an Dritte

Leistungen 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 bspw. 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.); BFH v. 6.12.2017 – VI R 41/15, BStBl. II 2018, 355, Rz. 24 ff. zum WK-Abzug für ein Arbeitszimmer in einer im Miteigentum von Ehegatten stehenden Wohnung; s. zur Problematik des Drittaufwands auch § 2 Anm. 139, § 9 Anm. 43; *Schnorr*, StuW 2003, 222.

Etwas anderes gilt, 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. 3.4.1987 – VI R 91/85, BStBl. II 1987, 623; BFH v. 13.3.1996 – VI R 103/95, BStBl. II 1996, 375; *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 betrach-

tet 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.

Einstweilen frei.

117–119

5. Einzelne Abflussformen

120

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

Überweisung: Ein mittels Überweisungsauftrag gezahlter Geldbetrag ist beim Stpfl. abgefließen, 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. 14.1.1986 – IX R 51/80, BStBl. II 1986, 453, mit Anm. *Offerhaus*, StBp. 1986, 118; BFH v. 11.8.1987 – IX R 163/83, BStBl. II 1989, 702; BFH v. 6.3.1997 – IV R 47/95, BStBl. II 1997, 509 (510); *Hirsch*, FR 1986, 316; *Peterhoff*, DB 1985, 2377; *Pust* in *LBP*, § 11 Anh. 1 „Konto“ (10/2018); *Martini* in *Blümich*, § 11 Rz. 84 (11/2020).

Der Stpfl. hat mit der Hingabe des Überweisungsauftrags alles Erforderliche getan und damit bereits die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Betrag verloren.

Lastschriftinzug: Bei einer Zahlung im Lastschriftinzugsverfahren fließt der eingezogene Geldbetrag im Zeitpunkt der Fälligkeit ab, weil der Leistende durch Erteilung der Ermächtigung bei genügender Deckung des Kontos alles in seiner Macht Stehende getan hat, um den Leistungserfolg herbeizuführen (BFH v. 8.3.2016 – VIII B 58/15, BFH/NV 2016, 1008, Rz. 5; FG Köln v. 9.11.2017 – 11 K 188/17, EFG 2018, 547, rkr.; BayLfSt. v. 20.2.2013, DB 2013, 430, jeweils zur UStVorauszahlung).

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; BFH 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 (*Seiler* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 11 Rz. 10; krit. auch *Kube/Schomäcker* in *KSM*, § 11 Rz. D 1 „Scheck“ [11/2016]). 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 bei Anzahlungen auf AK/HK gilt die Sondervorschrift des § 7a Abs. 2 Satz 5 (Einslösung maßgeblich, s. dazu § 7a Anm. 28).

Kreditkarte: Wie beim Scheck fallen auch bei Zahlung durch Kreditkarte Leistungs- und Erfüllungszeitpunkt auseinander. Für den Abfluss beim Karteninhaber ist bereits dessen Unterschrift und nicht erst die Zahlung des Kartenausgebers an den Händler entscheidend. 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 ledig-

lich Folge der banktechnischen Behandlung. Der Karteninhaber (Kunde) hat mit der Unterzeichnung des Abrechnungsbelegs alles Erforderliche getan, um den Leistungserfolg herbeizuführen. Mit Leisten der Unterschrift oder Eingabe der PIN fließt deshalb der Betrag beim Karteninhaber (Kunden) ab (so im Erg. auch FG Rhld.-Pf. v. 18.3.2013 – 5 K 1875/10, EFG 2013, 1029, rkr.; Seiler in Kirchhof, 19. Aufl. 2020, § 11 Rz. 23; Krüger in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 11 Rz. 50 „Kreditkarte“; Pust in LBP, § 11 Anh. 1 „Kreditkarte“ [10/2018]).

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 (*Kubel/Schomäcker* in *KSM*, § 11 Rz. D 1 Wechsel [11/2016]). Ein Vergleich mit dem Scheck ist nicht möglich (vgl. BFH v. 30.10.1980 – IV R 97/78, BStBl. II 1981, 305 [306]; BFH 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: *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, Freiburg i. Br., 10. Aufl. 1994; *Clausen*, Struktur und Rechtsfolgen des § 42 AO, DB 2003, 1589; *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; *Grürmann*, Instandhaltungsrücklage: Chance zur Vereinfachung vertan, DStR 2009, 2087; *Günther*, Nießbrauch und andere Nutzungsrechte bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, EStB 2013, 427; *Titgemeyer*, Zum Sofortabzug von Damnum und Disagio im Rahmen des § 11 EStG, DStZ 2016, 687.

1. Zweck der Regelung

124

Veranlasst wurde die Einf. von Abs. 2 Satz 3 durch das Ur. des BFH v. 23.9.2003 (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 – IV B 3 - S 2253 - 99/96, BStBl. I 1996, 1440), die in solchen Fällen AK des Erbbaurechts annahm und daher die VorausZ auf die ND verteilte. Ziel der Regelung ist es, die durch das Ur. befürchteten Mindereinnahmen zu verhindern (s. BTDrucks. 15/4050, 56); s. zum Erbbaurecht auch Anm. 135 „Erbbaurecht“.

2. Für mehr als fünf Jahre vorausgezahlte Nutzungsentgelte

125

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 Rz. 71 [10/2018]; *Walter in Frotzcher/Geurts*, § 11 Rz. 52 [4/2019]). 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 (BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 26 ff.), Miete oder Leasing (vgl. *Beck*, FR 2004, 1226 [1227]; *Schiffers*, DSStZ 2005, 333 [335]). Maßgeblich ist, dass im Schwerpunkt die Nutzungsüberlassung und nicht die Duldung von Nutzungsbeschränkungen vereinbart wird (BFH v. 20.7.2018 – IX R 3/18, BFH/NV 2018, 1266, Rz. 22, 18; FG Münster v. 19.2.2013 – 10 K 2176/10 E, EFG 2014, 129, rkr., jeweils zur Überlassung von Grundstücken für naturschutzrechtl. Ausgleichsmaßnahmen); die Überlassung zur ausschließlichen Nutzung ist nicht erforderlich (BFH v. 4.6.2019 – VI R 34/17, BStBl. II 2021, 5, Rz. 23). Demgegenüber fallen Zahlungen für die Verwertung einer Sache oder Entschädigungszahlungen für eingetretene Wertminderungen nicht unter Abs. 1 Satz 3 (BFH v. 21.11.2018 – VI R 54/16, BStBl. II 2019, 311, Rz. 24). Da auch die Zurverfügungstellung von Kapital eine Nutzung 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 im weitesten Sinne eine Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Sache oder des Rechts darstellen (BFH v. 4.6.2019 – VI R 34/17, BStBl. II 2021, 5, Rz. 27). Dabei reicht es aus, wenn die Ausgabe in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung steht. Daher stellt bspw. 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 (BFH v. 4.6.2019 – VI R 34/17, BStBl. II 2021, 5, Rz. 35; *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 11 Rz. 30; aA *Martini in Blümich*, § 11 Rz. 47 [12/2018]). Dabei muss die Dauer der Nutzungsüberlassung entweder von vornherein feststehen oder (so BFH v. 4.6.2019 – VI R 34/17, BStBl. II 2021, 5, Rz. 35, 37) eine unbefristete Laufzeit unter Ausschluss der ordentlichen

Kündigung vereinbart sein. Dagegen genügt die Vereinbarung einer unbestimmten Laufzeit mit ordentlicher Kündigungsmöglichkeit nicht (BFH v. 20.7.2018 – IX R 3/18, BFH/NV 2018, 1266, Rz. 23). Gleiches gilt für den Abschluss eines Vertrags mit einer Laufzeit von bis zu fünf Jahren und der Option zur Verlängerung. Nach Ansicht der FinVerw. (BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Rz. 26) soll bei einer Einmalzahlung für ein lebenslängliches Nießbrauchsrecht auf die statistische Lebenserwartung der berechtigten Person abzustellen sein.

Vorauszahlung: Eine Leistung im Voraus liegt vor, wenn die Zahlung vor der Inanspruchnahme der Nutzungen liegt (BFH v. 4.6.2019 – VI R 34/17, BStBl. II 2021, 5, Rz. 29; *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 (BFH v. 4.6.2019 – VI R 34/17, BStBl. II 2021, 5, Rz. 31; *Martini in Blümich*, § 11 Rz. 46 [12/2018]; *Walter in Frotscher/Geurts*, § 11 Rz. 53 [4/2019]; *Kube/Schomäcker in KSM*, § 11 Rz. C 24 [11/2016]; *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 Verausgabung nach Abs. 2 Satz 1 abziehbar.

126 3. Rechtsfolge: Verteilung auf den Vorauszahlungszeitraum

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 1:

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 2:

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“).

4. Zeitlicher Geltungsbereich

127

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 aF). Im Übrigen soll die Änderung nach § 52 Abs. 1 Satz 1 aF erst zum 1.1.2005 gelten (so FinMin. NRW v. 1.12.2004, DB 2004, 2660 [2661]). Da die Änderung des § 52 Abs. 1 aF 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]; BFH 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 aF 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, Az. BVerfG 2 BvL 1/11). 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; *Beck*, FR 2004, 1226; *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).

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

128

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.

Begriff: 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. 12.7.1984 – VI R 76/82, BStBl. II 1984, 713; BFH v. 20.10.1999 – X R 69/96, BStBl. II 2000, 259; BFH v. 8.3.2016 – IX R 38/14, BStBl. II 2016, 646, Rz. 11).

Abflusszeitpunkt: Grundsätzlich fließt ein Damnum, wenn es nach dem Darlehensvertrag bei Auszahlung einbehalten wird, im Zeitpunkt der Auszahlung des um das Damnum gekürzten Darlehensbetrags ab.

BFH v. 6.12.1965 – GrS 2/64 S, BStBl. III 1966, 144; BFH v. 25.10.1979 – VIII R 59/78, BStBl. II 1980, 353; BFH v. 8.11.1988 – IX R 96/84, BFH/NV 1989, 490; BFH v. 8.11.1988 – IX R 143/84, BFH/NV 1989, 345; 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, DStR 1984, 246; Dedtner, StB 1983, 348; vgl. auch BFH v. 7.11.1978 – VIII R 183/75, BStBl. II 1979, 169 (170) zum Zufluss beim Darlehensgeber; aA Rodin, Disagio, Diskont und Damnum im Einkommensteuerrecht, 1988, 24f., 111: Zufluss/Abfluss erst bei Rückzahlung des Darlehens.

Schuldverschreibung: Ein Disagio bei Ausgabe einer Schuldverschreibung fließt erst im Zeitpunkt der Rückzahlung beim Gläubiger zu bzw. beim Schuldner ab. Zum Zeitpunkt der Ausgabe zahlt der Gläubiger lediglich den um das Disagio geminderten Betrag aus und erhält bei Rückzahlung den vollen Betrag einschließlich des Disagios zurück. 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 (vgl. BFH v. 13.10.1987 – VIII R 156/84, BStBl. II 1988, 252 [256 f.]; s. dazu Anm. Schmidt, FR 1988, 129; Scholtz, FR 1988, 113; Döllerer, BB 1988, 883).

Tilgungsstreckung: 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 abgefließen anzusehen ist.

BFH v. 26.11.1974 – VIII R 105/70, BStBl. II 1975, 330; BFH v. 8.11.1988 – IX R 177/85, BFH/NV 1989, 298; BFH v. 13.9.1994 – IX R 20/90, BFH/NV 1995, 293 (294); 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.

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

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). 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 (BFH v. 8.3.2016 – IX R 38/14, DB 2016, 1410, Rz. 11).

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, dem die FinVerw. folgt, 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 – IV C 3 - S 2253a - 48/03, BStBl. I 2003, 546, Rz. 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 (BFH v. 8.3.2016 – IX R 38/14, BStBl. II 2016, 646, Rz. 12). Die Auffassung des BMF ist daher als eine Nichtbeanstandungsgrenze zu verstehen.

Zeitlicher Geltungsbereich: § 52 Abs. 30 Satz 2 aF 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. 5.4.2005 – IV A 3 - S 2259 - 7/05, BStBl. I 2005, 617; BFH v. 15.12.2005 – IV C 3 - S 2253a - 19/05, BStBl. I 2005, 1052), 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.).

Zur Anwendung von § 42 AO auf die Zahlung eines Damnums s. Anm. 130.

Einstweilen frei

129

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

130

Geltung für Abs. 2 Sätze 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 Halbs. 2 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 *Martini in Blümich*, § 11 Rz. 78 [11/2020]). 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; BFH 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.

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 Zahlungszeitpunktes (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]; BFH 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. *Martini in Blümich*, § 11 Rz. 78 [11/2020]; *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 11 Rz. 10).

Dieser Ansicht ist zu folgen. Der BFH nimmt zwar im Hinblick auf den Abfluss dann einen Missbrauch an, wenn damit willkürliche Manipulationen der Steuer-schuld 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. *Drenseck*, 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 (so auch *Kube/Schomäcker in KSM*, § 11 Rz. A 142 [11/2016]). 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-Urt. v. 25.1.1963 (BFH 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 Erg. auch durch Anwendung von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (s. Anm. 115) erreicht worden wäre. Ebenfalls zu streng ist die BFH-Rspr., die einen Rechtsmissbrauch bejaht, wenn zwischen der Zahlung eines 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. 13.12.1983 – VIII R 64/83, BStBl. II 1984, 426; BFH v. 13.12.1983 – VIII R 173/83, BStBl. II 1984, 428; BFH v. 14.1.1986 – IX R 188/84, BFH/NV 1986, 280; BFH v. 3.2.1987 – IX R 85/85, BStBl. II 1987, 492 (494); s. auch *Drenseck*, 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 bis zu 30 % der Darlehensvaluta da-

von aus, dass ein wirtschaftlich vernünftiger Grund besteht (BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 – S 2253a – 48/03, BStBl. I 2003, 546, Rz. 15), und verneint damit im Regelfall einen Rechtsmissbrauch.

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: Siehe Anm. 8, 105.

Abtretung: Siehe Anm. 58.

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

Angehörige: Siehe Anm. 27, 34, 62 und 116.

Aufrechnung: Siehe Anm. 55.

Außergewöhnliche Belastungen: Siehe Anm. 4, 8, 115; zu mit Darlehen finanzierten Aufwendungen s. „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 – I K 3770/94 E, EFG 1995, 1099, rkr.); zu Bausparverträgen mit Optionstarifen vgl. OFD Frankfurt/Main v. 20.8.1997 – S 2252 A – 31 – St II 32, juris.

Bevollmächtigter: Siehe Anm. 116 und „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: Siehe Anm. 128; zur Anwendung von § 42 AO s. Anm. 130.

Darlehen: Durch Darlehen finanzierte WK, SA und agB sind im Jahr ihrer Verausgabung abgeflossen, nicht erst im Jahr der Darlehensrückzahlung (BFH v. 10.12.1971 – VI R 209/69, BStBl. II 1972, 250, für WK; BFH v. 15.3.1974 – VI R 252/71, BStBl. II 1974, 513; BFH v. 10.6.1988 – III R 248/83, BStBl. II 1988, 814; FG München v. 14.11.1979 – V (IX) 240/74 E, EFG 1980, 389, rkr., für SA; aA betr. agB BFH v. 4.10.1968 – IV R 59/68, BStBl. II 1969, 179; BFH v. 18.11.1977 – VI R 142/75, BStBl. II 1978, 147; Maßgebend sei allein das Jahr der Darlehensrückzahlung; dazu *Kanzler*, FR 1987, 483).

Durchlaufende Posten: Siehe Anm. 7.

Erbbaurecht: Erbbauszinsen 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: Siehe „Spende“.

Gesamthandsgemeinschaft: Siehe 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 *Martini in Blümich*, § 11 Rz. 160 „Hinterlegung“ [11/2020]; aA *Kube/Schomäcker in KSM*, § 11 Rz. D 1 „Hinterlegung“ [11/2016]: Abfluss nur bei ausgeschlossener Rücknahme).

Instandhaltungskosten: Leistungen eines Wohnungseigentümers zur Erhaltungsrücklage nach § 19 Abs. 2 Nr. 4 WEG (bis zum 30.11.2020: Instandhaltungsrückstellung gem. § 21 Abs. 5 Nr. 4 WEG aF) an die Eigentümergemeinschaft fließen nicht im Zeitpunkt der Zahlung dieser Beiträge ab, sondern erst bei Verausgabung dieser Beträge für Erhaltungsmaßnahmen durch die Eigentümergemeinschaft bzw. den Verwalter.

BFH v. 14.10.1980 – VIII R 22/76, BStBl. II 1981, 128 (129); BFH v. 26.1.1988 – IX R 119/83, BStBl. II 1988, 577; BFH v. 21.10.2005 – IX B 144/05, BFH/NV 2006, 291; BFH v. 9.12.2008 – IX B 124/08, BFH/NV 2009, 571; FG Schl.-Holst. v. 27.11.1969 – III 113/67, EFG 1970, 164, rkr.; *Kube/Schomäcker in KSM*, § 11 Rz. D 1 „Instandhaltungskosten“ (11/2016); 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; *Martini in Blümich*, § 11 Rz. 160 „Instandhaltungsrücklage“ (11/2020), der Praktikabilitäts Gesichtspunkte anführt; *Sauren*, DStR 2006, 2161; zu den Konsequenzen aus der Rspr. s. *Horlemann*, DStZ 1990, 112.

Die Rücklage gehört zu den gemeinschaftlichen Geldern der Wohnungseigentümergemeinschaft, die diese zu verwalten hat. Erst zum Zeitpunkt der Verausgabung 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 seit 2007 geregelten (teilweisen) Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Wohnungseigentümergemeinschaft durch § 9a WEG (bis 30.11.2020: § 10 Abs. 6 und 7 WEG aF) 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 berichtigt; denn auch in diesem Fall hat der Stpfl. von sich aus alles Erforderliche getan, um den Leistungserfolg herbeizuführen (s. Anm. 114). Der Abfluss ist auch nicht deshalb zu verneinen, weil dem Stpfl. zugleich ein Rückforderungsanspruch gegen den falschen Adressaten zustünde (s. dazu Anm. 115).

Kirchensteuer: Siehe Anm. 115.

Kreditkarte: Siehe Anm. 120.

Lastschriftinzug: Siehe Anm. 120.

Miteigentümer: Siehe „Instandhaltungskosten“; vgl. auch Anm. 105.

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

Nachzahlungen: Siehe Anm. 80, 114.

Nettolohnvereinbarung: Siehe § 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; BFH 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: Siehe „Spende“.

Schaden als Aufwand: Siehe Anm. 113.

Scheck: Siehe Anm. 120.

Sonderausgaben: Siehe Anm. 115.

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

Spende: Eine Spende, die der Erbe zur Erfüllung einer Vermächtniszurwendung an eine gemeinnützige Organisation leistet, ist nicht mehr beim Erblasser abgefließen, 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. 22.7.1997 – VIII R 57/95, BStBl. II 1997, 755 [761]; BFH v. 7.9.2000 – III R 33/96, BFH/NV 2001, 415 [418]; BFH v. 6.10.2009 – I R 25/09, BFH/NV 2010, 620). 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: Siehe Anm. 116.

Überweisung: Siehe 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 abziehbar. Die Umbuchung ist dabei wie eine Aufrechnung zu behandeln (BFH v. 5.2.1960 – VI 204/59, BStBl. III 1960, 140, zu SA; BayLfSt. v. 20.2.2013, DB 2013, 430, zur USt); s. dazu näher Anm. 55.

Unterhaltsaufwendungen: Auf nach § 33a Abs. 1 abziehbare Unterhaltsaufwendungen ist nach Auffassung des 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 eventuelle 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: Siehe 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: Siehe Anm. 114; zum Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten durch VorausZ s. Anm. 130; zur VorausZ von WK *Drenseck*, FR 1987, 119; zur VorausZ von Nutzungsentgelten s. Anm. 124ff.

Wechsel: Siehe Anm. 120.

Wechsel der Gewinnermittlungsart: Siehe 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).

D. Erläuterungen zu § 82b EStDV: Behandlung größeren Erhaltungsaufwands bei Wohngebäuden

I. Allgemeine Erläuterungen zu § 82b EStDV

Schrifttum: *Risthaus*, StEntlG 1999/2000/2002: Änderungen im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen, der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften und rund ums Grundstück im Privatvermögen, DB 1999, 1032; *Schoor*, Tipps für Vermieter: Verteilung größeren Erhaltungsaufwands bei Wohngebäuden, VW 2007, 1261.

136 1. Grundinformation zu § 82b EStDV

Die Vorschrift gewährt dem Stpfl. ein Wahlrecht, den WKAbzug für größere Erhaltungsaufwendungen bei Gebäuden, die im PV zur Einkunftserzielung genutzt

werden und überwiegend Wohnzwecken dienen, nicht im Abflussjahr (wie es § 11 Abs. 2 grds. vorschreibt) vorzunehmen, sondern ihn auf zwei bis fünf Jahre zu verteilen (Abs. 1). Eine derartige Verteilung von Erhaltungsaufwendungen ermöglichen auch §§ 11a und 11b; diese Vorschriften sind jedoch objektmäßig an zusätzliche Voraussetzungen geknüpft, so dass bei privaten Wohngebäuden § 82b EStDV eine größere praktische Bedeutung zukommt. Das Wahlrecht ist im Jahr des Abflusses der Erhaltungsaufwendungen auszuüben; der gewählte Verteilungszeitraum ist sodann verbindlich. Wird das Gebäude während des Verteilungszeitraums veräußert oder in ein BV eingebracht oder nicht mehr zur Einkunftserzielung genutzt, ist der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr der Änderung vollständig als WK abzuziehen (Abs. 2). Mehrere Eigentümer müssen das Wahlrecht einheitlich ausüben (Abs. 3).

2. Rechtsentwicklung des § 82b EStDV

137

Ermächtigungsgrundlage für § 82b EStDV ist § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. r Satz 1 Doppelbuchst. aa.

StÄndG 1960 v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514, iVm. EStDV-ÄndVO v. 6.4.1961, BGBl. I 1961, 373; BStBl. I 1961, 90): § 82b EStDV wurde eingeführt, da der BFH entsprechende Verwaltungsvorschriften zuvor für gesetzeswidrig erklärt hatte (BFH v. 28.11.1958 – VI 293/56 U, BStBl. III 1959, 94).

2. EStDVÄndVO v. 23.6.1992 (BGBl. I 1992, 1165; BStBl. I 1992, 411): Mit Einf. von Abs. 2 Satz 2 wurde ausdrücklich geregelt, dass noch nicht verteilter Erhaltungsaufwand auch dann vollständig abgezogen werden muss, wenn ein Gebäude nicht mehr zur Einkunftserzielung genutzt wird.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): § 82b EStDV wurde für Erhaltungsaufwand, der nach dem 31.12.1998 entstanden ist, abgeschafft (§ 84 Abs. 4a Satz 1 EStDV).

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): § 82b EStDV wurde für Erhaltungsaufwand, der nach dem 31.12.2003 entstanden ist (§ 84 Abs. 4a Satz 2 EStDV), wieder eingeführt. In diesem Zusammenhang wurde Abs. 1 um einen Satz 4 ergänzt, der Räume für die Unterstellung weiterer Kfz als nicht Wohnzwecken dienend behandelt.

Zeitlicher Geltungsbereich: Nach der Übergangsregelung (§ 84 Abs. 4a EStDV) ist § 82b EStDV auf Erhaltungsaufwand anzuwenden, der vor dem 1.1.1999 bzw. nach dem 31.12.2003 entstanden ist. „Entstanden“ ist Erhaltungsaufwand im Jahr der Zahlung (FG Münster v. 24.11.2004 – 1 K 3642/02 E, EFG 2005, 534, rkr.). Wurden die Erhaltungsmaßnahmen bereits im Jahr 2003 durchgeführt, ist eine Anwendung des § 82b EStDV möglich, soweit die Zahlung nach dem 31.12.2003 erfolgte. Nach der Gegenansicht, die auf den Abschluss der Arbeiten oder Teilarbeiten abstellt (*Risthaus*, DB 1999, 1032), wäre eine Anwendung unzulässig. Dieses Erg. widerspricht jedoch der Gesetzessystematik, nach der § 82b EStDV als Ausnahmevorschrift zu § 11 Abs. 2 an den Abfluss anknüpft.

3. Bedeutung des § 82b EStDV

138

Die Norm ermöglicht es, Erhaltungsaufwand, der nach § 11 Abs. 2 im Jahr der Verausgabung abgezogen werden müsste, stl. möglichst optimal zu verteilen. Gefördert werden sollen insbes. solche Stpfl., die im Abflussjahr nicht dem Höchst-

steuersatz unterliegen, bei denen sich also größere Aufwendungen bei einem Sofortabzug nicht vollständig auswirken würden.

139 **4. Geltungsbereich des § 82b EStDV**

Persönlicher Geltungsbereich: § 82b EStDV gilt für unbeschränkt und beschränkt Stpfl.

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift erfasst nur solche Gebäude, die im PV zur Erzielung von Einkünften genutzt werden und überwiegend Wohnzwecken dienen. Damit ist der Anwendungsbereich auf fremdvermietete Wohngebäude, mit denen Einkünfte aus VuV nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 erzielt werden, begrenzt. § 82b EStDV gilt auch für Erhaltungsaufwendungen, die der Nießbraucher getragen hat, wenn diesem die Vermietungseinkünfte zugerechnet werden (BFH v. 14.11.1989 – IX R 110/85, BStBl. II 1990, 462). Zu Ferienwohnungen s. Anm. 152. § 82b EStDV gilt dagegen nicht für die Verteilung größerer Aufwendungen, die zu SA oder agB führen (BFH v. 12.7.2017 – VI R 36/15, BStBl. II 2017, 979, Rz. 21, mit Anm. *Stalbold*, AO-StB 2017, 294).

140 Einstweilen frei.

141 **5. Verhältnis des § 82b EStDV zu anderen Vorschriften**

Verhältnis zu § 11 Abs. 2: § 82b EStDV enthält eine Sonderregelung zu § 11 Abs. 2, nach der Erhaltungsaufwendungen abw. vom Abflussprinzip auf einen Zeitraum von bis zu fünf Jahren gleichmäßig verteilt werden können.

Verhältnis zu §§ 11a und 11b: Diese Vorschriften ermöglichen ebenfalls eine Verteilung von Erhaltungsaufwendungen auf zwei bis fünf Jahre. Sie gelten jedoch nur unter den dort genannten zusätzlichen Voraussetzungen (zB Baudenkmäler bei § 11b), so dass § 82b EStDV wegen der weniger strengen Voraussetzungen eine größere praktische Bedeutung zukommt.

142–150 Einstweilen frei.

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

151 **1. Größere Aufwendungen für die Erhaltung (Abs. 1 Satz 1)**

Begünstigt werden nur größere Aufwendungen, die nach allgemeinen Grundsätzen als WK im Rahmen einer Einkunftsart abgezogen werden können und der Erhaltung von Wohngebäuden dienen.

Abweichend von § 11 Abs. 2: Aus der Anbindung an die die Verteilung von steuerbaren Ausgaben regelnde Vorschrift des § 11 Abs. 2 folgt, dass § 82b EStDV nur für Gebäude gilt, die im Zeitpunkt des Anfalls der größeren Erhaltungsaufwendungen zur Einkunftserzielung genutzt werden. Das ergibt sich ausdrücklich auch aus Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 161).

Erhaltungsaufwand liegt nach der Rspr. in Abgrenzung zu HK bei einem bebauten Grundstück dann vor, wenn die Aufwendungen die Wesensart des Grundstücks nicht verändern oder die Substanz vermehren, das Grundstück im ord-

nungsmäßigen Zustand erhalten sollen und regelmäßig in ungefähr gleicher Höhe wiederkehren (s. dazu näher § 6 Anm. 270 ff.). Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1a gehören anschaffungsnahe Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten zu den HK.

Größere Aufwendungen: Dem Gesetzeswortlaut lässt sich eine genaue Bestimmung des Umfangs der begünstigten Erhaltungsaufwendungen nicht entnehmen. Aus der Beschränkung auf „größere“ Aufwendungen kann gefolgert werden, dass laufende, jährlich üblicherweise anfallende Kosten nicht darunter fallen sollen (*Drüen* in KSM, § 21 Rz. B 380 [10/2019]). Im Übrigen ist ausgehend vom Gesetzeszweck, weniger einkommensstarke Stpl. zu begünstigen (vgl. Anm. 138), eine großzügige Auslegung geboten. So hat der BFH (BFH v. 27.10.1992 – IX R 66/91, BStBl. II 1993, 591) die Voraussetzungen der Norm bei einem Aufwand für den Einbau zweier Fenster für 1440 DM ohne Prüfung der Größe des Aufwands bejaht.

2. Gebäude, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen (Abs. 1 Sätze 1 und 2)

152

Die durch § 82b EStDV begünstigten Gebäude dürfen nicht zu einem BV gehören und müssen überwiegend Wohnzwecken dienen.

Gebäude ist ein Bauwerk, das Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und ausreichend standfest ist (s. zu den Einzelheiten § 7 Anm. 291 ff.).

Nicht zu einem Betriebsvermögen gehören bedeutet, dass sich das Gebäude im PV des Stpl. befinden muss. Damit sind ausschließlich solche Gebäude erfasst, die (ganz oder teilweise) zur Erzielung von Einkünften iSv. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 genutzt werden.

Überwiegend Wohnzwecken dienen (Abs. 1 Satz 2): Das Gebäude muss nicht vollständig, sondern nur überwiegend Wohnzwecken dienen. „Überwiegend“ Wohnzwecken dient ein Gebäude nach Abs. 1 Satz 2, wenn die Grundfläche der Wohnzwecken dienenden Räume mehr als die Hälfte der gesamten Nutzfläche des Gebäudes beträgt. Die Berechnung der Grundflächen ist nach §§ 3 und 4 WoFlV (v. 25.11.2003, BGBl. I 2003, 2346) vorzunehmen. Bei einem nur teilweise, aber überwiegend Wohnzwecken dienenden Gebäude kann der gesamte Erhaltungsaufwand nach § 82b EStDV auf bis zu fünf Jahre verteilt werden, nicht nur der Teil des Erhaltungsaufwandes, der auf den zu Wohnzwecken genutzten Teil des Gebäudes entfällt.

Wohnzwecken dienen Räume, die dazu geeignet und bestimmt sind, Menschen auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft zu ermöglichen. „Dienen“ zu Wohnzwecken ist nicht mit der Nutzung zu Wohnzwecken gleichzustellen. So dienen neben den Wohnräumen, Schlafräumen und Küchen zB auch Bäder, Kellerräume, Bodenräume, Trockenräume und Waschküchen Wohnzwecken (s. § 7 Anm. 294). Eine Ferienwohnung, die an ständig wechselnde Gäste für jeweils kürzere Zeiträume vermietet wird, dient nicht Wohnzwecken, da es am Merkmal der Dauerhaftigkeit der Bestimmung zu Wohnzwecken fehlt (BFH v. 4.9.2000 – IX R 75/99, BFH/NV 2001, 429).

Einstweilen frei.

153–155

156 **3. Garagen (Abs. 1 Sätze 3 und 4)**

Für Garagen, die ihrer Natur nach nicht Wohnzwecken dienen, trifft das Gesetz Sonderregelungen. Für jede im Gebäude befindliche Wohnung wird eine Garage zur Wohnfläche gezählt, soweit darin nicht mehr als ein Pkw. untergestellt werden kann (Abs. 1 Satz 3). Eine Doppelgarage dient danach nur zur Hälfte Wohnzwecken, wenn das Gebäude nur eine Wohnung enthält. Jede weitere Garage, die über die Anzahl der Wohnungen hinausgeht, ist nach Abs. 1 Satz 4 nicht den Wohnzwecken dienenden Räumen hinzuzurechnen.

157 **4. Rechtsfolge: Wahlrecht zur Verteilung des Erhaltungsaufwands**

Der Stpfl. hat die Wahl, die Aufwendungen auf zwei, drei, vier oder fünf Jahre zu verteilen.

Gleichmäßige Verteilung: Der Stpfl. kann nur den Verteilungszeitraum wählen, nicht dagegen die Höhe der im einzelnen Jahr des Verteilungszeitraums abziehbaren Beträge (Abs. 1 Satz 1: „gleichmäßig verteilen“). Auch eine Übertragung eines Anteils auf ein anderes Jahr des Abzugszeitraums ist nicht zulässig (BFH v. 26.10.1977 – VIII R 6/75, BStBl. II 1978, 96; H 21.1 EStH 2019). Werden allerdings die Zahlungen für eine einheitliche Maßnahme in mehreren VZ geleistet, beginnt für jede Zahlung ein eigener Verteilungszeitraum, für den das Wahlrecht jeweils unterschiedlich ausgeübt werden kann (*Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 21 Rz. 126).

Abflussjahr als maßgeblicher Zeitpunkt: Maßgeblich für die Verteilung des Erhaltungsaufwands ist das Jahr, in dem die Erhaltungsaufwendungen iSv. § 11 Abs. 2 (s. dazu Anm. 105 ff.) geleistet wurden.

BFH v. 26.10.1977 – VIII R 6/75, BStBl. II 1978, 96; BFH v. 26.10.1977 – VIII R 111/74, BStBl. II 1978, 367; BFH v. 27.10.1992 – IX R 60/90, BFH/NV 1993, 467; FG Münster v. 11.10.2019 – 10 K 3350/18 E, EFG 2020, 112, Az. BFH IX R 3/19 zum Maßstab der Aufteilung von WK nach § 21 Abs. 2 bei verbilligter Vermietung.

Fallen die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 in einem späteren Jahr des Verteilungszeitraums weg, weil das Gebäude nicht mehr überwiegend zu Wohnzwecken genutzt wird, bleibt es folglich bei der im Abflussjahr gewählten Verteilung auch für die Folgejahre (so auch *Schallmoser* in *Blümich*, § 21 Rz. 337 [11/2019]); Abs. 2 greift für diesen Fall nicht ein. Stellt sich aber in einem späteren Jahr heraus, dass die Voraussetzungen des § 82b EStDV bereits im Abflussjahr nicht vorgelegen haben (weil zB das Gebäude nicht überwiegend Wohnzwecken gedient hat), ist für alle noch offenen Zeiträume der Abzug der verbleibenden Aufwendungen zu versagen. Die Bestandskraft der Veranlagung des Abflussjahrs steht dem nicht entgegen, denn nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung sind die Voraussetzungen für jedes Jahr des Verteilungszeitraums gesondert zu beurteilen.

BFH v. 27.10.1992 – IX R 66/91, BStBl. II 1993, 591; BFH v. 12.4.1994 – IX R 31/91, BFH/NV 1995, 1; BFH v. 15.10.1996 – IX R 49/94, BFH/NV 1997, 390; BFH v. 8.11.1999 – IX B 80/99, BFH/NV 2000, 432.

Daraus folgt, dass der Steuer- bzw. Feststellungsbescheid für das Abflussjahr keinen Grundlagenbescheid für die Veranlagungen der Folgejahre darstellt. Dies gilt ebenso für eine Verteilungszusage des FA (BFH v. 20.11.2006 – IX B 105/06, BFH/NV 2007, 394).

Form: § 82b EStDV sieht keine besondere Form der Ausübung des Wahlrechts vor. Daher kann es nicht nur ausdrücklich, sondern auch konkludent dadurch ausgeübt werden, dass im Abflussjahr nur ein Teil der Aufwendungen geltend gemacht wird (*Schallmoser in Blümich*, § 21 Rz. 336 [11/2019]; vgl. auch BFH v. 7.12.2006 – IX B 50/06, BFH/NV 2007, 1135).

Ausübung des Wahlrechts bindend: Das einmal ausgeübte Wahlrecht ist auch für die Folgejahre bindend, wenn der StBescheid des Abflussjahrs bestandskräftig geworden ist (BFH v. 7.12.2006 – IX B 50/06, BFH/NV 2007, 1135; vgl. auch BFH v. 17.8.2005 – IX R 3/03, BFH/NV 2006, 269 zur Wahl einer AfA-Methode). Dem entsprechend kann das Wahlrecht nicht mehr ausgeübt werden, wenn die Erhaltungsaufwendungen im Abflussjahr gem. § 11 Abs. 2 in vollem Umfang bestandskräftig abgezogen worden sind (BFH v. 27.10.1992 – IX R 60/90, BFH/NV 1993, 467; BFH v. 29.3.1995 – X R 81/92, BStBl. II 1995, 536; BFH v. 7.12.2006 – IX B 50/06, BFH/NV 2007, 1135). Dies gilt auch, wenn die Aufwendungen in einem bestandskräftigen Schätzungsbescheid in vollem Umfang berücksichtigt wurden (BFH v. 27.10.1992 – IX R 152/89, BStBl. II 1993, 589; BFH v. 23.6.1997 – IX B 43/97, BFH/NV 1997, 843). Nach Eintritt der Bestandskraft des EStBescheids ist eine Änderung nur noch unter den Voraussetzungen der §§ 172 ff. AO möglich, wobei die nachträgliche Ausübung des Wahlrechts selbst keine neue Tatsache iSd. § 173 AO darstellt, sondern eine Verfahrenshandlung (BFH v. 27.10.1992 – IX R 60/90, BFH/NV 1993, 467).

Ausnahmsweise Nachholung: Hat der Stpfl. größere Erhaltungsaufwendungen im Abflussjahr nicht geltend gemacht und ist bestandskräftig veranlagt worden, kann er die Aufwendungen anteilig gleichmäßig auf die folgenden Jahre des Verteilungszeitraums verteilen. Der auf das Jahr der Entstehung entfallende Anteil der Aufwendungen ist allerdings endgültig verloren gegangen (BFH v. 27.10.1992 – IX R 152/89, BStBl. II 1993, 589; BFH v. 27.10.1992 – IX R 66/91, BStBl. II 1993, 591; BFH v. 24.11.1992 – IX R 99/89, BStBl. II 1993, 593), so dass in diesem Fall eine Verteilung auf fünf Jahre am günstigsten ist.

Einstweilen frei.

158–159

III. Erläuterungen zu § 82b Abs. 2 EStDV: Veräußerung, Einbringung und Aufgabe der Einkunftserzielung

1. Veräußerung (Abs. 2 Satz 1)

160

Der Verteilungszeitraum endet vorzeitig, wenn das Grundstück veräußert wird. Der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands ist im Jahr der Veräußerung dann vollständig abzuziehen. Durch diese Regelung wird sichergestellt, dass der Stpfl. aus der Beendigung der Nutzung des Gebäudes zur Erzielung von Einkünften aus VuV keine Nachteile hat (*Drüen in KSM*, § 21 Rz. B 382 [10/2019]).

Veräußerung ist die entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums des Gebäudes (BFH v. 7.8.1990 – VIII R 223/85, BFH/NV 1991, 294; BFH v. 19.9.2002 – X R 51/98, BStBl. II 2003, 394, unter II.2.b). Zur unentgeltlichen Übertragung durch Schenkung oder Erbfall s. Anm. 162.

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

Der Verteilungszeitraum endet auch dann mit der in Anm. 160 dargestellten Rechtsfolge vorzeitig, wenn das Gebäude in ein BV eingebracht oder nicht mehr zur Einkunftserzielung genutzt wird.

Einbringung in ein Betriebsvermögen ist eine Einlage iSv. § 4 Abs. 1 Satz 8 (s. § 4 Anm. 281 ff.).

Aufgabe der Einkunftserzielung liegt zB vor, wenn das Gebäude nunmehr zu privaten Wohnzwecken genutzt wird (vgl. BFH v. 24.11.1992 – IX R 138/89, BStBl. II 1993, 432) oder zwar weiterhin vermietet wird, aber die Überschusserzielungsabsicht wegfällt (BFH v. 25.1.1994 – IX R 139/92, BFH/NV 1995, 11).

162 **3. Unentgeltliche Rechtsnachfolge**

Der Wortlaut des § 82b Abs. 2 EStDV erfasst weder Fälle der Schenkung noch solche der Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall. Nach bisher herrschender Auffassung konnte der unentgeltliche Rechtsnachfolger den verbleibenden Erhaltungsaufwand in dem vom Rechtsvorgänger gewählten Verteilungszeitraum geltend machen (FG Münster v. 4.5.1994 – 11 K 495/90 E, EFG 1994, 1088, rkr. zum Übergang durch Beendigung eines Nießbrauchsrechts; FG München v. 22.4.2008 – 13 K 1870/05, nv., rkr. zum Erbfall; *Schallmoser* in *Blümich*, § 21 Rz. 347 [11/2019]; so auch noch R 21.1 Abs. 6 Satz 2 EStR 2019), wobei im Jahr des Eigentumswechsels eine zeitliche Aufteilung des WKAbzugs erfolgen sollte (R 21.1 Abs. 6 Satz 3 EStR 2019). Begründet wurde diese Auffassung mit einer entsprechenden Anwendung von § 11d Abs. 1 EStDV.

Der BFH hat der Anwendung von § 11d Abs. 1 EStDV jedenfalls für solche Fälle eine Absage erteilt, in denen die Beendigung eines Nießbrauchs durch Tod des Nießbrauchsberechtigten eintrat (zum Wechsel des Einkünfterzielenden in diesen Fällen s. § 21 Anm. 25). Die Vorschrift ermögliche weder in direkter noch in analoger Anwendung die interpersonelle Überleitung von Erhaltungsaufwendungen auf den Eigentümer. Vielmehr sei der verbleibende Teil der Erhaltungsaufwendungen beim Nießbraucher im Jahr seines Todes abzuziehen.

BFH v. 25.9.2017 – IX S 17/17, BFH/NV 2017, 1603, Rz. 30 ff.; BFH v. 13.3.2018 – IX R 22/17, BFH/NV 2018, 824; so bereits zuvor FG Hamb. v. 19.5.1999 – II 356/98, rkr., juris; FG Münster v. 15.4.2016 – 4 K 422/15 E, EFG 2016, 896, rkr., mit Anm. *Böwing-Schmalenbrock*; FG Berlin-Brandenb. v. 30.3.2017 – 7 V 7052/17, EFG 2017, 811, rkr.

Auch wenn diese Rspr. nicht ausdrücklich zum Eigentumsübergang durch Erbfall Stellung genommen hat, sind die Ausführungen des BFH so zu verstehen, dass er auch in diesem Fall eine Anwendung von § 11d Abs. 1 EStDV ausschließen würde (so auch *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 21 Rz. 126). Dementsprechend geht die finanzgerichtliche Rspr. nunmehr auch für Fälle der Gesamtrechtsnachfolge davon aus, dass die noch nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen in voller Höhe beim Erblasser abzuziehen sind (FG Münster v. 11.10.2019 – 10 K 3350/18 E, EFG 2020, 112, Az. BFH IX R 3/19).

Dem ist zuzustimmen. § 11d EStDV gilt nur für AK/HK und gerade nicht für Erhaltungsaufwand. Da sowohl in Fällen der Einzel- als auch in solchen der Gesamtrechtsnachfolge die Einkunftserzielung des Rechtsvorgängers endet, lassen sich diese Fälle sachgerecht über § 82b Abs. 2 Satz 2 EStDV lösen, indem der verblei-

bende Aufwand bei diesem in voller Höhe abgezogen wird. Einer Durchbrechung des Grundsatzes, dass nur derjenige Aufwendungen abziehen darf, der sie getragen hat, bedarf es daher nicht (so auch *Drüen* in *KSM*, § 21 Rz. B 383 [10/2019]). Die Auffassung der FinVerw. (R 21.1 Abs. 6 Satz 2 EStR 2019) dürfte daher überholt sein.

Hat der Erblasser die Erhaltungsaufwendungen dagegen bereits in voller Höhe abgezogen, ist das Wahlrecht auch für die Erben verbraucht (BFH v. 23.6.1997 – IX B 43/97, BFH/NV 1997, 843).

Einstweilen frei.

163–164

IV. Erläuterungen zu § 82b Abs. 3 EStDV: Einheitliche Verteilung bei mehreren Eigentümern 165

Die Verteilung des Aufwands ist von allen Eigentümern „auf den gleichen Zeitraum“ vorzunehmen, wenn das Gebäude im Eigentum mehrerer Personen steht. Abs. 3 gilt für alle Formen mehrheitlichen Eigentums, insbes. für Gesamthands- und Bruchteilseigentum (*Drüen* in *KSM*, § 21 Rz. B 384 [10/2019]), aber auch für mehrere wirtschaftliche Eigentümer. Vergleichbare Regelungen enthalten § 7a Abs. 7 Satz 2 und § 11a Abs. 3.

