

**29.09.05**

Fz

# **Allgemeine Verwaltungsvorschrift**

der Bundesregierung

---

## **Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Einkommensteuerrechts (Einkommensteuer-Richtlinien 2005 - EStR 2005)**

### **A. Zielsetzung**

Anpassung der Einkommensteuer-Richtlinien 2003 an die Entwicklung des Einkommensteuerrechts wegen der Rechtsänderungen aus den seit 2003 ergangenen Gesetzen, Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung und der zwischenzeitlichen Verwaltungsentscheidungen.

Verbindliche, übersichtliche und praxisgerechte Regelungen zur Anwendung des Einkommensteuerrechts; Sicherstellung einer schnellen und sachgerechten Unterrichtung der Finanzämter sowie der Steuerpflichtigen und deren Berater.

### **B. Lösung**

Aktualisierung der Einkommensteuer-Richtlinien 2003 unter Berücksichtigung der Änderungen des Einkommensteuergesetzes (EStG).

Mit den EStR 2005 erfolgt eine Neugliederung der Verwaltungsvorschrift. Die bisherige Struktur orientierte sich hinsichtlich der Nummerierung an dem historisch gewachsenen System und stand nur in einem losen Zusammenhang mit der Paragraphenstruktur des EStG; eine logische Verbindung zwischen dieser Struktur und der Nummerierung der EStR war nicht mehr erkennbar. Dies führte seit 1993 dazu, dass eine Vielzahl von Richtlinien unbesetzt war.

Diese Gliederung war zugleich das Gerüst für die amtlichen Hinweise in dem vom BMF herausgegebenen amtlichen Einkommensteuer-Handbuch (EStH), das eine der wesentlichen Arbeitsgrundlagen für die Veranlagungs- und Prüfungstätigkeit der Finanzämter darstellt.

Mit den EStR 2005 wird das mit der Einführung des EStH vorgegebene Konzept weiter entwickelt und der Regelungsinhalt der Verwaltungsvorschrift konsequent auf notwendige Anweisungen beschränkt. Die Richtlinienstruktur und die amtlichen Hinweise für die Finanzverwaltung orientieren sich im Sinne eines modernen Vorschriften-Managements nunmehr ausschließlich an der Paragraphenfolge des EStG.

### **C. Alternativen**

Keine

### **D. Kosten**

Die geänderten Verwaltungsvorschriften führen für Bund, Länder und Gemeinden insgesamt zu geringfügigen, nicht näher bezifferbaren finanziellen Auswirkungen.

### **E. Sonstige Kosten**

Auswirkungen auf die Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten, weil die Richtlinien lediglich Anweisungen zum Gesetzesvollzug enthalten.

**29.09.05**

Fz

**Allgemeine  
Verwaltungsvorschrift**  
der Bundesregierung

---

**Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Einkommen-  
steuerrechts (Einkommensteuer-Richtlinien 2005 - EStR 2005)**

Bundesrepublik Deutschland  
Der Bundeskanzler

Berlin, den 28. September 2005

An den  
Präsidenten des Bundesrates  
Herrn Ministerpräsidenten  
Matthias Platzeck

Sehr geehrter Herr Präsident,

hiermit übersende ich die von der Bundesregierung beschlossene

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Einkommensteuerrechts  
(Einkommensteuer-Richtlinien 2005 – EStR 2005)

mit Vorblatt.

Ich bitte, die Zustimmung des Bundesrates aufgrund des Artikels 108 Absatz 7 des  
Grundgesetzes herbeizuführen.

Federführend ist das Bundesministerium der Finanzen.

Mit freundlichen Grüßen  
Gerhard Schröder



**Drucksache 713/05**

**Allgemeine Verwaltungsvorschrift  
zur Anwendung des Einkommensteuerrechts**

(Einkommensteuer-Richtlinien 2005 – EStR 2005)

**Vom ...**

Nach Artikel 108 Abs. 7 des Grundgesetzes wird folgende  
Allgemeine Verwaltungsvorschrift erlassen:

**Artikel 1**

Einkommensteuer-Richtlinien 2005

**(EStR 2005)**

**Inhaltsübersicht****Abkürzungsverzeichnis****Einführung**

<b>Zu § 1a</b>	
<b>R 1a.</b>	Steuerpflicht
<b>Zu § 2</b>	
<b>R 2.</b>	<b><i>Umfang der Besteuerung</i></b>
<b>Zu § 2a</b>	
<b>R 2a.</b>	Negative ausländische Einkünfte
<b>Zu § 3</b>	
<b>R 3.</b>	
<b>R 3.0</b>	<b><i>Steuerbefreiungen nach anderen Gesetzen, Verordnungen und Verträgen</i></b>
<b>R 3.2</b>	– zu § 3 Nr. 2
<b>R 3.27</b>	– zu § 3 Nr. 27
<b>R 3.40</b>	– zu § 3 Nr. 40
<b>R 3.44</b>	– zu § 3 Nr. 44
<b>Zu § 4</b>	
<b>R 4.1</b>	Betriebsvermögensvergleich
<b>R 4.2</b>	Betriebsvermögen
<b>R 4.3</b>	Einlagen und Entnahmen
<b>R 4.4</b>	Bilanzberichtigung und Bilanzänderung
<b>R 4.5</b>	Einnahmenüberschussrechnung
<b>R 4.6</b>	Wechsel der Gewinnermittlungsart
<b>R 4.7</b>	Betriebseinnahmen und -ausgaben
<b>R 4.8</b>	Rechtsverhältnisse zwischen Angehörigen
<b>R 4.9</b>	Abziehbare Steuern
<b>R 4.10</b>	Geschenke, Bewirtung, andere die Lebensführung berührende Betriebsausgaben
<b>R 4.11</b>	Besondere Aufzeichnung
<b>R 4.12</b>	Entfernungspauschale, nicht abziehbare Fahrtkosten, Reisekosten und Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung
<b>R 4.13</b>	Abzugsverbot für Sanktionen
<b>R 4.14</b>	Abzugsverbot für Zuwendungen i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG
<b>Zu § 4a</b>	
<b>R 4a.</b>	Gewinnermittlung bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr
<b>Zu § 4b</b>	

- R 4b.** Direktversicherung
- Zu § 4c**
- R 4c.** Zuwendungen an Pensionskassen
- Zu § 4d**
- R 4d.** Zuwendungen an Unterstützungskassen
- Zu § 5**
- R 5.1** Allgemeines zum Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG
- R 5.2** Ordnungsmäßige Buchführung
- R 5.3** Bestandsaufnahme des Vorratsvermögens
- R 5.4** Bestandsmäßige Erfassung des beweglichen Anlagevermögens
- R 5.5** Immaterielle Wirtschaftsgüter
- R 5.6** Rechnungsabgrenzungen
- R 5.7** Rückstellungen
- Zu § 6**
- R 6.1** Anlagevermögen und Umlaufvermögen
- R 6.2** Anschaffungskosten
- R 6.3** Herstellungskosten
- R 6.4** Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Grundstück
- R 6.5** Zuschüsse für Anlagegüter
- R 6.6** Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung
- R 6.7** Teilwert
- R 6.8** Bewertung des Vorratsvermögens
- R 6.9** Bewertung nach unterstellten Verbrauchs- und Veräußerungsfolgen
- R 6.10** Bewertung von Verbindlichkeiten
- R 6.11** Bewertung von Rückstellungen
- R 6.12** Bewertung von Entnahmen und Einlagen
- R 6.13** Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter
- R 6.14** ***Unentgeltliche Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen***
- R 6.15** Überführung und Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern
- Zu § 6a**
- R 6a.** Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen
- Zu § 6b**
- R 6b.1** Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter i. S. d. § 6b EStG
- R 6b.2** Übertragung aufgedeckter stiller Reserven und Rücklagenbildung nach § 6b EStG

- R 6b.3** Sechsjahresfrist i. S. d. § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG
- Zu § 6c**  
**R 6c.** Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter bei der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 3 EStG oder nach Durchschnittssätzen
- Zu § 7**  
**R 7.1** Abnutzbare Wirtschaftsgüter  
**R 7.2** Wirtschaftsgebäude, Mietwohnneubauten und andere Gebäude  
**R 7.3** Bemessungsgrundlage für die AfA  
**R 7.4** Höhe der AfA  
**R 7.5** Absetzung für Substanzverringerung
- Zu § 7a**  
**R 7a.** Gemeinsame Vorschriften für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen
- Zu § 7d**  
**R 7d.** Weitergeltung der Anordnungen zu § 7d EStG
- Zu § 7f**  
**R 7f.** Weitergeltung der Anordnungen zu § 7f EStG
- Zu § 7g**  
**R 7g.** Ansparabschreibungen **und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe**
- Zu § 7h**  
**R 7h.** Erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG von Aufwendungen für bestimmte Maßnahmen an Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen
- Zu § 7i**  
**R 7i.** Erhöhte Absetzungen nach § 7i EStG von Aufwendungen für bestimmte Baumaßnahmen an Baudenkmalen
- Zu § 9a**  
**R 9a.** Pauschbeträge für Werbungskosten
- Zu § 9b**  
**R 9b.** Auswirkungen der Umsatzsteuer auf die Einkommensteuer
- Zu § 10**  
**R 10.1** Sonderausgaben (Allgemeines)  
**R 10.2** Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd

- getrennt lebenden Ehegatten
- R 10.3** Renten und dauernde Lasten
- R 10.4** Vorsorgeaufwendungen (Allgemeines)
- R 10.5** Versicherungsbeiträge
- R 10.6** Nachversteuerung von Versicherungsbeiträgen
- R 10.7** Kirchensteuern und Kirchenbeiträge
- R 10.8** Steuerberatungskosten
- R 10.9** Aufwendungen für die Berufsausbildung
- R 10.10** Schulgeld
- R 10.11** Kürzung des Vorwegabzugs **bei der Günstigerprüfung**
- R 10.12** Nachversteuerung für Versicherungsbeiträge bei Ehegatten im Falle ihrer getrennten Veranlagung
- Zu § 10b**
- R 10b.1** Ausgaben zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i. S. d. § 10b Abs. 1 und 1a EStG
- R 10b.2** Zuwendungen an politische Parteien
- R 10b.3** Begrenzung des Abzugs der Ausgaben für steuerbegünstigte Zwecke
- Zu § 10c**
- R 10c.** Berechnung der Vorsorgepauschale bei Ehegatten
- Zu § 10d**
- R 10d.** Verlustabzug
- Zu § 10f**
- R 10f.** Steuerbegünstigung für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale und Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen
- Zu § 10g**
- R 10g.** Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter, die weder zur Einkunftserzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden
- Zu § 11a**
- R 11a.** Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen
- Zu § 11b**
- R 11b.** Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand bei Baudenkmalen

**Zu § 12**

- R 12.1** Abgrenzung der Kosten der Lebensführung von den Betriebsausgaben und Werbungskosten
- R 12.2** Studienreisen, Fachkongresse
- R 12.3** Geldstrafen und ähnliche Rechtsnachteile
- R 12.4** Nichtabziehbare Steuern und Nebenleistungen
- R 12.5** Zuwendungen
- R 12.6** Wiederkehrende Leistungen

**Zu § 13**

- R 13.1** Freibetrag für Land- und Forstwirte
- R 13.2** Abgrenzung der gewerblichen und landwirtschaftlichen Tierzucht und Tierhaltung
- R 13.3** **Land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen**
- R 13.4** Rechtsverhältnisse zwischen Angehörigen in einem landwirtschaftlichen Betrieb
- R 13.5** Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft
- R 13.6** Buchführung bei Gartenbaubetrieben, Saatzuchtbetrieben, Baumschulen und ähnlichen Betrieben

**Zu § 13a**

- R 13a.1** Anwendung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen
- R 13a.2** Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen

**Zu § 14**

- R 14.** Wechsel im Besitz von Betrieben, Teilbetrieben und Betriebsteilen

**Zu § 14a**

- R 14a.** Freibetrag für die Abfindung weichender Erben (§ 14a Abs. 4, 6 und 7 EStG)

**Zu § 15**

- R 15.1** Selbständigkeit
- R 15.2** Nachhaltigkeit
- R 15.3** Gewinnerzielungsabsicht
- R 15.4** Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr
- R 15.5** Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der Land- und Forstwirtschaft
- R 15.6** Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der selbständigen Arbeit
- R 15.7** Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der Vermögensverwaltung

- R 15.8** Mitunternehmerschaft  
**R 15.9** Steuerliche Anerkennung von Familiengesellschaften  
**R 15.10** **Verlustabzugsbeschränkungen nach § 15 Abs. 4 EStG**
- Zu § 15a**  
**R 15a.** Verluste bei beschränkter Haftung
- Zu § 16**  
**R 16.** Veräußerung des gewerblichen Betriebs
- Zu § 17**  
**R 17.** Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft
- Zu § 18**  
**R 18.1** **Abgrenzung der selbständigen Arbeit gegenüber anderen Einkunftsarten**  
**R 18.2** **Betriebsvermögen**  
**R 18.3** **Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 3 EStG**
- Zu § 20**  
**R 20.1** Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen  
**R 20.2** Einnahmen aus Kapitalvermögen  
**R 20.3** Sparer-Freibetrag
- Zu § 21**  
**R 21.1** Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand  
**R 21.2** Einnahmen und Werbungskosten  
**R 21.3** Verbilligt überlassene Wohnung  
**R 21.4** Miet- und Pachtverträge zwischen Angehörigen und Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft  
**R 21.5** Behandlung von Zuschüssen  
**R 21.6** Miteigentum und Gesamthand  
**R 21.7** Substanzausbeuterecht
- Zu § 22**  
**R 22.1** Besteuerung von wiederkehrenden Bezügen mit Ausnahme der Leibrenten  
**R 22.2** Wiederkehrende Bezüge bei ausländischen Studenten und Schülern  
**R 22.3** **Besteuerung von Leibrenten und anderen Leistungen i. S. d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG**  
**R 22.4** **Besteuerung von Leibrenten i. S. d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG**  
**R 22.5** Renten nach § 2 Abs. 2 der 32. DV zum Umstellungsgesetz (UGDV)

<b>R 22.6</b>	Besteuerung von Leistungen i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG
<b>R 22.7</b>	Besteuerung von Bezügen i. S. d. § 22 Nr. 4 EStG
<b>R 22.8</b>	<b>Besteuerung von Leistungen i. S. d. § 22 Nr. 5 EStG</b>
<b>Zu § 24</b>	
<b>R 24.1</b>	Begriff der Entschädigung i. S. d. § 24 Nr. 1 EStG
<b>R 24.2</b>	Nachträgliche Einkünfte
<b>Zu § 24a</b>	
<b>R 24a.</b>	Altersentlastungsbetrag
<b>Zu § 25</b>	
<b>R 25.</b>	Verfahren bei der getrennten Veranlagung von Ehegatten nach § 26a EStG
<b>Zu § 26</b>	
<b>R 26.</b>	Voraussetzungen für die Anwendung des § 26 EStG
<b>Zu § 26a</b>	
<b>R 26a.</b>	Getrennte Veranlagung von Ehegatten nach § 26a EStG
<b>Zu § 26b</b>	
<b>R 26b.</b>	Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26b EStG
<b>Zu § 31</b>	
<b>R 31.</b>	Familienleistungsausgleich
<b>Zu § 32</b>	
<b>R 32.1</b>	Im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandte Kinder
<b>R 32.2</b>	Pflegekinder
<b>R 32.3</b>	Allgemeines zur Berücksichtigung von Kindern
<b>R 32.4</b>	Kinder, die Arbeit suchen
<b>R 32.5</b>	Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden
<b>R 32.6</b>	Kinder, die sich in einer Übergangszeit von höchstens vier Monaten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten befinden
<b>R 32.7</b>	Kinder, die mangels Ausbildungsplatz ihre Berufsausbildung nicht beginnen oder fortsetzen können
<b>R 32.8</b>	Kinder, die ein freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr oder freiwillige Dienste leisten
<b>R 32.9</b>	Kinder, die wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten
<b>R 32.10</b>	Einkünfte und Bezüge des Kindes
<b>R 32.11</b>	Verlängerungstatbestände bei Arbeit suchenden Kindern und Kindern in Berufsausbildung
<b>R 32.12</b>	Höhe der Freibeträge für Kinder in Sonderfällen
<b>R 32.13</b>	Übertragung der Freibeträge für Kinder

**Zu § 32b****R 32b.** Progressionsvorbehalt**Zu § 33****R 33.1** Außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art**R 33.2** Aufwendungen für existenziell notwendige Gegenstände**R 33.3** Aufwendungen wegen Pflegebedürftigkeit**R 33.4** Aufwendungen wegen Krankheit, Behinderung und Tod**Zu § 33a****R 33a.1** Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung**R 33a.2** Freibetrag zur Abgeltung des Sonderbedarfs eines sich in Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten, volljährigen Kindes**R 33a.3** Aufwendungen für eine Hilfe im Haushalt oder für vergleichbare Dienstleistungen (§ 33a Abs. 3 EStG)**R 33a.4** Zeitanteilige Ermäßigung nach § 33a Abs. 4 EStG**Zu § 33b****R 33b.** Pauschbeträge für behinderte Menschen, Hinterbliebene und Pflegepersonen**Zu § 33c****R 33c.** Kinderbetreuungskosten**Zu § 34****R 34.1** Umfang der steuerbegünstigten Einkünfte**R 34.2** Steuerberechnung unter Berücksichtigung der Tarifiermäßigung**R 34.3** Besondere Voraussetzungen für die Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG**R 34.4** Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG auf Einkünfte aus der Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit (§ 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG)**R 34.5** Anwendung der Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG**Zu § 34b****R 34b.1** **Holznutzungen****R 34b.2** **Voraussetzungen für die Anwendung der Vergünstigungen des § 34b EStG****R 34b.3** Berechnung der Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen, nachgeholten Nutzungen und Holznutzungen infolge höherer Gewalt**R 34b.4** Umfang der steuerbegünstigten Einkünfte**R 34b.5** Höhe der Steuersätze

- Zu § 34c**  
**R 34c.** **Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern**
- Zu § 34f**  
**R 34f.** **Weitergeltung der Anordnungen zu § 34f EStG**
- Zu § 36**  
**R 36.** Anrechnung von Steuervorauszahlungen und von Steuerabzugsbeträgen
- Zu § 37**  
**R 37.** Einkommensteuer-Vorauszahlung
- Zu § 44b**  
**R 44b.** Erstattung von Kapitalertragsteuer durch das Bundesamt für Finanzen nach §§ 44b und 45b EStG  
**R 44b.2** Einzelantrag beim Bundesamt für Finanzen (§ 44b EStG)
- Zu § 45b**  
**R 45b.** Sammelantrag beim Bundesamt für Finanzen (§ 45b EStG)
- Zu § 45c**  
**R 45c.** Erstattung von Kapitalertragsteuer durch das Finanzamt im vereinfachten Verfahren (§ 45c EStG)
- Zu § 46**  
**R 46.1** Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG  
**R 46.2** Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG  
**R 46.3** Härteausgleich
- Zu § 49**  
**R 49.1** Beschränkte Steuerpflicht bei Einkünften aus Gewerbebetrieb  
**R 49.2** Beschränkte Steuerpflicht bei Einkünften aus selbständiger Arbeit  
**R 49.3** Bedeutung der Besteuerungsmerkmale im Ausland bei beschränkter Steuerpflicht
- Zu § 50**  
**R 50.1** Verlustabzug im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht  
**R 50.2** Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer und Steuerermäßigung für ausländische Steuern
- Zu § 50a**  
**R 50a.1** Steuerabzug bei Lizenzgebühren, Vergütungen für die Nutzung von Urheberrechten und bei Veräußerungen von

	Schutzrechten usw.
<b>R 50a.2</b>	Berechnung des Steuerabzugs nach § 50a EStG in besonderen Fällen
<b>Zu § 50c</b>	
<b>R 50c.</b>	Wertminderung von Anteilen durch Gewinnausschüttungen
<b>Zu § 55</b>	
<b>R 55.</b>	Bodengewinnbesteuerung

<b>Anlage</b>	<b>B. Anlage zu den EStR 2005</b> Übersicht über die Berichtigung des Gewinns bei Wechsel der Gewinnermittlungsart
---------------	--

**Abkürzungsverzeichnis**

Abs.	= Absatz
a. F.	= alte Fassung
AfaA	= Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung
AfA	= Absetzung für Abnutzung
AfS	= Absetzung für Substanzverringerung
AO	= Abgabenordnung
AStG	= Außensteuergesetz
BAG	= Bundesarbeitsgericht
BauGB	= Baugesetzbuch
BerlinFG	= Berlinförderungsgesetz
BewG	= Bewertungsgesetz
BFH	= Bundesfinanzhof
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	= Bundesgesetzblatt
BMF (BdF)	= Bundesministerium der Finanzen
BStBl	= Bundessteuerblatt
bzw.	= beziehungsweise
DBA	= Doppelbesteuerungsabkommen
DMBilG	= D-Markbilanzgesetz
DV	= Durchführungsverordnung
EStDV	= Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	= Einkommensteuergesetz
EStR	= Einkommensteuer-Richtlinien
EU	= Europäische Union
EWR	= Europäischer Wirtschaftsraum
FördG	= Gesetz über Sonderabschreibungen und Abzugsbeträge im Fördergebiet (Fördergebietsgesetz)
GdB	= Grad der Behinderung
gem.	= gemäß
HAG	= Heimarbeitsgesetz
HGB	= Handelsgesetzbuch
i. d. F.	= in der Fassung
<b>i. S. d.</b>	= <b>im Sinne des</b>
i. V. m.	= in Verbindung mit
InvZulG	= Investitionszulagengesetz
Kfz	= Kraftfahrzeug
KG	= Kommanditgesellschaft
KStG	= Körperschaftsteuergesetz
LStR	= Lohnsteuer-Richtlinien
MaBV	= Makler- und Bauträgerverordnung
OHG	= Offene Handelsgesellschaft
OWiG	= Gesetz über Ordnungswidrigkeiten

PartG	=	Parteiengesetz
R	=	Richtlinie
SGB	=	Sozialgesetzbuch
Stpfl.	=	Steuerpflichtiger
UmwStG	=	Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform (Umwandlungssteuergesetz)
UStG	=	Umsatzsteuergesetz
VE	=	Vieheinheit
VVG	=	Versicherungsvertragsgesetz
VwVfG	=	Verwaltungsverfahrensgesetz
VZ	=	Veranlagungszeitraum
WEG	=	Wohnungseigentumsgesetz
WoFIV	=	Wohnflächenverordnung
z. B.	=	zum Beispiel
ZPO	=	Zivilprozessordnung
ZRFG	=	Zonenrandförderungsgesetz
z. v. E.	=	zu versteuerndes Einkommen

**Einführung<sup>1)</sup>**

(1) Die ***Einkommensteuer-Richtlinien 2005 (EStR 2005)*** sind Weisungen an die Finanzbehörden zur einheitlichen Anwendung des Einkommensteuerrechts, zur Vermeidung unbilliger Härten und zur Verwaltungsvereinfachung.

(2) Die ***EStR 2005*** sind für die Veranlagung zur Einkommensteuer ab dem VZ **2005** anzuwenden. Die EStR 2005 sind auch für frühere VZ anzuwenden, soweit sie lediglich eine Erläuterung der Rechtslage darstellen.

(3) Anordnungen, die mit den nachstehenden Richtlinien im Widerspruch stehen, sind nicht mehr anzuwenden.

(4) Diesen Richtlinien liegt, soweit im Einzelnen keine andere Fassung angegeben ist, das Einkommensteuergesetz **2002** i. d. F. der Bekanntmachung vom **19.10.2002** (BGBl. I S. 4210, 2003 I S. 179, BStBl I S. 1209), zuletzt geändert durch **Artikel 3 des Gesetzes zu dem Dritten Zusatzprotokoll vom 4.6.2004 zum Abkommen vom 16.6.1959 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete vom 15.12.2004** (BGBl. I S. 1653, BStBl 2005 I S. 346), zu Grunde.

(5) ***Die Anordnungen, die in den Vorschriften über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) und in den dazu ergangenen Lohnsteuer-Richtlinien über die Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit enthalten sind, gelten entsprechend auch für die Veranlagung zur Einkommensteuer.***

---

<sup>1)</sup> Änderungen und Ergänzungen gegenüber den Einkommensteuer-Richtlinien 2003 sind durch ***Fett-Kursiv-Druck*** kenntlich gemacht, Randstriche weisen auf weggefallene Texte hin.

**Zu § 1a EStG****R 1a.****Steuerpflicht**

<sup>1</sup>Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gem. § 1 Abs. 2 EStG sind insbesondere von der Bundesrepublik Deutschland ins Ausland entsandte deutsche Staatsangehörige, die Mitglied einer diplomatischen Mission oder konsularischen Vertretung sind – einschließlich der zu ihrem Haushalt gehörenden Angehörigen –, soweit die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 EStG erfüllt sind. <sup>2</sup>Für einen ausländischen Ehegatten gilt dies auch, wenn er die Staatsangehörigkeit des Empfangsstaates besitzt.

**Zu § 2 EStG****R 2.****Umfang der Besteuerung**

(1) Das zu versteuernde Einkommen ist wie folgt zu ermitteln:

1 **Summe der Einkünfte aus den Einkunftsarten**

2 + Hinzurechnungsbetrag (§ 52 Abs. 3 Satz 3 EStG sowie § 8 Abs. 5 Satz 2 AIG)

---

3 = Summe der Einkünfte

4 – Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)

5 – **Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG)**

6 – Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG)

---

7 = Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)

8 – Verlustabzug nach § 10d EStG

9 – Sonderausgaben (§§ 10, 10a, 10b, 10c EStG)

10 – außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33c EStG)

11 – Steuerbegünstigung der zu Wohnzwecken genutzten Wohnungen, Gebäude und Baudenkmale sowie der schutzwürdigen Kulturgüter (§§ 10e bis 10i EStG, § 52 Abs. 21 Satz 6 EStG i. d. F. vom 16.4.1997, BGBl. I S. 821 und § 7 FördG)

---

12 + zuzurechnendes Einkommen gem. § 15 Abs. 1 AStG

---

13 = Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)

14 – Freibeträge für Kinder (§§ 31, 32 Abs. 6 EStG)

---

15 – Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV

---

16 = z. v. E. (§ 2 Abs. 5 EStG).

(2) Die festzusetzende Einkommensteuer ist wie folgt zu ermitteln:

- 1 Steuerbetrag
- a) nach § 32a Abs. 1, 5, § 50 Abs. 3 EStG  
oder
- b) nach dem bei Anwendung des Progressionsvorbehalts (§ 32b EStG) oder der Steuersatzbegrenzung sich ergebenden Steuersatz
- 2 + Steuer auf Grund Berechnung nach den §§ 34, 34b EStG
- 
- 3 = tarifliche Einkommensteuer (§ 32a Abs. 1, 5 EStG)
- 4 – Minderungsbetrag nach Punkt 11 Ziffer 2 des Schlussprotokolls zu Artikel 23 DBA Belgien in der durch Artikel 2 des Zusatzabkommens vom 5.11.2002 geänderten Fassung (BGBl. 2003 II S. 1615)**
- 5 – ausländische Steuern nach § 34c Abs. 1 und 6 EStG, § 12 AStG
- 6 – Steuerermäßigung nach § 35 EStG
- 7 – Steuerermäßigung für Stpfl. mit Kindern bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen für Wohngebäude oder der Steuerbegünstigungen für eigengenutztes Wohneigentum (§ 34f Abs. 1 und 2 EStG)
- 8 – Steuerermäßigung bei Zuwendungen an politische Parteien und unabhängige Wählervereinigungen (§ 34g EStG)
- 9 – Steuerermäßigung nach § 34f Abs. 3 EStG
- 10 – Steuerermäßigung nach § 35a EStG
- 11 + Steuern nach § 34c Abs. 5 EStG
- 12 + Nachsteuer nach § 10 Abs. 5 EStG i. V. m. den §§ 30, 31 EStDV
- 13 + Zuschlag nach § 3 Abs. 4 Satz 2 Forstschäden-Ausgleichsgesetz
- 14 + Anspruch auf Zulage für Altersvorsorge nach § 10a Abs. 2 EStG
- 15 + **Anspruch auf** Kindergeld oder vergleichbare Leistungen, soweit in den Fällen des § 31 EStG das Einkommen um Freibeträge für Kinder gemindert wurde
- 
- 16 = festzusetzende Einkommensteuer (§ 2 Abs. 6 EStG).

### Zu § 2a EStG

#### Negative ausländische Einkünfte

R 2a.
-------

#### Einkünfte derselben Art

(1) <sup>1</sup>Einkünfte der jeweils selben Art nach § 2a Abs. 1 EStG sind grundsätzlich alle unter einer Nummer aufgeführten Tatbestände, für die die Anwendung dieser Nummer nicht nach § 2a Abs. 2 EStG ausgeschlossen ist. <sup>2</sup>Die Nummern 3 und 4 sind zusammenzufassen. <sup>3</sup>Negative Einkünfte nach Nummer 7, die mittelbar auf einen bei der inländischen Körperschaft verwirklichten Tatbestand der Nummern 1 bis 6 zurückzuführen sind, dürfen beim Anteilseigner mit positiven Einkünften der Nummer 7 ausgeglichen werden, wenn die Einkünfte auf Tatbestände

derselben Nummer oder im Falle der Nummern 3 und 4 dieser beiden Nummern zurückzuführen sind. <sup>4</sup>Einkünfte der Nummer 7 sind auch mit Einkünften nach der jeweiligen Nummer auszugleichen, auf deren Tatbestände die Einkünfte der Nummer 7 zurückzuführen sind. <sup>5</sup>Positive Einkünfte aus einem Staat können nicht mit negativen Einkünften derselben Art aus demselben Staat aus vorhergehenden Veranlagungszeiträumen ausgeglichen werden, wenn hinsichtlich der positiven Einkünfte eine im DBA vorgesehene Rückfallklausel eingreift und die positiven Einkünfte deshalb als Besteuerungsgrundlage zu erfassen sind.

#### **Betriebsstättenprinzip**

(2) <sup>1</sup>Für jede ausländische Betriebsstätte ist gesondert zu prüfen, ob negative Einkünfte vorliegen. <sup>2</sup>Negative Einkünfte aus einer nicht aktiven gewerblichen Betriebsstätte dürfen nicht mit positiven Einkünften aus einer aktiven gewerblichen Betriebsstätte ausgeglichen werden.

#### **Prüfung der Aktivitätsklausel**

(3) <sup>1</sup>Ob eine gewerbliche Betriebsstätte ausschließlich oder fast ausschließlich eine aktive Tätigkeit nach § 2a Abs. 2 EStG zum Gegenstand hat, ist für jedes Wirtschaftsjahr gesondert zu prüfen. <sup>2</sup>Maßgebend ist hierfür das Verhältnis der Bruttoerträge. <sup>3</sup>Soweit es sich um Verluste zu Beginn bzw. am Ende einer Tätigkeit handelt, ist nach der funktionalen Betrachtungsweise festzustellen, ob diese Verluste im Hinblick auf die aufzunehmende oder anlaufende aktive Tätigkeit entstanden oder nach Ende der Tätigkeit durch diese verursacht worden sind.

#### **Gesamtrechtsnachfolge**

(4) Die nach § 2a Abs. 1 EStG nicht ausgeglichenen oder nicht verrechneten negativen Einkünfte sowie der nach § 2a Abs. 3 EStG i. d. F. vom 16.4.1997 (BGBl. I S. 821) vom Erblasser in den VZ vor 1999 abgezogene und bei diesem bis zum VZ 2008 (§ 52 Abs. 3 Satz 3 EStG) noch nicht hinzugerechnete Betrag gehen im Erbfall auf den Erben über; § 10d EStG gilt sinngemäß.

(5) Soweit im Rahmen des UmwStG ein Verlust i. S. d. § 10d Abs. 4 Satz 2 EStG übergeht, geht auch die Verpflichtung zur Nachversteuerung nach § 52 Abs. 3 Satz 3 bis 5 EStG über.

#### **Umwandlung**

(6) Umwandlung i. S. d. § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG ist nicht nur eine solche nach dem Umwandlungsgesetz oder i. S. d. UmwStG, d. h. eine Einbringung der ausländischen Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, vielmehr jede Form des „Aufgehens“ der Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft.

#### **Verlustausgleich**

(7) Negative und positive Einkünfte nach § 2a Abs. 1 EStG sind in der Weise miteinander auszugleichen, dass die positiven und ggf. tarifbe-

günstigen Einkünfte um die negativen Einkünfte der jeweils selben Art und aus demselben Staat (mit Ausnahme der Fälle des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchstabe b EStG) zu vermindern sind.

#### Zusammenveranlagung

(8) Bei zusammenveranlagten Ehegatten sind negative Einkünfte nach § 2a Abs. 1 EStG des einen Ehegatten mit positiven Einkünften des anderen Ehegatten der jeweils selben Art und aus demselben Staat (mit Ausnahme der Fälle des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchstabe b EStG) auszugleichen oder zu verrechnen, soweit sie nicht mit eigenen positiven Einkünften ausgeglichen oder verrechnet werden können.

#### Halbeinkünfteverfahren

(9) Die Verrechnung von negativen Einkünften nach § 2a Abs. 1 EStG mit positiven Einkünften der jeweils selben Art und aus demselben Staat (mit Ausnahme der Fälle des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchstabe b EStG) erfolgt jeweils nach Anwendung der §§ 3 Nr. 40 und 3c EStG.

---

#### Zu § 3 EStG

R 3.

#### *Steuerbefreiungen nach anderen Gesetzen, Verordnungen und Verträgen*

R 3.0

<sup>1</sup>*Gesetze und Verordnungen, die die Deckung des Landbedarfs der öffentlichen Hand regeln, bestimmen zum Teil, dass Geschäfte und Verhandlungen, die der Durchführung der Landbeschaffung und der Landentschädigung dienen, von allen Gebühren und Steuern des Bundes, der Länder und der sonstigen öffentlichen Körperschaften befreit sind.* <sup>2</sup>*Die Befreiung erstreckt sich nicht auf die Einkommensteuer für Gewinne aus diesen Rechtsgeschäften.*

---

#### Zu § 3 Nr. 2 EStG

R 3.2

<sup>1</sup>*Aus dem Ausland bezogenes Arbeitslosengeld gehört nicht zu den nach § 3 Nr. 2 EStG steuerfreien Leistungen.* <sup>2</sup>*Es handelt sich dabei um wiederkehrende Bezüge i. S. d. § 22 Nr. 1 EStG, die ggf. nach dem DBA mit einem ausländischen Staat steuerfrei sein können.*

---

#### Zu § 3 Nr. 27

R 3.27

<sup>1</sup>Der Höchstbetrag steht dem Leistungsempfänger nicht je VZ, sondern nur einmal zu. <sup>2</sup>Die einzelnen Raten sind so lange steuerfrei, bis der

Höchstbetrag ausgeschöpft ist. <sup>3</sup>Der Flächenzuschlag der Produktionsaufgaberente ist nicht begünstigt. <sup>4</sup>Im Falle der Betriebsaufgabe sind die Ansprüche auf die Produktionsaufgaberente nicht in den Betriebsaufgabegewinn einzubeziehen; die einzelnen Raten sind als nachträgliche Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen.

---

**Zu § 3 Nr. 40****R 3.40****Halbeinkünfteverfahren**

<sup>1</sup>Erfolgt die Veräußerung einbringungsgeborener Anteile nach § 21 Abs. 1 UmwStG innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung; ist der Veräußerungsgewinn nach § 3 Nr. 40 Satz 3 EStG in vollem Umfang steuerpflichtig, da kein Fall des § 3 Nr. 40 Satz 4 EStG (Rückausnahme) vorliegt. <sup>2</sup>Dieselbe Rechtsfolge (Vollbesteuerung) tritt ein, wenn innerhalb der Sieben-Jahresfrist keine Veräußerung stattfindet, sondern ein Antrag nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG gestellt wird. <sup>3</sup>Mit Besteuerung der in den einbringungsgeborenen Anteilen enthaltenen stillen Reserven nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG verlieren die Anteile ihre Eigenschaft „einbringungsgeboren“ zu sein. <sup>4</sup>Werden diese Anteile später veräußert, ist das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden.

---

**Zu § 3 Nr. 44****R 3.44**

<sup>1</sup>Die Prüfung, ob die gesetzlichen Voraussetzungen – mit Ausnahme der Voraussetzungen des § 3 Nr. 44 **Satz 3** Buchstabe c EStG – für die Steuerfreiheit der Stipendien vorliegen, hat das Finanzamt vorzunehmen, das für die Veranlagung des Stipendiengebers zur Körperschaftsteuer zuständig ist oder zuständig wäre, wenn der Geber steuerpflichtig wäre. <sup>2</sup>Dieses Finanzamt hat auf Anforderung des Stipendienempfängers oder des für ihn zuständigen Finanzamts eine Bescheinigung über die Voraussetzungen des § 3 Nr. 44 **Satz 3** Buchstabe a und b EStG zu erteilen.

---

**Zu § 4 EStG****R 4.1****Betriebsvermögensvergleich****Betriebe der Land- und Forstwirtschaft**

(1) <sup>1</sup> Bei einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft ist der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln, wenn der Land- und Forstwirt nach den §§ 140, 141 AO verpflichtet ist, für diesen Betrieb Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen. <sup>2</sup> Werden für den Betrieb freiwillig Bücher geführt und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse gemacht, ist der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln, wenn der Antrag nach § 13a Abs. 2 EStG gestellt worden ist oder der Gewinn aus anderen Gründen nicht nach § 13a EStG zu ermitteln ist.

#### **Gewerbliche Betriebe**

(2) <sup>1</sup> Bei einem gewerblichen Betrieb, für den die Verpflichtung besteht, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen oder für den freiwillig Bücher geführt und regelmäßig Abschlüsse gemacht werden, muss der Gewerbetreibende den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG ermitteln. <sup>2</sup> Für Handelsschiffe im internationalen Verkehr kann der Gewinn auf Antrag nach § 5a EStG ermittelt werden. <sup>3</sup> Werden für einen gewerblichen Betrieb, für den die Buchführungspflicht besteht, keine Bücher geführt, oder ist die Buchführung nicht ordnungsmäßig (> **R 5.2** Abs. 2), ist der Gewinn nach § 5 EStG unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalles, unter Umständen unter Anwendung von Richtsätzen, zu schätzen. <sup>4</sup> Das Gleiche gilt, wenn für einen gewerblichen Betrieb freiwillig Bücher geführt und Abschlüsse gemacht werden, die Buchführung jedoch nicht ordnungsmäßig ist. <sup>5</sup> Bei gewerblichen Betrieben, bei denen die Voraussetzungen der Sätze 1 bis 4 nicht vorliegen, kann der Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt werden, wenn der Gewerbetreibende für diesen Betrieb die für diese Gewinnermittlungsart ausreichenden Aufzeichnungen hat (> **R 4.5**).

#### **Personengesellschaften**

(3) Absätze 1 und 2 gelten sinngemäß.

#### **Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft**

(4) <sup>1</sup> Sind unbeschränkt steuerpflichtige Personen an einer ausländischen Personengesellschaft beteiligt, die im Inland weder eine Betriebsstätte unterhält, noch einen ständigen Vertreter bestellt hat, ist der Gewinn der Personengesellschaft zur Ermittlung der Höhe der Gewinnanteile der unbeschränkt steuerpflichtigen Personen nach § 4 Abs. 1 oder 3 EStG zu ermitteln. <sup>2</sup> Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG sind alle Geschäftsvorfälle unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu berücksichtigen, auch wenn sie in einer ausländischen Währung ausgewiesen sind. <sup>3</sup> Das Ergebnis einer in ausländischer Währung aufgestellten Steuerbilanz ist in Euro nach einem Umrechnungsverfahren umzurechnen, das nicht gegen die deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstößt.

**Ordnungsmäßigkeit der Buchführung**

(5) <sup>1</sup>Für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG gelten **R 5.2** bis **5.4** sinngemäß. <sup>2</sup>§ 141 Abs. 1 und § 142 AO bleiben unberührt.

**R 4.2****Betriebsvermögen****Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Stpfl. genutzt werden oder dazu bestimmt sind, sind notwendiges Betriebsvermögen. <sup>2</sup>Eigenbetrieblich genutzte Wirtschaftsgüter sind auch dann notwendiges Betriebsvermögen, wenn sie nicht in der Buchführung und in den Bilanzen ausgewiesen sind. <sup>3</sup>Wirtschaftsgüter, die in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind, können – bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (>**R 4.1**) **oder durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG** – als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden. <sup>4</sup>Wirtschaftsgüter, die nicht Grundstücke oder Grundstücksteile sind und die zu mehr als 50 % eigenbetrieblich genutzt werden, sind in vollem Umfang notwendiges Betriebsvermögen. <sup>5</sup>Werden sie zu mehr als 90 % privat genutzt, gehören sie in vollem Umfang zum notwendigen Privatvermögen. <sup>6</sup>Bei einer betrieblichen Nutzung von mindestens 10 % bis zu 50 % ist **eine Zuordnung** dieser Wirtschaftsgüter **zum gewillkürten Betriebsvermögen** in vollem Umfang möglich. <sup>7</sup>Wird ein Wirtschaftsgut in mehreren Betrieben des Stpfl. genutzt, ist die gesamte eigenbetriebliche Nutzung maßgebend.

**Betriebsvermögen bei Personengesellschaften**

(2) <sup>1</sup>Das Betriebsvermögen i. S. d. Absatzes 1 umfasst bei einer Personengesellschaft sowohl die Wirtschaftsgüter, die zum Gesamthandsvermögen der Mitunternehmer gehören, als auch diejenigen Wirtschaftsgüter, die einem, mehreren oder allen Mitunternehmern gehören (Sonderbetriebsvermögen). <sup>2</sup>Wirtschaftsgüter, die einem, mehreren oder allen Mitunternehmern gehören und die nicht Gesamthandsvermögen der Mitunternehmer der Personengesellschaft sind, gehören zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie entweder unmittelbar dem Betrieb der Personengesellschaft dienen (Sonderbetriebsvermögen I) oder unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers an der Personengesellschaft eingesetzt werden sollen (Sonderbetriebsvermögen II). <sup>3</sup>Solche Wirtschaftsgüter können zum gewillkürten Betriebsvermögen gehören, wenn sie objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt sind, den Betrieb der Gesellschaft (Sonderbetriebsvermögen I) oder die Beteiligung des Gesellschafters (Sonderbetriebsvermögen II) zu fördern. <sup>4</sup>Auch ein einzelner Gesellschafter kann gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen bilden.

### **Gebäudeteile, die selbständige Wirtschaftsgüter sind**

(3) <sup>1</sup>Gebäudeteile, die nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen, sind selbständige Wirtschaftsgüter. <sup>2</sup>Ein Gebäudeteil ist selbständig, wenn er besonderen Zwecken dient, mithin in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht. <sup>3</sup>Selbständige Gebäudeteile in diesem Sinne sind:

1. Betriebsvorrichtungen (>**R 7.1** Abs. 3);
2. Scheinbestandteile (>**R 7.1** Abs. 4);
3. Ladeneinbauten, >Schaufensteranlagen, Gaststätteneinbauten, Schalterhallen von Kreditinstituten sowie ähnliche Einbauten, die einem schnellen Wandel des modischen Geschmacks unterliegen; als Herstellungskosten dieser Einbauten kommen nur Aufwendungen für Gebäudeteile in Betracht, die statisch für das gesamte Gebäude unwesentlich sind, z. B. Aufwendungen für Trennwände, Fassaden, Passagen sowie für die Beseitigung und Neuerrichtung von nichttragenden Wänden und Decken;
4. sonstige >Mietereinbauten
5. sonstige selbständige Gebäudeteile (>Absatz 4).

### **Unterschiedliche Nutzungen und Funktionen eines Gebäudes**

(4) <sup>1</sup>Wird ein Gebäude teils eigenbetrieblich, teils fremdbetrieblich, teils zu eigenen und teils zu fremden Wohnzwecken genutzt, ist jeder der vier unterschiedlich genutzten Gebäudeteile ein besonderes Wirtschaftsgut, weil das Gebäude in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen steht. <sup>2</sup>Wohnräume, die wegen Vermietung an Arbeitnehmer des Stpfl. notwendiges Betriebsvermögen sind, gehören zu dem eigenbetrieblich genutzten Gebäudeteil. <sup>3</sup>Die Vermietung zu hoheitlichen, zu gemeinnützigen oder zu Zwecken eines Berufsverbands gilt als fremdbetriebliche Nutzung. <sup>4</sup>Wird ein Gebäude oder Gebäudeteil fremdbetrieblich genutzt, handelt es sich auch dann um ein einheitliches Wirtschaftsgut, wenn es verschiedenen Personen zu unterschiedlichen betrieblichen Nutzungen überlassen wird. <sup>5</sup>Eine Altenteilerwohnung ist im Falle der Entnahme nach § 13 Abs. 4 EStG stets als besonderes Wirtschaftsgut anzusehen.

### **Abgrenzung der selbständigen von den unselbständigen Gebäudeteilen**

(5) <sup>1</sup>Ein Gebäudeteil ist unselbständig, wenn er der eigentlichen Nutzung als Gebäude dient. <sup>2</sup>>Unselbständige Gebäudeteile sind auch räumlich vom Gebäude getrennt errichtete Baulichkeiten, die in einem so engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen, dass es ohne diese Baulichkeiten als unvollständig erscheint.

### **Aufteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Gebäudeteilen**

(6) <sup>1</sup>Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des gesamten Gebäu-

des sind auf die einzelnen Gebäudeteile aufzuteilen.<sup>2</sup> Für die Aufteilung ist das Verhältnis der Nutzfläche eines Gebäudeteiles zur Nutzfläche des ganzen Gebäudes maßgebend, es sei denn, die Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen führt zu einem unangemessenen Ergebnis.<sup>3</sup> Von einer solchen Aufteilung kann aus Vereinfachungsgründen abgesehen werden, wenn sie aus steuerlichen Gründen nicht erforderlich ist.<sup>4</sup> **Die Nutzfläche ist in sinngemäßer Anwendung der Verordnung zur Berechnung der Wohnfläche (Wohnflächenverordnung – WoFIV) vom 25.11.2003 (BGBl. I S. 2346) zu ermitteln.**

#### **Grundstücke und Grundstücksteile als notwendiges Betriebsvermögen**

(7) <sup>1</sup> Grundstücke und Grundstücksteile, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Stpfl. genutzt werden, gehören regelmäßig zum notwendigen Betriebsvermögen.<sup>2</sup> Wird ein Teil eines Gebäudes eigenbetrieblich genutzt, gehört der zum Gebäude gehörende Grund und Boden anteilig zum notwendigen Betriebsvermögen; in welchem Umfang der Grund und Boden anteilig zum Betriebsvermögen gehört, ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalles zu ermitteln.

#### **Grundstücksteile von untergeordnetem Wert**

(8) <sup>1</sup> Eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile brauchen nicht als Betriebsvermögen behandelt zu werden, wenn ihr Wert nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks und nicht mehr als 20.500 Euro beträgt (§ 8 EStDV).<sup>2</sup> Dabei ist auf den Wert des Gebäudeteiles zuzüglich des dazugehörenden Grund und Bodens abzustellen.<sup>3</sup> Bei der Prüfung, ob der Wert eines Grundstücksteiles mehr als ein Fünftel des Werts des ganzen Grundstücks beträgt, ist in der Regel das Verhältnis der Nutzflächen zueinander zugrunde zu legen.<sup>4</sup> Ein Grundstücksteil ist mehr als 20.500 Euro wert, wenn der Teil des gemeinen Werts des ganzen Grundstücks, der nach dem Verhältnis der Nutzflächen zueinander auf den Grundstücksteil entfällt, 20.500 Euro übersteigt.<sup>5</sup> Führt der Ansatz der Nutzflächen zu einem unangemessenen Wertverhältnis der beiden Grundstücksteile, ist bei ihrer Wertermittlung anstelle der Nutzflächen der Rauminhalt oder ein anderer im Einzelfall zu einem angemessenen Ergebnis führender Maßstab zugrunde zu legen.<sup>6</sup> Sind >Zubehörräume (Nebenräume) vorhanden, kann der Stpfl. die Aufteilung auch nach dem Verhältnis der Haupträume vornehmen.<sup>7</sup> Beträgt der Wert eines eigenbetrieblich genutzten Grundstücksteiles nicht mehr als ein Fünftel des gesamten Grundstückswerts und nicht mehr als 20.500 Euro, besteht ein Wahlrecht, den Grundstücksteil weiterhin als Betriebsvermögen zu behandeln oder zum Teilwert zu entnehmen.<sup>8</sup> Zur Berücksichtigung von Betriebsausgaben, wenn der Grundstücksteil zu Recht nicht als Betriebsvermögen behandelt wird >**R 4.7** Abs. 2 Satz 4.

#### **Grundstücke und Grundstücksteile als gewillkürtes Betriebsver-**

### mögen

(9) <sup>1</sup> Ermitteln Stpfl. den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich **oder durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG**, können sie die Grundstücke oder Grundstücksteile, die nicht eigenbetrieblich genutzt werden und weder eigenen Wohnzwecken dienen, noch Dritten zu Wohnzwecken unentgeltlich überlassen sind, sondern z. B. zu Wohnzwecken oder zur gewerblichen Nutzung an Dritte vermietet sind, **können** als gewillkürtes Betriebsvermögen **behandelt werden**, wenn die Grundstücke oder die Grundstücksteile in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind. <sup>2</sup> Wegen dieser Voraussetzungen bestehen für den Ansatz von Wirtschaftsgütern als gewillkürtes Betriebsvermögen Einschränkungen, die sich nicht nur aus den Besonderheiten des einzelnen Betriebs, sondern auch aus der jeweiligen Einkunftsart ergeben können. <sup>3</sup> Daher können Land- und Forstwirte Mietwohn- und Geschäftshäuser, die sie auf zugekauften, bisher nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Grund und Boden errichtet oder einschließlich Grund und Boden erworben haben, regelmäßig nicht als Betriebsvermögen behandeln. <sup>4</sup> Dagegen kann ein Land- und Forstwirt, der sein bisher land- und forstwirtschaftlich genutztes Grundstück bebaut und das Gebäude an Betriebsfremde vermietet, dieses als gewillkürtes Betriebsvermögen behandeln, wenn dadurch das Gesamtbild der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit nicht wesentlich verändert wird. <sup>5</sup> In Grenzfällen hat der Stpfl. darzutun, welche Beziehung das Grundstück oder der Grundstücksteil zu seinem Betrieb hat und welche >vernünftigen wirtschaftlichen Überlegungen ihn veranlasst haben, das Grundstück oder den Grundstücksteil als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln. <sup>6</sup> Wird ein Gebäude oder ein Gebäudeteil als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt, gehört auch der dazugehörige Grund und Boden zum Betriebsvermögen.

### Einheitliche Behandlung des Grundstücks

(10) <sup>1</sup> Auch wenn ein Grundstück zu mehr als der Hälfte die Voraussetzungen für die Behandlung als Betriebsvermögen (>Absätze 7 und 9) erfüllt, können weitere Grundstücksteile, bei denen die Voraussetzungen des Absatzes 9 nicht vorliegen, nicht als Betriebsvermögen behandelt werden; Ausnahmen gelten für Baudenkmale bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 4 EStG). <sup>2</sup> Soweit das Grundstück bzw. Gebäude vor dem 1.1.1999 angeschafft, hergestellt oder eingelegt worden ist, gelten die Anweisungen in R 13 Abs. 10 Sätze 1, 3 und 4 EStR 1999 weiter.

### Grundstücke und Grundstücksteile im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft

(11) <sup>1</sup> Gehört ein Grundstück zum **Gesamthandsvermögen** der Mitunternehmer einer Personengesellschaft, gehört es grundsätzlich zum notwendigen Betriebsvermögen. <sup>2</sup> Dies gilt auch dann, wenn bei der Einbringung des Grundstücks oder Grundstücksteiles in das Betriebsvermögen

gen der Personengesellschaft vereinbart worden ist, dass Gewinne und Verluste aus dem Grundstück oder Grundstücksteil ausschließlich dem einbringenden Gesellschafter zugerechnet werden.<sup>3</sup> Dient ein im Gesamthandseigentum der Gesellschafter einer Personengesellschaft stehendes Grundstück teilweise der privaten Lebensführung eines, mehrerer oder aller Mitunternehmer der Gesellschaft, braucht der andere Grundstücksteil nicht als Betriebsvermögen behandelt zu werden, wenn für diesen Grundstücksteil die Grenzen des § 8 EStDV nicht überschritten sind; Absatz 8 Satz 2 ff. ist entsprechend anzuwenden.

#### **Grundstücke und Grundstücksteile im Sonderbetriebsvermögen**

(12)<sup>1</sup> Grundstücke oder Grundstücksteile, die nicht Gesamthandsvermögen der Mitunternehmer der Personengesellschaft sind, sondern einem, mehreren oder allen Mitunternehmern gehören, aber dem Betrieb der Personengesellschaft ausschließlich und unmittelbar dienen, sind als Sonderbetriebsvermögen notwendiges Betriebsvermögen der Personengesellschaft.<sup>2</sup> Dient ein Grundstück dem Betrieb der Personengesellschaft nur zum Teil, sind die den Mitunternehmern zuzurechnenden Grundstücksteile lediglich mit ihrem betrieblich genutzten Teil notwendiges Sonderbetriebsvermögen.<sup>3</sup> Betrieblich genutzte Grundstücksteile, die im Verhältnis zum Wert des ganzen Grundstücks – nicht im Verhältnis zum Wert des Grundstücksteiles des Gesellschafters – von untergeordnetem Wert sind (>§ 8 EStDV), brauchen nicht als Sonderbetriebsvermögen behandelt zu werden.<sup>4</sup> Jeder Mitunternehmer kann dieses Wahlrecht ausüben; sind mehrere Gesellschafter zugleich Eigentümer dieses Grundstücks, braucht das Wahlrecht nicht einheitlich ausgeübt zu werden.<sup>5</sup> Absatz 8 Satz 2 ff. ist entsprechend anzuwenden.

#### **Keine Bindung an die Einheitsbewertung oder Bedarfsbewertung**

(13) Für die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Grundstücken und Grundstücksteilen als Betriebsvermögen kommt es nicht darauf an, wie ein Grundstück bei der Einheitsbewertung oder Bedarfsbewertung behandelt worden ist.

#### **Erweiterte Anwendung**

(14) Die Absätze 7 bis 13 gelten entsprechend für das Wohnungseigentum und das Teileigentum i. S. d. WEG sowie für auf Grund eines Erbbaurechts errichtete Gebäude.

#### **Verbindlichkeiten**

(15)<sup>1</sup> Mit der Entnahme eines fremdfinanzierten Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens wird die zur Finanzierung des Wirtschaftsgutes aufgenommene betriebliche Schuld zu einer privaten Schuld.<sup>2</sup> Umgekehrt wird mit der Einlage eines fremdfinanzierten Wirtschaftsgutes die zur Finanze-

zung des Wirtschaftsgutes aufgenommene private Schuld zu einer betrieblichen Schuld. <sup>3</sup>Wird ein betrieblich genutztes, fremdfinanziertes Wirtschaftsgut veräußert, oder scheidet es aus der Vermögenssphäre des Stpfl. aus, wird die zur Finanzierung des Wirtschaftsgutes aufgenommene Schuld eine privat veranlasste Schuld, soweit der Veräußerungserlös oder eine andere für das Ausscheiden des Wirtschaftsgutes erhaltene Leistung entnommen wird.

#### **Betriebsvermögen bei Schätzung des Gewinns oder bei Gewinnermittlung nach § 13a Abs. 3 bis 6 EStG**

(16) **Wird** der Gewinn geschätzt (>**R 4.1** Abs. 2) oder nach § 13a Abs. 3 bis 6 EStG ermittelt, kommt gewillkürtes Betriebsvermögen nur in den Fällen **des § 13a Abs. 6 Satz 2 EStG**, des Wechsels der Gewinnermittlungsart und der Nutzungsänderung in Betracht (>§ 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG).

---

### **Einlagen und Entnahmen**

<b>R 4.3</b>
--------------

#### **Einlagen**

(1) Gegenstand von Einlagen können abnutzbare und nicht abnutzbare, materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter aller Art sein, unabhängig davon, ob sie dem Anlage- oder dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind.

#### **Entnahmen**

(2) <sup>1</sup>Ein Wirtschaftsgut wird entnommen, wenn es aus dem betrieblichen oder beruflichen in den privaten oder einen anderen betriebs- oder berufsfremden Bereich übergeht. <sup>2</sup>Eine Entnahme liegt nicht vor in Fällen einer Strukturänderung eines Betriebs mit der Folge, dass die Einkünfte aus dem Betrieb einer anderen Einkunftsart zuzurechnen sind (z. B. wenn ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb wegen Überschreitens der Grenzen des § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu einem Gewerbebetrieb wird oder wenn eine freiberufliche Praxis durch Übergang i. S. d. § 6 Abs. 3 EStG auf nicht qualifizierte Rechtsnachfolger zu einem Gewerbebetrieb wird).

#### **Entnahmehandlung**

(3) <sup>1</sup>Eine Entnahme erfordert regelmäßig eine Entnahmehandlung, die von einem Entnahmewillen getragen wird. <sup>2</sup>Wirtschaftsgüter, die zur Zeit der Aufnahme in das Betriebsvermögen zulässigerweise zum Betriebsvermögen gerechnet worden sind, bleiben daher grundsätzlich solange Betriebsvermögen, bis sie durch eine eindeutige, unmissverständliche – ausdrückliche oder schlüssige – Entnahmehandlung des Stpfl. Privatvermögen werden. <sup>3</sup>Bei buchführenden Stpfl. bietet die Buchung einen wesentlichen Anhalt, ob und wann ein Wirtschaftsgut entnommen worden ist. <sup>4</sup>Eine Entnahme liegt auch ohne Entnahmeerklärung oder Entnahmebuchung vor, wenn der Stpfl. die bisherige betriebliche oder berufliche Nutzung eines Wirtschaftsgutes auf Dauer so ändert, dass es seine Beziehung zum Betrieb verliert und dadurch zu notwendigem Privatvermögen wird. <sup>5</sup>Eine Nutzungsänderung, durch die das Wirtschaftsgut zwar seinen Charakter als notwendiges Betriebsvermögen verliert, jedoch nicht zu notwendigem Privatvermögen wird, ist ohne eindeutige Entnahmeerklärung des Stpfl. keine Entnahme des Wirtschaftsgutes; das gilt auch bei Gewinnermittlung nach § 13a EStG (§ 4 Abs. 1 Satz 4 EStG) sowie bei Vollschätzung.

#### **Gegenstand einer Entnahme**

(4) Gegenstand einer Entnahme können alle Wirtschaftsgüter sein, die zum notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögen gehören, also auch immaterielle (Einzel-)Wirtschaftsgüter, z. B. ein Verlagswert, sowie Nutzungen und Leistungen, auch wenn sie in der Bilanz nicht angesetzt werden können.

### **R 4.4**

---

#### **Bilanzberichtigung und Bilanzänderung**

##### **Bilanzberichtigung**

(1) <sup>1</sup>Ist ein Ansatz in der Bilanz unrichtig, kann der Stpfl. nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG den Fehler durch eine entsprechende Mitteilung an das Finanzamt berichtigen (Bilanzberichtigung). <sup>2</sup>Ein Ansatz in der Bilanz ist unrichtig, wenn er unzulässig ist, d. h., wenn er gegen zwingende Vorschriften des Einkommensteuerrechts oder des Handelsrechts oder gegen die einkommensteuerrechtlich zu beachtenden handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstößt. <sup>3</sup>Soweit eine Bilanzberichtigung nicht möglich ist, ist der falsche Bilanzansatz grundsätzlich in der Schlussbilanz des ersten Jahres, dessen Veranlagung geändert werden kann, erfolgswirksam richtig zu stellen.

##### **Bilanzänderung**

(2) <sup>1</sup>Wenn steuerrechtlich, in den Fällen des § 5 EStG auch handelsrechtlich, verschiedene Ansätze für die Bewertung eines Wirtschaftsgutes zulässig sind und der Stpfl. demgemäß zwischen mehreren Wertansätzen wählen kann, trifft er durch die Einreichung der Steuererklärung an das Finanzamt seine Entscheidung. <sup>2</sup>Eine Änderung dieser Entscheidung

zugunsten eines anderen zulässigen Ansatzes ist eine Bilanzänderung.  
<sup>3</sup> Sie ist unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG zulässig.

### Bilanzansatz

(3) <sup>1</sup> Als Bilanzansatz im Sinne der Absätze 1 und 2 gilt der Wertansatz für jedes einzelne bewertungsfähige Wirtschaftsgut bzw. jeden einzelnen Rechnungsabgrenzungsposten. <sup>2</sup> Auf die Zusammenfassung in der Bilanz kommt es nicht an.

---

## Einnahmenüberschussrechnung

R 4.5
-------

### Anwendungsbereich

(1) <sup>1</sup> Der Stpfl. kann nach § 4 Abs. 3 EStG als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen, wenn er auf Grund gesetzlicher Vorschriften (>**R 4.1** Abs. 1 und 2) nicht verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, er dies auch nicht freiwillig tut, und sein Gewinn nicht nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) zu ermitteln ist. <sup>2</sup> Die Buchführung wegen der Eigenschaft des Betriebs als Testbetrieb für den Agrarbericht oder als Betrieb des EG-Informationsnetzes landwirtschaftlicher Buchführungen und die Aufgabebuchführung entsprechend den Richtlinien des Bundesministeriums für Verbraucherschutz, Ernährung und Landwirtschaft schließen die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht aus. <sup>3</sup> Der Gewinn eines Stpfl. ist nach den für diese Gewinnermittlungsart maßgebenden Grundsätzen zu ermitteln, wenn der Betrieb zwar die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach § 13a EStG erfüllt, aber ein Antrag nach § 13a Abs. 2 EStG gestellt worden ist.

### Zeitliche Erfassung von Betriebseinnahmen und -ausgaben

(2) <sup>1</sup> Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind die Betriebseinnahmen **und die Betriebsausgaben nach den Grundsätzen des § 11 EStG zu erfassen**. <sup>2</sup> Das gilt auch für Vorschüsse, Teil- und Abschlagszahlungen. <sup>3</sup> Hat ein Stpfl. Gelder in fremdem Namen und für fremde Rechnung verausgabt, ohne dass er entsprechende Gelder vereinnahmt, kann er in dem Wirtschaftsjahr, in dem er nicht mehr mit einer Erstattung der verausgabten Gelder rechnen kann, eine Betriebsausgabe in Höhe des nicht erstatteten Betrags absetzen. <sup>4</sup> Soweit der nicht erstattete Betrag in einem späteren Wirtschaftsjahr erstattet wird, ist er als Betriebseinnahme zu erfassen.

### Abnutzbare und nicht abnutzbare Anlagegüter

(3) <sup>1</sup> Zu den Betriebseinnahmen gehören auch die Einnahmen aus der Veräußerung von abnutzbaren und nicht abnutzbaren Anlagegütern sowie vereinnahmte Umsatzsteuerbeträge. <sup>2</sup> Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Anlagegüter, die der Abnutzung unterliegen, z. B.

I | Einrichtungsgegenstände, Maschinen, **der Firmen-** oder Praxiswert dürfen nur im Wege der AfA auf die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes verteilt werden, sofern nicht die Voraussetzungen des § 6 Abs. 2 EStG vorliegen.<sup>3</sup> Neben den Vorschriften über die AfA und die Absetzung für Substanzverringerung gelten auch die Regelungen über erhöhte Absetzungen und über Sonderabschreibungen.<sup>4</sup> Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert sind bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, z. B. Grund und Boden, Genossenschaftsanteile, Wald einschließlich Erstaufforstung, erst zum Zeitpunkt ihrer Veräußerung oder Entnahme als Betriebsausgaben abzuziehen, soweit die Aufwendungen vor dem 1.1.1971 nicht bereits zum Zeitpunkt der Zahlung abgesetzt worden sind.

#### **Leibrenten**

(4)<sup>1</sup> Erwirbt ein Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gegen eine Leibrente, ergeben sich die Anschaffungskosten für dieses Wirtschaftsgut aus dem Barwert der Leibrentenverpflichtung.<sup>2</sup> Die einzelnen Rentenzahlungen sind in Höhe ihres Zinsanteiles Betriebsausgaben.<sup>3</sup> Der Zinsanteil ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen den Rentenzahlungen einerseits und dem jährlichen Rückgang des Barwerts der Leibrentenverpflichtung andererseits.<sup>4</sup> Aus Vereinfachungsgründen ist es nicht zu beanstanden, wenn die einzelnen Rentenzahlungen in voller Höhe mit dem Barwert der ursprünglichen Rentenverpflichtung verrechnet werden; sobald die Summe der Rentenzahlungen diesen Wert übersteigt, sind die darüber hinausgehenden Rentenzahlungen in vollem Umfang als Betriebsausgabe abzusetzen.<sup>5</sup> Bei vorzeitigem Fortfall der Rentenverpflichtung ist der Betrag als Betriebseinnahme anzusetzen, der nach Abzug aller bis zum Fortfall geleisteten Rentenzahlungen von dem ursprünglichen Barwert verbleibt.<sup>6</sup> Erwirbt ein Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens gegen eine Leibrente, stellen die Rentenzahlungen zum Zeitpunkt ihrer Verausgabung in voller Höhe Betriebsausgaben dar.<sup>7</sup> Der Fortfall einer solchen Leibrentenverpflichtung führt nicht zu einer Betriebseinnahme.

#### **Raten**

(5)<sup>1</sup> Veräußert der Stpfl. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gegen einen in Raten zu zahlenden Kaufpreis oder gegen eine Veräußerungsrente, kann er abweichend von Absatz 3 Satz 4 in jedem Wirtschaftsjahr einen Teilbetrag der noch nicht als Betriebsausgaben berücksichtigten Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Höhe der in demselben Wirtschaftsjahr zufließenden Kaufpreistraten oder Rentenzahlungen als Betriebsausgaben absetzen.<sup>2</sup> Wird die Kaufpreisforderung uneinbringlich, ist der noch nicht abgesetzte Betrag in dem Wirtschaftsjahr als Betriebsausgabe zu berücksichtigen, in dem der Verlust eintritt.

#### **Betriebsveräußerung oder -aufgabe**

(6) <sup>1</sup>Veräußert ein Stpfl., der den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, den Betrieb, ist der Stpfl. so zu behandeln, als wäre er im Augenblick der Veräußerung zunächst zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG übergegangen (>Wechsel der Gewinnermittlungsart). <sup>2</sup>Dies gilt auch bei der Veräußerung eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteiles und bei der Aufgabe eines Betriebs sowie in den Fällen der Einbringung.

---

#### Wechsel der Gewinnermittlungsart

R 4.6
-------

##### Wechsel zum Betriebsvermögensvergleich

(1) <sup>1</sup>Neben den Fällen des Übergangs von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ist eine >Gewinnberichtigung auch erforderlich, wenn nach einer Einnahmenüberschussrechnung im folgenden Jahr der Gewinn nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG geschätzt oder nach § 13a Abs. 3 bis 5 EStG ermittelt wird. <sup>2</sup>Wenn der Gewinn eines Stpfl., der bisher durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt wurde, durch Schätzung nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG festgestellt wird, ist die Gewinnberichtigung grundsätzlich in dem Jahr der Schätzung vorzunehmen. <sup>3</sup>Die Gewinnberichtigung kommt deshalb beim Übergang zum Betriebsvermögensvergleich nicht in Betracht, wenn der Gewinn bereits in den Vorjahren griffweise oder nach dem Soll- oder Ist-Umsatz anhand von Richtsätzen geschätzt worden ist. <sup>4</sup>Bei dem Übergang zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich kann zur Vermeidung von Härten auf Antrag des Stpfl. der Übergangsgewinn (Saldo aus Zu- und Abrechnungen) gleichmäßig entweder auf das Jahr des Übergangs und das folgende Jahr oder auf das Jahr des Übergangs und die beiden folgenden Jahre verteilt werden. <sup>5</sup>Wird der Betrieb **vor Ablauf des Verteilungszeitraums** veräußert oder aufgegeben, erhöhen die noch nicht berücksichtigten Beträge den laufenden Gewinn des letzten Wirtschaftsjahres. <sup>6</sup>Zum Anlagevermögen gehörende nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter sind mit dem Wert nach § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG anzusetzen.

##### Wechsel zur Einnahmenüberschussrechnung

(2) Beim Übergang von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 oder § 5 EStG) zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind die durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart bedingten Hinzurechnungen und Abrechnungen im ersten Jahr nach dem Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG vorzunehmen.

---

#### Betriebseinnahmen und -ausgaben

R 4.7
-------

##### Betriebseinnahmen und -ausgaben bei gemischtgenutzten Wirtschaftsgütern

(1) <sup>1</sup> Gehört ein Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen, sind Aufwendungen einschließlich Absetzungen für Abnutzung, soweit sie der privaten Nutzung des Wirtschaftsgutes zuzurechnen sind, keine Betriebsausgaben. <sup>2</sup> Gehört ein Wirtschaftsgut zum Privatvermögen, sind die Aufwendungen einschließlich Absetzungen für Abnutzung, die durch die betriebliche Nutzung des Wirtschaftsgutes entstehen, Betriebsausgaben. <sup>3</sup> Wird ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens während seiner Nutzung zu privaten Zwecken des Stpfl. zerstört, tritt bezüglich der stillen Reserven, die sich bis zu seiner Zerstörung gebildet haben, keine Gewinnrealisierung ein. <sup>4</sup> In Höhe des Restbuchwerts liegt eine Nutzungsentnahme vor. <sup>5</sup> Eine Schadensersatzforderung für das während der privaten Nutzung zerstörte Wirtschaftsgut ist als >Betriebseinnahme zu erfassen, wenn und soweit sie über den Restbuchwert hinausgeht. <sup>6</sup> **Die Leistung der Kaskoversicherung wegen Diebstahls eines zum Betriebsvermögen gehörenden PKW ist unabhängig von einer Nutzung zu privaten Zwecken in vollem Umfang Betriebseinnahme.**

#### **Betriebseinnahmen und -ausgaben bei Grundstücken**

(2) <sup>1</sup> Entgelte aus eigenbetrieblich genutzten Grundstücken oder Grundstücksteilen, z. B. Einnahmen aus der Vermietung von Sälen in Gastwirtschaften, sind >Betriebseinnahmen. <sup>2</sup> Das gleiche gilt für alle Entgelte, die für die Nutzung von Grundstücken oder Grundstücksteilen erzielt werden, die zum gewillkürten Betriebsvermögen gehören. <sup>3</sup> Aufwendungen für Grundstücke oder Grundstücksteile, die zum Betriebsvermögen gehören, sind vorbehaltlich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG stets Betriebsausgaben; dies gilt auch im Falle einer >teilentgeltlichen Überlassung aus außerbetrieblichen Gründen. <sup>4</sup> Aufwendungen für einen Grundstücksteil (einschließlich Absetzungen für Abnutzung), der eigenbetrieblich genutzt wird, sind vorbehaltlich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG auch dann Betriebsausgaben, wenn der Grundstücksteil wegen seines untergeordneten Wertes (>§ 8 EStDV, **R 4.2** Abs. 8) nicht als Betriebsvermögen behandelt wird.

#### **Bewirtungen**

(3) Der Vorteil aus einer Bewirtung i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG ist aus Vereinfachungsgründen beim bewirteten Stpfl. nicht als Betriebseinnahme zu erfassen.

**R 4.8**

---

**Rechtsverhältnisse zwischen Angehörigen  
Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten**

(1) Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten können steuerrechtlich nur anerkannt werden, wenn sie ernsthaft vereinbart und entsprechend der Vereinbarung tatsächlich durchgeführt werden.

#### **Arbeitsverhältnisse mit Personengesellschaften**

(2) <sup>1</sup>Für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung des Arbeitsverhältnisses eines Ehegatten mit einer Personengesellschaft, die von dem anderen Ehegatten auf Grund seiner wirtschaftlichen Machtstellung beherrscht wird, z. B. in der Regel bei einer Beteiligung zu mehr als 50 %, gelten die Grundsätze für die steuerliche Anerkennung von Ehegattenarbeitsverhältnissen im Allgemeinen entsprechend. <sup>2</sup>Beherrscht der Mitunternehmer-Ehegatte die Personengesellschaft nicht, kann allgemein davon ausgegangen werden, dass der mitarbeitende Ehegatte in der Gesellschaft die gleiche Stellung wie ein fremder Arbeitnehmer hat und das Arbeitsverhältnis deshalb steuerrechtlich anzuerkennen ist.

#### **Arbeitsverhältnisse zwischen Eltern und Kindern**

(3) <sup>1</sup>Für die bürgerlich-rechtliche Wirksamkeit eines Arbeits- oder Ausbildungsvertrages mit einem minderjährigen Kind ist die Bestellung eines Ergänzungspflegers nicht erforderlich. <sup>2</sup>>Arbeitsverhältnisse mit Kindern unter 15 Jahren verstoßen jedoch im Allgemeinen gegen das >Jugendarbeitsschutzgesetz; sie sind nichtig und können deshalb auch steuerrechtlich nicht anerkannt werden. <sup>3</sup>Die Gewährung freier Wohnung und Verpflegung kann als Teil der Arbeitsvergütung zu behandeln sein, wenn die Leistungen auf arbeitsvertraglichen Vereinbarungen beruhen.

---

### **Abziehbare Steuern**

**R 4.9**

#### **Zeitliche Erfassung**

(1) Abziehbare Steuern (z. B. Kraftfahrzeugsteuer für Betriebsfahrzeuge), die für einen Zeitraum erhoben werden, der vom Wirtschaftsjahr abweicht, dürfen nur soweit den Gewinn eines Wirtschaftsjahres mindern, wie der Erhebungszeitraum in das Wirtschaftsjahr fällt.

#### **Gewerbsteuer**

(2) <sup>1</sup>Bei der Gewerbsteuer sind nicht nur die rückständigen Vorauszahlungen als Schuld in der Schlussbilanz zu berücksichtigen, sondern es ist entsprechend den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auch für eine sich ergebende Abschlusszahlung eine Rückstellung in die Schlussbilanz einzustellen. <sup>2</sup>Zur Errechnung der Rückstellung kann die Gewerbsteuer mit schätzungsweise fünf Sechsteln des Betrags der Gewerbsteuer angesetzt werden, der sich ohne Berücksichtigung der Gewerbsteuer als Betriebsausgabe ergeben würde. <sup>3</sup>Diese Grundsätze gelten entsprechend für die Behandlung etwaiger Erstattungsansprüche an Gewerbsteuer.

**R 4.10****Geschenke, Bewirtung, andere die Lebensführung berührende Betriebsausgaben****Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Durch § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 7 i. V. m. Abs. 7 EStG wird der Abzug von betrieblich veranlassten Aufwendungen, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, eingeschränkt. <sup>2</sup>Vor Anwendung dieser Vorschriften ist stets zu prüfen, ob die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen z. B. für Repräsentation, Bewirtung und Unterhaltung von Geschäftsfreunden, Reisen, Kraftfahrzeughaltung bereits zu den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung i. S. d. § 12 Nr. 1 EStG gehören. <sup>3</sup>Die nach § 4 Abs. 5 und 7 EStG nicht abziehbaren Betriebsausgaben sind keine Entnahmen i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG.

**Geschenke**

(2) <sup>1</sup>Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG dürfen Aufwendungen für betrieblich veranlasste Geschenke (>Geschenk) an natürliche Personen, die nicht Arbeitnehmer des Stpfl. sind, oder an juristische Personen grundsätzlich nicht abgezogen werden. <sup>2</sup>Personen, die zu dem Stpfl. auf Grund eines Werkvertrages oder eines Handelsvertretervertrages in ständiger Geschäftsbeziehung stehen, sind den Arbeitnehmern des Stpfl. nicht gleichgestellt. <sup>3</sup>Entstehen die Aufwendungen für ein Geschenk in einem anderen Wirtschaftsjahr als dem, in dem der Gegenstand geschenkt wird, und haben sich die Aufwendungen in dem Wirtschaftsjahr, in dem sie gemacht wurden, gewinnmindernd ausgewirkt, ist, wenn ein Abzug nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG ausgeschlossen ist, im Wirtschaftsjahr der Schenkung eine entsprechende Gewinnerhöhung vorzunehmen. <sup>4</sup>Das Abzugsverbot greift nicht, wenn die zugewendeten Wirtschaftsgüter beim Empfänger ausschließlich betrieblich genutzt werden können.

(3) <sup>1</sup>Zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Geschenks zählen auch die Kosten einer Kennzeichnung des Geschenks als Werbeträger sowie die Umsatzsteuer (>§ 9b EStG), wenn der Abzug als Vorsteuer ohne Berücksichtigung des § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG ausgeschlossen ist; Verpackungs- und Versandkosten gehören nicht dazu. <sup>2</sup>Übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Geschenks an einen Empfänger oder, wenn an einen Empfänger im Wirtschaftsjahr mehrere Geschenke gegeben werden, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten aller Geschenke an diesen Empfänger **die Freigrenze gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG**, entfällt der Abzug in vollem Umfang.

(4) <sup>1</sup>Ein >Geschenk setzt eine unentgeltliche Zuwendung an einen Dritten voraus. <sup>2</sup>Die Unentgeltlichkeit ist nicht gegeben, wenn die Zuwendung als Entgelt für eine bestimmte Gegenleistung des Empfängers anzusehen ist. <sup>3</sup>Sie wird jedoch nicht schon dadurch ausgeschlossen, dass mit der Zuwendung der Zweck verfolgt wird, Geschäftsbeziehungen zu sichern oder zu verbessern oder für ein Erzeugnis zu werben. <sup>4</sup>Ein Ge-

schenk i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG ist danach regelmäßig anzunehmen, wenn ein Stpfl. einem Geschäftsfreund oder dessen Beauftragten ohne rechtliche Verpflichtung und ohne zeitlichen oder sonstigen unmittelbaren Zusammenhang mit einer Leistung des Empfängers eine Bar- oder Sachzuwendung gibt.<sup>5</sup> Keine Geschenke sind beispielsweise

1. Kränze und Blumen bei Beerdigungen,
2. Spargeschenkgutscheine der Kreditinstitute und darauf beruhende Gutschriften auf dem Sparkonto anlässlich der Eröffnung des Sparkontos oder weitere Einzahlungen,
3. Preise anlässlich eines Preisausschreibens oder einer Auslobung.

<sup>6</sup> Zu den Geschenken i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG rechnen ebenfalls nicht die Bewirtung, die damit verbundene Unterhaltung und die Beherbergung von Personen aus geschäftlichem Anlass; >Absätze 5 ff.).

### **Bewirtung und Bewirtungsaufwendungen**

(5) <sup>1</sup> Eine >Bewirtung i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG liegt vor, wenn Personen beköstigt werden. <sup>2</sup> Dies ist stets dann der Fall, wenn die Darreichung von Speisen und/oder Getränken eindeutig im Vordergrund steht. <sup>3</sup> Bewirtungsaufwendungen sind Aufwendungen für den Verzehr von Speisen, Getränken und sonstigen Genussmitteln. <sup>4</sup> Dazu können auch Aufwendungen gehören, die zwangsläufig im Zusammenhang mit der Bewirtung anfallen, wenn sie im Rahmen des insgesamt geforderten Preises von untergeordneter Bedeutung sind, wie z. B. Trinkgelder und Garderobengebühren. <sup>5</sup> Die Beurteilung der Art der Aufwendungen richtet sich grundsätzlich nach der Hauptleistung. <sup>6</sup> Werden dem bewirtenden Stpfl. die Bewirtungsaufwendungen im Rahmen eines Entgelts ersetzt (z. B. bei einer Seminargebühr oder einem Beförderungsentgelt), unterliegen diese Aufwendungen nicht der in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG festgelegten Kürzung. <sup>7</sup> Dies gilt nur, wenn die Bewirtung in den Leistungsaustausch einbezogen ist. <sup>8</sup> Die nach § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG nicht-abziehbare Vorsteuer unterliegt dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 3 EStG.

<sup>9</sup> Keine Bewirtung liegt vor bei

1. Gewährung von Aufmerksamkeiten in geringem Umfang (wie Kaffee, Tee, Gebäck), z. B. anlässlich betrieblicher Besprechungen, wenn es sich hierbei um eine übliche Geste der Höflichkeit handelt; die Höhe der Aufwendungen ist dabei nicht ausschlaggebend,
2. Produkt-/Warenverkostungen, z. B. im Herstellungsbetrieb, beim Kunden, beim (Zwischen-)Händler, bei Messeveranstaltungen; hier besteht ein unmittelbarer Zusammenhang mit dem Verkauf der Produkte oder Waren. <sup>2</sup> Voraussetzung für den unbeschränkten Abzug ist, dass nur das zu veräußernde Produkt und ggf. Aufmerksamkeiten (z. B. Brot anlässlich einer Weinprobe) gereicht werden. <sup>3</sup> Diese Aufwendungen können als Werbeaufwand unbeschränkt als Betriebsausgaben abgezogen werden. <sup>4</sup> Entsprechendes gilt, wenn ein Dritter mit der Durchführung der Produkt-/Warenverkostung beauftragt war.

<sup>10</sup> Solche Aufwendungen können unbegrenzt als Betriebsausgaben abgezogen werden.

#### **Betrieblicher und geschäftlicher Anlass**

(6) <sup>1</sup> Betrieblich veranlasste Aufwendungen für die Bewirtung von Personen können geschäftlich oder nicht geschäftlich (>Absatz 7) bedingt sein. <sup>2</sup> Ein geschäftlicher Anlass besteht insbesondere bei der Bewirtung von Personen, zu denen schon Geschäftsbeziehungen bestehen oder zu denen sie angebahnt werden sollen. <sup>3</sup> Auch die Bewirtung von Besuchern des Betriebs, z. B. im Rahmen der Öffentlichkeitsarbeit ist geschäftlich veranlasst. <sup>4</sup> Bei geschäftlichem Anlass sind die Bewirtungsaufwendungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG nicht zum Abzug zugelassen, soweit sie **den dort genannten Prozentsatz** der angemessenen und nachgewiesenen Aufwendungen übersteigen. <sup>5</sup> Hierbei sind zunächst folgende Kosten auszuscheiden:

1. Teile der Bewirtungskosten, die privat veranlasst sind;
2. Teile der Bewirtungsaufwendungen, die nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind (>Angemessenheit);
3. Bewirtungsaufwendungen, deren Höhe und betriebliche Veranlassung nicht nachgewiesen sind (>**Absatz 8**);
4. Bewirtungsaufwendungen, die wegen Verletzung der besonderen Aufzeichnungspflichten nicht abgezogen werden können (>§ 4 Abs. 7 EStG, **R 4.11**);
5. Aufwendungen, die nach ihrer Art keine Bewirtungsaufwendungen sind (z. B. Kosten für eine Musikkapelle anlässlich einer Informations- oder Werbeveranstaltung und andere Nebenkosten), es sei denn, sie sind von untergeordneter Bedeutung (z. B. Trinkgelder >Absatz 5); solche Aufwendungen sind in vollem Umfang abziehbar, wenn die übrigen Voraussetzungen vorliegen.

<sup>6</sup> **Die verbleibenden Aufwendungen fallen unter die Abzugsbegrenzung.** <sup>7</sup> Die Abzugsbegrenzung gilt bei der Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass auch für den Teil der Aufwendungen, der auf den an der Bewirtung teilnehmenden Stpfl. oder dessen Arbeitnehmer entfällt. <sup>8</sup> Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass in der Wohnung des Stpfl. gehören regelmäßig nicht zu den Betriebsausgaben, sondern zu den Kosten der Lebensführung (§ 12 Nr. 1 EStG). <sup>9</sup> Bei Bewirtungen in einer betriebseigenen Kantine wird aus Vereinfachungsgründen zugelassen, dass die Aufwendungen nur aus den Sachkosten der verabreichten Speisen und Getränke sowie den Personalkosten ermittelt werden; es ist nicht zu beanstanden, wenn – im Wirtschaftsjahr einheitlich – je Bewirtung ein Betrag von 15 Euro angesetzt wird, wenn dieser Ansatz nicht zu einer offenbar unzutreffenden Besteuerung führt. <sup>10</sup> Unter dem Begriff „betriebseigene Kantine“ sind alle betriebsinternen Einrichtungen zu verstehen, die es den Arbeitnehmern des Unternehmens ermöglichen, Speisen und Getränke einzunehmen, und die für fremde Dritte nicht ohne weiteres zugänglich sind. <sup>11</sup> Auf die Be-

zeichnung der Einrichtung kommt es nicht an; zu Kantinen können deshalb auch Einrichtungen gehören, die im Betrieb als „Casino“ oder „Restaurant“ bezeichnet werden.

(7) <sup>1</sup>Nicht geschäftlich, sondern allgemein betrieblich veranlasst ist ausschließlich die Bewirtung von Arbeitnehmern des bewirtenden Unternehmens. <sup>2</sup>Geschäftlich veranlasst ist danach die Bewirtung von Arbeitnehmern von gesellschaftsrechtlich verbundenen Unternehmen (z. B. Mutter- oder Tochterunternehmen) und mit ihnen vergleichbaren Personen. <sup>3</sup>Nur in dem Maße, wie die Aufwendungen auf die nicht geschäftlich veranlasste Bewirtung von Arbeitnehmern des bewirtenden Unternehmens entfallen, können sie unbegrenzt abgezogen werden. <sup>4</sup>Bei Betriebsfesten ist die Bewirtung von Angehörigen oder von Personen, die zu ihrer Gestaltung beitragen, unschädlich.

#### Nachweis

(8) <sup>1</sup>Der Nachweis der Höhe und der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen durch schriftliche Angaben zu Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie Höhe der Aufwendungen ist gesetzliches Tatbestandsmerkmal für den Abzug der Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben. <sup>2</sup>Bei Bewirtung in einer Gaststätte genügen neben der beizufügenden Rechnung Angaben zu dem Anlass und den Teilnehmern der Bewirtung; auch hierbei handelt es sich um ein gesetzliches Tatbestandsmerkmal für den Abzug der Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben. <sup>3</sup>Aus der Rechnung müssen sich Name und Anschrift der Gaststätte sowie der Tag der Bewirtung ergeben. <sup>4</sup>Die Rechnung muss auch den Namen des bewirtenden Stpfl. enthalten; dies gilt nicht, wenn der Gesamtbetrag der Rechnung 100 Euro nicht übersteigt. <sup>5</sup>Die schriftlichen Angaben können auf der Rechnung oder getrennt gemacht werden. <sup>6</sup>Erfolgen die Angaben getrennt von der Rechnung, müssen das Schriftstück über die Angaben und die Rechnung grundsätzlich zusammengefügt werden. <sup>7</sup>Ausnahmsweise genügt es, den Zusammenhang dadurch darzustellen, dass auf der Rechnung und dem Schriftstück über die Angaben Gegenseitigkeitshinweise angebracht werden, so dass Rechnung und Schriftstück jederzeit zusammengefügt werden können. <sup>8</sup>Die Rechnung muss den Anforderungen des § 14 UStG genügen und maschinell erstellt und registriert sein. <sup>9</sup>Die in Anspruch genommenen Leistungen sind nach Art, Umfang, Entgelt und Tag der Bewirtung in der Rechnung gesondert zu bezeichnen; die für den Vorsteuerabzug ausreichende Angabe „Speisen und Getränke“ und die Angabe der für die Bewirtung in Rechnung gestellten Gesamtsumme sind für den Betriebsausgabenabzug nicht ausreichend.

(9) <sup>1</sup>Zur Bezeichnung der Teilnehmer der Bewirtung ist grundsätzlich die Angabe ihres Namens erforderlich. <sup>2</sup>Auf die Angabe der Namen kann jedoch verzichtet werden, wenn ihre Feststellung dem Stpfl. nicht zugemutet werden kann. <sup>3</sup>Das ist z. B. bei Bewirtungen anlässlich von Betriebsbesichtigungen durch eine größere Personenzahl und bei vergleichbaren Anlässen der Fall. <sup>4</sup>In diesen Fällen sind die Zahl der Teilnehmer

der Bewirtung sowie eine die Personengruppe kennzeichnende Sammelbezeichnung anzugeben. <sup>5</sup>Die Angaben über den Anlass der Bewirtung müssen den Zusammenhang mit einem geschäftlichen Vorgang oder einer Geschäftsbeziehung erkennen lassen.

#### **Gästehäuser**

(10) <sup>1</sup>Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG können Aufwendungen für Einrichtungen, die der Bewirtung oder Beherbergung von Geschäftsfreunden dienen (Gästehäuser) und sich außerhalb des Orts des Betriebs des Stpfl. befinden, nicht abgezogen werden. <sup>2</sup>Dagegen können Aufwendungen für Gästehäuser am Ort des Betriebs oder für die Unterbringung von Geschäftsfreunden in fremden Beherbergungsbetrieben, soweit sie ihrer Höhe nach angemessen sind (>Absatz 12), als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. <sup>3</sup>Als „Betrieb“ gelten in diesem Sinne auch Zweigniederlassungen und Betriebsstätten mit einer gewissen Selbständigkeit, die üblicherweise von Geschäftsfreunden besucht werden.

(11) <sup>1</sup>Zu den nicht abziehbaren Aufwendungen für Gästehäuser i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG gehören sämtliche mit dem Gästehaus im Zusammenhang stehenden Ausgaben einschließlich der Absetzung für Abnutzung. <sup>2</sup>Wird die Beherbergung und Bewirtung von Geschäftsfreunden in einem Gästehaus außerhalb des Orts des Betriebs gegen Entgelt vorgenommen, und erfordert das Gästehaus einen ständigen Zuschuss, ist dieser Zuschuss nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG nicht abziehbar.

#### **Angemessenheit von Aufwendungen**

(12) Als die Lebensführung berührende Aufwendungen, die auf ihre >Angemessenheit zu prüfen sind, kommen insbesondere in Betracht

1. die Kosten der Übernachtung anlässlich einer Geschäftsreise,
2. die Aufwendungen für die Unterhaltung und Beherbergung von Geschäftsfreunden, soweit der Abzug dieser Aufwendungen nicht schon nach den Absätzen 1, 10 und 11 ausgeschlossen ist,
3. die Aufwendungen für die Unterhaltung von Personenkraftwagen (>Kraftfahrzeug) und für die Nutzung eines Flugzeugs,
4. die Aufwendungen für die Ausstattung der Geschäftsräume, z. B. der Chefzimmer und Sitzungsräume.

---

**Besondere Aufzeichnung****R 4.11**

(1) <sup>1</sup>Das Erfordernis der besonderen Aufzeichnung ist erfüllt, wenn für jede der in § 4 Abs. 7 EStG bezeichneten Gruppen von Aufwendungen ein besonderes Konto oder eine besondere Spalte geführt wird. <sup>2</sup>Es ist aber auch ausreichend, wenn für diese Aufwendungen zusammengekommen ein Konto oder eine Spalte geführt wird. <sup>3</sup>In diesem Fall muss sich aus jeder Buchung oder Aufzeichnung die Art der Aufwendung ergeben. <sup>4</sup>Das gilt auch dann, wenn verschiedene Aufwendungen bei einem Anlass zusammentreffen, z. B. wenn im Rahmen einer Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass Geschenke gegeben werden.

(2) <sup>1</sup>Bei den Aufwendungen für Geschenke muss der Name des Empfängers aus der Buchung oder dem Buchungsbeleg zu ersehen sein. <sup>2</sup>Aufwendungen für Geschenke gleicher Art können in einer Buchung zusammengefasst werden (Sammelbuchung), wenn

1. die Namen der Empfänger der Geschenke aus einem Buchungsbeleg ersichtlich sind oder
2. im Hinblick auf die Art des zugewendeten Gegenstandes, z. B. Taschenkalender, Kugelschreiber, und wegen des geringen Werts des einzelnen Geschenks die Vermutung besteht, dass die Freigrenze **gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG** bei dem einzelnen Empfänger im Wirtschaftsjahr nicht überschritten wird; eine Angabe der Namen der Empfänger ist in diesem Fall nicht erforderlich.

---

**Entfernungspauschale, nicht abziehbare Fahrtkosten, Reisekosten und Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung****R 4.12****Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte**

(1) <sup>1</sup>Die Regelungen in **den LStR zu Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** sind entsprechend anzuwenden. <sup>2</sup>Ein Betriebsausgabenabzug in Höhe der Entfernungspauschale nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 EStG kommt auch dann in Betracht, wenn die nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 EStG ermittelten Werte geringer sind als die Entfernungspauschale. <sup>3</sup>Wird an einem Tag aus betrieblichen oder beruflichen Gründen der Weg zwischen Wohnung und Betriebsstätte mehrfach zurückgelegt, darf, soweit es sich nicht um Fahrten eines behinderten Menschen i. S. d. § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG handelt, nur einmal pro Tag die Entfernungspauschale berücksichtigt werden. <sup>4</sup>Die Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG gilt nicht für Fahrten zwischen Betriebsstätten. <sup>5</sup>Unter Betriebsstätte ist im Zusammenhang mit Geschäftsreisen (Absatz 2), anders als in § 12 AO, die (von der Wohnung getrennte) Betriebsstätte zu verstehen. <sup>6</sup>Das ist der Ort, an dem oder von dem aus die betrieblichen Leistungen erbracht werden. <sup>7</sup>Die Betriebsstätte eines Seehafenlotsen ist danach nicht das häusliche Arbeitszimmer, sondern

das Lotsrevier oder die Lotsenstation. <sup>8</sup> **Die Regelungen in den LStR zur Einsatzwechselfähigkeit sind** entsprechend anzuwenden.

#### Reisekosten

(2) <sup>1</sup> **Die Regelungen in den LStR zu Reisekosten** sind sinngemäß anzuwenden. <sup>2</sup> Der Ansatz pauschaler Kilometersätze ist nur für private Beförderungsmittel zulässig.

#### Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung

(3) **Die Regelungen in den LStR zu Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung sind** entsprechend anzuwenden.

### R 4.13

#### Abzugsverbot für Sanktionen

##### Abzugsverbot

(1) <sup>1</sup> Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder, die von einem Gericht oder einer Behörde in der Bundesrepublik Deutschland oder von Organen der Europäischen Gemeinschaften festgesetzt werden, dürfen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG den Gewinn auch dann nicht mindern, wenn sie betrieblich veranlasst sind. <sup>2</sup> Dasselbe gilt für Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, die in einem berufsgerichtlichen Verfahren erteilt werden, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 2 EStG). <sup>3</sup> Dagegen gilt das Abzugsverbot nicht für Nebenfolgen vermögensrechtlicher Art, z. B. die Abführung des Mehrerlöses nach § 8 des Wirtschaftsstrafgesetzes, den Verfall nach § 29a OWiG und die Einziehung nach § 22 OWiG.

##### Geldbußen

(2) <sup>1</sup> Zu den Geldbußen rechnen alle Sanktionen, die nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland so bezeichnet sind, insbesondere Geldbußen nach dem Ordnungswidrigkeitenrecht einschließlich der nach § 30 OWiG vorgesehenen Geldbußen gegen juristische Personen oder Personenvereinigungen, Geldbußen nach den berufsgerichtlichen Gesetzen des Bundes oder der Länder, z. B. der Bundesrechtsanwaltsordnung, der Bundesnotarordnung, der Patentanwaltsordnung, der Wirtschaftsprüferordnung oder dem Steuerberatungsgesetz sowie Geldbußen nach den Disziplinalgesetzen des Bundes oder der Länder. <sup>2</sup> Geldbußen, die von Organen der Europäischen Gemeinschaften festgesetzt werden, sind Geldbußen nach den Artikeln 85, 86, 87 Abs. 2 des **EG**-Vertrages i. V. m. Artikel 15 Abs. 2 der Verordnung Nr. 17 des Rates vom 6.2.1962 und nach den Artikeln 47, 58, 59, 64 bis 66 des Vertrages über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl. <sup>3</sup> Betrieblich veranlasste Geldbußen, die von Gerichten oder Behörden anderer Staaten festgesetzt werden, fallen nicht unter das Abzugsverbot.

### **Einschränkung des Abzugsverbotes für Geldbußen**

(3) <sup>1</sup>Das Abzugsverbot für Geldbußen, die von Gerichten oder Behörden in der Bundesrepublik Deutschland oder von Organen der Europäischen Gemeinschaften verhängt werden, gilt uneingeschränkt für den Teil, der die rechtswidrige und vorwerfbare Handlung ahndet. <sup>2</sup>Für den Teil, der den rechtswidrig erlangten wirtschaftlichen Vorteil abschöpft, gilt das Abzugsverbot für die Geldbuße nur dann uneingeschränkt, wenn bei der Berechnung des Vermögensvorteils die darauf entfallende ertragsteuerliche Belastung – ggf. im Wege der Schätzung – berücksichtigt worden ist. <sup>3</sup>Macht der Stpfl. durch geeignete Unterlagen glaubhaft, dass diese ertragsteuerliche Belastung nicht berücksichtigt und der gesamte rechtswidrig erlangte Vermögensvorteil abgeschöpft wurde, darf der auf die Abschöpfung entfallende Teil der Geldbuße als Betriebsausgabe abgezogen werden.

### **Ordnungsgelder**

(4) <sup>1</sup>Ordnungsgelder sind die nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland so bezeichneten Unrechtsfolgen, die namentlich in den Verfahrensordnungen oder in verfahrensrechtlichen Vorschriften anderer Gesetze vorgesehen sind, z. B. das Ordnungsgeld gegen einen Zeugen wegen Verletzung seiner Pflicht zum Erscheinen und das Ordnungsgeld nach § 890 ZPO wegen Verstoßes gegen eine nach einem Vollstreckungstitel (z. B. Urteil) bestehende Verpflichtung, eine Handlung zu unterlassen oder die Vornahme einer Handlung zu dulden. <sup>2</sup>Nicht unter das Abzugsverbot fallen Zwangsgelder.

### **Verwarnungsgelder**

(5) Verwarnungsgelder sind die in § 56 OWiG so bezeichneten geldlichen Einbußen, die dem Betroffenen aus Anlass einer geringfügigen Ordnungswidrigkeit, z. B. wegen falschen Parkens, mit seinem Einverständnis auferlegt werden, um der Verwarnung Nachdruck zu verleihen.

---

### **Abzugsverbot für Zuwendungen i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG**

**R 4.14**

<sup>1</sup>>Zuwendungen i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG dürfen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn mit der Zuwendung von Vorteilen objektiv gegen das Straf- oder Ordnungswidrigkeitenrecht verstoßen wird; auf ein Verschulden des Zuwendenden, auf die Stellung eines Strafantrags oder auf eine tatsächliche Ahndung kommt es nicht an. <sup>2</sup>Mit der Anknüpfung an die Tatbestände des Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts werden auch Leistungen an ausländische Amtsträger und Abgeordnete vom Abzugsverbot erfasst. <sup>3</sup>Wird dem Finanzamt auf Grund einer Mitteilung des Gerichts, der Staatsanwaltschaft oder einer Verwaltungsbehörde nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 2 EStG erstmals bekannt, dass eine rechtswidrige Handlung i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10

Satz 1 EStG vorliegt, ist der Steuerbescheid nach den Vorschriften der AO zu ändern.

---

**Zu § 4a EStG**

---

**R 4a.****Gewinnermittlung bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr****Umstellung des Wirtschaftsjahres**

(1) <sup>1</sup>Eine Umstellung des Wirtschaftsjahres liegt nicht vor, wenn ein Stpfl., der Inhaber eines Betriebs ist, einen weiteren Betrieb erwirbt und für diesen Betrieb ein anderes Wirtschaftsjahr als der Rechtsvorgänger wählt. <sup>2</sup>Werden mehrere bisher getrennt geführte Betriebe eines Stpfl. zu einem Betrieb zusammengefasst, und führt der Stpfl. das abweichende Wirtschaftsjahr für einen der Betriebe fort, liegt keine zustimmungsbedürftige Umstellung des Wirtschaftsjahres vor.

**Zustimmung des Finanzamts zum abweichenden Wirtschaftsjahr**

(2) <sup>1</sup>Das Wahlrecht zur Bestimmung des Wirtschaftsjahres kann durch die Erstellung des Jahresabschlusses oder außerhalb des Veranlagungsverfahrens ausgeübt werden. <sup>2</sup>Bei Umstellung des Wirtschaftsjahres nach § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG ist dem Antrag zu entsprechen, wenn der Stpfl. Bücher führt, in denen die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und für den Gewerbebetrieb getrennt aufgezeichnet werden, und der Stpfl. für beide Betriebe getrennte Abschlüsse fertigt. <sup>3</sup>Die Geldkonten brauchen nicht getrennt geführt zu werden.

**Abweichendes Wirtschaftsjahr bei Betriebsverpachtung**

(3) Sind die Einkünfte aus der Verpachtung eines gewerblichen Betriebs Einkünfte aus Gewerbebetrieb (>**R 16** Abs. 5), kann der Verpächter ein abweichendes Wirtschaftsjahr beibehalten, wenn die Voraussetzungen des § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 oder Nr. 3 Satz 2 EStG weiterhin erfüllt sind.

**Gewinnsschätzung bei abweichendem Wirtschaftsjahr**

(4) Wird bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr der Gewinn geschätzt, ist die Schätzung nach dem abweichenden Wirtschaftsjahr vorzunehmen.

**Zeitpunkt der Gewinnrealisierung**

(5) Der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteiles ist auch dann im Jahr der Veräußerung oder Aufgabe zu versteuern, wenn die Mitunternehmerschaft ein abweichendes Wirtschaftsjahr hat.

---

**Zu 4b EStG**

---

## Direktversicherung

R 4b.
-------

### Begriff

(1) <sup>1</sup>Eine Direktversicherung ist eine Lebensversicherung auf das Leben des Arbeitnehmers, die durch den Arbeitgeber abgeschlossen worden ist und bei der der Arbeitnehmer oder seine Hinterbliebenen hinsichtlich der Leistungen des Versicherers ganz oder teilweise bezugsberechtigt sind (>§ 1b Abs. 2 Satz 1 **Betriebsrentengesetz**). <sup>2</sup>Dasselbe gilt für eine Lebensversicherung auf das Leben des Arbeitnehmers, die nach Abschluss durch den Arbeitnehmer vom Arbeitgeber übernommen worden ist. <sup>3</sup>Dagegen liegt begrifflich keine Direktversicherung vor, wenn der Arbeitgeber für den Ehegatten eines verstorbenen früheren Arbeitnehmers eine Lebensversicherung abschließt. <sup>4</sup>Als Versorgungsleistungen können Leistungen der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung in Betracht kommen. <sup>5</sup>Es ist gleichgültig, ob es sich um Kapitalversicherungen – einschließlich Risikoversicherungen –, Rentenversicherungen oder fondsgebundene Lebensversicherungen handelt und welche >Laufzeit vereinbart wird. <sup>6</sup>Unfallversicherungen sind keine Lebensversicherungen, auch wenn bei Unfall mit Todesfolge eine Leistung vorgesehen ist. <sup>7</sup>Dagegen gehören Unfallzusatzversicherungen und Berufsunfähigkeitszusatzversicherungen, die im Zusammenhang mit Lebensversicherungen abgeschlossen werden, sowie selbständige Berufsunfähigkeitsversicherungen und Unfallversicherungen mit Prämienrückgewähr, bei denen der Arbeitnehmer Anspruch auf die Prämienrückgewähr hat, zu den Direktversicherungen.

(2) <sup>1</sup>Die Bezugsberechtigung des Arbeitnehmers oder seiner Hinterbliebenen muss vom Versicherungsnehmer (Arbeitgeber) der Versicherungsgesellschaft gegenüber erklärt werden (§ 166 VVG). <sup>2</sup>Die Bezugsberechtigung kann widerruflich oder unwiderruflich sein; bei widerruflicher Bezugsberechtigung sind die Bedingungen eines Widerrufs steuerlich unbeachtlich. <sup>3</sup>Unbeachtlich ist auch, ob die Anwartschaft des Arbeitnehmers arbeitsrechtlich bereits unverfallbar ist.

### Behandlung bei der Gewinnermittlung

(3) <sup>1</sup>Die Beiträge zu Direktversicherungen sind sofort abziehbare Betriebsausgaben. <sup>2</sup>Eine Aktivierung der Ansprüche aus der Direktversicherung kommt beim Arbeitgeber vorbehaltlich Satz 5 erst in Betracht, wenn eine der in § 4b EStG genannten Voraussetzungen weggefallen ist, z. B. wenn der Arbeitgeber von einem Widerrufsrecht Gebrauch gemacht hat. <sup>3</sup>In diesen Fällen ist der Anspruch grundsätzlich mit dem geschäftsplanmäßigen Deckungskapital der Versicherungsgesellschaft zu aktivieren zuzüglich eines etwa vorhandenen Guthabens aus Beitragsrückerstattungen; soweit die Berechnung des Deckungskapitals nicht zum Geschäftsplan gehört, tritt an die Stelle des geschäftsplanmäßigen Deckungskapitals der nach § 176 Abs. 3 VVG berechnete Zeitwert. <sup>4</sup>Die Sätze 1 bis 3 gelten auch für Versicherungen gegen Einmalprämie; bei diesen Versicherungen kommt eine Aktivierung auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Rechnungsabgrenzung in Betracht, da sie keinen Aufwand für eine

„bestimmte Zeit“ (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG) darstellen. <sup>5</sup>Sind der Arbeitnehmer oder seine Hinterbliebenen nur für bestimmte Versicherungsfälle oder nur hinsichtlich eines Teiles der Versicherungsleistungen bezugsberechtigt, sind die Ansprüche aus der Direktversicherung insoweit zu aktivieren, als der Arbeitgeber bezugsberechtigt ist.

(4) <sup>1</sup>Die Verpflichtungserklärung des Arbeitgebers nach § 4b Satz 2 EStG muss an dem Bilanzstichtag schriftlich vorliegen, an dem die Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag ganz oder zum Teil abgetreten oder beliehen sind. <sup>2</sup>Liegt diese Erklärung nicht vor, sind die Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag dem Arbeitgeber zuzurechnen.

#### Sonderfälle

(5) Die Absätze 1 bis 4 gelten entsprechend für Personen, die nicht Arbeitnehmer sind, für die jedoch aus Anlass ihrer Tätigkeit für das Unternehmen Direktversicherungen abgeschlossen worden sind (§ 17 Abs. 1 Satz 2 **Betriebsrentengesetz**), z. B. Handelsvertreter und Zwischenmeister.

### Zu § 4c EStG

R 4c.

#### Zuwendungen an Pensionskassen

##### Pensionskassen

(1) Als Pensionskassen sind sowohl rechtsfähige Versorgungseinrichtungen i. S. d. >§ 1b Abs. 3 Satz 1 **Betriebsrentengesetz** als auch rechtlich unselbständige Zusatzversorgungseinrichtungen des öffentlichen Dienstes i. S. d. >§ 18 **Betriebsrentengesetz** anzusehen, die den Leistungsberechtigten (Arbeitnehmer und Personen i. S. d. >§ 17 Abs. 1 Satz 2 **Betriebsrentengesetz** sowie deren Hinterbliebene) auf ihre Leistungen einen Rechtsanspruch gewähren.

##### Zuwendungen

(2) <sup>1</sup>Der Betriebsausgabenabzug kommt sowohl für laufende als auch für einmalige Zuwendungen in Betracht. <sup>2</sup>Zuwendungen an eine Pensionskasse sind auch abziehbar, wenn die Kasse ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Ausland hat.

(3) <sup>1</sup>Zuwendungen zur Abdeckung von Fehlbeträgen sind auch dann abziehbar, wenn sie nicht auf einer entsprechenden Anordnung der Versicherungsaufsichtsbehörde beruhen. <sup>2</sup>Für die Frage, ob und in welcher Höhe ein Fehlbetrag vorliegt, ist das Vermögen der Kasse nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Berücksichtigung des von der Versicherungsaufsichtsbehörde genehmigten Geschäftsplans bzw. der in § 4c Abs. 1 Satz 2 EStG genannten Unterlagen anzusetzen. <sup>3</sup>Für Pensionskassen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland sind die für inländische Pensionskassen geltenden Grundsätze anzuwenden.

(4) <sup>1</sup> Zuwendungen an die Kasse dürfen als Betriebsausgaben nicht abgezogen werden, soweit die Leistungen der Kasse, wenn sie vom Trägerunternehmen unmittelbar erbracht würden, bei diesem nicht betrieblich veranlasst wären. <sup>2</sup> Nicht betrieblich veranlasst sind z. B. Leistungen der Kasse an den Inhaber (Unternehmer, Mitunternehmer) des Trägerunternehmens oder seine Angehörigen. <sup>3</sup> Für Angehörige gilt das Verbot nicht, soweit die Zuwendungen im Rahmen eines steuerlich anzuerkennenden Arbeitsverhältnisses gemacht werden (> **R 4.8**). <sup>4</sup> Die allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätze bleiben durch § 4c Abs. 2 EStG unberührt; auch bei nicht unter das Abzugsverbot fallenden Zuwendungen ist daher zu prüfen, ob sie nach allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen zu aktivieren sind, z. B. bei Zuwendungen, die eine Gesellschaft für ein Tochterunternehmen erbringt.

(5) <sup>1</sup> Für Zuwendungen, die vom Trägerunternehmen nach dem Bilanzstichtag geleistet werden, ist bereits zum Bilanzstichtag ein Passivposten zu bilden, sofern zu diesem Zeitpunkt eine entsprechende Verpflichtung besteht (Bestimmung in der Satzung oder im Geschäftsplan der Kasse, Anordnung der Aufsichtsbehörde). <sup>2</sup> Werden Fehlbeträge der Kasse abgedeckt, ohne dass hierzu eine Verpflichtung des Trägerunternehmens besteht, kann in sinngemäßer Anwendung des § 4d Abs. 2 EStG zum Bilanzstichtag eine Rückstellung gebildet werden, wenn innerhalb eines Monats nach Aufstellung oder Feststellung der Bilanz des Trägerunternehmens die Zuwendung geleistet oder die Abdeckung des Fehlbetrags verbindlich zugesagt wird.

#### Zu § 4d EStG

##### Zuwendungen an Unterstützungskassen

<b>R 4d.</b>
--------------

##### Unterstützungskasse

(1) <sup>1</sup> Für die Höhe der abziehbaren Zuwendungen an die >Unterstützungskasse kommt es nicht darauf an, ob die Kasse von der Körperschaftsteuer befreit ist oder nicht. <sup>2</sup> Wegen der Zuwendungen an Unterstützungskassen bei Bildung von Pensionsrückstellungen für die gleichen Versorgungsleistungen an denselben Empfängerkreis > **R 6a** Abs. 15.

##### Leistungsarten

(2) <sup>1</sup> Bei den von der Kasse aus Anlass einer Tätigkeit für das Trägerunternehmen erbrachten Leistungen muss es sich um Leistungen der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung oder um Leistungen bei Arbeitslosigkeit oder zur Hilfe in sonstigen Notlagen handeln. <sup>2</sup> Für die Frage, ob Leistungen der betrieblichen Altersversorgung vorliegen, ist ausschließlich § 1 **Betriebsrentengesetz** maßgebend. <sup>3</sup> Werden Leistungen in Aussicht gestellt, die mit denen einer Kapitallebensversicherung mit steigender Todesfalleistung vergleichbar sind, müssen diese nicht die in **den** LStR geforderten Voraussetzungen an den Mindesttodesfallschutz erfüllen. <sup>4</sup> Der Bezug von Leistungen der Altersversorgung setzt mindes-

tens die Vollendung des 60. Lebensjahres voraus; nur in berufsspezifischen Ausnahmefällen kann eine niedrigere Altersgrenze zwischen 55 und 60 in Betracht kommen.<sup>5</sup> Für andere als die vorgenannten Leistungen sind Zuwendungen im Sinne von § 4d EStG durch das Trägerunternehmen mit steuerlicher Wirkung nicht möglich.<sup>6</sup> Zu den lebenslänglich laufenden Leistungen gehören alle laufenden (wiederkehrenden) Leistungen, soweit sie nicht von vornherein nur für eine bestimmte Anzahl von Jahren oder bis zu einem bestimmten Lebensalter des Leistungsberechtigten vorgesehen sind.<sup>7</sup> Vorbehalte, nach denen Leistungen an den überlebenden Ehegatten bei einer Wiederverheiratung oder Invaliditätsrenten bei einer Wiederaufnahme einer Arbeitstätigkeit wegfallen, berühren die Eigenschaft der Renten als lebenslänglich laufende Leistung nicht.<sup>8</sup> Dasselbe gilt, wenn eine Invaliditätsrente bei Erreichen einer bestimmten Altersgrenze von einer Altersrente der Unterstützungskasse abgelöst wird.<sup>9</sup> Keine lebenslänglich laufenden Leistungen sind z. B. Überbrückungszahlungen für eine bestimmte Zeit, Waisenrenten, abgekürzte Invaliditätsrenten und zeitlich von vornherein begrenzte Leistungen an den überlebenden Ehegatten.

#### **Zuwendungen zum Deckungskapital**

(3) <sup>1</sup> Das Deckungskapital für die bereits laufenden Leistungen (§ 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe a EStG) kann der Kasse sofort bei Beginn der Leistungen oder, solange der Leistungsempfänger lebt, in einem späteren Wirtschaftsjahr in einem Betrag oder verteilt auf mehrere Wirtschaftsjahre zugewendet werden.<sup>2</sup> Mithin kann

1. das Deckungskapital für eine Rente an einen früheren Arbeitnehmer in dem Zeitraum, in dem der frühere Arbeitnehmer Leistungsempfänger ist, und
2. das Deckungskapital für eine Rente an den überlebenden Ehegatten in dem Zeitraum, in dem dieser Leistungsempfänger ist,

zugewendet werden.<sup>3</sup> Das Deckungskapital für die Rente an den überlebenden Ehegatten kann selbst dann ungeschmälert zugewendet werden, wenn das Deckungskapital für die Rente an den früheren Arbeitnehmer bereits voll zugewendet war.<sup>4</sup> Auf die Anrechnung des im Deckungskapital für die Rente an den früheren Arbeitnehmer enthaltenen Anteiles für die Anwartschaft auf Rente an den überlebenden Ehegatten wird aus Praktikabilitätsgründen verzichtet.<sup>5</sup> Das für die Zuwendungen maßgebende Deckungskapital ist jeweils nach dem erreichten Alter des Leistungsempfängers zu Beginn der Leistungen oder zum Zeitpunkt der Leistungserhöhung und nach der Höhe der Jahresbeträge dieser Leistungen zu berechnen; das Alter des Leistungsberechtigten ist nach dem bürgerlichen Recht (§ 187 Abs. 2 Satz 2, § 188 Abs. 2 BGB) zu bestimmen.<sup>6</sup> Bei den am 1.1.1975 bereits laufenden Leistungen ist für die Bemessung weiterer Zuwendungen auf das Deckungskapital von der als Anlage 1 dem Einkommensteuergesetz beigelegten Tabelle und von dem Lebensalter auszugehen, das der Berechtigte am 1.1.1975 erreicht hat; auf das so ermittelte Deckungskapital sind die früheren Zuwendungen

zum Deckungskapital anzurechnen.<sup>7</sup> Lässt sich in den Fällen, in denen ein Trägerunternehmen die nach dem Zuwendungsgesetz (ZuwG) vom 26.3.1952 (BGBl. I S. 206) höchstzulässigen Jahreszuwendungen nicht ausgeschöpft und die Zuwendungen nicht nach den im ZuwG aufgeführten Kategorien gegliedert hat, nicht mehr feststellen, welcher Teil dieser Zuwendungen auf das Deckungskapital vorgenommen wurde, kann das Trägerunternehmen die Gliederung der früheren Zuwendungen nach eigener Entscheidung vornehmen.

#### **Zuwendungen zum Reservepolster**

(4) <sup>1</sup>Für die Ermittlung der Höhe der zulässigen Zuwendungen zum Reservepolster nach § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe b EStG besteht ein Wahlrecht. <sup>2</sup>Das Trägerunternehmen kann entweder von den jährlichen Versorgungsleistungen ausgehen, welche die jeweils begünstigten Leistungsanwärter im letzten Zeitpunkt der Anwartschaft, spätestens im Zeitpunkt der Vollendung des 65. Lebensjahres, nach dem Leistungsplan der Kasse erhalten können (Grundsatzregelung). <sup>3</sup>Statt dessen kann auch vom Durchschnittsbetrag der von der Kasse im Wirtschaftsjahr tatsächlich gewährten lebenslänglich laufenden Leistungen ausgegangen werden (Sonderregelung). <sup>4</sup>Das Trägerunternehmen hat in dem Wirtschaftsjahr, ab dem dieses Wahlrecht besteht bzw. in dem erstmals Leistungen über eine Unterstützungskasse zugesagt werden, zu entscheiden, ob die Ermittlung der Höhe der Zuwendungen zum Reservepolster nach der Grundsatzregelung oder der Sonderregelung erfolgen soll. <sup>5</sup>An die getroffene Wahl ist es grundsätzlich fünf Wirtschaftsjahre lang gebunden. <sup>6</sup>Die für das Wirtschaftsjahr zulässigen Zuwendungen zum Reservepolster ergeben sich, wenn auf den jeweils ermittelten Betrag die nach § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe b Satz 1 EStG maßgebenden Vomhundertsätze angewandt werden; im Falle der Sonderregelung ist das Ergebnis mit der Anzahl der berücksichtigungsfähigen Leistungsanwärter zu vervielfältigen. <sup>7</sup>Wird die Zuwendungshöhe nach der Grundsatzregelung berechnet, sind die dem einzelnen Leistungsanwärter jeweils schriftlich zugesagten erreichbaren Leistungen nach den Verhältnissen am Ende des Wirtschaftsjahres der Kasse maßgebend. <sup>8</sup>Änderungen, die erst nach dem Bilanzstichtag wirksam werden, sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Bilanzstichtag bereits feststehen. <sup>9</sup>Die Leistungen sind jeweils bezogen auf die einzelnen zulässigen Zuwendungssätze getrennt zu erfassen, wobei im Falle des § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe b Satz 1 Doppelbuchstabe aa EStG jeweils gesondert die Leistungen der Invaliditätsversorgung bzw. Hinterbliebenenversorgung und im Falle des Doppelbuchstabens bb die Leistungen der Altersversorgung zu berücksichtigen sind. <sup>10</sup>Wird die Zuwendungshöhe nach der Sonderregelung berechnet, ist vom Durchschnittsbetrag der von der Kasse in ihrem Wirtschaftsjahr tatsächlich gewährten lebenslänglich laufenden Leistungen auszugehen. <sup>11</sup>Zur Vereinfachung kann statt einer genaueren Berechnung als Durchschnittsbetrag der Betrag angenommen werden, der sich ergibt, wenn die Summe der im Wirtschaftsjahr der Kasse tatsächlich gezahlten lebenslänglich laufenden Leistungen durch die

Zahl der am Ende ihres Wirtschaftsjahres vorhandenen berücksichtigungsfähigen Leistungsempfänger geteilt wird. <sup>12</sup>Auf diesen Durchschnittsbetrag sind die Zuwendungssätze von jeweils 25 %, 12 % oder 6 % anzuwenden.

### **Leistungsanwärter**

(5) <sup>1</sup>Der Kreis der Leistungsanwärter umfasst grundsätzlich alle Arbeitnehmer und ehemaligen Arbeitnehmer des Trägerunternehmens, die von der Unterstützungskasse schriftlich zugesagte Leistungen erhalten können, soweit sie nicht bereits Empfänger lebenslänglich laufender Leistungen sind. <sup>2</sup>Bei Zusagen von Hinterbliebenenversorgung ohne Altersversorgung gilt die Person als Leistungsanwärter, bei deren Ableben die Hinterbliebenenversorgung einsetzt; hierbei ist nicht zu prüfen, ob Angehörige vorhanden sind, die Anspruch auf eine Versorgung haben. <sup>3</sup>Angehörige des Unternehmers oder von Mitunternehmern des Trägerunternehmens dürfen nur als Leistungsanwärter berücksichtigt werden, soweit ein steuerlich anzuerkennendes Arbeitsverhältnis (>**R 4.8**) vorliegt. <sup>4</sup>Personen, die mit einer unverfallbaren Anwartschaft aus dem Trägerunternehmen ausgeschieden sind, gehören unter den vorstehenden Voraussetzungen zu den Leistungsanwärtern, solange die Kasse mit einer späteren Inanspruchnahme zu rechnen hat; sofern der Kasse nicht bereits vorher bekannt ist, dass Leistungen nicht zu gewähren sind, braucht bei diesen Personen die Frage, ob die Kasse mit einer Inanspruchnahme zu rechnen hat, erst nach Erreichen der Altersgrenze geprüft zu werden. <sup>5</sup>Personen, bei denen bis zum Ablauf des auf das Erreichen der Altersgrenze folgenden Wirtschaftsjahres nicht feststeht, dass die Kasse mit einer Inanspruchnahme zu rechnen hat, gehören vom Ende dieses Wirtschaftsjahres an nicht mehr zu den Leistungsanwärtern.

### **Rückgedeckte Unterstützungskasse**

#### **Allgemeines**

(6) <sup>1</sup>Soweit die Unterstützungskasse die einem Leistungsempfänger oder einem Leistungsanwärter zugesagten Leistungen ganz oder teilweise durch den Abschluss einer Versicherung abgesichert hat, liegt eine rückgedeckte Unterstützungskasse vor. <sup>2</sup>Ist der Betriebsausgabenabzug nach § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe c EStG ausgeschlossen, können die Zuwendungen im Rahmen des § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe a und b EStG abgezogen werden. <sup>3</sup>Die Voraussetzungen für den Betriebsausgabenabzug nach § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe c EStG sind auch dann erfüllt, wenn die Unterstützungskasse ihre Ansprüche aus von ihr abgeschlossenen Rückdeckungsversicherungsverträgen an die begünstigten Arbeitnehmer verpfändet, denen sie Leistungen in Aussicht gestellt hat.

#### **Zuwendungen für Leistungsempfänger**

(7) <sup>1</sup>Werden die zugesagten Leistungen erst nach Eintritt des Versorgungsfalles rückgedeckt, können hierfür Einmalprämien mit steuerlicher

Wirkung zugewendet werden. <sup>2</sup> § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe c Satz 2 bis 4 EStG ist nicht anzuwenden.

#### **Zuwendungen für Leistungsanwärter**

(8) <sup>1</sup> Das Trägerunternehmen kann den für den einzelnen Leistungsanwärter an die Kasse zugewendeten Betrag der Versicherungsprämie nur als Betriebsausgaben geltend machen, wenn die Unterstützungskasse laufende Prämien zu entrichten hat. <sup>2</sup> Dies ist bei Zusagen einer Altersversorgung der Fall, wenn es sich um eine Versicherung handelt, bei der in jedem Jahr zwischen Vertragsabschluss und Zeitpunkt, für den erstmals Leistungen der Altersversorgung vorgesehen sind, Prämien zu zahlen sind. <sup>3</sup> Der Zeitpunkt, für den erstmals Leistungen der Altersversorgung vorgesehen sind, darf nicht vor Vollendung des 55. Lebensjahres des begünstigten Leistungsanwärters liegen. <sup>4</sup> Werden Leistungen der Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung rückversichert, muss die abgeschlossene Versicherung eine Mindestlaufzeit bis zu dem Zeitpunkt haben, *in* dem der Leistungsanwärter sein 55. Lebensjahr vollendet. <sup>5</sup> Eine Versicherung mit kürzerer Laufzeit ist nur begünstigt, wenn feststeht, dass im Anschluss an die Laufzeit des Versicherungsvertrages eine Zusage auf Altersversorgung besteht; ist diese rückgedeckt, müssen die Voraussetzungen der Sätze 2 und 3 erfüllt sein. <sup>6</sup> Der Abzug der Zuwendungen als Betriebsausgabe ist in dem Wirtschaftsjahr ausgeschlossen, in dem die Kasse zu irgendeinem Zeitpunkt die Ansprüche aus der Versicherung zur Sicherung eines Darlehens verwendet. <sup>7</sup> Soweit einem Leistungsanwärter vor Vollendung des 28. Lebensjahres (bei erstmaliger Zusage vor dem 1.1.2001: des 30. Lebensjahres) Zusagen mit vertraglicher Unverfallbarkeit gewährt werden, können hierfür laufende Prämien als Zuwendungen nur berücksichtigt werden, wenn die Bestimmungen der vertraglichen Unverfallbarkeit mindestens den Berechnungsvorschriften des § 2 **Betriebsrentengesetz** entsprechen.

#### **Kürzung der als Betriebsausgabe abzugsfähigen Prämien**

(9) <sup>1</sup> Laufende Prämien sind bezogen auf die notwendige und vereinbarte Versicherungssumme nur begünstigt, wenn sie der Höhe nach entweder gleich bleiben oder steigen. <sup>2</sup> Eine gleich bleibende Prämie liegt in diesen Fällen auch vor, wenn die von der Unterstützungskasse jährlich zu zahlende Prämie mit Gewinngutschriften aus dem Versicherungsvertrag verrechnet wird. <sup>3</sup> In diesen Fällen kann der Kasse nur der verbleibende Restbetrag steuerbegünstigt zugewendet werden. <sup>4</sup> Entsprechendes gilt, wenn die Gewinngutschriften durch die Kasse nicht mit fälligen Prämien verrechnet und auch nicht zur Erhöhung der Rückdeckungsquote hinsichtlich der bestehenden Zusage verwendet werden. <sup>5</sup> **Beruhet die Verminderung der Beiträge auf einer Änderung der Versorgungszusage und sind die Prämien nach der Vertragsänderung mindestens in konstanter Höhe bis zum Eintritt des Versorgungsfalles zu zahlen, sind die Zuwendungen weiterhin als Betriebsausgaben abzugsfähig; Entsprechendes gilt bei der Änderung von Entgeltumwandlungsvereinbarungen.** <sup>6</sup> Eine Änderung der Versor-

*gungszusage liegt auch dann vor, wenn der Arbeitgeber auf Verlangen des Arbeitnehmers eine Entgeltumwandlung im Wege einer vertraglichen Vereinbarung reduziert. <sup>7</sup>Dies gilt unabhängig davon, aus welchem Grund die Gehaltsumwandlung vermindert wird. <sup>8</sup>Sinkende Beiträge an eine rückgedeckte Unterstützungskasse führen auch dann (ausnahmsweise) nicht zu einer Versagung des Betriebsausgabenabzuges, wenn sich die Beitragsminderung aus gesetzlich vorgegebenen Faktoren ergibt (z. B. aus der Erhöhung der Beitragsbemessungsgrenzen in der gesetzlichen Rentenversicherung) und die Prämienzahlungen nach der Minderung mindestens in konstanter Höhe bis zum Eintritt des Versorgungsfalles zu leisten sind.*

**Nachweispflicht**

(10) Das Trägerunternehmen hat die Voraussetzungen des § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Buch

**Sonderfälle**

(14) <sup>1</sup>Bei Konzern- und Gruppenkassen ist die Bemessungsgrundlage für die Zuwendungen zum Reservepolster für jedes Trägerunternehmen gesondert nach den bei diesen Unternehmen vorliegenden Tatbeständen zu errechnen. <sup>2</sup>Die auf das einzelne Trägerunternehmen entfallenden Teile des tatsächlichen und zulässigen Kassenvermögens sind ebenfalls jeweils getrennt festzustellen.

(15) <sup>1</sup>Bei der Berechnung der Zuwendungen können neben den Arbeitnehmern auch Personen berücksichtigt werden, die nicht Arbeitnehmer sind, z. B. Handelsvertreter, wenn ihnen nach der Satzung der Unterstützungskasse Leistungen aus Anlass ihrer Tätigkeit für ein Trägerunternehmen zugesagt worden sind (§ 17 Abs. 1 Satz 2 **Betriebsrentengesetz**). <sup>2</sup>Die Provisionszahlungen oder sonstigen Entgelte an diese Personen sind zur Lohn- und Gehaltssumme i. S. d. § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu rechnen.

**Zu § 5 EStG****Allgemeines zum Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG**

– unbesetzt –

**R 5.1****Ordnungsmäßige Buchführung****Kreditgeschäfte und ihre periodenweise Erfassung**

(1) <sup>1</sup>Bei Kreditgeschäften sind die Entstehung der Forderungen und Schulden und ihre Tilgung grundsätzlich als getrennte Geschäftsvorfälle zu behandeln. <sup>2</sup>Bei einer doppelten Buchführung ist für Kreditgeschäfte in der Regel ein >Kontokorrentkonto, unterteilt nach Schuldner und Gläubigern, zu führen. <sup>3</sup>Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn Waren- und Kostenrechnungen, die innerhalb von acht Tagen nach Rechnungseingang oder innerhalb der ihrem gewöhnlichen Durchlauf durch den Betrieb entsprechenden Zeit beglichen werden, kontokorrentmäßig nicht erfasst werden. <sup>4</sup>Werden bei der Erstellung der Buchführung die Geschäftsvorfälle nicht laufend, sondern nur periodenweise gebucht, ist es nicht zu beanstanden, wenn die Erfassung der Kreditgeschäfte eines Monats im Grundbuch bis zum Ablauf des folgenden Monats erfolgt, sofern durch organisatorische Vorkehrungen sichergestellt ist, dass Buchführungsunterlagen bis zu ihrer Erfassung im Grundbuch nicht verloren gehen, z. B. durch laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden Rechnungen oder durch ihre Ablage in besonderen Mappen oder Ordnern. <sup>5</sup>Neben der Erfassung der Kreditgeschäfte in einem Grundbuch müssen die unbaren Geschäftsvorfälle, aufgegliedert nach Geschäftspartnern,

**R 5.2**

kontenmäßig dargestellt werden. <sup>6</sup>Dies kann durch Führung besonderer Personenkonten oder durch eine geordnete Ablage der nicht ausgeglichenen Rechnungen (Offene-Posten-Buchhaltung) erfüllt werden. <sup>7</sup>Ist die Zahl der Kreditgeschäfte verhältnismäßig gering, gelten hinsichtlich ihrer Erfassung die folgenden Erleichterungen:

- a) Besteht kein laufender unbarer Geschäftsverkehr mit Geschäftspartnern, müssen für jeden Bilanzstichtag über die an diesem Stichtag bestehenden Forderungen und Schulden Personenübersichten aufgestellt werden.
- b) Einzelhändler und Handwerker können Krediteinkäufe und Kreditverkäufe kleineren Umfangs vereinfacht buchen. <sup>2</sup>Es genügt, wenn sie die Wareneinkäufe auf Kredit im Wareneingangsbuch in einer besonderen Spalte als Kreditgeschäfte kennzeichnen und den Tag der Begleichung der Rechnung vermerken. <sup>3</sup>Bei Kreditverkäufen reicht es aus, wenn sie einschließlich der Zahlung in einer Kladde festgehalten werden, die als Teil der Buchführung aufzubewahren ist. <sup>4</sup>Außerdem müssen in beiden Fällen für jeden Bilanzstichtag Personenübersichten aufgestellt werden.

#### **Mängel der Buchführung**

(2) <sup>1</sup>Enthält die Buchführung formelle Mängel, ist ihre Ordnungsmäßigkeit nicht zu beanstanden, wenn das sachliche Ergebnis der Buchführung dadurch nicht beeinflusst wird und die Mängel kein erheblicher Verstoß gegen die Anforderungen an die >zeitgerechte Erfassung der Geschäftsvorfälle, die besonderen Anforderungen bei Kreditgeschäften, die Aufbewahrungsfristen sowie die Besonderheiten bei der Buchführung auf Datenträgern sind. <sup>2</sup>Enthält die Buchführung materielle Mängel, z. B. wenn Geschäftsvorfälle nicht oder falsch gebucht sind, wird ihre Ordnungsmäßigkeit dadurch nicht berührt, wenn es sich dabei um unwesentliche Mängel handelt, z. B. wenn nur unbedeutende Vorgänge nicht oder falsch dargestellt sind. <sup>3</sup>Die Fehler sind dann zu berichtigen, oder das Buchführungsergebnis ist durch eine Zuschätzung richtig zu stellen. <sup>4</sup>Bei schwerwiegenden materiellen Mängeln gilt **R 4.1** Abs. 2 Satz 3.

---

**Bestandsaufnahme des Vorratsvermögens****R 5.3****Inventur**

(1) <sup>1</sup>Die >Inventur für den Bilanzstichtag braucht nicht am Bilanzstichtag vorgenommen zu werden. <sup>2</sup>Sie muss aber zeitnah – in der Regel innerhalb einer Frist von zehn Tagen vor oder nach dem Bilanzstichtag – durchgeführt werden. <sup>3</sup>Dabei muss sichergestellt sein, dass die Bestandsveränderungen zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Bestandsaufnahme anhand von Belegen oder Aufzeichnungen ordnungsgemäß berücksichtigt werden. <sup>4</sup>Können die Bestände aus besonderen, insbesondere klimatischen Gründen nicht zeitnah, sondern erst in einem größeren Zeitabstand vom Bilanzstichtag aufgenommen werden, sind an die Belege und Aufzeichnungen über die zwischenzeitlichen Bestandsveränderungen strenge Anforderungen zu stellen.

**Zeitverschobene Inventur**

(2) <sup>1</sup>Nach § 241 Abs. 3 HGB kann die jährliche körperliche Bestandsaufnahme ganz oder teilweise innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten zwei Monate nach dem Bilanzstichtag durchgeführt werden. <sup>2</sup>Der dabei festgestellte Bestand ist nach Art und Menge in einem besonderen Inventar zu verzeichnen, das auch auf Grund einer >permanenten Inventur erstellt werden kann. <sup>3</sup>Der in dem besonderen Inventar erfasste Bestand ist auf den Tag der Bestandsaufnahme (Inventurstichtag) nach allgemeinen Grundsätzen zu bewerten. <sup>4</sup>Der sich danach ergebende Gesamtwert des Bestands ist dann wertmäßig auf den Bilanzstichtag fortzuschreiben oder zurückzurechnen. <sup>5</sup>Der Bestand braucht in diesem Fall auf den Bilanzstichtag nicht nach Art und Menge festgestellt zu werden; es genügt die Feststellung des Gesamtwerts des Bestands auf den Bilanzstichtag. <sup>6</sup>Die Bestandsveränderungen zwischen dem Inventurstichtag und dem Bilanzstichtag brauchen ebenfalls nicht nach Art und Menge aufgezeichnet zu werden. <sup>7</sup>Sie müssen nur wertmäßig erfasst werden. <sup>8</sup>Das Verfahren zur wertmäßigen Fortschreibung oder Rückrechnung des Gesamtwerts des Bestands am Inventurstichtag auf den Bilanzstichtag muss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. <sup>9</sup>Die Fortschreibung des Warenbestands kann dabei nach der folgenden Formel vorgenommen werden, wenn die Zusammensetzung des Warenbestands am Bilanzstichtag von der des Warenbestands am Inventurstichtag nicht wesentlich abweicht: Wert des Warenbestands am Bilanzstichtag = Wert des Warenbestands am Inventurstichtag zuzüglich Wareneingang abzüglich Wareneinsatz (Umsatz abzüglich des durchschnittlichen Rohgewinns). <sup>10</sup>Voraussetzung für die Inanspruchnahme von steuerlichen Vergünstigungen, für die es auf die Zusammensetzung der Bestände am Bilanzstichtag ankommt, wie z. B. bei der Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG, ist jedoch, dass die tatsächlichen Bestände dieser Wirtschaftsgüter am Bilanzstichtag durch körperliche Bestandsaufnahme oder durch >permanente Inventur nachgewiesen werden.

**Nichtanwendbarkeit der permanenten und der zeitverschobenen Inventur**

(3) Eine >permanente oder eine zeitverschobene Inventur ist nicht zulässig

1. für Bestände, bei denen durch Schwund, Verdunsten, Verderb, leichte Zerbrechlichkeit oder ähnliche Vorgänge ins Gewicht fallende unkontrollierbare Abgänge eintreten, es sei denn, dass diese Abgänge auf Grund von Erfahrungssätzen schätzungsweise annähernd zutreffend berücksichtigt werden können;
2. für Wirtschaftsgüter, die – abgestellt auf die Verhältnisse des jeweiligen Betriebs – besonders wertvoll sind.

**Fehlerhafte Bestandsaufnahme**

(4) <sup>1</sup>Fehlt eine körperliche Bestandsaufnahme, oder enthält das Inventar in formeller oder materieller Hinsicht nicht nur unwesentliche Mängel, ist die Buchführung nicht als ordnungsmäßig anzusehen. <sup>2</sup>**R 5** Abs. 2 gilt entsprechend.

**Anwendungsbereich**

(5) Die Absätze 1 bis 4 gelten entsprechend für Stpfl., die nach § 141 Abs. 1 AO verpflichtet sind, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahme regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die freiwillig Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen.

**R 5.4**

---

**Bestandsmäßige Erfassung des beweglichen Anlagevermögens****Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Nach § 240 Abs. 2 HGB, §§ 140 und 141 AO besteht die Verpflichtung, für jeden Bilanzstichtag auch ein Verzeichnis der Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens aufzustellen (Bestandsverzeichnis). <sup>2</sup>In das Bestandsverzeichnis müssen sämtliche beweglichen Gegenstände des Anlagevermögens, auch wenn sie bereits in voller Höhe abgeschrieben sind, aufgenommen werden. <sup>3</sup>Ausnahmen gelten für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 EStG) und für die mit einem >Festwert angesetzten Wirtschaftsgüter (>Absatz 3). <sup>4</sup>Das Bestandsverzeichnis muss

1. die genaue Bezeichnung des Gegenstandes und
2. seinen Bilanzwert am Bilanzstichtag

enthalten. <sup>5</sup>Das Bestandsverzeichnis ist auf Grund einer jährlichen körperlichen Bestandsaufnahme aufzustellen; **R 5.3** Abs. 1 bis 3 gilt sinngemäß.

**Zusammenfassen mehrerer Gegenstände**

(2) <sup>1</sup>Gegenstände, die eine geschlossene Anlage bilden, können statt in ihren einzelnen Teilen als Gesamtanlage in das Bestandsverzeichnis

eingetragen werden, z. B. die einzelnen Teile eines Hochofens einschließlich Zubehör, die einzelnen Teile einer Breitbandstraße einschließlich Zubehör, die Überlandleitungen einschließlich der Masten usw. eines Elektrizitätswerks, die entsprechenden Anlagen von Gas- und Wasserwerken sowie die Wasser-, Gas- und sonstigen Rohrleitungen innerhalb eines Fabrikationsbetriebs.<sup>2</sup> Voraussetzung ist, dass die Absetzungen für Abnutzung auf die Gesamtanlage einheitlich vorgenommen werden.<sup>3</sup> Gegenstände der gleichen Art können unter Angabe der Stückzahl im Bestandsverzeichnis zusammengefasst werden, wenn sie in demselben Wirtschaftsjahr angeschafft sind, die gleiche Nutzungsdauer und die gleichen Anschaffungskosten haben und nach der gleichen Methode abgeschrieben werden.

#### **Verzicht auf Erfassung**

(3) <sup>1</sup> Geringwertige Anlagegüter i. S. d. § 6 Abs. 2 EStG, die im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe abgeschrieben worden sind, brauchen nicht in das Bestandsverzeichnis aufgenommen zu werden, wenn ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Abs. 1 EStG), nicht mehr als 60 Euro betragen haben oder auf einem besonderen Konto gebucht oder bei ihrer Anschaffung oder Herstellung in einem besonderen Verzeichnis erfasst worden sind.<sup>2</sup> Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens, für die zulässigerweise ein >Festwert angesetzt wird, brauchen ebenfalls nicht in das Bestandsverzeichnis aufgenommen zu werden.

#### **Bestandsaufnahme und Wertanpassung bei Festwerten**

(4) <sup>1</sup> Für Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens, die zulässigerweise mit einem >Festwert angesetzt worden sind (>Absatz 3 Satz 2), ist im Regelfall an jedem dritten spätestens aber an jedem fünften Bilanzstichtag eine körperliche Bestandsaufnahme vorzunehmen.<sup>2</sup> Übersteigt der für diesen Bilanzstichtag ermittelte Wert den bisherigen Festwert um mehr als 10 %, ist der ermittelte Wert als neuer Festwert maßgebend.<sup>3</sup> Der bisherige Festwert ist so lange um die Anschaffungs- und Herstellungskosten der im Festwert erfassten und nach dem Bilanzstichtag des vorangegangenen Wirtschaftsjahres angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter aufzustocken, bis der neue Festwert erreicht ist.<sup>4</sup> Ist der ermittelte Wert niedriger als der bisherige Festwert, kann der Stpfl. den ermittelten Wert als neuen Festwert ansetzen.<sup>5</sup> Übersteigt der ermittelte Wert den bisherigen Festwert um nicht mehr als 10 %, kann der bisherige Festwert beibehalten werden.

#### **Keine Inventur bei fortlaufendem Bestandsverzeichnis**

(5) <sup>1</sup> Der Stpfl. braucht die jährliche körperliche Bestandsaufnahme (>Absatz 1) für steuerliche Zwecke nicht durchzuführen, wenn er jeden

Zugang und jeden Abgang laufend in das Bestandsverzeichnis einträgt und die am Bilanzstichtag vorhandenen Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens auf Grund des fortlaufend geführten Bestandsverzeichnisses ermittelt werden können; in diesem Fall müssen aus dem Bestandsverzeichnis außer den in Absatz 1 bezeichneten Angaben noch ersichtlich sein:

1. der Tag der Anschaffung oder Herstellung des Gegenstandes,
2. die Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder, wenn die Anschaffung oder Herstellung vor dem 21.6.1948<sup>1)</sup> oder im Beitrittsgebiet<sup>2)</sup> vor dem 1.7.1990 erfolgt ist, die in Euro umgerechneten Werte der DM-Eröffnungsbilanz,
3. der Tag des Abgangs.

<sup>2</sup>Wird das Bestandsverzeichnis in der Form einer Anlagekartei geführt, ist der Bilanzansatz aus der Summe der einzelnen Bilanzwerte (>Absatz 1 Satz 4 Nr. 2) der Anlagekartei nachzuweisen. <sup>3</sup>Ist das Bestandsverzeichnis nach den einzelnen Zugangsjahren und Abschreibungssätzen gruppenweise geordnet, kann auf die Angabe des Bilanzwerts am Bilanzstichtag für den einzelnen Gegenstand (>Absatz 1 Satz 4 Nr. 2) verzichtet werden, wenn für jede Gruppe in besonderen Zusammenstellungen die Entwicklung der Bilanzwerte unter Angabe der Werte der Abgänge und des Betrags der AfA summenmäßig festgehalten wird. <sup>4</sup>Die in Absatz 1 Satz 4 Nr. 1 und unter den in Satz 1 Nr. 1 bis 3 bezeichneten Angaben müssen auch in diesem Fall für den einzelnen Gegenstand aus dem Bestandsverzeichnis ersichtlich sein. <sup>5</sup>Die Sachkonten der Geschäftsbuchhaltung können als Bestandsverzeichnis gelten, wenn sie die in Absatz 1 und unter den in Satz 1 Nr. 1 bis 3 bezeichneten Angaben enthalten und wenn durch diese Angaben die Übersichtlichkeit der Konten nicht beeinträchtigt wird.

### Erleichterungen

(6) Das Finanzamt kann unter Abweichung von den Absätzen 1 bis 5 für einzelne Fälle Erleichterungen bewilligen.

## R 5.5

### Immaterielle Wirtschaftsgüter

#### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Als >immaterielle (unkörperliche) Wirtschaftsgüter kommen in Betracht: Rechte, rechtsähnliche Werte und sonstige Vorteile. <sup>2</sup>Trivialprogramme sind abnutzbare bewegliche und selbständig nutzbare Wirtschaftsgüter. <sup>3</sup>Computerprogramme, deren Anschaffungskosten nicht mehr als 410 Euro betragen, sind **wie** Trivialprogramme zu behandeln.

<sup>1)</sup> Für Berlin-West: 1.4.1949; für das Saargebiet 6.7.1959.

<sup>2)</sup> Das in Artikel 3 des Einigungsvertrags genannte Gebiet >Einigungsvertragsgesetz vom 23.9.1990 (BGBl. II S. 885, 890).

<sup>4</sup>>Keine immateriellen Wirtschaftsgüter sind die nicht selbständig bewertbaren geschäftswertbildenden Faktoren.

#### Entgeltlicher Erwerb

(2) <sup>1</sup>Für >immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist ein Aktivposten nur anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben (§ 5 Abs. 2 EStG) oder in das Betriebsvermögen eingelegt (>**R 4.3** Abs. 1) wurden. <sup>2</sup>Ein >immaterielles Wirtschaftsgut ist entgeltlich erworben worden, wenn es durch einen Hoheitsakt oder ein Rechtsgeschäft gegen Hingabe einer bestimmten Gegenleistung übergegangen oder eingeräumt worden ist. <sup>3</sup>Es ist nicht erforderlich, dass das Wirtschaftsgut bereits vor Abschluss des Rechtsgeschäfts bestanden hat; es kann auch erst durch den Abschluss des Rechtsgeschäfts entstehen, z. B. bei entgeltlich erworbenen Belieferungsrechten. <sup>4</sup>Ein entgeltlicher Erwerb eines >immateriellen Wirtschaftsgutes liegt auch bei der Hingabe eines sog. verlorenen Zuschusses vor, wenn der Zuschussgeber von dem Zuschussempfänger eine bestimmte Gegenleistung erhält oder eine solche nach den Umständen zu erwarten ist oder wenn der Zuschussgeber durch die Zuschusshingabe einen besonderen Vorteil erlangt, der nur für ihn wirksam ist.

#### Kein Aktivierungsverbot

(3) <sup>1</sup>Das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG wird nicht wirksam, wenn ein beim Rechtsvorgänger aktiviertes >immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteiles auf einen anderen übergeht (>Geschäftswert/Praxiswert). <sup>2</sup>In diesem Fall hat der Erwerber dieses immaterielle Wirtschaftsgut mit dem Betrag zu aktivieren, mit dem es beim Rechtsvorgänger aktiviert war (§ 6 Abs. 3 EStG). <sup>3</sup>Das Aktivierungsverbot findet auch dann keine Anwendung, wenn ein >immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens eingelegt wird.

---

### Rechnungsabgrenzungen

R 5.6
-------

#### Transitorische Posten

(1) <sup>1</sup>Nach § 5 Abs. 5 Satz 1 EStG ist die Rechnungsabgrenzung auf die sog. transitorischen Posten beschränkt. <sup>2</sup>Es kommen danach für die Rechnungsabgrenzung in der Regel nur Ausgaben und Einnahmen in Betracht, die vor dem Abschlussstichtag angefallen, aber erst der Zeit nach dem Abschlussstichtag zuzurechnen sind.

**Bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag**

(2) Die Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens ist nur zulässig, soweit die vor dem Abschlussstichtag angefallenen Ausgaben oder Einnahmen Aufwand oder Ertrag für eine >bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen.

(3) <sup>1</sup>Antizipative Posten (Ausgaben oder Einnahmen nach dem Bilanzstichtag, die Aufwand oder Ertrag für einen Zeitraum vor diesem Tag darstellen), dürfen als Rechnungsabgrenzungsposten nur in den Fällen des § 5 Abs. 5 Satz 2 EStG ausgewiesen werden. <sup>2</sup>Soweit sich aus den ihnen zu Grunde liegenden Geschäftsvorfällen bereits Forderungen oder Verbindlichkeiten ergeben haben, sind sie als solche zu bilanzieren.

**R 5.7**

---

**Rückstellungen****Allgemeines**

(1) Nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sind Rückstellungen zu bilden für

1. ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB),
2. im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB), und
3. Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB),

soweit steuerliche Sondervorschriften, z. B. § 5 Abs. 2a, 3, 4, 4a, 4b und 6, § 6a EStG und § 50 Abs. 2 Satz 4 und 5 DMBilG, dem nicht entgegenstehen und eine betriebliche Veranlassung besteht.

**Ungewisse Verbindlichkeiten****Grundsätze**

(2) Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten darf nur gebildet werden, wenn

1. es sich um eine Verbindlichkeit gegenüber einem Dritten oder eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung handelt,
2. die Verpflichtung vor dem Bilanzstichtag verursacht ist und
3. mit einer Inanspruchnahme aus einer nach ihrer Entstehung oder Höhe ungewissen Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist.

**Rechtliches Entstehen**

(3) <sup>1</sup>Die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten setzt – als Abgrenzung zur >Aufwandsrückstellung – eine Verpflichtung gegenüber einem anderen voraus. <sup>2</sup>Auch öffentlich-rechtliche Verpflichtungen können Grundlage für eine Rückstellung sein; zur Abgrenzung

von nicht zulässigen reinen Aufwandsrückstellungen ist jedoch Voraussetzung, dass die Verpflichtung hinreichend konkretisiert ist, d. h., es muss regelmäßig ein inhaltlich bestimmtes Handeln durch Gesetz oder Verwaltungsakt innerhalb eines bestimmten Zeitraums vorgeschrieben und an die Verletzung der Verpflichtung müssen Sanktionen geknüpft sein.

#### **Wirtschaftliche Verursachung**

(4) <sup>1</sup>Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind erstmals im Jahresabschluss des Wirtschaftsjahres zu bilden, in dem sie wirtschaftlich verursacht sind. <sup>2</sup>Die Annahme einer wirtschaftlichen Verursachung setzt voraus, dass der Tatbestand, an den das Gesetz oder der Vertrag die Verpflichtung knüpft, im Wesentlichen verwirklicht ist. <sup>3</sup>Die Erfüllung der Verpflichtung darf nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern muss auch Vergangenes abgelten.

#### **Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme**

(5) <sup>1</sup>Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten setzen in tatsächlicher Hinsicht voraus, dass die Verbindlichkeiten, die den Rückstellungen zu Grunde liegen, bis zum Bilanzstichtag entstanden sind oder aus Sicht am Bilanzstichtag mit einiger Wahrscheinlichkeit entstehen werden und der Stpfl. spätestens bei Bilanzaufstellung ernsthaft damit rechnen muss, hieraus in Anspruch genommen zu werden. <sup>2</sup>Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ist auf Grund objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender und spätestens bei Aufstellung der Bilanz erkennbarer Tatsachen aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns zu beurteilen; es müssen mehr Gründe für als gegen die Inanspruchnahme sprechen.

#### **Leistungen auf Grund eines Sozialplans**

(6) <sup>1</sup>Rückstellungen für Leistungen auf Grund eines Sozialplans nach den §§ 111, 112 des Betriebsverfassungsgesetzes sind insbesondere unter Beachtung der Grundsätze in den >Absätzen 4 und 5 im Allgemeinen ab dem Zeitpunkt zulässig, in dem der Unternehmer den Betriebsrat über die geplante Betriebsänderung nach § 111 Satz 1 des Betriebsverfassungsgesetzes unterrichtet hat. <sup>2</sup>Die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung liegen am Bilanzstichtag auch vor, wenn der Betriebsrat erst nach dem Bilanzstichtag, aber vor der Aufstellung oder Feststellung der Bilanz unterrichtet wird und der Unternehmer sich bereits vor dem Bilanzstichtag zur Betriebsänderung entschlossen oder schon vor dem Bilanzstichtag eine wirtschaftliche Notwendigkeit bestanden hat, eine zur Aufstellung eines Sozialplans verpflichtende Maßnahme durchzuführen. <sup>3</sup>Soweit vorzeitig betriebliche Pensionsleistungen bei alsbaldigem Ausscheiden infolge der Betriebsänderung erbracht werden, richtet sich die Rückstellungsbildung ausschließlich nach § 6a EStG. <sup>4</sup>Die vorstehenden Grundsätze gelten sinngemäß für Leistungen, die auf Grund einer auf

Tarifvertrag oder Betriebsvereinbarung beruhenden vergleichbaren Vereinbarung zu erbringen sind.

#### **Patent-, Urheber- oder ähnliche Schutzrechte**

(7) <sup>1</sup>Rückstellungen wegen Benutzung einer offengelegten, aber noch nicht patentgeschützten Erfindung sind nur unter den Voraussetzungen zulässig, die nach § 5 Abs. 3 EStG für Rückstellungen wegen Verletzung eines Patentrechts gelten. <sup>2</sup>Das Auflösungsgebot in § 5 Abs. 3 EStG bezieht sich auf alle Rückstellungsbeträge, die wegen der Verletzung ein und desselben Schutzrechts passiviert worden sind. <sup>3</sup>Hat der Stpfl. nach der erstmaligen Bildung der Rückstellung das Schutzrecht weiterhin verletzt und deshalb die Rückstellung in den folgenden Wirtschaftsjahren erhöht, beginnt für die Zuführungsbeträge keine neue Frist. <sup>4</sup>Nach Ablauf der Dreijahresfrist sind weitere Rückstellungen wegen Verletzung desselben Schutzrechts nicht zulässig, solange Ansprüche nicht geltend gemacht worden sind.

#### **Schwebende Geschäfte**

(8) <sup>1</sup>Verpflichtungen aus schwebenden Geschäften werden nicht passiviert, es sei denn, das Gleichgewicht von Leistung und Gegenleistung ist durch Erfüllungsrückstände gestört. <sup>2</sup>Die wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung richtet sich nach >Absatz 4.

#### **Erfüllungsrückstand**

(9) <sup>1</sup>Erfüllungsrückstände des Vermieters liegen z. B. vor, wenn sich die allgemeine Pflicht zur Erhaltung der vermieteten Sache in der Notwendigkeit einzelner Erhaltungsmaßnahmen konkretisiert hat und der Vermieter die Maßnahmen unterlässt. <sup>2</sup>Wegen des auch hier zu beachtenden Tatbestandes der wirtschaftlichen Verursachung >Absatz 4.

#### **Drohverlust**

(10) – unbesetzt –

#### **Instandhaltung und Abraumbeseitigung**

(11) <sup>1</sup>Die nach den Grundsätzen des § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB gebildete Rückstellung ist auch in der Steuerbilanz anzusetzen. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für die Bildung von Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigungen, die im folgenden Wirtschaftsjahr nachgeholt werden. <sup>3</sup>Bei unterlassener Instandhaltung muss es sich um Erhaltungsarbeiten handeln, die bis zum Bilanzstichtag bereits erforderlich gewesen wären, aber erst nach dem Bilanzstichtag durchgeführt werden. <sup>4</sup>Soweit nach § 249 Abs. 1 Satz 3 HGB Rückstellungen auch für unterlassene Instandhaltungsaufwendungen zugelassen werden, die nach Ablauf der 3-Monats-Frist bis zum Ende des Wirtschaftsjahres nachgeholt werden dürfen (handelsrechtliches Passivierungswahlrecht), sind sie steuerrechtlich nicht zulässig. <sup>5</sup>Rückstellungen für Abraumbeseitigungen auf

Grund rechtlicher Verpflichtungen sind nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB (ungewisse Verbindlichkeit) zu bilden.

#### **Kulanzleistungen**

(12) Rückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtungen erbracht werden, sind nur zulässig, wenn sich der Kaufmann den Gewährleistungen aus geschäftlichen Erwägungen nicht entziehen kann.

#### **Auflösung von Rückstellungen**

(13) Außer in den Fällen des § 52 Abs. 16 EStG sind Rückstellungen nur aufzulösen, soweit die Gründe hierfür entfallen (>auch § 249 Abs. 3 Satz 2 HGB).

### **Zu § 6 EStG**

#### **Anlagevermögen und Umlaufvermögen**

<b>R 6.1</b>
--------------

(1) <sup>1</sup>Zum Anlagevermögen gehören die Wirtschaftsgüter, die bestimmt sind, dauernd dem Betrieb zu dienen. <sup>2</sup>Ob ein Wirtschaftsgut zum Anlagevermögen gehört, ergibt sich aus dessen Zweckbestimmung, nicht aus seiner Bilanzierung. <sup>3</sup>Ist die Zweckbestimmung nicht eindeutig feststellbar, kann die Bilanzierung Anhaltspunkt für die Zuordnung zum Anlagevermögen sein. <sup>4</sup>Zum Anlagevermögen können immaterielle Wirtschaftsgüter, Sachanlagen und Finanzanlagen gehören. <sup>5</sup>Zum abnutzbaren Anlagevermögen gehören insbesondere die auf Dauer dem Betrieb gewidmeten Gebäude, technischen Anlagen und Maschinen sowie die Betriebs- und Geschäftsausstattung. <sup>6</sup>Zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen gehören insbesondere Grund und Boden, Beteiligungen und andere Finanzanlagen, wenn sie dazu bestimmt sind, dauernd dem Betrieb zu dienen. <sup>7</sup>Ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, dessen Veräußerung beabsichtigt ist, bleibt so lange Anlagevermögen, wie sich seine bisherige Nutzung nicht ändert, auch wenn bereits vorbereitende Maßnahmen zu seiner Veräußerung getroffen worden sind. <sup>8</sup>Bei Grundstücken des Anlagevermögens, die bis zu ihrer Veräußerung unverändert genutzt werden, ändert somit selbst eine zum Zwecke der Veräußerung vorgenommene Parzellierung des Grund und Bodens oder Aufteilung des Gebäudes in Eigentumswohnungen nicht die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen.

(2) Zum Umlaufvermögen gehören die Wirtschaftsgüter, die zur Veräußerung, Verarbeitung oder zum Verbrauch angeschafft oder hergestellt worden sind, insbesondere Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Erzeugnisse und Waren, Kassenbestände.

**R 6.2****Anschaffungskosten**

Wird ein Wirtschaftsgut gegen Übernahme einer >Rentenverpflichtung erworben, kann der als >Anschaffungskosten zu behandelnde Barwert der Rente abweichend von den §§ 12 ff. BewG auch nach versicherungsmathematischen Grundsätzen berechnet werden.

**R 6.3****Herstellungskosten**

(1) In die Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes sind auch angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten (>Absatz 2) sowie der Wertverzehr von Anlagevermögen, soweit er durch die Herstellung des Wirtschaftsgutes veranlasst ist (>Absatz 3), einzubeziehen.

(2) <sup>1</sup>Zu den Materialgemeinkosten und den Fertigungsgemeinkosten gehören u. a. auch die Aufwendungen für folgende Kostenstellen:

- Lagerhaltung, Transport und Prüfung des Fertigungsmaterials,
- Vorbereitung und Kontrolle der Fertigung,
- Werkzeuglager,
- Betriebsleitung, Raumkosten, Sachversicherungen,
- Unfallstationen und Unfallverhütungseinrichtungen der Fertigungsstätten,
- Lohnbüro, soweit in ihm die Löhne und Gehälter der in der Fertigung tätigen Arbeitnehmer abgerechnet werden.

(3) <sup>1</sup>Als Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit er der Fertigung der Erzeugnisse gedient hat, ist grundsätzlich der Betrag anzusetzen, der bei der Bilanzierung des Anlagevermögens als AfA berücksichtigt ist. <sup>2</sup>Es ist nicht zu beanstanden, wenn der Stpfl., der bei der Bilanzierung des beweglichen Anlagevermögens die AfA in fallenden Jahresbeträgen (§ 7 Abs. 2 EStG) vorgenommen hat, bei der Berechnung der Herstellungskosten der Erzeugnisse die AfA in gleichen Jahresbeträgen (§ 7 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG) berücksichtigt. <sup>3</sup>In diesem Fall muss der Stpfl. jedoch dieses Absetzungsverfahren auch dann bei der Berechnung der Herstellungskosten beibehalten, wenn gegen Ende der Nutzungsdauer die Absetzungen in fallenden Jahresbeträgen niedriger sind als die Absetzungen in gleichen Jahresbeträgen. <sup>4</sup>Der Wertverzehr des der Fertigung dienenden Anlagevermögens ist bei der Berechnung der Herstellungskosten der Erzeugnisse auch dann in Höhe der sich nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Anlagevermögens ergebenden AfA in gleichen Jahresbeträgen zu berücksichtigen, wenn der Stpfl. Bewertungsfreiheiten, Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen in Anspruch genommen und diese nicht in die Herstellungskosten der Erzeugnisse einbezogen hat. <sup>5</sup>Teilwertabschreibungen auf das Anlagevermögen i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG sind bei der Berechnung der Herstellungskosten der Erzeugnisse nicht zu berücksichtigen.

(4) <sup>1</sup>Das handelsrechtliche >Bewertungswahlrecht für Kosten der allgemeinen Verwaltung und Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung sowie für >Zinsen für Fremdkapital gilt auch für die Steuerbilanz; Voraussetzung für die Berücksichtigung als Teil der Herstellungskosten ist, dass in der Handelsbilanz entsprechend verfahren wird. <sup>2</sup>Zu den Kosten für die allgemeine Verwaltung gehören u. a. die Aufwendungen für Geschäftsleitung, Einkauf und Wareneingang, Betriebsrat, Personalbüro, Nachrichtenwesen, Ausbildungswesen, Rechnungswesen – z. B. Buchführung, Betriebsabrechnung, Statistik und Kalkulation –, Feuerwehr, Werkschutz sowie allgemeine Fürsorge einschließlich Betriebskrankenkasse. <sup>3</sup>Zu den Aufwendungen für soziale Einrichtungen gehören z. B. Aufwendungen für Kantine einschließlich der Essenszuschüsse sowie für Freizeitgestaltung der Arbeitnehmer. <sup>4</sup>Freiwillige soziale Leistungen sind nur Aufwendungen, die nicht arbeitsvertraglich oder tarifvertraglich vereinbart worden sind; hierzu können z. B. Jubiläumsgeschenke, Wohnungs- und andere freiwillige Beihilfen, Weihnachtsgewandungen oder Aufwendungen für die Beteiligung der Arbeitnehmer am Ergebnis des Unternehmens gehören. <sup>5</sup>Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung sind Beiträge zu Direktversicherungen, Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen, **Pensionsfonds** sowie Zuführungen zu Pensionsrückstellungen.

(5) <sup>1</sup>Die Steuern vom Einkommen gehören nicht zu den steuerlich abziehbaren Betriebsausgaben und damit auch nicht zu den Herstellungskosten. <sup>2</sup>Hinsichtlich der Gewerbesteuer hat der Stpfl. ein Wahlrecht, ob er sie den Herstellungskosten zurechnen will. <sup>3</sup>Die Umsatzsteuer gehört zu den Vertriebskosten, die die Herstellungskosten nicht berühren.

(6) Wird ein Betrieb infolge teilweiser Stilllegung oder mangelnder Aufträge nicht voll ausgenutzt, sind die dadurch verursachten Kosten bei der Berechnung der Herstellungskosten nicht zu berücksichtigen.

(7) Bei am Bilanzstichtag noch nicht fertig gestellten Wirtschaftsgütern (>halbfertige Arbeiten) ist es für die Aktivierung der Herstellungskosten unerheblich, ob die bis zum Bilanzstichtag angefallenen Aufwendungen bereits zur Entstehung eines als Einzelheit greifbaren Wirtschaftsgutes geführt haben.

---

#### Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Grundstück

R 6.4
-------

##### **Anschaffungsnahe Herstellungskosten**

(1) <sup>1</sup>**Zu den Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG gehört auch die Beseitigung versteckter Mängel. <sup>2</sup>Bei teilentgeltlichem Erwerb des Gebäudes können anschaffungsnahe Herstellungskosten nur im Verhältnis zum entgeltlichen Teil des Erwerbsvorgangs gegeben sein.**

**Kinderspielplatz**

(2) <sup>1</sup>Entstehen dem Stpfl. Aufwendungen für die Anlage eines Kinderspielplatzes im Zusammenhang mit der Errichtung eines Wohngebäudes, liegen nur dann Herstellungskosten des Gebäudes vor, wenn die Gemeinde als Eigentümerin den Kinderspielplatz angelegt und dafür Beiträge von den Grundstückseigentümern erhoben hat. <sup>2</sup>In allen anderen Fällen (Errichtung des Spielplatzes auf einem Grundstück des Stpfl. oder als gemeinsamer Spielplatz mit anderen Hauseigentümern) entsteht durch die Aufwendungen ein selbständig zu bewertendes Wirtschaftsgut, dessen Nutzungsdauer im Allgemeinen mit zehn Jahren angenommen werden kann.

**R 6.5**

---

**Zuschüsse für Anlagegüter****Begriff des Zuschusses**

(1) <sup>1</sup>Ein Zuschuss ist ein Vermögensvorteil, den ein Zuschussgeber zur Förderung eines – zumindest auch – in seinem Interesse liegenden Zwecks dem Zuschussempfänger zuwendet. <sup>2</sup>Fehlt ein Eigeninteresse des Leistenden, liegt kein Zuschuss vor. <sup>3</sup>In der Regel wird ein Zuschuss auch nicht vorliegen, wenn ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Leistung des Zuschussempfängers feststellbar ist.

**Wahlrecht**

(2) <sup>1</sup>Werden Anlagegüter mit Zuschüssen aus öffentlichen oder privaten Mitteln angeschafft oder hergestellt, hat der Stpfl. ein Wahlrecht. <sup>2</sup>Er kann die Zuschüsse als Betriebseinnahmen ansetzen; in diesem Fall werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betreffenden Wirtschaftsgüter durch die Zuschüsse nicht berührt. <sup>3</sup>Er kann die Zuschüsse aber auch erfolgsneutral behandeln; in diesem Fall dürfen die Anlagegüter, für die die Zuschüsse gewährt worden sind, nur mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden, die der Stpfl. selbst, also ohne Berücksichtigung der Zuschüsse aufgewendet hat. <sup>4</sup>Voraussetzung für die erfolgsneutrale Behandlung der Zuschüsse ist, dass in der handelsrechtlichen Jahresbilanz entsprechend verfahren wird. <sup>5</sup>Soweit in einem folgenden Wirtschaftsjahr bei einem Wirtschaftsgut in der handelsrechtlichen Jahresbilanz eine nach Satz 3 vorgenommene Bewertung durch eine Zuschreibung rückgängig gemacht wird, erhöht der Betrag der Zuschreibung den Buchwert des Wirtschaftsgutes.

**Nachträglich gewährte Zuschüsse**

(3) <sup>1</sup>Werden Zuschüsse, die erfolgsneutral behandelt werden, erst nach der Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern gewährt, sind sie nachträglich von den gebuchten Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen. <sup>2</sup>Ebenso ist zu verfahren, wenn die Anlagen mit Hilfe eines Darlehens angeschafft oder hergestellt worden sind und der nach-

träglich gewährte Zuschuss auf dieses Darlehen verrechnet oder zur Tilgung des Darlehens verwendet wird.

#### **Im Voraus gewährte Zuschüsse**

(4) <sup>1</sup>Werden Zuschüsse gewährt, die erfolgsneutral behandelt werden sollen, wird aber das Anlagegut ganz oder teilweise erst in einem auf die Gewährung des Zuschusses folgenden Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt, kann in Höhe der – noch – nicht verwendeten Zuschussbeträge eine steuerfreie Rücklage gebildet werden, die im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung auf das Anlagegut zu übertragen ist. <sup>2</sup>Für die Bildung der Rücklage ist Voraussetzung, dass in der handelsrechtlichen Jahresbilanz ein entsprechender Passivposten in mindestens gleicher Höhe ausgewiesen wird.

---

### **Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung**

<b>R 6.6</b>
--------------

#### **Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Die Gewinnverwirklichung durch Aufdeckung stiller Reserven kann in bestimmten Fällen der Ersatzbeschaffung vermieden werden. <sup>2</sup>Voraussetzung ist, dass

1. ein Wirtschaftsgut des Anlage- oder Umlaufvermögens infolge höherer Gewalt oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs gegen >Entschädigung aus dem Betriebsvermögen ausscheidet,
2. innerhalb einer bestimmten Frist ein funktionsgleiches Wirtschaftsgut (Ersatzwirtschaftsgut) angeschafft oder hergestellt wird, auf dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten die aufgedeckten stillen Reserven übertragen werden, und
3. in dem handelsrechtlichen Jahresabschluss entsprechend verfahren wird.

#### **Höhere Gewalt – behördlicher Eingriff**

(2) <sup>1</sup>Höhere Gewalt liegt vor, wenn das Wirtschaftsgut infolge von Elementarereignissen wie z. B. Brand, Sturm oder Überschwemmung sowie durch andere unabwendbare Ereignisse wie z. B. Diebstahl oder unverschuldeten Unfall ausscheidet; eine Mithaftung auf Grund Betriebsgefahr ist unschädlich. <sup>2</sup>Fälle eines behördlichen Eingriffs sind z. B. Maßnahmen zur Enteignung oder Inanspruchnahme für Verteidigungszwecke.

#### **Übertragung aufgedeckter stiller Reserven**

(3) <sup>1</sup>Bei einem ausgeschiedenen Betriebsgrundstück mit aufstehendem Gebäude können beim Grund und Boden und beim Gebäude aufgedeckte stille Reserven jeweils auf neu angeschafften Grund und Boden oder auf ein neu angeschafftes oder hergestelltes Gebäude übertragen werden. <sup>2</sup>Soweit eine Übertragung der bei dem Grund und Boden aufgedeckten stillen Reserven auf die Anschaffungskosten des erworbenen

Grund und Bodens nicht möglich ist, können die stillen Reserven auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes übertragen werden.<sup>3</sup> Entsprechendes gilt für die bei dem Gebäude aufgedeckten stillen Reserven.<sup>4</sup> Wird bei einem Wirtschaftsgut in dem handelsrechtlichen Jahresabschluss eines Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr der Übertragung von aufgedeckten stillen Reserven folgt, die Übertragung durch eine Zuschreibung rückgängig gemacht, erhöht der Betrag der Zuschreibung den Buchwert des Wirtschaftsgutes.

#### **Rücklage für Ersatzbeschaffung**

(4)<sup>1</sup> Soweit am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist, noch keine Ersatzbeschaffung vorgenommen wurde, kann in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven eine steuerfreie Rücklage gebildet werden, wenn zu diesem Zeitpunkt eine Ersatzbeschaffung ernstlich geplant und zu erwarten ist.<sup>2</sup> Die Nachholung der Rücklage für Ersatzbeschaffung in einem späteren Wirtschaftsjahr ist nicht zulässig.<sup>3</sup> Eine Rücklage, die auf Grund des Ausscheidens eines beweglichen Wirtschaftsgutes gebildet wurde, ist am Schluss des ersten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen, wenn bis dahin ein Ersatzwirtschaftsgut weder angeschafft oder hergestellt noch bestellt worden ist.<sup>4</sup> Die Frist von einem Jahr verdoppelt sich bei einer Rücklage, die auf Grund des Ausscheidens eines Grundstücks oder Gebäudes gebildet wurde.<sup>5</sup> Die Frist von einem oder zwei Jahren kann im Einzelfall angemessen verlängert werden, wenn der Stpfl. glaubhaft macht, dass die Ersatzbeschaffung noch ernstlich geplant und zu erwarten ist, aber aus besonderen Gründen noch nicht durchgeführt werden konnte.<sup>6</sup> Im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung ist die Rücklage durch Übertragung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsgutes aufzulösen.<sup>7</sup> Absatz 3 gilt entsprechend.

#### **Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG**

(5)<sup>1</sup> Die vorstehenden Grundsätze gelten bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung sinngemäß.<sup>2</sup> Ist die Entschädigungsleistung höher als der im Zeitpunkt des Ausscheidens noch nicht abgesetzte Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, kann der darüber hinausgehende Betrag im Wirtschaftsjahr der Ersatzbeschaffung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsgutes sofort voll abgesetzt werden.<sup>3</sup> Fließt die Entschädigungsleistung nicht in dem Wirtschaftsjahr zu, in dem der Schaden entstanden ist, ist es aus Billigkeitsgründen nicht zu beanstanden, wenn der Stpfl. den noch nicht abgesetzten Betrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des ausgeschiedenen Wirtschaftsgutes in dem Wirtschaftsjahr berücksichtigt, in dem die Entschädigung geleistet wird.<sup>4</sup> Wird der Schaden nicht in dem Wirtschaftsjahr beseitigt, in dem er eingetreten ist oder in dem die Entschädigung gezahlt wird, ist es aus Billigkeitsgründen auch nicht zu beanstanden, wenn sowohl der noch nicht abgesetzte Betrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des ausgeschiedenen Wirtschaftsgutes

als auch die Entschädigungsleistung erst in dem Wirtschaftsjahr berücksichtigt werden, in dem der Schaden beseitigt wird. <sup>5</sup>Voraussetzung ist, dass die Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsgutes am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem der Schadensfall eingetreten ist, ernstlich geplant und zu erwarten ist und das Ersatzwirtschaftsgut bei beweglichen Gegenständen bis zum Schluss des ersten, bei Grundstücken oder Gebäuden bis zum Schluss des zweiten Wirtschaftsjahres, das auf das Wirtschaftsjahr des Eintritts des Schadensfalles folgt, angeschafft oder hergestellt oder bestellt worden ist. <sup>6</sup>Absatz 4 Satz 5 gilt entsprechend.

#### **Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen**

(6) Wird der Gewinn nach Durchschnittssätzen gem. § 13a EStG ermittelt, sind das zwangsweise Ausscheiden von Wirtschaftsgütern und die damit zusammenhängenden Entschädigungsleistungen auf Antrag nicht zu berücksichtigen, wenn eine Ersatzbeschaffung zeitnah vorgenommen wird; die Fristen in Absatz 4 Satz 3 bis 5 gelten entsprechend.

#### **Beschädigung**

(7) <sup>1</sup>Erhält der Stpfl. für ein Wirtschaftsgut, das infolge höherer Gewalt oder eines behördlichen Eingriffs beschädigt worden ist, eine Entschädigung, kann in Höhe der Entschädigung eine Rücklage gebildet werden, wenn das Wirtschaftsgut erst in einem späteren Wirtschaftsjahr repariert wird. <sup>2</sup>Die Rücklage ist im Zeitpunkt der Reparatur in voller Höhe aufzulösen. <sup>3</sup>Ist die Reparatur am Ende des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres noch nicht erfolgt, ist die Rücklage zu diesem Zeitpunkt aufzulösen. <sup>4</sup>Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 und Absatz 4 Satz 5 gelten entsprechend.

---

#### **Teilwert**

<b>R 6.7</b>
--------------

<sup>1</sup>Der Teilwert kann nur im Wege der >Schätzung nach den Verhältnissen des Einzelfalles ermittelt werden. <sup>2</sup>Zur Ermittlung des niedrigeren Teilwerts bestehen >Teilwertvermutungen. <sup>3</sup>Die Teilwertvermutung kann widerlegt werden. <sup>4</sup>Sie ist widerlegt, wenn der Stpfl. anhand konkreter Tatsachen und Umstände darlegt und nachweist, dass die Anschaffung oder Herstellung eines bestimmten Wirtschaftsgutes von Anfang an eine Fehlmaßnahme war, oder dass zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung und dem maßgeblichen Bilanzstichtag Umstände eingetreten sind, die die Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes nachträglich zur Fehlmaßnahme werden lassen. <sup>5</sup>Die Teilwertvermutung ist auch widerlegt, wenn der Nachweis erbracht wird, dass die >Wiederbeschaffungskosten am Bilanzstichtag niedriger als der vermutete Teilwert sind. <sup>6</sup>Der Nachweis erfordert es, dass die behaupteten Tatsachen objektiv feststellbar sind.

---

**R 6.8****Bewertung des Vorratsvermögens****Niedrigerer Teilwert**

(1) <sup>1</sup>Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens, insbesondere Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige und fertige Erzeugnisse sowie Waren, sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten (>**R 6.2** und **6.3**) anzusetzen. <sup>2</sup>Ist der Teilwert (>**R 6.7**) am Bilanzstichtag auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, kann dieser angesetzt werden. <sup>3</sup>Stpfl., die den Gewinn nach § 5 EStG ermitteln, müssen entsprechend den handelsrechtlichen Grundsätzen (Niederstwertprinzip) den niedrigeren Teilwert (>Satz 2) ansetzen. <sup>4</sup>Sie können jedoch Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens, die keinen Börsen- oder Marktpreis haben, mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder mit einem zwischen diesen Kosten und dem niedrigeren Teilwert liegenden Wert ansetzen, wenn und soweit bei vorsichtiger Beurteilung aller Umstände damit gerechnet werden kann, dass bei einer späteren Veräußerung der angesetzte Wert zuzüglich der Veräußerungskosten zu Erlösen ist. <sup>5</sup>Stpfl., die den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln, sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG berechtigt, ihr Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch dann anzusetzen, wenn der Teilwert der Wirtschaftsgüter erheblich und voraussichtlich dauernd unter die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gesunken ist.

(2) <sup>1</sup>Der Teilwert von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens, deren Einkaufspreis am Bilanzstichtag unter die Anschaffungskosten gesunken ist, deckt sich in der Regel mit deren Wiederbeschaffungskosten am Bilanzstichtag, und zwar auch dann, wenn mit einem entsprechenden Rückgang der Verkaufspreise nicht gerechnet zu werden braucht. <sup>2</sup>Bei der Bestimmung des Teilwerts von nicht zum Absatz bestimmten Vorräten (z. B. >Ärztmuster) kommt es nicht darauf an, welcher Einzelveräußerungspreis für das jeweilige Wirtschaftsgut erzielt werden könnte. <sup>3</sup>Sind Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens, die zum Absatz bestimmt sind, durch Lagerung, Änderung des modischen Geschmacks oder aus anderen Gründen im Wert gemindert, ist als niedrigerer Teilwert der Betrag anzusetzen, der von dem voraussichtlich erzielbaren Veräußerungserlös nach Abzug des durchschnittlichen Unternehmergewinns und des nach dem Bilanzstichtag noch anfallenden betrieblichen Aufwands verbleibt. <sup>4</sup>Im Regelfall kann davon ausgegangen werden, dass der Teilwert dem Betrag entspricht, der sich nach Kürzung des erzielbaren Verkaufserlöses um den nach dem Bilanzstichtag noch anfallenden Teil des durchschnittlichen Rohgewinnaufschlags ergibt. <sup>5</sup>Soweit es dem Stpfl. auf Grund der tatsächlichen Gegebenheiten des Betriebs, z. B. wegen Fehlens entsprechender Warenwirtschaftssysteme, nicht möglich ist, die für die Ermittlung des Teilwerts nach Satz 3 (sog. >Subtraktionsmethode) notwendigen Daten zu Grunde zu legen, ist es nicht zu beanstanden, wenn der Teilwert nach folgender Formel ermittelt wird (sog. >Formelmethode):

$$X = Z : (1 + Y1 + Y2 \times W).$$

<sup>6</sup>Dabei sind: X der zu suchende Teilwert  
Z der erzielbare Verkaufspreis

Y1 der Durchschnittsunternehmergewinnprozentsatz  
(**bezogen auf die Anschaffungskosten**)

Y2 der Rohgewinnaufschlagsrest

W der Prozentsatz an Kosten, der noch nach Abzug des durchschnittlichen Unternehmergewinnprozentsatzes vom Rohgewinnaufschlagsatz nach dem Bilanzstichtag anfällt.

<sup>7</sup> Macht ein Stpfl. für Wertminderungen eine Teilwertabschreibung geltend, muss er die voraussichtliche dauernde Wertminderung nachweisen.

<sup>8</sup> Dazu muss er Unterlagen vorlegen, die aus den Verhältnissen seines Betriebs gewonnen sind und die eine sachgemäße Schätzung des Teilwerts ermöglichen. <sup>9</sup> In der Regel sind die tatsächlich erzielten Verkaufspreise für die im Wert geminderten Wirtschaftsgüter in der Weise und in einer so großen Anzahl von Fällen nachzuweisen, dass sich daraus ein repräsentativer Querschnitt für die zu bewertenden Wirtschaftsgüter ergibt und allgemeine Schlussfolgerungen gezogen werden können. <sup>10</sup> Bei Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens, für die ein Börsen- oder Marktpreis besteht, darf dieser nicht überschritten werden, es sei denn, dass der objektive Wert der Wirtschaftsgüter höher ist oder nur vorübergehende, völlig außergewöhnliche Umstände den Börsen- oder Marktpreis beeinflusst haben; der Wertansatz darf jedoch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht übersteigen.

#### **Einzelbewertung**

(3) <sup>1</sup> Die Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens sind grundsätzlich einzeln zu bewerten. <sup>2</sup> Enthält das Vorratsvermögen am Bilanzstichtag Wirtschaftsgüter, die im Verkehr nach Maß, Zahl oder Gewicht bestimmt werden (vertretbare Wirtschaftsgüter) und bei denen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten wegen Schwankungen der Einstandspreise im Laufe des Wirtschaftsjahres im einzelnen nicht mehr einwandfrei feststellbar sind, ist der Wert dieser Wirtschaftsgüter zu schätzen. <sup>3</sup> In diesen Fällen stellt die Durchschnittsbewertung (Bewertung nach dem gewogenen Mittel der im Laufe des Wirtschaftsjahres erworbenen und gegebenenfalls zu Beginn des Wirtschaftsjahres vorhandenen Wirtschaftsgüter) ein zweckentsprechendes Schätzungsverfahren dar.

#### **Gruppenbewertung**

(4) <sup>1</sup> Zur Erleichterung der Inventur und der Bewertung können gleichartige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. <sup>2</sup> Die Gruppenbildung und >Gruppenbewertung darf nicht gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstoßen. <sup>3</sup> Gleichartige Wirtschaftsgüter brauchen für die Zusammenfassung zu einer Gruppe (>**R 6.9** Abs. 3) nicht gleichwertig zu sein. <sup>4</sup> Es muss jedoch für sie ein Durchschnittswert bekannt sein. <sup>5</sup> Das ist der Fall, wenn bei der Bewertung der gleichartigen Wirtschaftsgüter ein ohne Weiteres feststellbarer, nach den Erfahrungen der betreffenden Branche sachgemäßer Durch-

schnittswert verwendet wird. <sup>6</sup>Macht der Stpfl. glaubhaft, dass in seinem Betrieb in der Regel die zuletzt beschafften Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht oder veräußert werden – das kann sich z. B. aus der Art der Lagerung ergeben –, kann diese Tatsache bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten berücksichtigt werden. <sup>7</sup>Zur Bewertung nach unterstelltem Verbrauchsfolgeverfahren >**R 6.9**.

**R 6.9****Bewertung nach unterstellten Verbrauchs- und Veräußerungsfolgen****Allgemeines**

(1) Andere Bewertungsverfahren mit unterstellter Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge als die in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG genannte Lifo-Methode sind nicht zulässig.

**Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

(2) <sup>1</sup>Die Lifo-Methode muss den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. <sup>2</sup>Das bedeutet nicht, dass die Lifo-Methode mit der tatsächlichen Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge übereinstimmen muss; sie darf jedoch, wie z. B. bei leicht verderblichen Waren, nicht völlig unvereinbar mit dem betrieblichen Geschehensablauf sein. <sup>3</sup>Die Lifo-Methode muss nicht auf das gesamte Vorratsvermögen angewandt werden. <sup>4</sup>Sie darf auch bei der Bewertung der Materialbestandteile unfertiger oder fertiger Erzeugnisse angewandt werden, wenn der Materialbestandteil dieser Wirtschaftsgüter in der Buchführung getrennt erfasst wird und dies handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.

**Gruppenbildung**

(3) <sup>1</sup>Für die Anwendung der Lifo-Methode können gleichartige Wirtschaftsgüter zu Gruppen zusammengefasst werden. <sup>2</sup>Zur Beurteilung der Gleichartigkeit sind die kaufmännischen Gepflogenheiten, insbesondere die marktübliche Einteilung in Produktklassen unter Beachtung der Unternehmensstruktur, und die allgemeine Verkehrsanschauung heranzuziehen. <sup>3</sup>Wirtschaftsgüter mit erheblichen Qualitätsunterschieden sind nicht gleichartig. <sup>4</sup>Erhebliche Preisunterschiede sind Anzeichen für Qualitätsunterschiede.

**Methoden der Lifo-Bewertung**

(4) <sup>1</sup>Die Bewertung nach der Lifo-Methode kann sowohl durch permanente Lifo als auch durch Perioden-Lifo erfolgen. <sup>2</sup>Die permanente Lifo setzt eine laufende mengen- und wertmäßige Erfassung aller Zu- und Abgänge voraus. <sup>3</sup>Bei der Perioden-Lifo wird der Bestand lediglich zum Ende des Wirtschaftsjahres bewertet. <sup>4</sup>Dabei können Mehrbestände mit dem Anfangsbestand zu einem neuen Gesamtbestand zusammengefasst oder als besondere Posten (Layer) ausgewiesen werden. <sup>5</sup>Bei der Wertermittlung für die Mehrbestände ist von den Anschaffungs- oder Herstel-

lungskosten der ersten Lagerzugänge des Wirtschaftsjahres oder von den durchschnittlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten aller Zugänge des Wirtschaftsjahres auszugehen. <sup>6</sup>Minderbestände sind beginnend beim letzten Layer zu kürzen.

#### **Wechsel der Bewertungsmethoden**

(5) <sup>1</sup>Von der Lifo-Methode kann in den folgenden Wirtschaftsjahren nur mit Zustimmung des Finanzamts abgewichen werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a Satz 3 EStG). <sup>2</sup>Der Wechsel der Methodenwahl bei Anwendung der Lifo-Methode (>Absatz 4) bedarf nicht der Zustimmung des Finanzamts. <sup>3</sup>Der Grundsatz der >Bewertungsstetigkeit ist jedoch zu beachten.

#### **Niedrigerer Teilwert**

(6) <sup>1</sup>Das Niederstwertprinzip ist zu beachten (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). <sup>2</sup>Dabei ist der Teilwert der zu einer Gruppe zusammengefassten Wirtschaftsgüter mit dem Wertansatz, der sich nach Anwendung der Lifo-Methode ergibt, zu vergleichen. <sup>3</sup>Hat der Stpfl. Layer gebildet (>Absatz 4), ist der Wertansatz des einzelnen Layer mit dem Teilwert zu vergleichen und gegebenenfalls gesondert auf den niedrigeren Teilwert abzuschreiben.

#### **Übergang zur Lifo-Methode**

(7) Der beim Übergang zur Lifo-Methode vorhandene Warenbestand ist mit dem steuerrechtlich zulässigen Wertansatz fortzuführen, den der Stpfl. in der Handelsbilanz des Wirtschaftsjahres gewählt hat, das dem Wirtschaftsjahr des Übergangs zur Lifo-Methode vorangeht (Ausgangswert).

**R 6.11**

---

**Bewertung von Rückstellungen****Gegenrechnung von Vorteilen**

(1) <sup>1</sup>Die Gegenrechnung setzt voraus, dass am Bilanzstichtag nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalles mehr Gründe für als gegen den Eintritt des Vorteils sprechen. <sup>2</sup>Die Möglichkeit, dass künftig wirtschaftliche Vorteile eintreten könnten, genügt für die Gegenrechnung nicht. <sup>3</sup>Bei Rückstellungen, die in einem vor dem 1.1.2005 endenden Wirtschaftsjahr gebildet wurden, kann für die Gewinnauswirkung, die sich in einem vor dem 1.1.2005 endenden Wirtschaftsjahr aus der erstmaligen Anwendung von Satz 1 ergibt, jeweils in Höhe von neun Zehnteln eine gewinn mindernde Rücklage gebildet werden, die in den folgenden neuen Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens einem Neuntel gewinn erhöhend aufzulösen ist (Auflösungszeitraum); sonstige gewinnwirksame Änderungen der Bewertung der Rückstellung bleiben unberücksichtigt. <sup>4</sup>Satz 3 ist nur anzuwenden, wenn die Gegenrechnung nicht auf einer vertraglichen Vereinbarung beruht.

**Ansammlung**

(2) In den Fällen, in denen der laufende Betrieb des Unternehmens im wirtschaftlichen Sinne ursächlich für die Entstehung der Verpflichtung ist, ist der Rückstellungsbetrag durch jährliche Zuführungsraten in den Wirtschaftsjahren anzusammeln. <sup>2</sup>Dies ist insbesondere der Fall bei Verpflichtungen zur Erneuerung oder zum Abbruch von Betriebsanlagen. <sup>3</sup>Verpflichtungen, die von Jahr zu Jahr nicht nur im wirtschaftlichen Sinne, sondern tatsächlich zunehmen, sind bezogen auf den am Bilanzstichtag tatsächlich entstandenen Verpflichtungsumfang zu bewerten. <sup>4</sup>Dies ist beispielsweise der Fall bei Verpflichtungen zur Rekultivierung oder zum Auffüllen abgebauter Hohlräume. <sup>5</sup>Die Summe der in früheren Wirtschaftsjahren angesammelten Rückstellungsraten ist am Bilanzstichtag auf das Preisniveau dieses Stichtages anzuheben. <sup>6</sup>Der Aufstockungsbetrag ist.

**R 6.12**

---

**Bewertung von Entnahmen und Einlagen**

<sup>1</sup>Bei Einlage eines abnutzbaren Wirtschaftsgutes innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung oder Herstellung sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um AfA nach § 7 EStG, erhöhte Absetzungen sowie etwaige Sonderabschreibungen zu kürzen, die auf den Zeitraum zwischen der Anschaffung oder der Herstellung des Wirtschaftsgutes und der Einlage entfallen. <sup>2</sup>In diesen Fällen sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch dann um die AfA nach § 7 EStG zu kürzen, wenn das Wirtschaftsgut nach einer Nutzung außerhalb der Einkunftsarten eingelegt wird.

---

### Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter

R 6.13
--------

(1) <sup>1</sup>Die Frage, ob ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens selbständig nutzungsfähig ist, stellt sich regelmäßig für solche Wirtschaftsgüter, die in einem Betrieb zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern genutzt werden. <sup>2</sup>Für die Entscheidung in dieser Frage ist maßgeblich auf die betriebliche Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes abzustellen. <sup>3</sup>Hiernach ist ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens einer selbständigen Nutzung nicht fähig, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

1. Das Wirtschaftsgut kann nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens genutzt werden,
2. das Wirtschaftsgut ist mit den anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in einen ausschließlichen betrieblichen Nutzungszusammenhang eingefügt, d. h., es tritt mit den in den Nutzungszusammenhang eingefügten anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nach außen als einheitliches Ganzes in Erscheinung, wobei für die Bestimmung dieses Merkmals im Einzelfall die Festigkeit der Verbindung, ihre technische Gestaltung und ihre Dauer von Bedeutung sein können,
3. das Wirtschaftsgut ist mit den anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens technisch abgestimmt.

<sup>4</sup>Dagegen bleiben Wirtschaftsgüter, die zwar in einen betrieblichen Nutzungszusammenhang mit anderen Wirtschaftsgütern eingefügt und technisch aufeinander abgestimmt sind, dennoch selbständig nutzungsfähig, wenn sie nach ihrer betrieblichen Zweckbestimmung auch ohne die anderen Wirtschaftsgüter im Betrieb genutzt werden können (Müllbehälter eines Müllabfuhrunternehmens). <sup>5</sup>Auch Wirtschaftsgüter, die nach ihrer betrieblichen Zweckbestimmung nur mit anderen Wirtschaftsgütern genutzt werden können, sind selbständig nutzungsfähig, wenn sie nicht in einen Nutzungszusammenhang eingefügt sind, so dass die zusammen nutzbaren Wirtschaftsgüter des Betriebs nach außen nicht als ein einheitliches Ganzes in Erscheinung treten (**z. B.** Bestecke, Trivialprogramme, Videokassetten). <sup>6</sup>Selbständig nutzungsfähig sind ferner Wirtschaftsgüter, die nach ihrer betrieblichen Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern genutzt werden können, technisch mit diesen Wirtschaftsgütern aber nicht abgestimmt sind (Paletten, Einrichtungsgegenstände).

(2) <sup>1</sup>Die Angaben nach § 6 Abs. 2 Satz 4 EStG sind aus der Buchführung ersichtlich, wenn sie sich aus einem besonderen Konto für geringwertige Wirtschaftsgüter oder aus dem Bestandsverzeichnis nach **R 5.4** ergeben. <sup>2</sup>Sie sind nicht erforderlich für geringwertige Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Abs. 1 EStG), nicht mehr als 60 Euro betragen haben.

(3) <sup>1</sup>Die Bewertungsfreiheit für geringwertige Anlagegüter können auch Stpfl. in Anspruch nehmen, die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, wenn sie ein Verzeichnis nach § 6 Abs. 2 Satz 4 EStG führen. <sup>2</sup>Absatz 2 Satz 2 gilt entsprechend.

(4) <sup>1</sup>Es ist nicht zulässig, im Jahr der Anschaffung oder Herstellung nur einen Teil der Aufwendungen abzusetzen und den Restbetrag auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu verteilen. <sup>2</sup>Stellt ein Stpfl. ein selbständig bewertungsfähiges und selbständig nutzungsfähiges Wirtschaftsgut aus erworbenen Wirtschaftsgütern her, kann er die Bewertungsfreiheit für das Wirtschaftsgut erst in dem Wirtschaftsjahr in Anspruch nehmen, in dem das Wirtschaftsgut fertig gestellt worden ist.

(5) Bei der Beurteilung der Frage, ob die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut 410 Euro nicht übersteigen, ist,

1. wenn von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes ein Betrag nach § 6b oder § 6c EStG abgesetzt worden ist, von den nach § 6b Abs. 6 EStG maßgebenden
2. wenn das Wirtschaftsgut mit einem erfolgsneutral behandelten Zuschuss aus öffentlichen oder privaten Mitteln nach **R 6.5** angeschafft oder hergestellt worden ist, von den um den Zuschuss gekürzten
3. und wenn von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes ein Betrag nach **R 6.6** abgesetzt worden ist, von den um diesen Betrag gekürzten

Anschaffungs- oder Herstellungskosten auszugehen.

---

**R 6.14**

***Unentgeltliche Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen***

***– unbesetzt –***

---

**R 6.15**

**Überführung und Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern**

***In den Fällen des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert auch dann anzusetzen, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden sind, durch die Übertragung jedoch keine Änderung des Anteils des übertragenden Gesellschafters an dem übertragenen Wirtschaftsgut eingetreten ist.***

---

**Zu § 6a EStG**

---

### Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen

R 6a.
-------

#### Zulässigkeit von Pensionsrückstellungen

(1) <sup>1</sup>Nach § 249 HGB müssen für unmittelbare Pensionszusagen Rückstellungen in der Handelsbilanz gebildet werden. <sup>2</sup>Entsprechend dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz hat die handelsrechtliche Passivierungspflicht die Passivierungspflicht für Pensionszusagen in der Steuerbilanz zur Folge, wenn die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 und 2 EStG vorliegen. <sup>3</sup>Für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen, die vor dem 1.1.1987 rechtsverbindlich zugesagt worden sind (Altzusagen), gilt nach Artikel 28 des Einführungsgesetzes zum HGB in der durch Gesetz vom 19.12.1985 (BGBl. I S. 2355, BStBl 1986 I S. 94) geänderten Fassung weiterhin das handels- und steuerrechtliche Passivierungswahlrecht; insoweit sind die Anweisungen in Abschnitt 41 EStR 1984 mit Ausnahme des Absatzes 24 Satz 5 und 6 weiter anzuwenden. <sup>4</sup>Für die Frage, wann eine Pension oder eine Anwartschaft auf eine Pension rechtsverbindlich zugesagt worden ist, ist die erstmalige, zu einem Rechtsanspruch führende arbeitsrechtliche Verpflichtungserklärung maßgebend. <sup>5</sup>Für Pensionsverpflichtungen, für die der Berechtigte einen Rechtsanspruch auf Grund einer unmittelbaren Zusage nach dem 31.12.1986 erworben hat (>Neuzusagen), gelten die folgenden Absätze.

#### Rechtsverbindliche Verpflichtung

(2) <sup>1</sup>Eine rechtsverbindliche Pensionsverpflichtung ist z. B. gegeben, wenn sie auf Einzelvertrag, Gesamtzusage (Pensionsordnung), Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag oder Besoldungsordnung beruht. <sup>2</sup>Bei Pensionsverpflichtungen, die nicht auf Einzelvertrag beruhen, ist eine besondere Verpflichtungserklärung gegenüber dem einzelnen Berechtigten nicht erforderlich. <sup>3</sup>Ob eine rechtsverbindliche Pensionsverpflichtung vorliegt, ist nach arbeitsrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen. <sup>4</sup>Für ausländische Arbeitnehmer sind Pensionsrückstellungen unter den gleichen Voraussetzungen zu bilden wie für inländische Arbeitnehmer.

#### Schädlicher Vorbehalt

(3) <sup>1</sup>Ein schädlicher Vorbehalt i. S. d. § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG liegt vor, wenn der Arbeitgeber die Pensionszusage nach freiem Belieben, d. h. nach seinen eigenen Interessen ohne Berücksichtigung der Interessen des Pensionsberechtigten widerrufen kann. <sup>2</sup>Ein Widerruf nach freiem Belieben ist nach dem Urteil des Bundesarbeitsgerichtes (BAG) vom 14.12.1956 (BStBl 1959 I S. 258) gegenüber einem noch aktiven Arbeitnehmer im Allgemeinen zulässig, wenn die Pensionszusage eine der folgenden Formeln

„freiwillig und ohne Rechtsanspruch“,  
 „jederzeitiger Widerruf vorbehalten“,  
 „ein Rechtsanspruch auf die Leistungen besteht nicht“,  
 „die Leistungen sind unverbindlich“

oder ähnliche Formulierungen enthält, sofern nicht besondere Umstände eine andere Auslegung rechtfertigen. <sup>3</sup>Solche besonderen Umstände liegen nicht schon dann vor, wenn das Unternehmen in der Vergangenheit tatsächlich Pensionszahlungen geleistet oder eine Rückdeckungsversicherung abgeschlossen hat oder Dritten gegenüber eine Verpflichtung zur Zahlung von Pensionen eingegangen ist oder wenn die unter den oben bezeichneten Vorbehalten gegebene Pensionszusage die weitere Bestimmung enthält, dass der Widerruf nur nach „billigem Ermessen“ ausgeübt werden darf oder dass im Falle eines Widerrufs die gebildeten Rückstellungen dem Versorgungszweck zu erhalten sind. <sup>4</sup>Vorbehalte der oben bezeichneten Art in einer Pensionszusage schließen danach die Bildung von Rückstellungen für Pensionsanwartschaften aus. <sup>5</sup>Befindet sich der Arbeitnehmer bereits im Ruhestand oder steht er unmittelbar davor, ist der Widerruf von Pensionszusagen, die unter den oben bezeichneten Vorbehalten erteilt worden sind, nach dem BAG-Urteil vom 14.12.1956 nicht mehr nach freiem Belieben, sondern nur noch nach billigem Ermessen (>Absatz 4) zulässig. <sup>6</sup>Enthält eine Pensionszusage die oben bezeichneten allgemeinen Widerrufsvorbehalte, ist die Rückstellungsbildung vorzunehmen, sobald der Arbeitnehmer in den Ruhestand tritt; dies gilt auch hinsichtlich einer etwa zugesagten Hinterbliebenenversorgung. <sup>7</sup>Sieht die Pensionszusage vor, dass die Pensionsverpflichtung bei Eintritt des Versorgungsfalles auf eine außerbetriebliche Versorgungseinrichtung übertragen wird, ist eine Rückstellung nicht zulässig. <sup>8</sup>Entsprechendes gilt, wenn das Unternehmen nach der Pensionszusage berechtigt ist, die Pensionsverpflichtung vor Eintritt des Versorgungsfalles auf eine außerbetriebliche Versorgungseinrichtung zu übertragen, die keinen Rechtsanspruch gewährt; in einem solchen Fall ist eine Rückstellung erst zulässig, wenn der Versorgungsfall eingetreten ist, ohne dass eine Übertragung vorgenommen wurde. <sup>9</sup>**Besteht nach der Pensionszusage lediglich die Möglichkeit, die Pensionsverpflichtung bei Eintritt des Versorgungsfalles oder später auf eine außerbetriebliche Versorgungseinrichtung zu übertragen, liegt kein schädlicher Vorbehalt i. S. d. § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG vor.** <sup>10</sup>**Eine Pensionsrückstellung kann nicht gebildet werden, wenn eine Übernahme und damit der Wegfall der unmittelbaren Verpflichtung beim Zusagenden nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalles wahrscheinlich ist.** <sup>11</sup>**Ein Anhaltspunkt ist beispielsweise die regelmäßige Übertragung anderer Pensionsverpflichtungen auf außerbetriebliche Versorgungseinrichtungen.** <sup>12</sup>**Ist der Pensionsverpflichtete bereits Träger einer Unterstützungskasse, spricht dies gleichfalls für eine wahrscheinliche Übertragung der Pensionsverpflichtung.**

#### Unschädlicher Vorbehalt

(4) <sup>1</sup>Ein unschädlicher Vorbehalt i. S. d. § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG liegt vor, wenn der Arbeitgeber den Widerruf der Pensionszusage bei geänderten Verhältnissen nur nach billigem Ermessen (§ 315 BGB), d. h. unter

verständiger Abwägung der berechtigten Interessen des Pensionsberechtigten einerseits und des Unternehmens andererseits aussprechen kann.<sup>2</sup> Das gilt in der Regel für die Vorbehalte, die eine Anpassung der zugesagten Pensionen an nicht voraussehbare künftige Entwicklungen oder Ereignisse, insbesondere bei einer wesentlichen Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens, einer wesentlichen Änderung der Sozialversicherungsverhältnisse oder der Vorschriften über die steuerliche Behandlung der Pensionsverpflichtungen oder bei einer Treupflichtverletzung des Arbeitnehmers vorsehen.<sup>3</sup> Danach sind z. B. die folgenden Vorbehalte als unschädlich anzusehen:

1. als allgemeiner Vorbehalt:

„Die Firma behält sich vor, die Leistungen zu kürzen oder einzustellen, wenn die bei Erteilung der Pensionszusage maßgebenden Verhältnisse sich nachhaltig so wesentlich geändert haben, dass der Firma die Aufrechterhaltung der zugesagten Leistungen auch unter objektiver Beachtung der Belange des Pensionsberechtigten nicht mehr zugemutet werden kann“;

2. als spezielle Vorbehalte:

„Die Firma behält sich vor, die zugesagten Leistungen zu kürzen oder einzustellen, wenn

- a) die wirtschaftliche Lage des Unternehmens sich nachhaltig so wesentlich verschlechtert hat, dass ihm eine Aufrechterhaltung der zugesagten Leistungen nicht mehr zugemutet werden kann, oder
- b) der Personenkreis, die Beiträge, die Leistungen oder das Pensionierungsalter bei der gesetzlichen Sozialversicherung oder anderen Versorgungseinrichtungen mit Rechtsanspruch sich wesentlich ändern, oder
- c) die rechtliche, insbesondere die steuerrechtliche Behandlung der Aufwendungen, die zur planmäßigen Finanzierung der Versorgungsleistungen von der Firma gemacht werden oder gemacht worden sind, sich so wesentlich ändert, dass der Firma die Aufrechterhaltung der zugesagten Leistungen nicht mehr zugemutet werden kann, oder
- d) der Pensionsberechtigte Handlungen begeht, die in grober Weise gegen Treu und Glauben verstoßen oder zu einer fristlosen Entlassung berechtigen würden“,

oder inhaltlich ähnliche Formulierungen.<sup>4</sup> Hat der Arbeitnehmer die Möglichkeit, anstelle einer bisher zugesagten Altersversorgung eine Erhöhung seiner laufenden Bezüge zu verlangen, liegt hierin kein schädlicher Vorbehalt.

**Vorbehalt (Sonderfälle)**

(5) <sup>1</sup>In besonderen Vorbehalten werden oft bestimmte wirtschaftliche Tatbestände bezeichnet, bei deren Eintritt die zugesagten Pensionsleistungen gekürzt oder eingestellt werden können.<sup>2</sup> Es wird z. B. vereinbart, dass die Pensionen gekürzt oder eingestellt werden können, wenn der

Umsatz, der Gewinn oder das Kapital eine bestimmte Grenze unterschreiten oder wenn mehrere Verlustjahre vorliegen oder wenn die Pensionsleistungen einen bestimmten Vorhundertersatz der Lohn- und Gehaltssumme überschreiten.<sup>3</sup> Diese Vorbehalte sind nur dann als unschädlich anzusehen, wenn sie in dem Sinne ergänzt werden, es müsse bei den bezeichneten Tatbeständen eine so erhebliche und nachhaltige Beeinträchtigung der Wirtschaftslage des Unternehmens vorliegen, dass es dem Unternehmen nicht mehr zumutbar ist, die Pensionszusage aufrechtzuerhalten, oder dass es aus unternehmerischer Verantwortung geboten erscheint, die Versorgungsleistungen einzuschränken oder einzustellen.

(6)<sup>1</sup> Der Vorbehalt, dass der Pensionsanspruch erlischt, wenn das Unternehmen veräußert wird oder aus anderen Gründen ein Wechsel des Unternehmers eintritt (sog. Inhaberklause), ist steuerlich schädlich.<sup>2</sup> Entsprechendes gilt für Vorbehalte oder Vereinbarungen, nach denen die Haftung aus einer Pensionszusage auf das Betriebsvermögen beschränkt wird, es sei denn, es gilt eine gesetzliche Haftungsbeschränkung für alle Verpflichtungen gleichermaßen, wie z. B. bei Kapitalgesellschaften.

#### Schriftform

(7)<sup>1</sup> Für die nach § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG vorgeschriebene Schriftform kommt jede schriftliche Festlegung in Betracht, aus der sich der Pensionsanspruch nach Art und Höhe ergibt, z. B. Einzelvertrag, Gesamtzusage (Pensionsordnung), Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag, Gerichtsurteil.<sup>2</sup> Bei Gesamtzusagen ist eine schriftliche Bekanntmachung in geeigneter Form nachzuweisen, z. B. durch ein Protokoll über den Aushang im Betrieb.<sup>3</sup> Die Schriftform muss am Bilanzstichtag vorliegen.<sup>4</sup> Für Pensionsverpflichtungen, die auf betrieblicher Übung oder auf dem Grundsatz der Gleichbehandlung beruhen, kann wegen der fehlenden Schriftform keine Rückstellung gebildet werden; dies gilt auch dann, wenn arbeitsrechtlich (§ 1b Abs. 1 Satz 4 **Betriebsrentengesetz**) eine unverfallbare Anwartschaft besteht, es sei denn, dem Arbeitnehmer ist beim Ausscheiden eine schriftliche Auskunft nach **§ 4a Betriebsrentengesetz** erteilt worden.<sup>5</sup> Pensionsrückstellungen müssen insoweit vorgenommen werden, als sich die Versorgungsleistungen aus der schriftlichen Festlegung dem Grunde und der Höhe nach ergeben.<sup>6</sup> Zahlungsbelege allein stellen keine solche Festlegung dar.

#### Beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften

(8)<sup>1</sup> Für die Bildung von Pensionsrückstellungen für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften ist zu unterstellen, dass die Jahresbeträge nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 3 EStG vom Beginn des Dienstverhältnisses, frühestens vom Alter 28, bis

zur vertraglich vorgesehenen Altersgrenze, mindestens jedoch bis zum Alter 65, aufzubringen sind; Absatz **10** Satz 3 gilt entsprechend. <sup>2</sup>Als Beginn des Dienstverhältnisses gilt der Eintritt in das Unternehmen als Arbeitnehmer. <sup>3</sup>Das gilt auch dann, wenn der Geschäftsführer die Pensionszusage erst nach Erlangung der beherrschenden Stellung erhalten hat. <sup>4</sup>Absatz **11 Satz** 1, 3 bis 6, 8, 9 und 13 bis 15 ist nicht anzuwenden. <sup>5</sup>Für anerkannt schwerbehinderte Menschen kann eine vertragliche Altersgrenze von mindestens 60 Jahren zugrunde gelegt werden.

#### **Ehegatten-Arbeitsverhältnisse**

(9) – unbesetzt –

#### **Höhe der Pensionsrückstellung**

(10) <sup>1</sup>Als Beginn des Dienstverhältnisses ist ein früherer Zeitpunkt als der tatsächliche Dienstantritt zugrunde zu legen (sog. Vordienstzeiten), wenn auf Grund gesetzlicher Vorschriften Zeiten außerhalb des Dienstverhältnisses als Zeiten der Betriebszugehörigkeit gelten, z. B. § 8 Abs. 3 des Soldatenversorgungsgesetzes, § 6 Abs. 2 des Arbeitsplatzschutzgesetzes. <sup>2</sup>Ergibt sich durch die Anrechnung von Vordienstzeiten ein fiktiver Dienstbeginn, der vor der Vollendung des 28. Lebensjahres des Berechtigten liegt, gilt das Dienstverhältnis als zu Beginn des Wirtschaftsjahres begonnen, bis zu dessen Mitte der Berechtigte das 28. Lebensjahr vollendet (>§ 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 letzter Satz EStG). <sup>3</sup>Bei Pensionsverpflichtungen gegenüber Berechtigten, denen vor dem 1.1.2001 erstmals eine Pensionszusage erteilt wurde, ist für die Teilwertermittlung ein Mindestalter von 30 Jahren maßgebend.

(11) <sup>1</sup>Bei der Ermittlung des Teilwertes der Pensionsanwartschaft ist das vertraglich vereinbarte Pensionsalter zugrunde zu legen (Grundsatz). <sup>2</sup>Der Stöpl. kann für alle oder für einzelne Pensionsverpflichtungen von einem höheren Pensionsalter ausgehen, sofern mit einer Beschäftigung des Arbeitnehmers bis zu diesem Alter gerechnet werden kann (erstes Wahlrecht). <sup>3</sup>Bei der Ermittlung des Teilwertes der Pensionsanwartschaft nach § 6a Abs. 3 EStG kann mit Rücksicht auf § 6 **Betriebsrentengesetz** anstelle des vertraglichen Pensionsalters nach Satz 1 für alle oder für einzelne Pensionsverpflichtungen als Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalles der Zeitpunkt der frühestmöglichen Inanspruchnahme der vorzeitigen Altersrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung angenommen werden (zweites Wahlrecht). <sup>4</sup>Voraussetzung für die Ausübung des zweiten Wahlrechtes ist, dass in der Pensionszusage festgelegt ist, in welcher Höhe Versorgungsleistungen von diesem Zeitpunkt an gewährt werden. <sup>5</sup>Bei der Ausübung des zweiten Wahlrechtes braucht nicht geprüft zu werden, ob ein Arbeitnehmer die sozialversicherungsrechtlichen Voraussetzungen für die vorzeitige Inanspruchnahme der Altersrente erfüllen wird. <sup>6</sup>Der Ausübung des zweiten Wahlrechtes steht die Beibehaltung des Pensionsalters von 65 Jahren für die Errechnung der unverfallbaren Versorgungsanwartschaften nach § 2 **Betriebsrentengesetz** nicht entgegen. <sup>7</sup>Das erste Wahlrecht ist in der Bilanz des Wirtschaftsjah-

res auszuüben, in dem mit der Bildung der Pensionsrückstellung begonnen wird.<sup>8</sup> Das zweite Wahlrecht ist in der Bilanz des Wirtschaftsjahres auszuüben, in dem die Festlegung nach Satz 4 getroffen worden ist.<sup>9</sup> Hat der Stpfl. das zweite Wahlrecht ausgeübt und ändert sich danach der Zeitpunkt der frühestmöglichen Inanspruchnahme der vorzeitigen Altersrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung (z. B. Beendigung des Arbeitsverhältnisses), ist die Änderung zum Ende des betreffenden Wirtschaftsjahres zu berücksichtigen; ist in diesem Wirtschaftsjahr die Festlegung nach Satz 4 für den neuen Zeitpunkt nicht getroffen worden, ist das vertragliche Pensionsalter nach Satz 1 bei der Ermittlung des Teilwertes der Pensionsanwartschaft zugrunde zu legen.<sup>10</sup> Die gegenüber einem Berechtigten getroffene Wahl gilt einheitlich für die gesamte Pensionsverpflichtung, einschließlich einer etwaigen Entgeltumwandlung im Sinne von § 1 Abs. 2 **Betriebsrentengesetz**.<sup>11</sup> Der Rückstellungsbildung kann nur die Pensionsleistung zugrunde gelegt werden, die zusagegemäß bis zu dem Pensionsalter erreichbar ist, für das sich der Stpfl. bei Ausübung der Wahlrechte entscheidet.<sup>12</sup> Setzt der Arbeitnehmer nach Erreichen dieses Alters seine Tätigkeit fort und erhöht sich dadurch sein Ruhegehaltanspruch, ist der Rückstellung in dem betreffenden Wirtschaftsjahr der Unterschiedsbetrag zwischen der nach den vorstehenden Sätzen höchstzulässigen Rückstellung (Soll-Rückstellung) und dem versicherungsmathematischen Barwert der um den Erhöhungsbetrag vermehrten Pensionsleistungen zuzuführen.<sup>13</sup> Hat der Stpfl. bei der Ermittlung des Teilwertes einer Pensionsanwartschaft bereits bisher vom zweiten Wahlrecht Gebrauch gemacht, ist er bei einer Änderung des frühestmöglichen Pensionsalters auf Grund einer gesetzlichen Neuregelung auch künftig an diese Entscheidung gebunden; Satz 4 ist zu beachten.<sup>14</sup> Für die sich wegen der Änderung des frühestmöglichen Pensionsalters ergebende Änderung der Teilwerte der Pensionsanwartschaft gilt das Nachholverbot, das sich aus § 6a Abs. 4 EStG herleitet, nicht.<sup>15</sup> Liegen die in Satz 4 genannten Voraussetzungen für die Anwendung des zweiten Wahlrechtes am Bilanzstichtag nicht vor, ist das vertragliche Pensionsalter nach Satz 1 bei der Ermittlung des Teilwertes der Pensionsanwartschaft zugrunde zu legen.

#### Entgeltumwandlungen

(12) <sup>1</sup>Für Pensionsverpflichtungen, die auf nach dem 31.12.2000 vereinbarten Entgeltumwandlungen im Sinne von § 1 Abs. 2 **Betriebsrentengesetz** beruhen, ist vor Vollendung des 28. Lebensjahres des Pensionsberechtigten eine Rückstellung in Höhe des Barwerts der nach den §§ 1 und 2 **Betriebsrentengesetz** unverfallbaren künftigen Pensionsleistungen zu bilden (§ 6a Abs. 2 Nr. 1 zweite Alternative und § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 6 zweiter Halbsatz EStG); nach Vollendung des 28. Lebensjahres des Pensionsberechtigten ist für diese Pensionsverpflichtungen für die Ermittlung des Teilwertes nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 EStG eine Vergleichsrechnung erforderlich.<sup>2</sup> Dabei sind der Wert nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 erster Halbsatz EStG und der Barwert der unverfallbaren künftigen Pensionsleistungen zu berechnen;

der höhere Wert ist anzusetzen. <sup>3</sup>Bei der Vergleichsrechnung sind die für einen Berechtigten nach dem 31.12.2000 vereinbarten Entgeltumwandlungen als Einheit zu behandeln. <sup>4</sup>Die Regelungen des Satzes 1 gelten nicht für Pensionsverpflichtungen, soweit sie auf Grund einer vertraglichen Vereinbarung unverfallbar sind.

#### **Arbeitgeberwechsel**

(13) Übernimmt ein Stpfl. in einem Wirtschaftsjahr eine Pensionsverpflichtung gegenüber einem Arbeitnehmer, der bisher in einem anderen Unternehmen tätig gewesen ist, unter gleichzeitiger Übernahme von Vermögenswerten, ist bei der Ermittlung des Teilwertes der Verpflichtung der Jahresbetrag i. S. d. § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG so zu bemessen, dass zu Beginn des Wirtschaftsjahres der Übernahme der Barwert der Jahresbeträge zusammen mit den übernommenen Vermögenswerten gleich dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen ist; dabei darf sich kein negativer Jahresbetrag ergeben.

#### **Berücksichtigung von Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung**

(14) Sieht die Pensionszusage vor, dass die Höhe der betrieblichen Rente in bestimmter Weise von der Höhe der Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung abhängt, darf die Pensionsrückstellung in diesen Fällen nur auf der Grundlage der von dem Unternehmen nach Berücksichtigung der Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung tatsächlich noch selbst zu zahlenden Beträge berechnet werden.

#### **Doppelfinanzierung**

(15) <sup>1</sup>Wenn die gleichen Versorgungsleistungen an denselben Empfängerkreis sowohl über eine Pensions- oder Unterstützungskasse **oder einen Pensionsfonds** als auch über Pensionsrückstellungen finanziert werden sollen, ist die Bildung einer Pensionsrückstellung nicht zulässig. <sup>2</sup>Eine schädliche Überschneidung liegt dagegen nicht vor, wenn es sich um verschiedene Versorgungsleistungen handelt, z. B. bei der Finanzierung der Invaliditäts-Renten über Pensions- oder Unterstützungskassen und der Altersrenten über Pensionsrückstellungen oder der Finanzierung rechtsverbindlich zugesagter Leistungen über Rückstellungen und darüber hinausgehender freiwilliger Leistungen über eine Unterstützungskasse.

#### **Handelsvertreter**

(16) <sup>1</sup>Sagt der Unternehmer dem selbständigen Handelsvertreter eine Pension zu, muss sich der Handelsvertreter die versprochene Versorgung nach § 89b Abs. 1 **Satz 1** Nr. 3 HGB auf seinen Ausgleichsanspruch anrechnen lassen. <sup>2</sup>Die Pensionsverpflichtung des Unternehmers wird also durch die Ausgleichsverpflichtung nicht gemindert, es sei denn, es ist etwas anderes vereinbart.

**Stichtagsprinzip**

(17) <sup>1</sup>Für die Bildung der Pensionsrückstellung sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend. <sup>2</sup>Änderungen der Bemessungsgrundlagen, die erst nach dem Bilanzstichtag wirksam werden, sind zu berücksichtigen, wenn sie am Bilanzstichtag bereits feststehen. <sup>3</sup>Danach sind Erhöhungen von Anwartschaften und laufenden Renten, die nach dem Bilanzstichtag eintreten, in die Rückstellungsberechnung zum Bilanzstichtag einzubeziehen, wenn sowohl ihr Ausmaß als auch der Zeitpunkt ihres Eintritts am Bilanzstichtag feststehen. <sup>4</sup>Wird die Höhe der Pension z. B. von Bezugsgrößen der gesetzlichen Rentenversicherungen beeinflusst, sind künftige Änderungen dieser Bezugsgrößen, die am Bilanzstichtag bereits feststehen, z. B. die ab 1.1. des Folgejahres geltende Beitragsbemessungsgrenze, bei der Berechnung der Pensionsrückstellung zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen. <sup>5</sup>Die für das Folgejahr geltenden Bezugsgrößen stehen in dem Zeitpunkt fest, in dem die jeweilige Sozialversicherungs-Rechengrößenverordnung im Bundesgesetzblatt verkündet wird.

**Inventurerleichterung**

(18) <sup>1</sup>Die Pensionsverpflichtungen sind grundsätzlich auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme (Feststellung der pensionsberechtigten Personen und der Höhe ihrer Pensionsansprüche) für den Bilanzstichtag zu ermitteln. <sup>2</sup>In Anwendung von § 241 Abs. 3 HGB kann der für die Berechnung der Pensionsrückstellungen maßgebende Personenstand auch auf einen Tag (Inventurstichtag) innerhalb von drei Monaten vor oder zwei Monaten nach dem Bilanzstichtag aufgenommen werden, wenn sichergestellt ist, dass die Pensionsverpflichtungen für den Bilanzstichtag ordnungsgemäß bewertet werden können. <sup>3</sup>Es ist nicht zu beanstanden, wenn im Falle der Vorverlegung der Bestandsaufnahme bei der Berechnung der Pensionsrückstellungen wie folgt verfahren wird:

1. Die für den Inventurstichtag festgestellten Pensionsverpflichtungen sind bei der Berechnung der Pensionsrückstellungen für den Bilanzstichtag mit ihrem Wert vom Bilanzstichtag anzusetzen.
2. Aus Vereinfachungsgründen können bei der Berechnung der Pensionsrückstellungen für den Bilanzstichtag die folgenden Veränderungen der Pensionsverpflichtungen, die in der Zeit vom Inventurstichtag bis zum Bilanzstichtag eintreten, unberücksichtigt bleiben:
  - a) Veränderungen, die auf biologischen Ursachen, z. B. Tod, Invalidität, beruhen;
  - b) Veränderungen durch normale Zu- oder Abgänge von pensionsberechtigten Personen oder durch Übergang in eine andere Gehalts- oder Pensionsgruppe, z. B. Beförderung. <sup>2</sup>Außergewöhnliche Veränderungen, z. B. Stilllegung oder Eröffnung eines Teilbetriebs, bei Massenentlassungen oder bei einer wesentlichen Erweiterung des Kreises der pensionsberechtigten Personen, sind bei der Rückstellungsberechnung für den Bilanzstichtag zu berücksichtigen.

- <sup>2</sup>Allgemeine Leistungsänderungen für eine Gruppe von Verpflichtungen, die nicht unter Satz 1 Buchstabe a oder b fallen, sind bei der Rückstellungsberechnung für den Bilanzstichtag mindestens näherungsweise zu berücksichtigen; für den folgenden Bilanzstichtag ist der sich dann ergebende tatsächliche Wert anzusetzen.
3. Soweit Veränderungen der Pensionsverpflichtungen nach Nummer 2 bei der Berechnung der Rückstellungen für den Bilanzstichtag unberücksichtigt bleiben, sind sie zum nächsten Bilanzstichtag bis zur steuerlich zulässigen Höhe zu berücksichtigen.
  4. Werden werterhöhende Umstände, die nach Nummer 2 bei der Berechnung der Rückstellungen für den Bilanzstichtag unberücksichtigt bleiben können, dennoch in die Rückstellungsberechnung einbezogen, sind bei der Rückstellungsberechnung auch wertmindernde Umstände, die nach Nummer 2 außer Betracht bleiben können, zu berücksichtigen.
  5. Die Nummern 2 bis 4 gelten nicht, wenn bei einem Stpfl. am Inventurstichtag nicht mehr als 20 Pensionsberechtigte vorhanden sind. <sup>2</sup>Sie gelten ferner nicht für Vorstandsmitglieder und Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften.

#### **Ausscheiden eines Anwärters**

(19) <sup>1</sup>Die Rückstellung für Pensionsverpflichtungen gegenüber einer Person, die mit einer unverfallbaren Versorgungsanwartschaft ausgeschieden ist, ist beizubehalten, solange das Unternehmen mit einer späteren Inanspruchnahme zu rechnen hat. <sup>2</sup>Sofern dem Unternehmen nicht bereits vorher bekannt ist, dass Leistungen nicht zu gewähren sind, braucht die Frage, ob mit einer Inanspruchnahme zu rechnen ist, erst nach Erreichen der vertraglich vereinbarten Altersgrenze geprüft zu werden. <sup>3</sup>Steht bis zum Ende des Wirtschaftsjahres, das auf das Wirtschaftsjahr des Erreichens der Altersgrenze folgt, die spätere Inanspruchnahme nicht fest, ist die Rückstellung zu diesem Zeitpunkt aufzulösen.

#### **Zuführung zur Pensionsrückstellung**

(20) <sup>1</sup>Nach § 249 HGB i. V. m. § 6a Abs. 4 EStG muss in einem Wirtschaftsjahr der Rückstellung der Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Teilwert am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zugeführt werden. <sup>2</sup>Die Höhe der Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz darf nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit den zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz nicht überschreiten. <sup>3</sup>Überschreitet die steuerliche Zuführung in einem Wirtschaftsjahr die in der Handelsbilanz vorgenommene Zuführung, ist sie nur zu berücksichtigen, soweit in der Steuerbilanz keine höhere Rückstellung ausgewiesen wird als die in der Handelsbilanz berücksichtigte Rückstellung. <sup>4</sup>Ist in der Handelsbilanz für eine Pensionsverpflichtung zulässigerweise eine Rückstellung gebildet worden, die niedriger ist als der Teilwert nach § 6a EStG, ist in der Steuerbilanz wegen des Nachholverbots der

Unterschiedsbetrag in dem Wirtschaftsjahr nachzuholen, in dem das Dienstverhältnis unter Aufrechterhaltung der Pensionsanwartschaft endet oder in dem der Versorgungsfall eintritt.

#### Auflösung der Pensionsrückstellung

(21) <sup>1</sup> Auflösungen oder Teilauflösungen in der Steuerbilanz sind nur insoweit zulässig, als sich die Höhe der Pensionsverpflichtung gemindert hat (>auch § 249 Abs. 3 Satz 2 HGB). <sup>2</sup> Ist die Rückstellung ganz oder teilweise aufgelöst worden, ohne dass sich die Pensionsverpflichtung entsprechend geändert hat, ist die Steuerbilanz insoweit unrichtig. <sup>3</sup> Dieser Fehler ist im Wege der Bilanzberichtigung (>**R 4.4**) zu korrigieren. <sup>4</sup> Dabei ist die Rückstellung in Höhe des Betrags anzusetzen, der nicht hätte aufgelöst werden dürfen, höchstens jedoch mit dem Teilwert der Pensionsverpflichtung.

(22) <sup>1</sup> Nach dem Zeitpunkt des vertraglich vorgesehenen Eintritts des Versorgungsfalles ist die Pensionsrückstellung in jedem Wirtschaftsjahr in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem versicherungsmathematischen Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres und am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen; die laufenden Pensionsleistungen sind dabei als Betriebsausgaben abzusetzen. <sup>2</sup> Eine Pensionsrückstellung ist auch dann aufzulösen, wenn der Pensionsberechtigte nach dem Zeitpunkt des vertraglich vorgesehenen Eintritts des Versorgungsfalles noch weiter gegen Entgelt tätig bleibt („technischer Rentner“), es sei denn, dass bereits die Bildung der Rückstellung auf die Zeit bis zu dem voraussichtlichen Ende der Beschäftigung des Arbeitnehmers verteilt worden ist (>Absatz 11). <sup>3</sup> Ist für ein Wirtschaftsjahr, das nach dem Zeitpunkt des vertraglich vorgesehenen Eintritts des Versorgungsfalles endet, die am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ausgewiesene Rückstellung niedriger als der versicherungsmathematische Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres, darf die Rückstellung erst von dem Wirtschaftsjahr ab aufgelöst werden, in dem der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres niedriger ist als der am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ausgewiesene Betrag der Rückstellung. <sup>4</sup> In dem Wirtschaftsjahr, in dem eine bereits laufende Pensionsleistung herabgesetzt wird oder eine Hinterbliebenenrente beginnt, darf eine bisher ausgewiesene Rückstellung, die höher ist als der Barwert, nur bis zur Höhe dieses Barwerts aufgelöst werden.

#### Rückdeckungsversicherung

(23) <sup>1</sup> Eine aufschiebend bedingte Abtretung des Rückdeckungsanspruchs an den pensionsberechtigten Arbeitnehmer für den Fall, dass der Pensionsanspruch durch bestimmte Ereignisse gefährdet wird, z. B. bei **Insolvenz** des Unternehmens, wird – soweit er nicht im Insolvenzfall nach § 9 Abs. 2 **Betriebsrentengesetz** auf den Träger der Insolvenzversicherung

übergeht – erst wirksam, wenn die Bedingung eintritt (§ 158 Abs. 1 BGB).

<sup>2</sup>Die Rückdeckungsversicherung behält deshalb bis zum Eintritt der Bedingung ihren bisherigen Charakter bei. <sup>3</sup>Wird durch Eintritt der Bedingung die Abtretung an den Arbeitnehmer wirksam, wird die bisherige Rückdeckungsversicherung zu einer Direktversicherung.

---

### Zu § 6b EStG

---

#### Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter i. S. d. § 6b EStG

**R 6b.1**

##### Begriff der Veräußerung

(1) <sup>1</sup>Es ist ohne Bedeutung, ob der Unternehmer das Wirtschaftsgut freiwillig veräußert oder ob die Veräußerung unter Zwang erfolgt, z. B. infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs oder im Wege einer Zwangsversteigerung. <sup>2</sup>Die Veräußerung setzt den Übergang eines Wirtschaftsgutes von einer Person auf eine andere voraus. <sup>3</sup>Auch der Tausch von Wirtschaftsgütern ist eine Veräußerung. <sup>4</sup>Die Überführung von Wirtschaftsgütern aus einem Betrieb in einen anderen Betrieb des Stöpl. und die Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen sowie das Ausscheiden von Wirtschaftsgütern infolge höherer Gewalt sind keine Veräußerungen.

##### Buchwert

(2) <sup>1</sup>Buchwert ist der Wert, der sich für das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt seiner Veräußerung ergeben würde, wenn für diesen Zeitpunkt eine Bilanz aufzustellen wäre. <sup>2</sup>Das bedeutet, dass bei abnutzbaren Anlagegütern auch noch AfA nach § 7 EStG, erhöhte Absetzungen sowie etwaige Sonderabschreibungen für den Zeitraum vom letzten Bilanzstichtag bis zum Veräußerungszeitpunkt vorgenommen werden können. <sup>3</sup>Eine Wertaufholung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 oder § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG ist vorzunehmen.

---

#### Übertragung aufgedeckter stiller Reserven und Rücklagenbildung nach § 6b EStG<sup>1)</sup>

---

**R 6b.2**

##### Abzug des begünstigten Gewinns

(1) <sup>1</sup>Voraussetzung für den Abzug des begünstigten Gewinns von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes nach § 6b Abs. 1, Abs. 3 oder Abs. 10 EStG ist, dass in der handelsrechtlichen

---

<sup>1)</sup> Für Veräußerungen vor dem 1.1.1999 gelten die R 41a bis R 41c EStR 1998 (>§ 52 Abs. 18 EStG). Für Veräußerungen nach dem 31.12.1998 und vor dem 1.1.2002 gelten die R 41a bis R 41c EStR 1999/EStR 2001.

Jahresbilanz entsprechend verfahren wird. <sup>2</sup> Soweit der Abzug in einem der folgenden Wirtschaftsjahre in der handelsrechtlichen Jahresbilanz durch eine Zuschreibung rückgängig gemacht wird, erhöht der Betrag der Zuschreibung den Buchwert des Wirtschaftsgutes (>§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG). <sup>3</sup> Nach § 6b Abs. 1 oder Abs. 10 Satz 1 bis 3 EStG kann der Abzug nur in dem Wirtschaftsjahr vorgenommen werden, in dem der begünstigte Gewinn entstanden ist (Veräußerungsjahr). <sup>4</sup> Ist das Wirtschaftsgut in diesem Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt worden, ist der Abzug von den gesamten in diesem Wirtschaftsjahr angefallenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen. <sup>5</sup> Dies gilt unabhängig davon, ob das Wirtschaftsgut vor oder nach der Veräußerung angeschafft oder hergestellt worden ist. <sup>6</sup> Ist das Wirtschaftsgut in dem Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt worden, das dem Veräußerungsjahr vorangegangen ist, ist der Abzug nach § 6b Abs. 1 EStG von dem Buchwert nach § 6b Abs. 5 EStG vorzunehmen. <sup>7</sup> Sind im Veräußerungsjahr noch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten angefallen, ist der Abzug von dem um diese Kosten erhöhten Buchwert vorzunehmen. <sup>8</sup> Nach § 6b Abs. 3 oder Abs. 10 EStG kann der Abzug nur in dem Wirtschaftsjahr vorgenommen werden, in dem das Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt worden ist. <sup>9</sup> Der Abzug ist von den gesamten in diesem Wirtschaftsjahr angefallenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes vorzunehmen. <sup>10</sup> Bei nachträglichen Herstellungskosten, die durch die Erweiterung, den Ausbau oder den Umbau eines Gebäudes entstehen, ist der Abzug nach § 6b Abs. 1, Abs. 3 oder Abs. 10 EStG unabhängig vom Zeitpunkt der ursprünglichen Anschaffung oder Herstellung dieses Wirtschaftsgutes zulässig.

### **Rücklagenbildung**

(2) <sup>1</sup> Voraussetzung für die Bildung der Rücklage in der Steuerbilanz ist, dass ein entsprechender Passivposten in der Handelsbilanz ausgewiesen wird (>§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG). <sup>2</sup> Soweit Stpfl. keine Handelsbilanz aufstellen und dazu auch nicht verpflichtet sind, brauchen sie die Rücklage nur in der Steuerbilanz auszuweisen, z. B. Land- und Forstwirte sowie Gesellschafter einer Personengesellschaft, wenn Wirtschaftsgüter veräußert worden sind, die zum Sonderbetriebsvermögen gehören.

(3) <sup>1</sup> Rücklagen nach § 6b Abs. 3 oder Abs. 10 EStG können in der Bilanz in einem Posten zusammengefasst werden. <sup>2</sup> In der Buchführung muss aber im Einzelnen nachgewiesen werden, bei welchen Wirtschaftsgütern der in die Rücklage eingestellte Gewinn entstanden und auf welche Wirtschaftsgüter er übertragen oder wann die Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst worden ist.

### **Rücklagenauflösung**

(4) Wird der Gewinn des Stpfl. in einem Wirtschaftsjahr, das in den nach § 6b Abs. 3 oder Abs. 10 EStG maßgebenden Zeitraum fällt, geschätzt, weil keine Bilanz aufgestellt wurde, ist die Rücklage in diesem Wirtschaftsjahr gewinnerhöhend aufzulösen und ein Betrag in Höhe der

Rücklage im Rahmen der Gewinnschätzung zu berücksichtigen.

### **Gewinnzuschlag**

(5) <sup>1</sup>Der >Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 oder Abs. 10 EStG ist in den Fällen vorzunehmen, in denen ein Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter nicht oder nur teilweise vorgenommen worden ist und die Rücklage oder der nach Abzug verbleibende Rücklagenbetrag aufgelöst wird. <sup>2</sup>Ein Gewinnzuschlag ist demnach auch vorzunehmen, soweit die Auflösung einer Rücklage vor Ablauf der in § 6b Abs. 3 oder Abs. 10 EStG genannten Fristen erfolgt (vorzeitige Auflösung der Rücklage).

### **Übertragungsmöglichkeiten**

(6) <sup>1</sup>Ein Stpfl. kann den begünstigten Gewinn, der in einem als Einzelunternehmen geführten Betrieb entstanden ist, vorbehaltlich der Regelung in § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG auf Wirtschaftsgüter übertragen, die

1. zu demselben oder einem anderen als Einzelunternehmen geführten Betrieb des Stpfl. gehören oder
2. zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehören, an der der Stpfl. als Mitunternehmer beteiligt ist, soweit die Wirtschaftsgüter dem Stpfl. als Mitunternehmer zuzurechnen sind.

<sup>2</sup>Ein Stpfl. kann den begünstigten Gewinn aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes, das zu seinem Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft gehört, vorbehaltlich der Regelung in § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG auf Wirtschaftsgüter übertragen, die

1. zu demselben Sonderbetriebsvermögen des Stpfl. oder zum Sonderbetriebsvermögen des Stpfl. bei einer anderen Personengesellschaft gehören oder
2. zum Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft, der das veräußerte Wirtschaftsgut gedient hat, oder zum Gesamthandsvermögen einer anderen Personengesellschaft gehören, soweit die Wirtschaftsgüter dem Stpfl. als Mitunternehmer zuzurechnen sind, oder
3. zu einem als Einzelunternehmen geführten Betrieb des Stpfl. gehören.

<sup>3</sup>Wegen der Rücklage bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe >Absatz 10.

(7) Der begünstigte Gewinn aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes, das zum Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft gehört, kann übertragen werden

1. auf Wirtschaftsgüter, die zum Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft gehören,
2. auf Wirtschaftsgüter, die zum Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers der Personengesellschaft gehören, aus deren Betriebsvermögen das veräußerte Wirtschaftsgut ausgeschieden ist, soweit der begünstigte Gewinn anteilig auf diesen Mitunternehmer entfällt,

3. vorbehaltlich der Regelung in § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG auf Wirtschaftsgüter, die zum Betriebsvermögen eines anderen als Einzelunternehmen geführten Betriebs eines Mitunternehmers gehören, soweit der begünstigte Gewinn anteilig auf diesen Mitunternehmer entfällt,
4. vorbehaltlich der Regelung in § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG auf Wirtschaftsgüter, die zum Gesamthandsvermögen einer anderen Personengesellschaft oder zum Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers bei einer anderen Personengesellschaft gehören, soweit diese Wirtschaftsgüter dem Mitunternehmer der Gesellschaft, aus deren Betriebsvermögen das veräußerte Wirtschaftsgut ausgeschieden ist, zuzurechnen sind und soweit der begünstigte Gewinn anteilig auf diesen Mitunternehmer entfällt.

(8) <sup>1</sup>Wird der begünstigte Gewinn, der bei der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes entstanden ist, bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes eines anderen Betriebs des Stpfl. berücksichtigt, ist er erfolgsneutral dem Kapitalkonto der für den veräußernden Betrieb aufzustellenden Bilanz hinzuzurechnen. <sup>2</sup>Gleichzeitig ist ein Betrag in Höhe des begünstigten Gewinns von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in dem anderen Betrieb angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter erfolgsneutral (zu Lasten des Kapitalkontos) abzusetzen. <sup>3</sup>Eine nach § 6b Abs. 3 oder Abs. 10 EStG gebildete Rücklage kann auf einen anderen Betrieb erst in dem Wirtschaftsjahr übertragen werden, in dem der Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern des anderen Betriebs vorgenommen wird.

#### **Rücklage bei Änderung der Unternehmensform**

(9) <sup>1</sup>Bei der Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft kann der bisherige Einzelunternehmer eine von ihm gebildete Rücklage in einer Ergänzungsbilanz weiterführen. <sup>2</sup>Wird eine Personengesellschaft in ein Einzelunternehmen umgewandelt, kann der den Betrieb fortführende Gesellschafter eine Rücklage der Gesellschaft insoweit weiterführen, als sie (anteilig) auf ihn entfällt. <sup>3</sup>Bei der Realteilung einer Personengesellschaft unter Fortführung entsprechender Einzelunternehmen kann die Rücklage anteilig in den Einzelunternehmen fortgeführt werden.

#### **>Rücklage bei Betriebsveräußerung**

(10) <sup>1</sup>Veräußert ein Stpfl. seinen Betrieb, zu dessen Betriebsvermögen eine Rücklage i. S. d. § 6b Abs. 3 oder Abs. 10 EStG gehört, oder bildet er eine solche Rücklage anlässlich der Betriebsveräußerung, kann er die Rücklage noch für die Zeit weiterführen, für die sie ohne Veräußerung des Betriebs zulässig gewesen wäre. <sup>2</sup>Wegen der Übertragungsmöglichkeit >Absatz 6 und 7. <sup>3</sup>Wird eine Rücklage, die nicht anlässlich der Betriebsveräußerung gebildet worden ist, weitergeführt, kann für den Veräußerungsgewinn der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und eine Tarifiermäßigung nach § 34 EStG nur in Anspruch genommen werden, wenn die Rücklage keine stillen Reserven enthält, die bei der Veräußerung einer

wesentlichen Grundlage des Betriebs aufgedeckt worden sind.<sup>4</sup> Liegen die Voraussetzungen für die Weiterführung der Rücklage nicht oder nicht mehr vor, ist sie gewinnerhöhend aufzulösen.<sup>5</sup> Wird eine Rücklage allerdings im Rahmen einer Betriebsveräußerung aufgelöst, gehört der dabei entstehende Gewinn zum Veräußerungsgewinn.<sup>6</sup> Diese Grundsätze gelten bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles, bei der Auflösung einer Personengesellschaft und bei der Aufgabe eines Betriebs entsprechend.

#### **Wechsel der Gewinnermittlungsart**

(11) <sup>1</sup> Geht ein Stpfl. während des Zeitraums, für den eine nach § 6b Abs. 3 oder Abs. 10 EStG gebildete Rücklage fortgeführt werden kann, von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG oder nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) über, gelten für die Fortführung und die Übertragungsmöglichkeiten dieser Rücklage die Vorschriften des § 6c EStG. <sup>2</sup> Geht der Stpfl. von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG oder nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG über und sind im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart nach § 6c EStG begünstigte Gewinne noch nicht aufzulösen, ist in Höhe der noch nicht übertragenen Gewinne eine Rücklage in der Übergangsbilanz auszuweisen. <sup>3</sup> Für die weitere Behandlung dieser Rücklage gelten die Vorschriften des § 6b EStG.

#### **Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften**

(12) <sup>1</sup> Für die Berechnung des Höchstbetrages nach § 6b Abs. 10 Satz 1 EStG ist der einzelne Mitunternehmer als Stpfl. anzusehen, mit der Folge, dass der Höchstbetrag von 500.000 Euro für jeden Mitunternehmer zur Anwendung kommt. <sup>2</sup> Dabei ist für die zeitliche Zuordnung der Gewinne bei abweichendem Wirtschaftsjahr auf den VZ abzustellen, dem die entstandenen Gewinne aus der Veräußerung nach § 4a EStG zuzuordnen sind.

(13) <sup>1</sup> Eine Übertragung des Gewinns auf die in dem der Veräußerung vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter sieht § 6b Abs. 10 Satz 1 EStG (anders als § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG) ausdrücklich nicht vor. <sup>2</sup> Eine Übertragung des Gewinns ist auf die frühestens im gleichen Wirtschaftsjahr angeschafften oder hergestellten Reinvestitionsgüter möglich.

---

#### **Sechsjahresfrist i. S. d. § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG**

<b>R 6b.3</b>
---------------

(1) <sup>1</sup> Zur Frage der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Anlagevermögen >**R 6.1**. <sup>2</sup> Wirtschaftsgüter, die sechs Jahre zum Betriebsvermögen des Stpfl. gehört haben, können in der Regel als Anlagevermögen angesehen werden, es sei denn, dass besondere Gründe vorhanden sind, die einer Zurechnung zum Anlagevermögen entgegenstehen. <sup>3</sup> Hat

der Stpfl. mehrere inländische Betriebsstätten oder Betriebe, deren Einkünfte zu verschiedenen Einkunftsarten gehören, ist die Sechsjahresfrist auch dann gewahrt, wenn das veräußerte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten sechs Jahre zum Betriebsvermögen verschiedener Betriebe oder Betriebsstätten des Stpfl. gehörte.

(2) Ist ein neues Wirtschaftsgut unter Verwendung von gebrauchten Wirtschaftsgütern hergestellt worden, ist die Voraussetzung des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG nur erfüllt, wenn seit der Fertigstellung dieses Wirtschaftsgutes sechs Jahre vergangen sind und das Wirtschaftsgut seit dieser Zeit ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte des veräußernden Stpfl. gehört hat.

(3) <sup>1</sup>Die Dauer der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen wird durch nachträgliche Herstellungskosten nicht berührt. <sup>2</sup>Das gilt auch dann, wenn es sich bei den nachträglichen Herstellungskosten um Aufwendungen für einen Ausbau, einen Umbau oder eine Erweiterung eines Gebäudes handelt. <sup>3</sup>Entstehen dagegen durch Baumaßnahmen selbständige Gebäudeteile, gilt Absatz 2 entsprechend.

(4) Bei einem Wirtschaftsgut, das an Stelle eines infolge höherer Gewalt oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedenen Wirtschaftsgutes angeschafft oder hergestellt worden ist (Ersatzwirtschaftsgut im Sinne von **R 6.6** Abs. 1 Satz 2 Nr. 2), ist die Sechsjahresfrist erfüllt, wenn das zwangsweise ausgeschiedene Wirtschaftsgut und das Ersatzwirtschaftsgut zusammen sechs Jahre zum Anlagevermögen des Stpfl. gehört haben.

(5) Werden beim Übergang eines Betriebs oder Teilbetriebs die Buchwerte fortgeführt, ist für die Berechnung der Sechsjahresfrist des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG die Besitzzeit des Rechtsvorgängers der Besitzzeit des Rechtsnachfolgers hinzuzurechnen.

(6) <sup>1</sup>Sind Anteile an einer Kapitalgesellschaft durch Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln entstanden, ist der Besitzzeit dieser (neuen) Anteilsrechte die Besitzzeit der (alten) Anteilsrechte hinzuzurechnen, auf die die (neuen) Anteilsrechte entfallen sind. <sup>2</sup>Der Besitzzeit von Bezugsrechten ist die Besitzzeit der (alten) Anteilsrechte hinzuzurechnen, von denen sie abgespalten sind. <sup>3</sup>Anteilsrechte, die bei einer Kapitalerhöhung gegen Leistung einer Einlage erworben worden sind, können jedoch nicht – auch nicht teilweise – als mit den aus den alten Anteilsrechten abgespaltenen Bezugsrechten wirtschaftlich identisch angesehen werden. <sup>4</sup>Sie erfüllen deshalb nur dann die Voraussetzung des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG, wenn sie selbst mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte des Stpfl. gehört haben.

#### Zu § 6c EStG

**R 6c.**

**Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter bei der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 3 EStG**

**oder nach Durchschnittssätzen**

(1) <sup>1</sup>Für die Ermittlung des nach § 6c EStG begünstigten Gewinns gilt § 6b Abs. 2 EStG entsprechend. <sup>2</sup>Danach ist bei der Veräußerung eines nach § 6c EStG begünstigten Wirtschaftsgutes ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt des Zufließens des Veräußerungspreises als Gewinn der Betrag begünstigt, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Aufwendungen für das veräußerte Wirtschaftsgut übersteigt, die bis zu seiner Veräußerung noch nicht als Betriebsausgaben abgesetzt worden sind. <sup>3</sup>Der Veräußerungspreis ist also in voller Höhe im Veräußerungszeitpunkt als Betriebseinnahme zu behandeln, auch wenn er nicht gleichzeitig zufließt. <sup>4</sup>Der (früher oder später) tatsächlich zufließende Veräußerungserlös bleibt außer Betracht, wird also nicht als Betriebseinnahme angesetzt. <sup>5</sup>Ein nach § 6c EStG i. V. m. § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG vorgenommener Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Investitionen ist als Betriebsausgabe zu behandeln. <sup>6</sup>Soweit der Stpfl. im Jahr der Veräußerung keinen Abzug in Höhe des begünstigten Gewinns von den Anschaffungs- und Herstellungskosten der im Veräußerungsjahr durchgeführten begünstigten Neuinvestitionen und auch keinen Abzug von dem Betrag nach § 6b Abs. 5 EStG der im Vorjahr angeschafften oder hergestellten begünstigten Wirtschaftsgüter vornimmt, kann er im Jahr der Veräußerung eine fiktive Betriebsausgabe absetzen. <sup>7</sup>Diese Betriebsausgabe ist innerhalb des Zeitraums, in dem bei einem buchführenden Stpfl. eine nach § 6b Abs. 3 EStG gebildete Rücklage auf Neuinvestitionen übertragen werden kann (Übertragungsfrist), durch fiktive Betriebseinnahmen in Höhe der Beträge auszugleichen, die nach § 6c EStG i. V. m. § 6b Abs. 3 EStG von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Investitionen abgezogen und als Betriebsausgabe behandelt werden. <sup>8</sup>In Höhe des am Ende der Übertragungsfrist verbleibenden Betrags ist eine (sich in vollem Umfang gewinnerhöhend auswirkende) Betriebseinnahme anzusetzen. <sup>9</sup>Soweit nur für einen Teil des Veräußerungsgewinnes § 6c EStG in Anspruch genommen wird, gelten vorstehende Regelungen für den entsprechenden Teil des Veräußerungserlöses bzw. Veräußerungsgewinns.

(2) <sup>1</sup>Wird der Gewinn vom Finanzamt geschätzt, ist der Abzug nicht zulässig. <sup>2</sup>Wird der Gewinn des Stpfl. in einem Wirtschaftsjahr, das in den nach § 6b Abs. 3 EStG maßgebenden Zeitraum fällt, geschätzt, ist ein Zuschlag in Höhe des ursprünglichen Abzugsbetrags vorzunehmen; § 6b Abs. 7 EStG ist zu beachten.

(3) § 6b Abs. 10 EStG ist entsprechend anzuwenden.

**Zu § 7 EStG****Abnutzbare Wirtschaftsgüter****Allgemeines****R 7.1**

(1) AfA ist vorzunehmen für

1. bewegliche Wirtschaftsgüter (§ 7 Abs. 1 **Satz** 1, 2, 4 **bis** 7 sowie Abs. 2 EStG),
2. immaterielle Wirtschaftsgüter (§ 7 Abs. 1 **Satz** 1 bis 5 und 7 EStG),
3. >unbewegliche Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind (§ 7 Abs. 1 **Satz** 1, 2, 5 und 7 EStG), und
4. Gebäude und Gebäudeteile (§ 7 Abs. 1 Satz 5 und Abs. 4, 5 und 5a EStG),

die zur Erzielung von Einkünften verwendet werden und einer >wirtschaftlichen oder technischen Abnutzung unterliegen.

#### >Bewegliche Wirtschaftsgüter

(2) <sup>1</sup>Bewegliche Wirtschaftsgüter können nur Sachen (§ 90 BGB), Tiere (§ 90a BGB) und Scheinbestandteile (§ 95 BGB) sein. <sup>2</sup>Schiffe **und Flugzeuge** sind auch dann bewegliche Wirtschaftsgüter, wenn sie im Schiffsregister **bzw. in der Luftfahrzeugrolle** eingetragen sind.

(3) <sup>1</sup>>Betriebsvorrichtungen sind selbständige Wirtschaftsgüter, weil sie nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen. <sup>2</sup>Sie gehören auch dann zu den beweglichen Wirtschaftsgütern, wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind.

(4) <sup>1</sup>>Scheinbestandteile entstehen, wenn bewegliche Wirtschaftsgüter zu einem vorübergehenden Zweck in ein Gebäude eingefügt werden. <sup>2</sup>Einbauten zu vorübergehenden Zwecken sind auch

1. die vom Stpfl. für seine eigenen Zwecke vorübergehend eingefügten Anlagen,
2. die vom Vermieter oder Verpächter zur Erfüllung besonderer Bedürfnisse des Mieters oder Pächters eingefügten Anlagen, deren Nutzungsdauer nicht länger als die Laufzeit des Vertragsverhältnisses ist.

#### >Gebäude und >Gebäudeteile

(5) <sup>1</sup>Für den Begriff des Gebäudes sind die Abgrenzungsmerkmale des Bewertungsrechts maßgebend. <sup>2</sup>Ein Gebäude ist ein Bauwerk auf eigenem oder fremdem Grund und Boden, das Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und standfest ist.

(6) Zu den selbständigen unbeweglichen Wirtschaftsgütern i. S. d. § 7 Abs. 5a EStG gehören insbesondere Mietereinbauten und -umbauten, die keine Scheinbestandteile oder Betriebsvorrichtungen sind, Ladeneinbauten und ähnliche Einbauten (>**R 4.2** Abs. 3 Satz 3 Nr. 3) sowie sonstige selbständige Gebäudeteile i. S. d. >**R 4.2** Abs. 3 Satz 3 Nr. 5.

---

**Wirtschaftsgebäude, Mietwohnneubauten und andere Gebäude****R 7.2****>Wohnzwecke**

(1) <sup>1</sup>Ein Gebäude dient Wohnzwecken, wenn es dazu bestimmt und geeignet ist, Menschen auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft zu ermöglichen. <sup>2</sup>Wohnzwecken dienen auch Wohnungen, die aus besonderen betrieblichen Gründen an Betriebsangehörige überlassen werden, z. B. Wohnungen für den Hausmeister, für das Fachpersonal, für Angehörige der Betriebsfeuerwehr und für andere Personen, auch wenn diese aus betrieblichen Gründen unmittelbar im Werksgelände ständig einsatzbereit sein müssen. <sup>3</sup>Gebäude dienen nicht Wohnzwecken, soweit sie zur vorübergehenden Beherbergung von Personen bestimmt sind, wie z. B. Ferienwohnungen sowie Gemeinschaftsunterkünfte, in denen einzelne Plätze, z. B. für ausländische Flüchtlinge, zur Verfügung gestellt werden.

(2) Zu den Räumen, die Wohnzwecken dienen, gehören z. B.

1. die Wohn- und Schlafräume, Küchen und Nebenräume einer Wohnung,
2. die zur räumlichen Ausstattung einer Wohnung gehörenden Räume, wie Bodenräume, Waschküchen, Kellerräume, Trockenräume, Speicherräume, Vorplätze, Bade- und Duschräume, Fahrrad- und Kinderwagenräume usw., gleichgültig, ob sie zur Benutzung durch den einzelnen oder zur gemeinsamen Benutzung durch alle Hausbewohner bestimmt sind, und
3. die zu einem Wohngebäude gehörenden Garagen.

(3) <sup>1</sup>Räume, die sowohl Wohnzwecken als auch gewerblichen oder beruflichen Zwecken dienen, sind, je nachdem, welchem Zweck sie überwiegend dienen, entweder ganz den Wohnzwecken oder ganz den gewerblichen oder beruflichen Zwecken dienenden Räumen zuzurechnen. <sup>2</sup>Das häusliche Arbeitszimmer des Mieters ist zur Vereinfachung den Wohnzwecken dienenden Räumen zuzurechnen.

**>Bauantrag**

(4) <sup>1</sup>Unter Bauantrag ist das Schreiben zu verstehen, mit dem die landesrechtlich vorgesehene Genehmigung für den beabsichtigten Bau angestrebt wird. <sup>2</sup>Zeitpunkt der Beantragung einer Baugenehmigung ist der Zeitpunkt, zu dem der Bauantrag bei der nach Landesrecht zuständigen Behörde gestellt wird; maßgebend ist regelmäßig der Eingangsstempel dieser Behörde. <sup>3</sup>Das gilt auch dann, wenn die Bauplanung nach Beantragung der Baugenehmigung geändert wird, ohne dass ein neuer Bauantrag erforderlich ist. <sup>4</sup>Ist ein Bauantrag abgelehnt worden und die Baugenehmigung erst auf Grund eines neuen Antrags erteilt worden, ist Zeitpunkt der Antragstellung der Eingang des neuen Bauantrags bei der zuständigen Behörde. <sup>5</sup>Bei baugenehmigungsfreien Bauvorhaben, für die Bauunterlagen einzureichen sind, ist der Zeitpunkt maßgebend, zu dem die Bauunterlagen eingereicht werden. <sup>6</sup>Bei baugenehmigungsfreien Bauvorhaben, für die keine Bauunterlagen einzureichen sind, tritt an die

Stelle des Bauantrags der Beginn der Herstellung.

#### >Obligatorischer Vertrag

(5) Ein obligatorischer Vertrag über den Erwerb eines Grundstücks (Kaufvertrag oder Kaufanwartschaftsvertrag) ist zu dem Zeitpunkt rechts-wirksam abgeschlossen, zu dem er notariell beurkundet ist.

### R 7.3

#### Bemessungsgrundlage für die AfA

##### Entgeltlicher Erwerb und Herstellung

(1) <sup>1</sup>Bemessungsgrundlage für die AfA sind grundsätzlich die >Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes oder der an deren Stelle tretende Wert, z. B. § 6 Abs. 5 Satz 4 bis 6, § 7a Abs. 9 und § 7b Abs. 1 Satz 2 EStG; §§ 10 und 10a EStDV. <sup>2</sup>Wird ein teilfertiges Gebäude erworben und fertig gestellt, gehören zu den Herstellungskosten die Anschaffungskosten des teilfertigen Gebäudes und die Herstellungskosten zur Fertigstellung des Gebäudes.

##### >Fertigstellung von Teilen eines Gebäudes zu verschiedenen Zeitpunkten

(2) Wird bei der Errichtung eines zur unterschiedlichen Nutzung bestimmten Gebäudes zunächst ein zum Betriebsvermögen gehörender Gebäudeteil und danach ein zum Privatvermögen gehörender Gebäudeteil fertig gestellt, hat der Stpfl. ein Wahlrecht, ob er vorerst in die AfA-Bemessungsgrundlage des fertig gestellten Gebäudeteiles die Herstellungskosten des noch nicht fertig gestellten Gebäudeteiles einbezieht oder ob er hierauf verzichtet.

##### Unentgeltlicher Erwerb

(3) Bei unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern sind § 6 Abs. 3 und 4 EStG und § 11d EStDV sowohl im Falle der Gesamtrechtsnachfolge als auch im Falle der Einzelrechtsnachfolge anzuwenden.

##### Zuschüsse, Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung

(4) <sup>1</sup>Ist dem Stpfl. im Jahr der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes für dieses Wirtschaftsgut ein Zuschuss bewilligt worden, den er nach **R 6.5** erfolgsneutral behandelt, oder hat er einen Abzug nach § 6b Abs. 1, 3 oder 10 EStG oder nach **R 6.6** vorgenommen, ist die AfA von den um den Zuschuss oder Abzugsbetrag geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bemessen. <sup>2</sup>Ist dem Stpfl. der Zuschuss in einem auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahr bewilligt worden oder hat er den Abzug zulässigerweise in einem auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes folgenden Wirtschaftsjahr vorgenommen, bemisst sich die weitere AfA in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 EStG ebenfalls nach den um den Zuschuss- oder Abzugsbetrag geminderten An-

schaffungs- oder Herstellungskosten, in allen anderen Fällen nach dem um den Zuschuss- oder Abzugsbetrag geminderten Buchwert oder Restwert des Wirtschaftsgutes.

#### **>Nachträgliche Herstellungskosten**

(5) <sup>1</sup>Sind nachträgliche Herstellungsarbeiten an einem Wirtschaftsgut so umfassend, dass hierdurch ein anderes Wirtschaftsgut entsteht, ist die weitere AfA nach der Summe aus dem Buchwert oder Restwert des bisherigen Wirtschaftsgutes und nach den nachträglichen Herstellungskosten zu bemessen. <sup>2</sup>Aus Vereinfachungsgründen kann der Stpfl. bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern von der Herstellung eines anderen Wirtschaftsgutes ausgehen, wenn der im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Herstellung des Wirtschaftsgutes angefallene Bauaufwand zuzüglich des Werts der Eigenleistung nach überschlägiger Berechnung den Verkehrswert des bisherigen Wirtschaftsgutes übersteigt.

#### **Einlage, >Entnahme, Nutzungsänderung und Übergang zur Buchführung**

(6) <sup>1</sup>Wird ein Wirtschaftsgut in ein Betriebsvermögen eingelegt, für das zuvor im Rahmen der Überschusseinkunftsarten i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung, Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen geltend gemacht worden sind, bemisst sich die weitere AfA nach den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7 Abs. 1 Satz 5 und Abs. 4 Satz 1 EStG). <sup>2</sup>In diesen Fällen darf die Summe der insgesamt in Anspruch genommenen Abschreibungen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht übersteigen. <sup>3</sup>§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG bleibt unberührt (>Einlage eines Wirtschaftsgutes). <sup>4</sup>Bei Wirtschaftsgütern, die der Stpfl. aus einem Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführt hat, ist die weitere AfA nach dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG) oder gemeinen Wert (§ 16 Abs. 3 Satz 6 bis 8 EStG) zu bemessen, mit dem das Wirtschaftsgut bei der Überführung steuerlich erfasst worden ist. <sup>5</sup>Dagegen bleiben die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert des Wirtschaftsgutes für die weitere AfA als Bemessungsgrundlage maßgebend, wenn

1. a) ein Gebäude nach vorhergehender Nutzung zu eigenen Wohnzwecken oder zu fremden Wohnzwecken auf Grund unentgeltlicher Überlassung zur Erzielung von Einkünften i. S. d. § 21 EStG oder  
b) ein bewegliches Wirtschaftsgut nach einer Nutzung außerhalb der Einkunftsarten zur Erzielung von Einkünften i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG verwendet wird oder
2. ein Wirtschaftsgut nach vorhergehender Gewinnermittlung durch Schätzung oder nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) bilanziert wird.

**R 7.4****Höhe der AfA****Beginn der AfA**

(1) <sup>1</sup>AfA ist vorzunehmen, sobald ein Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt ist. <sup>2</sup>Ein Wirtschaftsgut ist im Zeitpunkt seiner >Lieferung angeschafft. <sup>3</sup>Ist Gegenstand eines Kaufvertrages über ein Wirtschaftsgut auch dessen Montage durch den Verkäufer, ist das Wirtschaftsgut erst mit der Beendigung der Montage geliefert. <sup>4</sup>Wird die Montage durch den Stpfl. oder in dessen Auftrag durch einen Dritten durchgeführt, ist das Wirtschaftsgut bereits bei Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an den Stpfl. geliefert; das zur Investitionszulage ergangene BFH-Urteil vom 2.9.1988 (BStBl II S. 1009) ist ertragsteuerrechtlich nicht anzuwenden. <sup>5</sup>Ein Wirtschaftsgut ist zum Zeitpunkt seiner >Fertigstellung hergestellt.

**AfA im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage**

(2) <sup>1</sup>*Der auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung entfallende AfA-Betrag vermindert sich zeitanteilig für den Zeitraum, in dem das Wirtschaftsgut nach der Anschaffung oder Herstellung nicht zur Erzielung von Einkünften verwendet wird; dies gilt auch für die AfA nach § 7 Abs. 5 EStG.* <sup>2</sup>*Bei Wirtschaftsgütern, die im Laufe des Wirtschaftsjahres in das Betriebsvermögen eingelegt werden, gilt § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG entsprechend.*

**Bemessung der AfA nach der >Nutzungsdauer**

(3) <sup>1</sup>Die AfA ist grundsätzlich so zu bemessen, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes voll abgesetzt sind. <sup>2</sup>Bei einem Gebäude gilt Satz 1 nur, wenn die technischen oder wirtschaftlichen Umstände dafür sprechen, dass die tatsächliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgebäudes (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG) weniger als 33 Jahre (bei Bauantrag/obligatorischem Vertrag nach dem 31.12.2000) oder 25 Jahre (bei Bauantrag/obligatorischem Vertrag vor dem 1.1.2001) bzw. eines anderen Gebäudes weniger als 50 Jahre (bei vor dem 1.1.1925 fertig gestellten Gebäuden weniger als 40 Jahre) beträgt. <sup>3</sup>Satz 2 gilt entsprechend bei Mietereinbauten und -umbauten, die keine Scheinbestandteile oder Betriebsvorrichtungen sind.

**Bemessung der linearen AfA bei Gebäuden nach typisierten Vomhundertsätzen**

(4) <sup>1</sup>In anderen als den in Absatz 3 Satz 2 und 3 bezeichneten Fällen sind die in § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG genannten AfA-Sätze maßgebend. <sup>2</sup>Die Anwendung niedrigerer AfA-Sätze ist ausgeschlossen. <sup>3</sup>Die AfA ist bis zur vollen Absetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen.

**Wahl der AfA-Methode**

(5) <sup>1</sup>Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens kann der Stpfl. die AfA entweder in gleichen Jahresbeträgen (§ 7 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG) oder in fallenden Jahresbeträgen (§ 7 Abs. 2 EStG) bemessen. <sup>2</sup>AfA nach Maßgabe der Leistung (§ 7 Abs. 1 Satz 6 EStG) kann bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens vorgenommen werden, deren Leistung in der Regel erheblich schwankt und deren Verschleiß dementsprechend wesentliche Unterschiede aufweist. <sup>3</sup>Voraussetzung für AfA nach Maßgabe der Leistung ist, dass der auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfallende Umfang der Leistung nachgewiesen wird. <sup>4</sup>Der Nachweis kann z. B. bei einer **Maschine** durch ein die Anzahl der Arbeitsvorgänge registrierendes Zählwerk, **einen Betriebsstundenzähler** oder bei einem Kraftfahrzeug durch den Kilometerzähler geführt werden.

(6) <sup>1</sup>Die degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG ist nur mit den in dieser Vorschrift vorgeschriebenen Staffelsätzen zulässig. <sup>2</sup>Besteht ein Gebäude aus sonstigen selbständigen Gebäudeteilen (>**R 4.2** Abs. 3 Satz 3 Nr. 5), sind für die einzelnen Gebäudeteile unterschiedliche AfA-Methoden und AfA-Sätze zulässig.

**>Wechsel der AfA-Methode bei Gebäuden**

(7) <sup>1</sup>Ein Wechsel der AfA-Methode ist bei Gebäuden vorzunehmen, wenn

1. ein Gebäude in einem auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Jahr die Voraussetzungen des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG erstmals erfüllt oder
2. ein Gebäude in einem auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Jahr die Voraussetzungen des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht mehr erfüllt oder
3. ein nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG abgeschriebener Mietwohnneubau nicht mehr Wohnzwecken dient.

<sup>2</sup>In den Fällen des Satzes 1 Nr. 1 ist die weitere AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG, in den Fällen des Satzes 1 Nr. 2 und 3 ist die weitere AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG zu bemessen.

**Ende der AfA**

(8) <sup>1</sup>Bei Wirtschaftsgütern, die im Laufe eines Wirtschaftsjahres oder Rumpfwirtschaftsjahres veräußert oder aus dem Betriebsvermögen entnommen werden oder nicht mehr zur Erzielung von Einkünften i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG dienen, kann für dieses Jahr nur der Teil des auf ein Jahr entfallenden AfA-Betrags abgesetzt werden, der dem Zeitraum zwischen dem Beginn des Jahres und der Veräußerung, Entnahme oder Nutzungsänderung entspricht. <sup>2</sup>Das gilt entsprechend, wenn im Laufe eines Jahres ein Wirtschaftsgebäude künftig Wohnzwecken dient oder ein nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG abgeschriebener Mietwohnneubau künftig nicht mehr Wohnzwecken dient.

**>AfA nach nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten**

(9) <sup>1</sup>Bei nachträglichen Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter, die nach § 7 Abs. 1 oder Abs. 2 oder Abs. 4 Satz 2 EStG abgeschrieben werden, ist die Restnutzungsdauer unter Berücksichtigung des Zustands des Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt der Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten neu zu schätzen. <sup>2</sup>In den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ist es aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn die weitere AfA nach dem bisher angewandten Vmhundertsatz bemessen wird. <sup>3</sup>Bei der Bemessung der AfA für das Jahr der Entstehung von nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten sind diese so zu berücksichtigen, als wären sie zu Beginn des Jahres aufgewendet worden. <sup>4</sup>Ist durch die nachträglichen Herstellungsarbeiten ein anderes Wirtschaftsgut entstanden (>R 7.3 Abs. 5), ist die weitere AfA nach § 7 Abs. 1 oder Abs. 2 oder Abs. 4 Satz 2 EStG und der voraussichtlichen Nutzungsdauer des anderen Wirtschaftsgutes oder nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG zu bemessen. <sup>5</sup>Die degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG ist nur zulässig, wenn das andere Wirtschaftsgut ein Neubau ist.

**AfA nach Einlage, Entnahme oder Nutzungsänderung oder nach Übergang zur Buchführung**

(10) <sup>1</sup>Nach einer Einlage, Entnahme oder Nutzungsänderung eines Wirtschaftsgutes oder nach Übergang zur Buchführung (>R 7.3 Abs. 6) ist die weitere AfA wie folgt vorzunehmen:

1. Hat sich die AfA-Bemessungsgrundlage für das Wirtschaftsgut geändert (>R 7.3 Abs. 6 Sätze 1 bis 4), ist die weitere AfA nach § 7 Abs. 1 oder Abs. 2 oder Abs. 4 Satz 2 EStG und der tatsächlichen künftigen Nutzungsdauer oder nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG zu bemessen.
2. <sup>1</sup>Bleiben die Anschaffungs- und Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes als Bemessungsgrundlage der AfA maßgebend (>R 7.3 Abs. 6 Satz 5), ist die weitere AfA grundsätzlich nach dem ursprünglich angewandten Absetzungsverfahren zu bemessen. <sup>2</sup>Die AfA kann nur noch bis zu dem Betrag abgezogen werden, der von der Bemessungsgrundlage nach Abzug von AfA, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen verbleibt (>AfA-Volumen). <sup>3</sup>Ist für das Wirtschaftsgut noch nie AfA vorgenommen worden, ist die AfA nach § 7 Abs. 1 oder Abs. 2 oder Abs. 4 Satz 2 EStG und der tatsächlichen gesamten Nutzungsdauer oder nach § 7 Abs. 4 Satz 1 oder Abs. 5 EStG zu bemessen. <sup>4</sup>Nach dem Übergang zur Buchführung oder zur Einkünfteerzielung kann die AfA nur noch bis zu dem Betrag abgezogen werden, der von der Bemessungsgrundlage nach Abzug der Beträge verbleibt, die entsprechend der gewählten AfA-Methode auf den Zeitraum vor dem Übergang entfallen.

<sup>2</sup>Besteht ein Gebäude aus mehreren selbständigen Gebäudeteilen und wird der Nutzungsumfang eines Gebäudeteiles infolge einer Nutzungsänderung des Gebäudes ausgedehnt, bemisst sich die weitere AfA von der neuen Bemessungsgrundlage insoweit nach § 7 Abs. 4 EStG. <sup>3</sup>Das

Wahlrecht nach Satz 1 Nr. 2 Satz 3 und 4 bleibt unberührt.

**>Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung bei Gebäuden**

(11) <sup>1</sup>Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (>AfaA) sind nach dem Wortlaut des Gesetzes nur bei Gebäuden zulässig, bei denen die AfA nach § 7 Abs. 4 EStG bemessen wird. <sup>2</sup>AfaA sind jedoch auch bei Gebäuden nicht zu beanstanden, bei denen AfA nach § 7 Abs. 5 EStG vorgenommen wird.

---

**Absetzung für Substanzverringerung**

**R 7.5**

<sup>1</sup>Absetzungen für Substanzverringerung (AfS) sind beim unentgeltlichen Erwerb eines >Bodenschatzes nur zulässig, soweit der Rechtsvorgänger Anschaffungskosten für ein Wirtschaftsgut aufgewendet hat. <sup>2</sup>AfS sind vorzunehmen, sobald mit dem Abbau des Bodenschatzes begonnen wird. <sup>3</sup>Sie berechnen sich nach dem Verhältnis der im Wirtschaftsjahr geförderten Menge des Bodenschatzes zur gesamten geschätzten Abbaumenge. <sup>4</sup>AfS, die unterblieben sind, um dadurch unberechtigte Steuervorteile zu erlangen, dürfen nicht nachgeholt werden.

---

**Zu § 7a EStG**

---

**R 7a.****Gemeinsame Vorschriften für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen****Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Die Vorschriften des § 7a EStG sind auch auf alle erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen anzuwenden, die ihre Rechtsgrundlage nicht im Einkommensteuergesetz haben. <sup>2</sup>§ 7a EStG ist nur dann nicht anzuwenden, wenn oder soweit dies in der jeweiligen Vorschrift über die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen ausdrücklich bestimmt ist. <sup>3</sup>Keine Anwendung findet § 7a EStG bei den Steuervergünstigungen, die nicht in Form von erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen gewährt werden, z. B. bei der Bewertungsfreiheit nach § 6 Abs. 2 EStG, es sei denn, die entsprechende Anwendung einzelner Regelungen des § 7a EStG ist bei diesen Regelungen ausdrücklich bestimmt.

**Begünstigungszeitraum**

(2) <sup>1</sup>Der Begünstigungszeitraum i. S. d. § 7a Abs. 1 Satz 1 EStG umfasst die in der jeweiligen Vorschrift bestimmte Anzahl von Jahren. <sup>2</sup>Er verkürzt sich bei den Sonderabschreibungen nach § 4 Abs. 3 FördG und bei den erhöhten Absetzungen auf die Jahre, in denen die insgesamt zulässigen Sonderabschreibungen oder erhöhten Absetzungen tatsächlich vorgenommen **worden** sind. <sup>3</sup>Der Begünstigungszeitraum für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teilherstellungskosten endet mit Ablauf des Jahres, das dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung oder der Beendigung nachträglicher Herstellungsarbeiten vorangeht. <sup>4</sup>Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung beginnt ein neuer Begünstigungszeitraum für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

**Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Begünstigungszeitraum**

(3) <sup>1</sup>Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten i. S. d. § 7a Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG sind im Jahr ihrer Entstehung so zu berücksichtigen, als wären sie zu Beginn des Jahres aufgewendet worden. <sup>2</sup>§ 7a Abs. 1 EStG ist nicht anzuwenden, wenn nachträgliche Herstellungskosten selbständig abgeschrieben werden, z. B. nach den §§ 7h oder 7i EStG oder nach § 4 Abs. 3 FördG, oder wenn nachträgliche Herstellungsarbeiten so umfassend sind, dass hierdurch ein anderes Wirtschaftsgut entsteht (>**R 7.3** Abs. 5).

**Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Begünstigungszeitraum**

(4) <sup>1</sup>Nachträgliche Minderungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten i. S. d. § 7a Abs. 1 Satz 3 EStG sind im Jahr der Minderung so zu berücksichtigen, als wäre die Minderung zu Beginn des Jahres ein-

getreten. <sup>2</sup>Zuschüsse mindern die Bemessungsgrundlage im Jahr der Bewilligung des Zuschusses. <sup>3</sup>Wird ein Zuschuss zurückgezahlt, ist der Rückforderungsbetrag im Jahr des Entstehens der Rückforderungsverpflichtung der bisherigen Bemessungsgrundlage für die AfA, für die erhöhten Absetzungen und für die Sonderabschreibungen hinzuzurechnen und so zu berücksichtigen, als wäre der Betrag zu Beginn des Jahres zurückgefordert. <sup>4</sup>Die Sätze 2 und 3 gelten sinngemäß

1. bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich oder Einnahmenüberschussrechnung und
2. bei Ermittlung der Einkünfte durch Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

#### **Anzahlungen auf Anschaffungskosten**

(5) <sup>1</sup>>Anzahlungen auf Anschaffungskosten sind Zahlungen, die nach dem rechtswirksamen Abschluss des obligatorischen Vertrages (>**R 7.2** Abs. 5) und vor der Lieferung eines Wirtschaftsgutes auf die endgültigen Anschaffungskosten geleistet werden, soweit sie diese nicht übersteigen. <sup>2</sup>Ohne Bedeutung ist, ob die Zahlungen verzinst werden oder zu einer Kaufpreisminderung führen. <sup>3</sup>Anzahlungen auf die Anschaffungskosten eines bebauten Grundstücks sind jeweils nach dem voraussichtlichen Verhältnis der Verkehrswerte oder Teilwerte auf den Grund und Boden und das Gebäude aufzuteilen. <sup>4</sup>Keine Anzahlungen sind >willkürlich geleistete Zahlungen. <sup>5</sup>Zahlungen können auch dann willkürlich sein, wenn sie vertraglich vereinbart sind. <sup>6</sup>Eine Zahlung gilt nicht als willkürlich, wenn das Wirtschaftsgut spätestens im folgenden Jahr geliefert wird. <sup>7</sup>Bei Erwerb eines Gebäudes ist die Willkürlichkeit von Zahlungen auch nicht anzunehmen, soweit im Jahr der Zahlung und im folgenden Kalenderjahr voraussichtlich eine Gegenleistung erbracht wird, die die Anforderung eines Teilbetrags nach § 3 Abs. 2 MaBV rechtfertigen würde. <sup>8</sup>Soweit die Zahlungen willkürlich sind, sind sie in dem Jahr als Anzahlung zu berücksichtigen, das dem Jahr vorausgeht, in dem die Anforderung eines entsprechenden Teilbetrags nach § 3 Abs. 2 MaBV voraussichtlich gerechtfertigt wäre. <sup>9</sup>Keine Anzahlungen sind auch Zahlungen auf ein Treuhand- oder Notaranderkonto sowie Zahlungen, die im Interesse des Stpfl. einem Konto gutgeschrieben werden, über das der Zahlungsempfänger nicht frei verfügen kann. <sup>10</sup>Keine Anzahlungen sind deshalb Zahlungen, die der Stpfl. unter der Bedingung geleistet hat, dass das Konto des Zahlungsempfängers zugunsten des Stpfl. gesperrt ist. <sup>11</sup>Die Anerkennung einer Zahlung als Anzahlung wird jedoch nicht ausgeschlossen, wenn der Stpfl. bedingungslos gezahlt und der Zahlungsempfänger über den Zahlungsbetrag verfügt hat, indem er seine Kaufpreisforderung abgetreten oder das Konto verpfändet hat, z. B. um eine Bankbürgschaft zugunsten des Stpfl. zu erhalten. <sup>12</sup>Dabei ist es ohne Bedeutung, ob die Abtretung oder Verpfändung vor oder nach dem Zeitpunkt der Zahlung wirksam geworden ist.

#### **Teilerstellungskosten**

(6) <sup>1</sup>Zu den >Teilerstellungskosten eines Gebäudes gehören auch die Aufwendungen für das bis zum Ende des Wirtschaftsjahres auf der Baustelle angelieferte, aber noch nicht verbaute Baumaterial. <sup>2</sup>Unerheblich ist, ob in dem Wirtschaftsjahr bereits Zahlungen für Teilerstellungskosten geleistet sind. <sup>3</sup>Auch bei Teilzahlungen an einen Unternehmer, der beauftragt ist, ein Bauobjekt als Generalunternehmer zu einem Festpreis herzustellen, bemessen sich die AfA, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen nur nach den tatsächlich entstandenen Teilerstellungskosten. <sup>4</sup>Soweit sich die Zahlungen am Baufortschritt ausrichten, können sie aus Vereinfachungsgründen als Anhaltspunkt für die Höhe der entstandenen Teilerstellungskosten dienen.

#### **Kumulationsverbot**

(7) Das Kumulationsverbot nach § 7a Abs. 5 EStG bezieht sich nicht auf die Fälle, in denen nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten Gegenstand einer eigenen Abschreibungsvergünstigung sind und sowohl für das Wirtschaftsgut in seinem ursprünglichen Zustand als auch für die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten Abschreibungsvergünstigungen auf Grund verschiedener Vorschriften in Betracht kommen.

#### **Verlustklausel**

(8) <sup>1</sup>Die Verlustklausel des § 7a Abs. 6 EStG i. d. F. der Bekanntmachung vom 21.6.1979 (BGBl. I S. 721, BStBl I S. 379) ist im Rahmen der Übergangsregelung zu § 15a EStG (§ 52 Abs. 22 und 33 EStG) weiter anzuwenden, und zwar wegen der Betriebsbezogenheit der Verlustklausel auf das gesamte Betriebsergebnis. <sup>2</sup>Im Rahmen dieser Übergangsregelung ist die Verlustklausel bei allen erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen anzuwenden, die für zu einem Betriebsvermögen gehörende Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden, soweit die Anwendung der Verlustklausel nicht ausdrücklich eingeschränkt oder ausgeschlossen worden ist.

#### **AfA bei Gebäuden nach Ablauf des Begünstigungszeitraums**

(9) <sup>1</sup>Bei Gebäuden, für die Sonderabschreibungen nach § 58 Abs. 1 EStG, nach § 3 ZRFG, nach den §§ 3 und 4 FördG oder nach § 76 EStDV a. F. oder erhöhte Absetzungen nach § 14 Abs. 1 oder § 14a Abs. 4 oder § 14d Abs. 1 Nr. 2 oder § 15 Abs. 2 Satz 2 BerlinFG oder nach § 14a BerlinFG 1976 i. d. F. der Bekanntmachung vom 18.2.1976 (BGBl. I S. 353, BStBl I S. 102) und den vorherigen Fassungen dieser Vorschrift vorgenommen worden sind, ist die lineare AfA in Anlehnung an § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG nach einem um den Begünstigungszeitraum verminderten Abschreibungszeitraum von 25 Jahren, 33 Jahren, 40 Jahren oder 50 Jahren zu bemessen. <sup>2</sup>In den Fällen des § 76 EStDV a. F. ist die Restwertabschreibung höchstens nach dem um den Begünstigungszeitraum verminderten Abschreibungszeitraum von 30 Jahren (§ 76 Abs. 4 Satz 3 EStDV a. F.) zu bemessen. <sup>3</sup>Die Regelung nach Satz 1 gilt nicht,

wenn der Restwert nach Ablauf eines Begünstigungszeitraums den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes oder dem an deren Stelle tretenden Wert hinzuzurechnen ist (z. B. § 7b Abs. 2 Satz 3, § 7c Abs. 5 Satz 1 EStG, § 82a Abs. 1 Satz 2 EStDV) oder nach einem festen Vomhundertsatz abzuschreiben ist (z. B. § 7b Abs. 1 Satz 2 EStG).

#### **AfA bei anderen Wirtschaftsgütern nach Ablauf des Begünstigungszeitraums**

(10) <sup>1</sup>Die Restnutzungsdauer des Wirtschaftsgutes ist bei Beginn der Restwertabschreibung neu zu schätzen. <sup>2</sup>Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn für die weitere Bemessung der AfA die um den Begünstigungszeitraum verminderte ursprüngliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes als Restnutzungsdauer zugrunde gelegt wird.

---

#### **Zu § 7d EStG**

##### **Weitergeltung der Anordnungen zu § 7d EStG**

R 77 EStR 1993 ist weiter anzuwenden.

**R 7d.**

---

#### **Zu § 7f EStG**

##### **Weitergeltung der Anordnungen zu § 7f EStG**

R 82 EStR 1999 ist weiter anzuwenden.

**R 7f.**

---

#### **Zu § 7g EStG**

##### **Ansparabschreibungen und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe**

**R 7g.**

#### **Ansparabschreibungen**

(1) – unbesetzt –

#### **Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe Betriebsvermögen und Einheitswert**

(2) <sup>1</sup>Zur Ermittlung des Betriebsvermögens (>**R 4.2**) des Gewerbebetriebs oder des der selbständigen Arbeit dienenden Betriebs sind alle in der Steuerbilanz ausgewiesenen Positionen mit ihren Steuerbilanzwerten zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Das gilt auch für Grundstücke.

(3) <sup>1</sup> Einheitswert im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes ist der Einheitswert, der auf den letzten Feststellungszeitpunkt (Hauptfeststellungs-, Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt) vor der Anschaffung oder Herstellung festzustellen war. <sup>2</sup> Wird ein Wirtschaftsgut vor dem Zeitpunkt angeschafft oder hergestellt, zu dem erstmals ein Einheitswert festzustellen ist (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 2 BewG), ist der Einheitswert maßgebend, der auf den der Anschaffung oder Herstellung folgenden Feststellungszeitpunkt festgestellt wird.

(4) <sup>1</sup> Ist ein Stpfl. Inhaber mehrerer Betriebe, ist für jeden Betrieb gesondert zu prüfen, ob die Grenzen des § 7g Abs. 2 Nr. 1 EStG überschritten werden. <sup>2</sup> Bei Personengesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sind das Betriebsvermögen bzw. der Einheitswert der Personengesellschaft maßgebend. <sup>3</sup> Das gilt auch, wenn die Sonderabschreibungen bei Wirtschaftsgütern in Anspruch genommen werden, die zum Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers der Personengesellschaft gehören. <sup>4</sup> Im Falle der Organshaft ist für Organträger und Organgesellschaft, im Falle der >Betriebsaufspaltung ist für das Besitzunternehmen und das Betriebsunternehmen jeweils gesondert zu entscheiden, ob die nach § 7g Abs. 2 Nr. 1 EStG maßgebenden Höchstgrenzen überschritten sind.

(5) <sup>1</sup> Stellt sich bei einem Gewerbebetrieb oder einem der selbständigen Arbeit dienenden Betrieb nachträglich heraus, dass das Betriebsvermögen 204.517 Euro überschreitet, kommt eine rückwirkende Versagung der Sonderabschreibungen durch Änderung des Steuerbescheids unter den Voraussetzungen der §§ 164, 165 und 172 ff. AO in Betracht. <sup>2</sup> Stellt sich bei einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nachträglich durch eine geänderte Feststellung des Einheitswerts heraus, dass der Einheitswert 122.710 Euro überschreitet, sind die Sonderabschreibungen durch Änderung des Steuerbescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO rückwirkend zu versagen.

#### **Neue Wirtschaftsgüter**

(6) <sup>1</sup> Ein Wirtschaftsgut ist für den Stpfl. ein >neues Wirtschaftsgut, wenn er es im ungebrauchten Zustand erworben hat und beim Hersteller die Voraussetzungen vorliegen, die für Annahme eines neuen Wirtschaftsgutes bei der Selbstherstellung erforderlich sind (fabrikneu). <sup>2</sup> Ein Wirtschaftsgut, das der Stpfl. selbst hergestellt hat, ist stets als neu anzusehen, wenn der Teilwert der bei der Herstellung verwendeten gebrauchten Wirtschaftsgüter 10 % des Teilwerts des hergestellten Wirtschaftsgutes nicht übersteigt oder bei der Herstellung eine neue Idee verwirklicht wird. <sup>3</sup> Neuwertige Bauteile gelten nicht als gebrauchte Wirtschaftsgüter im Sinne der in Satz 2 genannten 10 %-Regelung, wenn sie vom Hersteller neben gleichartigen neuen Bauteilen in einem Produktionsprozess wiederverwendet werden und der Verkaufspreis des hergestellten Wirtschaftsgutes unabhängig vom Anteil der zur Herstellung verwendeten neuen und neuwertigen Bauteile ist. <sup>4</sup> Neuwertig sind ge-

brauchte Bauteile, die dem Standard neuer Bauteile entsprechen oder verschleißfrei sind, und die nach Fertigstellung des Wirtschaftsgutes nicht von neuen Bauteilen unterschieden werden können. <sup>5</sup>Ein Wirtschaftsgut ist für den Erwerber neu, wenn es der Veräußerer im neuen Zustand zum Zweck der Veräußerung angeschafft oder hergestellt und bis zur Veräußerung nicht genutzt hat. <sup>6</sup>Hat das ungebrauchte Wirtschaftsgut beim Veräußerer zum Anlagevermögen gehört, ist es für den Erwerber nur dann neu, wenn der Veräußerer Abschreibungen wegen **R 7.4** Abs. 1 noch nicht in Anspruch nehmen konnte. <sup>7</sup>Die Erprobung durch den Hersteller zur Prüfung der Funktionsfähigkeit des Wirtschaftsgutes ist unschädlich, wenn sie über das notwendige Maß nicht hinausgeht. <sup>8</sup>Bei Erwerb eines Kraftfahrzeugs ist die Zulassung auf den Namen des Veräußerers oder die Überführung des Kraftfahrzeugs zu einem neuen Standort alleine unschädlich.

#### **Verbleibensvoraussetzung**

(7) <sup>1</sup>Ein Wirtschaftsgut verbleibt mindestens ein Jahr in einer inländischen Betriebsstätte des begünstigten Betriebs, wenn während dieses Zeitraums eine dauerhafte räumliche Beziehung zu einer solchen Betriebsstätte bestehen bleibt. <sup>2</sup>Die >Verbleibensvoraussetzung ist grundsätzlich nicht erfüllt, wenn der Stpfl. ein Wirtschaftsgut vor Ablauf des einjährigen Verbleibenszeitraums veräußert, vermietet oder verpachtet oder in einen anderen Betrieb, in eine ausländische Betriebsstätte, in das Umlaufvermögen oder in das Privatvermögen überführt. <sup>3</sup>Wirtschaftsgüter, die der Stpfl. einem Dritten zur Nutzung überlässt, verbleiben jedoch in seiner Betriebsstätte, wenn die Nutzungsüberlassung nicht länger als drei Monate dauert (z. B. Mietwagen) oder im Rahmen einer Betriebsaufspaltung oder eines Dienstverhältnisses erfolgt. <sup>4</sup>Die Veräußerung, die unentgeltliche Übertragung (§ 6 Abs. 3 EStG), der Erbübergang, der Vermögensübergang i. S. d. UmwStG, die Vermietung oder die Verpachtung des begünstigten Betriebs ist unschädlich, wenn der begünstigte Betrieb bis zum Ende des Verbleibenszeitraums in der Hand des neuen Eigentümers oder des Mieters oder Pächters als selbständiger Betrieb bestehen bleibt. <sup>5</sup>Wird bei einem Wirtschaftsgut, für das Sonderabschreibungen in Anspruch genommen worden sind, die Verbleibensvoraussetzung nicht erfüllt, sind die Sonderabschreibungen durch Änderung des Steuerbescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO rückwirkend zu versagen.

#### **Umfang der betrieblichen Nutzung**

(8) Ein Wirtschaftsgut wird ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt, wenn es der Stpfl. zu nicht mehr als 10 % privat nutzt.

#### **Bemessungsgrundlage bei Inanspruchnahme degressiver AfA**

(9) <sup>1</sup> Ist neben den Sonderabschreibungen die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG in Anspruch genommen worden, mindern die Sonderabschreibungen und die degressive AfA den jeweiligen Buchwert des Wirtschaftsgutes und damit die Bemessungsgrundlage für die degressive AfA in den darauf folgenden Jahren des Begünstigungszeitraums. <sup>2</sup> Beim Übergang von der degressiven AfA zur linearen AfA noch innerhalb des Begünstigungszeitraums ist die lineare AfA für den verbleibenden Begünstigungszeitraum nach § 7 Abs. 3 Satz 2 EStG zu berechnen.

#### Zu § 7h EStG

R 7h.

#### **Erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG von Aufwendungen für bestimmte Maßnahmen an Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen**

(1) Den Miteigentümern eines Gebäudes stehen erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG grundsätzlich im Verhältnis ihrer Eigentumsanteile zu; auf **R 21.6** wird hingewiesen.

(2) Wird ein Gebäude, bei dem erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG vorgenommen werden, aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen oder umgekehrt übergeführt, ist eine sich dabei ergebende Erhöhung oder Minderung der Bemessungsgrundlage dem Teil des Gebäudes zuzuordnen, für den keine erhöhten Absetzungen nach § 7h EStG gewährt werden.

(3) <sup>1</sup> Werden erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG in Anspruch genommen, braucht aus Vereinfachungsgründen das Vorliegen der Voraussetzungen nur für den VZ geprüft zu werden, in dem die begünstigten Baumaßnahmen fertig gestellt worden sind. <sup>2</sup> Die Nachholung versehentlich unterlassener erhöhter Absetzungen nach § 7h EStG ist nicht möglich.

(4) <sup>1</sup> Die zuständige Gemeindebehörde hat **nach den länderspezifischen >Bescheinigungsrichtlinien** zu prüfen,

1. ob das Gebäude in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich belegen ist,
2. ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i. S. d. § 177 BauGB oder andere Maßnahmen i. S. d. § 7h Abs. 1 Satz 2 EStG durchgeführt worden sind,
3. in welcher Höhe Aufwendungen, die die vorstehenden Voraussetzungen erfüllen, angefallen sind,
4. inwieweit Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln durch eine der für Sanierungsgebiete oder städtebaulichen Entwicklungsbereiche zuständigen Behörde bewilligt worden sind oder nach Ausstellung der Bescheinigung bewilligt werden (Änderung der Bescheinigung).

<sup>2</sup> Die Bescheinigung unterliegt weder in rechtlicher noch in tatsächlicher Hinsicht der Nachprüfung durch die Finanzbehörden. <sup>3</sup> Es handelt sich hierbei um einen Verwaltungsakt in Form eines Grundlagenbescheides,

an den die Finanzbehörden im Rahmen des gesetzlich vorgegebenen Umfangs gebunden sind (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO). <sup>4</sup>Ist jedoch offensichtlich, dass die Bescheinigung für Maßnahmen erteilt worden ist, bei denen die Voraussetzungen nicht vorliegen, hat die Finanzbehörde ein Remonstrationsrecht, d. h. sie kann die Gemeindebehörde zur Überprüfung veranlassen sowie um Rücknahme oder Änderung der Bescheinigung nach Maßgabe des § 48 Abs. 1 VwVfG bitten. <sup>5</sup>Die Gemeindebehörde ist verpflichtet, dem Finanzamt die Rücknahme oder Änderung der Bescheinigung mitzuteilen (§ 4 Mitteilungsverordnung).

(5) Die Finanzbehörden haben zu prüfen,

1. ob die vorgelegte Bescheinigung von der zuständigen Gemeindebehörde ausgestellt worden ist,
2. ob die bescheinigten Aufwendungen steuerrechtlich dem Gebäude i. S. d. § 7h Abs. 1 EStG zuzuordnen sind,
3. ob die bescheinigten Aufwendungen zu den Herstellungskosten oder den nach § 7h Abs. 1 Satz 3 EStG begünstigten Anschaffungskosten, zu den sofort abziehbaren Betriebsausgaben oder Werbungskosten, insbesondere zum Erhaltungsaufwand, oder zu den nicht abziehbaren Ausgaben gehören,
4. ob weitere Zuschüsse für die bescheinigten Aufwendungen gezahlt werden oder worden sind,
5. ob die Aufwendungen bei einer Einkunftsart oder bei einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude wie Sonderausgaben (>§ 10f EStG) berücksichtigt werden können,
6. in welchem VZ die erhöhten Absetzungen, die Verteilung von Erhaltungsaufwand (>§ 11a EStG) oder der Abzug wie Sonderausgaben (>§ 10f EStG) erstmals in Anspruch genommen werden können.

(6) <sup>1</sup>Eine begünstigte Maßnahme i. S. d. § 7h Abs. 1 Satz 1 EStG liegt auch vor, wenn die Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen auf Grund einer konkreten vertraglichen Vereinbarung zwischen Eigentümer und Gemeinde durchgeführt werden. <sup>2</sup>Die Prüfungs- und Bescheinigungspflicht i. S. d. Absatzes 4 besteht auch in diesen Fällen. <sup>3</sup>Baumaßnahmen, die ohne konkrete vertragliche Vereinbarung auf freiwilliger Grundlage durchgeführt werden, sind von dem Begünstigungstatbestand des § 7h Abs. 1 Satz 1 EStG nicht erfasst.

#### Zu § 7i EStG

---

#### Erhöhte Absetzungen nach § 7i EStG von Aufwendungen für bestimmte Baumaßnahmen an Baudenkmalen

**R 7i.**

(1) **R 7h** Abs. 1 bis 3 gilt entsprechend.

(2) <sup>1</sup>Die nach Landesrecht zuständige Denkmalbehörde hat zu prüfen und zu bescheinigen,

1. ob das Gebäude oder der Gebäudeteil nach den landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist,

2. ob die Baumaßnahmen nach Art und Umfang
  - a) zur Erhaltung des Gebäudes oder Gebäudeteiles als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung,
  - b) bei einem Gebäude, das Teil einer geschützten Gesamtanlage oder Gebäudegruppe ist, zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes der Gesamtanlage oder Gebäudegruppe erforderlich waren,
3. ob die Arbeiten vor Beginn und bei Planungsänderungen vor Beginn der geänderten Vorhaben mit der Bescheinigungsbehörde abgestimmt waren,
4. in welcher Höhe Aufwendungen, die die vorstehenden Voraussetzungen erfüllen, angefallen sind,
5. ob und in welcher Höhe Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln durch eine der für den Denkmalschutz oder Denkmalpflege zuständigen Behörden bewilligt worden sind oder nach Ausstellung der Bescheinigung bewilligt werden (Änderung der Bescheinigung).

<sup>2</sup> **R 7h** Abs. 4 Satz 2 bis 5 gilt entsprechend.

(3) <sup>1</sup> Die Finanzbehörden haben zu prüfen,

1. ob die vorgelegte Bescheinigung von der nach Landesrecht zuständigen oder der von den Landesregierungen bestimmten Behörde ausgestellt worden ist,
2. ob die bescheinigten Aufwendungen zu den Herstellungskosten oder den nach § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG begünstigten Anschaffungskosten, zu den sofort abziehbaren Betriebsausgaben oder Werbungskosten, insbesondere zum Erhaltungsaufwand, oder zu den nicht abziehbaren Ausgaben gehören,
3. ob die bescheinigten Aufwendungen steuerrechtlich dem Gebäude oder Gebäudeteil i. S. d. § 7i Abs. 1 EStG zuzurechnen sind,
4. ob weitere Zuschüsse für die bescheinigten Aufwendungen gezahlt werden oder worden sind,
5. ob die Aufwendungen bei einer Einkunftsart oder bei einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude wie Sonderausgaben (>§ 10f EStG) berücksichtigt werden können,
6. in welchem VZ die erhöhten Absetzungen, die Verteilung von Erhaltungsaufwand (>§ 11b EStG) oder der Abzug wie Sonderausgaben (>§ 10f EStG) erstmals in Anspruch genommen werden können.

<sup>2</sup> Fällt die Eigenschaft als Baudenkmal innerhalb des Begünstigungszeitraums weg, können die erhöhten Absetzungen **ab dem Jahr, das auf den Wegfall folgt**, nicht weiter in Anspruch genommen werden.

---

#### Zu § 9a EStG

**R 9a.**

---

#### Pauschbeträge für Werbungskosten

(1) <sup>1</sup> Der in § 9a Satz 1 Nr. 2 EStG bezeichnete Pauschbetrag von 102 Euro steht den Ehegatten im Falle ihrer Zusammenveranlagung gemeinsam zu. <sup>2</sup> Die Ehegatten können daher in diesem Fall entweder nur den Pauschbetrag von 102 Euro oder nachgewiesene höhere Werbungskosten geltend machen. <sup>3</sup> Es ist nicht zulässig, dass einer der Ehegatten den halben Pauschbetrag und der andere Ehegatte Werbungskosten in nachgewiesener Höhe abzieht. <sup>4</sup> Der Pauschbetrag kann auch dann voll in Anspruch genommen werden, wenn nur einer der Ehegatten Einnahmen aus Kapitalvermögen bezogen hat. <sup>5</sup> Haben beide Ehegatten Einnahmen aus Kapitalvermögen und sind die Einkünfte jedes Ehegatten gesondert zu ermitteln, z. B. für Zwecke des § 24a EStG, können die Ehegatten den ihnen zustehenden Pauschbetrag beliebig unter sich aufteilen. <sup>6</sup> Für jeden Ehegatten darf jedoch höchstens ein Teilbetrag in Höhe seiner Einnahmen berücksichtigt werden.

(2) Die Pauschbeträge für Werbungskosten sind nicht zu ermäßigen, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht lediglich während eines Teiles des Kalenderjahres bestanden hat.

#### Zu § 9b EStG

#### Auswirkungen der Umsatzsteuer auf die Einkommensteuer

R 9b.

##### Allgemeines

(1) <sup>1</sup> Soweit ein Vorsteuerbetrag nach § 15 UStG umsatzsteuerrechtlich nicht abgezogen werden darf, ist er den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des zugehörigen Wirtschaftsgutes zuzurechnen. <sup>2</sup> Diese Zurechnung gilt sowohl für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens als auch für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens. <sup>3</sup> In die Herstellungskosten sind die auf den Materialeinsatz und die Gemeinkosten entfallenden nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge einzubeziehen.

##### Wertgrenzen

(2) <sup>1</sup> Für die Frage, ob bei den geringwertigen Anlagegütern i. S. d. § 6 Abs. 2 EStG die Grenze von 410 Euro überschritten ist, ist stets von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich eines darin enthaltenen Vorsteuerbetrags, also von dem reinen Warenpreis ohne Vorsteuer (Nettowert), auszugehen. <sup>2</sup> Ob der Vorsteuerbetrag umsatzsteuerrechtlich abziehbar ist, spielt in diesem Fall keine Rolle. <sup>3</sup> Dagegen sind für die Bemessung der Freigrenze für Geschenke nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einschließlich eines umsatzsteuerrechtlich nicht abziehbaren Vorsteuerbetrags maßgebend; dabei bleibt § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG unberücksichtigt.

##### Nicht abziehbare Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 1a UStG

(3) <sup>1</sup> Die nach § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge unterliegen dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 3 EStG. <sup>2</sup> § 9b EStG findet insoweit keine Anwendung.

---

**Zu § 10 EStG**

---

**R 10.1****Sonderausgaben (Allgemeines)**

Bei Ehegatten, die nach § 26b EStG zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, kommt es für den Abzug von Sonderausgaben nicht darauf an, ob sie der Ehemann oder die Ehefrau geleistet hat.

**R 10.2****Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder  
dauernd getrennt lebenden Ehegatten**

(1) Der Antrag nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG kann auf einen Teilbetrag der Unterhaltsleistungen beschränkt werden.

(2) Die Zustimmung wirkt auch dann bis auf Widerruf, wenn sie im Rahmen eines Vergleichs erteilt wird.

(3) Leistet jemand Unterhalt an mehrere Empfänger, sind die Unterhaltsleistungen an jeden bis zu einem Betrag von 13.805 Euro abziehbar.

**R 10.3****Renten und dauernde Lasten**

(1) Renten und >dauernde Lasten, die mit steuerbefreiten Einkünften, z. B. auf Grund eines DBA, in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, können nicht als Sonderausgaben abgezogen werden.

(2) <sup>1</sup>Renten und dauernde Lasten, die freiwillig oder auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht geleistet werden, sind grundsätzlich nicht als Sonderausgaben abziehbar. <sup>2</sup>Das gilt auch für Zuwendungen an eine gegenüber dem Stpfl. oder seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtigten Person oder an deren Ehegatten (§ 12 Nr. 2 EStG).

**R 10.4****Vorsorgeaufwendungen (Allgemeines)**

– unbesetzt –

**R 10.5****Versicherungsbeiträge**

<sup>1</sup>Wird ein Kraftfahrzeug teils für berufliche und teils für private Zwecke benutzt, kann der Stpfl. den Teil seiner Aufwendungen für die Kfz-Haftpflichtversicherung, der dem Anteil der privaten Nutzung entspricht, im Rahmen des § 10 EStG als Sonderausgaben abziehen. <sup>2</sup>Werden Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder Familienheimfahrten mit eigenem Kraftfahrzeug in Höhe der Entfernungsg-

pauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG als Werbungskosten abgezogen, können die Aufwendungen für die Kfz-Haftpflichtversicherung zur Vereinfachung in voller Höhe als Sonderausgaben anerkannt werden.

---

#### Nachversteuerung von Versicherungsbeiträgen

**R 10.6**

<sup>1</sup>Bei einer Nachversteuerung nach § 30 EStDV wird der Steuerbescheid des Kalenderjahres, in dem die Versicherungsbeiträge **für Versicherungen i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe b EStG** als Sonderausgaben berücksichtigt worden sind, nicht berichtigt. <sup>2</sup>Es ist lediglich festzustellen, welche Steuer für das jeweilige Kalenderjahr festzusetzen gewesen wäre, wenn der Stpfl. die Versicherungsbeiträge nicht geleistet hätte. <sup>3</sup>Der Unterschiedsbetrag zwischen dieser Steuer und der seinerzeit festgesetzten Steuer ist als Nachsteuer für das Kalenderjahr zu erheben, in dem das steuerschädliche Ereignis eingetreten ist.

---

#### Kirchensteuern und Kirchenbeiträge

**R 10.7**

(1) <sup>1</sup>Beiträge der Mitglieder von Religionsgemeinschaften (Kirchenbeiträge), die mindestens in einem Land als Körperschaft des öffentlichen Rechts anerkannt sind, aber während des ganzen Kalenderjahres keine Kirchensteuer erheben, sind aus Billigkeitsgründen wie Kirchensteuern abziehbar. <sup>2</sup>Voraussetzung ist, dass der Stpfl. über die geleisteten Beiträge eine Empfangsbestätigung der Religionsgemeinschaft vorlegt. <sup>3</sup>Der Abzug ist bis zur Höhe der Kirchensteuer zulässig, die in dem betreffenden Land von den als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannten Religionsgemeinschaften erhoben wird. <sup>4</sup>Bei unterschiedlichen Kirchensteuersätzen ist der höchste Steuersatz maßgebend. <sup>5</sup>Die Sätze 1 bis 4 sind nicht anzuwenden, wenn der Stpfl. gleichzeitig als Mitglied einer öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaft zur Zahlung von Kirchensteuer verpflichtet ist.

(2) Kirchenbeiträge, die nach Absatz 1 nicht wie Kirchensteuer als Sonderausgaben abgezogen werden, können im Rahmen des § 10b EStG steuerlich berücksichtigt werden.

---

#### Steuerberatungskosten

**R 10.8**

<sup>1</sup>Ist eine einwandfreie Zuordnung der Steuerberatungskosten zu Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben nicht möglich, müssen die Kosten im Schätzungswege aufgeteilt werden. <sup>2</sup>Betragen die Steuerberatungskosten im Kalenderjahr insgesamt nicht mehr als 520 Euro, ist der Aufteilung des Stpfl. zu folgen. <sup>3</sup>Der Betrag von 520 Euro gilt auch bei Ehegatten, die nach § 26b EStG zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden.

**R 10.9**

---

**Aufwendungen für die Berufsausbildung**

<sup>1</sup> Erhält der Stpfl. zur unmittelbaren Förderung seiner Ausbildung steuerfreie Bezüge, mit denen Aufwendungen i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG abgegolten werden, entfällt insoweit der Sonderausgabenabzug. <sup>2</sup> Das gilt auch dann, wenn die zweckgebundenen steuerfreien Bezüge erst nach Ablauf des betreffenden Kalenderjahres gezahlt werden. <sup>3</sup> Zur Vereinfachung ist eine Kürzung der für den Sonderausgabenabzug in Betracht kommenden Aufwendungen nur dann vorzunehmen, wenn die steuerfreien Bezüge ausschließlich zur Bestreitung der in § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG bezeichneten Aufwendungen bestimmt sind. <sup>4</sup> Gelten die steuerfreien Bezüge dagegen ausschließlich oder teilweise Aufwendungen für den Lebensunterhalt ab – ausgenommen solche für auswärtige Unterbringung –, z. B. Berufsausbildungsbeihilfen nach § 59 SGB III, Leistungen nach den §§ 12 und 13 BAföG, sind die als Sonderausgaben geltend gemachten Berufsausbildungsaufwendungen nicht zu kürzen.

**R 10.10**

---

**Schulgeld**

Schulgeldzahlungen für den Besuch **einer** deutschen Schule im Ausland fallen **nur dann** unter § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG, **wenn sie von der ständigen Konferenz der Kultusminister der Länder anerkannt ist**.

**R 10.11**

---

**Kürzung des Vorwegabzugs bei der Günstigerprüfung**

– unbesetzt –

**R 10.12**

---

**Nachversteuerung für Versicherungsbeiträge bei Ehegatten im Falle ihrer getrennten Veranlagung**

– unbesetzt –

---

**Zu § 10b EStG**

---

**Ausgaben zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i. S. d. § 10b  
Abs. 1 und 1a EStG****R 10b.1****Begünstigte Ausgaben**

(1) <sup>1</sup>Die allgemein als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke sind in der Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV abschließend aufgeführt. <sup>2</sup>Mitgliedsbeiträge, sonstige Mitgliedsumlagen und Aufnahmegebühren sind nicht abziehbar, wenn die diese Beträge erhebende Einrichtung Zwecke bzw. auch Zwecke verfolgt, die dem Abschnitt B der Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV zugeordnet sind. <sup>3</sup>Zuwendungen, die mit der Auflage geleistet werden, sie an eine bestimmte natürliche Person weiterzugeben, sind nicht abziehbar. <sup>4</sup>Zuwendungen können nur dann abgezogen werden, wenn der Zuwendende endgültig wirtschaftlich belastet ist. <sup>5</sup>Bei Sachzuwendungen aus einem Betriebsvermögen darf zuzüglich zu dem Entnahmewert i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG auch die bei der Entnahme angefallene Umsatzsteuer abgezogen werden.

**Durchlaufspenden**

(2) <sup>1</sup>Das Durchlaufspendenverfahren ist keine Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung von Zuwendungen. <sup>2</sup>Inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts, die Gebietskörperschaften sind, und ihre Dienststellen sowie inländische kirchliche juristische Personen des öffentlichen Rechts können jedoch weiterhin ihnen zugewendete Spenden – nicht aber Mitgliedsbeiträge, sonstige Mitgliedsumlagen und Aufnahmegebühren – an Zuwendungsempfänger i. S. d. § 49 EStDV weiterleiten. <sup>3</sup>Die Durchlaufstelle muss die tatsächliche Verfügungsmacht über die Spendenmittel erhalten. <sup>4</sup>Dies geschieht in der Regel (anders insbesondere bei >Sachspenden) durch Buchung auf deren Konto. <sup>5</sup>Die Durchlaufstelle muss die Vereinnahmung der Spenden und ihre Verwendung (Weiterleitung) getrennt und unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorschriften nachweisen. <sup>6</sup>Vor der Weiterleitung der Spenden an einen Zuwendungsempfänger i. S. d. § 49 Nr. 2 EStDV muss sie prüfen, ob dieser wegen Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG anerkannt oder vorläufig anerkannt worden ist und ob die Verwendung der Spenden für diese Zwecke sichergestellt ist. <sup>7</sup>Die Zuwendungsbestätigung darf nur von der Durchlaufstelle ausgestellt werden.

**Nachweis der Zuwendungen**

(3) <sup>1</sup>Zuwendungen nach den §§ 10b und 34g EStG sind grundsätzlich durch eine vom Empfänger nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck erstellte Zuwendungsbestätigung nachzuweisen. <sup>2</sup>Die Zuwendungsbestätigung kann auch von einer durch Auftrag zur Entgegennahme von Zahlungen berechtigten Person unterschrieben werden.

**Maschinell erstellte Zuwendungsbestätigung**

(4) <sup>1</sup>Als Nachweis reicht eine maschinell erstellte Zuwendungsbestätigung ohne eigenhändige Unterschrift einer zeichnungsberechtigten Per-

son aus, wenn **der Zuwendungsempfänger die Nutzung eines entsprechenden Verfahrens dem zuständigen Finanzamt angezeigt hat.**

**<sup>2</sup>Mit der Anzeige ist zu bestätigen, dass folgende Voraussetzungen erfüllt sind und eingehalten werden:**

1. die Zuwendungsbestätigungen **entsprechen** dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck,
2. **die Zuwendungsbestätigungen enthalten die Angabe über die Anzeige an das Finanzamt,**
3. eine rechtsverbindliche Unterschrift **wird** beim Druckvorgang als Faksimile eingebildet **oder es wird beim Druckvorgang eine solche Unterschrift in eingescannter Form verwendet,**
4. das Verfahren **ist** gegen unbefugten Eingriff gesichert,
5. das Buchen der Zahlungen **in der Finanzbuchhaltung** und das Erstellen der Zuwendungsbestätigungen **sind miteinander** verbunden und die Summen **können** abgestimmt werden, und
6. Aufbau und Ablauf des bei der Zuwendungsbestätigung angewandten maschinellen Verfahrens **sind** für die Finanzbehörden innerhalb angemessener Zeit prüfbar (**analog** § 145 AO); dies setzt eine Dokumentation voraus, die den Anforderungen der Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme genügt.

**<sup>3</sup>Die Regelung gilt nicht für Sach- und Aufwandsspenden.**

#### Prüfungen

(5) <sup>1</sup>Ist der Empfänger einer Zuwendung eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts, eine inländische öffentliche Dienststelle oder ein inländischer amtlich anerkannter Verband der freien Wohlfahrtspflege einschließlich seiner Mitgliedsorganisationen, kann im Allgemeinen davon ausgegangen werden, dass die Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden. <sup>2</sup>Das gilt auch dann, wenn der Verwendungszweck im Ausland verwirklicht wird.

#### R 10b.2

#### Zuwendungen an politische Parteien

<sup>1</sup>Zuwendungen an politische Parteien sind nur dann abziehbar, wenn die Partei bei Zufluss der Zuwendung als politische Partei i. S. d. § 2 PartG anzusehen ist. <sup>2</sup>Der Stpfl. hat dem Finanzamt die Zuwendungen grundsätzlich durch eine von der Partei nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck erstellte Zuwendungsbestätigung nachzuweisen. <sup>3</sup>R 10b.1 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 gilt entsprechend.

#### R 10b.3

#### Begrenzung des Abzugs der Ausgaben für steuerbegünstigte Zwecke

**Alternativgrenze**

(1) <sup>1</sup>Zu den gesamten Umsätzen i. S. d. § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG gehören außer den steuerbaren Umsätzen i. S. d. § 1 UStG auch nicht steuerbare >Umsätze. <sup>2</sup>Bei den Ausgaben für wissenschaftliche, mildtätige und als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle Zwecke wird der Satz von 2 v. T. nicht erhöht. <sup>3</sup>Dieser Satz wird, wenn der Stpfl. Mitunternehmer einer Personengesellschaft ist, von dem Teil der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter der Personengesellschaft berechnet, der dem Anteil des Stpfl. am Gewinn der Gesellschaft entspricht.

**Großspendenregelung**

(2) <sup>1</sup>Als Einzelzuwendung i. S. d. § 10b Abs. 1 Satz 4 EStG ist grundsätzlich jeder einzelne Abfluss einer Zahlung oder die Zuwendung eines Wirtschaftsgutes anzusehen. <sup>2</sup>Eine Einzelzuwendung liegt aber auch dann vor, wenn mehrere Zahlungen oder die Abgabe mehrerer Wirtschaftsgüter in einem VZ an denselben Empfänger auf einer einheitlichen Entscheidung des Stpfl. beruhen. <sup>3</sup>§ 10b Abs. 1 Satz 4 EStG ist auch anzuwenden, wenn eine Zuwendung von mindestens 25.565 Euro an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle geleistet und von dieser auflagegemäß in Teilbeträgen von jeweils weniger als 25.565 Euro an verschiedene steuerbegünstigte Körperschaften weitergeleitet wird. <sup>4</sup>Bei einer von einer Personengesellschaft geleisteten Einzelzuwendung ist erforderlich, dass auf den einzelnen Gesellschafter ein Zuwendungsanteil von mindestens 25.565 Euro entfällt.

**Zu § 10c EStG****Berechnung der Vorsorgepauschale bei Ehegatten**

*Für die Durchführung der Günstigerprüfung nach § 10c Abs. 5 EStG ist R 114 EStR 2003 weiter anzuwenden.*

**R 10c.****Zu § 10d EStG****Verlustabzug****R 10d.****Vornahme des Verlustabzugs nach § 10d EStG**

(1) <sup>1</sup>Der Betrag der negativen Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, entspricht der negativen Summe der Einkünfte (>R 2 Abs. 1 Nr. 3). <sup>2</sup>Der Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG), der Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG) und der Entlastungsbetrag für Alleinerzie-

*hende (§ 24b EStG) werden bei der Ermittlung des Verlustabzugs nicht berücksichtigt.*

#### **Begrenzung des Verlustabzugs**

**(2)** <sup>1</sup>Die Begrenzung **des Verlustrücktrags** auf 511.500 Euro (Höchstbetrag) bezieht sich auf den einzelnen Stpfl., der die negativen Einkünfte erzielt hat. <sup>2</sup>Bei zusammenveranlagten Ehegatten **verdoppelt sich der Höchstbetrag auf 1.023.000 Euro und kann unabhängig davon, wer von beiden Ehegatten die positiven oder die negativen Einkünfte erzielt hat, ausgeschöpft werden.** <sup>3</sup>Bei Personengesellschaften und Personengemeinschaften gilt der Höchstbetrag für jeden Beteiligten. <sup>4</sup>Über die Frage, welcher Anteil an den negativen Einkünften der Personengesellschaft oder Personengemeinschaft auf den einzelnen Beteiligten entfällt, ist im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung zu entscheiden. <sup>5</sup>Inwieweit diese anteiligen negativen Einkünfte beim einzelnen Beteiligten nach § 10d EStG abziehbar sind, ist im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu beurteilen. <sup>6</sup>In Organschaftsfällen (§ 14 KStG) bezieht sich **der Höchstbetrag** auf den Organträger. <sup>7</sup>**Er** ist bei diesem auf die Summe der Ergebnisse aller Mitglieder des Organkreises anzuwenden. <sup>8</sup>Ist der Organträger eine Personengesellschaft, ist **Satz 3** zu beachten. <sup>9</sup>**Die Sätze 1 bis 8 gelten entsprechend bei der Begrenzung des Verlustvortrags.**

#### **Wahlrecht**

**(3)** <sup>1</sup>Der Antrag nach § 10d Abs. 1 Satz **4** EStG kann bis zur Bestandskraft des auf Grund des Verlustrücktrags geänderten Steuerbescheids gestellt werden. <sup>2</sup>**Wird der Einkommensteuerbescheid des Rücktragsjahres gem. § 10d Abs. 1 Satz 2 EStG geändert, weil sich die Höhe des Verlusts im Entstehungsjahr ändert, kann das Wahlrecht nur im Umfang des Erhöhungsbetrags neu ausgeübt werden.** <sup>3</sup>Der Antrag, vom Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG ganz abzusehen, kann widerrufen werden bis zur Bestandskraft des den verbleibenden Verlustvortrag feststellenden Bescheids nach § 10d Abs. 4 EStG. <sup>4</sup>Das Wahlrecht steht auch dem Erben für die negativen Einkünfte des Erblassers zu, die beim Erblasser nicht ausgeglichen werden können und nicht im Wege des Verlustrücktrags berücksichtigt werden sollen und beim Erben im VZ des Erbfalles nicht ausgeglichen werden können. <sup>5</sup>Der Antrag nach § 10d Abs. 1 Satz **4** EStG kann der Höhe nach beschränkt werden.

#### **Übertragung der Verlustabzugsberechtigung**

**(4)** <sup>1</sup>Der Verlustabzug kann grundsätzlich nur von dem Stpfl. geltend gemacht werden, der die negativen Einkünfte erzielt hat. <sup>2</sup>Deshalb kann die Verlustabzugsberechtigung nicht durch Rechtsgeschäft übertragen werden.

#### Verfahren bei Arbeitnehmern

**(5)** <sup>1</sup>Soll bei einem Arbeitnehmer ein Verlustabzug berücksichtigt werden, muss er dies beantragen, es sei denn, er **wird** bereits aus anderen Gründen zur Einkommensteuer veranlagt. <sup>2</sup>Erfolgt für einen VZ keine Veranlagung, kann der in diesem VZ berücksichtigungsfähige Verlustabzug **vorbehaltlich Satz 4** nicht in einem anderen VZ geltend gemacht werden. <sup>3</sup>**Der auf den Schluss des vorangegangenen VZ festgestellte verbleibende Verlustvortrag ist in diesen Fällen in Höhe der positiven Summe der Einkünfte des VZ, in dem keine Veranlagung erfolgte, ggf. bis auf 0 Euro, zu mindern und gesondert festzustellen.** <sup>4</sup>**Für den VZ der Verlustentstehung erfolgt jedoch keine Minderung des verbleibenden Verlustvortrags, soweit der Arbeitnehmer nach § 10d Abs. 1 Satz 4 EStG auf den Verlustrücktrag verzichtet hat.**

#### Änderung des Verlustabzugs

**(6)** <sup>1</sup>Der Steuerbescheid für den dem Verlustentstehungsjahr vorangegangenen VZ ist vorbehaltlich eines Antrags nach § 10d Abs. 1 Satz 4 EStG nach § 10d Abs. 1 Satz 2 EStG zu ändern, wenn sich bei der Ermittlung der abziehbaren negativen Einkünfte für das Verlustentstehungsjahr Änderungen ergeben, die zu einem höheren oder niedrigeren Verlustrücktrag führen. <sup>2</sup>Auch in diesen Fällen gilt die Festsetzungsfrist des § 10d Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 EStG. <sup>3</sup>Wirkt sich die Änderung eines Verlustrücktrags oder -vortrags auf den Verlustvortrag aus, der am Schluss eines VZ verbleibt, sind die betroffenen Feststellungsbescheide i. S. d. § 10d Abs. 4 EStG nach § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG zu ändern. <sup>4</sup>Die bestandskräftige Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags kann nur nach § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG geändert werden, wenn der Steuerbescheid, der die in die Feststellung eingeflossenen geänderten Verlustkomponenten enthält, nach den Änderungsvorschriften der AO zumindest dem Grunde nach noch geändert werden könnte.

#### Zusammenveranlagung von Ehegatten

**(7)** <sup>1</sup>**Bei der Berechnung des verbleibenden Verlustabzugs ist zunächst ein Ausgleich mit den anderen Einkünften des Ehegatten vorzunehmen, der die negativen Einkünfte erzielt hat.** <sup>2</sup>**Verbleibt bei ihm ein negativer Betrag, ist dieser bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte mit dem positiven Betrag des anderen Ehegatten auszugleichen.** <sup>3</sup>**Ist die Summe der Einkünfte negativ und wird sie nach § 10d Abs. 1 EStG nicht oder nicht in vollem Umfang zurückgetragen, ist der verbleibende Betrag als Verlustvortrag gesondert festzustellen.** <sup>4</sup>**Bei dieser Feststellung sind die negativen Einkünfte auf die Ehegatten nach dem Verhältnis aufzuteilen, in dem die auf den einzelnen Ehegatten entfallenden Verluste im VZ der Verlustentstehung zueinander stehen.**

#### Gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags

- I (8) <sup>1</sup> Bei der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags ist eine Unterscheidung nach Einkunftsarten und Einkunftsquellen nur insoweit vorzunehmen, als negative Einkünfte besonderen Verlustverrechnungsbeschränkungen unterliegen.
- <sup>2</sup> Über die Höhe der im Verlustentstehungsjahr nicht ausgeglichenen **negativen Einkünfte** wird im Steuerfestsetzungsverfahren für das Verlustrücktragsjahr und hinsichtlich des verbleibenden Verlustvortrags für die dem Verlustentstehungsjahr folgenden VZ im Feststellungsverfahren nach § 10d Abs. 4 EStG bindend entschieden.
- I <sup>3</sup> Der Steuerbescheid des Verlustentstehungsjahres ist daher weder Grundlagenbescheid für den Einkommensteuerbescheid des Verlustrücktragsjahres noch für den Feststellungsbescheid nach § 10d Abs. 4 EStG.
- I <sup>4</sup> Der Feststellungsbescheid nach § 10d Abs. 4 EStG ist nach § 182 Abs. 1 AO Grundlagenbescheid für die Einkommensteuerfestsetzung des Folgejahres und für den auf den nachfolgenden Feststellungszeitpunkt zu erlassenden Feststellungsbescheid.
- I <sup>5</sup> Er ist kein Grundlagenbescheid für den Steuerbescheid eines Verlustrücktragsjahres (§ 10d Abs. 1 EStG).
- I <sup>6</sup> Der verbleibende Verlustvortrag ist auf 0 Euro festzustellen, wenn **die** in dem Verlustentstehungsjahr nicht **ausgeglichenen negativen Einkünfte** in vollem Umfang zurückgetragen **werden**.
- I <sup>7</sup> Der verbleibende Verlustvortrag ist auch dann auf 0 Euro festzustellen, wenn ein zum Schluss des vorangegangenen VZ festgestellter verbleibender Verlustvortrag in einem folgenden VZ „aufgebraucht“ worden ist.

---

 Zu § 10f EStG
 

---

**Steuerbegünstigung für zu eigenen Wohnzwecken genutzte  
Baudenkmale und Gebäude in Sanierungsgebieten und  
städtebaulichen Entwicklungsbereichen**

<i>R 10f.</i>
---------------

*R 7h* und *R 7i* gelten entsprechend.

---

 Zu § 10g EStG
 

---

**Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter, die weder zur  
Einkünfterzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden**

<i>R 10g.</i>
---------------

(1) <sup>1</sup> Die Bescheinigungsbehörde hat zu prüfen,

1. ob die Maßnahmen
  - a) an einem Kulturgut i. S. d. § 10g Abs. 1 Satz 2 EStG durchgeführt worden sind,
  - b) erforderlich waren,
  - c) in Abstimmung mit der zuständigen Stelle durchgeführt worden sind,
2. in welcher Höhe Aufwendungen, die die vorstehenden Voraussetzungen erfüllen, angefallen sind,
3. inwieweit Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln durch eine der für Denkmal- oder Archivpflege zuständigen Behörden bewilligt worden sind oder nach Ausstellung der Bescheinigung bewilligt werden (Änderung der Bescheinigung).

<sup>2</sup> *R 7h* Abs. 4 Satz 2 bis 5 gilt entsprechend.

(2) Die Finanzbehörden haben zu prüfen,

1. ob die vorgelegte Bescheinigung von der nach Landesrecht zuständigen oder der von der Landesregierung bestimmten Behörde ausgestellt worden ist,
2. ob die bescheinigte Maßnahme an einem Kulturgut durchgeführt worden ist, das im Eigentum des Stpfl. steht,
3. ob das Kulturgut im jeweiligen Kalenderjahr weder zur Erzielung von Einkünften i. S. d. § 2 EStG genutzt worden ist noch Gebäude oder Gebäudeteile zu eigenen Wohnzwecken genutzt und die Aufwendungen nicht nach § 10e Abs. 6 oder § 10h Satz 3 EStG abgezogen worden sind,
4. inwieweit die Aufwendungen etwaige aus dem Kulturgut erzielte Einnahmen übersteigen,
5. ob die bescheinigten Aufwendungen steuerrechtlich dem Kulturgut i. S. d. § 10g EStG zuzuordnen und keine Anschaffungskosten sind,
6. ob weitere Zuschüsse für die bescheinigten Aufwendungen gezahlt werden oder worden sind,

7. in welchem VZ die Steuerbegünstigung erstmals in Anspruch genommen werden kann.

|

---

**Zu § 11a EStG**

---

**R 11a.****Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand bei Gebäuden  
in Sanierungsgebieten und städtebaulichen  
Entwicklungsbereichen**

*R 7h* gilt entsprechend.

|

---

**Zu § 11b EStG**

---

**R 11b.****Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand  
bei Baudenkmalen**

*R 7i* gilt entsprechend.

|

---

**Zu § 12 EStG**

---

**R 12.1****Abgrenzung der Kosten der Lebensführung von den  
Betriebsausgaben und Werbungskosten**

<sup>1</sup> Besteht bei Aufwendungen nach § 12 Nr. 1 EStG ein Zusammenhang mit der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit des Stpfl. (gemischte Aufwendungen), sind sie insoweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar, als sie betrieblich oder beruflich veranlasst sind und sich dieser Teil nach objektiven Merkmalen und Unterlagen von den Ausgaben, die der privaten Lebensführung gedient haben, leicht und einwandfrei trennen lässt, es sei denn, dass dieser Teil von untergeordneter Bedeutung ist. <sup>2</sup> Der Teil der Aufwendungen, der als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu berücksichtigen ist, kann ggf. geschätzt werden. <sup>3</sup> Lässt sich eine Trennung der Aufwendungen nicht leicht und einwandfrei durchführen oder ist nur schwer erkennbar, ob sie mehr dem Beruf oder mehr der privaten Lebensführung gedient haben, gehört der gesamte Betrag nach § 12 Nr. 1 EStG zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben.

**R 12.2**

---

**Studienreisen, Fachkongresse**

---

<sup>1</sup> Aufwendungen für eine Studienreise oder den Besuch eines Fachkongresses sind Betriebsausgaben/Werbungskosten, wenn die Reise oder Teilnahme an dem Kongress so gut wie ausschließlich betrieb-

lich/beruflich veranlasst ist. <sup>2</sup>Eine betriebliche/berufliche Veranlassung ist anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Betrieb/Beruf besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Betriebs/Berufs gemacht werden. <sup>3</sup>Die Befriedigung privater Interessen muss nach dem Anlass der Reise, dem vorgesehenen Programm und der tatsächlichen Durchführung nahezu ausgeschlossen sein. <sup>4</sup>Die Entscheidung, ob betriebs-/berufsbedingte Aufwendungen vorliegen, ist nach Würdigung aller Umstände und Merkmale des Einzelfalles zu treffen.

I

---

#### **Geldstrafen und ähnliche Rechtsnachteile**

**R 12.3**

Aufwendungen i. S. d. § 12 Nr. 4 EStG können auch dann nicht abgezogen werden, wenn die Geldstrafen und ähnlichen Rechtsnachteile außerhalb des Geltungsbereichs des Gesetzes verhängt, angeordnet oder festgesetzt werden, es sei denn, sie widersprechen wesentlichen Grundsätzen der deutschen Rechtsordnung (ordre public).

---

#### **Nichtabziehbare Steuern und Nebenleistungen**

**R 12.4**

– unbesetzt –

---

#### **Zuwendungen**

**R 12.5**

<sup>1</sup>Spenden und Mitgliedsbeiträge gehören auch dann zu den Kosten der Lebensführung, wenn sie durch betriebliche Erwägungen mit veranlasst werden. <sup>2</sup>Der Stpfl. kann sie nur im Rahmen der >§§ 10b, 34g EStG abziehen.

---

#### **Wiederkehrende Leistungen**

**R 12.6**

– unbesetzt –

---

#### **Zu § 13 EStG**

---

#### **Freibetrag für Land- und Forstwirte**

**R 13.1**

<sup>1</sup>Sind mehrere Personen an dem Betrieb beteiligt (Gesellschaft, Gemeinschaft), steht der Freibetrag jedem der Beteiligten zu. <sup>2</sup>§ 13 Abs. 3 EStG gilt auch für nachträgliche Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. <sup>3</sup>Der Freibetrag wird auch einem Stpfl. ungeschmälert gewährt, der einen

Betrieb der Land- und Forstwirtschaft im Laufe eines VZ übernommen hat oder veräußert bzw. aufgibt.

**R 13.2**

### Abgrenzung der gewerblichen und landwirtschaftlichen Tierzucht und Tierhaltung

#### Feststellung der Tierbestände

(1) <sup>1</sup>Bei der Feststellung der Tierbestände ist von den regelmäßig und nachhaltig im Wirtschaftsjahr erzeugten und den im Durchschnitt des Wirtschaftsjahres gehaltenen Tieren auszugehen. <sup>2</sup>Als erzeugt gelten Tiere, deren Zugehörigkeit zum Betrieb sich auf eine Mastperiode oder auf einen Zeitraum von weniger als einem Jahr beschränkt und die danach verkauft oder verbraucht werden. <sup>3</sup>Die übrigen Tiere sind mit dem Durchschnittsbestand des Wirtschaftsjahres zu erfassen. <sup>4</sup>Abweichend von den Sätzen 2 und 3 ist bei Masttieren mit einer Mastdauer von weniger als einem Jahr, bei Kälbern und Jungvieh, bei Schafen unter einem Jahr und bei Damtieren unter einem Jahr stets vom Jahresdurchschnittsbestand auszugehen. <sup>5</sup>Der ermittelte Tierbestand ist zum Zwecke der Abgrenzung der landwirtschaftlichen Tierzucht und Tierhaltung von der gewerblichen in Vieheinheiten (VE) umzurechnen, wobei folgender Umrechnungsschlüssel maßgebend ist:

1. Für Tiere, die nach dem Durchschnittsbestand zu erfassen sind:

<b>Alpakas:</b>	0,08	VE
<b>Damtiere:</b>		
Damtiere unter 1 Jahr	0,04	VE
Damtiere 1 Jahr und älter	0,08	VE
<b>Geflügel:</b>		
Legehennen (einschließlich einer normalen Aufzucht zur Ergänzung des Bestandes)	0,02	VE
Legehennen aus zugekauften Junghennen	0,0183	VE
Zuchtputen, -enten, -gänse	0,04	VE
<b>Kaninchen:</b>		
Zucht- und Angorakaninchen	0,025	VE
<b>Lamas:</b>		
Lamas	0,10	VE
<b>Pferde:</b>		
Pferde unter drei Jahren und Kleinpferde	0,70	VE
Pferde drei Jahre und älter	1,10	VE
<b>Rindvieh:</b>		
Kälber und Jungvieh unter 1 Jahr (einschließlich Mastkälber, Starterkälber und Fresser)	0,30	VE
Jungvieh 1 bis 2 Jahre alt	0,70	VE
Färsen (älter als 2 Jahre)	1,00	VE
Masttiere (Mastdauer weniger als 1 Jahr)	1,00	VE

Kühe (einschließlich Mutter- und Ammenkühe mit den dazugehörigen Saugkälbern)	1,00	VE
Zuchtbullen, Zugochsen	1,20	VE
<b>Schafe:</b>		
Schafe unter 1 Jahr (einschließlich Mastlämmer)	0,05	VE
Schafe 1 Jahr und älter	0,10	VE
<b>Schweine:</b>		
Zuchtschweine (einschließlich Jungzuchtschweine über etwa 90 kg)	0,33	VE
<b>Strauße:</b>		
Zuchttiere 14 Monate und älter	0,32	VE
Jungtiere/Masttiere unter 14 Monate	0,25	VE
<b>Ziegen:</b>	0,08	VE
2. Für Tiere, die nach ihrer Erzeugung zu erfassen sind:		
<b>Geflügel:</b>		
Jungmasthühner (bis zu 6 Durchgänge je Jahr – schwere Tiere)	0,0017	VE
(mehr als 6 Durchgänge je Jahr – leichte Tiere)	0,0013	VE
Junghennen	0,0017	VE
Mastenten	0,0033	VE
Mastputen aus selbst erzeugten Jungputen	0,0067	VE
aus zugekauften Jungputen	0,0050	VE
Jungputen (bis etwa 8 Wochen)	0,0017	VE
Mastgänse	0,0067	VE
<b>Kaninchen:</b>		
Mastkaninchen	0,0025	VE
<b>Rindvieh:</b>		
Masttiere (Mastdauer 1 Jahr und mehr)	1,00	VE
<b>Schweine:</b>		
Leichte Ferkel (bis etwa 12 kg)	0,01	VE
Ferkel (über etwa 12 bis etwa 20 kg)	0,02	VE
Schwere Ferkel und leichte Läufer (über etwa 20 bis etwa 30 kg)	0,04	VE
Läufer (über etwa 30 bis etwa 45 kg)	0,06	VE
Schwere Läufer (über etwa 45 bis etwa 60 kg)	0,08	VE
Mastschweine	0,16	VE
Jungzuchtschweine bis etwa 90 kg	0,12	VE
Wenn Schweine aus zugekauften Tieren erzeugt werden, ist dies bei der Umrechnung in VE entsprechend zu berücksichtigen:		
<b>Beispiel:</b>		

Mastschweine aus zugekauften Läufern 0,16 VE – 0,06 VE = 0,10 VE

### Zuordnung

(2) <sup>1</sup>Übersteigt die Zahl der Vieheinheiten nachhaltig den für die maßgebende Fläche angegebenen Höchstsatz, gehört der darüber hinausgehende Tierbestand zur gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung. <sup>2</sup>Es kann jedoch ein Zweig des Tierbestandes immer nur im Ganzen zur landwirtschaftlichen oder gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung gehören. <sup>3</sup>Hat ein Betrieb einen Tierbestand mit mehreren Zweigen, richtet sich deren Zuordnung nach ihrer Flächenabhängigkeit. <sup>4</sup>Der gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung sind zunächst die weniger flächenabhängigen Zweige des Tierbestandes zuzurechnen. <sup>5</sup>Weniger flächenabhängig ist die Erzeugung und Haltung von Schweinen und Geflügel, mehr flächenabhängig die Erzeugung und Haltung von Pferden, Rindvieh und Schafen. <sup>6</sup>Innerhalb der beiden Gruppen der weniger oder mehr flächenabhängigen Tierarten ist jeweils zuerst der >Zweig der gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung zuzurechnen, der die größere Zahl von VE hat. <sup>7</sup>Für die Frage, ab wann eine landwirtschaftliche oder eine gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung vorliegt, ist **R 15.5** Abs. 2 entsprechend anzuwenden.

### Regelmäßig landwirtschaftlich genutzte Fläche (>§ 51 Abs. 1a BewG)

(3) <sup>1</sup>Dazu gehören:

- die selbst bewirtschafteten eigenen Flächen,
- die selbst bewirtschafteten zugepachteten Flächen,
- Flächen, die auf Grund öffentlicher Förderungsprogramme stillgelegt werden.

<sup>2</sup>Nicht dazu gehören:

- Abbauland,
- Geringstland,
- Unland,
- Hof- und Gebäudeflächen,
- weinbaulich genutzte Flächen,
- forstwirtschaftlich genutzte Flächen,
- innerhalb der gärtnerischen Nutzung die Nutzungsteile Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzenbau und Baumschulen.

<sup>3</sup>Mit der Hälfte sind zu berücksichtigen:

- Obstbaulich genutzte Flächen, die so angelegt sind, dass eine regelmäßige landwirtschaftliche Unternutzung stattfindet.

<sup>4</sup>Mit einem Viertel sind zu berücksichtigen:

- Almen,
- Hutungen.

**Gemeinschaftliche Tierhaltung**

(4) Die vorstehenden Grundsätze der Absätze 1 **bis** 3 sind bei gemeinschaftlicher Tierhaltung entsprechend anzuwenden.

---

**Land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen**

<b>R 13.3</b>
---------------

Die für buchführende Land- und Forstwirte **mögliche** Gruppenbewertung kann sinngemäß unter folgenden Voraussetzungen auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG in Anspruch genommen werden:

1. <sup>1</sup>Handelt es sich bei den Tieren um Anlagevermögen, dann sind laufende Verzeichnisse über diese Tiere im Rahmen der Aufzeichnungen nach § 4 Abs. 3 EStG in jedem Fall zu führen. <sup>2</sup>Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten müssen sich aus dem Verzeichnis ergeben.
2. Für diese Fälle kann der Landwirt statt der einzeln ermittelten Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Durchschnittswerte ansetzen, und zwar in gleichem Umfang und unter den gleichen Voraussetzungen wie ein Landwirt, der den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt.
3. Soweit die Tiere Umlaufvermögen sind, besteht keine Aufzeichnungspflicht.
4. Beim Übergang von der Gewinnermittlung nach § 13a EStG zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind nach Wahl des Stpfl. die Tiere des Umlaufvermögens mit einzeln ermittelten Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder mit Durchschnittswerten gewinnmindernd abzusetzen.

---

**Rechtsverhältnisse zwischen Angehörigen in einem landwirtschaftlichen Betrieb**

<b>R 13.4</b>
---------------

– unbesetzt –

---

**Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft**

<b>R 13.5</b>
---------------

**Gewinnschätzung**

(1) <sup>1</sup>Bei Land- und Forstwirten, die zur Buchführung verpflichtet sind, aber keine ordnungsmäßigen Bücher führen, ist der Gewinn im Einzelfall zu schätzen. <sup>2</sup>Land- und Forstwirte, die weder zur Buchführung verpflichtet sind noch die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4 EStG erfüllen, können den Gewinn entweder nach § 4 Abs. 1 EStG oder nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. <sup>3</sup>Haben sie keine Bücher i. S. d. § 4 Abs. 1 EStG geführt und auch die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben i. S. d. § 4 Abs. 3 EStG nicht aufgezeichnet, ist der Gewinn nach

den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG zu schätzen. <sup>4</sup>Richtsätze, die von den Finanzbehörden aufgestellt werden, können dabei als Anhalt dienen.

#### **Wechsel der Gewinnermittlungsart**

(2) <sup>1</sup>Geht ein Land- und Forstwirt zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich über, ist für die Aufstellung der Übergangsbilanz nach den Grundsätzen in **R 4.6** zu verfahren. <sup>2</sup>Bei einem Wechsel der Gewinnermittlung ist zu beachten, dass die Gewinnermittlung nach § 13a Abs. 3 bis 5 EStG in diesem Zusammenhang der nach § 4 Abs. 1 EStG gleichzustellen ist. <sup>3</sup>Beim Übergang von der Gewinnermittlung nach § 13a Abs. 3 bis 5 EStG zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sind die in die Übergangsbilanz einzustellenden Buchwerte der abnutzbaren Anlagegüter zu schätzen. <sup>4</sup>Dazu sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten beweglicher Anlagegüter um die üblichen Absetzungen zu mindern, die den amtlichen >AfA-Tabellen zu entnehmen sind. <sup>5</sup>Maßgebend für die Ermittlung des Übergangsgewinns ist die Verfahrensweise im Wirtschaftsjahr vor dem Wechsel der Gewinnermittlungsart.

#### **Nichtanwendung der Nutzungswertbesteuerung nach § 13 Abs. 2 Nr. 2 i. V. m. Abs. 4 EStG im Beitrittsgebiet**

(3) § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG kommt im Beitrittsgebiet nicht zur Anwendung.

#### **Entnahme nach § 13 Abs. 5 EStG**

(4) <sup>1</sup>Die Steuerfreiheit des Entnahmegewinns nach § 13 Abs. 5 EStG kommt bei Land- und Forstwirten auch dann in Betracht, wenn der entsprechende Grund und Boden erst nach dem 31.12.1986 Betriebsvermögen geworden ist. <sup>2</sup>§ 13 Abs. 5 EStG findet auch im Beitrittsgebiet Anwendung.

### **R 13.6**

#### **Buchführung bei Gartenbaubetrieben, Saatzuchtbetrieben, Baumschulen und ähnlichen Betrieben**

<sup>1</sup>Auch bei Gartenbaubetrieben, Saatzuchtbetrieben, Baumschulen und ähnlichen Betrieben ist ein Anbauverzeichnis zu führen (§ 142 AO). <sup>2</sup>Ist einer dieser Betriebe ein Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 EStG, ist § 142 AO nicht unmittelbar anwendbar. <sup>3</sup>Dennoch hat der Stpfl. Bücher zu führen, die inhaltlich diesem Erfordernis entsprechen. <sup>4</sup>Andernfalls ist die Buchführung nicht so gestaltet, dass sie die zuverlässige Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle und des Vermögens ermöglicht und gewährleistet.

### **Zu § 13a EStG**

### **R 13a.1**

#### **Anwendung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen**

**Zugangsvoraussetzungen (§ 13a Abs. 1 EStG)**

(1) <sup>1</sup>Bei der Prüfung, ob die Grenze des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG überschritten ist, sind **R 13.2** Abs. 1 sowie die Grundsätze von **R 15.5** Abs. 2 zum Strukturwandel entsprechend anzuwenden. <sup>2</sup>Für die Prüfung der Zugangsvoraussetzungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 4 EStG >**R 13a.2** Abs. 1 und Abs. 2.

**Wegfall der Voraussetzungen zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen**

(2) <sup>1</sup>Die Mitteilung nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG soll innerhalb einer Frist von einem Monat vor Beginn des folgenden Wirtschaftsjahres bekanntgegeben werden. <sup>2</sup>Bis zum Beginn dieses Wirtschaftsjahres ist der Gewinn noch nach Durchschnittssätzen zu ermitteln.

**Rückkehr zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen**

(3) <sup>1</sup>Das Wort „letztmalig“ in § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG bedeutet nicht, dass eine Rückkehr zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zu einem späteren Zeitpunkt ausgeschlossen ist. <sup>2</sup>Der Gewinn ist erneut nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, wenn die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 EStG wieder gegeben sind und ein Antrag nach § 13a Abs. 2 EStG nicht gestellt wird. <sup>3</sup>Bestand für den Land- und Forstwirtschaft Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 1 AO, ist außerdem zuvor die Feststellung der Finanzbehörde erforderlich, dass die Voraussetzungen für die Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 1 AO nicht mehr vorliegen (§ 141 Abs. 2 Satz 2 AO). <sup>4</sup>Bei einem Land- und Forstwirtschaft, der weder buchführungspflichtig ist noch die sonstigen Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 EStG erfüllt und dessen Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder 3 EStG ermittelt wird, ist der Gewinn bereits ab dem folgenden Wirtschaftsjahr nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, wenn bis zum Beginn dieses Wirtschaftsjahres die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 EStG wieder erfüllt sind; § 141 Abs. 2 Satz 2 AO ist nur bei wegfallender Buchführungspflicht anzuwenden. <sup>5</sup>Einer Mitteilung der Finanzbehörde bedarf es insoweit nicht. <sup>6</sup>Ist eine Mitteilung nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG über den Wegfall der Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 EStG ergangen und liegen bis zum Beginn des auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgenden Wirtschaftsjahres die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen wieder vor, hat das Finanzamt die Rechtswirkungen dieser Mitteilung zu beseitigen; § 13a EStG ist weiterhin anzuwenden.

**Gewinnermittlung auf Grund eines Antrags i. S. d. § 13a Abs. 2 EStG**

(4) <sup>1</sup>Ein Land- und Forstwirtschaft, der seinen Gewinn auf Antrag nach § 13a Abs. 2 EStG für vier aufeinanderfolgende Wirtschaftsjahre nach § 4 Abs. 1 oder 3 EStG ermittelt, ist damit vorübergehend aus der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ausgeschieden. <sup>2</sup>Dabei ist Folgendes zu beachten:

1. Wird innerhalb des Vierjahreszeitraums eine der Buchführungsgrenzen des § 141 Abs. 1 AO überschritten, ist der Land- und Forstwirt rechtzeitig vor Beginn des nächstfolgenden Wirtschaftsjahres auf den Beginn der Buchführungspflicht hinzuweisen.
2. Werden innerhalb des Vierjahreszeitraums die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4 EStG nicht mehr erfüllt, ist der Land- und Forstwirt vor Beginn des nächstfolgenden Wirtschaftsjahres darauf hinzuweisen, dass der Gewinn nicht mehr nach Durchschnittssätzen zu ermitteln ist.
3. Ist der Land- und Forstwirt vor Beginn eines Wirtschaftsjahres innerhalb des Vierjahreszeitraums darauf hingewiesen worden, dass der Gewinn nicht mehr nach Durchschnittssätzen zu ermitteln bzw. dass eine der Buchführungsgrenzen überschritten ist, verkürzt sich der Vierjahreszeitraum entsprechend. <sup>2</sup>Die Rechtsfolge des § 13a Abs. 2 Satz 2 EStG tritt nicht ein, wenn der Land- und Forstwirt für den verkürzten Vierjahreszeitraum den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder 3 EStG ermittelt hat.
4. Nach Ablauf des Vierjahreszeitraums ist der Gewinn wieder nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, wenn die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 EStG
  - a) erfüllt sind und der Land- und Forstwirt von der Möglichkeit der erneuten Ausübung des Wahlrechtes (§ 13a Abs. 2 EStG) keinen Gebrauch macht,
  - b) nicht mehr erfüllt sind, der Land- und Forstwirt aber noch nicht zur Buchführung aufgefordert oder darauf hingewiesen worden ist, dass der Gewinn nicht mehr nach Durchschnittssätzen zu ermitteln ist.

#### **Betriebsübernahme**

(5) Bei Übernahme eines Betriebs im Ganzen zur Bewirtschaftung als Eigentümer oder Nutzungsberechtigter geht die auf Grund eines Antrags nach § 13a Abs. 2 EStG begründete Verpflichtung zur Führung von Büchern und sonstigen Aufzeichnungen nicht auf den übernehmenden Land- und Forstwirt über.

#### **R 13a.2**

---

#### **Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen**

##### **Ermittlung des Grundbetrags (§ 13a Abs. 4 EStG)**

(1) <sup>1</sup>Bei der Ermittlung des Grundbetrags sind alle selbst bewirtschafteten Flächen landwirtschaftlicher Nutzung i. S. d. § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a BewG ohne Sonderkulturen (§ 52 BewG) zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Dazu gehören die in **R 13.2** Abs. 3 Satz 1 genannten Flächen sowie die auf die landwirtschaftliche Nutzung entfallenden Hof- und Gebäudflächen jedoch ohne den zur Wohnung gehörenden Grund und Boden; dies gilt auch, soweit die Flächen als Grundvermögen bewertet wurden.

<sup>3</sup> Maßgebend ist der Umfang der selbst bewirtschafteten Fläche zu Beginn des Wirtschaftsjahres. <sup>4</sup> Der Hektarwert ist nach den Vorschriften des **BewG** zu ermitteln. <sup>5</sup> Aus Vereinfachungsgründen kann als Hektarwert – auch in Fällen der Zupachtung von Einzelflächen – der im Einheitswert des Betriebs enthaltene oder der aus dem Ersatzwirtschaftswert abzuleitende Hektarwert für landwirtschaftliche Nutzungen ohne Sonderkulturen angesetzt werden. <sup>6</sup> Hierbei ist der festgestellte Einheitswert bzw. der im Rahmen der Grundsteuermessbetragsveranlagung ermittelte Ersatzwirtschaftswert heranzuziehen, der auf den letzten Zeitpunkt festgestellt bzw. ermittelt worden ist, der vor dem Beginn des Wirtschaftsjahres liegt oder mit dem Beginn des Wirtschaftsjahres zusammenfällt, für den der Gewinn zu ermitteln ist. <sup>7</sup> Fortschreibungen und Nachfeststellungen, die nach Bestandskraft des Steuerbescheides ergehen, bleiben unberücksichtigt. <sup>8</sup> Werden in den alten Ländern ausschließlich zugepachtete Flächen bewirtschaftet, ist der Hektarwert der größten Fläche maßgebend. <sup>9</sup> Werden im Beitrittsgebiet ausschließlich zugepachtete Flächen bewirtschaftet, gilt Satz 5 entsprechend.

#### **Zuschläge für Sondernutzungen (§ 13a Abs. 5 EStG)**

(2) <sup>1</sup> Jede in § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b bis d BewG genannte Nutzung ist als einzelne Sondernutzung anzusehen. <sup>2</sup> Bei der sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung gilt jede einzelne Nutzungsart als selbständige Sondernutzung. <sup>3</sup> Für die Frage, mit welchem Wert die selbst bewirtschafteten Sondernutzungen aus dem Einheitswert oder aus dem Ersatzwirtschaftswert abzuleiten sind, ist Absatz 1 entsprechend anzuwenden. <sup>4</sup> Für Sondernutzungen, deren Wert 500 DM nicht übersteigt, kommt ein Zuschlag nach § 13a Abs. 5 EStG nicht in Betracht. <sup>5</sup> Beträgt der Wert der Sondernutzung mehr als 2.000 DM und ist der Stpfl. nicht nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG auf den Wegfall der Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach § 13a EStG hingewiesen worden, ist auch für diese Sondernutzung nur ein Zuschlag von 512 Euro zu machen.

#### **Sondergewinne (§ 13a Abs. 6 EStG)**

(3) <sup>1</sup> § 13a Abs. 6 EStG enthält eine abschließende Aufzählung der zu berücksichtigenden Betriebsvorgänge. <sup>2</sup> In die Gewinnkorrektur aus forstwirtschaftlicher Nutzung sind alle Erträge einzubeziehen, die aus der Nutzung von Flächen der Forstwirtschaft erzielt werden. <sup>3</sup> Die Veräußerung oder Entnahme von Wirtschaftsgütern des übrigen Anlagevermögens umfasst auch immaterielle Wirtschaftsgüter, wie z. B. ein Milchlieferrecht im Zusammenhang mit einer >Betriebsumstellung. <sup>4</sup> Ein Zusammenhang zwischen der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes und einer Betriebsumstellung wird nicht dadurch gelöst, dass das Wirtschaftsgut in einem anderen Wirtschaftsjahr als dem der Betriebsumstellung veräußert wird, um etwa eine günstige Marktsituation auszunutzen. <sup>5</sup> Eine Nutzungsänderung des Wirtschaftsgutes steht einer Erfassung der Gewinnkorrektur nicht entgegen. <sup>6</sup> Als Dienstleistungen und vergleichbare Tätigkeiten, die dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden, sind die in **R 15.5** genannten Tätigkeiten innerhalb der dort genann-

ten Grenzen zu verstehen, wenn sie nicht für andere Betriebe der Land- und Forstwirtschaft erbracht werden. <sup>7</sup>Bei der Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens sind die vereinnahmten Miet- und Pachtzinsen nicht als Gewinnkorrektur nach § 13a Abs. 6 EStG zu erfassen, sondern nach § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 EStG, da es sich insofern nicht um Dienstleistungen und vergleichbare Tätigkeiten handelt, und zwar auch, soweit die Nutzungsüberlassung gegenüber anderen Betrieben der Land- und Forstwirtschaft erbracht wird. <sup>8</sup>Bei der Gewinnermittlung nach § 13a Abs. 6 Satz 3 EStG ist von den Einnahmen einschließlich der Umsatzsteuer auszugehen.

#### **Vereinnahmte Miet- und Pachtzinsen (§ 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 EStG)**

(4) <sup>1</sup>Als vereinnahmte Miet- und Pachtzinsen sind sämtliche Gegenleistungen für entgeltliche Nutzungsüberlassungen anzusehen. <sup>2</sup>Der Begriff umfasst die Entgelte für die Überlassung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens wie z. B. Grund und Boden, Gebäude, Mietwohnungen, bewegliche oder immaterielle Wirtschaftsgüter. <sup>3</sup>Auf die Bezeichnung des Vertrages über eine Nutzungsüberlassung kommt es nicht an. <sup>4</sup>Werden Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens im Zusammenhang mit Dienstleistungen und vergleichbaren Tätigkeiten überlassen und ist die Dienstleistung hierbei nur von untergeordneter Bedeutung, sind die Gewinne daraus als Miet- oder Pachteinnahmen nach § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 EStG und nicht als Sondergewinne nach § 13a Abs. 6 Nr. 3 EStG zu behandeln (>Absatz 3 Satz 7). <sup>5</sup>Prämien, die für die Stilllegung landwirtschaftlicher Nutzflächen auf Grund öffentlicher Förderungsprogramme gezahlt werden, sind nicht als Miet- und Pachtzinsen anzusehen und deshalb durch den Ansatz des Grundbetrages nach § 13a Abs. 4 EStG abgegolten.

#### **Vereinnahmte Kapitalerträge (§ 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 EStG)**

(5) *Bei Kapitalerträgen kommt ein Abzug von Betriebsausgaben vorbehaltlich des § 13a Abs. 3 Satz 2 EStG nicht in Betracht.*

#### **Verausgabte Pachtzinsen, Schuldzinsen und dauernde Lasten (§ 13a Abs. 3 Satz 2 EStG)**

(6) <sup>1</sup>Schuldzinsen und dauernde Lasten sind abzugsfähig, soweit sie Betriebsausgaben sind; § 4 Abs. 4a EStG ist nicht zu beachten. <sup>2</sup>Dies gilt auch für auf Sondernutzungen entfallende Beträge. <sup>3</sup>Schuldzinsen, die im Zusammenhang mit einer Wohnung i. S. d. § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG stehen, sind – solange die Nutzungswertbesteuerung fortbesteht – abzusetzen, obwohl der Nutzungswert der Wohnung mit dem Ansatz des Grundbetrags abgegolten ist. <sup>4</sup>Der Abzug von Pachtzinsen, Schuldzinsen und dauernden Lasten darf insgesamt nicht zu einem Verlust führen. <sup>5</sup>Diese Begrenzung des Abzugs bezieht sich auf den gesamten nach den Vorschriften des § 13a EStG zu ermittelnden Gewinn.

#### **Rumpfwirtschaftsjahr/Verlängertes Wirtschaftsjahr**

(7) <sup>1</sup>Ist der Gewinn nach § 13a EStG für ein Rumpfwirtschaftsjahr zu ermitteln, sind der Grundbetrag und die Zuschläge für Sondernutzungen nur anteilig anzusetzen. <sup>2</sup>Dies gilt entsprechend, wenn sich das bisherige Wirtschaftsjahr bei Umstellung des Wirtschaftsjahres nach § 8c Abs. 2 Satz 2 oder 3 EStDV verlängert.

#### Zu § 14 EStG

#### Wechsel im Besitz von Betrieben, Teilbetrieben und Betriebsteilen

**R 14.**

##### Veräußerungsgewinn

(1) <sup>1</sup>Entschädigungen, die bei der Veräußerung eines Betriebs oder Teilbetriebs im Veräußerungspreis enthalten sind, sind – vorbehaltlich des Absatzes 2 – bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns zugrunde zu legen. <sup>2</sup>Die vertragliche Bezeichnung der einzelnen Teile des Veräußerungspreises ist nicht immer für ihre steuerliche Behandlung entscheidend. <sup>3</sup>Eine Vergütung, die neben dem Kaufpreis für den Grund und Boden für einen optimalen Bodenzustand („Geil und Gare“) gezahlt wird, ist z. B. Teil der Vergütung für den Grund und Boden. <sup>4</sup>Auch Land- und Forstwirte, deren Gewinne nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) zu ermitteln sind, haben den bei der Veräußerung oder Aufgabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (Teilbetriebs) sich ergebenden Veräußerungsgewinn i. S. d. § 14 EStG zu versteuern. <sup>5</sup>Bei dem fiktiven Bestandsvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG), der für die Berechnung des Veräußerungsgewinns (§ 14 Satz 1 EStG) eines nicht-buchführenden Landwirts vorzunehmen ist, ist davon auszugehen, dass von Bewertungswahlrechten, z. B. für Vieh, geringwertige Anlagegüter und Feldinventar, kein Gebrauch gemacht wurde.

##### Feldinventar, stehende Ernte

(2) <sup>1</sup>Besondere Anlagen auf oder im Grund und Boden, die zum beweglichen Anlagevermögen oder zum Umlaufvermögen gehören, sind grundsätzlich als eigene Wirtschaftsgüter zu behandeln. <sup>2</sup>Das gilt auch für das Feldinventar und die stehende Ernte. <sup>3</sup>Bei landwirtschaftlichen Betrieben mit jährlicher Fruchtfolge kann jedoch von einer Aktivierung des Feldinventars und der stehenden Ernte aus Billigkeitsgründen abgesehen werden. <sup>4</sup>Ist der Landwirt nach einem Verzicht auf die Bewertung zu einer Aktivierung des Feldinventars und der stehenden Ernte übergegangen, ist er hieran auf Grund der >Bewertungsstetigkeit auch für die Zukunft gebunden. <sup>5</sup>Eine Entschädigung, die bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs oder eines Teilbetriebs für diese Wirtschaftsgüter gezahlt wird, ist in voller Höhe in den Veräußerungserlös einzubeziehen. <sup>6</sup>Beim Übernehmer gehört sie zu den abzugsfähigen Betriebsausgaben des laufenden Wirtschaftsjahres. <sup>7</sup>Der Pächter eines Betriebs mit jährlicher Fruchtfolge kann von der Vereinfachungsregelung, die Kosten der jährlichen eigenen Feldbestellung nicht zu aktivieren, nur dann Gebrauch machen, wenn er auch die vom Verpächter übernommenen Feldbestände nicht aktiviert. <sup>8</sup>Aktiviert er die Kosten des übernommenen Feldinventars,

dann muss er diese Aktivierung durch die Aktivierung der jährlich anfallenden Kosten für den Anbau der Feldbestände bis zum Pachtende fortführen und grundsätzlich in gleicher Höhe eine Rückgabeverpflichtung passivieren, wenn er die Verpflichtung übernommen hat, bei Pachtende Feldbestände von gleichem Realwert zurückzuerstatten.<sup>9</sup> Die Fortführung des Aktivpostens „Feldinventar“ gilt entsprechend auch für den Fall, dass ein Käufer oder Pächter eines Betriebs das Feldinventar gegen Zahlung einer Entschädigung übernimmt und von der Vereinfachungsregelung keinen Gebrauch macht.<sup>10</sup> Der Verpächter eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, der auf die Aktivierung des Feldinventars und der stehenden Ernte nach Satz 3 sowie der selbst geschaffenen Vorräte verzichtet hat, kann im Falle der >eisernen Verpachtung seines Betriebs von einer Aktivierung der auf Rückgabe dieser Wirtschaftsgüter gerichteten Sachwertforderung absehen.<sup>11</sup> Die Verpachtung führt insoweit zu keiner Gewinnrealisierung.

#### **Teilbetrieb**

(3) <sup>1</sup>Die Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen >Teilbetriebs liegt vor, wenn ein organisatorisch mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft veräußert wird.<sup>2</sup> Der veräußerte Teilbetrieb muss im Wesentlichen die Möglichkeit bieten, künftig als selbständiger Betrieb geführt werden zu können, auch wenn dies noch einzelne Ergänzungen oder Änderungen bedingen sollte.

#### **Veräußerung forstwirtschaftlicher Betriebe, Teilbetriebe oder einzelner forstwirtschaftlicher Grundstücksflächen**

(4) Hinsichtlich des Verkaufserlöses, der auf das stehende Holz entfällt, gilt das Folgende:

1. <sup>1</sup>Gewinne, die bei der Veräußerung oder Aufgabe eines forstwirtschaftlichen Betriebs oder Teilbetriebs für das stehende Holz erzielt werden, sind nach § 14 EStG zu versteuern.<sup>2</sup> Veräußerungsgewinn ist hierbei der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt, der nach § 4 Abs. 1 EStG für den Zeitpunkt der Veräußerung ermittelt wird.<sup>3</sup> Ist kein Bestandsvergleich für das stehende Holz vorgenommen worden und hat der Veräußerer den forstwirtschaftlichen Betrieb oder Teilbetrieb schon am 21.6.1948<sup>1)</sup> besessen, ist der Gewinn aus der Veräußerung des stehenden Holzes so zu ermitteln, dass dem auf das stehende Holz entfallenden Veräußerungspreis der Betrag gegenübergestellt wird, mit dem das stehende Holz in dem für den 21.6.1948<sup>2)</sup> maßgebenden Einheitswert des forstwirtschaftlichen Betriebs oder Teilbetriebs enthalten war.<sup>4</sup> Hat der Veräußerer den forstwirtschaftlichen Betrieb oder Teilbetrieb nach dem 20.6.1948<sup>1)</sup> erworben, sind bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns die steuerlich

---

<sup>1)</sup> Im Saarland: 20.11.1947.

<sup>2)</sup> Im Saarland: 19.11.1947.

noch nicht berücksichtigten Anschaffungs- oder Erstaufforstungskosten für das stehende Holz dem auf das stehende Holz entfallenden Veräußerungserlös gegenüberzustellen.<sup>5</sup> Bei Veräußerungen im Beitrittsgebiet ist der Buchwert zum 1.7.1990 in den Fällen, in denen kein Bestandsvergleich für das stehende Holz vorgenommen wurde, gem. § 52 Abs. 1 DMBilG unter Anwendung der Richtlinien für die Ermittlung und Prüfung des Verkehrswertes von Waldflächen und für Nebenentschädigungen (Waldwertermittlungs-Richtlinien 1991 – WaldR91 – BAnZ 100a vom 5.6.1991 zu ermitteln.<sup>6</sup> Die Steuer auf den Veräußerungsgewinn ist nach § 34 Abs. 1 oder auf Antrag nach § 34 Abs. 3 EStG zu berechnen (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG).

2. <sup>1</sup> Die auf das stehende Holz entfallenden Einnahmen aus der Veräußerung einzelner forstwirtschaftlicher Grundstücksflächen, die keinen forstwirtschaftlichen >Teilbetrieb bilden, gehören zu den laufenden Einnahmen des Wirtschaftsjahres.<sup>2</sup> Für die Ermittlung des Gewinns gelten die Grundsätze des § 4 Abs. 1 EStG.<sup>3</sup> Nummer 1 Satz 3 bis 5 ist entsprechend anzuwenden.<sup>4</sup> Bei den Gewinnen aus der Veräußerung kann es sich um außerordentliche Holznutzungen i. S. d. § 34b Abs. 1 Nr. 1 EStG (>**R 34b.1**) handeln, die nach § 34 Abs. 1 EStG tarifbegünstigt sind (§ 34 Abs. 2 Nr. 5 EStG).

#### Freibetrag

(5) Die Gewährung des Freibetrags nach § 14 Satz 2 i. V. m. § 16 Abs. 4 EStG ist ausgeschlossen, wenn dem Stpfl. für eine Veräußerung oder Aufgabe, die nach dem 31.12.1995 erfolgt ist, ein Freibetrag nach § 14 Satz 2, § 16 Abs. 4 oder § 18 Abs. 3 EStG bereits gewährt worden ist.

---

#### Zu § 14a EStG

#### Freibetrag für die Abfindung weichender Erben (§ 14a Abs. 4, 6 und 7 EStG)

<b>R 14a.</b>
---------------

#### Vorweggenommene Erbfolge

(1) <sup>1</sup> Eine Abfindung weichender Erben liegt auch dann vor, wenn in sachlichem Zusammenhang mit der Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs im Wege der vorweggenommenen Erbfolge be-

günstige Leistungen an den weichenden Erben erbracht werden.<sup>2</sup> Die Beteiligten müssen davon ausgehen, dass der Zuwendungsempfänger den Betrieb nicht übernehmen wird und sich die Zuwendung auf seine Abfindungsansprüche anrechnen lassen muss (>BFH vom 4.3.1993 – BStBl II S. 788); eine bloße Absichtsbekundung der Beteiligten reicht allerdings nicht aus, wenn die sonstigen Umstände (z. B. Berufsausbildung oder ausgeübter Beruf der künftigen Erben) gegen die Angaben der Beteiligten sprechen.<sup>3</sup> Wird der Abgefundene später Erbe oder Hofübernehmer oder bleibt der Betrieb nicht bestehen, ist der begünstigende Einkommensteuerbescheid gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern.<sup>4</sup> Der Betrieb bleibt nicht bestehen, wenn nicht der überwiegende Teil seiner nach Abfindung verbleibenden Nutzflächen auf den Hofübernehmer übertragen wird.<sup>5</sup> Nutzflächen sind sämtliche Flächen, die im Eigentum des Hofübergebers stehen und dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dienen, soweit sie nicht zum Abbau- und Geringstland oder zum Unland gehören.<sup>6</sup> Dazu rechnen auch verpachtete sowie brachliegende Flächen.<sup>7</sup> Ein bereits gewährter Freibetrag ist aus Billigkeitsgründen nicht rückgängig zu machen, wenn nachträglich eingetretene zwingende Umstände die vorgesehene Handhabung unmöglich gemacht haben, z. B. Tod oder schwere und bleibende Erkrankung des vorgesehenen Hofnachfolgers.

#### **Abfindung durch mehrere Personen bzw. bei mehreren Betrieben**

(2) <sup>1</sup> Finden mehrere Personen wegen desselben land- und forstwirtschaftlichen Betriebs weichende Erben ab, ist der Freibetrag bis zur Höhe von 61.800 Euro je weichender Erbe anteilig zu gewähren.<sup>2</sup> Es ergibt sich kein mehrfacher Anspruch auf die Gewährung eines Freibetrags nach § 14a Abs. 4 EStG, wenn ein Stpfl. Inhaber mehrerer land- und forstwirtschaftlicher Betriebe ist.<sup>3</sup> Im Übrigen kann der Freibetrag in Höhe von 61.800 Euro auch bei Ehegattenmitunternehmenschaften oder wenn der künftige Erblasser Inhaber mehrerer Betriebe ist, nur insgesamt einmal für jeden weichenden Erben gewährt werden.<sup>4</sup> Wird ein weichender Erbe in mehreren Schritten und/oder von mehreren Personen abgefunden, sind auf Grund von Abfindungen für ihn bereits gewährte Freibeträge anzurechnen.<sup>5</sup> Finden mehrere Stpfl. nacheinander, z. B. Hofübergeber und später auch der Hofübernehmer, einen weichenden Erben ab, kann zunächst der Stpfl., der als erster einen begünstigten Gewinn erzielt, den Freibetrag bis zur vollen Höhe in Anspruch nehmen.<sup>6</sup> Finden Mitunternehmer gleichzeitig denselben weichenden Erben ab und ist ihnen der Veräußerungs- oder Entnahmegewinn zuzurechnen, ist ihnen der Freibetrag im gleichen Verhältnis zuzurechnen wie der Veräußerungs- oder Entnahmegewinn.

#### **Freibeträge vor dem 1.1.1986**

(3) <sup>1</sup> Für die nach § 14a Abs. 7 EStG erforderliche Anrechnung von Freibeträgen, die auf Grund der vor dem 1.1.1986 geltenden Gesetzesfassungen gewährt wurden, sind diese auf die einzelnen weichenden Erben aufzuteilen, wenn die Gewährung des (Alt-) Freibetrags auf einer

Abfindung mehrerer weichender Erben beruhte. <sup>2</sup> Dabei ist das Verhältnis der dem weichenden Erben zugewendeten Abfindung zur Gesamtabfindung aus dem einheitlichen Abfindungsvorgang maßgebend.

#### **Veräußerung mehrerer Wirtschaftsgüter**

(4) Werden in einem Rechtsgeschäft mehrere Wirtschaftsgüter veräußert, z. B. ein bebautes Grundstück oder eine Forstfläche, ist nur der auf den Grund und Boden entfallende Gewinn begünstigt bzw. bei der Ermittlung der Einkommensgrenze nicht zu berücksichtigen.

---

### **Zu § 15 EStG**

#### **Selbständigkeit**

<b>R 15.1</b>
---------------

#### **Versicherungsvertreter**

(1) <sup>1</sup> Versicherungsvertreter, die Versicherungsverträge selbst vermitteln (sog. Spezialagenten), sind in vollem Umfang als selbständig anzusehen. <sup>2</sup> Das gilt auch dann, wenn sie neben Provisionsbezügen einmäßiges festes Gehalt bekommen. <sup>3</sup> Soweit ein Spezialagent nebenbei auch Verwaltungsaufgaben und die Einziehung von Prämien oder Beiträgen übernommen hat, sind die Einnahmen daraus als Entgelte für selbständige Nebentätigkeit zu behandeln. <sup>4</sup> Es ist dabei unerheblich, ob sich z. B. Inkassoprovisionen auf Versicherungen beziehen, die der Spezialagent selbst geworben hat, oder auf andere Versicherungen. <sup>5</sup> Versicherungsvertreter, die mit einem eigenen Büro für einen bestimmten Bezirk sowohl den Bestand zu verwalten als auch neue Geschäfte abzuschließen haben und im Wesentlichen auf Provisionsbasis arbeiten, sind in der Regel Gewerbetreibende.

#### **Hausgewerbetreibende und Heimarbeiter**

(2) <sup>1</sup> Hausgewerbetreibende sind im Gegensatz zu Heimarbeitern, deren Tätigkeit als nichtselbständige Arbeit anzusehen ist, selbständige Gewerbetreibende. <sup>2</sup> Die Begriffe des >Hausgewerbetreibenden und des >Heimarbeiters sind im HAG bestimmt. <sup>3</sup> Wie bei Heimarbeitern ist die Tätigkeit der nach § 1 Abs. 2 Buchstabe a HAG gleichgestellten Personen, „die in der Regel allein oder mit ihren Familienangehörigen in eigener Wohnung oder selbstgewählter Betriebsstätte eine sich in regelmäßigen Arbeitsvorgängen wiederholende Arbeit im Auftrag eines anderen gegen Entgelt ausüben, ohne dass ihre Tätigkeit als gewerblich anzusehen oder dass der Auftraggeber ein Gewerbetreibender oder Zwischenmeister ist“, als nichtselbständige Arbeit anzusehen. <sup>4</sup> Dagegen sind die nach § 1 Abs. 2 Buchstaben b bis d HAG gleichgestellten Personen wie Hausgewerbetreibende selbständige Gewerbetreibende. <sup>5</sup> Über die Gleichstellung mit Hausgewerbetreibenden entscheiden nach dem HAG die von den zuständigen Arbeitsbehörden errichteten Heimarbeitsausschüsse. <sup>6</sup> Für die Unterscheidung von Hausgewerbetreibenden und Heimarbeitern ist von dem Gesamtbild des einzelnen Falles auszugehen.

<sup>7</sup>Heimarbeiter ist nicht, wer fremde Hilfskräfte beschäftigt oder die Gefahr des Unternehmens, insbesondere auch wegen wertvoller Betriebsmittel, trägt. <sup>8</sup>Auch eine größere Anzahl von Auftraggebern und ein größeres Betriebsvermögen können die Eigenschaft als Hausgewerbetreibender begründen. <sup>9</sup>Die Tatsache der Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen durch den Auftraggeber ist für die Frage, ob ein Gewerbebetrieb vorliegt, ohne Bedeutung.

#### Sozialversicherungspflicht

(3) Arbeitnehmerähnliche Selbständige i. S. d. § 2 **Satz 1** Nr. 9 SGB VI sind steuerlich regelmäßig selbständig tätig.

**R 15.2**

---

#### Nachhaltigkeit

– unbesetzt –

**R 15.3**

---

#### Gewinnerzielungsabsicht

– unbesetzt –

**R 15.4**

---

#### Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

– unbesetzt –

**R 15.5**

---

#### Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der Land- und Forstwirtschaft

##### Allgemeine Grundsätze

(1) <sup>1</sup>Land- und Forstwirtschaft ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie die Verwertung der dadurch selbstgewonnenen Erzeugnisse. <sup>2</sup>Als Boden i. S. d. Satzes 1 gelten auch Substrate und Wasser. <sup>3</sup>Ob eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, ist jeweils nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu entscheiden. <sup>4</sup>Liegt eine teils gewerbliche und teils land- und forstwirtschaftliche Betätigung vor, sind beide Betriebe selbst dann getrennt zu beurteilen, wenn eine zufällige, vorübergehende wirtschaftliche Verbindung zwischen ihnen besteht, die ohne Nachteil für diese Betriebe gelöst werden kann. <sup>5</sup>Nur eine über dieses Maß hinausgehende wirtschaftliche Beziehung zwischen beiden Betrieben, d. h. eine planmäßig im Interesse des Hauptbetriebs gewollte Verbindung, kann eine einheitliche Beurteilung verschiedenartiger Betätigungen rechtfertigen. <sup>6</sup>Sie führt zur Annahme eines einheitlichen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, wenn die Land- und Forstwirtschaft dem Unternehmen das Gepräge verleiht, und zur Annahme eines einheitlichen Gewerbebetriebs,

wenn das Gewerbe im Vordergrund steht und die land- und forstwirtschaftliche Betätigung nur die untergeordnete Bedeutung einer Hilfstätigkeit hat.<sup>7</sup> Bei in Mitunternehmerschaft (>**R 15.8**) geführten Betrieben ist § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG anzuwenden; Tätigkeiten, die die Voraussetzungen der folgenden Vereinfachungsregelungen erfüllen, gelten dabei als land- und forstwirtschaftlich.<sup>8</sup> Bei der Ermittlung der in den folgenden Absätzen aufgeführten Umsatzgrenzen ist von den Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) auszugehen.<sup>9</sup> Soweit es auf den Gesamtumsatz ankommt, ist hierunter die Summe der Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) zu verstehen.

### Strukturwandel

(2)<sup>1</sup> Bei einem Strukturwandel vom land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zum Gewerbebetrieb beginnt der Gewerbebetrieb in dem Zeitpunkt, in dem die Tätigkeit des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs dauerhaft umstrukturiert wird.<sup>2</sup> Hiervon ist z. B. auszugehen, wenn dem bisherigen Charakter des Betriebs nicht mehr entsprechende Investitionen vorgenommen, vertragliche Verpflichtungen eingegangen oder Wirtschaftsgüter angeschafft werden, die jeweils dauerhaft dazu führen, dass die in den folgenden Absätzen genannten Grenzen erheblich überschritten werden.<sup>3</sup> In allen übrigen Fällen liegt nach Ablauf eines Zeitraums von drei Jahren ein Gewerbebetrieb vor.<sup>4</sup> Der Dreijahreszeitraum ist objektbezogen und beginnt beim Wechsel des Betriebsinhabers nicht neu.<sup>5</sup> Die vorstehenden Grundsätze gelten für den Strukturwandel vom Gewerbebetrieb zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb entsprechend.

### Nebenbetrieb

(3)<sup>1</sup> Ein Nebenbetrieb der Land- und Forstwirtschaft liegt vor, wenn

1. überwiegend im eigenen Hauptbetrieb erzeugte Rohstoffe be- oder verarbeitet werden und die dabei gewonnenen Erzeugnisse überwiegend für den Verkauf bestimmt sind

oder

2. ein Land- und Forstwirt Umsätze aus der Übernahme von Rohstoffen (z. B. organische Abfälle) erzielt, diese be- oder verarbeitet und die dabei gewonnenen Erzeugnisse nahezu ausschließlich im eigenen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft verwendet

und

die Erzeugnisse im Rahmen einer ersten Stufe der Be- oder Verarbeitung, die noch dem land- und forstwirtschaftlichen Bereich zuzuordnen ist, hergestellt werden.<sup>2</sup> Die Regelung gilt aus Vereinfachungsgründen auch für Produkte der zweiten (gewerblichen) Verarbeitungsstufe, wenn diese zur Angebotsabrundung im Rahmen der Direktvermarktung eigener land- und forstwirtschaftlicher Produkte abgegeben werden und der Umsatz daraus nicht mehr als 10.300 Euro im Wirtschaftsjahr beträgt.<sup>3</sup> **Ein Nebenbetrieb kann auch vorliegen, wenn er ausschließlich von Land- und Forstwirten gemeinschaftlich betrieben wird und nur in deren**

**Hauptbetrieben erzeugte Rohstoffe be- oder verarbeitet werden, oder nur Erzeugnisse gewonnen werden, die ausschließlich in diesen Betrieben verwendet werden.** <sup>4</sup>Nebenbetriebe sind auch Substanzbetriebe (Abbauland i. S. d. § 43 BewG), z. B. Sandgruben, Kiesgruben, Torfstiche, wenn die gewonnene Substanz überwiegend im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird. <sup>5</sup>Der Absatz von Eigenerzeugnissen über einen eigenständigen Einzel- oder Großhandelsbetrieb (Absatz 6), die Ausführung von Dienstleistungen (Absätze 7, 9 und 10) und die Ausführung von besonderen Leistungen (Abs. 8) sind kein Nebenbetrieb.

#### **Unmittelbare Verwertung organischer Abfälle**

(4) <sup>1</sup> Sofern die Entsorgung organischer Abfälle (z. B. Klärschlamm) im selbst bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nicht im Rahmen eines Nebenbetriebs i. S. d. Absatzes 3 geschieht, ist sie nur dann der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen, wenn dabei die in Absatz 1 Satz 1 genannten Voraussetzungen im Vordergrund stehen. <sup>2</sup> Das Einsammeln, Abfahren und Sortieren organischer Abfälle, das mit der Ausbringung auf Flächen oder der Verfütterung an Tierbestände des selbst bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs in unmittelbarem sachlichem Zusammenhang steht, ist land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit. <sup>3</sup> Andernfalls gelten Absätze 9 und 10.

#### **Zukauf fremder Erzeugnisse**

(5) <sup>1</sup> Fremde Erzeugnisse sind nicht solche Erzeugnisse, die im Rahmen des Erzeugungsprozesses im eigenen Betrieb verwendet werden (z. B. Saatgut, Jungpflanzen oder Jungtiere). <sup>2</sup> Als fremde Erzeugnisse gelten solche für die Weiterveräußerung zugekauften betriebstypischen Erzeugnisse, die nicht im eigenen Betrieb im Wege des Erzeugungsprozesses bearbeitet werden, und die nach der Verkehrsauffassung noch als land- und forstwirtschaftliche Produkte zu qualifizieren sind. <sup>3</sup> Dazu gehören auch Handelswaren zur Vervollständigung einer für die Art des Erzeugungsbetriebs üblichen Produktpalette, wie z. B. Töpfe und Erden in einer Gärtnerei, sofern der Einkaufswert dieser Handelswaren 10 % des Gesamtumsatzes nicht übersteigt. <sup>4</sup> Beträgt der Zukauf fremder Erzeugnisse im Sinne der Sätze 2 und 3, aus Vereinfachungsgründen gemessen an deren Einkaufswert, insgesamt bis zu 30 % des Umsatzes, ist grundsätzlich ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft anzuerkennen. <sup>5</sup> Die vorstehende Vereinfachungsregelung findet nur Anwendung, wenn der Umsatzanteil, der auf die Veräußerung der Fremderzeugnisse entfällt, nicht erkennbar überwiegt.

#### **Handelsgeschäft**

(6) <sup>1</sup> Werden selbstgewonnene land- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse – ohne Be- und Verarbeitung in einem Nebenbetrieb – über ein eigenständiges Handelsgeschäft, z. B. Einzelhandelsbetrieb, Ladengeschäft, Großhandelsbetrieb, abgesetzt, ist zu prüfen, ob Erzeugerbetrieb

und Handelsgeschäft einen einheitlichen Betrieb oder zwei selbständige Betriebe darstellen. <sup>2</sup> Erzeugerbetrieb und Handelsgeschäft bilden einen einheitlichen Betrieb, wenn

1. die eigenen Erzeugnisse des Betriebs zu mehr als 40 % über das Handelsgeschäft abgesetzt werden

oder

2. die eigenen Erzeugnisse des Betriebs zwar nicht zu mehr als 40 % über das Handelsgeschäft abgesetzt werden, der Wert des Zukaufs fremder Erzeugnisse aber 30 % des Umsatzes des Handelsgeschäfts nicht übersteigt.

<sup>3</sup> Für die Zuordnung zur Land- und Forstwirtschaft oder zum Gewerbe gelten die Grenzen des Absatzes 5. <sup>4</sup> Ein Handelsgeschäft ist selbständiger Gewerbebetrieb, wenn

1. die eigenen Erzeugnisse des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft zu nicht mehr als 40 % über das Handelsgeschäft abgesetzt werden, der Wert des Zukaufs fremder Erzeugnisse aber 30 % des Umsatzes des Handelsgeschäftes übersteigt

oder

2. die eigenen Erzeugnisse des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft zu mehr als 40 % über das Handelsgeschäft abgesetzt werden, diese jedoch im Verhältnis zur gesamten Absatzmenge des Handelsgeschäftes nur von untergeordneter Bedeutung sind; in diesem Fall ist für die Annahme von zwei selbständigen Betrieben ferner Voraussetzung, dass die Betriebsführung des Erzeugerbetriebs von dem Handelsgeschäft unabhängig ist und beide Betriebe auch nach der Verkehrsauffassung als zwei selbständige Betriebe nach außen auftreten.

<sup>5</sup> Bei Abgabe eigener Erzeugnisse des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft an das Handelsgeschäft sind diese mit dem Abgabepreis des Erzeugerbetriebs an Wiederverkäufer anzusetzen.

#### **Absatz eigener Erzeugnisse i. V. m. Dienstleistungen**

(7) <sup>1</sup> Bei Dienstleistungen (z. B. Grabpflege, Gartengestaltung) im Zusammenhang mit dem Absatz eigener land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse handelt es sich grundsätzlich um eine gewerbliche Tätigkeit.

<sup>2</sup> Soweit im Zusammenhang mit diesen Dienstleistungen die Umsätze aus selbstgewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen überwiegen und der Umsatz aus diesen Dienstleistungen 50 % des Gesamtumsatzes des Betriebs nicht übersteigt, können diese Dienstleistungen aus Vereinfachungsgründen der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden. <sup>3</sup> Liegt eine gewerbliche Tätigkeit vor, ist zu prüfen, ob Erzeugerbetrieb und Dienstleistungsbetrieb einen einheitlichen Betrieb oder zwei selbständige Betriebe darstellen. <sup>4</sup> Von einem einheitlichen Gewerbebetrieb ist auszugehen, wenn der Umsatz aus Dienstleistungen mehr als 50 % des Gesamtumsatzes beträgt.

#### **Absatz selbsterzeugter Getränke i. V. m. besonderen Leistungen**

(8) <sup>1</sup>Der Ausschank von selbsterzeugten Getränken, z. B. Wein, stellt keine Dienstleistung i. S. d. Absatzes 7 Satz 1, sondern lediglich eine Form der Vermarktung dar. <sup>2</sup>Werden daneben jedoch Speisen und zugekaufte Getränke verabreicht, z. B. in einer Besen- oder Straußwirtschaft, liegt insoweit eine besondere Leistung und damit grundsätzlich eine gewerbliche Tätigkeit vor. <sup>3</sup>Übersteigt der Umsatz aus diesen Leistungen jedoch nicht 50 % des Umsatzes der Besen- oder Straußwirtschaft und nicht 51.500 Euro im Wirtschaftsjahr, sind die besonderen Leistungen aus Vereinfachungsgründen der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen. <sup>4</sup>Absatz 7 Sätze 3 und 4 gilt entsprechend.

#### Verwendung von Wirtschaftsgütern außerhalb des Betriebs

(9) <sup>1</sup>Wenn ein Land- und Forstwirt Wirtschaftsgüter außerbetrieblich verwendet, die er eigens zu diesem Zweck angeschafft hat, liegt ohne weiteres von Anfang an ein Gewerbebetrieb vor. <sup>2</sup>Verwendet ein Land- und Forstwirt Wirtschaftsgüter auch außerhalb seines Betriebs, indem er sie Dritten entgeltlich überlässt oder mit ihnen für Dritte Dienstleistungen verrichtet, stellt diese Betätigung entweder eine land- und forstwirtschaftliche oder eine gewerbliche Tätigkeit dar. <sup>3</sup>**Eine gewerbliche Tätigkeit wird typisierend unterstellt**, wenn die Wirtschaftsgüter neben der eigenbetrieblichen Nutzung für andere Betriebe der Land- und Forstwirtschaft verwendet werden und die Umsätze daraus mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes **oder** mehr **als** 51.500 Euro im Wirtschaftsjahr betragen. <sup>4</sup>**Dies** gilt bei Nutzungsüberlassungen oder Dienstleistungen, die nicht für andere Betriebe der Land- und Forstwirtschaft erbracht werden, **wenn** die Umsätze daraus insgesamt mehr als 10.300 Euro im Wirtschaftsjahr betragen. <sup>5</sup>Als andere Betriebe der Land- und Forstwirtschaft i. S. d. Satzes 3 gelten auch Körperschaften, Vermögensmassen und Personenvereinigungen sowie deren Teilbetriebe, sofern sich deren Betätigung auf die Land- und Forstwirtschaft beschränkt.

#### Land- und forstwirtschaftliche Dienstleistungen

(10) <sup>1</sup>Sofern ein Land- und Forstwirt Dienstleistungen ohne Verwendung von Wirtschaftsgütern seines Betriebs verrichtet, stellt diese Betätigung entweder eine land- und forstwirtschaftliche oder eine gewerbliche Tätigkeit dar. <sup>2</sup>**Eine gewerbliche Tätigkeit ist nicht typisierend zu unterstellen**, wenn

1. die Dienstleistungen für andere Betriebe der Land- und Forstwirtschaft erbracht werden und
2. es sich um typisch land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten handelt, und
3. die Umsätze daraus nicht mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes und nicht mehr als 51.500 Euro im Wirtschaftsjahr betragen.

<sup>3</sup>Diese Regelung gilt auch für typisch land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten, die nicht für andere Betriebe der Land- und Forstwirtschaft erbracht werden, wenn die Umsätze nach Satz 2 Nummer 3 insgesamt nicht mehr als 10.300 Euro im Wirtschaftsjahr betragen. <sup>4</sup>Absatz 9 Satz 5 gilt entsprechend. <sup>5</sup>**Die Sätze 2 und 3 kommen nicht zur Anwendung**,

soweit die Betragsgrenzen der Sätze 3 und 4 des Absatzes 9 bereits ausgeschöpft wurden.

### Energieerzeugung

(11) <sup>1</sup>Bei der Erzeugung von Energie, z. B. durch Wind-, Solar- oder Wasserkraft, handelt es sich nicht um die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens i. S. d. Absatzes 1 Satz 1. <sup>2</sup>Ein Nebenbetrieb der Land- und Forstwirtschaft ist nicht anzunehmen, weil keine Be- und Verarbeitung von Rohstoffen und damit auch nicht eine nahezu ausschließliche Verwendung der dabei gewonnenen Erzeugnisse im eigenen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft erfolgt. <sup>3</sup>Sind Energieerzeugungsanlagen an ein Versorgungsnetz angeschlossen, sind sie einem gewerblichen Betrieb zuzuordnen, wenn die Erzeugung für den eigenen Betrieb nicht überwiegt. <sup>4</sup>Die Erzeugung von Strom aus Biogas ist keine Energieerzeugung i. S. d. Satzes 1; sie kann unter den Voraussetzungen des Absatzes 3 einen Nebenbetrieb darstellen.

### Beherbergung von Fremden

(12) <sup>1</sup>Die Abgrenzung des Gewerbebetriebs gegenüber der Land- und Forstwirtschaft richtet sich bei der Beherbergung von Fremden nach den Grundsätzen von **R 15.7**. <sup>2</sup>Aus Vereinfachungsgründen ist keine gewerbliche Tätigkeit anzunehmen, wenn weniger als vier Zimmer und weniger als sechs Betten zur Beherbergung von Fremden bereitgehalten werden und keine Hauptmahlzeit gewährt wird.

---

#### Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der selbständigen Arbeit

<b>R 15.6</b>
---------------

– unbesetzt –

---

#### Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der Vermögensverwaltung

<b>R 15.7</b>
---------------

### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Die bloße Verwaltung eigenen Vermögens ist regelmäßig keine gewerbliche Tätigkeit. <sup>2</sup>Vermögensverwaltung liegt vor, wenn sich die Betätigung noch als Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten darstellt und die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung nicht entscheidend in den Vordergrund tritt. <sup>3</sup>Ein Gewerbebetrieb liegt dagegen vor, wenn

eine selbständige nachhaltige Betätigung mit Gewinnabsicht unternommen wird, sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht.<sup>4</sup> Die Verpachtung eines Gewerbebetriebs ist grundsätzlich nicht als Gewerbebetrieb anzusehen >aber **R 16** Abs. 5.

#### **Vermietung und Verpachtung von Grundvermögen**

(2) <sup>1</sup>Ein Gewerbebetrieb ist in der Regel gegeben bei der Vermietung von Ausstellungsräumen, Messeständen und bei der ständig wechselnden kurzfristigen Vermietung von Sälen, z. B. für Konzerte. <sup>2</sup>Die Beherbergung in Gaststätten ist stets ein Gewerbebetrieb.

#### **Vermietung beweglicher Gegenstände**

(3) <sup>1</sup>Die Vermietung beweglicher Gegenstände (z. B. PKW, Wohnmobile, Boote) führt grundsätzlich zu sonstigen Einkünften i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG, bei in ein öffentliches Register eingetragenen beweglichen Sachen (Schiffe, Flugzeuge) zu Einkünften i. S. d. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG oder bei Sachinbegriffen zu Einkünften i. S. d. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. <sup>2</sup>Eine gewerbliche Tätigkeit liegt vor, wenn im Zusammenhang mit der Vermietung ins Gewicht fallende Sonderleistungen erbracht werden oder der Umfang der Tätigkeit eine unternehmerische Organisation erfordert.

#### **Betriebsaufspaltung – Allgemeines**

(4) – unbesetzt –

#### **Betriebsaufspaltung – Sachliche Verflechtung**

(5) – unbesetzt –

#### **Betriebsaufspaltung – Personelle Verflechtung**

(6) – unbesetzt –

#### **Betriebsaufspaltung – Zusammenrechnung von Ehegattenanteilen**

(7) – unbesetzt –

#### **Betriebsaufspaltung – Zusammenrechnung der Anteile von Eltern und Kindern**

I (8) <sup>1</sup>Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn einem Elternteil oder beiden Elternteilen und einem minderjährigen Kind an beiden Unternehmen jeweils zusammen die Mehrheit der Stimmrechte zuzurechnen sind. <sup>2</sup>Ist beiden Elternteilen an einem Unternehmen zusammen die Mehrheit der Stimmrechte zuzurechnen und halten sie nur zusammen mit dem minderjährigen Kind an anderen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte, liegt, wenn das Vermögensorgerecht beiden Elternteilen zusteht, grundsätzlich ebenfalls eine personelle Verflechtung vor. <sup>3</sup>Hält nur ein Elternteil an dem einen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte und hält er zusammen mit dem minderjährigen Kind die Mehrheit der Stimm-

rechte an dem anderen Unternehmen, liegt grundsätzlich keine personelle Verflechtung vor; auch in diesem Fall kann aber eine personelle Verflechtung anzunehmen sein, wenn das Vermögenssorgerecht allein beim beteiligten Elternteil liegt oder wenn das Vermögenssorgerecht bei beiden Elternteilen liegt und zusätzlich zur ehelichen Lebensgemeinschaft gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen der Ehegatten vorliegen. <sup>4</sup>Ist nur einem Elternteil an dem einen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte zuzurechnen und halten an dem anderen Unternehmen beide Elternteile zusammen mit dem minderjährigen Kind die Mehrheit der Stimmrechte, liegt grundsätzlich keine personelle Verflechtung vor, es sei denn, die Elternanteile können zusammengerechnet werden und das Vermögenssorgerecht steht beiden Elternteilen zu.

#### Wertpapiergeschäfte

(9) – unbesetzt –

---

### Mitunternehmerschaft

R 15.8
--------

#### Allgemeines

(1) – unbesetzt –

#### Mehrstöckige Personengesellschaft

(2) <sup>1</sup>§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist auch bei mehrstöckigen Personengesellschaften anzuwenden, wenn eine ununterbrochene Mitunternehmerkette besteht. <sup>2</sup>Vergütungen der Untergesellschaft an einen Gesellschafter der Obergesellschaft für Tätigkeiten im Dienste der Untergesellschaft mindern daher den steuerlichen Gewinn der Untergesellschaft nicht; überlässt ein Gesellschafter der Obergesellschaft der Untergesellschaft z. B. ein Grundstück für deren betriebliche Zwecke, ist das Grundstück notwendiges Sonderbetriebsvermögen der Untergesellschaft.

#### Gewinnverteilung

(3) – unbesetzt –

#### Einkommensteuerliche Behandlung des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien

(4) – unbesetzt –

#### Umfassend gewerbliche Personengesellschaft

(5) <sup>1</sup>Personengesellschaften i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG sind außer der OHG und der KG diejenigen sonstigen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind. <sup>2</sup>Auch die Partenreederei und die Unterbeteiligungsgesellschaft sind Personengesellschaften i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. <sup>3</sup>Die eheliche Gütergemeinschaft ist nicht umfassend gewerblich tätig i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. <sup>4</sup>Eine land- und forstwirtschaftlich, freibe-

ruflich oder vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft, zu deren Gesamthandsvermögen eine >Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft gehört, bezieht in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte.

#### **Gewerblich geprägte Personengesellschaft**

(6) <sup>1</sup>Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft liegt nicht vor, wenn ein nicht persönlich haftender Gesellschafter zur Geschäftsführung befugt ist. <sup>2</sup>Dies gilt unabhängig davon, ob der zur Geschäftsführung befugte Gesellschafter eine natürliche Person oder eine Kapitalgesellschaft ist. <sup>3</sup>Eine gewerbliche Prägung ist selbst dann nicht gegeben, wenn der beschränkt haftende Gesellschafter neben dem persönlich haftenden Gesellschafter zur Geschäftsführung befugt ist. <sup>4</sup>Bei der Frage, ob eine gewerblich geprägte Personengesellschaft Einkünfteerzielungsabsicht hat, sind nach den Regeln zur Ermittlung gewerblicher Gewinne Veräußerungsgewinne in die Prognose über den Totalgewinn einzubeziehen.

**R 15.9**

---

### **Steuerliche Anerkennung von Familiengesellschaften**

#### **Grundsätze**

(1) – unbesetzt –

#### **Schenkweise begründete Beteiligungen von Kindern**

(2) <sup>1</sup>Behält ein Elternteil sich bei der unentgeltlichen Einräumung einer >Unterbeteiligung an einem Anteil an einer Personengesellschaft das Recht vor, jederzeit eine unentgeltliche Rückübertragung der Anteile von dem Kind zu verlangen, wird keine Einkunftsquelle auf das Kind übertragen. <sup>2</sup>Gleiches gilt bei schenkweiser Übertragung eines Gesellschaftersanteiles mit Rückübertragungsverpflichtung.

#### **Gewinnverteilung bei Familiengesellschaften**

(3) <sup>1</sup>Unabhängig von der Anerkennung der Familiengesellschaft als solcher ist zu prüfen, ob auch die von der Gesellschaft vorgenommene Gewinnverteilung steuerlich zu übernehmen ist. <sup>2</sup>Steht die Gewinnverteilung in offensichtlichem Missverhältnis zu den Leistungen der Gesellschafter, kann ein Missbrauch i. S. d. § 42 AO vorliegen.

#### **Typisch stille Gesellschaft**

(4) – unbesetzt –

#### **Gewinnbeteiligung bei typisch stiller Beteiligung**

(5) – unbesetzt –

|

---

**Verlustabzugsbeschränkungen nach § 15 Abs. 4 EStG**

R 15.10
---------

Betreibt ein Stpfl. gewerbliche Tierzucht oder Tierhaltung in mehreren selbständigen Betrieben, kann der in einem Betrieb erzielte Gewinn aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung mit dem in einem anderen Betrieb des Stpfl. erzielten Verlust aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung bis zum Betrag von 0 Euro verrechnet werden.

---

**Zu § 15a EStG**


---

**Verluste bei beschränkter Haftung**

R 15a.
--------

**Zusammentreffen von Einlage- und Haftungsminderung**

**(1) Treffen Einlage- und Haftungsminderung in einem Wirtschaftsjahr zusammen, ist die Einlageminderung vor der Haftungsminderung im Rahmen des § 15a Abs. 3 EStG zu berücksichtigen.**

**Sonderbetriebsvermögen**

(2) <sup>1</sup>Verluste, die der Gesellschafter im Bereich seines Sonderbetriebsvermögens erleidet, sind grundsätzlich unbeschränkt ausgleichs- und abzugsfähig. <sup>2</sup>Sie sind ausnahmsweise nicht unbeschränkt ausgleichs- und abzugsfähig, wenn sich das Sonderbetriebsvermögen im Gesamthandseigentum einer Gesellschaft, z. B. einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, befindet, bei der für die Verluste der Gesellschafter ihrerseits § 15a EStG gilt.

**Außenhaftung des Kommanditisten nach § 15a Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG**

(3) <sup>1</sup>Der erweiterte Verlustausgleich oder -abzug im Jahr der Entstehung des Verlustes bei der KG setzt u. a. voraus, dass derjenige, dem der Anteil zuzurechnen ist und der deshalb den Verlustanteil bei seiner persönlichen Steuerveranlagung ausgleichen oder abziehen will, am Bilanzstichtag namentlich im Handelsregister eingetragen ist. <sup>2</sup>Die Anmeldung zur Eintragung im Handelsregister reicht nicht aus. <sup>3</sup>Dies gilt auch, wenn die Eintragung z. B. wegen Überlastung des Handelsregistergerichts oder wegen firmenrechtlicher Bedenken des Gerichts noch nicht vollzogen ist. <sup>4</sup>Bei Treuhandverhältnissen i. S. d. § 39 AO und bei Unterbeteiligungen, die ein beschränkt haftender Unternehmer einem Dritten an seinem Gesellschaftsanteil einräumt, reicht für den erweiterten Verlustausgleich oder -abzug die Eintragung des Treuhänders oder des Hauptbeteiligten im Handelsregister nicht aus. <sup>5</sup>Der erweiterte Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG kommt nicht in Betracht, wenn sich die Haftung des Kommanditisten aus § 176 HGB ergibt. <sup>6</sup>Nach der Konzeption des § 15a EStG kann der Kommanditist Verluste insgesamt maximal bis zur Höhe seiner Einlage zuzüglich einer etwaigen über-

schießenden Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 HGB steuerlich geltend machen.<sup>7</sup> Daher darf auch bei einer über mehrere Bilanzstichtage bestehenden Haftung das Verlustausgleichsvolumen nach § 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG insgesamt nur einmal in Anspruch genommen werden.<sup>8</sup> Die spätere haftungsbeendende Einlageleistung schafft **auch nach Ablauf des Elf-Jahreszeitraums nach § 15a Abs. 3 EStG** kein zusätzliches Verlustausgleichspotential.<sup>9</sup> Das Verlustausgleichspotential nach § 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG darf auch dann nur einmal in Anspruch genommen werden, wenn die Außenhaftung des Kommanditisten auf Grund von Entnahmen nach § 172 Abs. 4 Satz 2 HGB wieder auflebt.

#### **Verrechenbare Verluste im Veräußerungs- bzw. Liquidationsfall**

(4)<sup>1</sup> Bezugsgröße der Steuerbefreiung des § 16 Abs. 4 EStG ist der Veräußerungsgewinn nach der Minderung um die verrechenbaren Verluste.<sup>2</sup> Soweit ein Kommanditist sein negatives Kapitalkonto durch nachträgliche Einlagen wieder ausgleicht, trägt er die für ihn gem. § 15a Abs. 4 EStG festgestellten verrechenbaren Verluste spätestens bei der Liquidation der Gesellschaft bzw. der gänzlichen Veräußerung des Mitunternehmeranteiles auch wirtschaftlich.<sup>3</sup> Deshalb können verrechenbare Verluste, die nach Abzug von einem etwaigen Veräußerungsgewinn verbleiben, im Zeitpunkt der gänzlichen Veräußerung des Mitunternehmeranteiles bzw. der Betriebsaufgabe bis zur Höhe der nachträglichen Einlagen als ausgleichs- oder abzugsfähige Verluste behandelt werden.

#### **Ausländische Verluste**

(5)<sup>1</sup> Auf den Anteil am Verlust aus ausländischen Betriebsstätten ist auf Ebene der Gesellschaft § 15a EStG anzuwenden.<sup>2</sup> Ergibt sich nach Anwendung des § 15a EStG ein ausgleichsfähiger Verlust, ist des Weiteren – getrennt nach Staaten – festzustellen, ob und ggf. inwieweit es sich um einen Verlust aus einer aktiven Tätigkeit i. S. d. § 2a Abs. 2 EStG handelt oder um einen Verlust, der den Verlustausgleichsbeschränkungen des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG unterliegt (Verlust aus passiver Tätigkeit).<sup>3</sup> Soweit ein Verlust aus passiver Tätigkeit vorliegt, ist auf Ebene des Gesellschafters zu prüfen, ob ein Ausgleich mit positiven Einkünften derselben Art aus demselben Staat in Betracht kommt.<sup>4</sup> Die vorstehenden Grundsätze gelten auch für ausländische Personengesellschaften unter den Voraussetzungen des § 15a Abs. 5 Nr. 3 EStG.

#### **Verlustzurechnung nach § 52 Abs. 3 Satz 4 EStG beim Ausscheiden von Kommanditisten**

(6)<sup>1</sup> In Höhe der nach § 52 Abs. 3 EStG als Gewinn zuzurechnenden Beträge sind bei den anderen Mitunternehmern unter Berücksichtigung der für die Zurechnung von Verlusten geltenden Grundsätze nach Maßgabe des Einzelfalles Verlustanteile anzusetzen (§ 52 Abs. 3 Satz 4 EStG).<sup>2</sup> Das bedeutet, dass im Falle der Auflösung der Gesellschaft diese Verlustanteile ausschließlich bei den unbeschränkt haftenden Mitun-

ternehmern anzusetzen sind. <sup>3</sup>In den Fällen des Ausscheidens von Mitgesellschaftern ohne Auflösung der Gesellschaft sind bei den Mitunternehmern, auf die der Anteil des Ausscheidenden übergeht, in Höhe der in dem Anteil enthaltenen und auf sie übergehenden stillen Reserven Anschaffungskosten zu aktivieren. <sup>4</sup>In Höhe des Teilbetrags des negativen Kapitalkontos, der die stillen Reserven einschließlich des Firmenwerts übersteigt, sind bei den Mitunternehmern, auf die der Anteil übergeht, Verlustanteile anzusetzen. <sup>5</sup>Soweit die übernehmenden Mitunternehmer beschränkt haften, ist bei ihnen die Beschränkung des Verlustausgleichs nach § 15a EStG zu beachten.

#### Zu § 16 EStG

### Veräußerung des gewerblichen Betriebs

R 16.
-------

#### Betriebsveräußerung im Ganzen

(1) <sup>1</sup>Eine Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs liegt vor, wenn der Betrieb mit seinen wesentlichen Grundlagen gegen Entgelt in der Weise auf einen Erwerber übertragen wird, dass der Betrieb als geschäftlicher Organismus fortgeführt werden kann. <sup>2</sup>Nicht erforderlich ist, dass der Erwerber den Betrieb tatsächlich fortführt.

#### Betriebsaufgabe im Ganzen

(2) <sup>1</sup>Eine Betriebsaufgabe erfordert eine Willensentscheidung oder Handlung des Stpfl., die darauf gerichtet ist, den Betrieb als selbständigen Organismus nicht mehr in seiner bisherigen Form bestehen zu lassen. <sup>2</sup>Der Begriff der Betriebsaufgabe erfordert nicht, dass der bisherige Unternehmer künftig keine unternehmerische Tätigkeit mehr ausübt. <sup>3</sup>**Eine Betriebsverlagerung ins Ausland gilt als Betriebsaufgabe, wenn dadurch das inländische Besteuerungsrecht entfällt.** <sup>4</sup>Liegt eine Betriebsaufgabe deshalb vor, weil bei einer Betriebsaufspaltung die personelle Verflechtung durch Eintritt der Volljährigkeit bisher minderjähriger Kinder wegfällt, wird dem Stpfl. auf Antrag aus Billigkeitsgründen das Wahlrecht zur Fortsetzung der gewerblichen Tätigkeit im Rahmen einer Betriebsverpachtung (Absatz 5) auch dann eingeräumt, wenn nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen an das Betriebsunternehmen verpachtet sind. <sup>5</sup>Wird danach die Betriebsverpachtung nicht als Betriebsaufgabe behandelt, können in diesen Fällen weiterhin die auf einen Betrieb bezogenen Steuervergünstigungen (z. B. Übertragung stiller Reserven nach den §§ 6b und 6c EStG, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen) gewährt werden. <sup>6</sup>Eine Betriebsaufgabe liegt auch vor, wenn die Voraussetzungen für eine gewerblich geprägte Personengesellschaft wegfallen. <sup>7</sup>Ist Gegenstand der Verpachtung ein Betrieb im Ganzen, gilt Absatz 5 entsprechend. <sup>8</sup>Im Rahmen einer Betriebsaufgabe kann

auch das Buchwertprivileg nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 und 5 EStG in Anspruch genommen werden.

#### **Teilbetriebsveräußerung und Teilbetriebsaufgabe**

(3) <sup>1</sup>Ein Teilbetrieb ist ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs, der für sich betrachtet alle Merkmale eines Betriebs i. S. d. Einkommensteuergesetzes aufweist und für sich lebensfähig ist. <sup>2</sup>Eine völlig selbständige Organisation mit eigener Buchführung ist nicht erforderlich. <sup>3</sup>Für die Annahme einer Teilbetriebsveräußerung genügt nicht die Möglichkeit einer technischen Aufteilung des Betriebs. <sup>4</sup>Notwendig ist die Eigenständigkeit des Teiles. <sup>5</sup>Ein Stpfl. kann deshalb bestimmte abgegrenzte Tätigkeitsgebiete nicht durch eine organisatorische Verselbständigung und durch gesonderten Vermögens- und Ergebnisausweis zu einem Teilbetrieb machen. <sup>6</sup>Die Veräußerung der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die das gesamte Nennkapital der Gesellschaft umfasst, gilt als Veräußerung eines Teilbetriebes (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG), wenn die gesamte Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zum Betriebsvermögen eines einzelnen Stpfl. oder einer Personengesellschaft gehört und die gesamte Beteiligung im Laufe eines Wirtschaftsjahres veräußert wird. <sup>7</sup>§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ist auf den Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung, die das gesamte Nennkapital einer Kapitalgesellschaft umfasst, auch dann anwendbar, wenn die Beteiligung im Eigentum eines oder mehrerer Mitunternehmer derselben Personengesellschaft stand und steuerlich zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft gehörte. <sup>8</sup>§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ist nicht anwendbar, wenn die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft teilweise auch zum Privatvermögen des Stpfl. gehört.

#### **Veräußerung und Aufgabe eines Mitunternehmeranteiles**

(4) – unbesetzt –

#### **Betriebsverpachtung im Ganzen**

(5) <sup>1</sup>Hat der Stpfl. die wesentlichen Betriebsgrundlagen im Ganzen verpachtet und besteht für ihn oder seinen Rechtsnachfolger objektiv die Möglichkeit, den Betrieb später fortzuführen, kann er gleichwohl die Betriebsaufgabe erklären (>Verpächterwahlrecht). <sup>2</sup>Da es sich bei der Einstellung der werbenden Tätigkeit nach § 16 Abs. 3 EStG grundsätzlich um eine Betriebsaufgabe handelt, sind die Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechtes eng auszulegen. <sup>3</sup>Die Voraussetzungen für eine Betriebsverpachtung im Ganzen müssen nicht nur zu Beginn der Verpachtung, sondern während der gesamten Dauer des Pachtverhältnisses vorliegen. <sup>4</sup>Der Verpachtung eines Betriebs im Ganzen steht die Verpachtung eines Teilbetriebes gleich. <sup>5</sup>Für die gegenüber dem Finanzamt abzugebende Erklärung zur Aufgabe des Betriebs zu Beginn oder während der Verpachtung ist keine bestimmte Form vorgeschrieben. <sup>6</sup>Die Aufgabe des Betriebs ist für den vom Stpfl. gewählten Zeitpunkt anzuer-

kennen, wenn die Aufgabeerklärung spätestens drei Monate nach diesem Zeitpunkt abgegeben wird (>Drei-Monats-Frist). <sup>7</sup>Dies gilt auch, wenn der vom Stpfl. gewählte und innerhalb der Drei-Monats-Frist dem Finanzamt mitgeteilte Aufgabezeitpunkt in einem zurückliegenden Kalenderjahr liegt, für das hinsichtlich der Besteuerung des Aufgabegewinns eine gegenüber dem Kalenderjahr des Zugangs der Betriebsaufgabeerklärung abweichende gesetzliche Regelung zur Anwendung kommt. <sup>8</sup>Nach Übergang eines im Ganzen verpachteten, noch nicht aufgegebenen Betriebs durch Erbfall kann der Erbe selbst innerhalb der Drei-Monats-Frist als Aufgabezeitpunkt frühestens den Zeitpunkt des Betriebsübergangs bestimmen. <sup>9</sup>Gibt ein Stpfl., der seinen Gewerbebetrieb im Ganzen verpachtet hat, keine eindeutige Aufgabeerklärung ab, führt er die Einkünfte aus der Verpachtung in seiner Einkommensteuererklärung jedoch unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auf, gilt dies grundsätzlich nicht als Aufgabeerklärung. <sup>10</sup>Das Finanzamt soll jedoch in einem solchen Fall durch Rückfrage bei dem Stpfl. klären, ob er den Betrieb als aufgegeben oder auch während der Verpachtung als fortbestehend ansehen will. <sup>11</sup>Gibt der Stpfl. innerhalb der ihm gesetzten Frist keine eindeutige Aufgabeerklärung ab, ist von einer Fortführung des bisherigen Betriebs auszugehen mit der Folge, dass die Einkünfte als Gewinn aus Gewerbebetrieb zu erfassen sind. <sup>12</sup>Teilt der Stpfl. mit, dass er den Betrieb als aufgegeben ansieht, ist die Abgabe der Einkommensteuererklärung, in der die Einkünfte aus der Verpachtung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aufgeführt sind, als Aufgabeerklärung anzusehen. <sup>13</sup>Die Aufgabe des Betriebs ist für den vom Stpfl. gewählten Zeitpunkt anzuerkennen, wenn die Aufgabeerklärung spätestens drei Monate nach diesem Zeitpunkt abgegeben wird; wird die Aufgabeerklärung erst nach Ablauf dieser Frist abgegeben, gilt der Betrieb erst im Zeitpunkt des Eingangs dieser Erklärung beim Finanzamt als aufgegeben. <sup>14</sup>Da die Steuererklärung durchweg nicht innerhalb von drei Monaten nach dem Zeitpunkt beim Finanzamt eingeht, von dem an die Einkünfte aus der Verpachtung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt werden, gilt der Betrieb in der Regel im Zeitpunkt des Eingangs der Steuererklärung beim Finanzamt als aufgegeben.

#### **Unentgeltliche Betriebsübertragung**

(6) – unbesetzt –

#### **Teilentgeltliche Betriebsübertragung**

(7) – unbesetzt –

#### **Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage**

(8) – unbesetzt –

#### **Abgrenzung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns vom laufenden Gewinn**

(9) – unbesetzt –

**Veräußerungspreis**

(10)

– unbesetzt –

**Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge**

(11) <sup>1</sup>Veräußert ein Stpfl. seinen Betrieb gegen eine Leibrente, hat er ein Wahlrecht. <sup>2</sup>Er kann den bei der Veräußerung entstandenen Gewinn sofort versteuern. <sup>3</sup>In diesem Fall ist § 16 EStG anzuwenden. <sup>4</sup>Veräußerungsgewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem nach den Vorschriften des BewG ermittelten Barwert der Rente, vermindert um etwaige Veräußerungskosten des Stpfl., und dem Buchwert des steuerlichen Kapitalkontos im Zeitpunkt der Veräußerung des Betriebs. <sup>5</sup>Die in den Rentenzahlungen enthaltenen Ertragsanteile sind sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a **Doppelbuchstabe bb** EStG. <sup>6</sup>Der Stpfl. kann stattdessen die Rentenzahlungen als nachträgliche Betriebseinnahmen i. S. d. § 15 i. V. m. § 24 Nr. 2 EStG behandeln. <sup>7</sup>In diesem Fall entsteht ein Gewinn, wenn der Kapitalanteil der wiederkehrenden Leistungen das steuerliche Kapitalkonto des Veräußerers zuzüglich etwaiger Veräußerungskosten des Veräußerers übersteigt; der in den wiederkehrenden Leistungen enthaltene Zinsanteil stellt bereits im Zeitpunkt des Zuflusses nachträgliche Betriebseinnahmen dar. <sup>8</sup>Für Veräußerungen, die vor dem 1.1.2004 erfolgt sind, gilt R 139 Abs. 11 EStR 2001. <sup>9</sup>Die Sätze 1 bis 8 gelten sinngemäß, wenn ein Betrieb gegen einen festen Barpreis und eine Leibrente veräußert wird; das Wahlrecht bezieht sich jedoch nicht auf den durch den festen Barpreis realisierten Teil des Veräußerungsgewinns. <sup>10</sup>Bei der Ermittlung des Barwerts der wiederkehrenden Bezüge ist von einem Zinssatz von 5,5 % auszugehen, wenn nicht vertraglich ein anderer Satz vereinbart ist.

**Veräußerungskosten**

(12)

– unbesetzt –

**Gewährung des Freibetrags**

(13) <sup>1</sup>Über die Gewährung des Freibetrags wird bei der Veranlagung zur Einkommensteuer entschieden. <sup>2</sup>Dies gilt auch im Falle der Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles; in diesem Fall ist im Verfahren zur gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung nur die Höhe des auf den Gesellschafter entfallenden Veräußerungsgewinns festzustellen. <sup>3</sup>Veräußert eine Personengesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, ihren ganzen Gewerbebetrieb, steht den einzelnen Mitunternehmern für ihren Anteil am Veräußerungsgewinn nach Maßgabe ihrer persönlichen Verhältnisse der Freibetrag in voller Höhe zu. <sup>4</sup>Der Freibetrag ist dem Stpfl. nur einmal zu gewähren; nicht verbrauchte Teile des Freibetrags können nicht bei einer anderen Veräußerung in Anspruch genommen werden. <sup>5</sup>Die Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG ist ausgeschlossen, wenn dem Stpfl. für eine Veräußerung oder Aufgabe, die nach dem 31.12.1995 erfolgt ist, ein

Freibetrag nach § 14 Satz 2, § 16 Abs. 4 oder § 18 Abs. 3 EStG bereits gewährt worden ist.<sup>6</sup> Wird der zum Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers gehörende Mitunternehmeranteil im Zusammenhang mit der Veräußerung des Einzelunternehmens veräußert, ist die Anwendbarkeit des § 16 Abs. 4 EStG für beide Vorgänge getrennt zu prüfen.<sup>7</sup> Liegen hinsichtlich beider Vorgänge die Voraussetzungen des § 16 Abs. 4 EStG vor, kann der Stpfl. den Abzug des Freibetrags entweder bei der Veräußerung des Einzelunternehmens oder bei der Veräußerung des Mitunternehmeranteiles beantragen.<sup>8</sup> In den Fällen des § 16 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 5 EStG ist für den Teil des Veräußerungsgewinns, der nicht als laufender Gewinn gilt, der volle Freibetrag zu gewähren; der Veräußerungsgewinn, der als laufender Gewinn gilt, ist bei der Kürzung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG nicht zu berücksichtigen.<sup>9</sup> Umfasst der Veräußerungsgewinn auch einen Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, ist für die Berechnung des Freibetrags der nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe b i. V. m. § 3c Abs. 2 EStG steuerfrei bleibende Teil nicht zu berücksichtigen.

#### **Dauernde Berufsunfähigkeit**

(14)<sup>1</sup> Zum Nachweis der dauernden Berufsunfähigkeit reicht die Vorlage eines Bescheides des Rentenversicherungsträgers aus, wonach die Berufsunfähigkeit oder Erwerbsunfähigkeit im Sinne der gesetzlichen Rentenversicherung vorliegt.<sup>2</sup> Im Übrigen können auch amtsärztliche Bescheinigungen den Nachweis erbringen.

### **Zu § 17 EStG**

#### **Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft**

<b>R 17.</b>
--------------

#### **Abgrenzung des Anwendungsbereichs gegenüber anderen Vorschriften**

(1)<sup>1</sup> § 17 EStG gilt nicht für die Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die zu einem Betriebsvermögen gehören.<sup>2</sup> In diesem Fall ist **der** Gewinn nach § 4 oder § 5 EStG zu ermitteln.

#### **Beteiligung**

(2) Eine Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG liegt vor, wenn der Stpfl. nominell zu mindestens 1 % am Nennkapital der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung beteiligt war.

#### **Unentgeltlicher Erwerb von Anteilen oder Anwartschaften**

(3) Überlässt der i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG beteiligte Anteilseigner einem Dritten unentgeltlich das Bezugsrecht aus einer Kapitalerhöhung (Anwartschaft i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG), sind die vom Dritten

erworbenen Anteile teilweise nach § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG steuerverhaftet (>Unentgeltlicher Anwartschaftserwerb).

#### **Veräußerung von Anteilen**

(4) – unbesetzt –

#### **Anschaffungskosten der Anteile**

(5) <sup>1</sup>Eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln erhöht die Anschaffungskosten der Beteiligung nicht. <sup>2</sup>Die Anschaffungskosten sind nach dem Verhältnis der Nennbeträge auf die vor der Kapitalerhöhung erworbenen Anteile und die neuen Anteile zu verteilen (>§ 3 Kapitalerhöhungssteuergesetz).

#### **Veräußerungskosten**

(6) Als Veräußerungskosten i. S. d. § 17 Abs. 2 EStG können nur solche Aufwendungen geltend gemacht werden, die in unmittelbarer Beziehung zu dem einzelnen Veräußerungsgeschäft stehen.

#### **Veräußerungsgewinn**

(7) <sup>1</sup>Für eine in Fremdwährung angeschaffte oder veräußerte Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG sind die Anschaffungskosten, der Veräußerungspreis und die Veräußerungskosten jeweils im Zeitpunkt ihrer Entstehung aus der Fremdwährung in Euro umzurechnen. <sup>2</sup>Wird eine Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gegen eine Leibrente oder gegen einen in Raten zu zahlenden Kaufpreis veräußert, gilt **R 16** Abs. 11 entsprechend mit der Maßgabe, dass der Ertrags- oder Zinsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a **Doppelbuchstabe bb** oder § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu erfassen ist.

#### **Einlage einer wertgeminderten Beteiligung**

(8) Aus Gründen sachlicher Billigkeit ist in Fällen, in denen eine Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG aus einem Privatvermögen in ein Betriebsvermögen eingelegt wird und der Teilwert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einlage unter die Anschaffungskosten gesunken ist, der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem niedrigeren Teilwert im Zeitpunkt der Einlage festzuhalten und im Zeitpunkt des Ausscheidens der Beteiligung aus dem Betriebsvermögen für Zwecke der Einkommensteuer zur Hälfte (§ 3c Abs. 2 EStG) gewinnmindernd zu berücksichtigen, wenn

- a) im Zeitpunkt des Ausscheidens der Beteiligung aus dem Betriebsvermögen § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG einer Verlustberücksichtigung nicht entgegenstehen würde und
- b) es sich nicht um einen mit einem Sperrbetrag nach § 50c EStG i. d. F. des Gesetzes vom 24.3.1999 (Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, BGBl. I S. 402) belasteten Anteil handelt, bei dem die vor der Einlage in das Betriebsvermögen eingetretene Wertminderung ausschüttungsbedingt ist.

**Freibetrag**

(9) Für die Berechnung des Freibetrags ist der nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe c i. V. m. § 3c Abs. 2 EStG steuerfrei bleibende Teil des Veräußerungsgewinns nicht zu berücksichtigen.

---

**Zu § 18 EStG**


---



---

**Abgrenzung der selbständigen Arbeit gegenüber  
anderen Einkunftsarten**


---

**R 18.1****Ärzte**

*(1) Die Vergütungen der Betriebsärzte, der Knappschaftsärzte, der nicht voll beschäftigten Hilfsärzte bei den Gesundheitsämtern, der Vertragsärzte und der Vertragstierärzte der Bundeswehr und anderer Vertragsärzte in ähnlichen Fällen gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit, unabhängig davon, ob neben der vertraglichen Tätigkeit eine eigene Praxis ausgeübt wird, es sei denn, dass besondere Umstände vorliegen, die für die Annahme einer nichtselbständigen Tätigkeit sprechen.*

**Erfinder**

*(2) <sup>1</sup>Planmäßige Erfindertätigkeit ist in der Regel freie Berufstätigkeit i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, soweit die Erfindertätigkeit nicht im Rahmen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder eines Gewerbebetriebs ausgeübt wird. <sup>2</sup>Wird die Erfindertätigkeit im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses ausgeübt, dann ist der Arbeitnehmer als freier Erfinder zu behandeln, soweit er die Erfindung außerhalb seines Arbeitsverhältnisses verwertet. <sup>3</sup>Eine Verwertung außerhalb des Arbeitsverhältnisses ist auch anzunehmen, wenn ein Arbeitnehmer eine frei gewordene Dienstleistung seinem Arbeitgeber zur Auswertung überlässt, sofern der Verzicht des Arbeitgebers nicht als Verstoß gegen § 42 AO anzusehen ist.*

---

**Betriebsvermögen  
– unbesetzt –**


---

**R 18.2**


---

**Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 3 EStG**


---

**R 18.3****Allgemeines**

(1) Bei einer >Veräußerung oder Aufgabe i. S. d. § 18 Abs. 3 EStG gelten die Ausführungen in R 16 entsprechend.

#### Einbringung

(2) Bei Einbringung einer freiberuflichen Praxis in eine Personengesellschaft ist § 24 UmwStG anzuwenden.

#### Aufgabe

(3) Eine Aufgabe einer selbständigen Tätigkeit ist dann anzunehmen, wenn sie der betreffende Stpfl. mit dem Entschluss einstellt, die Tätigkeit weder fortzusetzen noch das dazugehörige Vermögen an Dritte zu übertragen.

#### Freibetrag

(4) Die Gewährung des Freibetrags nach § 18 Abs. 3 i. V. m. § 16 Abs. 4 EStG ist ausgeschlossen, wenn dem Stpfl. für eine Veräußerung oder Aufgabe, die nach dem 31.12.1995 erfolgt ist, ein Freibetrag nach § 14 Satz 2, § 16 Abs. 4 oder § 18 Abs. 3 EStG bereits gewährt worden ist.

---

### Zu § 20 EStG

---

#### R 20.1

#### Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen

(1) <sup>1</sup>Aufwendungen sind, auch wenn sie gleichzeitig der Sicherung und Erhaltung des Kapitalstamms dienen, insoweit als Werbungskosten **zu berücksichtigen**, als sie zum Erwerb, Sicherung und Erhaltung von Kapitaleinnahmen dienen. <sup>2</sup>Aufwendungen, die auf Vermögen entfallen, das nicht zur Erzielung von Kapitaleinkünften angelegt ist oder bei dem Kapitalerträge nicht mehr zu erwarten sind, können nicht als Werbungskosten **berücksichtigt** werden.

(2) <sup>1</sup>Nach den allgemeinen Grundsätzen können u. a. Bankspesen für die Depotverwaltung, Gebühren, Fachliteratur, Reisekosten zur Hauptversammlung, Verfahrensauslagen und Rechtsanwaltskosten als Werbungskosten **berücksichtigt** werden. <sup>2</sup>**Zum Abzug ausländischer Steuern wie Werbungskosten >R 34c.**

#### R 20.2

---

#### Einnahmen aus Kapitalvermögen

---

**Auf Erträge aus Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall ist bei Verträgen, die vor dem 1.1.2005 abgeschlossen worden sind, R 154 EStR 2003 weiter anzuwenden.**

---

**Sparer-Freibetrag****R 20.3**

(1) <sup>1</sup>Der einem Ehegatten zustehende, aber durch von ihm bezogene Kapitaleinkünfte nicht ausgefüllte anteilige Sparer-Freibetrag ist im Falle der Zusammenveranlagung bei dem anderen Ehegatten zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Der Sparer-Freibetrag darf bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nicht zu negativen Einkünften führen oder diese erhöhen. <sup>3</sup>Der gemeinsame Sparer-Freibetrag ist zusammenveranlagten Ehegatten auch dann zu gewähren, wenn nur ein Ehegatte positive Einkünfte aus Kapitalvermögen in dieser Höhe erzielt hat, die Ehegatten insgesamt aber einen Verlust aus Kapitalvermögen erlitten haben.

(2) Vor Abzug des Sparer-Freibetrags sind die Werbungskosten, gegebenenfalls ein Werbungskosten-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 2 EStG) zu berücksichtigen.

---

**Zu § 21 EStG****Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand****R 21.1**

(1) <sup>1</sup>Aufwendungen für die Erneuerung von bereits vorhandenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen sind regelmäßig >Erhaltungsaufwand. <sup>2</sup>Zum >Erhaltungsaufwand gehören z. B. Aufwendungen für den Einbau messtechnischer Anlagen zur verbrauchsabhängigen Abrechnung von Heiz- und Wasserkosten oder für den Einbau einer privaten Breitbandanlage und einmalige Gebühren für den Anschluss privater Breitbandanlagen an das öffentliche Breitbandnetz bei bestehenden Gebäuden.

(2) <sup>1</sup>Nach der Fertigstellung des Gebäudes ist >Herstellungsaufwand anzunehmen, wenn Aufwendungen durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Erweiterung oder für die über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines Gebäudes entstehen (>§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB). <sup>2</sup>Betragen die Aufwendungen nach Fertigstellung eines Gebäudes für die einzelne Baumaßnahme nicht mehr als 4.000 Euro (Rechnungsbetrag ohne Umsatzsteuer) je Gebäude, ist auf Antrag dieser Aufwand stets als Erhaltungsaufwand zu behandeln. <sup>3</sup>Auf Aufwendungen, die der endgültigen Fertigstellung eines neu errichteten Gebäudes dienen, ist die Vereinfachungsregelung jedoch nicht anzuwenden.

(3) <sup>1</sup>Kosten für die gärtnerische Gestaltung der Grundstücksfläche bei einem Wohngebäude gehören nur zu den Herstellungskosten des Gebäudes, soweit diese Kosten für das Anpflanzen von Hecken, Büschen und Bäumen an den Grundstücksgrenzen („lebende Umzäunung“) ent-

standen sind. <sup>2</sup> Im Übrigen bildet die bepflanzte Gartenanlage ein selbständiges Wirtschaftsgut. <sup>3</sup> Bei Gartenanlagen, die die Mieter mitbenutzen dürfen, und bei Vorgärten sind die Herstellungskosten der gärtnerischen Anlage gleichmäßig auf deren regelmäßig 10 Jahre betragende Nutzungsdauer zu verteilen. <sup>4</sup> Aufwendungen für die Instandhaltung der Gartenanlagen können sofort abgezogen werden. <sup>5</sup> Absatz 2 Satz 2 ist sinngemäß anzuwenden. <sup>6</sup> Soweit Aufwendungen für den Nutzgarten des Eigentümers und für Gartenanlagen, die die Mieter nicht nutzen dürfen, entstehen, gehören sie zu den nach § 12 Nr. 1 EStG nicht abziehbaren Kosten (grundsätzlich Aufteilung nach der Zahl der zur Nutzung befugten Mietparteien). <sup>7</sup> Auf die in Nutzgärten befindlichen Anlagen sind die allgemeinen Grundsätze anzuwenden.

(4) Die Merkmale zur Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand bei Gebäuden gelten bei selbständigen Gebäudeteilen (>hierzu **R 4.2** Abs. 4 und Abs. 5) entsprechend.

(5) <sup>1</sup> Werden Teile der Wohnung oder des Gebäudes zu eigenen Wohnzwecken genutzt, sind die Herstellungs- und Anschaffungskosten sowie die Erhaltungsaufwendungen um den Teil der Aufwendungen zu kürzen, der nach objektiven Merkmalen und Unterlagen leicht und einwandfrei dem selbst genutzten Teil zugeordnet werden kann. <sup>2</sup> Soweit sich die Aufwendungen nicht eindeutig zuordnen lassen, sind sie um den Teil, der auf eigene Wohnzwecke entfällt, nach dem Verhältnis der Nutzflächen zu kürzen.

(6) <sup>1</sup> *Bei der Verteilung von Erhaltungsaufwand nach § 82b EStDV kann für die in dem jeweiligen VZ geleisteten Erhaltungsaufwendungen ein besonderer Verteilungszeitraum gebildet werden. <sup>2</sup> Wird das Eigentum an einem Gebäude unentgeltlich auf einen anderen übertragen, kann der Rechtsnachfolger Erhaltungsaufwand noch in dem von seinem Rechtsvorgänger gewählten restlichen Verteilungszeitraum geltend machen. <sup>3</sup> Dabei ist der Teil des Erhaltungsaufwands, der auf den VZ des Eigentumswechsels entfällt, entsprechend der Besitzdauer auf den Rechtsvorgänger und den Rechtsnachfolger aufzuteilen.*

**R 21.2**

---

**Einnahmen und Werbungskosten**

(1) <sup>1</sup> Werden Teile einer selbst genutzten Eigentumswohnung, eines selbst genutzten Einfamilienhauses oder insgesamt selbst genutzten anderen Hauses vorübergehend vermietet und übersteigen die Einnahmen hieraus nicht 520 Euro im VZ, kann im Einverständnis mit dem Stpfl. aus Vereinfachungsgründen von der Besteuerung der Einkünfte abgesehen werden. <sup>2</sup> Satz 1 ist bei vorübergehender Untervermietung von Teilen

einer angemieteten Wohnung, die im Übrigen selbst genutzt wird, entsprechend anzuwenden.

(2) Zinsen, die Beteiligte einer Wohnungseigentümergeinschaft aus der Anlage der Instandhaltungsrücklage erzielen, gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

(3) Die Berücksichtigung von Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung kommt auch dann in Betracht, wenn aus dem Objekt im VZ noch keine Einnahmen erzielt werden, z. B. bei einem vorübergehend leer stehenden Gebäude.

(4) <sup>1</sup>Die Tätigkeit eines Stpfl. zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung besteht im Wesentlichen in der Verwaltung seines Grundbesitzes. <sup>2</sup>Bei nicht umfangreichem Grundbesitz erfordert diese Verwaltung in der Regel keine besonderen Einrichtungen, z. B. Büro, sondern erfolgt von der Wohnung des Stpfl. aus. <sup>3</sup>Regelmäßige Tätigkeitsstätte ist dann die Wohnung des Stpfl.. <sup>4</sup>Auf gelegentliche Fahrten zu dem vermieteten Grundstück findet § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG keine Anwendung. <sup>5</sup>Aufwendungen für derartige gelegentliche Fahrten sind Werbungskosten i. S. d. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG.

---

#### Verbilligt überlassene Wohnung

R 21.3
--------

<sup>1</sup>In den Fällen des § 21 Abs. 2 EStG ist von der ortsüblichen Marktmiete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung auszugehen. <sup>2</sup>Die ortsübliche Marktmiete umfasst die ortsübliche Kaltmiete zuzüglich der nach der Zweiten Berechnungsverordnung umlagefähigen Kosten.

---

#### Miet- und Pachtverträge zwischen Angehörigen und Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft

R 21.4
--------

Die für die steuerliche Beurteilung von Verträgen zwischen Ehegatten geltenden Grundsätze können nicht auf Verträge zwischen Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft – **ausgenommen eingetragene Lebenspartnerschaften** – übertragen werden, es sei denn, dass der Vertrag die gemeinsam genutzte Wohnung betrifft.

---

#### Behandlung von Zuschüssen

R 21.5
--------

(1) <sup>1</sup>Zuschüsse zur Finanzierung von Baumaßnahmen aus öffentlichen oder privaten Mitteln, die keine Mieterzuschüsse sind (z. B. Zuschuss einer Flughafengesellschaft für den Einbau von Lärmschutzfenstern), gehören grundsätzlich nicht zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. <sup>2</sup>Handelt es sich bei den bezuschussten Aufwendungen um Herstellungskosten, sind ab dem Jahr der Bewilligung die AfA, die erhöhten Absetzungen oder die Sonderabschreibungen nach den um den Zuschuss verminderten Herstellungskosten zu bemessen; >**R 7.3** Abs. 4 Satz 2 und **R 7a** Abs. 4. <sup>3</sup>Das gilt auch bei Zufluss des Zuschusses in mehreren Jahren. <sup>4</sup>Wird der Zuschuss zurückgezahlt, sind vom Jahr des Entstehens der Rückzahlungsverpflichtung an die AfA oder die erhöhten Absetzungen oder die Sonderabschreibungen von der um den Rückzahlungsbetrag erhöhten Bemessungsgrundlage vorzunehmen. <sup>5</sup>Handelt es sich bei den bezuschussten Aufwendungen um Erhaltungsaufwendungen oder Schuldzinsen, sind diese nur vermindert um den Zuschuss als Werbungskosten abziehbar. <sup>6</sup>Fällt die Zahlung des Zuschusses und der Abzug als Werbungskosten nicht in einen VZ, rechnet der Zuschuss im Jahr der Zahlung zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. <sup>7</sup>Wählt der Stpfl. eine gleichmäßige Verteilung nach §§ 11a, 11b EStG **oder § 82b EStDV**, mindern die gezahlten Zuschüsse im Jahr des Zuflusses die zu verteilenden Erhaltungsaufwendungen. <sup>8</sup>Der verbleibende Betrag ist gleichmäßig auf den verbleibenden Abzugszeitraum zu verteilen. <sup>9</sup>Soweit der Zuschuss die noch nicht berücksichtigten Erhaltungsaufwendungen übersteigt oder wird er erst nach Ablauf des Verteilungszeitraums gezahlt, rechnet der Zuschuss zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. <sup>10</sup>Hat der Stpfl. die Zuschüsse zurückgezahlt, sind sie im Jahr der Rückzahlung als Werbungskosten abzuziehen.

(2) Abweichend von Absatz 1 handelt es sich bei Zuschüssen, die keine Mieterzuschüsse sind, im Kalenderjahr des Zuflusses um Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, wenn sie eine Gegenleistung für die Gebrauchsüberlassung des Grundstücks darstellen (z. B. Zuschuss als Gegenleistung für eine Mietpreisbindung oder Nutzung durch einen bestimmten Personenkreis); **§ 11 Abs. 1 Satz 3 EStG ist zu beachten**.

(3) <sup>1</sup>Vereinbaren die Parteien eines Mietverhältnisses eine Beteiligung des Mieters an den Kosten der Herstellung des Gebäudes oder der Mieträume oder lässt der Mieter die Mieträume auf seine Kosten wieder herrichten und einigt er sich mit dem Vermieter, dass die Kosten ganz oder teilweise verrechnet werden, entsteht dem Mieter ein Rückzahlungsanspruch, der in der Regel durch Anrechnung des vom Mieter aufgewandten Betrags (Mieterzuschuss) auf den Mietzins wie eine Mietvorauszahlung befriedigt wird. <sup>2</sup>**Für Mieterzuschüsse ist § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG zu beachten**. <sup>3</sup>Als vereinnahmte Miete ist dabei jeweils die tatsächlich gezahlte Miete zuzüglich des anteiligen Vorauszahlungs Betrags anzusetzen. <sup>4</sup>Satz 3 **gilt** nur für die vereinnahmte Nettomiete, nicht für vereinnahmte Umsatzsteuerbeträge. <sup>5</sup>Die AfA nach § 7 EStG und die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen sind von den gesamten Herstellungskosten (eigene Aufwendungen des Vermieters zuzüglich Mieterzuschüsse) zu berechnen. <sup>6</sup>Hat ein Mieter Kosten getragen,

die als Erhaltungsaufwand zu behandeln sind, sind aus Vereinfachungsgründen nur die eigenen Kosten des Vermieters als Werbungskosten zu berücksichtigen. <sup>7</sup>Wird ein Gebäude während des Verteilungszeitraums veräußert, in ein Betriebsvermögen eingebracht oder nicht mehr zur Erzielung von Einkünften i. S. d. § 2 Abs. 1 **Satz 1** Nr. 4 bis 7 EStG genutzt, ist der noch nicht als Mieteinnahme berücksichtigte Teil der Mietvorauszahlung in dem betreffenden VZ als Einnahme bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen. <sup>8</sup>In Veräußerungsfällen erhöhen sich seine Mieteinnahmen insoweit nicht, als unberücksichtigte Zuschussteile durch entsprechende Minderung des Kaufpreises und Übernahme der Verpflichtung gegenüber den Mietern auf den Käufer übergegangen sind.

(4) Entfallen Zuschüsse auf eine eigengenutzte oder unentgeltlich an Dritte überlassene Wohnung, gilt Folgendes:

1. Handelt es sich bei den bezuschussten Aufwendungen um Herstellungs- oder Anschaffungskosten, für die der Stpfl. die Steuerbegünstigung nach § 10f Abs. 1 EStG oder § 7 FördG, die Eigenheimzulage oder die Investitionszulage nach § 4 InvZulG 1999 in Anspruch nimmt, gilt Absatz 1 Satz 2 bis 4 entsprechend.
2. Handelt es sich bei den bezuschussten Aufwendungen um Erhaltungsaufwand, für den der Stpfl. die Steuerbegünstigung nach § 10f Abs. 2 EStG oder § 7 FördG oder die Investitionszulage nach § 4 InvZulG 1999 in Anspruch nimmt, gilt Absatz 1 Satz 5 und 10 entsprechend.

---

#### Miteigentum und Gesamthand

R 21.6

<sup>1</sup>Die Einnahmen und Werbungskosten sind den Miteigentümern grundsätzlich nach dem Verhältnis der nach bürgerlichem Recht anzusetzenden Anteile zuzurechnen. <sup>2</sup>Haben die Miteigentümer abweichende Vereinbarungen getroffen, sind diese maßgebend, wenn sie bürgerlich-rechtlich wirksam sind und hierfür wirtschaftlich vernünftige Gründe vorliegen, die grundstücksbezogen sind. <sup>3</sup>AfA oder erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen können nur demjenigen Miteigentümer zugerechnet werden, der die Anschaffungs- oder Herstellungskosten getragen hat.

---

#### Substanzausbeuterecht

R 21.7

– unbesetzt –

---

#### Zu § 22 EStG

---

#### Besteuerung von wiederkehrenden Bezügen mit Ausnahme der Leibrenten

R 22.1

(1) <sup>1</sup>>Wiederkehrende Bezüge sind als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG zu erfassen, wenn sie nicht zu anderen Einkunftsarten gehören und soweit sie sich bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht als Kapitalrückzahlungen, z. B. Kaufpreisraten, darstellen. <sup>2</sup>>Wiederkehrende Bezüge setzen voraus, dass sie auf einem einheitlichen Entschluss oder einem einheitlichen Rechtsgrund beruhen und mit einer gewissen Regelmäßigkeit wiederkehren. <sup>3</sup>Sie brauchen jedoch nicht stets in derselben Höhe geleistet zu werden. <sup>4</sup>Deshalb können Studienzuschüsse, die für einige Jahre gewährt werden, wiederkehrende Bezüge sein;  
>**R 22.2.**

(2) <sup>1</sup>Wiederkehrende Zuschüsse und sonstige Vorteile sind entsprechend der Regelung in § 12 Nr. 2 EStG und § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG entweder vom Geber oder vom Empfänger zu versteuern. <sup>2</sup>Soweit die Bezüge nicht auf Grund des § 3 EStG steuerfrei bleiben, sind sie vom Empfänger als wiederkehrende Bezüge zu versteuern, wenn sie der unbeschränkt steuerpflichtige Geber als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen kann.

**R 22.2**

---

**Wiederkehrende Bezüge bei ausländischen Studenten und Schülern**

<sup>1</sup>Unterhalts-, Schul- und Studiengelder, die freiwillig oder auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen gewährt werden, unterliegen der Einkommensteuer, wenn der Geber nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist (>§ 22 Nr. 1 Satz 2 EStG). <sup>2</sup>Erhalten jedoch ausländische Studenten oder Schüler, die im Inland wohnen oder sich dort aufhalten und die eine deutsche Hochschule oder andere Lehranstalt besuchen, oder ausländische Praktikanten von ihren im Ausland ansässigen Angehörigen Unterhalts-, Schul- oder Studiengelder, sind diese Bezüge – soweit sie nicht bereits auf Grund eines DBA von der inländischen Besteuerung ausgenommen sind – aus Billigkeitsgründen nicht zur Einkommensteuer heranzuziehen, wenn die Empfänger nur zu Zwecken ihrer Ausbildung oder Fortbildung im Inland wohnen oder sich dort aufhalten und auf die Bezüge überwiegend angewiesen sind.

**R 22.3**

---

**Besteuerung von Leibrenten und anderen Leistungen i. S. d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG**

– unbesetzt –

---

**Besteuerung von Leibrenten i. S. d. § 22 Nr. 1 Satz 3  
Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG**

**R 22.4**

**Erhöhung der Rente**

(1) <sup>1</sup>Bei einer Erhöhung der Rente ist, falls auch das Rentenrecht eine zusätzliche Werterhöhung erfährt, der Erhöhungsbetrag als selbständige Rente anzusehen, für die der Ertragsanteil vom Zeitpunkt der Erhöhung an gesondert zu ermitteln ist; dabei ist unerheblich, ob die Erhöhung von vornherein vereinbart war oder erst im Laufe des Rentenbezugs vereinbart wird. <sup>2</sup>Eine neue Rente ist jedoch nicht anzunehmen, soweit die Erhöhung in zeitlichem Zusammenhang mit einer vorangegangenen Herabsetzung steht oder wenn die Rente lediglich den gestiegenen Lebenshaltungskosten angepasst wird (Wertsicherungsklausel).

**Herabsetzung der Rente**

(2) Wird die Rente herabgesetzt, sind die folgenden Fälle zu unterscheiden:

1. <sup>1</sup>Wird von vornherein eine spätere Herabsetzung vereinbart, ist zunächst der Ertragsanteil des Grundbetrags der Rente zu ermitteln, d. h. des Betrags, auf den die Rente später ermäßigt wird. <sup>2</sup>Diesen Ertragsanteil muss der Berechtigte während der gesamten Laufzeit versteuern, da er den Grundbetrag bis zu seinem Tod erhält. <sup>3</sup>Außerdem hat er bis zum Zeitpunkt der Herabsetzung den Ertragsanteil des über den Grundbetrag hinausgehenden Rententeiles zu versteuern. <sup>4</sup>Dieser Teil der Rente ist eine abgekürzte Leibrente (§ 55 Abs. 2 EStDV), die längstens bis zum Zeitpunkt der Herabsetzung läuft.
2. Wird die Herabsetzung während des Rentenbezugs vereinbart und sofort wirksam, bleibt der Ertragsanteil unverändert.
3. <sup>1</sup>Wird die Herabsetzung während des Rentenbezugs mit der Maßgabe vereinbart, dass sie erst zu einem späteren Zeitpunkt wirksam wird, bleibt der Ertragsanteil bis zum Zeitpunkt der Vereinbarung unverändert. <sup>2</sup>Von diesem Zeitpunkt an ist Nummer 1 entsprechend anzuwenden. <sup>3</sup>Dabei sind jedoch das zu Beginn des Rentenbezugs vollendete Lebensjahr des Rentenberechtigten und insoweit, als die Rente eine abgekürzte Leibrente (§ 55 Abs. 2 EStDV) ist, die beschränkte Laufzeit ab Beginn des Rentenbezugs zugrunde zu legen.

**Besonderheit bei der Ermittlung des Ertragsanteiles**

(3) Setzt der Beginn des Rentenbezugs die Vollendung eines bestimmten Lebensjahres der Person voraus, von deren Lebenszeit die Dauer der Rente abhängt, und wird die Rente schon vom Beginn des

*Monats an gewährt, in dem die Person das bestimmte Lebensjahr vollendet hat, ist dieses Lebensjahr bei der Ermittlung des Ertragsanteiles nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG zugrunde zu legen.*

***Abrundung der Laufzeit abgekürzter Leibrenten***

*(4) Bemisst sich bei einer abgekürzten Leibrente die beschränkte Laufzeit nicht auf volle Jahre, ist bei Anwendung der in § 55 Abs. 2 EStDV aufgeführten Tabelle die Laufzeit aus Vereinfachungsgründen auf volle Jahre abzurunden.*

***Besonderheiten bei Renten wegen teilweiser oder voller Erwerbsminderung***

*(5) <sup>1</sup>Bei Renten wegen verminderter Erwerbsfähigkeit handelt es sich regelmäßig um abgekürzte Leibrenten. <sup>2</sup>Für die Bemessung der Laufzeit kommt es auf die vertraglichen Vereinbarungen oder die gesetzlichen Regelungen an. <sup>3</sup>Ist danach der Wegfall oder die Umwandlung in eine Altersrente nicht bei Erreichen eines bestimmten Alters vorgesehen, sondern von anderen Umständen – z. B. Bezug von Altersrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung – abhängig, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Wegfall oder die Umwandlung in die Altersrente mit Vollendung des 65. Lebensjahres erfolgt. <sup>4</sup>Legt der Bezieher einer Rente wegen verminderter Erwerbsfähigkeit jedoch schlüssig dar, dass der Wegfall oder die Umwandlung vor der Vollendung des 65. Lebensjahres erfolgen wird, ist auf Antrag auf den früheren Umwandlungszeitpunkt abzustellen; einer nach § 165 AO vorläufigen Steuerfestsetzung bedarf es insoweit nicht. <sup>5</sup>Entfällt eine Rente wegen verminderter Erwerbsfähigkeit vor Vollendung des 65. Lebensjahres oder wird sie vor diesem Zeitpunkt in eine vorzeitige Altersrente umgewandelt, ist die Laufzeit bis zum Wegfall oder zum Umwandlungszeitpunkt maßgebend.*

***Besonderheiten bei Witwen-/Witwerrenten***

*(6) R 167 Abs. 8 und 9 EStR 2003 gilt bei Anwendung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 EStG entsprechend.*

**R 22.5**

---

**Renten nach § 2 Abs. 2 der 32. DV zum Umstellungsgesetz (UGDV)**

Beträge, die nach § 2 Abs. 2 der 32. UGDV<sup>1)</sup> i. V. m. § 1 der Anordnung der Versicherungsaufsichtsbehörden über die Zahlung von Todesfall- und Invaliditätsversicherungssummen vom 15.11.1949<sup>2)</sup> unter der Bezeichnung „Renten“ gezahlt werden, gehören nicht zu den wiederkeh-

---

<sup>1)</sup> StuzBI 1949 S. 327.

<sup>2)</sup> Veröffentlichungen des Zonenamtes des Reichsaufsichtsamtes für das Versicherungswesen in Abw. 1949 S. 118.

renden Bezügen i. S. d. § 22 Nr. 1 EStG und sind deshalb nicht einkommensteuerpflichtig.

---

#### **Besteuerung von Leistungen i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG**

<b>R 22.6</b>
---------------

Haben beide zusammenveranlagten Ehegatten Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG bezogen, ist bei jedem Ehegatten die in dieser Vorschrift bezeichnete Freigrenze – höchstens jedoch bis zur Höhe seiner Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG – zu berücksichtigen.

---

#### **Besteuerung von Bezügen i. S. d. § 22 Nr. 4 EStG**

<b>R 22.7</b>
---------------

<sup>1</sup>§ 22 Nr. 4 EStG umfasst nur solche Leistungen, die auf Grund des Abgeordnetengesetzes, des Europaabgeordnetengesetzes oder der entsprechenden Gesetze der Länder gewährt werden. <sup>2</sup>Leistungen, die außerhalb dieser Gesetze erbracht werden, z. B. Zahlungen der Fraktionen, unterliegen hingegen den allgemeinen Grundsätzen steuerlicher Beurteilung. <sup>3</sup>Gesondert gezahlte Tage- oder Sitzungsgelder gehören zu den steuerfreien Aufwandsentschädigungen.

---

#### **Besteuerung von Leistungen i. S. d. § 22 Nr. 5 EStG**

<b>R 22.8</b>
---------------

– unbesetzt –

---

#### **Zu § 24 EStG**

---

##### **Begriff der Entschädigung i. S. d. § 24 Nr. 1 EStG**

<b>R 24.1</b>
---------------

Der Entschädigungsbegriff des § 24 Nr. 1 EStG setzt in seiner zu Buchstabe a und b gleichmäßig geltenden Bedeutung voraus, dass der Stpfl. infolge einer Beeinträchtigung der durch die einzelne Vorschrift geschützten Güter einen finanziellen Schaden erlitten hat und die Zahlung unmittelbar dazu bestimmt ist, diesen Schaden auszugleichen.

---

##### **Nachträgliche Einkünfte**

<b>R 24.2</b>
---------------

(1) <sup>1</sup>Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit liegen vor, wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der ehemaligen Tätigkeit stehen, insbesondere ein Entgelt für die im Rahmen der ehemaligen Tätigkeit erbrachten Leistungen darstellen. <sup>2</sup>Bezahlt ein Mitunternehmer nach Auflösung der Gesellschaft aus seinem Vermögen betrieblich begründete Schulden eines anderen Gesellschafters, hat er einen nachträglichen

gewerblichen Verlust, soweit er seine Ausgleichsforderung nicht verwirklichen kann.

(2) § 24 Nr. 2 EStG ist auch anzuwenden, wenn die nachträglichen Einkünfte einem Rechtsnachfolger zufließen.

---

#### Zu § 24a EStG

---

**R 24a.**

#### Altersentlastungsbetrag

##### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Bei der Berechnung des Altersentlastungsbetrags sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nicht um den Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG zu kürzen. <sup>2</sup>Sind in den Einkünften neben Leibrenten auch andere wiederkehrende Bezüge i. S. d. § 22 Nr. 1 EStG enthalten, ist der Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG **von den der Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 EStG unterliegenden Teilen der Leibrenten** abzuziehen, soweit er **diese** nicht übersteigt. <sup>3</sup>Der Altersentlastungsbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag aufzurunden.

##### Berechnung bei Anwendung anderer Vorschriften

(2) Ist der Altersentlastungsbetrag außer vom Arbeitslohn noch von weiteren Einkünften zu berechnen und muss er für die Anwendung weiterer Vorschriften, z. B. § 10c Abs. 2 Satz 3 EStG, von bestimmten Beträgen abgezogen werden, ist davon auszugehen, dass er zunächst vom Arbeitslohn berechnet worden ist.

---

#### Zu § 25 EStG

---

**R 25.**

#### Verfahren bei der getrennten Veranlagung von Ehegatten nach § 26a EStG

<sup>1</sup>Hat ein Ehegatte nach § 26 Abs. 2 Satz 1 EStG die getrennte Veranlagung gewählt, ist für jeden Ehegatten eine Veranlagung durchzuführen, auch wenn sich jeweils eine Steuerschuld von 0 Euro ergibt. <sup>2</sup>Der bei einer Zusammenveranlagung der Ehegatten in Betracht kommende Betrag der außergewöhnlichen Belastungen ist grundsätzlich von dem Finanzamt zu ermitteln, das für die Veranlagung des Ehemannes zuständig ist.

---

#### Zu § 26 EStG

---

**R 26.**

#### Voraussetzungen für die Anwendung des § 26 EStG

Nicht dauernd getrennt lebend

(1) <sup>1</sup>Bei der Frage, ob Ehegatten als dauernd getrennt lebend anzusehen sind, wird einer auf Dauer herbeigeführten räumlichen Trennung regelmäßig eine besondere Bedeutung zukommen. <sup>2</sup>Die eheliche Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft ist jedoch im Allgemeinen nicht aufgehoben, wenn sich die Ehegatten nur vorübergehend räumlich trennen, z. B. bei einem beruflich bedingten Auslandsaufenthalt eines der Ehegatten. <sup>3</sup>Sogar in Fällen, in denen die Ehegatten infolge zwingender äußerer Umstände für eine nicht absehbare Zeit räumlich voneinander getrennt leben müssen, z. B. infolge Krankheit oder Verbüßung einer Freiheitsstrafe, kann die eheliche Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft noch weiterbestehen, wenn die Ehegatten die erkennbare Absicht haben, die eheliche Verbindung in dem noch möglichen Rahmen aufrechtzuerhalten und nach dem Wegfall der Hindernisse die volle eheliche Gemeinschaft wiederherzustellen. <sup>4</sup>Ehegatten, von denen einer vermisst ist, sind im Allgemeinen nicht als dauernd getrennt lebend anzusehen.

#### **Veranlagungswahlrecht in Sonderfällen**

(2) <sup>1</sup>War der Stpfl. im Laufe des VZ zweimal verheiratet und haben jeweils die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG vorgelegen, besteht ein Veranlagungswahlrecht für die aufgelöste Ehe nur, wenn die Auflösung durch Tod erfolgt ist und die Ehegatten der nachfolgenden Ehe die besondere Veranlagung nach § 26c EStG wählen (§ 26 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG). <sup>2</sup>Sind die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG für die letzte Ehe nicht erfüllt, besteht für die aufgelöste Ehe ein Veranlagungswahlrecht nur dann nicht, wenn der andere Ehegatte dieser Ehe im VZ ebenfalls wieder geheiratet hat und bei ihm und seinem neuen Ehegatten die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG vorliegen (§ 26 Abs. 1 Satz 2 EStG).

#### **Wahl der getrennten Veranlagung oder Zusammenveranlagung**

(3) <sup>1</sup>Widerruft ein Ehegatte im Zuge der Veranlagung die von ihm oder von beiden Ehegatten abgegebene Erklärung über die Wahl der getrennten Veranlagung, ist die bestandskräftige Veranlagung des anderen Ehegatten nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO aufzuheben, da die Vorschriften des § 26 Abs. 1 EStG hinsichtlich der Besteuerung beider Ehegatten nur einheitlich angewendet werden können. <sup>2</sup>Haben beide Ehegatten eine Erklärung über die Wahl der getrennten Veranlagung abgegeben, müssen beide Ehegatten ihre Erklärung widerrufen. <sup>3</sup>Hat nur einer der Ehegatten eine Erklärung abgegeben, ist der Widerruf dieses Ehegatten nur wirksam, wenn der andere Ehegatte nicht widerspricht. <sup>4</sup>Der einseitige Antrag eines Ehegatten auf getrennte Veranlagung ist rechtsunwirksam, wenn dieser Ehegatte im VZ keine positiven oder negativen Einkünfte erzielt hat oder wenn seine positiven Einkünfte so gering sind, dass weder eine Einkommensteuer festzusetzen ist noch die Einkünfte

einem Steuerabzug zu unterwerfen waren, und zwar selbst dann, wenn dem anderen Ehegatten eine Steuerstraftat zur Last gelegt wird.

#### **Wahl der besonderen Veranlagung für den VZ der Eheschließung**

(4) <sup>1</sup>Die besondere Veranlagung für den VZ der Eheschließung (§ 26c EStG) setzt voraus, dass beide Ehegatten eine ausdrückliche Erklärung über die Wahl dieser Veranlagungsart abgeben. <sup>2</sup>Geschieht das nicht, werden die Ehegatten zusammen veranlagt, falls nicht einer der Ehegatten die getrennte Veranlagung wählt (§ 26 Abs. 3 EStG). <sup>3</sup>Absatz 3 Satz 2 gilt entsprechend. <sup>4</sup>Ist im Falle der besonderen Veranlagung nach § 26c EStG die Veranlagung eines der Ehegatten bereits bestandskräftig und wird im Zuge der Veranlagung des anderen Ehegatten von diesem die Wahl widerrufen, sind, falls dieser Ehegatte die getrennte Veranlagung wählt, die Ehegatten getrennt zu veranlagern oder, falls keine Erklärung über die Wahl der getrennten Veranlagung abgegeben wird, zusammen zu veranlagern (§ 26 Abs. 3 EStG); die bestandskräftige Veranlagung des einen Ehegatten ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO aufzuheben.

#### **Zurechnung gemeinsamer Einkünfte**

(5) Gemeinsame Einkünfte der Ehegatten, z. B. aus einer Gesamthandsgesellschaft oder Gesamthandsgemeinschaft sind jedem Ehegatten, falls keine andere Aufteilung in Betracht kommt, zur Hälfte zuzurechnen.

### **Zu § 26a EStG**

---

**R 26a.**

#### **Getrennte Veranlagung von Ehegatten nach § 26a EStG**

##### **Sonderausgaben**

(1) Im Falle der getrennten Veranlagung werden die als Sonderausgaben (§§ 10 bis 10b EStG) abzuziehenden Beträge bei dem Ehegatten berücksichtigt, der sie auf Grund einer eigenen Verpflichtung selbst geleistet hat oder für dessen Rechnung sie im abgekürzten Zahlungsweg entrichtet wurden (>**R 10.1**).

##### **Außergewöhnliche Belastungen und Steuerermäßigung nach § 35a EStG**

(2) <sup>1</sup>Die als außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33c EStG) abzuziehenden Beträge werden zunächst für die Ehegatten einheitlich nach den für die Zusammenveranlagung geltenden Grundsätzen ermittelt. <sup>2</sup>Die einheitlich ermittelten Beträge werden grundsätzlich je zur Hälfte oder in einem gemeinsam beantragten anderen Aufteilungsverhältnis bei der Veranlagung jedes Ehegatten abgezogen. <sup>3</sup>Abweichend hiervon sind jedoch die nach § 33b Abs. 5 EStG auf die Ehegatten zu übertragenden Pauschbeträge für behinderte Menschen und Hinterbliebene stets bei jedem Ehegatten zur Hälfte anzusetzen (§ 26a Abs. 2 EStG). <sup>4</sup>Der Antrag auf anderweitige Aufteilung (§ 26a Abs. 2 Satz 1 **und Satz 4** EStG, § 61 EStDV) kann noch im Rechtsbehelfsverfahren mit Ausnahme des Revisionsverfahrens und, soweit es nach den Vorschriften der **AO** zulässig ist, im Rahmen der Änderung von Steuerbescheiden gestellt, geändert oder widerrufen werden; für den Widerruf genügt die Erklärung eines der Ehegatten. <sup>5</sup>**Die bestandskräftige Veranlagung des anderen Ehegatten ist in diesen Fällen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern, da die Vorschriften des § 26 Abs. 1 EStG hinsichtlich der Besteuerung beider Ehegatten nur einheitlich angewendet werden können.**

---

#### Zu § 26b EStG

##### Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26b EStG

R 26b.
--------

##### Gesonderte Ermittlung der Einkünfte

(1) <sup>1</sup>Die Zusammenveranlagung nach § 26b EStG führt zwar zu einer Zusammenrechnung, nicht aber zu einer einheitlichen Ermittlung der Einkünfte der Ehegatten. <sup>2</sup>Wegen des Verlustabzugs nach § 10d EStG wird auf § 62d Abs. 2 EStDV und **R 10d Abs. 7** hingewiesen.

##### Feststellung gemeinsamer Einkünfte

(2) Gemeinsame Einkünfte zusammenzuveranlagender Ehegatten sind grundsätzlich gesondert und einheitlich festzustellen (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a und § 179 Abs. 2 AO), sofern es sich nicht um Fälle geringer Bedeutung handelt (§ 180 Abs. 3 AO).

---

#### Zu § 31 EStG

##### Familienleistungsausgleich

R 31.
-------

##### Prüfung der Steuerfreistellung

(1) <sup>1</sup>Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer ist getrennt für jedes einzelne Kind, beginnend mit dem ältesten Kind, von Amts wegen zu prüfen, ob die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG abzuziehen sind. <sup>2</sup>Dies ist der Fall, wenn **der Anspruch auf** Kindergeld die **individuelle** steuerliche Wirkung **der** Freibeträge nicht ausgleichen kann. <sup>3</sup>Der Prüfung ist das zu versteuernde Einkommen zu Grunde zu legen; bei der **Prüfung der Steuerfreistellung** für ein jüngeres Kind sind die Freibeträge nach

§ 32 Abs. 6 EStG für die älteren Kinder nur zu berücksichtigen, wenn bei diesen **der Anspruch auf** Kindergeld nicht ausgereicht hat. <sup>4</sup>Dem Kindergeld vergleichbare Leistungen i. S. d. § 65 Abs. 1 Satz 1 EStG oder auf Grund über- oder zwischenstaatlicher Rechtsvorschriften sind wie **Ansprüche auf** Kindergeld bis zur Höhe **der Beträge** nach § 66 EStG zu berücksichtigen.

#### **Anspruch auf Kindergeld**

(2) <sup>1</sup>Bei der **Prüfung der Steuerfreistellung** ist auf das für den jeweiligen VZ **zustehende** Kindergeld oder die vergleichbare Leistung **abzustellen**, unabhängig **davon, ob ein Antrag gestellt wurde oder eine Zahlung erfolgt ist**. <sup>2</sup>**Auch ein Anspruch auf Kindergeld, dessen Festsetzung** aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht **erfolgt ist**, ist zu berücksichtigen.

#### **Zurechnung des Kindergelds/zivilrechtlicher Ausgleich**

(3) <sup>1</sup>**Der Anspruch auf** Kindergeld ist demjenigen zuzurechnen, der für das Kind Anspruch auf einen Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG hat, auch wenn das Kindergeld an das Kind selbst oder einen Dritten (z. B. einen Träger von Sozialleistungen) ausgezahlt wird. <sup>2</sup>**Der Anspruch auf** Kindergeld ist grundsätzlich beiden Elternteilen jeweils zur Hälfte zuzurechnen; **dies gilt unabhängig davon, ob ein** barunterhaltspflichtiger Elternteil das halbe Kindergeld über den zivilrechtlichen Ausgleich nach § 1612b **Abs. 1 BGB von seinen Unterhaltszahlungen abzieht**, nach § 1612b Abs. 5 BGB eine Anrechnung des Kindergelds auf den Kindesunterhalt unterbleibt oder ein zivilrechtlicher Ausgleich nicht in Anspruch genommen wird. <sup>3</sup>In den Fällen des § 32 Abs. 6 Satz 3 EStG und in den Fällen der Übertragung des Kinderfreibetrags (§ 32 Abs. 6 Satz 6, 1. Alternative EStG) ist dem Stpfl. **der gesamte Anspruch auf** Kindergeld zuzurechnen. <sup>4</sup>Wird für ein Kind lediglich der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf übertragen (§ 32 Abs. 6 Satz 6, 2. Alternative EStG), bleibt die Zurechnung des **Anspruchs auf** Kindergeld hiervon unberührt.

#### **Abstimmung zwischen Finanzämtern und Familienkassen**

(4) <sup>1</sup>**Kommen die Freibeträge für Kinder zum Abzug, hat das Finanzamt die Veranlagung grundsätzlich unter Berücksichtigung des Anspruchs auf Kindergeld durchzuführen**. <sup>2</sup>**Ergeben sich durch den Vortrag des Stpfl. begründete Zweifel am Bestehen eines Anspruchs auf Kindergeld, ist die Familienkasse zu beteiligen**. <sup>3</sup>Wird **von der Familienkasse bescheinigt, dass ein Anspruch auf Kindergeld besteht**, übernimmt das Finanzamt grundsätzlich die Entscheidung der Familienkasse über die Berücksichtigung des Kindes. <sup>4</sup>Zweifel an der Richtigkeit der Entscheidung der einen Stelle (Finanzamt oder Familienkasse) oder eine abweichende Auffassung sind der Stelle, welche die Entscheidung getroffen hat, mitzuteilen. <sup>5</sup>Diese teilt der anderen Stelle mit, ob sie den Zweifeln Rechnung trägt bzw. ob sie sich der abweichenden Auffassung anschließt. <sup>6</sup>Kann im Einzelfall **kein** Einvernehmen erzielt

werden, haben das Finanzamt und die Familienkasse der jeweils vorgeetzten Behörde zu berichten. <sup>7</sup>Bis zur Klärung der Streitfrage ist die Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung durchzuführen.

#### **Nachträgliche Änderung der Anspruchsvoraussetzungen**

(5) <sup>1</sup>Wird nachträglich bekannt, dass **ein Anspruch auf** Kindergeld tatsächlich nicht in der bisher angenommenen Höhe **bestanden hat**, kommt eine Änderung des Steuerbescheids nach § 173 AO in Betracht. <sup>2</sup>Wird **der Anspruch auf** Kindergeld nachträglich **bejaht** oder **verneint**, ist der Steuerbescheid, sofern sich eine Änderung der Steuerfestsetzung ergibt, auf Grund dieses rückwirkenden Ereignisses nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern.

---

#### **Zu § 32 EStG**

---

##### **Im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandte Kinder**

R 32.1

– unbesetzt –

---

##### **Pflegekinder**

R 32.2

#### **Pflegekindschaftsverhältnis**

(1) <sup>1</sup>Ein Pflegekindschaftsverhältnis (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG) setzt voraus, dass das Kind im Haushalt der Pflegeeltern sein Zuhause hat und diese zu dem Kind in einer familienähnlichen, auf längere Dauer angelegten Beziehung wie zu einem eigenen Kind stehen z. B., wenn der Stpfl. ein Kind im Rahmen von Hilfe zur Erziehung in Vollzeitpflege (§§ 27, 33 SGB VIII) oder im Rahmen von Eingliederungshilfe (§ 35a Abs. 2 Nr. 3 SGB VIII) in seinen Haushalt aufnimmt, sofern das Pflegeverhältnis auf Dauer angelegt ist. <sup>2</sup>Hieran fehlt es, wenn ein Kind von vornherein nur für eine begrenzte Zeit im Haushalt des Stpfl. Aufnahme findet. <sup>3</sup>Kinder, die mit dem Ziel der Annahme vom Stpfl. in Pflege genommen werden (§ 1744 BGB), sind regelmäßig Pflegekinder. <sup>4</sup>**Zu Erwerbszwecken in den Haushalt aufgenommen** sind **z. B.** Kostkinder. <sup>5</sup>Hat der Stpfl. mehr als sechs Kinder in seinem Haushalt aufgenommen, spricht eine Vermutung dafür, dass es sich um Kostkinder handelt.

#### **Kein Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den leiblichen Eltern**

(2) <sup>1</sup>Voraussetzung für ein Pflegekindschaftsverhältnis zum Stpfl. ist, dass das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den leiblichen Eltern nicht mehr besteht, d. h. die familiären Bindungen zu diesen auf Dauer aufgegeben sind. <sup>2</sup>Gelegentliche Besuchskontakte allein stehen dem nicht entgegen.

#### **Altersunterschied**

(3) <sup>1</sup>Ein Altersunterschied wie zwischen Eltern und Kindern braucht nicht unbedingt zu bestehen. <sup>2</sup>Dies gilt auch, wenn das zu betreuende

Geschwister von Kind an wegen Behinderung pflegebedürftig war und das betreuende Geschwister die Stelle der Eltern, z. B. nach deren Tod, einnimmt. <sup>3</sup>Ist das zu betreuende Geschwister dagegen erst im Erwachsenenalter pflegebedürftig geworden, wird im Allgemeinen ein dem Eltern-Kind-Verhältnis ähnliches Pflegeverhältnis nicht mehr begründet werden können.

**R 32.3**

---

**Allgemeines zur Berücksichtigung von Kindern**

<sup>1</sup>Ein Kind wird vom Beginn des Monats an, in dem die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind, berücksichtigt. <sup>2</sup>Entsprechend endet die Berücksichtigung mit Ablauf des Monats, in dem die Anspruchsvoraussetzungen wegfallen (Monatsprinzip). <sup>3</sup>Eine Berücksichtigung außerhalb des Zeitraums der unbeschränkten Steuerpflicht der Eltern ist – auch in den Fällen des § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG – nicht möglich. <sup>4</sup>Ein vermisstes Kind ist bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres zu berücksichtigen.

**R 32.4**

---

**Kinder, die Arbeit suchen**

– unbesetzt –

**R 32.5**

---

**Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden**

<sup>1</sup>Ein behindertes Kind befindet sich auch dann in der Berufsausbildung, wenn es durch gezielte Maßnahmen auf eine – wenn auch einfache – Erwerbstätigkeit vorbereitet wird, die nicht spezifische Fähigkeiten oder Fertigkeiten erfordert. <sup>2</sup>Unter diesem Gesichtspunkt kann z. B. auch der Besuch einer Behindertenschule, einer Heimsonderschule, das Arbeitstraining in einer Anlernwerkstatt oder die Förderung im Berufsbildungsbereich einer Werkstatt für behinderte Menschen eine Berufsausbildung darstellen. <sup>3</sup>Die Ausbildung des behinderten Kindes ist abgeschlossen, wenn ihm eine seinen Fähigkeiten angemessene Beschäftigung möglich ist. <sup>4</sup>Eine Bescheinigung der besuchten Einrichtung kann einen Anhaltspunkt für die Beurteilung geben.

**R 32.6**

---

**Kinder, die sich in einer Übergangszeit von höchstens vier Monaten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten befinden**

– unbesetzt –

---

**Kinder, die mangels Ausbildungsplatz ihre Berufsausbildung  
nicht beginnen oder fortsetzen können**

R 32.7

**Allgemeines**

(1) <sup>1</sup> Grundsätzlich ist jeder Ausbildungswunsch des Kindes anzuerkennen, es sei denn, dass seine Verwirklichung wegen der persönlichen Verhältnisse des Kindes ausgeschlossen erscheint. <sup>2</sup> Dies gilt auch dann, wenn das Kind bereits eine abgeschlossene Ausbildung in einem anderen Beruf besitzt. <sup>3</sup> Das Finanzamt kann verlangen, dass der Stpfl. die ernsthaften Bemühungen des Kindes um einen Ausbildungsplatz durch geeignete Unterlagen nachweist oder zumindest glaubhaft macht.

**Ausbildungsplätze**

(2) Ausbildungsplätze sind neben betrieblichen und überbetrieblichen insbesondere solche an Fach- und Hochschulen sowie Stellen, an denen eine in der Ausbildungs- oder Prüfungsordnung vorgeschriebene praktische Tätigkeit abzuleisten ist.

**>Ernsthafte Bemühungen um einen Ausbildungsplatz**

(3) <sup>1</sup> Für die Berücksichtigung eines Kindes ohne Ausbildungsplatz ist Voraussetzung, dass es dem Kind trotz ernsthafter Bemühungen nicht gelungen ist, seine Berufsausbildung (>R 32.5) zu beginnen oder fortzusetzen. <sup>2</sup> Als Nachweis der ernsthaften Bemühungen kommen z. B. Bescheinigungen **der Agentur für Arbeit** über die Meldung des Kindes als Bewerber um eine berufliche Ausbildungsstelle, Unterlagen über eine Bewerbung bei der Zentralen Vergabestelle von Studienplätzen, Bewerbungsschreiben unmittelbar an Ausbildungsstellen sowie deren Zwischennachricht oder Ablehnung in Betracht.

(4) <sup>1</sup> Die Berücksichtigung eines Kindes ohne Ausbildungsplatz ist ausgeschlossen, wenn es sich wegen Kindesbetreuung nicht um einen Ausbildungsplatz bemüht. <sup>2</sup> Eine Berücksichtigung ist dagegen möglich, wenn das Kind infolge Erkrankung oder wegen eines Beschäftigungsverbots nach den §§ 3 und 6 Mutterschutzgesetz daran gehindert ist, seine Berufsausbildung zu beginnen oder fortzusetzen.

---

**Kinder, die ein freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr  
oder freiwillige Dienste leisten**

R 32.8

– unbesetzt –

---

**Kinder, die wegen körperlicher, geistiger oder seelischer  
Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten**

R 32.9

**Behinderte Kinder**

(1) <sup>1</sup>Als Kinder, die wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, kommen insbesondere Kinder in Betracht, deren Schwerbehinderung (§ 2 Abs. 2 SGB IX) festgestellt ist oder die einem schwer behinderten Menschen gleichgestellt sind (§ 2 Abs. 3 SGB IX). <sup>2</sup>Ein Kind, das wegen seiner Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, kann bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen über das 27. Lebensjahr hinaus ohne altersmäßige Begrenzung berücksichtigt werden.

#### **>Außerstande sein, sich selbst zu unterhalten**

(2) <sup>1</sup>Ob das Kind wegen seiner Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, ist nach den Gesamtumständen des Einzelfalles zu beurteilen. <sup>2</sup>Dabei kommt es nicht nur auf die Unfähigkeit des Kindes an, durch eigene Erwerbstätigkeit seinen gesamten notwendigen Lebensbedarf zu bestreiten, sondern auch darauf, ob dem Kind hierfür andere Einkünfte oder Bezüge zur Verfügung stehen. <sup>3</sup>**R 32.10** gilt entsprechend. <sup>4</sup>Bezieht das Kind weder Einkünfte aus einer eigenen Erwerbstätigkeit noch Lohnersatzleistungen, kann grundsätzlich von der Unfähigkeit zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit ausgegangen werden. <sup>5</sup>Dies gilt jedoch nicht, wenn nicht die Behinderung, sondern offensichtlich andere Gründe, z. B. die Arbeitsmarktlage, ursächlich dafür sind, dass das Kind eine eigene Erwerbstätigkeit nicht ausüben kann. <sup>6</sup>Ein über 27 Jahre altes Kind, das wegen seiner Behinderung noch in Schul- oder Berufsausbildung steht, ist in jedem Fall als unfähig zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit anzusehen.

#### **Unschädliche Einkünfte und Bezüge des behinderten Kindes**

(3) Übersteigen die Einkünfte und Bezüge des Kindes nicht den Grenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG, ist davon auszugehen, dass das Kind außerstande ist, sich selbst zu unterhalten.

### **R 32.10**

---

#### **Einkünfte und Bezüge des Kindes**

##### **Einkünfte**

(1) <sup>1</sup>>Einkünfte sind stets in vollem Umfang zu berücksichtigen, also auch soweit sie zur Bestreitung des Unterhalts nicht zur Verfügung stehen oder die Verfügungsbefugnis beschränkt ist. <sup>2</sup>**Dies gilt nicht für Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung.**

##### **Bezüge**

(2) <sup>1</sup>Bezüge im Sinne von § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG sind alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die nicht im Rahmen der einkommensteuerrechtlichen Einkunftsermittlung erfasst werden. <sup>2</sup>Zu diesen Bezügen gehören insbesondere:

1. die **nicht der Besteuerung unterliegenden Teile der Leistungen (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG) und die**

- Teile von Leibrenten, die den Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a **Doppelbuchstabe bb** EStG übersteigen,
2. Einkünfte und Leistungen, soweit sie dem Progressionsvorbehalt unterliegen (>**R 32b**),
  3. Renten nach § 3 Nr. 1 Buchstabe a EStG, Bezüge nach § 3 Nr. **2b**, 3, 6, 9, 10, 27, 58 EStG und nach § 3b EStG, Bezüge nach § 3 Nr. 44 EStG, soweit sie zur Bestreitung des Lebensunterhalts dienen, sowie Bezüge nach § 3 Nr. 5 und 11 EStG mit Ausnahme der Heilfürsorge und der steuerfreien Beihilfen in Krankheits-, Geburts- und Todesfällen im Sinne der Beihilfevorschriften des Bundes und der Länder,
  4. die nach § 3 Nr. 40 **und 40a** EStG steuerfrei bleibenden Beträge abzüglich der damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen i. S. d. § 3c EStG,
  5. pauschal besteuerte Bezüge nach § 40a EStG,
  6. Unterhaltsleistungen des geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten, soweit nicht als sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 1a EStG erfasst,
  7. Zuschüsse eines Trägers der gesetzlichen Rentenversicherung zu den Aufwendungen eines Rentners für seine Kranken- und Pflegeversicherung.

#### Kostenpauschale für Bezüge

(3) <sup>1</sup>Bei der Feststellung der anzurechnenden Bezüge sind aus Vereinfachungsgründen insgesamt 180 Euro im Kalenderjahr abzuziehen, wenn nicht höhere Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Zufluss der entsprechenden Einnahmen stehen, nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden. <sup>2</sup>Ein solcher Zusammenhang ist z. B. bei Kosten eines Rechtsstreits zur Erlangung der Bezüge und bei Kontoführungskosten gegeben.

---

#### Verlängerungstatbestände bei Arbeit suchenden Kindern und Kindern in Berufsausbildung

<b>R 32.11</b>
----------------

<sup>1</sup>Kalendermonate der Ableistung eines Dienstes im Sinne von § 32 Abs. 5 EStG, in denen auch die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 Buchstabe a oder b EStG vorgelegen haben, führen nicht zu einer Berücksichtigung über das 21. bzw. 27. Lebensjahr hinaus. <sup>2</sup>Dies gilt auch, wenn das Kind für diese Kalendermonate nicht zu berücksichtigen war, weil seine Einkünfte und Bezüge die maßgebliche Grenze des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG überschritten hatten.

---

#### Höhe der Freibeträge für Kinder

<b>R 32.12</b>
----------------

**in Sonderfällen**

Einem Stpfl., der die vollen Freibeträge für Kinder erhält, weil der andere Elternteil verstorben ist (§ 32 Abs. 6 Satz 3 EStG), werden Stpfl. in Fällen gleichgestellt, in denen

1. der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt des anderen Elternteils nicht zu ermitteln ist oder
2. der Vater des Kindes amtlich nicht feststellbar ist.

**R 32.13**

---

**Übertragung der Freibeträge für Kinder****Barunterhaltsverpflichtung**

(1) <sup>1</sup>Bei dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten sowie bei Eltern eines nichtehelichen Kindes ist der Elternteil, in dessen Obhut das Kind sich nicht befindet, grundsätzlich zur Leistung von Barunterhalt verpflichtet. <sup>2</sup>Wenn die Höhe nicht durch gerichtliche Entscheidung, Verpflichtungserklärung, Vergleich oder anderweitig durch Vertrag festgelegt ist, können dafür die von den Oberlandesgerichten als Leitlinien aufgestellten Unterhaltstabellen, z. B. „Düsseldorfer Tabelle“, einen Anhalt geben.

**Der Unterhaltsverpflichtung im Wesentlichen nachkommen**

(2) <sup>1</sup>Ein Elternteil kommt seiner Barunterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind im Wesentlichen nach, wenn er sie mindestens zu 75 % erfüllt. <sup>2</sup>Der Elternteil, in dessen Obhut das Kind sich befindet, erfüllt seine Unterhaltsverpflichtung in der Regel durch die Pflege und Erziehung des Kindes (§ 1606 Abs. 3 BGB).

**Maßgebender Verpflichtungszeitraum**

(3) <sup>1</sup>Hat aus Gründen, die in der Person des Kindes liegen, oder wegen des Todes des Elternteils die Unterhaltsverpflichtung nicht während des ganzen Kalenderjahres bestanden, ist für die Frage, inwieweit sie erfüllt worden ist, nur auf den Verpflichtungszeitraum abzustellen. <sup>2</sup>Wird ein Elternteil erst im Laufe des Kalenderjahres zur Unterhaltszahlung verpflichtet, ist für die Prüfung, ob er seiner Barunterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind zu mindestens 75 % nachgekommen ist, nur der Zeitraum zu Grunde zu legen, für den der Elternteil zur Unterhaltsleistung verpflichtet wurde. <sup>3</sup>Im Übrigen kommt es nicht darauf an, ob die unbeschränkte Steuerpflicht des Kindes oder der Eltern während des ganzen Kalenderjahres bestanden hat.

**Verfahren**

(4) <sup>1</sup>Wird die Übertragung der dem anderen Elternteil zustehenden Freibeträge für Kinder beantragt, weil dieser seiner Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind für das Kalenderjahr nicht im Wesentlichen nachgekommen ist, muss der Antragsteller die Voraussetzungen dafür

darlegen. <sup>2</sup>Die Übertragung des Kinderfreibetrags führt stets auch zur Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf. <sup>3</sup>Der betreuende Elternteil kann auch beantragen, dass der dem anderen Elternteil, in dessen Wohnung das minderjährige Kind nicht gemeldet ist, zustehende Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf auf ihn übertragen wird. <sup>4</sup>In Zweifelsfällen ist dem anderen Elternteil Gelegenheit zu geben, sich zum Sachverhalt zu äußern (§ 91 AO). <sup>5</sup>In dem Kalenderjahr, in dem das Kind das 18. Lebensjahr vollendet, ist eine Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf nur für den Teil des Kalenderjahres möglich, in dem das Kind noch minderjährig ist. <sup>6</sup>Werden die Freibeträge für Kinder bei einer Veranlagung auf den Stpfl. übertragen, teilt das Finanzamt dies dem für den anderen Elternteil zuständigen Finanzamt mit. <sup>7</sup>Ist der andere Elternteil bereits veranlagt, ist die Änderung der Steuerfestsetzung, sofern sie nicht nach § 164 Abs. 2 Satz 1 oder § 165 Abs. 2 AO vorgenommen werden kann, nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO durchzuführen. <sup>8</sup>Beantragt der andere Elternteil eine Herabsetzung der gegen ihn festgesetzten Steuer mit der Begründung, die Voraussetzungen für die Übertragung der Freibeträge für Kinder auf den Stpfl. lägen nicht vor, ist der Stpfl. unter den Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 und 5 AO zu dem Verfahren hinzuzuziehen. <sup>9</sup>Obsiegt der andere Elternteil, kommt die Änderung der Steuerfestsetzung beim Stpfl. nach § 174 Abs. 4 AO in Betracht. <sup>10</sup>Dem Finanzamt des Stpfl. ist zu diesem Zweck die getroffene Entscheidung mitzuteilen.

---

#### Zu § 32b EStG

#### Progressionsvorbehalt

R 32b.
--------

#### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>**Entgelt-**, Lohn- oder Einkommensersatzleistungen der gesetzlichen Krankenkassen unterliegen auch insoweit dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b EStG, als sie freiwillig Versicherten gewährt werden. <sup>2</sup>Beim Übergangsgeld und beim Überbrückungsgeld, das behinderten oder von Behinderung bedrohten Menschen nach den §§ 45 bis 52 SGB IX bzw. § 33 Abs. 3 Nr. 5 SGB IX gewährt wird, handelt es sich um steuerfreie Leistungen nach dem SGB III, SGB VI, SGB VII oder dem Bundesversorgungsgesetz, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen. <sup>3</sup>Leistungen nach der Berufskrankheitenverordnung sowie das Krankentagegeld aus einer privaten Krankenversicherung **und Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts und zur Eingliederung in Arbeit nach dem SGB II (sog. Arbeitslosengeld II)** gehören nicht zu den **Entgelt-**, Lohn- oder Einkommensersatzleistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen.

(2) <sup>1</sup>In den Progressionsvorbehalt sind die **Entgelt-**, Lohn- und Einkommensersatzleistungen mit den Beträgen einzubeziehen, die als Leis-

tungsbeträge nach den einschlägigen Leistungsgesetzen festgestellt werden. <sup>2</sup>Kürzungen dieser Leistungsbeträge, die sich im Falle der Abtretung oder durch den Abzug von Versichertenanteilen an den Beiträgen zur Rentenversicherung, Arbeitslosenversicherung und ggf. zur Kranken- und Pflegeversicherung ergeben, bleiben unberücksichtigt. <sup>3</sup>Der bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht ausgeschöpfte Arbeitnehmer-Pauschbetrag ist auch von Einkommensersatzleistungen abzuziehen.

#### **Rückzahlung von *Entgelt*, Lohn- oder Einkommensersatzleistungen**

(3) <sup>1</sup>Werden die in § 32b Abs. 1 Nr. 1 EStG bezeichneten *Entgelt*, Lohn- oder Einkommensersatzleistungen zurückgezahlt, sind sie von den im selben Kalenderjahr bezogenen Leistungsbeträgen abzusetzen, unabhängig davon, ob die zurückgezahlten Beträge im Kalenderjahr ihres Bezugs dem Progressionsvorbehalt unterliegen haben. <sup>2</sup>Ergibt sich durch die Absetzung ein negativer Betrag, weil die Rückzahlungen höher sind als die im selben Kalenderjahr empfangenen Beträge oder weil den zurückgezahlten keine empfangenen Beträge gegenüber stehen, ist auch der negative Betrag bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes nach § 32b EStG zu berücksichtigen (negativer Progressionsvorbehalt). <sup>3</sup>Aus Vereinfachungsgründen bestehen keine Bedenken, zurückgezahlte Beträge dem Kalenderjahr zuzurechnen, in dem der Rückforderungsbescheid ausgestellt worden ist. <sup>4</sup>Beantragt der Stpfl., die zurückgezahlten Beträge dem Kalenderjahr zuzurechnen, in dem sie tatsächlich abgeflossen sind, hat er den Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses anhand von Unterlagen, z. B. Aufhebungs-/Erstattungsbescheide oder Zahlungsbelege, nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

#### **Rückwirkender Wegfall von *Entgelt*, Lohn- oder Einkommensersatzleistungen**

(4) Fällt wegen der rückwirkenden Zubilligung einer Rente der Anspruch auf **Sozialleistungen (z. B. Kranken- oder Arbeitslosengeld)** rückwirkend ganz oder teilweise weg, ist dies **am Beispiel des Krankengeldes** steuerlich wie folgt zu behandeln:

- <sup>1</sup>Soweit der Krankenkasse ein Erstattungsanspruch nach § 103 SGB X gegenüber dem Rentenversicherungsträger zusteht, ist das bisher gezahlte Krankengeld als Rentenzahlung anzusehen und nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a EStG der Besteuerung zu unterwerfen. <sup>2</sup>Das Krankengeld unterliegt insoweit nicht dem Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG.
- <sup>1</sup>Gezahlte und die Rentenleistung übersteigende Krankengeldbeträge i. S. d. § 50 Abs. 1 Satz 2 SGB V sind als Krankengeld nach § 3 Nr. 1 Buchstabe a EStG steuerfrei; § 32b EStG ist anzuwenden. <sup>2</sup>Entsprechendes gilt für das Krankengeld, das vom Empfänger infolge rückwirkender Zubilligung einer Rente aus einer ausländischen gesetzlichen Rentenversicherung nach § 50 Abs. 1 Satz 3 SGB V an die Krankenkasse zurückzuzahlen ist.

3. Soweit die nachträgliche Feststellung des Rentenanspruchs auf VZ zurückwirkt, für die Steuerbescheide bereits ergangen sind, sind diese Steuerbescheide nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern.

#### **Fehlende *Entgelt-, Lohn- oder Einkommensersatzleistungen***

(5) <sup>1</sup>Hat ein Arbeitnehmer trotz Arbeitslosigkeit kein Arbeitslosengeld erhalten, weil ein entsprechender Antrag abgelehnt worden ist, kann dies durch die Vorlage des Ablehnungsbescheids nachgewiesen werden; hat der Arbeitnehmer keinen Antrag gestellt, kann dies durch die Vorlage der vom Arbeitgeber nach § 312 SGB III ausgestellten Arbeitsbescheinigung im Original belegt werden. <sup>2</sup>Kann ein Arbeitnehmer weder durch geeignete Unterlagen nachweisen noch in sonstiger Weise glaubhaft machen, dass er keine **Entgelt-, Lohn- oder Einkommensersatzleistungen** erhalten hat, kann das Finanzamt bei **der** für den Arbeitnehmer zuständigen **Agentur für Arbeit** (§ 327 SGB III) eine Bescheinigung darüber anfordern (Negativbescheinigung).

### **Zu § 33 EStG**

#### **Außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art**

**R 33.1**

<sup>1</sup>§ 33 EStG setzt eine Belastung des Stpfl. auf Grund außergewöhnlicher und dem Grunde und der Höhe nach zwangsläufiger Aufwendungen voraus. <sup>2</sup>Der Stpfl. ist belastet, wenn ein Ereignis in seiner persönlichen Lebenssphäre ihn zu Ausgaben zwingt, die er selbst endgültig zu tragen hat. <sup>3</sup>Die Belastung tritt mit der Verausgabung ein. <sup>4</sup>Zwangsläufigkeit dem Grunde nach wird in der Regel auf Aufwendungen des Stpfl. für sich selbst oder für Angehörige i. S. d. § 15 AO beschränkt sein. <sup>5</sup>Aufwendungen für andere Personen können diese Voraussetzung nur ausnahmsweise erfüllen (sittliche Pflicht).

#### **Aufwendungen für existentiell notwendige Gegenstände**

**R 33.2**

Aufwendungen zur Wiederbeschaffung oder Schadensbeseitigung können im Rahmen des Notwendigen und Angemessenen unter folgenden Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden:

1. Sie müssen einen existentiell notwendigen Gegenstand betreffen – dies sind Wohnung, Hausrat und Kleidung, nicht aber z. B. ein PKW, eine Garage oder Außenanlagen.

2. Der Verlust oder die Beschädigung muss durch ein unabwendbares Ereignis wie Brand, Hochwasser, Kriegseinwirkung, Vertreibung, politische Verfolgung verursacht sein, oder von dem Gegenstand muss eine >Gesundheitsgefährdung ausgehen, die beseitigt werden muss **und die nicht auf Verschulden des Stpfl. oder seines Mieters oder auf einen Baumangel zurückzuführen ist (z. B. bei Schimmelpilzbildung).**
3. Dem Stpfl. müssen tatsächlich finanzielle Aufwendungen entstanden sein; ein bloßer Schadenseintritt reicht zur Annahme von Aufwendungen nicht aus.
4. Die Aufwendungen müssen ihrer Höhe nach notwendig und angemessen sein und werden nur berücksichtigt, soweit sie den Wert des Gegenstandes im Vergleich zu vorher nicht übersteigen.
5. Nur der endgültig verlorene Aufwand kann berücksichtigt werden, d. h. die Aufwendungen sind um einen etwa nach Schadenseintritt noch vorhandenen Restwert zu kürzen.
6. Der Stpfl. muss glaubhaft darlegen, dass er den Schaden nicht verschuldet hat und dass realisierbare Ersatzansprüche gegen Dritte nicht bestehen.
7. Ein Abzug scheidet aus, sofern der Stpfl. zumutbare Schutzmaßnahmen unterlassen oder eine allgemein zugängliche und übliche Versicherungsmöglichkeit nicht wahrgenommen hat.
8. Das schädigende Ereignis darf nicht länger als drei Jahre zurückliegen, bei Baumaßnahmen muss mit der Wiederherstellung oder Schadensbeseitigung innerhalb von drei Jahren nach dem schädigenden Ereignis begonnen worden sein.

**R 33.3**

---

**Aufwendungen wegen Pflegebedürftigkeit****Voraussetzungen und Nachweis**

(1) <sup>1</sup>Zu dem begünstigten Personenkreis zählen pflegebedürftige Personen, bei denen mindestens ein Schweregrad der Pflegebedürftigkeit i. S. d. §§ 14, 15 SGB XI besteht. <sup>2</sup>Der Nachweis ist durch eine Bescheinigung (**z. B. Leistungsbescheid oder -mitteilung**) der sozialen Pflegekasse oder des privaten Versicherungsunternehmens, das die private Pflegepflichtversicherung durchführt, oder nach § 65 Abs. 2 EStDV zu führen.

**Eigene Pflegeaufwendungen**

(2) <sup>1</sup>Zu den Aufwendungen infolge Pflegebedürftigkeit zählen sowohl Kosten für die Beschäftigung einer ambulanten Pflegekraft und/oder die Inanspruchnahme von Pflegediensten als auch Aufwendungen zur Unterbringung in einem Heim. <sup>2</sup>Wird bei einer Heimunterbringung wegen Pflegebedürftigkeit der private Haushalt aufgelöst, ist die >Haushaltersparnis mit dem in § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG genannten Höchstbetrag der abziehbaren Aufwendungen anzusetzen. <sup>3</sup>Liegen die Voraussetzungen nur

während eines Teiles des Kalenderjahres vor, sind die anteiligen Beträge anzusetzen ( $\frac{1}{360}$  pro Tag,  $\frac{1}{12}$  pro Monat).<sup>4</sup> Nimmt der Stpfl. wegen seiner pflegebedingten Aufwendungen den Abzug nach § 33 EStG in Anspruch, sind die Gesamtkosten um den auf hauswirtschaftliche Dienstleistungen entfallenden Anteil zu kürzen, der zur Vereinfachung in Höhe des Abzugsbetrags nach § 33a Abs. 3 EStG anzusetzen ist.

#### Konkurrenz zu § 33a Abs. 3 EStG

(3) Nimmt der Stpfl. wegen seiner behinderungsbedingten Aufwendungen einen Pauschbetrag nach § 33b Abs. 3 EStG in Anspruch, kann er daneben Folgendes geltend machen:

- bei Heimunterbringung zusätzlich den Abzugsbetrag für Heimbewohner nach § 33a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 EStG oder
- bei ambulanter Pflege, wenn in den Aufwendungen solche für hauswirtschaftliche Dienstleistungen enthalten sind, den Abzug wegen der Beschäftigung einer Hilfe im Haushalt nach § 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG.

#### Konkurrenz zu § 33b EStG

(4) <sup>1</sup>Die Inanspruchnahme des Pauschbetrags von 3.700 Euro nach § 33b Abs. 3 EStG schließt die Berücksichtigung pflegebedingter Aufwendungen im Rahmen des § 33 EStG aus. <sup>2</sup>Dies gilt auch dann, wenn es sich um das pflegebedürftige Kind eines Stpfl. handelt und der Stpfl. den Pauschbetrag auf sich hat übertragen lassen.

#### Pflegeaufwendungen für Dritte

(5) Hat der pflegebedürftige Dritte im Hinblick auf sein Alter oder eine etwaige Bedürftigkeit dem Stpfl. Vermögenswerte zugewendet, z. B. ein Hausgrundstück, kommt ein Abzug der Pflegeaufwendungen nur in der Höhe in Betracht, wie die Aufwendungen den Wert des hingegebenen Vermögens übersteigen.

---

### Aufwendungen wegen Krankheit, Behinderung und Tod

R 33.4

#### Nachweis

(1) Der Nachweis der Zwangsläufigkeit, Notwendigkeit und Angemessenheit von Aufwendungen im Krankheitsfall ist zu führen

- durch Verordnung eines **Arztes** oder **Heilpraktikers** für Arznei-, Heil- und Hilfsmittel (>§§ 2, 23, 31 bis 33 SGB V); bei einer andauernden Erkrankung mit anhaltendem Verbrauch bestimmter Arznei-, Heil- und Hilfsmittel reicht die einmalige Vorlage einer Verordnung. <sup>2</sup>**Wurde die Notwendigkeit einer Sehhilfe durch einen Augenarzt festgestellt, genügt die Folgerefraktionsbestimmung durch einen Augenoptiker.** <sup>3</sup>**Als Nachweis der angefallenen Krankheitsaufwendungen kann auch die Vorlage der Erstattungsmitteilungen der privaten Krankenversicherung oder der Beihilfebescheide einer Behörde**

**ausreichen. <sup>4</sup>Diese Erleichterung entbindet den Stpfl. aber nicht von der Verpflichtung, in Einzelfällen die Zwangsläufigkeit, Notwendigkeit und Angemessenheit nicht erstatteter Aufwendungen dem Finanzamt auf Verlangen nachzuweisen,**

- durch **amtsärztliches** Attest vor Kauf oder Behandlung
  - für Bade- und Heilkuren; bei Vorsorgekuren muss auch die Gefahr einer durch die Kur abzuwendenden Krankheit, bei Klimakuren der medizinisch angezeigte Kurort und die voraussichtliche Kurdauer bescheinigt werden,
  - für psychotherapeutische Behandlungen,
  - für den Krankheitswert einer Legasthenie oder einer anderen Behinderung eines Kindes, der die auswärtige Unterbringung für eine medizinische Behandlung erfordert,
  - für die Notwendigkeit der Betreuung alter oder hilfloser Stpfl. durch eine >Begleitperson, sofern sich diese nicht bereits aus dem Ausweis nach dem SGB IX ergibt,
  - für medizinische Hilfsmittel, die als allgemeine Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens anzusehen sind >§ 33 Abs. 1 SGB V,
  - für wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden, wie Frisch- und Trockenzellenbehandlungen, Sauerstoff-, Chelat- und Eigenbluttherapie,

dem amtsärztlichen Attest stehen ärztliche Bescheinigungen eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung (MDK, >§ 275 SGB V) gleich; bei Pflichtversicherten die Bescheinigung der Versicherungsanstalt, bei öffentlich Bediensteten die Bescheinigung von Beihilfestellen in Behörden, wenn offensichtlich die Notwendigkeit der Kur im Rahmen der Bewilligung von Zuschüssen oder Beihilfen anerkannt worden ist,
- durch Attest des behandelnden Krankenhausarztes für Aufwendungen für Besuchsfahrten zu in einem Krankenhaus für längere Zeit liegenden Ehegatten oder Kind des Stpfl., wenn das Attest bestätigt, dass gerade der Besuch des Stpfl. zur Linderung oder Heilung einer bestimmten Krankheit entscheidend beitragen kann.

#### **Privatschulbesuch**

(2) <sup>1</sup>Ist ein Kind ausschließlich wegen einer Behinderung im Interesse einer angemessenen Berufsausbildung auf den Besuch einer Privatschule (Sonderschule oder allgemeine Schule in privater Trägerschaft) mit individueller Förderung angewiesen, weil eine geeignete öffentliche Schule oder eine den schulgeldfreien Besuch ermöglichende geeignete Privatschule nicht zur Verfügung steht oder nicht in zumutbarer Weise erreichbar ist, ist das Schulgeld dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG – neben einem auf den Stpfl. übertragbaren Pauschbetrag für behinderte Menschen – zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Der Nachweis, dass der Besuch der Privatschule erforderlich ist, muss durch eine Bestätigung der zuständigen obersten Landeskultusbehörde oder

der von ihr bestimmten Stelle geführt werden.

#### **Kur**

(3) <sup>1</sup>Kosten für Kuren im Ausland sind in der Regel nur bis zur Höhe der Aufwendungen anzuerkennen, die in einem dem Heilzweck entsprechenden inländischen Kurort entstehen würden. <sup>2</sup>Verpflegungsmehraufwendungen anlässlich einer Kur können nur in tatsächlicher Höhe nach Abzug der Haushaltsersparnis von  $\frac{1}{5}$  der Aufwendungen berücksichtigt werden.

#### **Aufwendungen behinderter Menschen für Verkehrsmittel**

(4) Macht ein gehbehinderter Stpfl. neben den Aufwendungen für Privatfahrten mit dem eigenen Pkw auch solche für andere Verkehrsmittel (z. B. für Taxis) geltend, ist die als noch angemessen anzusehende jährliche Fahrleistung von 3.000 km (beim GdB von mindestens 80 oder GdB von mindestens 70 und Merkzeichen G) – bzw. von 15.000 km (bei Merkzeichen aG, BI oder H) – entsprechend zu kürzen.

### Zu § 33a EStG

#### Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung

R 33a.1

#### **Gesetzlich unterhaltsberechtigter Person**

(1) <sup>1</sup>Gesetzlich unterhaltsberechtigter sind Personen, denen gegenüber der Stpfl. nach **dem** BGB unterhaltsverpflichtet ist. <sup>2</sup>Die Tatsache, dass der Stpfl. nur nachrangig verpflichtet ist, steht dem Abzug tatsächlich geleisteter Unterhaltsaufwendungen nicht entgegen. <sup>3</sup>Für den Abzug reicht es aus, dass die unterhaltsberechtigter Person dem Grunde nach gesetzlich unterhaltsberechtigter (z. B. verwandt in gerader Linie) und bedürftig ist. <sup>4</sup>Eine Prüfung, ob im Einzelfall tatsächlich ein Unterhaltsanspruch besteht, ist nicht erforderlich. <sup>5</sup>Gehört die unterhaltsberechtigter Person zum Haushalt des Stpfl., kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass ihm dafür Unterhaltsaufwendungen in Höhe des maßgeblichen Höchstbetrags erwachsen.

#### **Nur ein geringes Vermögen**

(2) <sup>1</sup>Die zu unterhaltende Person muss zunächst ihre Arbeitskraft und ihr eigenes Vermögen, wenn es nicht geringfügig ist, einsetzen und verwerten. <sup>2</sup>Als geringfügig kann in der Regel ein Vermögen bis zu einem gemeinen Wert (Verkehrswert) von 15.500 Euro angesehen werden. <sup>3</sup>Dabei bleiben außer Betracht:

1. Vermögensgegenstände, deren Veräußerung offensichtlich eine Verschleuderung bedeuten würde,

2. Vermögensgegenstände, die einen besonderen persönlichen Wert, z. B. Erinnerungswert, für den Unterhaltsempfänger haben oder zu seinem Hausrat gehören, und ein angemessenes Hausgrundstück im Sinne von **§ 90 Abs. 2 Nr. 8 SGB XII**, wenn der Unterhaltsempfänger das Hausgrundstück allein oder zusammen mit Angehörigen bewohnt, denen es nach seinem Tode weiter als Wohnung dienen soll.

#### **Opfergrenze, Ländergruppeneinteilung**

(3) <sup>1</sup>Die >Opfergrenze ist unabhängig davon zu beachten, ob die unterhaltene Person im Inland oder im Ausland lebt. <sup>2</sup>Die nach § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG maßgeblichen Beträge sind anhand der >Ländergruppeneinteilung zu ermitteln.

#### **R 33a.2**

---

#### **Freibetrag zur Abgeltung des Sonderbedarfs eines sich in Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten, volljährigen Kindes**

##### **Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Den Freibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG kann nur erhalten, wer für das in Berufsausbildung befindliche Kind auch tatsächlich einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld erhält. <sup>2</sup>Der Freibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG kommt daher für Kinder i. S. d. § 63 Abs. 1 EStG in Betracht.

(2) <sup>1</sup>Für die Inanspruchnahme eines Freibetrags nach § 33a Abs. 2 EStG ist Voraussetzung, dass dem Stpfl. Aufwendungen für die Berufsausbildung des auswärtig untergebrachten, volljährigen Kindes entstehen. <sup>2</sup>Auf ihre Höhe kommt es nicht an. <sup>3</sup>Unterhaltsaufwendungen für ein in Berufsausbildung befindliches Kind sind auch als Aufwendungen für seine Berufsausbildung anzusehen. <sup>4</sup>Wegen des Begriffs der Berufsausbildung >**R 32.5**.

##### **Auswärtige Unterbringung**

(3) <sup>1</sup>Eine auswärtige Unterbringung i. S. d. § 33a Abs. 2 Satz 1 EStG liegt vor, wenn ein Kind außerhalb des Haushalts der Eltern wohnt. <sup>2</sup>Dies ist nur anzunehmen, wenn für das Kind außerhalb des Haushalts der Eltern eine Wohnung ständig bereitgehalten und das Kind auch außerhalb des elterlichen Haushalts gepflegt wird. <sup>3</sup>Seine Unterbringung muss darauf angelegt sein, die räumliche Selbständigkeit des Kindes während seiner ganzen Ausbildung, z. B. eines Studiums, oder eines bestimmten Ausbildungsabschnitts, z. B. eines Studienseesters oder -trimesters, zu gewährleisten. <sup>4</sup>Voraussetzung ist, dass die auswärtige Unterbringung auf eine gewisse Dauer angelegt ist. <sup>5</sup>Auf die Gründe für die auswärtige Unterbringung kommt es nicht an.

---

**Aufwendungen für eine Hilfe im Haushalt oder für vergleichbare Dienstleistungen (§ 33a Abs. 3 EStG)**

**R 33a.3**

(1) Kinder oder andere unterhaltene Personen i. S. d. § 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG gehören zum Haushalt des Stpfl., wenn sie bei einheitlicher Wirtschaftsführung unter Leitung des Stpfl. dessen Wohnung teilen oder sich mit seiner Einwilligung außerhalb seiner Wohnung zu anderen als Erwerbszwecken, insbesondere zur Erziehung, Ausbildung oder Erholung im Inland oder Ausland aufhalten.

(2) Wird wegen Krankheit, Hilflosigkeit oder schwerer Behinderung einer zum Haushalt des Stpfl. gehörenden Person, die weder sein Ehegatte noch sein Kind ist, eine Hilfe im Haushalt beschäftigt, sind die Aufwendungen im Rahmen der Höchstbeträge neben dem nach § 33a Abs. 1 EStG abziehbaren Betrag für den Unterhalt dieser Person zu berücksichtigen.

---

**Zeitanteilige Ermäßigung nach § 33a Abs. 4 EStG**

**R 33a.4**

**Ansatz bei unterschiedlicher Höhe des Höchstbetrags nach § 33a Abs. 1 EStG oder des Freibetrags nach § 33a Abs. 2 EStG**

(1) Ist in einem Kalenderjahr der Höchstbetrag nach § 33a Abs. 1 EStG oder der Freibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG in unterschiedlicher Höhe anzusetzen, z. B. bei Anwendung der Ländergruppeneinteilung für einen Teil des Kalenderjahres, wird für den Monat, in dem die geänderten Voraussetzungen eintreten, der jeweils höhere Betrag angesetzt.

**Aufteilung der eigenen Einkünfte und Bezüge**

(2) <sup>1</sup>Der Jahresbetrag der eigenen Einkünfte und Bezüge ist für die Anwendung des § 33a Abs. 4 Satz 2 EStG wie folgt auf die Zeiten innerhalb und außerhalb des Unterhalts- oder Ausbildungszeitraums aufzuteilen:

1. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sonstige Einkünfte sowie Bezüge nach dem Verhältnis der in den jeweiligen Zeiträumen zugeflossenen Einnahmen; die Grundsätze des § 11 Abs. 1 EStG gelten entsprechend; Pauschbeträge nach § 9a EStG und die Kostenpauschale nach **R 32.10** Abs. 3 Satz 1 sind hierbei zeitanteilig anzusetzen;
2. andere Einkünfte auf jeden Monat des Kalenderjahres mit einem Zwölftel.

<sup>2</sup>Der Stpfl. kann jedoch nachweisen, dass eine andere Aufteilung wirtschaftlich gerechtfertigt ist, wie es z. B. der Fall ist, wenn bei Einkünften aus selbständiger Arbeit die Tätigkeit erst im Laufe des Jahres aufge-

nommen wird oder wenn bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Unterhalts- oder Ausbildungszeitraum höhere Werbungskosten angefallen sind als bei verhältnismäßiger bzw. zeitanteiliger Aufteilung darauf entfallen würden.

---

#### Zu § 33b EStG

---

**R 33b.**

#### **Pauschbeträge für behinderte Menschen, Hinterbliebene und Pflegepersonen**

(1) Pauschbetrag für behinderte Menschen, Hinterbliebenen-Pauschbetrag und Pflege-Pauschbetrag können mehrfach gewährt werden, wenn mehrere Personen die Voraussetzungen erfüllen (z. B. Stpfl., Ehegatte, Kind), oder wenn eine Person die Voraussetzungen für verschiedene Pauschbeträge erfüllt.

(2) Hat ein Kind Anspruch auf einen Pauschbetrag nach § 33b EStG, können andere Personen, auf die der Pauschbetrag für behinderte Menschen nicht übertragen worden ist, wegen der behinderungsbedingten Aufwendungen keine Steuerermäßigung nach § 33 EStG in Anspruch nehmen.

(3) Eine Übertragung des Pauschbetrages für behinderte Menschen **auf die Eltern** eines Kindes **mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Ausland** ist nur **möglich**, wenn **das Kind als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt wird (insbesondere § 1 Abs. 3 Satz 2, 2. Halbsatz EStG ist zu beachten)**.

(4) Ein Stpfl. führt die Pflege auch dann noch persönlich durch, wenn er sich zur Unterstützung zeitweise einer ambulanten Pflegekraft bedient.

(5) § 33b Abs. 6 Satz 6 EStG gilt auch, wenn nur ein Stpfl. den Pflege-Pauschbetrag tatsächlich in Anspruch nimmt.

(6) Der Pflege-Pauschbetrag nach § 33b Abs. 6 EStG kann neben dem nach § 33b Abs. 5 EStG vom Kind auf die Eltern übertragenen Pauschbetrag für behinderte Menschen in Anspruch genommen werden.

(7) <sup>1</sup>Bei Beginn, Änderung oder Wegfall der Behinderung im Laufe eines Kalenderjahres ist stets der Pauschbetrag nach dem höchsten Grad zu gewähren, der im Kalenderjahr festgestellt war. <sup>2</sup>Eine Zwölfteilung ist nicht vorzunehmen. <sup>3</sup>Dies gilt auch für den Hinterbliebenen- und Pflege-Pauschbetrag.

---

#### Zu § 33c EStG

---

**R 33c.**

#### **Kinderbetreuungskosten**

##### **Haushaltszugehörigkeit des Kindes**

(1) <sup>1</sup>Ein Kind gehört zum Haushalt des Stpfl., wenn es dort lebt oder

mit dessen Einwilligung vorübergehend auswärtig untergebracht ist.  
<sup>2</sup>Auch in Fällen, in denen der Stpfl. mit seinem Kind in der Wohnung seiner Eltern oder Schwiegereltern oder in Wohngemeinschaft mit anderen Personen lebt, ist die Haushaltszugehörigkeit des Kindes als gegeben anzusehen. <sup>3</sup>Bei nicht zusammenlebenden Elternteilen ist grundsätzlich die Meldung des Kindes maßgebend.

#### **Kinderbetreuungskosten**

(2) <sup>1</sup>Aufwendungen für Kinderbetreuung durch einen Angehörigen des Stpfl. können nur berücksichtigt werden, wenn den Leistungen klare und eindeutige Vereinbarungen zu Grunde liegen. <sup>2</sup>Eine Berücksichtigung ist auch möglich, wenn die Betreuungsperson mit dem Stpfl. und dem Kind in Haushaltsgemeinschaft lebt. <sup>3</sup>Leistungen an eine Person, die für das betreute Kind Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld hat, können nicht als Betreuungskosten anerkannt werden. <sup>4</sup>Wird ein einheitliches Entgelt sowohl für Betreuungsleistungen als auch für andere Leistungen gezahlt, ist gegebenenfalls eine Aufteilung im Schätzungswege (§ 162 AO) vorzunehmen. <sup>5</sup>Von einer Aufteilung ist abzusehen, wenn die anderen Leistungen von untergeordneter Bedeutung sind. <sup>6</sup>Zahlt ein unterhaltsverpflichteter Elternteil Kinderbetreuungskosten für ein Kind, z. B. an eine externe Betreuungsstelle, aber keinen Unterhalt, so sind die Zahlungen bis zur Höhe von 135 % des Regelunterhalts nach der Düsseldorfer Tabelle nicht als Kinderbetreuungskosten zu berücksichtigen.

#### **Unterbrechung der Erwerbstätigkeit oder der Ausbildung**

(3) Werden die Erwerbstätigkeit (z. B. durch Arbeitslosigkeit) oder die Ausbildung unterbrochen, können auch die während der Zeit der Unterbrechung entstandenen Kinderbetreuungskosten berücksichtigt werden, längstens jedoch für einen zusammenhängenden Zeitraum von vier Monaten; Entsprechendes gilt auch für Urlaubszeiten.

#### **Abgegoltene Beträge**

(4) <sup>1</sup>Als bereits abgegolten sind stets die im Gesetz genannten Beträge (774 Euro bzw. 1.548 Euro) anzusetzen. <sup>2</sup>Auch wenn jeder Elternteil sich in unterschiedlicher Höhe an den Kinderbetreuungskosten beteiligt, ist keine verhältnismäßige Aufteilung dieser Beträge vorzunehmen. <sup>3</sup>Bei zusammenlebenden Eltern, die nicht miteinander verheiratet sind, sind 1.548 Euro abgegolten. <sup>4</sup>Die danach verbleibenden Kinderbetreuungskosten sind bei jedem Elternteil bis zu einem Höchstbetrag von 750 Euro abziehbar.

#### **Höchstbetrag**

(5) <sup>1</sup>Der Umstand, dass im Kalenderjahr Kinderbetreuungskosten nicht regelmäßig geleistet worden sind, führt nicht zu einer zeitanteiligen Ermäßigung des Höchstbetrags. <sup>2</sup>Wird ein Elternpaar im Jahr der Heirat

oder im Jahr der Trennung zusammen zur Einkommensteuer veranlagt, beträgt der Höchstbetrag für das ganze Jahr 1.500 Euro. <sup>3</sup>Eine Aufteilung auf die Zeiträume des gemeinsamen Haushalts bzw. der getrennten Haushalte ist nicht vorzunehmen. <sup>4</sup>Auch in Fällen, in denen der Freibetrag für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung gemeinsam mit dem Kinderfreibetrag auf den betreuenden Elternteil übertragen wird, beträgt der Höchstbetrag insgesamt 1.500 Euro.

#### Zu § 34 EStG

##### R 34.1

##### Umfang der steuerbegünstigten Einkünfte

(1) <sup>1</sup>§ 34 Abs. 1 EStG ist grundsätzlich bei allen Einkunftsarten anwendbar. <sup>2</sup>§ 34 Abs. 3 EStG ist nur auf Einkünfte i. S. d. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG anzuwenden. <sup>3</sup>**Die von der Summe der Einkünfte, dem Gesamtbetrag der Einkünfte und dem Einkommen abzuziehenden Beträge** sind zunächst bei den nicht nach § 34 EStG begünstigten Einkünften zu berücksichtigen. <sup>4</sup>Liegen die Voraussetzungen für die Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 1 EStG und § 34 Abs. 3 EStG nebeneinander vor, ist eine Verrechnung der noch nicht abgezogenen Beträge mit den außerordentlichen Einkünften in der Reihenfolge vorzunehmen, dass sie zu dem für den Stpfl. günstigsten Ergebnis führt. <sup>5</sup>Sind in dem Einkommen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft enthalten und bestehen diese zum Teil aus außerordentlichen Einkünften, die nach § 34 EStG ermäßigt zu besteuern sind, ist hinsichtlich der Anwendung dieser Vorschrift der Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG zunächst von den nicht nach § 34 EStG begünstigten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft abzuziehen.

(2) Tarifbegünstigte Veräußerungsgewinne im Sinne der §§ 14, 16 und 18 Abs. 3 EStG liegen grundsätzlich nur vor, wenn die stillen Reserven in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang aufgedeckt werden.

(3) <sup>1</sup>Die gesamten außerordentlichen Einkünfte sind grundsätzlich bis zur Höhe des zu versteuernden Einkommens tarifbegünstigt. <sup>2</sup>In Fällen, in denen Verluste zu verrechnen sind, sind **die** vorrangig anzuwendenden besonderen Verlustverrechnungsbeschränkungen (z. B. § 2a Abs. 1, §§ 2b, 15 Abs. 4 EStG) zu beachten.

(4) <sup>1</sup>**Veräußerungskosten sind bei der Ermittlung des tarifbegünstigten Veräußerungsgewinns erst im Zeitpunkt des Entstehens des Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen, auch wenn sie bereits im VZ vor dem Entstehen des Veräußerungsgewinns angefallen sind.** <sup>2</sup>**Die übrigen außerordentlichen Einkünfte unterliegen der Tarifvergünstigung in dem VZ, in dem sie nach den allgemeinen Grundsätzen vereinnahmt werden, nur insoweit, als nicht in früheren VZ mit diesen Einkünften unmittelbar zusammenhängende Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten die Einkünfte des Stpfl. gemindert haben.**

---

**Steuerberechnung unter Berücksichtigung der Tarifiermäßigung****R 34.2**

(1)<sup>1</sup>Für Zwecke der Steuerberechnung nach § 34 Abs. 1 EStG ist zunächst für das Kalenderjahr, in dem die außerordentlichen Einkünfte erzielt worden sind, die Einkommensteuerschuld zu ermitteln, die sich ergibt, wenn die in dem z. v. E. enthaltenen außerordentlichen Einkünfte nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden.<sup>2</sup>Sodann ist in einer Vergleichsberechnung die Einkommensteuer zu errechnen, die sich unter Einbeziehung eines Fünftels der außerordentlichen Einkünfte ergibt.<sup>3</sup>Bei diesen nach den allgemeinen Tarifvorschriften vorzunehmenden Berechnungen sind dem Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG) unterliegende Einkünfte zu berücksichtigen.<sup>4</sup>Der Unterschiedsbetrag zwischen beiden Steuerbeträgen ist zu verfünffachen und der sich so ergebende Steuerbetrag der nach Satz 1 ermittelten Einkommensteuer hinzuzurechnen.

(2) Sind in dem z. v. E. auch Einkünfte enthalten, die nach § 34 Abs. 3 EStG oder § 34b Abs. 3 EStG ermäßigten Steuersätzen unterliegen, ist die jeweilige Tarifiermäßigung unter Berücksichtigung der jeweils anderen Tarifiermäßigung zu berechnen.

---

**Besondere Voraussetzungen für die Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG****R 34.3**

(1) Entschädigungen i. S. d. § 24 Nr. 1 EStG sind nach § 34 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Nr. 2 EStG nur begünstigt, wenn es sich um außerordentliche Einkünfte handelt; dabei kommt es nicht darauf an, im Rahmen welcher Einkunftsart sie angefallen sind.

(2)<sup>1</sup>Die Nachzahlung von >Nutzungsvergütungen und Zinsen i. S. d. § 34 Abs. 2 Nr. 3 EStG muss einen Zeitraum von mehr als 36 Monaten umfassen.<sup>2</sup>Es genügt nicht, dass sie auf drei Kalenderjahre entfällt.

(3)<sup>1</sup>Bei Anwendung des § 34 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Nr. 5 EStG auf außerordentliche Holznutzungen i. S. d. § 34b Abs. 1 Nr. 1 EStG ist von einer Zusammenballung der Einkünfte auszugehen, wenn kein Bestandsvergleich für das stehende Holz vorgenommen wurde.<sup>2</sup>Die Aktivierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist für sich allein noch kein Bestandsvergleich.

---

**Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG auf Einkünfte aus der Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit (§ 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG)****R 34.4****Allgemeines**

(1)<sup>1</sup>§ 34 Abs. 2 Nr. 4 i. V. m. Abs. 1 EStG gilt grundsätzlich für alle Einkunftsarten.<sup>2</sup>§ 34 Abs. 1 EStG ist auch auf Nachzahlungen von Ru-

hegehaltsbezügen und von Renten i. S. d. § 22 Nr. 1 EStG anwendbar.  
<sup>3</sup>Voraussetzung für die Anwendung ist, dass auf Grund der Einkunftsermittlungsvorschriften eine >Zusammenballung von Einkünften eintritt, die bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auf wirtschaftlich vernünftigen Gründen beruht und bei anderen Einkünften nicht dem vertragsgemäßen oder dem typischen Ablauf entspricht.

#### **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit**

(2) Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit kommt es nicht darauf an, dass die Vergütung für eine abgrenzbare Sondertätigkeit gezahlt wird, dass auf sie ein Rechtsanspruch besteht oder dass sie eine zwangsläufige Zusammenballung von Einnahmen darstellt.

#### **Gewinneinkünfte**

(3) <sup>1</sup>*Bei Gewinneinkünften kann eine >Zusammenballung von Einkünften nur bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eintreten.* <sup>2</sup>*Die Tarifiermäßigung ist auf Gewinneinkünfte grundsätzlich dann anzuwenden, wenn*

- a) *diese die Vergütung für eine sich über mehr als 12 Monate erstreckende Sondertätigkeit sind, die von der übrigen Tätigkeit des Stpfl. abgrenzbar ist und nicht zum regelmäßigen Gewinnbetrieb gehört, oder*
- b) *der Stpfl. sich über mehr als 12 Monate ausschließlich der einen Sache gewidmet und die Vergütung dafür in einem Kalenderjahr erhalten hat.*

#### **Ermittlung der Einkünfte**

(4) <sup>1</sup>Bei der Ermittlung der dem § 34 Abs. 2 Nr. 4 i. V. m. Abs. 1 EStG unterliegenden Einkünfte **gilt R 34.1 Abs. 4 entsprechend.** <sup>2</sup>Handelt es sich sowohl bei den laufenden Einnahmen als auch bei den außerordentlichen Bezügen um Versorgungsbezüge i. S. d. § 19 Abs. 2 EStG, **können** im Kalenderjahr des Zuflusses **die Freibeträge für Versorgungsbezüge** nach § 19 Abs. 2 EStG nur einmal abgezogen werden; **sie sind** zunächst bei den nicht nach § 34 EStG begünstigten Einkünften zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Nur insoweit nicht **verbrauchte Freibeträge für Versorgungsbezüge sind** bei den nach § 34 EStG begünstigten Einkünften abzuziehen. <sup>4</sup>Entsprechend ist bei anderen Einkunftsarten zu verfahren, bei denen ein im Rahmen der Einkünfteermittlung anzusetzender Freibetrag, z. B. Sparer-Freibetrag nach § 20 Abs. 4 EStG oder ein Werbungskosten-Pauschbetrag, abzuziehen ist. <sup>5</sup>Werden außerordentliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit neben laufenden Einkünften dieser Art bezogen, ist bei den Einnahmen der Arbeitnehmer-Pauschbetrag **oder der Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b EStG** insgesamt nur einmal abzuziehen, wenn insgesamt keine höheren Werbungskosten nachgewiesen werden. <sup>6</sup>In anderen Fällen sind die auf die jeweiligen Einnahmen entfallenden tatsächlichen Werbungskosten bei diesen Einnahmen zu berücksichtigen.

---

**Anwendung der Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG**

<b>R 34.5</b>
---------------

**Berechnung**

(1) <sup>1</sup>Für das gesamte zu versteuernde Einkommen i. S. d. § 32a Abs. 1 EStG – also einschließlich der außerordentlichen Einkünfte, soweit sie zur Einkommensteuer heranzuziehen sind – ist der Steuerbetrag nach den allgemeinen Tarifvorschriften zu ermitteln. <sup>2</sup>Aus dem Verhältnis des sich ergebenden Steuerbetrags zu dem gerundeten zu versteuernden Einkommen ergibt sich der durchschnittliche Steuersatz, der auf vier Dezimalstellen abzurunden ist. <sup>3</sup>**56 %** dieses durchschnittlichen Steuersatzes, mindestens 15 %, ist der anzuwendende ermäßigte Steuersatz.

**Beschränkung auf einen Veräußerungsgewinn**

(2) <sup>1</sup>Die Ermäßigung nach § 34 Abs. 3 Satz 1 bis 3 EStG kann der Stpfl. nur einmal im Leben in Anspruch nehmen, selbst dann, wenn der Stpfl. mehrere Veräußerungs- oder Aufgabegewinne innerhalb eines VZ erzielt. <sup>2</sup>Dabei ist die Inanspruchnahme einer Steuerermäßigung nach § 34 EStG in VZ vor dem 1.1.2001 unbeachtlich (>§ 52 Abs. 47 **Satz 7** EStG). <sup>3</sup>Wird der zum Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers gehörende Mitunternehmeranteil im Zusammenhang mit der Veräußerung des Einzelunternehmens veräußert, ist die Anwendbarkeit des § 34 Abs. 3 EStG für beide Vorgänge getrennt zu prüfen. <sup>4</sup>Liegen hinsichtlich beider Vorgänge die Voraussetzungen des § 34 Abs. 3 EStG vor, kann der Stpfl. die ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG entweder für die Veräußerung des Einzelunternehmens oder für die Veräußerung des Mitunternehmeranteiles beantragen.

**Nachweis der dauernden Berufsunfähigkeit**

(3) **R 16** Abs. 14 gilt entsprechend.

---

**Zu § 34b EStG**
**Holznutzungen**

<b>R 34b.1</b>
----------------

**Außerordentliche Holznutzungen**

(1) <sup>1</sup>Wirtschaftliche Gründe i. S. d. § 34b Abs. 1 Nr. 1 EStG sind volks- oder staatswirtschaftliche oder privatwirtschaftliche Gründe des Stpfl.. <sup>2</sup>Eine Nutzung geschieht aus volks- oder staatswirtschaftlichen Gründen, wenn sie z. B. durch gesetzlichen oder behördlichen Zwang veranlasst worden ist. <sup>3</sup>Ein Zwang kann dabei schon angenommen werden, wenn der Stpfl. nach den Umständen des Falles der Ansicht sein kann, dass er

im Falle der Verweigerung des Verkaufs ein behördliches Enteignungsverfahren zu erwarten habe.<sup>4</sup> Werden Waldgrundstücke enteignet oder unter dem Zwang einer drohenden Enteignung veräußert, handelt es sich bei dem mitveräußerten Holzbestand um eine Holznutzung aus wirtschaftlichen Gründen.

**Nachgeholte Nutzungen i. S. d. § 34b Abs. 1 Nr. 1 EStG**

(2) *Nachgeholte Nutzungen sind mit Ausnahme der Holznutzungen infolge höherer Gewalt die in einem Wirtschaftsjahr über den Nutzungssatz hinausgehenden Nutzungen (Übernutzungen), um die die Nutzungen in den drei vorangegangenen Wirtschaftsjahren jeweils niedriger als der Nutzungssatz waren (eingesparte Nutzungen).*

(3) *Eingesparte Nutzungen können nur durch nachgeholte Nutzungen, niemals aber durch außerordentliche Holznutzungen und durch Holznutzungen infolge höherer Gewalt ausgeglichen werden.*

(4) *Für die Berechnung der Übernutzung des laufenden Wirtschaftsjahres gilt der Nutzungssatz des laufenden Wirtschaftsjahres; für die Berechnung der eingesparten Nutzungen der letzten drei Jahre gilt der Nutzungssatz, der für diese drei Jahre jeweils maßgebend war.*

**Eingesparte Nutzungen in Fällen des § 68 Abs. 2 EStDV**

(5) <sup>1</sup> *Bei der Ermittlung der eingesparten Nutzungen der letzten drei vorangegangenen Wirtschaftsjahre ist in den Fällen des § 68 Abs. 2 EStDV von dem erstmals aufgestellten Nutzungssatz, gekürzt um 10 %, auszugehen.* <sup>2</sup> *Hat der Stpfl. jedoch ein Betriebsgutachten oder Betriebswerk auf den Anfang des drittletzten Wirtschaftsjahres aufgestellt, ist bei der Ermittlung der eingesparten Nutzungen der nach diesem Betriebsgutachten oder Betriebswerk festgesetzte Nutzungssatz maßgebend.*

**Holznutzungen infolge höherer Gewalt (Kalamitätsnutzungen) i. S. d. § 34b Abs. 1 Nr. 2 EStG**

(6) <sup>1</sup> *Ob eine Holznutzung infolge höherer Gewalt im Wirtschaftsjahr des Eintritts des Naturereignisses oder in einem späteren Wirtschaftsjahr erfolgt, ist ohne Bedeutung.* <sup>2</sup> *Bei Waldbeständen, die infolge von Immissionsschäden der Schadensstufe 3 zuzuordnen sind, kann stets eine Kalamität angenommen werden.* <sup>3</sup> *Bei Beständen der Schadensstufe 2 kann eine Kalamität nur im Einzelfall auf Grund eines forstwirtschaftlichen Gutachtens angenommen werden.* <sup>4</sup> *Zu den begünstigten Holznutzungen infolge höherer Gewalt zählen nicht Schadensfälle von einzelnen Bäumen, z. B. Dürrhölzer, Schaden durch Blitzschlag, soweit sie sich im Rahmen der regelmäßigen natürlichen Abgänge halten.*

(7) <sup>1</sup> *Bei vorzeitigen Holznutzungen auf Grund von Schäden durch militärische Übungen sind dieselben Steuersätze wie für Holznutzungen infolge höherer Gewalt anzuwenden.* <sup>2</sup> *Ersatzleistungen für*

Schäden, die sich beseitigen lassen, z. B. Schäden an Wegen und Jungpflanzungen, sind nach R 6.6 zu behandeln.

#### **Nutzungssatz**

(8) <sup>1</sup>Der Nutzungssatz i. S. d. § 34b Abs. 4 Nr. 1 EStG ist eine steuerliche Bemessungsgrundlage. <sup>2</sup>Er muss den Nutzungen entsprechen, die unter Berücksichtigung der vollen jährlichen Ertragsfähigkeit des Waldes in Festmetern objektiv nachhaltig erzielbar sind. <sup>3</sup>Maßgebend für die Bemessung des Nutzungssatzes sind nicht die Nutzungen, die nach dem Willen des Betriebsinhabers in einem Zeitraum von 10 Jahren erzielt werden sollen (subjektiver Hiebsatz), sondern die Nutzungen, die unter Berücksichtigung der vollen Ertragsfähigkeit nachhaltig erzielt werden können (objektive Nutzungsmöglichkeit). <sup>4</sup>Aus diesem Grunde kann sich der Hiebsatz der Forsteinrichtung von dem Nutzungssatz unterscheiden.

#### **Zusammentreffen der verschiedenen Holznutzungsarten**

(9) – unbesetzt –

---

#### **Voraussetzungen für die Anwendung der Vergünstigungen des § 34b EStG**

**R 34b.2**

#### **Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Waldes müssen dann und in dem Maße zum Abzug zugelassen werden, als der Gewinn durch Abholzung oder Weiterverkauf des stehenden Holzes realisiert wird. <sup>2</sup>Sind in Wirtschaftsjahren, die vor dem 1.1.1999 begonnen haben, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten jährlich um 3 % entsprechend R 212 Abs. 1 EStR 1999 gemindert worden, ist für den Abzug von den verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten auszugehen. <sup>3</sup>Es muss sich dabei um wesentliche Teile des aktivierten Waldes handeln, nicht um das Heraus schlagen einzelner Bäume, weil der Wald steuerlich nicht als die Summe einzelner Bäume, sondern als wirtschaftlich zusammenhängende Einheit anzusehen ist. <sup>4</sup>Wiederaufforstungskosten stellen – im Gegensatz zu aktivierungspflichtigen Anschaffungs- oder Erst-aufforstungskosten – im Allgemeinen sofort abzugsfähige Betriebsausgaben dar.

#### **Betriebsgutachten**

(2) <sup>1</sup>Die amtliche Anerkennung schließt eine Prüfung durch das Finanzamt nicht aus. <sup>2</sup>Aus Vereinfachungsgründen soll bei Betrieben mit weniger als 30 Hektar forstwirtschaftlich genutzter Fläche,

*für die nicht bereits aus anderen Gründen ein amtlich anerkanntes Betriebsgutachten vorliegt, auf die Festsetzung eines Nutzungssatzes durch ein amtlich anerkanntes Betriebsgutachten verzichtet werden.* <sup>3</sup>In diesen Fällen ist bei der Anwendung des § 34b EStG ein Nutzungssatz (>R 34b.1 Abs. 8) von 4,5 fm ohne Rinde je Hektar zugrunde zu legen.

#### **Nutzungsnachweis**

*(3) Für den Nutzungsnachweis nach § 34b Abs. 4 Nr. 2 EStG genügt es, die Holznutzungen infolge höherer Gewalt von den übrigen Nutzungen zu trennen.*

#### **Aktivierung**

*(4) Von der Aktivierung eingeschlagenen und unverkauften Kalamitätsholzes kann nach § 4a des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes ganz oder teilweise abgesehen werden.*

#### **Schätzung**

*(5) <sup>1</sup>Sind aus der Buchführung Merkmale, die für die Anwendung des § 34b EStG von Bedeutung sind, nicht klar ersichtlich, sind diese im Wege der Schätzung zu ermitteln. <sup>2</sup>Entsprechendes gilt bei nichtbuchführenden Land- und Forstwirten.*

#### **Unverzögliche Mitteilung**

*(6) Die Mitteilung über Schäden infolge höherer Gewalt darf nicht deshalb verzögert werden, weil der Schaden dem Umfang und der Höhe nach noch nicht feststeht.*

### **R 34b.3**

---

#### **Berechnung der Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen, nachgeholten Nutzungen und Holznutzungen infolge höherer Gewalt**

(1) <sup>1</sup>Bei der Aufteilung der Erlöse aus den einzelnen Holznutzungsarten ist nicht von den Reinerlösen, sondern von den Roherlösen auszugehen. <sup>2</sup>Die Roherlöse aus den nachgeholten Nutzungen und den außerordentlichen Holznutzungen sind in der Regel mit dem Durchschnittsfestmeterpreis des Gesamteinschlags zu berechnen. <sup>3</sup>Weist der Stpfl. nach, dass er die über den Nutzungssatz hinausgehende Holznutzung ausschließlich in der Endnutzung geführt hat und hat er in der Buchführung eine einwandfreie Trennung von End- und Vornutzung nach Masse und Wert vorgenommen, kann der Durchschnittsfestmeterpreis der Endnutzung unterstellt werden. <sup>4</sup>Sind in dem Gesamteinschlag Holznutzungen infolge höherer Gewalt enthalten, ist der Erlös aus diesen Holznutzungen vorher abzusetzen.

(2) <sup>1</sup>Die Roherlöse der innerhalb des Nutzungssatzes anfallenden Holznutzungen sind um die persönlichen und sachlichen Verwaltungs-

kosten, Grundsteuer und Zwangsbeiträge, soweit sie zu den festen Betriebsausgaben gehören, zu kürzen.<sup>2</sup> Fallen innerhalb des Nutzungssatzes neben den ordentlichen Nutzungen auch Holznutzungen infolge höherer Gewalt an, sind die bezeichneten Betriebsausgaben in dem Verhältnis aufzuteilen, in dem innerhalb des Nutzungssatzes die Roherlöse dieser beiden Nutzungen zueinander stehen.<sup>3</sup> Bei Anwendung der Betriebsausgabenpauschale nach § 51 EStDV oder § 4 Forstschäden-Ausgleichsgesetz ist der Pauschsatz von den Einnahmen aus der jeweiligen Holznutzung abzuziehen.

(3)<sup>1</sup> Alle übrigen in Absatz 2 nicht bezeichneten Betriebsausgaben, auch die Zuführungen zur Rücklage nach § 3 Forstschäden-Ausgleichsgesetz, sind anteilmäßig auf die einzelnen Nutzungsarten aufzuteilen.<sup>2</sup> Das gilt bei Holznutzungen infolge höherer Gewalt auch insoweit, als diese innerhalb und außerhalb des Nutzungssatzes anfallen.

---

#### Umfang der steuerbegünstigten Einkünfte

R 34b.4
---------

<sup>1</sup> **Die Gewinne aus außerordentlichen Holznutzungen (>R 34.1 Abs. 4 Satz 2) und aus Kalamitätsnutzungen unterliegen nur insoweit einer Steuervergünstigung, als nicht in früheren VZ mit diesen Holznutzungen unmittelbar zusammenhängende Betriebsausgaben die Einkünfte des Stpfl. gemindert haben.**<sup>2</sup> Treffen steuerbegünstigte Kalamitätsnutzungen i. S. d. § 34b Abs. 3 EStG mit außerordentlichen Einkünften i. S. d. § 34 Abs. 2 EStG zusammen und übersteigen diese Einkünfte das zu versteuernde Einkommen, sind **die von der Summe der Einkünfte, dem Gesamtbetrag der Einkünfte und dem Einkommen** abzuziehenden Beträge zunächst bei den nicht nach § 34 EStG begünstigten Einkünften, danach bei den nach § 34 Abs. 1 EStG begünstigten Einkünften und danach bei den nach § 34 Abs. 3 EStG begünstigten Einkünften zu berücksichtigen, wenn der Stpfl. keine andere Zuordnung beantragt; **der Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG darf dabei nur von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft abgezogen werden.**

---

#### Höhe der Steuersätze

R 34b.5
---------

<sup>1</sup> Für das gesamte zu versteuernde Einkommen i. S. d. § 32a Abs. 1 EStG – also einschließlich der Einkünfte aus Kalamitätsnutzungen – ist der Steuerbetrag nach den allgemeinen Tarifvorschriften zu ermitteln.<sup>2</sup> Aus dem Verhältnis des sich ergebenden Steuerbetrags zu dem gesamten zu versteuernden Einkommen ergibt sich der durchschnittliche Steuersatz, der auf vier Dezimalstellen abzurunden ist.<sup>3</sup> Die Hälfte bzw. ein Viertel dieses durchschnittlichen Steuersatzes ist der anzuwendende ermäßigte Steuersatz nach § 34b Abs. 3 EStG.

## Zu § 34c EStG

**R 34c.****Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern****Umrechnung ausländischer Steuern**

(1) <sup>1</sup>Die nach § 34c Abs. 1 und Abs. 6 EStG auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnende oder nach § 34c Abs. 2, 3 und 6 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehende ausländische Steuer ist auf der Grundlage der von der Europäischen Zentralbank täglich veröffentlichten Euro-Referenzkurse umzurechnen. <sup>2</sup>Zur Vereinfachung ist die Umrechnung dieser Währungen auch zu den Umsatzsteuer-Umrechnungskursen zulässig, die monatlich im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht werden.

**Zu berücksichtigende ausländische Steuer**

(2) <sup>1</sup>Entfällt eine zu berücksichtigende ausländische Steuer auf negative ausländische Einkünfte, die unter **die Verlustausgleichsbeschränkung** des § 2a Abs. 1 EStG fallen, oder auf die durch die spätere Verrechnung gekürzten positiven ausländischen Einkünfte, ist sie im Rahmen des Höchstbetrags (>**R 34c**) nach § 34c Abs. 1 EStG anzurechnen oder auf Antrag nach § 34c Abs. 2 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen. <sup>2</sup>Bei Abzug erhöhen sich die – im VZ nicht ausgleichsfähigen – negativen ausländischen Einkünfte. <sup>3</sup>Die zu berücksichtigende ausländische Steuer ist nicht zu kürzen, wenn die entsprechenden Einnahmen nach § 3 Nr. 40 EStG nur zur Hälfte anzusetzen sind.

**Ermittlung des Höchstbetrags für die Steueranrechnung**

(3) <sup>1</sup>Bei der Ermittlung des Höchstbetrags nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG bleiben ausländische Einkünfte, die nach § 34c Abs. 5 EStG pauschal besteuert werden, und die Pauschsteuer außer Betracht. <sup>2</sup>Ebenfalls nicht zu berücksichtigen sind nach § 34c Abs. 1 Satz 3 EStG die ausländischen Einkünfte, die in dem Staat, aus dem sie stammen, nach dessen Recht nicht besteuert werden. <sup>3</sup>Die ausländischen Einkünfte sind für die deutsche Besteuerung unabhängig von der Einkünfteermittlung im Ausland nach den Vorschriften des deutschen Einkommensteuerrechts zu ermitteln. <sup>4</sup>Dabei sind alle Betriebsausgaben und Werbungskosten zu berücksichtigen, die mit den im Ausland erzielten Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. <sup>5</sup>Die §§ 3 Nr. 40 und 3c Abs. 2 EStG sind zu beachten. <sup>6</sup>Der Sparer-Freibetrag wird insoweit abgezogen, als er auf die ausländischen Einkünfte (jeweils getrennt nach Staaten) entfällt. <sup>7</sup>Bei zusammenveranlagten Ehegatten (>§ 26b EStG) ist für die Ermittlung des Höchstbetrags eine einheitliche Summe der Einkünfte zu bilden. <sup>8</sup>Haben zusammenveranlagte Ehegatten ausländische Einkünfte aus demselben Staat bezogen, sind für die nach § 68a EStDV für jeden einzelnen ausländischen Staat gesondert durchzuführende Höchstbetragsberechnung der anrechenbaren ausländi-

*schen Steuern die Einkünfte und anrechenbare Steuern der Ehegatten aus diesem Staat zusammenzurechnen.*

**Antragsgebundener Abzug ausländischer Steuern**

*(4) <sup>1</sup>Das Antragsrecht auf Abzug ausländischer Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 34c Abs. 2 EStG muss für die gesamten Einkünfte und Steuern aus demselben Staat einheitlich ausgeübt werden. <sup>2</sup>Zusammenveranlagte Ehegatten müssen das Antragsrecht nach § 34c Abs. 2 EStG für ausländische Steuern auf Einkünfte aus demselben Staat nicht einheitlich ausüben. <sup>3</sup>Werden Einkünfte gesondert festgestellt, ist über den Steuerabzug im Feststellungsverfahren zu entscheiden. <sup>4</sup>Der Antrag ist grundsätzlich in der Feststellungserklärung zu stellen. <sup>5</sup>In Fällen der gesonderten und einheitlichen Feststellung kann jeder Beteiligte einen Antrag stellen. <sup>6</sup>Hat ein Stpfl. in einem VZ neben den festzustellenden Einkünften andere ausländische Einkünfte aus demselben Staat als Einzelperson und/oder als Beteiligter bezogen, ist die Ausübung oder Nichtausübung des Antragsrechts in der zuerst beim zuständigen Finanzamt eingegangenen Feststellungs- oder Steuererklärung maßgebend. <sup>7</sup>Der Antrag kann noch im Rechtsbehelfsverfahren mit Ausnahme des Revisionsverfahrens und, soweit es nach der AO zulässig ist, im Rahmen der Änderung von Steuerbescheiden nachgeholt oder zurückgenommen werden.*

**Bestehen von DBA**

*(5) Sieht ein DBA die Anrechnung ausländischer Steuern vor, kann dennoch auf Antrag der nach innerstaatlichem Recht wahlweise eingeräumte Abzug der ausländischen Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte beansprucht werden.*

---

Zu § 34f EStG

**Weitergeltung der Anordnungen zu § 34f EStG**

*Soweit die Steuerermäßigung nach § 34f EStG in VZ ab 2005 von Bedeutung ist, gilt R 213 EStR 2003 entsprechend.*

R 34f.

---

Zu § 36 EStG

**Anrechnung von Steuervorauszahlungen und von Steuerabzugsbeträgen**

R 36.

<sup>1</sup>Die Anrechnung von Kapitalertragsteuer setzt voraus, dass die der Anrechnung zugrunde liegenden Einnahmen bei der Veranlagung erfasst werden und der Anteilseigner die in § 45a Abs. 2 oder 3 EStG bezeichnete Bescheinigung im Original vorlegt. <sup>2</sup>Ob die Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen anfallen oder bei einer anderen Einkunftsart, ist für die Anrechnung unerheblich. <sup>3</sup>Bei der Bilanzierung abgezinster Kapitalforderungen erfolgt die Anrechnung der Kapitalertragsteuer stets im Erhebungsjahr, auch wenn die der Anrechnung zugrunde liegenden Einnahmen ganz oder teilweise bereits in früheren Jahren zu erfassen waren.

---

**Zu § 37 EStG****R 37.****Einkommensteuer-Vorauszahlung**

<sup>1</sup>Bei der getrennten Veranlagung von Ehegatten nach § 26a EStG ist für die Ermittlung der 600-Euro-Grenze in § 37 Abs. 3 Satz 5 EStG die Summe der für beide Ehegatten in Betracht kommenden Aufwendungen und abziehbaren Beträge zugrunde zu legen. <sup>2</sup>§ 37 Abs. 3 Satz 10 EStG lässt zu, dass im Falle des § 4 FördG neben den Sonderabschreibungen auch andere für dieses Gebäude bis zum Ablauf des Kalenderjahres voraussichtlich entstehende Werbungskosten in die Festsetzung der Vorauszahlungen einbezogen werden.

---

**Zu § 44a EStG****R 44a.****– unbesetzt –**

---

**Zu § 44b EStG****R 44b.1****Erstattung von Kapitalertragsteuer durch das Bundesamt für Finanzen nach den §§ 44b und 45b EStG**

Liegen die Voraussetzungen für die Erstattung von Kapitalertragsteuer durch das Bundesamt für Finanzen nach den §§ 44b und 45b EStG vor, kann der Anteilseigner wählen, ob er die Erstattung im Rahmen

1. eines Einzelantrags (>**R 44b.2**) oder
2. eines Sammelantragsverfahrens (>**R 45b**) beansprucht.

**R 44b.2**

---

**Einzelantrag beim Bundesamt für Finanzen**

**(§ 44b EStG)**

(1) Voraussetzungen für die Erstattung:

1. Dem auf amtlichem Vordruck zu stellenden Antrag ist das Original
  - der vom zuständigen Wohnsitzfinanzamt ausgestellten Nichtveranlagungs-(NV-)Bescheinigung oder
  - des Freistellungsauftrags oder der Bescheinigung i. S. d. § 44a Abs. 5 Satz 2 EStG
 beizufügen.
2. Der Anteilseigner weist die Höhe der anrechenbaren Kapitalertragsteuer durch die Urschrift der Steuerbescheinigung oder durch eine als solche gekennzeichnete Ersatzbescheinigung eines inländischen Kreditinstituts nach (§ 45a Abs. 2 und 3 EStG). <sup>2</sup> Wird für Ehegatten ein gemeinschaftliches Depot unterhalten, ist es unter den Voraussetzungen des § 26 EStG nicht zu beanstanden, wenn die Bescheinigung auf den Namen beider Ehegatten lautet.

(2) <sup>1</sup> Eine NV-Bescheinigung ist nicht zu erteilen, wenn der Anteilseigner voraussichtlich von Amts wegen oder auf Antrag zur Einkommensteuer veranlagt wird. <sup>2</sup> Das gilt auch, wenn die Veranlagung voraussichtlich nicht zur Festsetzung einer Steuer führt. <sup>3</sup> Im Falle der Eheschließung hat der Anteilseigner eine vorher auf seinen Namen ausgestellte NV-Bescheinigung an das Finanzamt auch dann zurückzugeben, wenn die Geltungsdauer noch nicht abgelaufen ist. <sup>4</sup> Das Finanzamt hat auf Antrag eine neue NV-Bescheinigung auszustellen, wenn anzunehmen ist, dass für den unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseigner und seinen Ehegatten auch nach der Eheschließung eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht in Betracht kommt; bei Veranlagung auf Antrag gilt Satz 1 entsprechend. <sup>5</sup> Für Kapitalerträge, die nach einem Erbfall zugeflossen sind, berechtigt eine auf den Namen des Erblassers ausgestellte NV-Bescheinigung nicht zur Erstattung der Kapitalertragsteuer an die Erben.

**(3) Für die Erstattung von Kapitalertragsteuer bei Kapitalerträgen i. S. d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gelten die Absätze 1 und 2 entsprechend.**

**Zu § 45b EStG****Sammelantrag beim Bundesamt für Finanzen (§ 45b EStG)****R 45b.**

(1) <sup>1</sup> Der Anteilseigner muss den Sammelantragsteller zu seiner Vertretung bevollmächtigt haben. <sup>2</sup> Der Nachweis einer Vollmacht ist nur zu verlangen, wenn begründete Zweifel an der Vertretungsmacht bestehen. <sup>3</sup> Abweichend von § 80 Abs. 1 Satz 2 AO ermächtigt bei einem Sammelantrag auf Erstattung von Kapitalertragsteuer die für die Antragstellung erteilte Vollmacht auch zum Empfang der Steuererstattungen.

(2) Die Anweisungen in **R 44b.2** Abs. 1 gelten für den Sammelantrag mit folgenden Abweichungen:

1. Beauftragt der Anteilseigner einen in § 45b EStG genannten Vertreter, einen Sammelantrag beim Bundesamt für Finanzen zu stellen, hat er dem Vertreter das Original der NV-Bescheinigung, des Freistellungsauftrags oder der Bescheinigung i. S. d. § 44a Abs. 5 Satz 2, **Abs. 7 Satz 4 oder Abs. 8 Satz 3** EStG vorzulegen.
2. In den Sammelantrag auf Erstattung von Kapitalertragsteuer dürfen auch Einnahmen einbezogen werden, für die der Anteilseigner die Ausstellung einer Jahressteuerbescheinigung beantragt hat, wenn der Vertreter des Anteilseigners versichert, dass eine Steuerbescheinigung über zu erstattende Kapitalertragsteuer nicht erteilt worden ist.  
<sup>2</sup>Das Gleiche gilt für Einnahmen, für die dem Anteilseigner eine Steuerbescheinigung ausgestellt worden ist, wenn der Vertreter des Anteilseigners versichert, dass die Bescheinigung als ungültig gekennzeichnet oder nach den Angaben des Anteilseigners abhandelt gekommen oder vernichtet ist.

(3) Für die Erstattung von Kapitalertragsteuer bei Kapitalerträgen i. S. d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG **gelten die Absätze 1 und 2** entsprechend.

#### Zu § 45c EStG

#### **R 45c.**

#### **Erstattung von Kapitalertragsteuer durch das Finanzamt im vereinfachten Verfahren (§ 45c EStG)**

(1) **R 45b** gilt entsprechend.

(2) <sup>1</sup>Übersteigen die Kapitalerträge i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 sowie des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG des Anteilseigners oder Gläubigers den Betrag von 51 Euro im Wirtschaftsjahr der Zahlung, ist die Erstattung in dem vereinfachten Verfahren ausgeschlossen. <sup>2</sup>In diesen Fällen kommt nur das Sammelantragsverfahren beim Bundesamt für Finanzen nach § 45b EStG unter den dort genannten Voraussetzungen in Betracht (>**R 45b**).

(3) <sup>1</sup>Der Betrag von 51 Euro bezieht sich bei Kapitalerträgen aus Beteiligungs- und Genossenschaftsanteilen auf die dem Anteilseigner oder Gläubiger im Wirtschaftsjahr der ausschüttenden Körperschaft zugeflossenen Kapitalerträge. <sup>2</sup>Für die Frage, ob die Grenze von 51 Euro überschritten ist, kommt es nur auf die Kapitalerträge an, die der Anteilseigner/Gläubiger von der Körperschaft bezogen hat, die den Sammelantrag stellt oder durch einen Treuhänder stellen lässt. <sup>3</sup>Kapitalerträge, die dem Anteilseigner oder Gläubiger von anderen Körperschaften zufließen, sind für die Ermittlung der 51-Euro-Grenze nicht zu berücksichtigen.

(4) <sup>1</sup>Der Bescheid über die zu erstattende Kapitalertragsteuer ist dem Sammelantragsteller bekannt zu geben. <sup>2</sup>Die Bekanntgabe erfolgt mit Wirkung für und gegen alle vertretenen Anteilseigner/Gläubiger. <sup>3</sup>Die Rechtsbehelfsbefugnis gegen den dem Sammelantragsteller bekannt

gegebenen Bescheid steht diesem sowie den vertretenen Anteilseignern oder Gläubigern zu.

(5) <sup>1</sup>War die Erstattung zu niedrig, ist dem Sammelantragsteller ein geänderter Bescheid zu erteilen. <sup>2</sup>Der Bescheid über die Rückforderung zu Unrecht gezahlter Erstattungsbeträge ist nicht an den Sammelantragsteller, sondern an den vertretenen Anteilseigner oder Gläubiger zu richten (§ 45c Abs. 4 Satz 3 i. V. m. § 45b Abs. 3 EStG).

---

#### Zu § 46 EStG

---

##### Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG

R 46.1
--------

§ 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG gilt auch für die Fälle, in denen der Stpfl. rechtlich in nur einem Dienstverhältnis steht, die Bezüge aber von verschiedenen öffentlichen Kassen ausgezahlt und gesondert nach Maßgabe der jeweiligen Lohnsteuerkarte dem Steuerabzug unterworfen worden sind.

---

##### Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG

R 46.2
--------

(1) Die Vorschrift des § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG ist nur anwendbar, wenn der Arbeitnehmer nicht bereits nach den Vorschriften des § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis 7 EStG zu veranlagern ist.

(2) <sup>1</sup>Die Antragsfrist ist eine gesetzliche Ausschlussfrist, die weder durch eine Aufforderung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung noch durch den Erlass eines Grundlagenbescheids verlängerbar ist. <sup>2</sup>Bei Versäumung der Antragsfrist ist unter den Voraussetzungen des § 110 AO Wiedereinsetzung in den vorigen Stand möglich.

(3) Sollen ausländische Verluste, die nach einem DBA bei der Ermittlung des z. v. E. (§ 2 Abs. 5 EStG) außer Ansatz geblieben sind, zur Anwendung des negativen Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden, ist auf Antrag eine Veranlagung durchzuführen.

(4) <sup>1</sup>Hat ein Arbeitnehmer im VZ zeitweise nicht in einem Dienstverhältnis gestanden, so kann die Dauer der Nichtbeschäftigung z. B. durch eine entsprechende Bescheinigung **der Agentur für Arbeit**, wie einen Bewilligungsbescheid über das Arbeitslosengeld oder eine Bewilligung von Leistungen nach dem SGB III, belegt werden. <sup>2</sup>Kann ein Arbeitnehmer Zeiten der Nichtbeschäftigung durch geeignete Unterlagen nicht nachweisen oder in sonstiger Weise glaubhaft machen, ist dies kein Grund, die Antragsveranlagung nicht durchzuführen. <sup>3</sup>Ob und in welcher Höhe außer dem auf der **Lohnsteuerbescheinigung ausgewiesenen**

Arbeitslohn weiterer Arbeitslohn zu berücksichtigen ist, hängt von dem im Einzelfall ermittelten Sachverhalt ab. <sup>4</sup>Für dessen Beurteilung gelten die Grundsätze der freien Beweiswürdigung.

**R 46.3**

---

**Härteausgleich**

– unbesetzt –

---

**Zu § 49 EStG****R 49.1**

---

**Beschränkte Steuerpflicht bei Einkünften aus  
Gewerbebetrieb**

(1) <sup>1</sup>Einkünfte aus Gewerbebetrieb unterliegen nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG auch dann der beschränkten Einkommensteuerpflicht, wenn im Inland keine Betriebsstätte unterhalten wird, sondern nur ein ständiger Vertreter für den Gewerbebetrieb bestellt ist (§ 13 AO). <sup>2</sup>Ist der ständige Vertreter ein Kommissionär oder Makler, der Geschäftsbeziehungen für das ausländische Unternehmen im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit unterhält, und ist die Besteuerung des ausländischen Unternehmens nicht durch ein DBA geregelt, sind die Einkünfte des ausländischen Unternehmens insoweit nicht der Besteuerung zu unterwerfen. <sup>3</sup>Das gilt auch, wenn der ständige Vertreter ein Handelsvertreter (§ 84 HGB) ist, der weder eine allgemeine Vollmacht zu Vertragsverhandlungen und Vertragsabschlüssen für das ausländische Unternehmen besitzt noch über ein Warenlager dieses Unternehmens verfügt, von dem er regelmäßig Bestellungen für das Unternehmen ausführt.

(2) <sup>1</sup>Auf Einkünfte, die ein beschränkt Stpfl. durch den Betrieb eigener oder gecharterter Schiffe oder Luftfahrzeuge aus einem Unternehmen bezieht, dessen Geschäftsleitung sich in einem ausländischen Staat befindet, sind die Sätze 2 und 3 des Absatzes 1 nicht anzuwenden. <sup>2</sup>Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die ein Unternehmen im Rahmen einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines Pool-Abkommens erzielt, unterliegen nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe c EStG der beschränkten Steuerpflicht auch, wenn das die Beförderung durchführende Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland nicht als ständiger Vertreter des ausländischen Beteiligten anzusehen ist.

(3) Bei gewerblichen Einkünften, die durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, kommt es für die Begründung der beschränkten Steuerpflicht nicht darauf an, ob im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt worden ist und ob die Einnahmen dem Darbietenden, dem die Darbietung Verwertenden oder einem Dritten zufließen.

(4) <sup>1</sup>Hat der Stpfl. im Falle des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe e EStG wegen Verlegung des Wohnsitzes in das Ausland den Vermögenszuwachs der Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG nach § 6 AStG versteuert, ist dieser Vermögenszuwachs vom tatsächlich erzielten Veräußerungsgewinn abzusetzen (§ 6 Abs. 1 **Satz 5** AStG). <sup>2</sup>Ein sich dabei ergebender Verlust ist bei der Ermittlung der Summe der zu veranlagenden inländischen Einkünfte auszugleichen.

---

#### **Beschränkte Steuerpflicht bei Einkünften aus selbständiger Arbeit**

**R 49.2**

<sup>1</sup>Zur Ausübung einer selbständigen Tätigkeit gehört z. B. die inländische Vortragstätigkeit durch eine im Ausland ansässige Person. <sup>2</sup>Eine Verwertung einer selbständigen Tätigkeit im Inland liegt z. B. vor, wenn ein beschränkt steuerpflichtiger Erfinder sein Patent einem inländischen Betrieb überlässt oder wenn ein beschränkt steuerpflichtiger Schriftsteller sein Urheberrecht an einem Werk auf ein inländisches Unternehmen überträgt.

---

#### **Bedeutung der Besteuerungsmerkmale im Ausland bei beschränkter Steuerpflicht**

**R 49.3**

(1) <sup>1</sup>Nach § 49 Abs. 2 EStG sind bei der Feststellung, ob inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Steuerpflicht vorliegen, die im Ausland gegebenen Besteuerungsmerkmale insoweit außer Betracht zu lassen, als bei ihrer Berücksichtigung steuerpflichtige inländische Einkünfte nicht angenommen werden könnten (isolierende Betrachtungsweise). <sup>2</sup>Danach unterliegen z. B. Einkünfte, die unter den Voraussetzungen des § 17 EStG aus der Veräußerung des Anteiles an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland erzielt werden, auch dann der beschränkten Steuerpflicht (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe e EStG), wenn der Anteil in einem ausländischen Betriebsvermögen gehalten wird.

(2) Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichem Know-how, die weder Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs sind noch zu den Einkünften i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 1 bis 8 EStG gehören, sind als sonstige Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG beschränkt steuerpflichtig.

(3) <sup>1</sup>Wird für verschiedenartige Leistungen eine einheitliche Vergütung gewährt, z. B. für Leistungen i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 3 oder 9 EStG, ist die Vergütung nach dem Verhältnis der einzelnen Leistungen aufzuteilen. <sup>2</sup>Ist eine Trennung nicht ohne besondere Schwierigkeit möglich, kann die Gesamtvergütung zur Vereinfachung den sonstigen Einkünften i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG zugeordnet werden.

**R 50.1****Verlustabzug im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht**

<sup>1</sup>Macht ein beschränkt steuerpflichtiger Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates der EU oder eines EWR-Staates einen Verlustabzug nach § 10d EStG geltend und ergeben sich die Verluste aus Unterlagen, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder des EWR aufbewahrt werden, ist zur EG-vertragskonformen Auslegung des § 50 Abs. 1 Satz 2 EStG von einer rückwirkenden Bewilligung einer Aufbewahrungserleichterung auszugehen. <sup>2</sup>Die Aufbewahrung der Unterlagen in einem anderen EU/EWR-Mitgliedstaat führt in diesem Fall nicht zur Versagung des Verlustabzuges. <sup>3</sup>Der beschränkt Stpfl. muss aber klar und eindeutig die von ihm geltend gemachten Verluste nach dem im fraglichen Wirtschaftsjahr einschlägigen deutschen Recht über die Berechnung der Einkünfte belegen.

**R 50.2****Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer und Steuerermäßigung für ausländische Steuern**

<sup>1</sup>§ 50 Abs. 6 EStG ist auch im Verhältnis zu Staaten anzuwenden, mit denen **ein DBA besteht**. <sup>2</sup>Es ist in diesem Fall **grundsätzlich** davon auszugehen, dass Ertragsteuern, für **die das DBA gilt**, der deutschen Einkommensteuer entsprechen. <sup>3</sup>Bei der Ermittlung des Höchstbetrags für Zwecke der Steueranrechnung (>**R 36**) sind in die Summe der Einkünfte nur die Einkünfte einzubeziehen, die im Wege der Veranlagung besteuert werden. <sup>4</sup>Der Mindeststeuersatz des § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG kann als Folge der Steueranrechnung unterschritten werden.

**Zu § 50a EStG****R 50a.1****Steuerabzug bei Lizenzgebühren, Vergütungen für die Nutzung von Urheberrechten und bei Veräußerungen von Schutzrechten usw.**

<sup>1</sup>Lizenzgebühren für die Verwertung gewerblicher Schutzrechte und Vergütungen für die Nutzung von Urheberrechten, deren Empfänger im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unterliegen nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG der beschränkten Einkommensteuerpflicht, wenn die Patente in die deutsche Patentrolle eingetragen sind oder wenn die gewerblichen Erfindungen oder Urheberrechte in einer inländischen Betriebsstätte oder in einer anderen Einrichtung verwertet werden. <sup>2</sup>Als andere Einrichtungen sind öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten anzusehen, soweit sie sich in dem durch Gesetz oder Staatsvertrag bestimmten Rahmen mit der Weitergabe von Informationen in Wort und Bild beschäftigen und damit hoheitliche Aufgaben wahrnehmen, dass sie nicht der Körperschaftsteuer unterliegen und damit auch keine Be-

triebsstätte begründen. <sup>3</sup>In den übrigen Fällen ergibt sich die beschränkte Steuerpflicht für Lizenzgebühren aus § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a oder Nr. 9 EStG. <sup>4</sup>Dem Steuerabzug unterliegen auch Lizenzgebühren, die den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnen sind (§ 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG).

|

---

**Berechnung des Steuerabzugs nach § 50a EStG  
in besonderen Fällen**

<b>R 50a.2</b>
----------------

– unbesetzt –

**Zu § 50c EStG**

---

**Wertminderung von Anteilen durch Gewinnausschüttungen**

<b>R 50c.</b>
---------------

In Fällen, in denen gem. § 52 Abs. 59 EStG ab dem VZ 2001 noch § 50c EStG i. d. F. des Gesetzes vom 24.3.1999 (Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, BGBl. I S. 402) anzuwenden ist, gilt R 227d EStR 1999 weiter.

|

**Zu § 55 EStG**

---

**Bodengewinnbesteuerung**

<b>R 55.</b>
--------------

Zu den Wirtschaftsgütern und Nutzungsbefugnissen nach § 55 Abs. 1 Satz 2 EStG gehören insbesondere Milchlieferrechte, Zuckerrübenlieferrechte, Weinanbaurechte, Bodenschätze und Eigenjagdrechte.

|

## Anlage (zu R 4.6)

**Übersicht  
über die Berichtigung des Gewinns bei Wechsel der  
Gewinnermittlungsart**

<b>Übergang</b>	<b>Berichtigung des Gewinns im ersten Jahr nach dem Übergang:</b>
1. von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich, zur Durchschnittssatzgewinnermittlung oder zur Richtsatzschätzung	<p>Der Gewinn des ersten Jahres ist insbesondere um die folgenden Hinzurechnungen und Abrechnungen zu berichtigen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>+ Warenbestand</li> <li>+ Warenforderungsanfangsbestand</li> <li>+ Sonstige Forderungen</li> <li>– Warenschuldenanfangsbestand</li> <li>+ Anfangsbilanzwert (Anschaffungskosten) der nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (mit Ausnahme des Grund und Bodens), soweit diese während der Dauer der Einnahmenüberschussrechnung angeschafft und ihre Anschaffungskosten vor dem 1.1.1971 als Betriebsausgaben abgesetzt wurden, ohne dass ein Zuschlag nach § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG in den vor dem Steuerneuerordnungsgesetz geltenden Fassungen gemacht wurde.</li> </ul>
2. vom Bestandsvergleich, von der Durchschnittssatzgewinnermittlung oder von der Richtsatzschätzung zur Einnahmenüberschussrechnung	<p>Der Überschuss der Betriebseinnahmen oder die Betriebsausgaben ist im ersten Jahr insbesondere um die folgenden Hinzurechnungen und Abrechnungen zu berichtigen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>+ Warenschuldenbestand des Vorjahres</li> <li>– Warenendbestand des Vorjahres</li> <li>– Warenforderungsbestand des Vorjahres</li> <li>– Sonstige Forderungen.</li> </ul> <p>Sind in früheren Jahren Korrektivposten gebildet und noch nicht oder noch nicht in voller Höhe aufgelöst worden, ist dies bei Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags zu berücksichtigen; noch nicht aufgelöste Zuschläge vermindern, noch nicht aufgelöste Abschläge erhöhen den Unterschiedsbetrag.</p>

Die vorstehende Übersicht ist nicht erschöpfend. Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart sind auch andere als die oben bezeichneten Positionen durch Zu- und Abrechnungen zu berücksichtigen. Das gilt insbesondere für die Rechnungsabgrenzungsposten, z. B. im Voraus gezahlte Miete und im Voraus vereinnahmte Zinsen, sowie für Rückstellungen, z. B. für Gewerbesteuer des abgelaufenen Wirtschaftsjahres.

**Artikel 2****Anwendung der Einkommensteuer-Richtlinien 2003**

Die Einkommensteuer-Richtlinien **2003** i. d. F. der Bekanntmachung vom **15.12.2003** (BStBl I Sondernummer **2/2003**) werden aufgehoben. Sie sind mit den Abweichungen, die sich aus der Änderung von Rechtsvorschriften für die Zeit bis **zum 31.12.2004** ergeben, letztmals für die Veranlagung zur Einkommensteuer des VZ **2004** weiter anzuwenden.

Der Bundesrat hat zugestimmt.

Berlin,

Der Bundeskanzler

Der Bundesminister der Finanzen