Bundesrat **Drucksache 681/12**

02.11.12

Fz

Allgemeine Verwaltungsvorschrift
der Bundesregierung

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Änderung der Einkommensteuer-Richtlinien 2008 (Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 - EStÄR 2012)

A. Problem und Ziel

Anpassung der Einkommensteuer-Richtlinien 2008 an die Entwicklung des Einkommensteuerrechts wegen der Rechtsänderungen aus den seit 2008 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 2008 unter Berücksichtigung der Änderungen des Einkommensteuergesetzes (EStG).

C. Alternativen

Keine

D. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

Die geänderte Verwaltungsvorschrift führt für Bund, Länder und Gemeinden insgesamt zu keinen nennenswerten finanziellen Auswirkungen.

Vertrieb: Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft mbH, Postfach 10 05 34, 50445 Köln
Telefon (02 21) 97 66 83 40, Fax (02 21) 97 66 83 44, www.betrifft-gesetze.de
ISSN 0720-2946

E. Erfüllungsaufwand

E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger

Durch die geänderte Verwaltungsvorschrift wird kein Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger begründet. Es werden weder Vorgaben noch Informationspflichten für Bürgerinnen und Bürger eingeführt, geändert oder aufgehoben.

E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Durch die geänderte Verwaltungsvorschrift wird kein Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft begründet.

E.3 Erfüllungsaufwand der Verwaltung

Die geänderte Verwaltungsvorschrift führt zu keinen Änderungen für die Verwaltung, da der Vollzugsaufwand der Steuerverwaltung bereits bei der Schätzung der zugrunde liegenden Gesetze erfolgt ist.

F. Weitere Kosten

Auswirkungen auf sonstige Kosten für die Wirtschaft, Kosten für soziale Sicherungssysteme, Auswirkungen auf Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau sind nicht zu erwarten, da die Änderungsrichtlinien lediglich Anweisungen zum Gesetzesvollzug enthalten.

Bundesrat **Drucksache 681/12**

02.11.12

Fz

Allgemeine Verwaltungsvorschrift
der Bundesregierung

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Änderung der Einkommensteuer-Richtlinien 2008 (Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 - EStÄR 2012)

Bundesrepublik Deutschland
Die Bundeskanzlerin

Berlin, den 2. November 2012

An den
Präsidenten des Bundesrates
Herrn Ministerpräsidenten
Winfried Kretschmann

Sehr geehrter Herr Präsident,

hiermit übersende ich die von der Bundesregierung beschlossene

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Änderung der Einkommensteuer-Richtlinien 2008 (Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 – EStÄR 2012)

mit Vorblatt.

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

Federführend ist das Bundesministerium der Finanzen.

Die Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrates gemäß § 6 Absatz 1 NKRG ist als Anlage beigefügt.

Die Stellungnahme der Bundesregierung zur Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrates ist als Anlage 2 beigefügt.

Mit freundlichen Grüßen
Dr. Angela Merkel

Entwurf
einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift
zur Änderung der Einkommensteuer-Richtlinien 2008
(Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 – EStÄR 2012)

vom

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

Artikel 1

Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012
(EStÄR 2012)

Die Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Einkommensteuerrechts 2005 (Einkommensteuer-Richtlinien 2005 - EStR 2005) vom 16. Dezember 2005 (BStBl I Sondernummer 1/2005), geändert durch die Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2008 (EStÄR 2008) vom 18. Dezember 2008 (BStBl I S. 1017) wird wie folgt geändert:

1. Die Einführung wird wie folgt gefasst:

   „(1) Die Einkommensteuer-Richtlinien in der geänderten Fassung (***Einkommmensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 - EStÄR 2012***) sind Weisungen an die Finanzbehörden zur einheitlichen Anwendung des Einkommensteuerrechts, zur Vermeidung unbilliger Härten und zur Verwaltungsvereinfachung.

   (2) Die ***EStÄR 2012*** sind für die Veranlagung zur Einkommensteuer ab dem ***VZ 2012*** anzuwenden. Die ***EStÄR 2012*** 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 i. d. F. der Bekanntmachung vom ***8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862***), zuletzt geändert durch ***Artikel 3 des Gesetzes zur Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes und von steuerlichen Vorschriften vom 8. Mai 2012 (BGBl. I S. 1030) 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.“

2. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:

   a) Die Angabe „R 3.27 – zu § 3 Nr. 27“ wird gestrichen.

   b) Die Angabe „***R 3.26a – zu § 3 Nr. 26a***“ wird eingefügt.

   c) Die Angabe „R 3.40 Halbeinkünfteverfahren“ wird durch die Angabe „R 3.40 ***Teileinkünfteverfahren***“ ersetzt.

   d) Die Angabe „R 10.3 Renten und dauernde Lasten, Versorgungsleistungen“ wird durch die Angabe „R 10.3 ***Versorgungsleistungen***“ ersetzt.

   e) Die Angabe „***R 10.3a Versorgungsausgleich***“ wird eingefügt.

   f) Die Angabe „R 10c Berechnung der Vorsorgepauschale bei Ehegatten“ wird gestrichen.

   g) Die Angabe „***R 11 Vereinnahmung und Verausgabung***“ wird eingefügt.

   h) Die Angabe „R 20.3 Sparer-Freibetrag (bis einschl. VZ 2008)“ wird gestrichen.

   i) Die Angabe „R 22.1 Wiederkehrende Bezüge bei ausländischen Studenten und Schülern“ wird durch die Angabe „R 22.1 – ***unbesetzt*** – “ ersetzt

   j) Die Angabe „R 25 Verfahren bei der getrennten Veranlagung von Ehegatten nach § 26a EStG“ wird durch die Angabe „R 25 Verfahren bei der ***Veranlagung*** von Ehegatten nach § 26a EStG“ ersetzt.

   k) Die Angabe R 32.10 Einkünfte und Bezüge des Kindes“ wird durch die Angabe „R 32.10 ***Erwerbstätigkeit***“ ersetzt.

   l) Die Angabe „***R 32d Gesonderter Tarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen“*** wird eingefügt.

m) Die Angabe „R 33.4 Aufwendungen wegen Krankheit, Behinderung und Tod“ wird durch die Angabe „R 33.4 Aufwendungen wegen Krankheit und Behinderung ***sowie für Integrationsmaßnahmen***“ ersetzt.

n) Die Angabe „R 33a.3 Aufwendungen für eine Hilfe im Haushalt oder für vergleichbare Dienstleistungen (§ 33a Abs. 3 EStG)“ wird gestrichen.

o) Die Angabe „R 33a.4 Zeitanteilige Ermäßigung nach § 33a Abs. 4 EStG“ wird durch die Angabe „***R 33a.3 Zeitanteilige Ermäßigung nach § 33a Abs. 3 EStG“*** ersetzt.

p) Die Angabe „R 34b.1 Holznutzungen“ wird durch die Angabe „R 34b.1 ***Gewinnermittlung***“ und die Angabe „R 34b.2 Voraussetzungen für die Anwendung von Vergünstigungen des § 34b EStG“ durch die Angabe „R 34b.2 ***Ordentliche und außerordentliche Holznutzungen***“ ersetzt.

q) Die Angabe „R 34b.3 Berechnung der Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen, nachgeholten Nutzungen und Holznutzungen infolge höherer Gewalt“ wird durch die Angabe „R 34b.3 ***Ermittlung der Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen***“ ersetzt.

r) Die Angabe „R 34b.4 Umfang der steuerbegünstigten Einkünfte“ wird durch die Angabe „R 34b.4 ***Ermittlung der Steuersätze***“ ersetzt.

s) Die Angabe „R 34b.5 Höhe der Steuersätze“ wird durch die Angabe „R 34b.5 ***Umfang der Tarifvergünstigung***“ ersetzt und es werden folgende Angaben eingefügt:

„***R 34b.6 Voraussetzungen für die Anwendung der Tarifvergünstigung***“

R 34b.7 Billigkeitsmaßnahmen nach § 34b Abs. 5 EStG

***R 34b.8 Rücklage nach § 3 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes*“.**

t) Die Angabe „R 34f Weitergeltung der Anordnungen zu § 34f EStG“ wird gestrichen.

u) In den Angaben „R 44b.1, R 44b.2 und R 45b wird jeweils die Angabe „Bundeszentralamt für Steuern“ durch die Angabe „***BZSt***“ ersetzt.

v) Die Angabe „R 45c Erstattung von Kapitalertragsteuer durch das Finanzamt im vereinfachten Verfahren (§ 45c EStG) – letztmalig anzuwenden auf Kapitalerträge, die vor dem 1.1.2009 zugeflossen sind (§ 52a Abs. 1 EStG)“wird gestrichen.

w) Die Angabe „R 50.1 Verlustabzug im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht“ wird gestrichen und die Angabe“ R 50.2 Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer und Steuerermäßigung für ausländische Steuern“ durch die Angabe „***R 50*** Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer und Steuerermäßigung für ausländische Steuern“ ersetzt.

3. R 1a wird R 1 und es wird folgender Satz angefügt:

„[3]Für die Anwendung des § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG ist Voraussetzung, dass der Stpfl. selbst als unbeschränkt Stpfl. nach § 1 Abs. 3 EStG zu behandeln ist; die Einkunftsgrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 und des § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG sind daher nacheinander gesondert zu prüfen.“

4. R 2 wird wie folgt gefasst:

a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Nummer 6 wird die Angabe „Satz 3“ durch die Angabe „***Satz 5***“ ersetzt.

bb) Nach Nummer 11 wird folgende Nummer 12 eingefügt:

„+ Erstattungsüberhänge (§ 10 Abs. 4b Satz 3 EStG)“

cc) Die bisherigen Nummern 12, 13, 14, 15 und 16 werden die Nummern 13, 14, 15, 16 und 17.

b) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) In Nummer 1 wird die Angabe „§ 50 Abs. 3 EStG“ durch die Angabe „***§ 50 Abs. 1 Satz 2 EStG***“ ersetzt.

bb) Nummer 2a wird aufgehoben.

cc) Folgende Nummer 12 wird eingefügt:

„***12 – Ermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer (§ 35b EStG)***“

dd) Folgende Nummer 13 wird eingefügt:

„***13 + Steuer auf Grund Berechnung nach § 32d Abs. 3 und 4 EStG***“

ee) Die bisherigen Nummern 12 bis 14 werden Nummern 14 bis 16.

ff) Die bisherige Nummer 15 wird Nummer 17 und wie folgt gefasst:

„17 + Anspruch auf Zulage für Altersvorsorge***, wenn Beiträge als Sonderausgaben abgezogen worden sind*** (§ 10a Abs. 2 EStG)“

gg) Die bisherigen Nummern 16 und 17 werden Nummern 18 und 19.

5. R 2a wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 4 wird die Angabe „Satz 3, 4 und 6“ durch die Angabe „***Satz 5, 6 und 8***“ ersetzt.

b) In Absatz 5 wird die Angabe „Satz 6“ durch die Angabe „***Satz 8***“ ersetzt.

c) In den Absätzen 6, 7 und 8 wird jeweils die Angabe „(mit Ausnahme der Fälle des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchstabe b EStG)“ durch die Angabe „***, in den Fällen des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchstabe b derselben Art,***“ ersetzt.

6. Nach R 3.2 wird folgende R 3.26a eingefügt:

„***(1) Voraussetzung der Begünstigung des § 3 Nr. 26a EStG ist, unabhängig davon, ob die nebenberufliche Tätigkeit im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung ausgeübt wird, dass die Tätigkeit der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dient.***

(2) Bei Vorliegen auch der übrigen gesetzlichen Voraussetzungen können ehrenamtlich tätige Schiedsrichter im Amateurbereich – im Gegensatz zu Amateursportlern – die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG in Anspruch nehmen.“

7. R 3.27 wird aufgehoben.

8. Nach der neuen R 3.26a wird folgende R 3.29 eingefügt:

„***§ 3 Nr. 29 EStG findet auf Wahlkonsuln keine Anwendung.***“

9. R 3.40 wird wie folgt gefasst:

   „***Teileinkünfteverfahren***

   Bei der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile ist R 3.40 EStR 2008 weiter anzuwenden.“

10. R 3.44 wird wie folgt geändert:

    a) Satz 1 wird wie folgt gefasst:

    „[1]Die Prüfung, ob die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Stipendien vorliegen, hat ***für inländische Stipendiengeber*** das Finanzamt vorzunehmen, das für die Veranlagung des Stipendiengebers zur Körperschaftsteuer zuständig ist oder zuständig wäre, wenn der Geber steuerpflichtig wäre.“

    b) Nach Satz 2 werden folgende Sätze 3 und 4 angefügt:

    „***[3]Auch eine in der EU oder dem EWR ansässige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG kann steuerfreie Stipendien vergeben, soweit sie bei sinngemäßer Anwendung der §§ 51 ff. AO gemeinnützig wäre und ein Amtshilfeabkommen mit dem Ansässigkeitsstaat besteht. [4]Das Vorliegen der Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO hat der Stipendienempfänger gegenüber dem für ihn zuständigen Finanzamt durch Vorlage entsprechender Unterlagen (z. B. Satzung, Tätigkeitsbericht) nachzuweisen.***“

11. R 4.1 wird wie folgt geändert:

    a) Absatz 2 Satz 5 wird wie folgt gefasst:

    „[5]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 ***den*** Betrieb diese Gewinnermittlungsart ***gewählt hat***.“

    b) In Absatz 4 wird nach Satz 1 folgender Satz 2 eingefügt:

    „***[2]Eine Buchführungspflicht nach § 140 AO kann auch eine ausländische Rechtsnorm begründen.***“

12. R 4.2 wird wie folgt geändert:

    a) In Absatz 1 Satz 3 wird die Angabe „nach § 4 Abs. 3 EStG“ durch die Angabe „***(>R 4.5)***“ ersetzt.“

    b) In Absatz 3 wird folgender Satz 4 angefügt:

    „***[4]Dachintegrierte Fotovoltaikanlagen (z. B. in Form von Solardachsteinen) sind wie selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter zu behandeln.***“

    c) In Absatz 16 wird die Angabe „Satz 5 und 6“ durch die Angabe „***Satz 6 und 7***“ ersetzt.“

13. R 4.3 wird wie folgt geändert:

    a) Absatz 2 Satz 3 wird wie folgt gefasst:

    „[3]***Neben der Überführung eines Wirtschaftsgutes vom Inland in eine ausländische Betriebsstätte nach § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG (Entnahme eines Wirtschaftsgutes) fällt darunter insbesondere die Nutzung eines Wirtschaftsgutes, das einer inländischen Betriebsstätte des Stpfl. zuzuordnen ist, durch eine ausländische Betriebsstätte (Entnahme der Nutzung), deren Einkünfte nach einem DBA von der inländischen Besteuerung freigestellt sind oder bei der Besteuerung*** ausländische

Steuern nach § 34c EStG oder nach § 26 KStG oder auf Grund eines DBA anzurechnen sind."

b) In Absatz 3 Satz 5 wird die Angabe „Satz 6" durch die Angabe „***Satz 7***" ersetzt."

c) In Absatz 4 wird folgender Satz 2 angefügt:

„[2]***Im Fall des gewerblichen Betriebs einer Fotovoltaikanlage ist der private Verbrauch des Stroms keine private Verwendung der Anlage, sondern eine Sachentnahme des produzierten Stroms.***"

14. In R 4.4 Absatz 2 wird folgender Satz 6 angefügt:

„[6]Bei einer Mitunternehmerschaft beziehen sich beide Maßnahmen auf die Bilanz der Mitunternehmerschaft (Gesamthandsbilanz, Ergänzungsbilanz und Sonderbilanz); beispielsweise kann eine Bilanzberichtigung in der Gesamthandsbilanz eine Bilanzänderung in der Ergänzungsbilanz oder Sonderbilanz des Mitunternehmers oder der Mitunternehmer zulassen."

15. R 4.5 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 wird die Angabe „(>R 4.1 Abs. 1 und 2)" durch die Angabe „(>R 4.1 Abs. 1***, 2 und 4***)" ersetzt.

bb) In Satz 2 wird die Angabe „Agrarbericht" durch die Angabe „***agrarpolitischen Bericht der Bundesregierung***" und die Angabe „EG-Informationsnetzes landwirtschaftlicher Buchführungen" durch die Angabe „***Informationsnetzes*** landwirtschaftlicher ***Buchführung (INLB)***" ersetzt.

b) In Absatz 6 Satz 1 wird die Angabe „(>Wechsel der Gewinnermittlungsart)" durch die Angabe „(Wechsel der Gewinnermittlungsart***, >R 4.6***)" ersetzt.

16. R 4.6 Absatz 1 wird wie folgt geändert:

a) In Satz 1 wird die Angabe „nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG geschätzt oder" gestrichen.

b) Die Sätze 2 und 3 werden gestrichen.

17. R 4.12 wird wie folgt geändert:

a) In der Überschrift wird die Angabe „für doppelte" durch die Angabe „***bei doppelter***" ersetzt.

b) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„[2]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."

bb) In Satz 4 wird die Angabe „§ 4 Abs. 5a EStG" durch die Angabe „***§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG***" ersetzt.

c) In der Überschrift vor Absatz 3 wird die Angabe „wegen" durch die Angabe „***bei***" ersetzt.

18. R 4.13 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„***Geldbußen, die von Organen der Europäischen Union festgesetzt werden, sind Geldbußen nach den Artikeln 101, 102, 103 Abs. 2 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) insbesondere i. V. m. Artikel 23 Abs. 2 der Verordnung (EG) Nr. 1/2003 des Rates vom 16.12.2002.***“

b) Absatz 3 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 wird die Angabe „Gemeinschaften“ durch die Angabe „***Union***“ ersetzt.

bb) Folgender Satz 4 wird angefügt:

„***[4]Die von der Europäischen Kommission festgesetzten Geldbußen wegen Verstoßes gegen das Wettbewerbsrecht enthalten keinen Anteil, der den rechtswidrig erlangten wirtschaftlichen Vorteil abschöpft und unterliegen in vollem Umfang dem Betriebsausgabenabzugsverbot.***“

19. R 4b wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 2 Satz 1 wird die Angabe „§ 166“ durch die Angabe „***§ 159***“ ersetzt.

b) In Absatz 3 Satz 3 wird die Angabe „§ 176 Abs. 3“ durch die Angabe „***§ 169 Abs. 4***“ ersetzt.

20. In R 4d Absatz 3 Satz 2 werden am Ende der Nummer 1 die Angabe „und“ gestrichen, am Ende der Nummer 2 die Angabe „***und***“ angefügt sowie folgende Nummer 3 angefügt:

„***3. das Deckungskapital für eine Rente im Falle der Ehescheidung oder der Aufhebung einer eingetragenen Lebenspartnerschaft an den Ausgleichsberechtigten nach dem VersAusglG in dem Zeitraum, in dem dieser Leistungsempfänger ist,***“

21. R 5.7 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 wird die Angabe „§ 5 Abs. 2a, 3, 4, 4a, 4b und 6, § 6a EStG und § 50 Abs. 2 Satz 4 und 5 DMBilG“ wird durch die Angabe „§ 5 Abs. 2a, 3, 4, 4a, 4b***,*** 6 ***und*** § 6a EStG“ ersetzt.

bb) Folgende Sätze 2 und 3 werden angefügt:

„***[2]Mit Ausnahme der Pensionsrückstellungen darf die Höhe der Rückstellung in der Steuerbilanz den zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz nicht überschreiten. [3]Ungeachtet des Abzugsverbotes des § 4 Abs. 5b EStG ist in der Steuerbilanz eine Gewerbesteuerrückstellung zu bilden; dadurch verursachte Gewinnauswirkungen sind außerbilanziell zu neutralisieren.***“

b) In Absatz 11 wird Satz 4 gestrichen.

22. R 6.3 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 werden nach der Angabe „(>Absatz 2)“ die Angabe „ ***, der angemessenen Kosten der allgemeinen Verwaltung, der angemessenen Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung (>Absatz 3)***“ eingefügt und die Angabe „(>Absatz 3)“ durch die Angabe „***(>Absatz 4)***“ ersetzt.

b) Nach Absatz 2 wird folgender Absatz 3 eingefügt:

„***(3) [1]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. [2]Zu den Aufwendungen für soziale Einrichtungen gehören z. B. Aufwendungen für Kantine einschließlich der Essenszuschüsse sowie für Freizeitgestaltung der Arbeitnehmer. [3]Freiwillige soziale Leistungen sind nur Aufwendungen, die nicht arbeitsvertraglich oder tarifvertraglich vereinbart worden sind; hierzu können z. B. Jubiläumsgeschenke, Wohnungs- und andere freiwillige Beihilfen, Weihnachtszuwendungen oder Aufwendungen für die Beteiligung der Arbeitnehmer am Ergebnis des Unternehmens gehören. [4]Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung sind Beiträge an Direktversicherungen und Pensionsfonds, Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen sowie Zuführungen zu Pensionsrückstellungen.***“

c) Der bisherige Absatz 3 wird Absatz 4 und in Satz 2 werden die Angaben „vor dem 1.1.2008 angeschafften oder hergestellten“ und „(§ 7 Abs. 2 EStG i. d. F. vor dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008)“ gestrichen.

d) Der bisherige Absatz 4 wird gestrichen.

e) Folgender Absatz 5 wird eingefügt:

„***(5) [1]Das handelsrechtliche Bewertungswahlrecht für Fremdkapitalzinsen gilt auch für die steuerliche Gewinnermittlung. [2]Sind handelsrechtlich Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten einbezogen worden, sind sie gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG auch in der steuerlichen Gewinnermittlung als Herstellungskosten zu beurteilen.***“

f) Die bisherigen Absätze 5 bis 7 werden Absätze 6 bis 8.

g) Folgender Absatz 9 wird angefügt:

„***(9) Soweit die Absätze 1 und 3 von R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 abweichen, darf R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 weiterhin für Wirtschaftsgüter angewendet werden, mit deren Herstellung vor Veröffentlichung der EStÄR 2012 im Bundessteuerblatt begonnen wurde.***“

23. R 6.5 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 2 werden die Sätze 4 und 5 durch folgenden Satz 4 ersetzt:

„***[4]Weicht die Bewertung von der Handelsbilanz ab, sind die entsprechenden Anlagegüter in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG).***“

b) In Absatz 4 wird Satz 2 durch folgende Sätze 2 und 3 ersetzt:

„***[2]Zur Erfüllung der Aufzeichnungspflichten nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG ist bei der Bildung der steuerfreien Rücklage der Ansatz in der Steuerbilanz ausreichend. [3]Die Aufnahme des Wirtschaftsguts in das besondere Verzeichnis ist erst bei Übertragung der Rücklage erforderlich.***“

24. R 6.6 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 Satz 2 wird Nummer 3 wie folgt gefasst:

„***3. das Wirtschaftsgut wegen der Abweichung von der Handelsbilanz in ein besonderes laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen wird (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG).***“

b) Absatz 3 Satz 4 wird gestrichen.

c) Absatz 4 wird wie folgt gefasst:

„**Rücklage für Ersatzbeschaffung**

(4) [1]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. [2]Die Nachholung der Rücklage für Ersatzbeschaffung in einem späteren Wirtschaftsjahr ist nicht zulässig.[3]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 ***noch*** hergestellt worden ist. [4]Die Frist von einem Jahr ***verlängert*** sich bei einer Rücklage, die auf Grund des Ausscheidens eines ***Wirtschaftsgutes i. S. d. § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG*** gebildet wurde***, auf vier Jahre; bei neu hergestellten Gebäuden verlängert sich die Frist auf sechs Jahre***.–[5]Die Frist von einem ***Jahr*** kann im Einzelfall angemessen ***auf bis zu vier Jahre*** 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. ***[6]Eine Verlängerung auf bis zu sechs Jahre ist möglich, wenn die Ersatzbeschaffung im Zusammenhang mit der Neuherstellung eines Gebäudes i. S. d. Satzes 4 2. Halbsatz erfolgt. [7]Zur Erfüllung der Aufzeichnungspflichten nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG ist bei der Bildung der steuerfreien Rücklage der Ansatz in der Steuerbilanz ausreichend.*** [8]Im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung ist die Rücklage durch Übertragung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsgutes aufzulösen. [9]Absatz 3 gilt entsprechend.“

d) In Absatz 5 werden die Sätze 5 und 6 wie folgt gefasst:

„[5]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 Wirtschaftsgütern i. S. d. § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG*** bis zum Schluss des ***vierten und bei neu hergestellten Gebäuden bis zum Schluss des sechsten*** Wirtschaftsjahres, das auf das Wirtschaftsjahr des Eintritts des Schadensfalles folgt, angeschafft oder hergestellt oder bestellt worden ist. [6]Absatz 4 Satz 5 ***und 6*** gilt entsprechend.“

e) In Absatz 6 wird die Angabe „Absatz 4 Satz 3 bis 5“ durch die Angabe „Absatz 4 Satz 3 ***bis 6***“ ersetzt.

f) In Absatz 7 werden die Sätze 3 und 4 wie folgt gefasst:

„[3]Ist die Reparatur ***bei beweglichen Gegenständen*** am Ende des ***ersten und bei Wirtschaftsgütern i. S. d. § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG Ende des vierten*** auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres noch nicht ***durchgeführt***, ist die

Rücklage zu diesem Zeitpunkt aufzulösen. [4]Absatz 4 ***Satz 5 und 7 gilt*** entsprechend.

25. In R 6.8 Absatz 1 werden die Sätze 3 bis 5 durch folgende Sätze 3 und 4 ersetzt:

„***[3]Die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung in der Handelsbilanz ist nicht zwingend in der Steuerbilanz durch eine Teilwertabschreibung nachzuvollziehen; der Stpfl. kann darauf auch verzichten. [4]Bei einer Abweichung von der Handelsbilanz sind die Wirtschaftsgüter in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG).***“

26. R 6.9 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 werden in Satz 1 nach der Angabe „sind“ die Angabe „***steuerrechtlich***“ eingefügt und folgende Sätze 2 bis 4 angefügt:

„***[2]Die Anwendung der Lifo-Methode setzt nicht voraus, dass der Stpfl. die Wirtschaftsgüter auch in der Handelsbilanz nach dieser Methode bewertet. [3]Eine Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz steht der Anwendung der Lifo-Methode nicht entgegen. [4]Bei einer Abweichung von der Handelsbilanz sind die Wirtschaftsgüter in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG).***“

b) Absatz 6 wird wie folgt gefasst:

„**Niedrigerer Teilwert**

[1]***Wird der Ansatz des niedrigeren Teilwerts gewählt (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG),*** ist der Teilwert der zu einer Gruppe zusammengefassten Wirtschaftsgüter mit dem Wertansatz, der sich nach Anwendung der Lifo-Methode ergibt, zu vergleichen. [2]Hat der Stpfl. Layer gebildet (>Absatz 4), ist der Wertansatz des einzelnen Layer mit dem Teilwert zu vergleichen und ***kann*** gegebenenfalls gesondert auf den niedrigeren Teilwert ***abgeschrieben werden***.“

27. In R 6.11 Absatz 1 wird Satz 5 gestrichen.

28. In R 6.12 wird folgender Absatz 3 angefügt:

„***(3) Das Buchwertprivileg des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG findet auch dann Anwendung, wenn die übernehmende steuerbegünstigte Körperschaft das ihr unentgeltlich zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke i. S. d. § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG überlassene Wirtschaftsgut zeitnah weiterveräußert.***“

29. R 6.13 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 Satz 5 wird die Angabe „, Videokassetten“ gestrichen.

b) In Absatz 2 wird nach der Angabe „150 Euro“ die Angabe „ ***, 410 Euro***“ eingefügt.

c) Absatz 4 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 wird nach der Angabe „Abs. 2“ die Angabe „***oder Abs. 2a Satz 4***“ eingefügt.

bb) In Satz 2 wird vor der Angabe „150 Euro“ die Angabe „***410 Euro bzw. im Falle der Bildung des Sammelpostens gem. § 6 Abs. 2a EStG von***“ eingefügt.

d) Absatz 5 wird wie folgt gefasst:

„(5) ***[1]Für jedes Wirtschaftsjahr, in dem vom einheitlich für alle Anlagegüter i. S. d. § 6 Abs. 2a EStG auszuübenden Antragsrecht zur Bildung eines Sammel-***

postens Gebrauch gemacht wurde, ist ein gesonderter Sammelposten zu bilden. [2]Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten***, die nicht im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung angefallen sind,*** erhöhen den Sammelposten des Wirtschaftsjahres, in dem die ***nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anfallen***. ***[3]Macht der Stpfl. in diesem Wirtschaftsjahr vom Wahlrecht nach § 6 Abs. 2a EStG keinen Gebrauch, beschränkt sich der Sammelposten auf die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betroffenen Wirtschaftsgüter.*** [4]Dies gilt unabhängig davon, ob ***die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten*** zusammen mit den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Betrag von 1.000 Euro übersteigen."

30. R 6a wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 Satz 2 wird nach der Angabe „in der Steuerbilanz" die Angabe „***dem Grunde, aber nicht der Höhe nach***" eingefügt.

b) In Absatz 5 Satz 2 wird die Angabe „Vomhundertsatz" durch die Angabe „***Prozentsatz***" ersetzt.

c) In Absatz 20 werden die Sätze 2 bis 4 gestrichen.

31. R 6b.2 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„[1]Voraussetzung für den Abzug des begünstigten Gewinns von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes nach § 6b Abs. 1***, 3 oder 10 EStG*** ist, dass ***das Wirtschaftgut wegen der Abweichung von der Handelsbilanz in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen wird (>§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG).***"

bb) Satz 2 wird gestrichen.

b) Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

„**Rücklagenbildung**

[1]Zur Erfüllung der Aufzeichnungspflichten nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG ist bei der Bildung der steuerfreien Rücklage der Ansatz in der Steuerbilanz ausreichend. [2]Die Aufnahme des Wirtschaftsguts in das besondere Verzeichnis ist erst bei Übertragung der Rücklage erforderlich."

32. In R 7.3 Absatz 6 werden die Sätze 1 bis 3 gestrichen.

33. R 7.4 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 9 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 wird die Angabe „Abs. 1 oder Abs. 4" durch die Angabe „Abs. 1***, 2 oder*** 4" ersetzt.

bb) In Satz 4 wird die Angabe „Abs. 2 oder Abs." gestrichen.

b) Absatz 10 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 Nr. 1 wird die Angabe „Sätze 1 bis 4" gestrichen und die Angabe „Abs. 1 oder Abs. 4" durch die Angabe „Abs. 1***, 2 oder*** 4" ersetzt.

bb) Satz 1 Nr. 2 wird wie folgt geändert:

aaa) In Satz 1 werden die Angabe „Anschaffungs- und Herstellungskosten“ durch die Angabe „Anschaffungs- ***oder*** Herstellungskosten“ und die Angabe „Satz 5“ durch die Angabe „***Satz 2***“ ersetzt.

bbb) In Satz 3 wird die Angabe „Abs. 1 oder Abs. 4“ durch die Angabe „Abs. 1***, 2 oder*** 4“ ersetzt.

34. In R 7a Absatz 10 wird folgender Satz 3 angefügt:

„[3]Wurden für ein Wirtschaftsgut neben den Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 EStG AfA nach § 7 Abs. 2 EStG vorgenommen, kann dieses auch nach Ablauf des maßgebenden Begünstigungszeitraums weiterhin nach § 7 Abs. 2 EStG abgeschrieben werden.“

35. R 9a wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird aufgehoben.

b) Im bisherigen Absatz 2 wird die Angabe „(2)“ gestrichen.

36. In R 10.2 werden in Absatz 2 folgende Sätze 2 und 3 angefügt:

„***[2]Die Zustimmung zum Abzug von Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben dem Grunde nach wirkt auch für die Erhöhung des Höchstbetrags nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. [3]Dies gilt unabhängig davon, wann die Zustimmung erteilt wurde.***“

37. R 10.3 wird wie folgt geändert:

a) In der Überschrift wird die Angabe „R 10.3 Renten und dauernde Lasten, Versorgungsleistungen“ durch die Angabe „R 10.3 ***Versorgungsleistungen***“ ersetzt.

b) In Absatz 1 und 2 wird jeweils die Angabe „Renten und dauernde Lasten“ durch die Angabe „***Versorgungsleistungen***“ ersetzt.

38. Nach R 10.3 wird folgende R 10.3a eingefügt:

„***Versorgungsausgleich***

– unbesetzt –“

39. R 10.4 wird wie folgt gefasst:

„**Vorsorgeaufwendungen (Allgemeines)**

[1]Nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG können eigene Beiträge des Kindes zur Basiskranken- und gesetzlichen Pflegeversicherung im Rahmen des Sonderausgabenabzugs bei den Eltern berücksichtigt werden, wenn diese das Kind, für das sie Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld haben, durch Unterhaltsleistungen in Form von Bar- oder Sachleistungen (z. B. Unterkunft und Verpflegung) unterstützen. [2]Ob das Kind über eigene Einkünfte verfügt, ist insoweit ohne Bedeutung. [3]Allerdings können die Basiskranken- und gesetzlichen Pflegeversicherungsbeiträge des Kindes insgesamt nur einmal als Vorsorgeaufwendungen berücksichtigt werden. [4]Entweder erfolgt die Berücksichtigung nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG bei den Eltern oder nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG beim Kind.“

40. In R 10.5 Satz 2 wird die Angabe „Abs. 2“ durch die Angabe „***Abs. 1 Satz 3 Nr. 4***“ ersetzt.

41. R 10.9 wird wie folgt geändert:

a) Der bisherige Text wird Absatz 1.

b) Folgender Absatz 2 wird angefügt:

„***Nachlaufende Studiengebühren***

(2) Staatlich gestundete Studienbeiträge, die erst nach Abschluss des Studiums gezahlt werden (sog. nachlaufende Studiengebühren), sind nach den allgemeinen Grundsätzen des § 11 Abs. 2 EStG im Jahr der Zahlung der gestundeten Beiträge und somit auch nach Abschluss der Berufsausbildung als Sonderausgaben abziehbar.“

42. R 10.10 wird wie folgt gefasst:

„**Schulgeld**

Kind als Vertragspartner

(1) [1]Schulgeldzahlungen eines Stpfl. sind bei diesem auch dann nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG abziehbar, wenn dessen unterhaltsberechtigtes Kind selbst Vertragspartner der Schule ist. [2]Hat der Stpfl. für das sich in der Ausbildung befindende Kind einen Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld, ist davon auszugehen, dass die erforderliche Unterhaltsberechtigung des Kindes besteht.

Schulbesuche im Ausland

(2) [1]Zu den nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG abziehbaren Sonderausgaben gehören u. a. Schulgeldzahlungen für den Besuch einer im EU-/EWR-Raum belegenen Bildungsstätte, wenn der Besuch mit dem „International Baccalaureate“ (Internationales Abitur) abschließen soll. [2]Für die Anerkennung mehrjähriger Auslandsschulbesuche ist die Vorlage einer einmaligen Prognoseentscheidung der im Einzelfall zuständigen Behörde (z. B. Zeugnisanerkennungsstelle) ausreichend.“

43. R 10b.1 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 Satz 1 wird die Angabe „Satz 2“ durch die Angabe „***Satz 8***“ ersetzt.

b) In Absatz 2 Satz 2 wird die Angabe „Satz 1“ durch die Angabe „***Satz 2***“ ersetzt.

44. R 10c wird gestrichen.

45. R 10d wird wie folgt geändert:

a) Absatz 3 Satz 3 wird gestrichen.

b) Nach Absatz 7 werden folgende Absätze 8 und 9 angefügt:

„***Verlustfeststellung bei „Unterbrechung“ der (un-)beschränkten Steuerpflicht***

(8) [1]Der auf den Schluss eines VZ gesondert festgestellte verbleibende Verlustvortrag eines unbeschränkt oder beschränkt Stpfl. kann nach mehreren VZ, in denen der Stpfl. weder unbeschränkt noch beschränkt steuerpflichtig war, mit positiven Einkünften, die der Stpfl. nach erneuter Begründung der Steuerpflicht erzielt, verrechnet werden. [2]Dies gilt selbst dann, wenn in der Zwischenzeit keine gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 EStG beantragt und durchgeführt wurde. [3]Folgejahr (Absatz 7 Satz 4) ist in diesen Fällen der VZ, in dem erstmals wieder die rechtlichen Voraussetzungen für einen Verlustabzug nach § 10d Abs. 2 EStG vorliegen.“

Verlustabzug in Erbfällen

(9) [1]Zum Todeszeitpunkt nicht aufgezehrte Verluste des Erblassers können im Todesjahr nur in den Verlustausgleich nach § 2 Abs. 3 EStG bei der Veranlagung des Erblassers einfließen (Ausgleich mit positiven Einkünften des Erblassers). [2]Sie können grundsätzlich nicht im Rahmen des Verlustausgleichs und -abzugs bei der Veranlagung des Erben berücksichtigt werden. [3]Werden Ehegatten jedoch für das Todesjahr zusammen veranlagt, sind Verluste des verstorbenen Ehegatten aus dem Todesjahr zu verrechnen und Verlustvorträge des verstorbenen Ehegatten abzuziehen, § 26b EStG. [4]Werden die Ehegatten für das Todesjahr nach §§ 26, 26b EStG zusammen veranlagt und erfolgt für das Vorjahr ebenfalls eine Zusammenveranlagung, ist ein Rücktrag des nicht ausgeglichenen Verlusts des Erblassers in das Vorjahr möglich. [5]Werden die Ehegatten für das Todesjahr zusammen veranlagt und erfolgt für das Vorjahr eine Veranlagung nach § 26a EStG, ist ein Rücktrag des noch nicht ausgeglichenen Verlusts des Erblassers nur bei der Veranlagung des Erblassers zu berücksichtigen (§ 62d Abs. 1 EStDV). [6]Werden die Ehegatten für das Todesjahr nach § 26a EStG veranlagt und erfolgt für das Vorjahr eine Zusammenveranlagung, ist ein Rücktrag des nicht ausgeglichenen Verlusts des Erblassers in das Vorjahr möglich (§ 62d Abs. 2 Satz 1 EStDV). [7]Werden die Ehegatten für das Todesjahr nach § 26a EStG veranlagt und erfolgt auch für das Vorjahr eine Veranlagung nach § 26a EStG, ist ein Rücktrag des noch nicht ausgeglichenen Verlusts des Erblassers nur bei der Veranlagung des Erblassers zu berücksichtigen. [8]Für den hinterbliebenen Ehegatten sind für den Verlustvortrag und die Anwendung der sog. Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG allein die auf ihn entfallenden nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte maßgeblich. [9]Die Nichtübertragbarkeit von Verlusten auf die Erben gilt ebenso für die Regelungen in § 2a Abs. 1, § 20 Abs. 6, § 22 Nr. 3 Satz 4 EStG. [10]Gleiches gilt für Verluste nach § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 3 Satz 7 bis 10 EStG, es sei denn, der Erbfall tritt bereits vor der verlustbehafteten Veräußerung ein. [11]Der zum Todeszeitpunkt nicht ausgeglichene Verlust nach § 15 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG darf nur in den Fällen auf den Erben übergehen, in denen der Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil nach § 6 Abs. 3 EStG auf diesen übergeht. [12]Im Erbfall übertragbar sind Verluste gem. § 15a und § 15b EStG. [13]Beim Erben ist gem. § 2a Abs. 3 EStG a. F. eine Hinzurechnung der vom Erblasser erzielten Verluste vorzunehmen (Nachversteuerungsregelung). [14]Auch bei erzielten Verlusten nach § 2 AIG ist eine Hinzurechnung der vom Erblasser erzielten Verluste beim Erben durchzuführen.“

46. Nach R 10g wird folgende R 11 eingefügt:

„***Vereinnahmung und Verausgabung***

[1]Die Vereinnahmung durch einen Bevollmächtigten reicht für die Annahme des Zuflusses beim Stpfl. aus. [2]Daher sind Honorare von Privatpatienten, die ein Arzt durch eine privatärztliche Verrechnungsstelle einziehen lässt, dem Arzt bereits mit dem Eingang bei dieser Stelle zugeflossen.“

47. R 12.1 wird wie folgt gefasst:

„**Abgrenzung der Kosten der Lebensführung von den Betriebsausgaben und Werbungskosten**

– unbesetzt –“

48. R 12.2 wird wie folgt gefasst:

„**Studienreisen, Fachkongresse**

– unbesetzt –“

49. In R 12.3 werden folgende Sätze 2 bis 4 angefügt:

„***[2]Die Einziehung von Gegenständen, die – neben der Hauptstrafe oder nachträglich nach § 76 StGB oder unter den Voraussetzungen des § 76a StGB selbständig – in den Fällen des § 74 Abs. 2 Nr. 1 oder § 76a StGB angeordnet oder festgesetzt worden ist, stellt eine Rechtsfolge vermögensrechtlicher Art mit überwiegendem Strafcharakter dar. [3]Die mit dem Verfall von Gegenständen bzw. dem Verfall von Tatentgelten (§ 73 StGB) verbundene Vermögenseinbuße dient hingegen der Gewinnabschöpfung und damit in erster Linie dem Ausgleich unrechtmäßiger Vermögensverschiebungen. [4]Ein Strafcharakter kann deshalb in der Regel nicht angenommen werden.***“

50. In R 13.2 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 werden nach der Angabe

„Mastenten	0,0033 VE“ die folgenden Angaben eingefügt:
„***Mastenten in der Aufzuchtphase***	***0,0011 VE***
Mastenten in der Mastphase	***0,0022 VE***“

51. R 13.5 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 Satz 3 wird die Angabe „nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG“ gestrichen.

b) In Absatz 2 werden die Sätze 5 und 6 wie folgt gefasst:

„[5]Geringwertige Wirtschaftsgüter i. S. d. § 6 Abs. 2 EStG, die nach dem 31.12.2007 ***und vor dem 1.1.2010*** angeschafft oder hergestellt worden sind, sind nicht anzusetzen. [6]Der Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG ***für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2007 und vor dem 1.1.2010 angeschafft oder hergestellt worden sind,*** ist mit dem Wert zu berücksichtigen, der sich bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG ergeben hätte.“

52. In R 13a.1 Absatz 1 Satz 3 werden die Angabe „Nr. 2 und Nr. 4“ durch die Angabe „***Nr. 2 und 4***“ und die Angabe „Abs. 1 und Abs. 2“ durch die Angabe „***Abs. 1 und 2***“ ersetzt.

53. R 14 wird wie folgt geändert:

a) Die Absätze 1 bis 3 werden wie folgt gefasst:

„***Veräußerungsgewinn***

(1) [1]Entschädigungen, die bei der Veräußerung eines Betriebs oder Teilbetriebs im Veräußerungspreis enthalten sind, sind – vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 – bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns zugrunde zu legen. [2]Die vertragliche Bezeichnung der einzelnen Teile des Veräußerungspreises ist nicht für deren steuerliche Behandlung entscheidend. [3]Besondere Anlagen und Kulturen auf dem oder im Grund und Boden, die zum beweglichen Anlagevermögen oder zum Umlaufvermögen gehören, sind grundsätzlich als eigene Wirtschaftsgüter zu behandeln. [4]Gesonderte Entgelte, die neben dem Kaufpreis für den Grund und Boden für besondere Eigenschaften des Grund und Bodens (z. B. „Geil und Gare“) gezahlt werden, sind Teil des Veräußerungspreises für den Grund und Boden. [5]Bei nichtbuchführenden Land- und Forstwirten ist der

Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs oder Teilbetriebs nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln und im VZ der Veräußerung oder Aufgabe nach § 14 EStG zu versteuern. [6]Beim Übergang zum Betriebsvermögensvergleich ist davon auszugehen, dass von Bewertungswahlrechten, z. B. für Vieh und Feldinventar, kein Gebrauch gemacht wurde.

Bewertung von Feldinventar/stehender Ernte

(2) [1]Das Feldinventar/die stehende Ernte einer abgrenzbaren landwirtschaftlichen Nutzfläche ist jeweils als selbständiges Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens anzusehen. [2]Feldinventar ist die aufgrund einer Feldbestellung auf einer landwirtschaftlichen Nutzfläche vorhandene Kultur mit einer Kulturdauer von bis zu einem Jahr. [3]Stehende Ernte ist der auf einer landwirtschaftlichen Nutzfläche vorhandene Bestand an erntereifem Feldinventar. [4]Befinden sich auf einer abgrenzbaren landwirtschaftlichen Nutzfläche verschiedene Kulturarten, liegen entsprechend verschiedene selbständige Wirtschaftsgüter vor. [5]Die Wirtschaftsgüter Feldinventar/stehende Ernte werden mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten einzeln bewertet (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). [6]Anstelle der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann bei einer Einzelbewertung unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG auch der niedrigere Teilwert zum Ansatz kommen (>R 6.8 Abs. 1 Satz 2). [7]Für einzelne Wirtschaftsgüter jeweils einer Kulturart kann bei der Inventur und der Bewertung eine Gruppe gebildet werden (>R 6.8 Abs. 4). [8]Für die Bewertung können entweder betriebsindividuelle Durchschnittswerte oder standardisierte Werte (z. B. BMELV-Jahresabschluss) zugrunde gelegt werden.

Vereinfachungsregelung zur Bewertung des Feldinventars/der stehenden Ernte

(3) [1]Bei landwirtschaftlichen Betrieben oder bei landwirtschaftlichen Teilbetrieben kann zur Vereinfachung der Bewertung von einer Aktivierung der Wirtschaftsgüter des Feldinventars/der stehenden Ernte abgesehen werden. [2]Voraussetzung hierfür ist, dass in der Schlussbilanz des Betriebs für vorangegangene Wirtschaftsjahre oder bei einem Wechsel zum Betriebsvermögensvergleich bzw. bei einem Wechsel von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zur Einnahmenüberschussrechnung im Rahmen der Übergangsbilanz keine Aktivierung eines Wirtschaftsguts Feldinventar/stehende Ernte vorgenommen wurde. [3]Das gilt insbesondere auch bei unentgeltlicher Rechtsnachfolge oder einem Strukturwandel von einem Gewerbebetrieb zu einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft. [4]Die Vereinfachungsregelung kann nicht gesondert für einzelne Wirtschaftsgüter des Feldinventars/der stehenden Ernte, sondern nur einheitlich, bezogen auf das gesamte Feldinventar/die stehende Ernte eines Betriebs, angewendet werden. [5]Das gilt auch dann, wenn sich der Umfang der Wirtschaftsgüter Feldinventar/stehende Ernte ändert (z. B. durch Erwerb oder Zupachtung von Flächen, Änderung der Anbauverhältnisse). [6]Hat ein Verpächter die Vereinfachungsregelung angewendet, kann er im Fall der eisernen Verpachtung seines Betriebs von einer Aktivierung der auf Rückgabe des Feldinventars/der stehenden Ernte gerichteten Sachwertforderung absehen. [7]Die Verpachtung führt insoweit zu keiner Gewinnrealisierung.“

b) Der bisherige Absatz 3 wird Absatz 4.

c) Der bisherige Absatz 4 wird Absatz 5 und wie folgt geändert:

In Nummer 2 wird Satz 4 gestrichen.

d) Der bisherige Absatz 5 wird Absatz 6.

54. R 15.5 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) Die Sätze 4 bis 6 werden durch die folgenden Sätze 4 bis 7 ersetzt:

„***[4]Liegen teils gewerbliche und teils land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten vor, sind die Tätigkeiten zu trennen, wenn dies nach der Verkehrsauffassung möglich ist. [5]Dies gilt auch dann, wenn sachliche und wirtschaftliche Bezugspunkte zwischen den verschiedenen Tätigkeiten bestehen. [6]Sind die verschiedenen Tätigkeiten jedoch derart miteinander verflochten, dass sie sich unlösbar gegenseitig bedingen, liegt eine einheitliche Tätigkeit vor. [7]Eine solche einheitliche Tätigkeit ist danach zu qualifizieren, ob das land- und forstwirtschaftliche oder das gewerbliche Element überwiegt.***“

bb) Satz 7 wird Satz 8 und wie folgt geändert:

Die Angabe „die Voraussetzungen der folgenden Vereinfachungsregelungen erfüllen“ wird durch die Angabe „***dem Grunde und der Höhe nach innerhalb der nachfolgenden Grenzen liegen***“ ersetzt.

cc) Die bisherigen Sätze 8 und 9 werden gestrichen.

b) Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

„**Strukturwandel**

(2) [1]Durch Strukturwandel einer bisher der Land- und Forstwirtschaft zugerechneten Tätigkeit kann neben der Land- und Forstwirtschaft ein Gewerbebetrieb entstehen. [2]In diesen Fällen beginnt der Gewerbebetrieb zu dem Zeitpunkt, zu dem diese Tätigkeit dauerhaft umstrukturiert wird. [3]Hiervon ist z. B. auszugehen, wenn dem bisherigen Charakter der Tätigkeit nicht mehr entsprechende Investitionen vorgenommen, vertragliche Verpflichtungen eingegangen oder Wirtschaftsgüter angeschafft werden und dies jeweils dauerhaft dazu führt, dass die in den folgenden Absätzen genannten Grenzen erheblich überschritten werden. [4]In allen übrigen Fällen liegen nach Ablauf eines Zeitraums von drei aufeinander folgenden Wirtschaftsjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. [5]Der Dreijahreszeitraum bezieht sich auf die nachfolgenden Umsatzgrenzen und beginnt bei einem Wechsel des Betriebsinhabers nicht neu. [6]Die vorstehenden Grundsätze gelten für den Strukturwandel von einer gewerblichen Tätigkeit zu einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit entsprechend.“

c) Absatz 3 wird wie folgt geändert:

aa) Vor Satz 1 werden die folgenden Sätze 1 bis 3 eingefügt:

„***[1]Ein Nebenbetrieb muss den Hauptbetrieb fördern und ergänzen und durch den Hauptbetrieb geprägt werden. [2]Der Nebenbetrieb muss in funktionaler Hinsicht vom Hauptbetrieb abhängig sein. [3]Die Verbindung darf nicht nur zufällig oder vorübergehend und nicht ohne Nachteil für den Hauptbetrieb lösbar sein.***“

bb) Der bisherige Satz 1 wird Satz 4 und es wird hinter der Angabe „liegt“ die Angabe „***daher***“ eingefügt und in Nummer 2 wird die Angabe „eigenen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft“ durch die Angabe „***Hauptbetrieb***“ ersetzt.“

cc) Der bisherige Satz 2 wird durch die folgenden Sätze 5 bis 7 ersetzt:

„***[5]Die Be- oder Verarbeitung eigener Erzeugnisse im Rahmen einer zweiten Stufe der Be- oder Verarbeitung ist eine gewerbliche Tätigkeit. [6]Die Be- oder***

Verarbeitung fremder Erzeugnisse ist stets eine gewerbliche Tätigkeit. [7]Unter den Voraussetzungen des Absatzes 11 können die Erzeugnisse nach den Sätzen 5 und 6 noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden, wenn sie im Rahmen der Direktvermarktung abgesetzt werden.“

dd) Der bisherige Satz 3 wird Satz 8 und es wird nach der Angabe „Rohstoffe“ die Angabe „***im Rahmen einer ersten Stufe der Be- oder Verarbeitung***“ eingefügt.

ee) Der bisherige Satz 4 wird Satz 9 und es wird die Angabe „i. S. d. § 43 BewG“ durch die Angabe „.- § 43 BewG“ und die Angabe „land- und forstwirtschaftlichen Betrieb“ durch die Angabe „***Hauptbetrieb***“ ersetzt.

ff) Satz 5 wird gestrichen.

d) Absatz 4 Satz 1 und 2 wird wie folgt gefasst:

„***[1]Die Entsorgung organischer Abfälle (z. B. Klärschlamm) in einem selbst bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ist nur dann der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen, wenn sie im Rahmen einer Be- oder Verarbeitung i. S. d. Absatzes 3 geschieht oder die in Absatz 1 Satz 1 genannten Voraussetzungen im Vordergrund stehen. [2]Das Einsammeln, Abfahren und Sortieren organischer Abfälle, das mit der Ausbringung auf Flächen oder der Verfütterung an Tiere des selbst bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs in unmittelbarem sachlichem Zusammenhang steht, ist eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit.***“

e) Die Absätze 5 bis 11 werden wie folgt gefasst:

„***Eigene und fremde Erzeugnisse***

(5) [1]Als eigene Erzeugnisse gelten alle land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse, die im Rahmen des Erzeugungsprozesses im eigenen Betrieb gewonnen werden. [2]Hierzu gehören auch Erzeugnisse der ersten Stufe der Be- oder Verarbeitung und zugekaufte Waren, die als Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe im Erzeugungsprozess verwendet werden. [3]Rohstoffe sind Waren, die im Rahmen des Erzeugungsprozesses weiterkultiviert werden (z. B. Jungtiere, Saatgut oder Jungpflanzen). [4]Hilfsstoffe sind Waren, die als nicht überwiegender Bestandteil in eigene Erzeugnisse eingehen (z. B. Futtermittelzusätze, Siliermittel, Starterkulturen und Lab zur Milchverarbeitung, Trauben, Traubenmost und Verschnittwein zur Weinerzeugung, Verpackungsmaterial sowie Blumentöpfe für die eigene Produktion oder als handelsübliche Verpackung). [5]Betriebsstoffe sind Waren, die im Erzeugungsprozess verwendet werden (z. B. Düngemittel, Treibstoff und Heizöl). [6]Unerheblich ist, ob die zugekaufte Ware bereits ein land- und forstwirtschaftliches Urprodukt im engeren Sinne oder ein gewerbliches Produkt darstellt. [7]Als fremde Erzeugnisse gelten alle zur Weiterveräußerung zugekauften Erzeugnisse, Produkte oder Handelswaren, die nicht im land- und forstwirtschaftlichen Erzeugungsprozess des eigenen Betriebs verwendet werden. [8]Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um betriebstypische bzw. -untypische Erzeugnisse, Handelsware zur Vervollständigung einer für die Art des Erzeugungsbetriebs üblichen Produktpalette oder andere Waren aller Art handelt. [9]Werden zugekaufte Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe weiterveräußert, gelten diese zum Zeitpunkt der Veräußerung als fremde Erzeugnisse. [10]Dies gilt unabhängig davon, ob die Veräußerung gelegentlich (z. B. Verkauf von Diesel im Rahmen der Nachbarschaftshilfe) oder laufend (z. B. Verkauf von Blumenerde) erfolgt. [11]Die

hieraus erzielten Umsätze sind bei der Abgrenzung entsprechend zu berücksichtigen.“

Absatz eigener Erzeugnisse i. V. m. fremden und gewerblichen Erzeugnissen

(6) [1]Werden ausschließlich eigene Erzeugnisse (Absatz 5 Satz 1) abgesetzt, stellt dies eine Vermarktung im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft dar, selbst wenn diese Erzeugnisse über ein eigenständiges Handelsgeschäft oder eine Verkaufsstelle (z. B. Großhandelsbetrieb, Einzelhandelsbetrieb, Ladengeschäft, Marktstand oder Verkaufswagen) abgesetzt werden. [2]Unerheblich ist die Anzahl der Verkaufsstellen oder ob die Vermarktung in räumlicher Nähe zum Betrieb erfolgt. [3]Werden durch einen Land- und Forstwirt neben eigenen Erzeugnissen auch fremde (Absatz 5 Satz 7) oder gewerbliche Erzeugnisse (Absatz 3 Satz 5 und 6) abgesetzt, liegen eine land- und forstwirtschaftliche und eine gewerbliche Tätigkeit vor. [4]Diese gewerbliche Tätigkeit kann unter den Voraussetzungen des Absatzes 11 noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden. [5]Dagegen ist der ausschließliche Absatz fremder oder gewerblicher Erzeugnisse von Beginn an stets eine gewerbliche Tätigkeit. [6]Auf die Art und den Umfang der Veräußerung kommt es dabei nicht an.

Absatz eigener Erzeugnisse i. V. m. Dienstleistungen

(7) [1]Die Dienstleistung eines Land- und Forstwirts im Zusammenhang mit dem Absatz eigener Erzeugnisse, die über den Transport und das Einbringen von Pflanzen hinausgeht (z. B. Grabpflege, Gartengestaltung), stellt grundsätzlich eine einheitlich zu beurteilende Tätigkeit mit Vereinbarungen über mehrere Leistungskomponenten dar (gemischter Vertrag). [2]Dabei ist von einer einheitlich gewerblichen Tätigkeit auszugehen, wenn nach dem jeweiligen Vertragsinhalt der Umsatz aus den Dienstleistungen und den fremden Erzeugnissen überwiegt. [3]Die gewerbliche Tätigkeit kann unter den Voraussetzungen des Absatzes 11 noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden.

Absatz eigen erzeugter Getränke i. V. m. besonderen Leistungen

(8) [1]Der Ausschank von eigen erzeugten Getränken i. S. d. Absatzes 5, z. B. Wein, ist lediglich eine Form der Vermarktung und somit eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit. [2]Werden daneben durch einen Land- und Forstwirt Speisen und andere Getränke abgegeben, liegt insoweit eine gewerbliche Tätigkeit vor, die unter den Voraussetzungen des Absatzes 11 noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden kann.

Verwendung von Wirtschaftsgütern

(9) [1]Verwendet ein Land- und Forstwirt Wirtschaftsgüter seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens, indem er diese Dritten entgeltlich überlässt oder mit ihnen für Dritte Dienstleistungen verrichtet, stellt dies eine gewerbliche Tätigkeit dar. [2]Dies gilt auch, wenn in diesem Zusammenhang fremde Erzeugnisse verwendet werden. [3]Unter den Voraussetzungen des Absatzes 11 kann die Tätigkeit noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden, wenn der Einsatz für eigene land- und forstwirtschaftliche Zwecke einen Umfang von 10 % nicht unterschreitet. [4]Dagegen liegt ohne weiteres von Beginn an stets eine gewerbliche Tätigkeit vor, wenn ein Land- und Forstwirt Wirtschaftsgüter, die er eigens zu diesem Zweck angeschafft hat, für Dritte verwendet.

Land- und forstwirtschaftliche Dienstleistungen

(10) [1]Sofern ein Land- und Forstwirt Dienstleistungen ohne Verwendung von eigenen Erzeugnissen oder eigenen Wirtschaftsgütern verrichtet, ist dies eine gewerbliche Tätigkeit. [2]Unter den Voraussetzungen des Absatzes 11 kann die Tätigkeit noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden, wenn ein funktionaler Zusammenhang mit typisch land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten besteht.

Abgrenzungsregelungen

(11) [1]Gewerbliche Tätigkeiten, die nach den Absätzen 3 bis 8 dem Grunde nach die Voraussetzungen für eine Zurechnung zur Land- und Forstwirtschaft erfüllen, sind nur dann typisierend der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen, wenn die Umsätze aus diesen Tätigkeiten dauerhaft (Absatz 2) insgesamt nicht mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes und nicht mehr als 51.500 Euro im Wirtschaftsjahr betragen. [2]Diese Grenzen gelten für die Tätigkeiten nach den Absätzen 9 und 10 entsprechend. [3]Voraussetzung hierfür ist, dass die Umsätze aus den Tätigkeiten i. S. v. Satz 1 und 2 dauerhaft (Absatz 2) insgesamt nicht mehr als 50 % des Gesamtumsatzes betragen. [4]Anderenfalls liegen hinsichtlich dieser Tätigkeiten unter den Voraussetzungen des Strukturwandels Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. [5]Der daneben bestehende Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bleibt hiervon unberührt. [6]Bei der Ermittlung der Umsätze ist von den Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) auszugehen. [7]Soweit es auf den Gesamtumsatz ankommt, ist hierunter die Summe der Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) zu verstehen.“

f) Der bisherige Absatz 11 wird Absatz 12 und es werden die Sätze 2 und 3 wie folgt gefasst:

„[2]Der Absatz von Strom und Wärme führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. [3]Die Erzeugung von Biogas kann eine Tätigkeit i. S. d. Absatzes 3 sein.“

g) Der bisherige Absatz 12 wird Absatz 13 und es wird Satz 1 wie folgt geändert:

Die Angabe „des Gewerbebetriebs gegenüber der Land- und Forstwirtschaft“ wird durch die Angabe „***der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gegenüber denen aus Land- und Forstwirtschaft***“ ersetzt.

h) Nach dem neuen Absatz 13 wird folgender Absatz 14 angefügt:

„(14) Soweit sich aus den Absätzen 1 bis 13 für einen Stpfl. Verschlechterungen gegenüber R 15.5 EStR 2008 ergeben, kann R 15.5 EStR 2008 für diejenigen Wirtschaftsjahre weiter angewandt werden, die vor der Veröffentlichung der EStÄR 2012 im Bundesteuerblatt beginnen.“

55. R 15.8 Absatz 6 wird wie folgt geändert:

a) Satz 1 wird wie folgt geändert:

Nach der Angabe „Gesellschafter“ wird die Angabe „***auf gesetzlicher oder gesellschaftsrechtlicher Grundlage im Innenverhältnis der Gesellschafter zueinander***“ eingefügt.

b) Satz 4 wird gestrichen.

c) Folgender neuer Satz 5 wird angefügt:

„[5]Befinden sich die Geschäftsanteile einer Komplementär-GmbH im Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG, deren Geschäfte sie führt, mit der Folge,

dass die Komplementär-GmbH die sie selbst betreffenden Gesellschafterrechte selbst ausübt und dieser Interessenkonflikt durch einen aus den Kommanditisten der GmbH & Co. KG bestehenden Beirat gelöst wird, führt die Einrichtung eines Beirats mangels einer organschaftlichen Geschäftsführungsbefugnis für sich allein nicht zum Wegfall der gewerblichen Prägung der GmbH & Co. KG.“

56. R 15a wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 2 wird nach der Angabe „Gesamthandseigentum einer“ die Angabe „***anderen***“ eingefügt und die Angabe „ , z. B. einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts,“ gestrichen.

bb) Folgender Satz 3 wird angefügt:

„***[3]Sofern auf Ebene der anderen Gesellschaft selbst eine Feststellung nach § 15a Abs. 4 EStG in Betracht kommt, ist die Ausgleichs-/Abzugsbeschränkung nach § 15a EStG in Bezug auf den Bereich Sonderbetriebsvermögen erst bei dieser Feststellung zu berücksichtigen.“***

b) Absatz 4 wird wie folgt geändert:

aa) Die Überschrift wird wie folgt gefasst:

„Steuerbefreiung nach § 16 Abs. 4 EStG bei verrechenbaren Verlusten“

bb) Die Sätze 2 und 3 werden gestrichen.

c) Absatz 6 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 wird nach der Angabe „Abs. 33“ die Angabe „***Satz 3***“ eingefügt.

bb) In Satz 3 wird die Angabe „enthaltenden“ durch die Angabe „***enthaltenen***“ ersetzt.

57. R 16 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 3 wird gestrichen.

bb) Im neuen Satz 7 wird die Angabe „Satz 5 und 6“ durch die Angabe „***Satz 4 und 5***“ ersetzt.

b) Absatz 5 wird wie folgt gefasst:

„– unbesetzt –“

c) In Absatz 14 wird folgender Satz 3 angefügt:

„***[3]Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG kann gewährt werden, wenn im Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe eine dauernde Berufsunfähigkeit vorliegt; eine Kausalität zwischen der Veräußerung oder Aufgabe und der Berufsunfähigkeit ist nicht erforderlich.***“

58. R 17 Absatz 8 wird wie folgt gefasst:

„**Einlage einer wertgeminderten Beteiligung**

„– unbesetzt –“

59. In R 20.1 Absatz 3 wird die Angabe „ab VZ 2009“ gestrichen.

60. R 20.3 wird aufgehoben.

61. In R 21.3 wird die Angabe „Zweiten Berechnungsverordnung“ durch die Angabe „***Betriebskostenverordnung***“ ersetzt.

62. In R 22.1 Absatz 1 Satz 4 wird die Angabe „(>R 22.2)“ gestrichen.

63. R 22.2 wird wie folgt gefasst:

    „***– unbesetzt –“***

64. R 24a wird wie folgt geändert:

    a) In Absatz 1 wird nach Satz 1 folgender Satz 2 eingefügt:

       „***[2]Kapitalerträge, die nach § 32d Abs. 1 und § 43 Abs. 5 EStG dem gesonderten Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen, sind in die Berechnung des Altersentlastungsbetrags nicht einzubeziehen.***“

    b) In Absatz 2 wird die Angabe „ , z. B. § 10c Abs. 2 Satz 3 EStG,“ gestrichen.

65. R 25 wird wie folgt geändert:

    a) In der Überschrift wird die Angabe „getrennten Veranlagung“ durch die Angabe „***Veranlagung***“ ersetzt.

    b) Der bisherige Text wird Absatz 1 und die Angabe „getrennte Veranlagung“ wird durch die Angabe „***Einzelveranlagung (§ 26a EStG)***“ und die Angabe „Veranlagung“ durch die Angabe „***Einzelveranlagung***“ ersetzt.

    c) Folgender Absatz 2 wird angefügt:

       „***(2) Für den VZ 2012 ist R 25 EStR 2008 weiter anzuwenden.***“

66. R 26 wird wie folgt geändert:

    a) Die Absätze 2 bis 4 werden gestrichen.

    b) Der bisherige Absatz 5 wird Absatz 2.

    c) Folgender Absatz 3 wird angefügt:

       „***(3) Für den VZ 2012 ist R 26 EStR 2008 weiter anzuwenden.***“

67. R 26a wird wie folgt gefasst:

    „**Veranlagung von Ehegatten nach § 26a EStG**

    Für den VZ 2012 ist R 26a EStR 2008 weiter anzuwenden.“

68. R 31 wird wie folgt geändert:

    a) Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

       „***– unbesetzt –***“

    b) In Absatz 2 wird nach Satz 1 folgender Satz 2 eingefügt:

       „***[2]Dem Kindergeld vergleichbare Leistungen i. S. d. § 65 Abs. 1 Satz 1 EStG oder Leistungen auf Grund über- oder zwischenstaatlicher Rechtsvorschriften sind wie Ansprüche auf Kindergeld bis zur Höhe der Beträge nach § 66 EStG zu berücksichtigen.“***

    c) Absatz 5 wird gestrichen.

69. In R 32.3 wird nach Satz 2 folgender Satz 3 eingefügt:

„[3]***Für die Frage, ob ein Kind lebend geboren wurde, ist im Zweifel das Personenstandsregister des Standesamtes maßgebend.***“

70. R 32.5 wird wie folgt gefasst:

„**Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden**

– unbesetzt –“

71. In R 32.7 Abs. 3 Satz 1 wird die Angabe „(>R 32.5)“ gestrichen.

72. R 32.9 wird wie folgt gefasst:

„**Kinder, die wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten**

[1]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). [2]***Ein*** Kind, das wegen seiner Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, kann bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen über das 25. Lebensjahr hinaus ohne altersmäßige Begrenzung berücksichtigt werden. [3]Eine Berücksichtigung setzt voraus, dass die Behinderung, deretwegen das Kind nicht in der Lage ist, sich selbst zu unterhalten, vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist.“

73. R 32.10 wird wie folgt gefasst:

„***Erwerbstätigkeit***

– unbesetzt –“

74. R 32.11 wird wie folgt gefasst:

„**Verlängerungstatbestände bei Arbeit suchenden Kindern und Kindern in Berufsausbildung**

– unbesetzt –“

75. R 32.13 Absatz 4 wird wie folgt geändert:

a) Die Sätze 1 bis 4 werden wie folgt gefasst:

„[1]Wird die Übertragung ***des dem anderen Elternteil zustehenden Kinderfreibetrags*** beantragt, weil dieser seiner Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind für das Kalenderjahr nicht im Wesentlichen nachgekommen ist ***oder mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig ist***, muss der Antragsteller die Voraussetzungen dafür darlegen; ***eine Übertragung des dem anderen Elternteil zustehenden Kinderfreibetrags scheidet für Zeiträume aus, in denen Unterhaltsleistungen nach dem Unterhaltsvorschussgesetz gezahlt worden sind.*** [2]***Dem*** betreuende***n*** Elternteil ***ist auf Antrag*** der dem anderen Elternteil, in dessen Wohnung das minderjährige Kind nicht gemeldet ist, zustehende Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf ***zu*** übertragen. [3]***Die Übertragung scheidet aus, wenn der Elternteil, bei dem das Kind nicht gemeldet ist, der Übertragung widerspricht, weil er Kinderbetreuungskosten trägt (z. B., weil er als barunterhaltsverpflichteter Elternteil ganz oder teilweise für einen sich aus Kindergartenbeiträgen ergebenden Mehrbedarf des Kindes aufkommt) oder das Kind regelmäßig in einem nicht unwesentlichen Umfang betreut (z. B., wenn eine außergerichtliche Vereinbarung über einen regelmäßigen Umgang an Wochenen-***

den und in den Ferien vorliegt). [4]Die Voraussetzungen für die Übertragung sind monatsweise zu prüfen.“

b) Die Sätze 4 bis 10 werden Sätze 5 bis 11.

76. In R 32b Absatz 1 Satz 1 und Absatz 3 Satz 1 wird jeweils nach der Angabe „§ 32b Abs. 1“ die Angabe „**Satz 1**“ eingefügt.

77. Nach R 32b wird folgende R 32d eingefügt:

„***Gesonderter Tarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen***

Verrechnung von Kapitaleinkünften

(1) Verluste aus Kapitaleinkünften nach § 32d Abs. 1 EStG dürfen nicht mit positiven Erträgen aus Kapitaleinkünften nach § 32d Abs. 2 EStG verrechnet werden.

Nahe stehende Personen

(2) Anders als bei § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a EStG ist von einem Näheverhältnis i. S. d. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b Satz 2 EStG zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter nicht schon allein deshalb auszugehen, weil der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, an der die Personengesellschaft beteiligt ist, ein Darlehen gewährt und dafür Zinszahlungen erhält.

Veranlagungsoption

(3) [1]§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG dient der Verwaltungsvereinfachung in Form eines erleichterten Nachweises der Tatbestandsvoraussetzungen und ersetzt nicht das Vorliegen einer Beteiligung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG. [2]Sinkt die Beteiligung unter die Grenzen nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a oder b EStG, ist auch innerhalb der Frist des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG ein Werbungskostenabzug unzulässig.“

78. R 33.3 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 2 wird Satz 4 gestrichen.

b) Absatz 3 wird wie folgt gefasst:

„***– unbesetzt –***“

c) Absatz 4 wird wie folgt gefasst:

„Konkurrenz zu § 33b ***Abs. 3*** EStG

(4) [1]Die Inanspruchnahme eines Pauschbetrages nach § 33b Abs. 3 EStG schließt die Berücksichtigung von ***Pflegeaufwendungen*** nach ***Absatz 2 im Rahmen des*** § 33 EStG aus. [2]***Zur Berücksichtigung eigener Aufwendungen der Eltern für ein behindertes Kind >R 33b Abs. 2.***“

79. R 33.4 wird wie folgt geändert:

a) Die Überschrift wird wie folgt gefasst:

„Aufwendungen wegen Krankheit und Behinderung ***sowie für Integrationsmaßnahmen***“

b) Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

„**Nachweis**

(1) ***[1]Der Nachweis von Krankheitskosten ist nach § 64 EStDV zu führen. [2]Bei Aufwendungen für eine Augen-Laser-Operation ist die Vorlage eines amtsärztli-***

chen Attests nicht erforderlich. [3]Bei einer andauernden Erkrankung mit anhaltendem Verbrauch bestimmter Arznei-, Heil- und Hilfsmittel reicht die einmalige Vorlage einer Verordnung. [4]Wurde die Notwendigkeit einer Sehhilfe in der Vergangenheit durch einen Augenarzt festgestellt, genügt in den Folgejahren die Sehschärfenbestimmung durch einen Augenoptiker. [5]Als Nachweis der angefallenen Krankheitsaufwendungen kann auch die Vorlage der Erstattungsmitteilung der privaten Krankenversicherung oder der Beihilfebescheid einer Behörde ausreichen. [6]Diese Erleichterung entbindet den Stpfl. aber nicht von der Verpflichtung, dem Finanzamt die Zwangsläufigkeit, Notwendigkeit und Angemessenheit nicht erstatteter Aufwendungen auf Verlangen nachzuweisen. [7]Wurde die Notwendigkeit einer Kur offensichtlich im Rahmen der Bewilligung von Zuschüssen oder Beihilfen anerkannt, genügt bei Pflichtversicherten die Bescheinigung der Versicherungsanstalt und bei öffentlich Bediensteten der Beihilfebescheid.“

c) In Absatz 4 werden die folgenden Sätze 2 und 3 angefügt:

„***[2]Die Aufwendungen für die behindertengerechte Umrüstung eines PKWs können im VZ des Abflusses als außergewöhnliche Belastungen neben den angemessenen Aufwendungen für Fahrten berücksichtigt werden. [3]Eine Verteilung auf mehrere VZ ist nicht zulässig.***“

d) Es werden folgende Absätze 5 und 6 angefügt:

„***Behinderungsbedingte Baukosten***

(5) ***[1]Um- oder Neubaukosten eines Hauses oder einer Wohnung können im VZ des Abflusses eine außergewöhnliche Belastung darstellen, soweit die Baumaßnahme durch die Behinderung bedingt ist. [2]Eine Verteilung auf mehrere VZ ist nicht zulässig. [3]Für den Nachweis der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen ist die Vorlage folgender Unterlagen ausreichend:***

- ***der Bescheid eines gesetzlichen Trägers der Sozialversicherung oder der Sozialleistungen über die Bewilligung eines pflege- bzw. behinderungsbedingten Zuschusses (z. B. zur Verbesserung des individuellen Wohnumfeldes nach § 40 Abs. 4 SGB XI) oder***
- ***das Gutachten des Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung (MDK), des Sozialmedizinischen Dienstes (SMD) oder der Medicproof Gesellschaft für Medizinische Gutachten mbH.***

Aufwendungen für Deutsch- und Integrationskurse

(6) [1]Aufwendungen für den Besuch von Sprachkursen, in denen Deutsch gelehrt wird, sind nicht als außergewöhnliche Belastungen abziehbar. [2]Gleiches gilt für Integrationskurse, es sei denn, der Stpfl. weist durch Vorlage einer Bestätigung der Teilnahmeberechtigung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 und 3 der Verordnung über die Durchführung von Integrationskursen für Ausländer und Spätaussiedler nach, dass die Teilnahme am Integrationskurs verpflichtend war und damit aus rechtlichen Gründen zwangsläufig erfolgte.“

80. R 33a.1 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 werden die Sätze 2 und 3 wie folgt gefasst:

„***[2]Somit müssen die zivilrechtlichen Voraussetzungen eines Unterhaltsanspruchs vorliegen und die Unterhaltskonkurrenzen beachtet werden. [3]Für den Abzug ist***

dabei die tatsächliche Bedürftigkeit des Unterhaltsempfängers erforderlich (sog. konkrete Betrachtungsweise).“

b) Nach Absatz 2 wird folgender Absatz 3 eingefügt:

„***Einkünfte und Bezüge***

(3) [1]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. [2]Dies gilt auch für Einkünfte, die durch unvermeidbare Versicherungsbeiträge des Kindes gebunden sind. [3]Bezüge i. S. v. § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG sind alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die nicht im Rahmen der einkommensteuerrechtlichen Einkunftsermittlung erfasst werden. [4]Zu diesen Bezügen gehören insbesondere:

1. ***Kapitalerträge i. S. d. § 32d Abs. 1 EStG ohne Abzug des Sparer-Pauschbetrags nach § 20 Abs. 9 EStG,***
2. ***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,***
3. ***Einkünfte und Leistungen, soweit sie dem Progressionsvorbehalt unterliegen,***
4. ***steuerfreie Einnahmen nach § 3 Nr. 1 Buchstabe a, Nr. 2b, 3, 5, 6, 11, 27, 44, 58 und § 3b EStG,***
5. ***die nach § 3 Nr. 40 und 40a EStG steuerfrei bleibenden Beträge abzüglich der damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen i. S. d. § 3c EStG,***
6. ***pauschal besteuerte Bezüge nach § 40a EStG,***
7. ***Unterhaltsleistungen des geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten, soweit sie nicht als sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 1a EStG erfasst sind,***
8. ***Zuschüsse eines Trägers der gesetzlichen Rentenversicherung zu den Aufwendungen eines Rentners für seine Krankenversicherung.***

[5]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. [6]Ein solcher Zusammenhang ist z. B. bei Kosten eines Rechtsstreits zur Erlangung der Bezüge und bei Kontoführungskosten gegeben.“

c) Der bisherige Absatz 3 wird Absatz 4 und wie folgt geändert:

In Satz 2 wird die Angabe „Satz 5“ durch die Angabe „***Satz 6***“ ersetzt.

d) Folgender Absatz 5 wird angefügt:

„***Erhöhung des Höchstbetrages für Unterhaltsleistungen um Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung***

(5) [1]Der Höchstbetrag nach § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG erhöht sich um die für die Absicherung der unterhaltsberechtigten Person aufgewandten Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG, wenn für diese beim Unterhaltsleistenden kein Sonderausgabenabzug möglich ist. [2]Dabei ist es

nicht notwendig, dass die Beiträge tatsächlich von dem Unterhaltsverpflichteten gezahlt oder erstattet wurden. [3]Für diese Erhöhung des Höchstbetrages genügt es, wenn der Unterhaltsverpflichtete seiner Unterhaltsverpflichtung nachkommt. [4]Die Gewährung von Sachunterhalt (z. B. Unterkunft und Verpflegung) ist ausreichend."

81. In R 33a.2 Abs. 1 wird Satz 3 gestrichen.

82. R 33a.3 wird aufgehoben.

83. R 33a.4 wird R 33a.3 und wie folgt geändert:

a) In der Überschrift wird die Angabe „Abs. 4" durch die Angabe „***Abs. 3***" ersetzt.

b) Absatz 2 Satz 1 wird wie folgt geändert:

aa) Die Angabe „§ 33a Abs. 4" wird durch die Angabe „***§ 33a Abs. 3***" ersetzt.

bb) Die Angabe „R 32.10 Abs. 4 Satz 1" wird durch die Angabe „***R 33a.1 Abs. 3 Satz 5***" ersetzt.

cc) Die Angabe „Unterhalts- oder Ausbildungszeitraums" wird durch die Angabe „***Unterhaltszeitraums***" ersetzt.

dd) In Absatz 2 Satz 2 wird die Angabe „Unterhalts- oder Ausbildungszeitraum" durch die Angabe „***Unterhaltszeitraum***" ersetzt.

84. R 33b wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

„***(2) Unabhängig von einer Übertragung des Behinderten-Pauschbetrags nach § 33b Abs. 5 EStG können Eltern ihre eigenen zwangsläufigen Aufwendungen für ein behindertes Kind nach § 33 EStG abziehen.***"

b) Nach Absatz 6 wird folgender Absatz 7 eingefügt:

„***(7) Beiträge zur Rentenversicherung, Kranken- und Pflegeversicherung der pflegenden Person, die die Pflegekasse übernimmt, führen nicht zu Einnahmen i. S. d. § 33b Abs. 6 Satz 1 EStG.***"

c) Der bisherige Absatz 7 wird Absatz 8.

d) Folgender Absatz 9 wird angefügt:

„***(9) Der Nachweis der Behinderung nach § 65 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStDV gilt als geführt, wenn die dort genannten Bescheinigungen behinderten Menschen nur noch in elektronischer Form übermittelt werden und der Ausdruck einer solchen elektronisch übermittelten Bescheinigung vom Stpfl. vorgelegt wird.***"

85. R 34.3 Absatz 3 wird aufgehoben.

86. R 34.4 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„§ 34 Abs. 1 EStG ist auch auf Nachzahlungen von Ruhegehaltsbezügen und von Renten i. S. d. § 22 Nr. 1 EStG ***anwendbar, soweit diese nicht für den laufenden VZ geleistet werden.***"

b) In Absatz 3 Satz 1 wird die Angabe „entsprechend" durch die Angabe „***Satz 2***" ersetzt.

87. R 34.5 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 Satz 3 wird die Angabe „15 %“ durch die Angabe „***14 %***“ ersetzt.

b) In Absatz 2 Satz 2 wird die Angabe „Satz 7“ durch die Angabe „***Satz 8***“ ersetzt.

88. R 34b.1 wird wie folgt gefasst:

„***Gewinnermittlung***

Allgemeines

(1) [1]Die Einkünfte aus Holznutzungen sind nach den Grundsätzen der jeweiligen Gewinnermittlungsart für jedes Wirtschaftsjahr gesondert zu ermitteln. [2]Eine Holznutzung liegt vor, wenn aus einem Wirtschaftsgut Baumbestand heraus Holz vom Grund und Boden getrennt wird und im Zuge der Aufarbeitung vom Anlagevermögen zum Umlaufvermögen wird. [3]Entsprechendes gilt, wenn Holz auf dem Stamm verkauft wird. [4]Mit der Zuordnung zum Umlaufvermögen ist der Holzvorrat mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten.

Pauschalierung

(2) [1]Die Pauschalierung der Betriebsausgaben nach § 51 EStDV darf nur vorgenommen werden, wenn es zulässig ist, den Gewinn für die forstwirtschaftliche Nutzung des Betriebs nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln und die zum Betrieb gehörenden forstwirtschaftlich genutzten Flächen im Sinne des § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b des Bewertungsgesetzes zum Beginn des Wirtschaftsjahres 50 Hektar nicht übersteigen. [2]Soweit unter diesen Voraussetzungen oder nach § 4 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes Gewinne aus Holznutzungen pauschal ermittelt werden, gelten die pauschalen Betriebsausgaben auch für die Ermittlung der nach § 34b EStG begünstigten Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen.

Abweichende Wirtschaftsjahre

(3) Die für jedes Wirtschaftsjahr gesondert ermittelten Einkünfte für außerordentliche Holznutzungen sind bei abweichenden Wirtschaftsjahren - den übrigen laufenden Einkünften entsprechend - zeitanteilig und getrennt nach den Einkünften i. S. v. § 34b Abs. 2 i. V. m. Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG dem jeweiligen VZ zuzuordnen.

Mehrere Betriebe

(4) Unterhält ein Stpfl. mehrere Betriebe mit eigenständiger Gewinnermittlung, sind die Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen nach § 34b Abs. 2 i. V. m. Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG für jeden Betrieb gesondert zu ermitteln und dem jeweiligen VZ zuzurechnen.“

89. R 34b.2 wird wie folgt gefasst:

„***Ordentliche und außerordentliche Holznutzungen***

Definition

(1) [1]Außerordentliche Holznutzungen liegen vor, wenn bei einer Holznutzung die in § 34b Abs. 1 EStG genannten Voraussetzungen erfüllt sind. [2]Es ist unerheblich, ob sie in Nachhaltsbetrieben oder in aussetzenden Betrieben anfallen. [3]Alle übrigen Holznutzungen sind ordentliche Holznutzungen. [4]Die Veräußerung des Grund und Bodens einschließlich des Aufwuchses oder die Veräußerung des Grund und Bodens und des stehenden Holzes an denselben Erwerber in getrennten Verträgen ist keine Holznutzung i. S. d. § 34b EStG.

Zeitpunkt der Verwertung

(2) [1]§ 34b EStG begünstigt die Einkünfte aus der Verwertung von außerordentlichen Holznutzungen (>R 34b.1 Abs. 1) durch Veräußerung oder Entnahme. [2]Zeitpunkt der Verwertung ist in den Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG der Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme. [3]Soweit die Grundsätze des § 4 Abs. 3 EStG anzuwenden sind, ist der Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen oder der Entnahme maßgebend.

Holznutzungen aus volks- und staatswirtschaftlichen Gründen

(3) [1]Eine Nutzung geschieht aus volks- oder staatswirtschaftlichen Gründen, wenn sie z. B. durch gesetzlichen oder behördlichen Zwang veranlasst worden ist. [2]Dies sind insbesondere Holznutzungen infolge einer Enteignung oder einer drohenden Enteignung, z. B. beim Bau von Verkehrswegen. [3]Ein Zwang kann dabei schon angenommen werden, wenn der Stpfl. nach den Umständen des Falles der Ansicht sein kann, dass er im Fall der Verweigerung des Verkaufs ein behördliches Enteignungsverfahren zu erwarten habe. [4]Unter einem unmittelbar drohenden behördlichen Eingriff sind jedoch nicht diejenigen Verpflichtungen zu verstehen, die allein auf Grund der Waldgesetze vorzunehmen sind.

Holznutzungen infolge höherer Gewalt (Kalamitätsnutzungen)

(4) [1]Holznutzungen infolge höherer Gewalt liegen neben den in § 34b Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG genannten Fällen auch dann vor, wenn sie durch Naturereignisse verursacht sind, die im Gesetz nicht besonders aufgeführt sind. [2]Kalamitätsnutzungen knüpfen stets an das Vorliegen eines außergewöhnlichen Naturereignisses im Sinne höherer Gewalt an. [3]Eine Holznutzung infolge höherer Gewalt kann auch in einem Wirtschaftsjahr nach Eintritt des Schadensereignisses erfolgen. [4]Zu den 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.

(5) [1]Bei vorzeitigen Holznutzungen auf Grund von Schäden durch militärische Übungen sind dieselben Steuersätze wie für Holznutzungen infolge höherer Gewalt anzuwenden. [2]Ersatzleistungen für Schäden, die sich beseitigen lassen, (z. B. Schäden an Wegen und Jungpflanzungen), sind nach R 6.6 zu behandeln.“

90. R 34b.3 wird wie folgt gefasst:

„***Ermittlung der Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen***

Grundsätze

(1) Zur Ermittlung der Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen, sind die mit allen Holznutzungen im Zusammenhang stehenden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben gesondert aufzuzeichnen.

(2) [1]Einnahmen aus sämtlichen Holznutzungen sind die Erlöse aus der Verwertung des Holzes, die der Gewinnermittlung des Wirtschaftsjahres zu Grunde gelegt wurden. [2]Hierzu gehören insbesondere die Erlöse für das veräußerte Holz und der Teilwert für das entnommene Holz. [3]Nicht dazu gehören die Einnahmen aus Nebennutzungen und aus Verkäufen von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. [4]Von den Einnahmen aus sämtlichen Holznutzungen sind die mit diesen Einnahmen in sachlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben des Wirtschaftsjahres abzuziehen, die der Gewinnermittlung des Wirtschaftsjahres zu Grunde gelegt wurden. [5]Dazu gehören insbesondere die festen und beweglichen Verwaltungskosten, Steu-

ern, Zwangsbeiträge und die Betriebskosten. [6]Erhöhte AfA, Sonderabschreibungen sowie Buchwertminderungen und -abgänge sind zu berücksichtigen. [7]Eine Aktivierung von Holzvorräten ist keine Verwertung des Holzes. [8]Der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG ist weder als Einnahme noch als Ausgabe zu berücksichtigen, die mit einer Holznutzung in sachlichem Zusammenhang steht. [9]Zum Zeitpunkt der Erfassung der Einnahmen >R 34b.2 Abs. 2.

Pauschalierung

(3) [1]Im Fall der Pauschalierung nach § 51 EStDV oder § 4 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes gilt Absatz 2 entsprechend. [2]Die nicht mit den Pauschsätzen abgegoltenen, aber abzugsfähigen Wiederaufforstungskosten, Buchwertminderungen und -abgänge beim Wirtschaftsgut Baumbestand sind zusätzlich als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Entschädigungen

(4) [1]Die Berücksichtigung von Entschädigungen und Zuschüssen richtet sich nach den Grundsätzen der maßgebenden Gewinnermittlung. [2]Die Zuordnung der Entschädigungen und Zuschüsse zu den Einnahmen aus Holznutzungen oder zu den übrigen Betriebseinnahmen oder -ausgaben richtet sich nach dem Grund der Zahlung. [3]Soweit für Entschädigungen die Tarifvergünstigung nach § 34 Abs. 1 i. V. m. § 24 Nr. 2 EStG in Anspruch genommen wird, sind die entsprechenden Betriebseinnahmen und die damit in sachlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben für Zwecke des § 34b EStG zur Vermeidung einer doppelten Berücksichtigung zu korrigieren.“

91. R 34b.4 wird wie folgt gefasst:

„Ermittlung der Steuersätze

Durchschnittlicher Steuersatz

(1) [1]Für das gesamte z. v. E. i. S. d. § 32a Abs. 1 EStG - also einschließlich der Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen - ist der Steuerbetrag nach den allgemeinen Tarifvorschriften zu ermitteln. [2]Aus dem Verhältnis des sich ergebenden Steuerbetrags zu dem gesamten z. v. E. ergibt sich der durchschnittliche Steuersatz, der auf vier Dezimalstellen abzurunden ist. [3]Die Hälfte bzw. ein Viertel dieses durchschnittlichen Steuersatzes ist der anzuwendende ermäßigte Steuersatz nach § 34b Abs. 3 EStG.

Anzuwendende Steuersätze

(2) [1]Der Umfang der ordentlichen Holznutzung ist für die Anwendung der Steuersätze nach § 34b Abs. 3 EStG ohne Bedeutung. [2]Für die Frage, mit welchen Steuersätzen die Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen zu versteuern sind, ist die im Wirtschaftsjahr verwertete Holzmenge des Betriebs maßgebend. [3]Auf die Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen des Betriebs ist die Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes i. S. d. Absatzes 1 anzuwenden, wenn die Voraussetzungen des § 68 EStDV nicht vorliegen.

(3) [1]Auf Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen des Betriebs ist unter den Voraussetzungen des § 68 EStDV bis zur Höhe des Nutzungssatzes (Absatz 4) die Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes (§ 34b Abs. 3 Nr. 1 EStG) und für darüber hinausgehende außerordentliche Holznutzungen ein Viertel des durchschnittlichen Steuersatzes (§ 34b Abs. 3 Nr. 2 EStG) anzuwenden. [2]Hierzu sind die Ein-

künfte aus außerordentlichen Holznutzungen nach dem Verhältnis der Holzmengen zum Nutzungssatz aufzuteilen.

Nutzungssatz

(4) [1]Der Nutzungssatz i. S. d. § 34b Abs. 3 Nr. 2 EStG i. V. m. § 68 EStDV ist eine steuerliche Bemessungsgrundlage. [2]Er muss den Nutzungen entsprechen, die unter Berücksichtigung der vollen jährlichen Ertragsfähigkeit des Waldes in Kubikmetern (Festmetern) objektiv nachhaltig im Betrieb erzielbar sind. [3]Maßgebend für die Bemessung des Nutzungssatzes sind nicht die Nutzungen, die nach dem Willen des Betriebsinhabers in einem Zeitraum von zehn Jahren erzielt werden sollen (subjektiver Hiebsatz), sondern die Nutzungen, die unter Berücksichtigung der vollen Ertragsfähigkeit nachhaltig erzielt werden können (objektive Nutzungsmöglichkeit). [4]Aus diesem Grunde kann sich der Hiebsatz der Forsteinrichtung vom Nutzungssatz unterscheiden. [5]Die amtliche Anerkennung eines Betriebsgutachtens oder die Vorlage eines Betriebswerks schließt daher eine Prüfung durch den Forstsachverständigen der zuständigen Finanzbehörde nicht aus.“

92. R 34b.5 wird wie folgt gefasst:

„***Umfang der Tarifvergünstigung***

Grundsätze

(1) [1]Die Tarifvergünstigung bei Einkünften aus außerordentlichen Holznutzungen nach § 34b EStG stellt eine Progressionsmilderung der dort bestimmten laufenden Einkünfte dar. Sie wird für einen Veranlagungszeitraum gewährt. [2]Bei abweichenden Wirtschaftsjahren ist nach R 34b.1 Abs. 3 zu verfahren. [3]Ergeben sich im VZ nach einer Saldierung (>R 34b.1 Abs. 3 und 4) insgesamt keine positiven Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen, scheidet eine Tarifvergünstigung nach § 34b EStG aus. [4]Bei der Berechnung der Tarifvergünstigung ist maximal das z. v. E. zugrunde zu legen.

Verhältnis zu § 34 EStG

(2) [1]Treffen Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen i. S. d. § 34b EStG mit außerordentlichen Einkünften i. S. d. § 34 Abs. 2 EStG zusammen und übersteigen diese Einkünfte das z. v. E., sind die von der S. d. E., dem G. d. E. 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. [2]Der Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG darf dabei nur von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft abgezogen werden.“

93. Nach R 34b.5 wird folgende R 34b.6 eingefügt:

„***Voraussetzungen für die Anwendung der Tarifvergünstigung***

Aufstellung und Vorlage eines Betriebsgutachtens oder eines Betriebswerks

(1) [1]Für die Festsetzung des Nutzungssatzes i. S. d. § 34b Abs. 3 Nr. 2 EStG ist grundsätzlich ein amtlich anerkanntes Betriebsgutachten oder ein Betriebswerk erforderlich. [2]Dieses soll nach § 68 Abs. 2 Satz 2 EStDV innerhalb eines Jahres nach dem Stichtag seiner Aufstellung dem Forstsachverständigen der zuständigen Finanzbehörde zur Überprüfung zugeleitet werden. [3]Wird es nicht innerhalb eines Jahres übermittelt, kann dies im Fall nicht mehr nachprüfbarer Daten bei der Festsetzung eines Nutzungssatzes zu Lasten des Stpfl. gehen (z. B. durch Unsicherheits-

zuschläge). [4]Enthält es Mängel (z. B. methodische Mängel, unzutreffende oder nicht mehr überprüfbare Naturaldaten), kann es zurückgewiesen werden; ein Gegengutachten der zuständigen Finanzbehörde ist nicht erforderlich.

(2) [1]Wird ein amtlich anerkanntes Betriebsgutachten oder ein Betriebswerk nicht fortlaufend aufgestellt oder wird es infolge einer Betriebsumstellung neu aufgestellt und schließt deshalb nicht an den vorherigen Zeitraum der Nutzungssatzfeststellung an, kann es im Schadensfalle nur berücksichtigt werden, wenn es spätestens auf den Anfang des Wirtschaftsjahres des Schadensereignisses aufgestellt wurde. [2]Gleiches gilt für den Fall, dass ein amtlich anerkanntes Betriebsgutachten oder ein Betriebswerk erstmals nach einem Schadensereignis erstellt wird; Absatz 1 Satz 3 und 4 sind entsprechend anzuwenden.

Vereinfachungsregelung

(3) [1]Aus Vereinfachungsgründen kann bei Betrieben mit bis zu 50 Hektar forstwirtschaftlich genutzter Fläche, für die nicht bereits aus anderen Gründen ein amtlich anerkanntes Betriebsgutachten oder ein Betriebswerk vorliegt, auf die Festsetzung eines Nutzungssatzes verzichtet werden. [2]In diesen Fällen ist bei der Anwendung des § 34b EStG ein Nutzungssatz von fünf Erntefestmetern ohne Rinde je Hektar zu Grunde zu legen.

Festsetzung eines Nutzungssatzes

(4) [1]Nach Prüfung der vorgelegten Unterlagen ist ein Nutzungssatz zu ermitteln und periodisch für einen Zeitraum von zehn Jahren festzusetzen. [2]Er stellt eine unselbständige Besteuerungsgrundlage dar und kann gegebenenfalls auch nachträglich geändert werden. [3]Der festgesetzte Nutzungssatz muss zum Zeitpunkt der Veräußerung der außerordentlichen Holznutzungen gültig sein.

Nutzungsnachweis

(5) [1]Für den Nutzungsnachweis nach § 34b Abs. 4 Nr. 1 EStG genügt es, wenn der Stpfl. die Holznutzungen eines Wirtschaftsjahrs mengenmäßig getrennt nach ordentlichen und außerordentlichen Holznutzungen nachweist. [2]Im Falle eines besonderen Schadensereignisses i. S. d. § 34b Abs. 5 EStG gelten zudem die Regelungen in R 34b.7 Abs. 1.

Kalamitätsmeldungen

(6) [1]Schäden infolge höherer Gewalt werden nur anerkannt, wenn sie nach Feststellung des Schadensfalls ohne schuldhaftes Zögern und vor Beginn der Aufarbeitung der zuständigen Finanzbehörde nach amtlichem Vordruck für jeden Betrieb gesondert mitgeteilt werden. [2]Die Mitteilung darf nicht deshalb verzögert werden, weil der Schaden dem Umfang und der Höhe nach noch nicht feststeht.“

94. Nach R 34b.6 wird folgende R 34b.7 eingefügt:

„Billigkeitsmaßnahmen nach § 34b Abs. 5 EStG

Besonderer Steuersatz

(1) [1]Werden aus sachlichen Billigkeitsgründen die Regelungen des § 34b Abs. 5 EStG für ein Wirtschaftsjahr in Kraft gesetzt, bestimmt sich der Umfang des mit dem besonderen Steuersatz der Rechtsverordnung zu begünstigenden Kalamitätsholzes nach der für das betroffene Wirtschaftsjahr anerkannten Schadensmenge (Begünstigungsvolumen). [2]Grundlage hierfür ist die nach der Aufarbeitung nachgewiesene Schadensmenge (>R 34b.6 Abs. 6). [3]Das Begünstigungsvolumen wird

durch Kalamitätsnutzungen gemindert, die dem Steuersatz nach § 34b Abs. 5 EStG unterworfen werden.

(2) [1]Die unter die Tarifvergünstigung nach § 34b Abs. 5 EStG fallenden Einkünfte werden im Wirtschaftsjahr der Verwertung des Kalamitätsholzes gesondert ermittelt. [2]Daneben kann für andere Kalamitätsnutzungen die Tarifvergünstigung nach § 34b Abs. 3 EStG in Betracht kommen. [3]Der besondere Steuersatz der Rechtsverordnung ist so lange zu berücksichtigen, bis das Begünstigungsvolumen nach Absatz 1 durch Kalamitätsnutzungen jeglicher Art aufgebraucht ist.

Bewertung von Holzvorräten

(3) Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich kann nach Maßgabe der Rechtsverordnung für das darin benannte Wirtschaftsjahr von der Aktivierung des eingeschlagenen und unverkauften Kalamitätsholzes ganz oder teilweise abgesehen werden.

Weisungen im Rahmen einer Vielzahl von Einzelfällen

(4) [1]Die in § 34b Abs. 5 EStG vorgesehenen Billigkeitsmaßnahmen können nach Maßgabe der Absätze 1 bis 3 auch bei größeren, regional begrenzten Schadensereignissen, die nicht nur Einzelfälle betreffen, im Wege typisierender Verwaltungsanweisungen auf der Grundlage des § 163 der AO entsprechend angewendet werden. [2]Darüber hinaus gehende Billigkeitsmaßnahmen sind nur in begründeten Einzelfällen unter Berücksichtigung der sachlichen und persönlichen Unbilligkeit zulässig.“

95. Nach R 34b.7 wird folgende R 34b.8 eingefügt:

„Rücklage nach § 3 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes

[1]Die Bildung einer steuerfreien Rücklage nach § 3 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes ist von den nutzungssatzmäßigen Einnahmen der vorangegangenen drei Wirtschaftsjahre abhängig. [2]Dabei sind Über- und Unternutzungen in den jeweiligen Wirtschaftsjahren nicht auszugleichen. [3]Übersteigt die tatsächliche Holznutzung eines Wirtschaftsjahres den Nutzungssatz nicht, so sind alle Einnahmen aus Holznutzungen des Wirtschaftsjahres als nutzungssatzmäßige Einnahmen zu berücksichtigen. [4]Übersteigt dagegen die tatsächliche Holznutzung im Wirtschaftsjahr den Nutzungssatz, sind zur Ermittlung der nutzungssatzmäßigen Einnahmen alle Einnahmen aus Holznutzungen im Verhältnis des Nutzungssatzes zur gesamten Holznutzung aufzuteilen. [5]Dies setzt voraus, dass für das Wirtschaftsjahr der Bildung einer Rücklage und der drei vorangegangenen Wirtschaftsjahre jeweils ein Nutzungssatz gültig ist. [6]Der durch die Rücklage verursachte Aufwand oder Ertrag ist bei der Ermittlung der Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen nach § 34b Abs. 2 EStG zu berücksichtigen.“

96. R 34c Absatz 3 wird wie folgt geändert:

    a) Satz 6 wird gestrichen.

    b) Folgender Satz 8 wird angefügt:

    „***[8]Bei der Ermittlung des Höchstbetrags ist § 2a Abs. 1 EStG sowohl im VZ des Entstehens von negativen Einkünften als auch in den VZ späterer Verrechnung zu beachten.***“

97. R 34f wird aufgehoben.

98. R 35 wird wie folgt gefasst:

„**Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb**

– unbesetzt –“

99. In R 37 wird die Angabe „getrennten“ gestrichen.

100. In R 44b.1 wird die Angabe „Bundeszentralamt für Steuern“ jeweils durch die Angabe „***BZSt***“ ersetzt.

101. R 44b.2 wird wie folgt geändert:

a) In der Überschrift wird die Angabe „Bundeszentralamt für Steuern“ durch die Angabe „***BZSt***“ ersetzt.

b) In Absatz 1 Nr. 1 werden die Angaben „des Freistellungsauftrags oder“ und „Satz 2“ gestrichen.

c) In Absatz 1 Nr. 2 werden die Angabe „anrechenbaren“ gestrichen und die Angabe „§ 45a Abs. 2 und 3 EStG“ durch die Angabe „***§ 45a Abs. 2 oder 3 EStG***“ ersetzt.

102. R 45b wird wie folgt geändert:

a) Die Angabe „Bundeszentralamt für Steuern“ wird jeweils durch die Angabe „***BZSt***“ ersetzt.

b) In Absatz 2 Nr. 1 werden die Angaben „Satz 2“, „Satz 4“ und „Satz 3“ gestrichen.

103. R 45c wird aufgehoben.

104. R 46.2 Absatz 2 Satz 2 wird gestrichen.

105. In R 49.1 Absatz 3 wird nach der Angabe „artistische“ die Angabe „***, unterhaltende***“ eingefügt.

106. R 50.1 wird aufgehoben.

107. R 50.2 wird R 50, die Angabe „§ 50 Abs. 6 EStG“ wird durch die Angabe „***§ 50 Abs. 3 EStG***“ ersetzt und Satz 4 wird gestrichen.

108. In R 50a.1 wird vor der Angabe „Nr. 6“ die Angabe „Nr. 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa bzw.“ eingefügt.

109. In der Anlage (zu R 4.6) wird die Angabe „Das gilt insbesondere für die Rechnungsabgrenzungsposten, z. B. im Voraus gezahlte Miete und im Voraus vereinnahmte Zinsen, sowie für Rückstellungen.“ durch die Angabe „Das gilt insbesondere ***für Rückstellungen sowie*** für die Rechnungsabgrenzungsposten, z. B. im Voraus gezahlte Miete und im Voraus vereinnahmte Zinsen, ***soweit die Einnahmen oder Ausgaben bei der Einnahmenüberschussrechnung nicht gem. § 11 Abs. 1 Satz 3 oder Abs. 2 Satz 3 EStG verteilt werden.***“ ersetzt.

Artikel 2

Anwendung der Einkommensteuer-Richtlinien *2005*

Die Einkommensteuer-Richtlinien ***2005*** in der Fassung vom 16. Dezember 2005 (BStBl I Sondernummer 1/2005) unter Berücksichtigung der Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2008 (EStÄR 2008) vom 18. Dezember 2008 (BStBl I S. 1017) sind mit den Abwei-

chungen, die sich aus der Änderung von Rechtsvorschriften für die Zeit bis zum ***31. Dezember 2011*** ergeben, letztmals für die Veranlagung zur Einkommensteuer des ***VZ 2011*** weiter anzuwenden.

Der Bundesrat hat zugestimmt.

Berlin, den .Dezember 2012

Die Bundeskanzlerin

Der Bundesminister der Finanzen

Anlage

Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrates gem. § 6 Abs. 1 NKR-Gesetz:

NKR-Nr. 2172: Entwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Änderung der Einkommensteuer-Richtlinien 2008

Der Nationale Normenkontrollrat hat den Entwurf der o. a. Allgemeinen Verwaltungsvorschrift geprüft.

1. Zusammenfassung

Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger	Laut Ressort keine Änderung
Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft	Laut Ressort keine Änderung
Vollzugsaufwand der Verwaltung	Laut Ressort keine Änderung
Der Nationale Normenkontrollrat erwartet eine Abschätzung des Erfüllungsaufwandes der Regelung R 6 .3.	

2. Im Einzelnen

Einkommensteuer-Richtlinien sind Verwaltungsvorschriften, die insbesondere die Inhalte bestehender BMF-Schreiben zusammenfassen und aktuelle BFH-Rechtsprechung aufgreifen.

So wird in den vorliegenden Richtlinien u. a. ein BMF-Schreiben zur Bewertung von Herstellungskosten aus dem Jahr 2010 aufgegriffen. Dieses Schreiben führt in Verbindung mit dem vorliegenden Entwurf nach Auffassung des NKR zu einem Anstieg des Erfüllungsaufwandes für Wirtschaft und Verwaltung. Insbesondere entsteht Umstellungsaufwand für die Anpassung der EDV. Daneben kann zumindest eine einmalige steuerliche Mehrbelastung der Unternehmen entstehen, deren Bewertung jedoch nicht Gegenstand des NKR-Mandats ist.

Grundsätzlich gilt, dass alle Positionen in einer Bilanz bewertet werden müssen. Für Wirtschaftsgüter müssen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Im Handelsrecht besteht ein Wahlrecht, ob die Kosten der allgemeinen Verwaltung in die Handelsbilanz einbezogen werden müssen. Bislang vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, dass auch für die Steuerbilanz ein entsprechendes Aktivierungswahlrecht besteht. Die Finanzverwaltung vertritt nun in R 6.3 der Richtlinien – wie auch schon in einem BMF-Schreiben vom 12. März 2010 – die Auffassung, dass aufgrund der Änderungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes die in § 255 Absatz 2 Satz 3

Handelsgesetzbuch genannten angemessenen Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung, der angemessenen Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung für die steuerliche Gewinnermittlung zwingend in die Herstellungskosten einbezogen werden müssen.

Nach Auffassung des NKR führt diese Änderung zu einem Ansteigen des Erfüllungsaufwands. Hierzu dürften insbesondere die Implementierung einer Kostenträgerrechnung in den Unternehmen zur Zuordnung der Kosten auf die einzelnen Wirtschaftsgüter zählen. Nach Aussage von Vertretern der steuerberatenden Berufe sind in zahlreichen kleinen und mittleren Betrieben keine Kostenrechnungssysteme vorhanden, die eine sachgerechte Zuordnung der allgemeinen Verwaltungskosten ermöglichen würden. Auch für die Betriebsprüfer wird die Prüfung der Angemessenheit der Kosten einen zusätzlichen Prüfschritt bedeuten.

Auch in einzelnen Ländern wird mit spürbarem Mehraufwand gerechnet, wie eine Ausschussempfehlung des Wirtschaftsausschusses des Bundesrates zum Entwurf einer Stellungnahme zum Jahressteuergesetz 2013 zeigt. Der Ausschuss weist darauf hin, dass die neue Verwaltungspraxis „zu einer erheblichen Verkomplizierung der Herstellungskostenermittlung (führt), da die Verwaltungsgemeinkosten sowie die Aufwendungen für soziale betriebliche Einrichtungen und die betriebliche Altersvorsorge durch entsprechende Schlüssel den am Bilanzstichtag zu bewertenden teilfertigen und fertigen Erzeugnissen zugeordnet werden müssen. Dadurch erhöht sich sowohl der bürokratische Aufwand in den Betrieben als auch in der Finanzverwaltung, die um eine Überprüfung der Angemessenheit der berücksichtigten Kostenanteile nicht umhin kommt.“[1]

Zwar findet der Erfüllungsaufwand seinen Ursprung bereits im BMF-Schreiben vom 12. März 2010 in Verbindung mit dem Einkommensteuergesetz. Allerdings weist dieses BMF-Schreiben (in einer ergänzten Version vom 22. Juni 2010) auf die Bedeutung der nun vorliegenden Richtlinien hin. Demnach soll es nicht beanstandet werden, wenn für Wirtschaftsjahre, die vor dem Inkrafttreten der vorliegenden Einkommensteueränderungsrichtlinien enden, noch nach alter Verwaltungspraxis verfahren wird. Dies zeigt, dass für das Entstehen künftigen Erfüllungsaufwands die vorliegenden Änderungsrichtlinien maßgeblich sind.

Dr. Ludewig	Funke
Vorsitzender	Berichterstatter

[1] Bundesratsdrucksache 302/1/12 vom 22. Juni 2012

Anlage 2

Stellungnahme der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrats vom 19. Oktober 2012 zum Entwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Änderung der Einkommensteuer-Richtlinie 2008 (Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 – EStÄR 2012)

Der Nationale Normenkontrollrat (NKR) regt eine Abschätzung des Erfüllungsaufwandes der Regelung 6.3 der Einkommensteuer-Änderungsrichtlinie 2012 an, da nach seiner Auffassung diese Änderung zu einem Ansteigen des Erfüllungsaufwandes führen würde.

Die Bundesregierung nimmt die Stellungnahme des NKR zur Kenntnis.

Das Bundesministerium der Finanzen wird das Statistische Bundesamt beauftragen, die vom NKR erbetene Abschätzung eines etwaigen Erfüllungsaufwandes vornehmen. Über das Ergebnis wird das Bundesministerium der Finanzen den Bundesrat wie auch den NKR zeitnah unterrichten.