

3. Gewinn

§ 4

Gewinnbegriff im Allgemeinen

idF des EStG 1997 v. 16.4.1997 (BGBl. I 1997, 821; BStBl. I 1997, 415),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. ²Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat. ³Einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke steht der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts gleich. ⁴Satz 3 gilt nicht für Anteile an einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft in den Fällen

1. einer Sitzverlegung der Europäischen Gesellschaft nach Artikel 8 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE) (ABl. EG Nr. L 294 S. 1), zuletzt geändert durch die Verordnung (EG) Nr. 885/2004 des Rates vom 26. April 2004 (ABl. EU Nr. L 168 S. 1), und
2. einer Sitzverlegung der Europäischen Genossenschaft nach Artikel 7 der Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 des Rates vom 22. Juli 2001 über das Statut der Europäischen Genossenschaft (SCE) (ABl. EU Nr. L 207 S. 1).

⁵Ein Wirtschaftsgut wird nicht dadurch entnommen, dass der Steuerpflichtige zur Gewinnermittlung nach § 13a übergeht. ⁶Eine Änderung der Nutzung eines Wirtschaftsguts, die bei Gewinnermittlung nach Satz 1 keine Entnahme ist, ist auch bei Gewinnermittlung nach § 13a keine Entnahme. ⁷Einlagen sind alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat; einer Einlage steht die Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts gleich. ⁸Bei der Ermittlung des Gewinns sind die Vorschriften über die Betriebsausgaben, über die Bewertung und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung zu befolgen.

(2) ¹Der Steuerpflichtige darf die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Gesetzes nicht entspricht; diese Änderung ist nicht zulässig, wenn die Vermögensübersicht (Bilanz) einer Steuerfestsetzung zugrunde liegt, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann. ²Darüber hinaus ist

eine Änderung der Vermögensübersicht (Bilanz) nur zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Änderung nach Satz 1 steht und soweit die Auswirkung der Änderung nach Satz 1 auf den Gewinn reicht.

(3) ¹Steuerpflichtige, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, können als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen. ²Hierbei scheiden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aus, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden (durchlaufende Posten). ³Die Vorschriften über die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2), die Bildung eines Sammelpostens (§ 6 Abs. 2a) und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung sind zu befolgen. ⁴Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieftete Forderungen und Rechte, für Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens sind erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. ⁵Die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens im Sinne des Satzes 4 sind unter Angabe des Tages der Anschaffung oder Herstellung und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des an deren Stelle getretenen Werts in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen.

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

(4a) ¹Schuldzinsen sind nach Maßgabe der Sätze 2 bis 4 nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. ²Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. ³Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 Prozent der Überentnahme des Wirtschaftsjahres zuzüglich der Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre und abzüglich der Beträge, um die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben (Unterentnahmen), ermittelt; bei der Ermittlung der Überentnahme ist vom Gewinn ohne Berücksichtigung der nach Maßgabe dieses Absatzes nicht abziehbaren Schuldzinsen auszugehen. ⁴Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2050 Euro verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen. ⁵Der Abzug von Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bleibt unberührt. ⁶Die Sätze 1 bis 5 sind bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 sinngemäß anzuwenden; hierzu sind Entnahmen und Einlagen gesondert aufzuzeichnen.

(5) ¹Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

1. Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind. ²Satz 1 gilt nicht, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 Euro nicht übersteigen;

2. Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass, soweit sie 70 Prozent der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen und deren Höhe und betriebliche Veranlassung nachgewiesen sind.²Zum Nachweis der Höhe und der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen hat der Steuerpflichtige schriftlich die folgenden Angaben zu machen: Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie Höhe der Aufwendungen.³Hat die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden, so genügen Angaben zu dem Anlass und den Teilnehmern der Bewirtung; die Rechnung über die Bewirtung ist beizufügen;
3. Aufwendungen für Einrichtungen des Steuerpflichtigen, soweit sie der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, dienen (Gästehäuser) und sich außerhalb des Orts eines Betriebs des Steuerpflichtigen befinden;
4. Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen;
5. Mehraufwendungen für die Verpflegung des Steuerpflichtigen, soweit in den folgenden Sätzen nichts anderes bestimmt ist.²Wird der Steuerpflichtige vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt betrieblich tätig, ist für jeden Kalendertag, an dem der Steuerpflichtige wegen dieser vorübergehenden Tätigkeit von seiner Wohnung und seinem Tätigkeitsmittelpunkt
 - a) 24 Stunden abwesend ist, ein Pauschbetrag von 24 Euro,
 - b) weniger als 24 Stunden, aber mindestens 14 Stunden abwesend ist, ein Pauschbetrag von 12 Euro,
 - c) weniger als 14 Stunden, aber mindestens 8 Stunden abwesend ist, ein Pauschbetrag von 6 Euroabzuziehen; eine Tätigkeit, die nach 16 Uhr begonnen und vor 8 Uhr des nachfolgenden Kalendertags beendet wird, ohne dass eine Übernachtung stattfindet, ist mit der gesamten Abwesenheitsdauer dem Kalendertag der überwiegenden Abwesenheit zuzurechnen.³Wird der Steuerpflichtige bei seiner individuellen betrieblichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig, gilt Satz 2 entsprechend; dabei ist allein die Dauer der Abwesenheit von der Wohnung maßgebend.⁴Bei einer Tätigkeit im Ausland treten an die Stelle der Pauschbeträge nach Satz 2 länderspezifische unterschiedliche Pauschbeträge, die für die Fälle der Buchstaben a, b und c mit 120, 80 und 40 Prozent der höchsten Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz vom Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder aufgerundet auf volle Euro festgesetzt werden; dabei bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Steuerpflichtige vor 24 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht, oder, wenn dieser Ort im Inland liegt, nach dem letzten Tätigkeitsort im Ausland.⁵Bei einer längerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt sich der pauschale Abzug nach Satz 2

auf die ersten drei Monate. ⁶Die Abzugsbeschränkung nach Satz 1, die Pauschbeträge nach den Sätzen 2 und 4 sowie die Dreimonatsfrist nach Satz 5 gelten auch für den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen bei einer aus betrieblichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung; dabei ist für jeden Kalendertag innerhalb der Dreimonatsfrist, an dem gleichzeitig eine Tätigkeit im Sinne des Satzes 2 oder 3 ausgeübt wird, nur der jeweils höchste in Betracht kommende Pauschbetrag abzuziehen und die Dauer einer Tätigkeit im Sinne des Satzes 2 an dem Beschäftigungsort, der zur Begründung der doppelten Haushaltsführung geführt hat, auf die Dreimonatsfrist anzurechnen, wenn sie ihr unmittelbar vorausgegangen ist;

6. (aufgehoben)
- 6a. (aufgehoben)
- 6b. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung. ²Dies gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet;
7. andere als die in den Nummern 1 bis 6 und 6b bezeichneten Aufwendungen, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind;
8. von einem Gericht oder einer Behörde im Geltungsbereich dieses Gesetzes oder von Organen der Europäischen Gemeinschaften festgesetzte Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder. ²Dasselbe gilt für Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, die in einem berufsgerichtlichen Verfahren erteilt werden, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen. ⁵Die Rückzahlung von Ausgaben im Sinne der Sätze 1 und 2 darf den Gewinn nicht erhöhen. ⁴Das Abzugsverbot für Geldbußen gilt nicht, soweit der wirtschaftliche Vorteil, der durch den Gesetzesverstoß erlangt wurde, abgeschöpft worden ist, wenn die Steuern vom Einkommen und Ertrag, die auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallen, nicht abgezogen worden sind; Satz 3 ist insoweit nicht anzuwenden;
- 8a. Zinsen auf hinterzogene Steuern nach § 235 der Abgabenordnung;
9. Ausgleichszahlungen, die in den Fällen der §§ 14, 17 und 18 des Körperschaftsteuergesetzes an außenstehende Anteilseigner geleistet werden;
10. die Zuwendung von Vorteilen sowie damit zusammenhängende Aufwendungen, wenn die Zuwendung der Vorteile eine rechtswidrige Handlung darstellt, die den Tatbestand eines Strafgesetzes oder eines Gesetzes verwirklicht, das die Ahndung mit einer Geldbuße zulässt. ²Gerichte, Staatsanwaltschaften oder Verwaltungsbehörden haben Tatsachen, die sie dienstlich erfahren und die den Verdacht einer Tat im Sinne des Satzes 1 begründen, der Finanzbehörde für Zwecke des Besteuerungsverfahrens und zur Verfolgung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten mitzuteilen. ³Die Finanzbehörde teilt Tatsachen, die den Verdacht einer Straftat oder ei-

ner Ordnungswidrigkeit im Sinne des Satzes 1 begründen, der Staatsanwaltschaft oder der Verwaltungsbehörde mit. ⁴Diese unterrichten die Finanzbehörde von dem Ausgang des Verfahrens und den zugrunde liegenden Tatsachen;

11. Aufwendungen, die mit unmittelbaren oder mittelbaren Zuwendungen von nicht einlagefähigen Vorteilen an natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften zur Verwendung in Betrieben in tatsächlichem oder wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, deren Gewinn nach § 5a Abs. 1 ermittelt wird;

12. Zuschläge nach § 162 Abs. 4 der Abgabenordnung.

²Das Abzugsverbot gilt nicht, soweit die in den Nummern 2 bis 4 bezeichneten Zwecke Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Steuerpflichtigen sind. ³§ 12 Nr. 1 bleibt unberührt.

(5a) ¹Keine Betriebsausgaben sind die Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten. ²Bei der Nutzung eines Kraftfahrzeugs sind die nicht als Betriebsausgaben abziehbaren Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte mit 0,03 Prozent des inländischen Listenpreises im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 des Kraftfahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung je Kalendermonat für jeden Entfernungskilometer sowie für Familienheimfahrten mit 0,002 Prozent des inländischen Listenpreises im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 des Kraftfahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung für jeden Entfernungskilometer zu ermitteln. ³Ermittelt der Steuerpflichtige die private Nutzung des Kraftfahrzeugs nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 oder Satz 4, sind die auf diese Fahrten entfallenden tatsächlichen Aufwendungen maßgebend. ⁴§ 9 Abs. 2 ist entsprechend anzuwenden.

(5b) Die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen sind keine Betriebsausgaben.

(6) Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke (§ 10b Abs. 2) sind keine Betriebsausgaben.

(7) ¹Aufwendungen im Sinne des Absatzes 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 6b und 7 sind einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen. ²Soweit diese Aufwendungen nicht bereits nach Absatz 5 vom Abzug ausgeschlossen sind, dürfen sie bei der Gewinnermittlung nur berücksichtigt werden, wenn sie nach Satz 1 besonders aufgezeichnet sind.

(8) Für Erhaltungsaufwand bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen sowie bei Baudenkmalen gelten die §§ 11a und 11b entsprechend.

Autoren:

Dr. Joachim **Becker**, Richter am SG, Kassel

(Anm. 860–959, 967–989, 1000–1029)

Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München

(Anm. 960–966, 990–999)

Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Vors. Richter am BFH, München

(Anm. 1–14, 500–699)

Bärbel **Kempe**, Richterin am FG, Cottbus (850–859)

Dr. André **Kruschke**, Rechtsanwalt, Frankfurt/Main

(Anm. 1700–1799, 1845–1889d, 1890–1959, 2000–2034)

- Prof. Dr. Andreas **Musil**, Potsdam (Anm. 15–349)
 Dipl.-Finw. (FH) Anna M. **Nolte**, Berlin (Anm. 930–939)
 Dr. Stefan **Paul**, M.M., Richter am FG, Cottbus (Anm. 1490–1599, 2100–2106)
 Dipl.- Finw. (FH) Bernd **Rätke**, Vors. Richter am FG, Berlin (Anm. 1800–1844)
 Dr. Ulrich **Schallmoser**, Richter am BFH, München (Anm. 1030–1099)
 Dr. Tibor **Schober**, Rechtsanwalt, Berlin (Anm. 1350–1489)
 Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**, Vizepräsident des FG, Cottbus
 (Anm. 350–499, 700–849, 1100–1349, 1600–1699, 1889e–1889i, 2035–2099)
 Dr. Kai **Tiede**, Richter am FG, Berlin (Anm. 1960–1999)

Mitherausgeber:

- Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Vors. Richter am BFH, München
 (Anm. 1–699 und 1030–1099)
 Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**, Vizepräsident des FG, Cottbus
 (Anm. 700–1029 und 1100–2106)

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 4
(Kanzler)

	Anm.		Anm.
A. Grundinformation	1	D. Geltungsbereich des § 4	
B. Rechtsentwicklung des § 4	2	I. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich des § 4	7
C. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Vereinbarkeit des § 4 mit dem Gemeinschaftsrecht	3	II. Anwendung des § 4 im Beitrittsgebiet	8
		III. Anwendung des § 4 auf Auslandsbeziehungen	9

Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1: Betriebsvermögen und Betriebsvermögensvergleich
(Musil)

	Anm.		Anm.
A. Der Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1		Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 1	17
I. Bedeutung des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1	15	B. Der Betriebsvermögensvergleich nach Abs. 1 Satz 1	
II. Verhältnis des Betriebsvermögensvergleichs nach Abs. 1 zu den Bilanztheorien		I. Die Legaldefinition des Gewinns	20
1. Die klassischen Bilanztheorien und ihre Bedeutung	16	II. Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben beim Betriebsvermögensvergleich	21
2. Bedeutung der Bilanzauffassungen für die		III. Bilanzstichtag und Bilanzierungszeitraum	22

	Anm.		Anm.
IV. Bedeutung der Buchführung für den Betriebsvermögensvergleich	23	2. Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Überschussrechnung	51
C. Betriebsvermögen		3. Willkürungsverbot für betriebsschädliche und geschäftlich riskante Wirtschaftsgüter	52
I. Der Begriff des Betriebsvermögens im Überblick	28	VI. Grund und Boden sowie Gebäude	
II. Beziehung des Wirtschaftsguts zum Betrieb		1. Begriffsfragen	61
1. Differenzierung zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen	29	2. Einheitlichkeitsgrundsatz versus Differenzierung verschiedener Wirtschaftsgüter	
2. Die Dreiteilung des Vermögens	30	a) Die Bedeutung des Wirtschaftsgutsbegriffs	62
3. Unrichtige Behandlung eines Wirtschaftsguts durch den Steuerpflichtigen	31	b) Das Problem gemischt genutzter Wirtschaftsgüter	63
4. Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter	32	c) Gebäudeeinheit und Gebäudeaufteilung	64
5. Beziehung zu mehreren Betrieben	33	d) Die Abhängigkeit von Grund und Boden vom Gebäude	65
6. Begründung von Betriebsvermögen	34	3. Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen	66
7. Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen	35	4. Die Vorschrift des § 8 EStDV: Eigenbetrieblich genutzte Grundstücke von untergeordnetem Wert	67
8. Zurechnung des Wirtschaftsguts zum Vermögen des Steuerpflichtigen		5. Zuordnung bebauter Grundstücke zum gewillkürten Betriebsvermögen	68
a) Allgemeine Zurechnungskriterien	36	6. Zuordnung bebauter Grundstücke zum notwendigen Privatvermögen	69
b) Zurechnung bei Ehegatten	37	7. Grundstücke bei Personengesellschaften	
9. Rechtsfolgen bei Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen	38	a) Grundstücke und Grundstücksteile im Gesamthandsvermögen	70
III. Notwendiges Betriebsvermögen		b) Grundstücke und Grundstücksteile im Sonderbetriebsvermögen	71
1. Begriff des notwendigen Betriebsvermögens	46	8. Grundstücke bei Kapitalgesellschaften	72
2. Einzelfälle notwendigen Betriebsvermögens	47	9. ABC der Grundstücke und Gebäude	73
IV. Notwendiges Privatvermögen			
1. Begriff des notwendigen Privatvermögens	48		
2. Rechtsfolgen bei Zugehörigkeit zum notwendigen Privatvermögen	49		
V. Gewillkürtes Betriebsvermögen			
1. Begriff des gewillkürten Betriebsvermögens	50		

	Anm.
VII. Bewegliche Wirtschaftsgüter, insbesondere Kraftfahrzeuge	
1. Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen	80
2. Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen	81
3. Zuordnung zum Privatvermögen	82
4. Bewertung des privaten Nutzungsanteils	83
VIII. Betriebsvermögen bei Gesellschaften	
1. Kapitalgesellschaften	87
2. Personengesellschaften	
a) Grundsatz	88
b) Gesamthandsvermögen	89
c) Sonderbetriebsvermögen	90
IX. Beteiligungen	
1. Beteiligungen an einer Personengesellschaft	93
2. Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft	94
X. Wertpapiere	
1. Notwendiges Betriebsvermögen	99
2. Gewillkürtes Betriebsvermögen	100
3. Betriebsschädliche Wirtschaftsgüter und Risikogeschäfte	101
XI. Versicherungen	
1. Allgemeine Fragen	106
2. Personenversicherungen im Betriebsvermögen	107
3. Personenversicherungen im Privatvermögen	108
4. Sachversicherungen	109
XII. Verbindlichkeiten	
1. Allgemeine Fragen	114

	Anm.
2. Zwei-Konten- und Mehr-Konten-Modelle	115
3. Sekundärfolgen-Rechtsprechung	116
XIII. Forderungen	117
XIV. Exkurs: Sanierungsgewinn und Betriebsvermögen	118
XV. ABC Betriebsvermögen/ Privatvermögen	119
D. Entnahmen und Einlagen	
I. Funktion und Begriffe	
1. Neutralisierungsfunktion	136
2. Allgemeine Begriffsfragen	137
II. Gegenstand von Entnahme und Einlage	
1. Wirtschaftsgüter als Gegenstand von Entnahme und Einlage	138
2. Entnahme- und Einlagefähigkeit	139
3. Bedeutung des Betriebsbegriffs	140
III. Entnahme- und Einlage-tatbestände und ihre Grenzen	
1. Entnahme- und Einlagehandlung	
a) Entnahme- und Einlage gewillkürten Betriebsvermögens	141
b) Notwendiges Betriebs- und notwendiges Privatvermögen	142
2. Entnahme- und Einlage-wille	143
3. Objektive Beweislast (Feststellungslast)	144
IV. Maßgeblicher Zeitpunkt	145

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2:
Entnahmen
(Musi)**

	Anm.
A. Überblick zum Entnahmebegriff	151
B. Der Gegenstand der Entnahme	
I. Sachentnahme	152

	Anm.
II. Nutzungs- und Leistungsentnahme	153
C. Der Entnahmetatbestand	
I. Entnahmehandlung	156
II. Entnahmewille	157

	Anm.		Anm.
III. Entnahmen ohne willentliche Entnahmehandlung/ mittelbare Entnahmen		2. Auffassung der Finanzverwaltung	169
1. Allgemeines	158	3. Die Reaktionen im Schrifttum	170
2. Rechtsvorgänge	159	4. Das Tätigwerden des Gesetzgebers	171
3. Rechtsänderungen	160	5. Stellungnahme	172
D. „... für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke“ – finaler Entnahmebegriff		III. Einzelne Fallgruppen	
I. Allgemeines		1. Überführung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen Betriebsvermögen in ein anderes . . .	173
1. Für sich und für seinen Haushalt	166	2. Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte . . .	174
2. Für andere betriebsfremde Zwecke	167	E. Rechtsfolgen einer Entnahme	175
II. Rechtsentwicklung zum finalen Entnahmebegriff		F. ABC der Entnahmen	185
1. Die Entwicklung der Rechtsprechung	168		

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 3:
Entstrickungstatbestand**
(Musil)

	Anm.		Anm.
A. Überblick	206	II. Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts	
B. Rechtsentwicklung		1. Entstrickung bei Gefährdung des Besteuerungsrechts	213
I. Rechtslage vor Inkrafttreten des SEStEG	207	2. Ausländische Betriebsstätte mit DBA-Freistellung	214
II. Zeitlicher Anwendungsbereich der Entstrickungsregelung	208	3. Weitere Anwendungsfälle	215
III. Zulässige oder unzulässige Rückwirkung	209	4. Rechtsträgerwechsel	216
C. Vereinbarkeit mit EG-Recht		III. Veräußerung oder Nutzung	217
I. Überwiegende Schrifttumsauffassung	210	E. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 3: Entnahmebesteuerung	218
II. Eigene Auffassung	211		
D. Tatbestandsmerkmale von Abs. 1 Satz 3			
I. Überblick	212		

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 4:
Ausnahmen bei Europäischen Gesellschaften und
Genossenschaften**
(Musil)

	Anm.		Anm.
<p>A. Überblick zur Ausnahme vom Entstrickungsstatbestand 236</p> <p>B. Keine Entnahmefiktion bei Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft (Abs. 1 Satz 4 Nr. 1) 237</p>		<p>C. Keine Entnahmefiktion bei Sitzverlegung einer Europäischen Genossenschaft (Abs. 1 Satz 4 Nr. 2) 238</p>	

**Erläuterungen zu Abs. 1 Sätze 5 und 6:
Keine Zwangsentnahme beim Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 13a und bei Nutzungsänderung**
(Musil)

	Anm.		Anm.
<p>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Sätze 5 und 6</p> <p>I. Rechtsentwicklung der Vorschriften 250</p> <p>II. Bedeutung der Sätze 5 und 6 251</p> <p>III. Verfassungsmäßigkeit 252</p> <p>B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 5</p> <p>I. Wirtschaftsgut beim Übergang zur Gewinnermittlung nach § 13a 255</p>		<p>II. Rechtsfolge des Satzes 5: Keine Zwangsentnahme des Wirtschaftsguts 256</p> <p>C. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 6</p> <p>I. Nutzungsänderung eines Wirtschaftsguts 259</p> <p>II. Rechtsfolge des Satzes 6: Keine Zwangsentnahme des Wirtschaftsguts 260</p>	

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 7:
Einlage und Einlagefiktion durch Verstrickungstatbestand**
(Musil)

	Anm.		Anm.
<p>A. Überblick 280</p> <p>B. Einlage von Wirtschaftsgütern (Abs. 1 Satz 7 Halbs. 1)</p> <p>I. Überblick zum Einlagebegriff</p> <p>1. Tatbestandsmerkmale ... 281</p> <p>2. Verhältnis der Einlage zu den Betriebseinnahmen .. 282</p> <p>3. Keine Einlage bei unrichtiger Sachbehandlung ... 283</p>		<p>II. Der Gegenstand der Einlage</p> <p>1. Sacheinlage und Nutzung-/Leistungseinlage 286</p> <p>2. Einlagefähigkeit von Wirtschaftsgütern 287</p> <p>III. Der Einlagetatbestand</p> <p>1. Einlagehandlung 290</p> <p>2. Einlagewille 291</p> <p>3. Zeitpunkt der Einlage ... 292</p>	

	Anm.
IV. „dem Betrieb ... zugeführt“ – Finaler Einlagebegriff	
1. Einlage zu betrieblichen Zwecken	295
2. Überführung aus dem Ausland – finaler Ein- lagebegriff	296
3. Einlage bei Mitunter- nehmern	297
V. Rechtsfolge der Einlage . .	300
VI. ABC der Einlagen	320

	Anm.
C. Einlagefiktion durch Verstrickungstatbestand (Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2)	
I. Überblick und Rechts- entwicklung	321
II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 7, 2. Hs.	322
III. Rechtsfolge des Verstri- ckungstatbestands	323

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 8:
Verweisung
(Musil) 340**

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Bilanzberichtigung und Bilanzänderung
(Stapperfend)**

	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2	
I. Grundinformation zu Abs. 2	350
II. Rechtsentwicklung	351
III. Reformüberlegungen	352
IV. Bedeutung	
1. Satz 1 Halbsatz 1	353
2. Satz 1 Halbsatz 2	354
3. Satz 2	355
4. Keine Bedeutung des Abs. 2 für die Handels- bilanz	356
V. Verfassungsmäßigkeit	
1. Verstoß des Satzes 1 Halbs. 2 gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG	357
2. Verstoß des Satzes 2 gegen den Grundsatz der Widerspruchsfrei- heit	358
3. Verstoß des Satzes 2 gegen den Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit	359
4. Verstoß des Satzes 2 gegen das Verbot der Rückwirkung von Ge- setzen	360

	Anm.
VI. Geltungsbereich	363
VII. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG und KStG	371
VIII. Verhältnis zu Vorschriften des Handelsrechts	
1. Änderung des Jahres- abschlusses nach Han- delsrecht	
a) Überblick	372
b) Änderung vor der Feststellung des Jahresabschlusses oder der Einberu- fung der Hauptver- sammlung	373
c) Änderung nach der Feststellung des Jahresabschlusses oder der Einberu- fung der Hauptver- sammlung	374
d) Verfahren	375
2. Bedeutung des Maß- geblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1)	
a) Keine Auswirkung der materiellen Maßgeblichkeit auf Bilanzberichtigung und -änderung	380

	Anm.		Anm.
b) Keine Auswirkung der formellen Maßgeblichkeit auf die Bilanzberichtigung	381	3. Änderung wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel nach § 173 Abs. 1 AO	416
c) Auswirkungen der formellen Maßgeblichkeit auf die Bilanzänderung	382	4. Widerstreitende Steuerfestsetzung nach § 174 Abs. 1 und Abs. 2 AO	417
IX. Verhältnis zu Vorschriften der Abgabenordnung	385	5. Negativer Widerstreit nach § 174 Abs. 3 AO	418
X. Verfahrensfragen	390	6. Änderung nach § 174 Abs. 4 AO	419
B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 1 (Bilanzberichtigung)		7. Änderung wegen rückwirkender Ereignisse iSd. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO	420
I. Begriff der Bilanzberichtigung	398	8. Maßgeblicher Zeitpunkt	421
II. Der Steuerpflichtige als Berechtigter	399	VI. Rechtsfolge des Satzes 1	
III. Vermögensübersicht (Bilanz)		1. Befugnis zur Änderung der Vermögensübersicht	423
1. Begriff der Vermögensübersicht (Steuerbilanz)	400	2. Berichtigung nach Einreichung der Vermögensübersicht beim Finanzamt	424
2. Nichtige, vorläufige und nicht rechtzeitig erstellte Bilanzen	401	3. Durchführung der Bilanzberichtigung bei mangelnder Änderbarkeit der Veranlagung des Fehlerjahres	
IV. Widerspruch zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des EStG		a) Stornierung des Fehlers im ersten noch offenen Folgejahr	430
1. Widerspruch der Vermögensübersicht zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	403	b) Bilanzierung von Wirtschaftsgütern im Betriebsvermögen	431
2. Verknüpfung zwischen handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Vorschriften des EStG	404	c) Sonstige Aktivierung/Passivierung	432
3. Der subjektive Fehlerbegriff des BFH		d) Abschreibung von Wirtschaftsgütern	433
a) Grundsätze der Rechtsprechung	409	e) Gewinnverteilung	434
b) Stellungnahme	411	f) Bewusst falsche Bilanzierung durch den Steuerpflichtigen	435
V. Aufhebbarkeit und Änderbarkeit der Steuerfestsetzung (Satz 1 Halbs. 2)		g) Veranlassung zur Übernahme von falschen Bilanzansätzen durch das Finanzamt	436
1. Zu berichtigende Bilanz liegt einer Steuerfestsetzung zugrunde	414	C. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Bilanzänderung (Satz 2)	
2. Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung und vorläufige Steuerfestsetzung	415	I. Bilanzänderung in anderen Fällen als denen des Satzes 1	461
		II. Enger zeitlicher Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung	465
		III. Enger sachlicher Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung	469

Anm.	Anm.
IV. Beschränkung der Bilanz- änderung auf die Auswirkung der Bilanzberichtigung auf den Gewinn	472
V. Grenzen der Bilanzänderung	475
D. Durchführung der Bilanz- änderung	
I. Änderung der Bilanz durch den Steuerpflichtigen	481
II. Einreichung der geän- derten Bilanz beim Finanzamt	482
III. Auswirkungen auf die Folgejahre	483
IV. Anwendungsfälle der Bilanzänderung	
1. Ansatzwahlrechte	484
2. Bewertungswahlrechte	485

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Einnahmenüberschussrechnung**
(Kanzler)

Anm.	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3	
I. Grundinformation zu Abs. 3	500
II. Rechtsentwicklung	
1. Rechtsgrundlagen	501
2. Reformüberlegungen	502
III. Bedeutung und Verfas- sungsmäßigkeit des Abs. 3	
1. Bedeutung der Ein- nahmenüberschuss- rechnung	506
2. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 3	507
IV. Geltungsbereich des Abs. 3	512
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
1. Verhältnis zu anderen einkommensteuerrecht- lichen Vorschriften	516
2. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen	517
VI. Verfahrensvorschriften	
1. Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten für die Einnahmenüber- schussrechnung nach Abs. 3	522
2. Form der Aufzeich- nungen für die Ein- nahmenüberschuss- rechnung	523
3. Nachweispflichten und Sanktionen bei Verlet- zung der Aufzeichnungs- pflichten	524
B. Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschuss- rechnung (Abs. 3 Satz 1)	
I. Grundsätze der Ein- nahmenüberschuss- rechnung	
1. Grundstrukturen der Gewinnermittlung durch Überschuss- rechnung	
a) Vereinfachte Er- folgsrechnung nach dem Zu- und Abflussprinzip	530
b) Der Grundsatz der Gesamtgewinn- gleichheit	531
2. Besonderheiten der Gewinnermittlung durch Einnahmen- überschussrechnung	
a) Überblick zu den Besonderheiten der Einnahmenüber- schussrechnung	535
b) Nichtberücksichti- gung von Bestands- änderungen	536
c) Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Einnahmen- überschussrechnung	537
d) Anwendung von Steuervergünstigun- gen Bilanzierender	538
3. Unvollkommene Rege- lung der Einnahmen- überschussrechnung	542

	Anm.
II. Tatbestandsvoraussetzungen für die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung	
1. Vorbemerkung	543
2. Keine Verpflichtung zur Buchführung und zur Erstellung von Abschlüssen	544
3. Steuerpflichtige, die weder Bücher führen noch Abschlüsse machen	545
III. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 1: Gewinnermittlungswahlrecht und Ansetzen des Überschusses der Betriebsausgaben	
1. Grundlagen des Gewinnermittlungswahlrechts . . .	549
2. Ausübung des Gewinnermittlungswahlrechts . . .	550
3. Der Steuerpflichtige kann als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen .	551
4. Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben als Gewinn	557
5. Betriebseinnahmen bei der Einnahmenüberschussrechnung	
a) Betriebseinnahmen als Vermögenszufluss	558
b) Einnahmen als Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen (Abs. 3 iVm. § 8 Abs. 1)	560
c) Betriebliche Veranlassung der Einnahmen .	562
d) Abgrenzung der Betriebseinnahmen von nicht betrieblichen Einnahmen	563
e) Sonderbetriebseinnahmen	565
f) ABC der Betriebseinnahmen	570
6. Betriebsausgaben bei der Einnahmenüberschussrechnung	
a) Bedeutung der Betriebsausgaben für die Einnahmenüberschussrechnung	571

	Anm.
b) Verlust von Wirtschaftsgütern als Betriebsausgabe bei Einnahmenüberschussrechnung	576
c) Betriebsausgabe beim Tausch von Wirtschaftsgütern . . .	581
7. Entnahmen und Einlagen bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3	
a) Rechtsgrundlage und Bedeutung von Entnahmen und Einlagen für die Einnahmenüberschussrechnung	584
b) Entnahme und Einlage von Wirtschaftsgütern des Anlage- und Umlaufvermögens . . .	585
c) Entnahme und Einlage von Forderungen sowie von Nutzungen und Leistungen	586
8. Das Betriebsvermögen bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3	590
9. Einnahmenüberschussrechnung bei Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge	
a) Bedeutung der Besteuerung wiederkehrender Bezüge für die Einnahmenüberschussrechnung	596
b) Einnahmenüberschussrechnung bei betrieblichen Veräußerungs- und Versorgungsrenten . .	597
c) Betriebsveräußerung gegen Kaufpreistraten	598
d) Einnahmenüberschussrechnung bei anderen laufenden Bezügen	599

C. Durchlaufende Posten (Abs. 3 Satz 2)

I. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Regelung .	610
--	------------

	Anm.		Anm.
<p>II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2 (Durchlaufende Posten)</p> <p>1. Begriff des durchlaufenden Postens 611</p> <p>2. Im Namen und für Rechnung eines Dritten . 612</p> <p>3. Vereinnahmung und verausgabte Betriebs-einnahmen und Betriebsausgaben 613</p> <p>4. Rechtsfolge des Satzes 2: Die durchlaufenden Posten scheiden bei der Überschussrechnung aus 614</p> <p>III. Einzelfälle durchlaufender Posten 615</p> <p>D. Befolgung der Vorschriften über die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2), die Bildung eines Sammelpostens (§ 6 Abs. 2a) und über die Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung (Abs. 3 Satz 3)</p> <p>I. Bedeutung und Umfang der Verweisung für die Einnahmenüberschussrechnung . . . 619</p> <p>II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 3; Befolgung der Vorschriften über die Sofortabschreibung und den Sammelposten für geringwertige Wirtschaftsgüter sowie die Absetzungen 620</p>		<p>E. Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und bestimmte Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (Abs. 3 Sätze 4 und 5)</p> <p>I. Berücksichtigung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme als Betriebsausgabe (Satz 4)</p> <p>1. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Regelung . 628</p> <p>2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 4</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens . . . 629</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens . . . 630</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 4; Betriebsausgabenabzug im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme . . 631</p> <p>II. Verzeichnis für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens iSd. Abs. 3 Satz 4 (Abs. 3 Satz 5) 640</p>	

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Betriebsausgaben**

	Anm.		Anm.
<p>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4</p> <p>I. Rechtsentwicklung 700</p> <p>II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit 703</p>		<p>III. Geltungsbereich 707</p> <p>1. Persönlicher Geltungsbereich 707</p> <p>2. Sachlicher Geltungsbereich 710</p>	

	Anm.
IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften	717
V. Zurechnung der Betriebsausgaben (Abzugsberechtigung)	730
VI. Verfahrensfragen	
1. Ermittlung der Betriebsausgaben	735
2. Benennung des Empfängers nach § 160 AO	737
3. Abzug der Betriebsausgaben	738
4. Aufzeichnungspflichten für Betriebsausgaben	739
B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4	750
I. Betriebsausgaben als Aufwendungen	750
1. Aufwendungen als Ausgaben	
2. Stellungnahme	751
a) Aufwendungen als alle betrieblich veranlassten Abgänge	751
b) Ausgaben als Unterfall der Aufwendungen	752
c) Betrieblicher Aufwand als Unterfall der Aufwendungen	753
3. Behandlung von Rückflüssen und kompensierenden Leistungen	765
4. Fiktive Aufwendungen und pauschale Betriebsausgaben	776
5. Bewertung der Aufwendungen	780
II. Begriff des Betriebs	785
III. Veranlassung der Aufwendungen durch den Betrieb	
1. Veranlassung als objektiver und subjektiver Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und dem Betrieb	790
a) Kausale und finale Veranlassungstheorie als Ausgangspunkt ..	790
b) Die Auffassungen in Rechtsprechung und Schrifttum	791
c) Stellungnahme	793
2. Unmittelbarer und mittelbarer Zusammenhang ..	813

	Anm.
3. Wirtschaftlicher und rechtlicher Zusammenhang	814
4. Zeitlicher Zusammenhang	815
a) Grundsatz	815
b) Vorab entstandene Betriebsausgaben: Begriff und Behandlung	816
c) Vorab entstandene Betriebsausgaben: Planung einer Tätigkeit und objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang	817
d) Beispiele aus der Rechtsprechung für vorab entstandene Betriebsausgaben	818
e) Vorab entstandene vergebliche Betriebsausgaben	819
f) Nachträgliche Betriebsausgaben: Begriff und Abgrenzung	820
g) Bedeutung von zurückbehaltenen und ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgütern für nachträgliche Betriebsausgaben	821
h) Einzelfälle nachträglicher Betriebsausgaben	822
i) Betriebsausgaben bei Unterbrechung der Einkünfterzielung ..	823
5. Örtlicher Zusammenhang der Betriebsausgaben mit dem Betrieb	831
6. Abgrenzungsprobleme bei gemischten Aufwendungen	832
7. Bedeutung des Verschuldens des Steuerpflichtigen	835
IV. Zuordnung von Aufwendungen zu mehreren Einkunftsarten	844
V. Angemessenheit von Betriebsausgaben	845
C. Rechtsfolge: Abziehbarkeit der Aufwendungen als Betriebsausgaben	846

Anm.

Anm.

D. Wichtige Anwendungsfälle des Abs. 4	
I. Angehörige	
1. Überblick	850
2. Persönlicher Anwendungsbereich/Definition des Begriffs „nahe Angehörige“	851
3. Voraussetzungen der steuerrechtlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen	
a) Betriebliche Veranlassung der Aufwendungen	852
b) Zivilrechtliche Wirksamkeit und Form der Verträge	853
c) Tatsächliche Durchführung des Vereinbarungsbarten	854
d) Fremdvergleich	855
e) Scheingeschäfte und Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten	857
4. Einzelne Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen	
a) Arbeitsverträge	858
b) Miet- und Pachtverträge	858a
c) Darlehensverträge	858b
d) Pensionszusagen	858c
e) Sonstige Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen	858d
5. Rechtsfolgen der steuerrechtlichen Nichtanerkennung der Verträge zwischen nahen Angehörigen	859
II. Anlauf- und Gründungskosten	860
III. Beiträge	861
IV. Bekleidung	862
V. Beratungs- und Prozesskosten	863
VI. Bildungsaufwendungen	868

VII. Diebstahl, Unterschlagung und Beschädigung von Wirtschaftsgütern	
1. Grundsatz	870
2. Verlust ausschließlich betrieblich genutzter Wirtschaftsgüter	871
3. Verlust betrieblich und privat genutzter Wirtschaftsgüter	872
4. Diebstahl, Unterschlagung und Veruntreuung von Geld	873
5. Verlust fremder Wirtschaftsgütern	874
6. Rechtsfolgen	875
VIII. Erbfall, Erbauseinsetzung und vorweggenommene Erbfolge	880
IX. Erhaltungsaufwendungen	890
X. Fachliteratur	895
XI. Finanzierungskosten	900
XII. Kraftfahrzeugkosten	
1. Allgemeines	930
2. ABC der Kraftfahrzeugkosten	931
XIII. Krankheitskosten	940
XIV. Reisekosten	950
XV. Reklame- und Werbekosten	955
XVI. Schadensersatzleistungen	960
XVII. Sponsoringaufwendungen	
1. Begriff des Sponsorings	967
2. Sponsoringaufwendungen als Betriebsausgaben oder Spenden	973
3. Rechtsfolgen	975
XVIII. Steuern	980
XIX. Umzugskosten	990
XX. Unfallkosten	1000
XXI. Versicherungsbeiträge	
1. Allgemeine Grundsätze	1020
2. Beiträge für Personenversicherungen	1021
3. Beiträge für Sach- und Schadensversicherungen	1022
4. ABC der Versicherungsbeiträge	1023

**Erläuterungen zu Abs. 4a:
Abzug von Schuldzinsen als Betriebsausgaben**
(Schallmoser)

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4a			
I. Grundinformation zu Abs. 4a	1030		
II. Rechtsentwicklung des Schuldzinsenabzugs	1031		
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4a			
1. Bedeutung	1036		
2. Verfassungsmäßigkeit	1037		
IV. Geltungsbereich des Abs. 4a			
1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich	1040		
2. Anwendung auf Personengesellschaften	1041		
3. Anwendung auf Kapitalgesellschaften	1042		
V. Verhältnis des Abs. 4a zu anderen Vorschriften	1043		
B. Erläuterungen zu Abs. 4a Satz 1–6: Abzugsverbot für Schuldzinsen bei Überentnahmen			
I. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 1: Schuldzinsen bei Überentnahmen			
1. Begriff der Schuldzinsen			
a) Schuldzinsenbegriff der Rechtsprechung	1048		
b) Betriebliche Veranlassung von Schuldzinsen	1049		
c) Betriebliche Veranlassung bei Kontokorrentkonten	1050		
2. Normative Voraussetzungen für die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs			
a) Überentnahme als Tatbestandsmerkmal	1051		
b) Schuldzinsen ... nicht abziehbar, wenn Überentnahmen „getätigt“ worden sind	1052		
		3. Rechtsfolge des Satzes 1: Abzugsverbot „nach Maßgabe der Sätze 2 bis 4“	1053
		II. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 2: Legaldefinition der Überentnahme	
		1. Begriff der Überentnahme	1056
		2. Einzelne Merkmale des Überentnahmebegriffs	
		a) Begriff und Umfang des Gewinns iSd. Satzes 2	1057
		b) Behandlung nicht abziehbarer Betriebsausgaben, des Hinzurechnungsbetrags nach Satz 4 und anderer gewinnmindernder Sonderregelungen im Rahmen des Gewinnbegriffs (Satz 3 Halbs. 2)	1058
		c) Begriff und Umfang der Entnahme iSd. Satzes 2	1059
		d) Begriff der Einlage iSd. Satzes 2	1060
		e) Begriff des Wirtschaftsjahrs	1061
		III. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 3 aF: (Auf die VZ 1999 und 2000 beschränkte) Korrektur von Einlagen und Entnahmen des IV. Quartals eines Wirtschaftsjahrs	1065
		IV. Typisierte Ermittlung der nichtabziehbaren Schuldzinsen (Satz 3 nF)	
		1. Gesetzlich festgelegter Zinssatz (6 vH)	1068
		2. Periodenübergreifende Bemessungsgrundlage (Über- oder Unterentnahmebeträge)	1069

	Anm.		Anm.
3. Anfangs- und Endbestände fortwirkender Über- oder Unterentnahmebeträge	1071		
V. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 4: Bagatellbetrag und Gewinnhinzurechnung . .	1074	VII. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 6: Anwendung der Abzugsbeschränkung auf die Einnahmenüberschussrechnung	
VI. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 5: Ausnahme für Investitionsdarlehen		1. Bedeutung	1081
1. Inhalt und Bedeutung . .	1075	2. Sinngemäße Anwendung von Satz 1–5 bei der Einnahmenüberschussrechnung (Satz 6 Halbs. 1)	
2. Darlehen zur Finanzierung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	1076	a) „Sinngemäße“ Anwendung	1082
3. Abzug von Schuldzinsen bleibt „unberührt“	1077	b) Sinngemäße Anwendung von Satz 1–5 im Einzelnen	1083
		3. Aufzeichnung von Über- und Unterentnahmen (Satz 6 Halbs. 2) . .	1084

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Abzugsverbot für Betriebsausgaben**
(Stapperfend/Schober/Paul/Kruschke/Rätke)

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5		II. Rechtsfolge: Verbot der Gewinnminderung	1132
I. Rechtsentwicklung des Abs. 5	1100	C. Abzugsverbot für Geschenke (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1)	
II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5		I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 1	
1. Bedeutung der Abzugsverbote des Abs. 5	1102	1. Rechtsentwicklung der Nr. 1	1150
2. Verfassungsmäßigkeit der Abzugsverbote des Abs. 5	1103	2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 1	1151
III. Geltungsbereich des Abs. 5	1107	3. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften	1152
IV. Verhältnis des Abs. 5 zu anderen Vorschriften	1115	II. Abzugsverbot für bestimmte Geschenkaufwendungen (Nr. 1 Satz 1)	
V. Verfahrensfragen des Abs. 5	1123	1. „Aufwendungen für Geschenke“	1158
B. Betriebsausgaben, die den Gewinn nicht mindern dürfen (Abs. 5 Satz 1)		2. Geschenkkempfänger ist „nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen“ . .	1170
I. In Abs. 5 Nr. 1–10 aufgezählte Betriebsausgaben . .	1128	3. Rechtsfolgen des Abzugsverbots	1174

	Anm.
III. Ausnahmen vom Abzugsverbot: 35 Euro-Freigrenze (Nr. 1 Satz 2)	1175
D. Abzugsverbot für Bewirtungsaufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2)	
I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 2	
1. Rechtsentwicklung der Nr. 2	1201
2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 2	1202
3. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften	1205
II. Abzugsverbot für bestimmte Bewirtungskosten (Nr. 2 Satz 1)	
1. Aufwendungen für die Bewirtung	1208
2. Bewirtung aus geschäftlichem Anlass	1214
3. 70 % der als angemessenen anzusehenden und nachgewiesenen Aufwendungen	1222
4. Rechtsfolgen	1226
III. Allgemeine Nachweispflicht für Bewirtungskosten (Nr. 2 Satz 2)	1229
IV. Spezielle Nachweispflicht für Bewirtung in einer Gaststätte (Nr. 2 Satz 3)	
1. Beifügen der Rechnung	1234
2. Form und Inhalt der Rechnung	1235
E. Abzugsverbot für Gästehäuser (Abs. 5 Satz 1 Nr. 3)	
I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 3	
1. Rechtsentwicklung der Nr. 3	1250
2. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Geltungsbereich der Nr. 3	1251
3. Verhältnis der Nr. 3 zu anderen Vorschriften und Verfahrensfragen	1253

	Anm.
II. Erläuterungen zu Nr. 3	
1. Aufwendungen für Einrichtungen des Steuerpflichtigen, die der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung dienen (Gästehäuser)	1260
2. Nicht-Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen als Begünstigte	1264
3. Einrichtungen außerhalb des Orts eines Betriebs des Steuerpflichtigen	1265
4. Rechtsfolgen der Nr. 3	1270
F. Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, Segeljachten oder Motorjachten usw. (Abs. 5 Satz 1 Nr. 4)	
I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 4	
1. Rechtsentwicklung der Nr. 4	1300
2. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Geltungsbereich der Nr. 4	1301
3. Verhältnis der Nr. 4 zu anderen Vorschriften und Verfahrensfragen	1308
II. Erläuterungen zu Nr. 4	
1. Aufwendungen für Jagd und Ähnliches	
a) Aufwendungen für die in Nr. 4 genannten Zwecke	1320
b) Nicht von Nr. 4 erfasste Fallkonstellationen	1328
2. Aufwendungen für die mit den genannten Zwecken zusammenhängenden Bewirtungen	1335
3. Rechtsfolge	1336
G. Mehraufwendungen für die Verpflegung (Abs. 5 Satz 1 Nr. 5)	
I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 5	
1. Rechtsentwicklung der Nr. 5	1350
2. Bedeutung	1352
3. Geltungsbereich	1356

	Anm.		Anm.
4. Verhältnis zu anderen Vorschriften	1357		
II. Tatbestandsvoraussetzungen der Nr. 5			
1. Mehraufwendungen für die Verpflegung als Betriebsausgaben (Nr. 5 Satz 1)	1360		
2. Mehraufwendungen für die Verpflegung bei Dienstreisen im Inland (Nr. 5 Satz 2)			
a) Tatbestandsvoraussetzung: Betriebliche Tätigkeit außerhalb der Wohnung oder Betriebsstätte	1366		
b) Rechtsfolge: Pauschbeträge in gestaffelter Höhe	1368		
c) Abwesenheitsdauer bei Nacharbeit (Nr. 5 Satz 2 Halbs. 2)	1370		
3. Mehraufwendungen für die Verpflegung bei Einsatzwechsel- oder Fahrtätigkeit (Nr. 5 Satz 3)	1374		
4. Mehraufwendungen für die Verpflegung bei Auslandsreisen (Nr. 5 Satz 4)			
a) Tatbestand: Tätigkeit im Ausland	1381		
b) Rechtsfolge: Länderweise unterschiedliche Pauschbeträge	1382		
c) Pauschbeträge für Auslandsreisen, die mehrere Länder betreffen (Nr. 5 Satz 4 Halbs. 2)	1383		
5. Abzugsbeschränkung für Mehraufwendungen für die Verpflegung bei längerfristiger Tätigkeit (Nr. 5 Satz 5)	1387		
6. Mehraufwendungen für die Verpflegung bei doppelter Haushaltsführung (Nr. 5 Satz 6)			
a) Entsprechende Anwendung der Regelungen zum Verpflegungsmehraufwand bei doppelter Haushaltsführung (Nr. 5 Satz 6 Halbs. 1)	1391		
		b) Doppelte Haushaltsführung und Reise-tätigkeit (Nr. 5 Satz 6 Halbs. 2)	1392
		H. Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6)	
		I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 6	
		1. Rechtsentwicklung	1400
		2. Bedeutung	1402
		3. Verfassungsmäßigkeit	1406
		4. Geltungsbereich	1407
		5. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
		a) Verhältnis zu weiteren Regelungen des § 4	1408
		b) Verhältnis zu weiteren einkommensteuerrechtlichen Vorschriften	1409
		c) Verhältnis zum KStG, GewStG und UStG	1410
		II. Erläuterungen zu Satz 1: Abzugsverbot für Aufwendungen für die Wege des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten als Grundsatz	
		1. Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten	1415
		2. Abgrenzung zu anderen Fahrten	1417
		3. Soweit in den folgenden Sätzen nichts anderes bestimmt ist	1421
		III. Erläuterungen zu Satz 2: Abgeltung der Aufwendungen durch eine Entfernungspauschale	
		1. Abgeltung der Aufwendungen	1425
		2. Entsprechende Anwendung von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 Satz 1–6 und Abs. 2	1427

	Anm.
IV. Erläuterungen zu Satz 3: Abzugsbegrenzung bei Benutzung eines Kraft- fahrzeugs	
1. Erfasste Kraftfahr- zeuge und Berech- nungsmethoden	1438
2. Abzugsbegrenzung durch Listenpreis- methode (Satz 3 Halbs. 1)	
a) Berechnung der Abzugsbegrenzung bei Fahrten zwi- schen Wohnung und Betriebsstätte (Satz 3 Halbs. 1, 1. Fall)	1439
b) Berechnung der Abzugsbegrenzung bei Familienheim- fahrten (Satz 3 Halbs. 1, 2. Fall) . . .	1445
3. Abzugsbegrenzung durch Fahrtenbuch- methode (Satz 3 Halbs. 2)	1448
Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a)	1489
I. Häusliches Arbeitszim- mer (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b)	
I. Allgemeine Erläuterun- gen	
1. Rechtsentwicklung der Nr. 6b	1490
2. Bedeutung und Verfas- sungsmäßigkeit der Vorschrift	
a) Bedeutung der Nr. 6b	1492
b) Verfassungsmäßig- keit der Nr. 6b	1495
3. Geltungsbereich der Nr. 6b	1498
4. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
a) Verhältnis zu ande- ren Vorschriften des EStG	1500
b) Verhältnis zu Vor- schriften außerhalb des EStG	1501
5. Verfahrensfragen	1504

	Anm.
II. Erläuterungen zu Satz 1: Grundsätzliches Abzugs- verbot für Aufwendungen für ein häusliches Arbeits- zimmer	
1. Begriff des häuslichen Arbeitszimmers	1510
2. Einzelmerkmale des häuslichen Arbeitszim- mers	
a) Gedankliche, schrift- liche oder verwal- tungstechnische Arbeiten	1511
b) Einbindung in die häusliche Sphäre . . .	1512
c) Nutzung des Arbeits- zimmers zu Erwerbs- zwecken	1513
3. „Aufwendungen“ für das Arbeitszimmer	
a) Art und Umfang der Aufwendungen .	1519
b) Sonderproblem Drittaufwand	1520
4. Kosten der Ausstattung des Arbeitszimmers . . .	1525
5. Rechtsfolge des Satzes 1	
a) Abzugsverbot für Aufwendungen und Kosten des Ausstat- tung des Arbeits- zimmers	1536
b) Behandlung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen . .	1537
III. Erläuterungen zu Satz 2: Arbeitszimmer als aus- schließlicher Arbeitsplatz	
1. Zur Verfügung stehen- der anderer Arbeitsplatz	1555
2. Nachweisanforderungen bezüglich des Fehlens eines anderen Arbeits- platzes	1559
IV. Erläuterungen zu Satz 3: Rechtsfolgen der Ausnah- men vom Abzugsverbot	
1. Grundsatz: Abzug der Aufwendungen bis 1 250 €	1563
2. Ausnahme: Abzug der Aufwendungen in voller Höhe (Satz 3 Halbs. 2: Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruf- lichen Betätigung)	1565

	Anm.		Anm.
J. Abzugsverbot für unangemessene Aufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 7)			
I. Allgemeine Erläuterungen			
1. Rechtsentwicklung der Nr. 7	1600		
2. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Geltungsbereich der Nr. 7	1601		
3. Verhältnis der Nr. 7 zu anderen Vorschriften	1607		
4. Verfahrensfragen der Nr. 7	1610		
II. Erläuterungen zu Nr. 7			
1. Andere als die in Nr. 1–6 und 6b bezeichneten Aufwendungen	1616		
2. Berührung der Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen	1621		
3. Unangemessenheit der Aufwendungen nach der allgemeinen Verkehrsauffassung			
a) Allgemeine Verkehrsauffassung	1628		
b) Unangemessenheit	1629		
c) Unangemessenheit der Höhe und dem Grunde nach	1638		
4. Rechtsfolge: Nichtabzugsfähigkeit der Betriebsausgaben, soweit sie unangemessen sind			
a) Höhe des nichtabziehbaren Betrags („soweit“)	1645		
b) Zu kürzende Aufwendungen	1646		
c) Veräußerung von Wirtschaftsgütern	1647		
III. ABC der Einzelfälle	1660		
K. Abzugsverbot für Geldbußen usw. (Abs. 5 Satz 1 Nr. 8)			
I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 8			
1. Rechtsentwicklung	1700		
2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit	1706		
3. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften	1711		
4. Verfahrensfragen	1712		
II. Abzugsverbot für Geldbußen, Ordnungs- und Verwarnungsgelder (Satz 1)			
1. Festsetzungsorgane	1714		
2. Geldbußen, Ordnungs- und Verwarnungsgelder	1719		
3. Nicht vom Abzugsverbot erfasste Aufwendungen	1722		
III. Abzugsverbot für Leistungen zur Erfüllung bestimmter Auflagen und Weisungen (Satz 2)	1723		
IV. Gewinnerhöhungsverbot (Satz 3)	1725		
V. Ausnahmen vom Abzugsverbot: Abschöpfung wirtschaftlicher Vorteile (Satz 4)			
1. Anwendung auf Geldbußen	1728		
2. Aufteilung der Geldbußen			
a) Allgemeines	1729		
b) Aufteilung nach § 81 GWB	1731		
c) Aufteilung bei EU-Geldbußen	1732		
3. Darstellungs- und Feststellungslast	1733		
VI. Rechtsfolge der Nr. 8	1735		
L. Abzugsverbot für Hinterziehungszinsen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a)			
I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 8a			
1. Rechtsentwicklung der Nr. 8a	1750		
2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 8a	1752		
3. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich sowie Verhältnis zu anderen Vorschriften	1755		
II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abzugsverbots für Hinterziehungszinsen	1760		

M. Abzugsverbot für Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigener (Abs. 5 Satz 1 Nr. 9)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 9

1. Rechtsentwicklung der Nr. 9 1800
2. Bedeutung der Nr. 9 ... 1801
3. Geltungsbereich der Nr. 9 1802
4. Verhältnis zu anderen Vorschriften 1803

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abzugsverbots für Ausgleichszahlungen

1. Begriff der Ausgleichszahlungen 1807
2. In den Fällen der §§ 14, 17 und 18 KStG geleistete Ausgleichszahlungen . 1808
3. An außenstehende Anteilseigner geleistete Ausgleichszahlungen ... 1809
4. Rechtsfolge: Abzugsverbot für Ausgleichszahlungen 1810

N. Abzugsverbot für Bestechungs- und Schmiergelder (Abs. 5 Satz 1 Nr. 10)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 10

1. Rechtsentwicklung der Nr. 10 1845
2. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Geltungsbereich der Nr. 10 1846
3. Verhältnis der Nr. 10 zu anderen Vorschriften: 1849

II. Abzugsverbot bei der Zuwendung von Vorteilen (Satz 1)

1. Zuwendung von Vorteilen und damit zusammenhängende Aufwendungen
 - a) Zuwendung von Vorteilen 1853
 - b) Mit der Vorteilszuwendung zusammenhängende Aufwendungen 1854

2. Zuwendung der Vorteile als tatbestandsmäßige und rechtswidrige Handlung
 - a) In Betracht kommende straf- und bußgeldrechtliche Tatbestände 1858
 - b) Tatbestandsmäßigkeit und Rechtswidrigkeit der Handlung 1859
 - c) Prüfung der straf- und bußgeldrechtlichen Vorschriften durch die Finanzbehörde in eigener Zuständigkeit 1860
3. Rechtsfolgen des Abzugsverbots 1865

III. Mitteilung der Gerichte, der Staatsanwaltschaften oder der Verwaltungsbehörden an die Finanzbehörde (Satz 2) 1866

IV. Mitteilung der Finanzbehörde an die Staatsanwaltschaft oder die Verwaltungsbehörde (Satz 3)

1. Verdacht einer Tat iSd. Satzes 1 1873
2. Mitteilungspflicht 1876

V. Unterrichtung der Finanzbehörde über den Verfahrensausgang durch die Staatsanwaltschaft oder die Verwaltungsbehörde (Satz 4) ... 1879

O. Nichteinlagefähige Vorteile bei der Tonnagegewinnermittlung nach § 5a (Abs. 5 Satz 1 Nr. 11)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 11

1. Rechtsentwicklung der Nr. 11 1880
2. Bedeutung der Nr. 11 .. 1881
3. Geltungsbereich der Nr. 11 1882
4. Verhältnis zu § 8b Abs. 5 KStG 1883

II. Tatbestandsvoraussetzungen der Nr. 11

1. Nicht einlagefähige Vermögensvorteile 1884

	Anm.		Anm.
2. Unmittelbare und mittelbare Zuwendungen ..	1886	II. Erläuterungen zu Nr. 13 und Rechtsfolgen	1889i
3. Verwendung der nicht einlagefähigen Vorteile in Betrieben, deren Gewinn nach § 5a Abs. 1 ermittelt wird	1886a	R. Kein Abzugsverbot nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2–4 bei Gewinnabsicht (Abs. 5 Satz 2)	
4. Tatsächlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang	1886b	I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2	
P. Abzugsverbot für Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO (Abs. 5 Satz 1 Nr. 12)		1. Rechtsentwicklung des Abs. 5 Satz 2	1890
I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 12		2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5 Satz 2	1891
1. Rechtsentwicklung der Nr. 12	1887	3. Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 2	1893
2. Bedeutung der Nr. 12 ..	1888	4. Verhältnis des Abs. 5 Satz 2 zu anderen Vorschriften	1894
3. Geltungsbereich der Nr. 12	1889	II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 5 Satz 2	
4. Vereinbarkeit mit dem Europarecht der Nr. 12	1889a	1. Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung	1896
5. Verfahrensfragen der Nr. 12	1889b	2. In Nr. 2–4 bezeichnete Zwecke	1899
II. Tatbestand und Rechtsfolge der Nr. 12		III. Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 2	1905
1. Tatbestand	1889c	S. § 12 Nr. 1 bleibt unberührt (Abs. 5 Satz 3)	
2. Rechtsfolge	1889d	I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 3	
Q. Abzugsverbot für Jahresbeiträge nach § 12 Abs. 2 Restrukturierungsfondsgesetz (Abs. 5 Satz 1 Nr. 13)		1. Rechtsentwicklung des Abs. 5 Satz 3	1911
I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 13		2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5 Satz 3	1912
1. Rechtsentwicklung der Nr. 13	1889e	3. Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 3 und Verhältnis zu anderen Vorschriften	1914
2. Bedeutung der Nr. 13	1889f	II. Inhalt und Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 3	1916
3. Verfassungsmäßigkeit, Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften	1889g		

Erläuterungen zu Abs. 5a:
Abzugsverbot für Aufwendungen für Wege
zwischen Wohnung und Betriebsstätte, für
Familienheimfahrten und Einführung einer
„Härtefallregelung“
(Kruschke)

**Erläuterungen zu Abs. 5b:
Abzugsverbot für Gewerbesteuer**
(Tiede)

	Anm.		Anm.
<p>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5b</p> <p>I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich 1960</p> <p>II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Regelung</p> <p>1. Überblick über die Neuregelung 1961</p> <p>2. Fiskalische und wirtschaftliche Bedeutung .. 1962</p> <p>3. Steuersystematische Bedeutung</p> <p> a) Gewerbesteuer- aufwand vor Ein- führung des Abs. 5b 1965</p> <p> b) Gewerbesteuer- aufwand nach Ein- führung des Abs. 5b 1966</p> <p>4. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5b 1969</p>		<p>III. Geltungsbereich des Abs. 5b</p> <p>1. Sachlicher Geltungsbereich 1975</p> <p>2. Persönlicher Geltungsbereich 1976</p> <p>IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften 1980</p> <p>V. Verfahrensfragen 1983</p>	
<p>B. Tatbestand und Rechtsfolgen des Abs. 5b</p> <p>I. Voraussetzungen des Abs. 5b</p> <p>1. Gewerbesteuer</p> <p> a) Inländische Gewerbesteuer 1985</p> <p> b) Ausländische Gewerbesteuer 1986</p> <p>2. Nebenleistungen zur Gewerbesteuer 1990</p> <p>3. Sonstiger Aufwand im Zusammenhang mit der Gewerbesteuer 1991</p> <p>4. Erstattungen 1992</p> <p>II. Rechtsfolgen des Abs. 5b 1993</p>			

**Erläuterungen zu Abs. 6:
Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke**
(Kruschke)

	Anm.		Anm.
<p>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6</p> <p>I. Rechtsentwicklung des Abs. 6 2000</p> <p>II. Bedeutung des Abs. 6 2001</p> <p>III. Geltungsbereich des Abs. 6 2002</p> <p>IV. Verhältnis des Abs. 6 zu anderen Vorschriften 2004</p>		<p>B. Begriff der Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke</p> <p>I. Legaldefinition des Begriffs durch den Verweis auf § 10b Abs. 2 2010</p> <p>II. Inhalt des Begriffs 2011</p>	
		<p>C. Rechtsfolge: Aufwendungen sind keine Betriebsausgaben 2015</p>	

**Erläuterungen zu Abs. 7:
Besondere Aufzeichnungspflichten**
(Stapperfend)

	Anm.		Anm.
<p>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7</p> <p>I. Rechtsentwicklung des Abs. 7 2035</p> <p>II. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Geltungsbereich des Abs. 7 2036</p> <p>III. Verhältnis zu anderen Vorschriften 2039</p> <p>B. Tatbestandsvoraussetzungen der besonderen Aufzeichnungspflichten für bestimmte Betriebsausgaben (Satz 1)</p> <p>I. Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7 ... 2041</p>	Anm.	<p>II. Aufzeichnung einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben 2044</p> <p>III. Korrektur von Fehlbuchungen 2052</p> <p>C. Rechtsfolgen bei Verstoß gegen die besonderen Aufzeichnungspflichten (Satz 2) 2055</p>	Anm.

**Erläuterungen zu Abs. 8:
Sonderbehandlung bestimmter
Erhaltungsaufwendungen**
(Paul)

	Anm.		Anm.
<p>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 8</p> <p>I. Rechtsentwicklung des Abs. 8 2100</p> <p>II. Bedeutung des Abs. 8 2101</p> <p>III. Geltungsbereich des Abs. 8 2102</p>	Anm.	<p>B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 8</p> <p>I. Verweisung auf §§ 11a und 11b 2105</p> <p>II. Rechtsfolge 2106</p>	Anm.

[Anschluss S. E 13]

Allgemeine Erläuterungen zu § 4

A. Grundinformation zu § 4

1

Die Vorschrift wurde durch das EStG 1934 (s. Anm. 2) in das EStG eingeführt. Sie behandelt in 10 Absätzen, allerdings nicht abschließend, wesentliche Fragen der Gewinnermittlung, die zT (zB hinsichtlich der Entnahmen und Einlagen, der Bilanzkorrekturen und der BA) auch für die Bilanzierung nach § 5 sowie für die Durchschnittssatzgewinnermittlungen nach § 5a und § 13a von Bedeutung sind. Ausdrücklich werden mit dem Betriebsvermögensvergleich nach Abs. 1 (s. Anm. 15 ff.) und der Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 (s. Anm. 500 ff.) zwei Gewinnermittlungsarten geregelt. In Abs. 2 finden sich die Vorschriften zur Bilanzänderung und Bilanzberichtigung (s. Anm. 350 ff.) und in Abs. 4 die Definition der Betriebsausgaben (s. Anm. 700). Daran schließen in Abs. 4a bis 8 Regelungen zu den Abzugsverboten an (s. Anm. 1030), die weitgehend auch für den Abzug von WK gelten (§ 9 Abs. 5).

§ 4 erweist sich damit als Grundlagenvorschrift für die estl. Gewinnermittlung, die auch für das KStG (s. § 8 KStG Anm. 6) und das GewStG (§ 7 Abs. 1 GewStG) von Bedeutung ist.

B. Rechtsentwicklung des § 4

2

Schrifttum: Siehe das Schrifttum zu Vor §§ 4–7; ferner: KANZLER, Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, FR 1998, 233; DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn, Diss. Bochum, Berlin 1999; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung Bd. II, 2. Aufl. Köln 2003; HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, Düsseldorf 2004; LEIS, Steueränderungen zum 1.1.2004 im Überblick, FR 2004, 53; SCHENKE, Das Koch-Steinbrück-Papier, das Haushaltsbegleitgesetz 2004 und die Grenzen der Änderungsbefugnis des Vermittlungsausschusses, FR 2004, 638; SCHNEIDER, Folgt die Tugend gewinnsteuerlicher Bemessungsgrundlagen den Zahlungsströmen?, StuW 2004, 293; WEBER-GRELLET, Grundfragen und Zukunft der Gewinnermittlung, DB 2010, 2298; HÜTTEMANN, Die Zukunft der Steuerbilanz, JbFfSt. 2011/2012, 11; BAUER, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, Diss. Hannover, Hamburg 2011.

Seit dem EStG 1934 regelt § 4 die Gewinnermittlung für Stpfl., die nicht unter § 5 fallen. Der Geltungsbereich der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 hat sich im Laufe der Zeit verengt, entsprechend der Erweiterung im Geltungsbereich des § 5 (s. Anm. 4). Dem BV-Vergleich des § 4 Abs. 1 gingen Vorschriften über einen eingeschränkten Bestandsvergleich voraus, dh. eine der Quellentheorie gemäße Einnahmenüberschussrechnung, die um bestimmte Bestandsveränderungen korrigiert wurde (dazu etwa KANZLER, FR 1998, 233 [234 ff.]; DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999, 29 ff.; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung Bd. II, 2003, 863, jeweils mwN).

Neue Reformvorschläge, die auf eine Loslösung vom Maßgeblichkeitsgrundsatz (HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 2004) oder auf eine Angleichung von Einnahmenüberschussrechnung und Bestandsvergleich (SCHNEIDER, StuW 2004, 293) abzielen, bewegen sich in diese Richtung, ohne allerdings an diese Rechtslage anzuknüpfen.

EstG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. I 1920, 359): Für Land- und Forstwirte galt § 32 Abs. 1 und für Gewerbetreibende § 33 Abs. 1; wurden aber Bücher geführt, so war der danach ermittelte Gewinn maßgebend, § 32 Abs. 3 und § 33 Abs. 2.

EstG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Für Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende und selbständig Berufstätige war nach § 12 Abs. 1 ein eingeschränkter Bestandsvergleich vorzunehmen, verbunden mit einer Einnahmenüberschussrechnung, bei der kraft ausdrücklicher Regelung Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden des AV außer Betracht blieben.

Für Stpfl., die Handelsbücher nach dem HGB zu führen verpflichtet waren oder freiwillig führten, war gem. § 13 der nach den GoB ermittelte Überschuss des BV maßgebend (s. § 5 Anm. 2).

EstG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Mit dem Übergang zum vollen BV-Vergleich wurde in § 4 Abs. 1 erstmals ein eigenständiger stl. Gewinnbegriff geregelt, der allerdings die Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden ebenfalls nicht erfasste. Zur Begr. s. RStBl. 1935, 36 f.

Eine Einnahmenüberschussrechnung (ohne Bestandsvergleich) war im EstG 1934 ebenso wie erstmals in § 12 Abs. 1 Satz 3 EstG 1925 (s.o.) nur vorgesehen, wenn das BV keinen wesentlichen Schwankungen zu unterliegen pflegte; erst mit StNG 1954 wurde auf dieses Erfordernis in § 4 Abs. 3 verzichtet (s. Anm. 501).

Gesetz zur Änderung des EstG v. 1.2.1938 (RGBl. I 1938, 99; RStBl. 1938, 97): Durch Art. I Ziff. 1 Buchst. a wurde die Vorschrift des § 5 Abs. 2 EstG 1934 in den § 4 als Abs. 2 übernommen (s. Anm. 301).

StÄndG v. 24.6.1953 (BGBl. I 1953, 413; BStBl. I 1953, 192): In Abs. 4 wurden zwei Sätze eingefügt, die die Abziehbarkeit von BA beschränkten.

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): In den Abs. 1 und 3 wurde klarstellend die Bestimmung eingefügt, dass die Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung zu befolgen seien. Ferner wurde der Geltungsbereich des § 5 auf alle buchführungspflichtigen und freiwillig buchführenden Gewerbetreibenden ausgedehnt und dadurch derjenige des § 4 eingeschränkt (s. § 5 Anm. 2 und 5 f.). Schließlich wurde die Gewinnermittlung nach dem Überschuss der BE über die BA auch dann zugelassen, wenn das BV wesentlichen Schwankungen unterliegt; die Schwankungen wurden nicht mehr durch Zu- und Abschläge berücksichtigt (s. Anm. 501). Die Änderungen galten erstmals für Wj., die im VZ 1955 enden (Art. 2 Abs. 2 StNG v. 16.12.1954).

StÄndG v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514): In Abs. 4–6 wurde die Abziehbarkeit von BA erneut beschränkt.

StÄndG v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): Abs. 3 Satz 2 wurde eingefügt. Danach sind durchlaufende Posten bei der Einnahmenüberschussrechnung nicht mehr zu berücksichtigen.

Finanzgerichtsordnung v. 6.10.1965 (BGBl. I 1965, 1477; BStBl. I 1965, 564): Durch § 168 der FGO wurden in § 4 Abs. 2 Satz 2 die Worte „im Rechtsmittelverfahren mit Zustimmung der Rechtsmittelbehörde“ gestrichen, und zwar mW ab 1.1.1966 (§ 184 Abs. 1 FGO).

StÄndG v. 23.12.1966 (BGBl. I 1966, 702; BStBl. I 1967, 2): In Abs. 5 Satz 3 und in Abs. 6 Satz 1 wurden die Worte „Sätze 1 und 2“ eingefügt (Beschränkung

des Abzugs von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten bei doppeltem Haushalt); s. Anm. 1450 ff.

StÄndG v. 15.8.1969 (BGBl. I 1969, 1182; BStBl. I 1969, 471): Im Zug der kstl. Neuregelung der Organschaft wurde Abs. 7 angefügt; Ausgleichszahlungen (Zahlungen auf Dividendengarantien) sind danach keine BA des Organträgers (s. Anm. 1800 ff.). Dementsprechend wurden in Abs. 1 Satz 4 und in Abs. 3 Satz 1 die Verweisungen auf „Absätze 4 bis 6“ geändert in „Absätze 4 bis 7“.

Zweites StÄndG 1971 v. 10.8.1971 (BGBl. I 1971, 1266; BStBl. I 1971, 373): Zur Einf. der sog. Bodengewinnbesteuerung wurde Abs. 1 Satz 5 gestrichen. In diesem Zusammenhang wurden in Abs. 3 die Sätze 4 und 5 eingefügt (s. Anm. 501). Die Regelungen waren erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.1970, für Land- und Forstwirte nach dem 30.6.1970 endeten (s. § 52 Abs. 6 idF des 2. StÄndG 1971).

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Neufassung der Vorschriften über nichtabziehbare BA in Abs. 5 unter Streichung des früheren Abs. 7. Insbesondere wurden das Abzugsverbot für Geschenke erweitert (Abs. 5 Nr. 1), ein Abzugsverbot für nicht nachgewiesene Bewirtungskosten eingeführt (Abs. 5 Nr. 2) und der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen begrenzt (Abs. 5 Nr. 5).

KStRG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): In Abs. 5 Nr. 8 redaktionelle Anpassung der Verweisung auf die Vorschriften des KStG.

Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft v. 25.6.1980 (BGBl. I 1980, 732; BStBl. I 1980, 400): In Abs. 1 wurden Satz 3 (keine Entnahme bei Wechsel der Gewinnermittlungsart) und Satz 4 (Entnahmeregelung für Nutzungsänderungen) eingefügt.

Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1577; BStBl. I 1984, 7): Einfügung eines neuen Abs. 6, wonach Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke iSd. § 10b Abs. 2 keine BA sind. Der bisherige Abs. 6 (Aufzeichnungspflichten) wurde zu Abs. 7.

Gesetz zur Änderung des EStG und des KStG v. 25.7.1984 (BGBl. I 1984, 1006; BStBl. I 1984, 401): In Abs. 5 Satz 1 wurde eine neue Nr. 8 eingefügt, wonach Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder sowie Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen aus einem berufsgerichtlichen Verfahren nichtabziehbare BA sind.

StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Die 1975 eingeführte Kennzeichnungspflicht bei betrieblichen Geschenken bis 50 DM wurde erstmals für Wj., die nach dem 31.12.1985 endeten, aufgehoben (Abs. 5 Nr. 1 Satz 2).

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Verschiedene Änderungen zu den nichtabziehbaren Aufwendungen des Abs. 5: So wurde die Nr. 2 (Bewirtungskosten nur zu 80 % abziehbar) und Nr. 5 (Verpflegungsmehraufwand nur zu 140 % der höchsten Tagegeldbeträge des BRKG abziehbar) neu gefasst; ferner wurde Nr. 8a (Hinterziehungszinsen nicht abziehbar) eingefügt.

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): In Abs. 5 Nr. 1 (Aufwendungen für Geschenke) wurde die Freigrenze für Geschenke von 50 DM auf 75 DM angehoben und Abs. 8 angefügt, der klarstellend die Verteilung von Erhaltungsaufwand für betriebliche Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen sowie Baudenkmalen zulässt.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Ergänzung des Abs. 5 Nr. 8 (Abzugsverbot für Geldbußen usw.) um einen neuen Satz 4; danach gilt das bisher uneingeschränkte Abzugsverbot für Geldbußen nicht mehr, soweit der wirtschaftliche Vorteil aus dem Gesetzesverstoß mit der Geldbuße ohne Berücksichtigung der stl. Belastung abgeschöpft worden ist. Damit sollte dem Beschl. des BVerfG v. 23.1.1990 (1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BStBl. II 1990, 483) Rechnung getragen werden (BTDrucks. 12/1108, 52).

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Zahlreiche Änderungen und Ergänzungen in Abs. 5 und eine dadurch bedingte Neufassung des Abs. 7 Satz 1 zur Aufzeichnungspflicht der BA.

Im Einzelnen: Neuregelung des Abzugs von Verpflegungsmehraufwendungen durch feste Pauschbeträge (Abs. 5 Nr. 5), der Berechnung der nichtabziehbaren Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte sowie für Familienheimfahrten (Abs. 5 Nr. 6). Beschränkung des Abzugs von Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung auf zwei Jahre (Abs. 5 Nr. 6a). Abzugsverbot für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (Abs. 5 Nr. 6b). Abzugsverbot für Schmiergeldzahlungen, die strafrechtl. verfolgt worden sind (Abs. 5 Nr. 10).

JStErgG 1996 v. 18.12.1995 (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786): Wiederum mehrere Änderungen und Ergänzungen in Abs. 5, durch Einbeziehung von Auswärtstätigkeiten zur Nachtzeit in die Regelung der Verpflegungsmehraufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2); anteilige Einbeziehung des An- und Rückreisetas bei mehrtägigen Auslandstätigkeiten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 4); redaktionelle Änderungen in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 und 6a.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Rücknahme der Regelung zur Verpflegungspauschale bei Abwesenheitsdauer von zehn Stunden durch JStG 1996, so dass die Pauschale von 10 DM bereits bei Auswärtstätigkeit mit Abwesenheitsdauer von acht Stunden gewährt wird (Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2).

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Umfangreiche und einschneidende Neuregelungen zur Bilanzänderung, zum Schuldzinsenabzug, zum Abzugsverbot für Vorteilszuwendungen (Bestechungsaufwendungen) und zur Aufzeichnungspflicht für Verpflegungsmehraufwendungen.

► *Abs. 2 Satz 2* sieht ein absolutes Bilanzänderungsverbot ab VZ 1999 mit Rückwirkung für vorangegangene VZ (§ 52 Abs. 9) vor (s. Anm. 359).

► *Abs. 4a* regelte unter vier Nummern und einer entsprechenden Verweisung auf § 9 Abs. 5 ein Abzugsverbot für Schuldzinsen zur Beseitigung von Missbräuchen im Zusammenhang mit der Führung sog. Zweikontenmodelle, die der Große Senat des BFH für zulässig gehalten hatte (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193); die alsbald wieder geänderte Vorschrift stellte bei Sollsalden gemischter Konten auf die jeweilige Veranlassung der Kreditaufnahme bzw. des einzelnen Überziehungsvorgangs ab (zum Wortlaut s. Anm. 1033).

► *Abs. 5 Satz 1 Nr. 10* macht das Abzugsverbot für Vorteilszuwendungen (Bestechungsgelder) nicht mehr von einer rechtskräftigen Verurteilung eines der Beteiligten oder Verhängung einer Geldbuße abhängig, sondern begnügt sich mit dem Vorliegen einer rechtswidrigen Tat, so dass es weder auf ein Verschulden des Zuwendenden noch auf die Stellung eines Strafantrags ankommt.

► *Abs. 7* sieht einen Verzicht auf die gesonderte Aufzeichnungspflicht für Verpflegungsmehraufwendungen vor.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Lockerung des durch StEntlG 1999/2000/2002 gerade erst eingeführten Bilanzänderungsverbots in Abs. 2 Satz 2 und Neuregelung des Schuldzinsenabzugs nach Abs. 4a.

Eine Bilanzänderung ist danach auch rückwirkend nur zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung steht und soweit die Auswirkung dieser Bilanzberichtigung auf den Gewinn reicht (s. Anm. 461 ff.). Auf die Kritik an der Neuregelung des Schuldzinsenabzugs werden das Abzugsverbot auf die Schuldzinsen beschränkt, die durch sog. Überentnahmen veranlasst sind, und die Verweisung auf § 9 Abs. 5 gestrichen.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Die DM-Beträge in Abs. 4a Satz 5 (Bagatellklausel) und in Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (Freigrenze für Geschenkaufwendungen), Nr. 5 Buchst. a-c (Verpflegungsmehraufwendungen) sowie Nr. 6b Satz 3 (Höchstbetrag für Arbeitszimmeraufwendungen) werden auf Euro-Beträge umgestellt und dabei nach oben aufgerundet oder zum Teil auch mehr als 1 € angehoben (Abs. 4a und Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b).

Ges. zur Einf. einer Entfernungspauschale v. 21.12.2000 (BGBl. I 2000, 1918; BStBl. I 2001, 36): Durch Neufassung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 werden die Abzugsbeschränkung für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte an die Neuregelung zur Entfernungspauschale durch Verweisung auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 Satz 1-6 und Abs. 2 angepasst (Art. 1) und durch Änderung des StEuglG die Pauschalen von 0,70 DM und 0,80 DM auf 0,36 € und 0,40 € umgestellt (Art. 2).

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Änderungen in Abs. 4a (begrenzter Schuldzinsenabzug) und Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 (Aufrundung der Auslandstagegelder für Verpflegungsmehraufwendungen). In Abs. 4a werden Satz 3, die Regelung zur sog. Quartalskorrektur, gestrichen und dem neuen Satz 3 ein neuer Halbs. angefügt, wonach bei der Ermittlung der Überentnahme vom Gewinn ohne Berücksichtigung der nichtabziehbaren Schuldzinsen auszugehen ist. Nach § 52 Abs. 11 nF bleiben Über- und Unterentnahmen der Wj. vor dem 1.1.1999 unberücksichtigt.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Aufhebung des Abzugsverbots für Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung nach zwei Jahren durch ersatzlose Streichung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a ab VZ 2003 (§ 52 Abs. 12). Damit wurde der Entsch. des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit des Abzugsverbots für beiderseits erwerbstätige Ehegatten Rechnung getragen (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534).

ProtErklG v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14): Anfügung einer neuen Nr. 11 an die Abzugsverbote des Abs. 5 Satz 1 zur Abwehr missbräuchlicher Gestaltungen bei Tonnagebesteuerung in verflochtenen Unternehmen (s. § 5a Anm. 2).

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120; ber. 13.1.2004, BGBl. I 2004, 69): Minderung der Höchstbeträge für abziehbare Geschenk- und Bewirtungsaufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2) in Vollzug des sog. Koch/Steinbrück-Papiers (s. LEIS, FR 2004, 53; SCHENKE, FR 2004, 638).

Ges. zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006 (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353): In Abs. 1 Satz 3 und 4 (jetzt Satz 5 und 6) wurde die Verweisung auf Abs. 3 gestrichen (s. Anm. 250 ff. und 537),

Abs. 3 Satz 4 neu gefasst (s. Anm. 628 ff.) und Abs. 3 Satz 5 geändert (s. Anm. 501).

StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Zur Einf. des sog. Werkstorprinzips bei der Entfernungspauschale wurden Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 aufgehoben und Abs. 5a eingeführt (BTDrucks. 16/1545, 8); ferner wurde der Abzug von Arbeitszimmeraufwendungen durch Änderung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Sätze 2 und 3 auf die Fälle eingeschränkt, in denen das häusliche Arbeitszimmer Tätigkeitsmittelpunkt des Stpfl. ist (s. Anm. 1495, 1565 ff.).

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Klarstellende (BTDrucks. 16/2710, 28) Einf. eines allgemeinen Entstrickungs- und korrespondierenden Verstrickungstatbestands in Abs. 1 Sätze 3, 4 und 7 (s. Anm. 206 ff. und 280 ff.).

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 2 Satz 1 wurde ein Halbs. angefügt, der die Berichtigung einer Bilanz verbietet, wenn sie einer nicht mehr änderbaren StFestsetzung zugrunde liegt (s. Anm. 354); Abs. 5 Satz 1 wurde um eine neue Nr. 12 ergänzt (Abzugsverbot für Zuschläge bei Verletzung von Dokumentationspflichten).

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Abs. 5b (Abzugsverbot für GewSt) wurde neu eingefügt.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Der Sofortabzug von gWG (§ 6 Abs. 2) und die Poolabschreibung (§ 6 Abs. 2a) sind auch bei der Einnahmenüberschussrechnung zu beachten (Ergänzung des Abs. 3 Satz 3).

Ges. zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale v. 20.4.2009 (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536): Aufgrund der Entsch. des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der gekürzten Entfernungspauschale (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BGBl. I 2008, 2888) wird die mit StÄndG 2007 (s.o.) geänderte Rechtslage durch Neufassung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 und Streichung des Abs. 5a wieder hergestellt.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Abs. 1 Satz 4 wurde als Regelbeispiel der Entstrickung iSd. Abs. 1 Satz 3 mit Rückwirkung ab VZ 2006 eingefügt (§ 52 Abs. 8b Satz 2 und 3).

Restrukturierungsgesetz v. 9.12.2010 (BGBl. I 2010, 1900): Die Abzugsverbote des Abs. 5 Satz 1 werden durch die Regelung der Nr. 13 für Jahresbeiträge zum Restrukturierungsfonds nach § 12 Abs. 2 RestrukturierungsfondsG ergänzt. Das RStruktG und das RStruktFG sind im Zuge der Bankenkrise eingeführt worden.

Best-HBeglG 2004 v. 5.4.2011 (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310): Die durch HBeglG 2004 eingeführten Regelungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 (s.o.) werden formell bestätigt, nachdem das BVerfG einige Regelungen des HBeglG 2004 wegen Verletzung der Kompetenzgrenzen des Vermittlungsausschusses für formell verfassungswidrig erklärt hat (BVerfG v. 8.12.2009 – 2 BvR 758/07, BVerfGE 125, 104).

BeitrRLUMsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Das Abzugsverbot für Erstausbildungskosten (Abs. 9) wurde als Reaktion auf die Urteile des BFH v. 28.7.2011 (VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557 und VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561) mW ab VZ 2004 eingeführt (§ 52 Abs. 12 Satz 11).

Ges. zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts (BT-Drucks. 17/11841): Abs. 5

Satz 1 Nr. 5 wird neu gefasst und Nr. 6a eingefügt. Mit den verweisenden Folgeänderungen zu den Neuregelungen des Abzugs der Mehraufwendungen für Verpflegung (§ 9 Abs. 4a), für beruflich veranlasste Übernachtungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 und Nr. 5a) werden die Vereinfachungen im Bereich des Werbungskostenabzugs der Arbeitnehmer für den betrieblichen Bereich übernommen.

C. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Vereinbarkeit des § 4 mit dem Gemeinschaftsrecht

3

Schrifttum: KRAFT, Steuergerechtigkeit und Gewinnermittlung – Eine vergleichende Analyse des deutschen und US-amerikanischen Steuerrechts, Wiesbaden 1991; GASSNER, Ist das Bilanzsteuerrecht verfassungskonform, in GASSNER/LECHNER, Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht, Wien 1991, 9; GÖTH, Gewinnermittlungsarten und Gesetzmäßigkeitsprinzip, in GASSNER/LECHNER, Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht, Wien 1991, 131; RIEF, Gewinnermittlung und Gleichheitsgrundsatz, in GASSNER/LECHNER, Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht, Wien 1991, 101; SCHÖN, Die Steuerbilanz zwischen Handelsrecht und Grundgesetz, StuW 1995, 366; SOBOTTA, Die steuerrechtliche Behandlung von Schmiergeldern im Licht des europäischen Gemeinschaftsrechts, EuZW 1997, 305; SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung, DStJG 23 (2000), 67; ARNOLD, Die Zukunft des Verhältnisses von Handelsbilanz und steuerlicher Gewinnermittlung, StuW 2005, 148; RAUPACH, „Trutzburg“ Deutschland – Sicherung der nationalen Steuergrenzen, JbPffStR 2005/2006, 432; SCHLOTTER, Verfassungsrechtliche Grenzen bei der Ausgestaltung des Steuerbilanzrechts, FR 2007, 951; SIEGEL, Leistungsfähigkeitsprinzip und steuerliche Gewinnermittlung, in Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (Schriften zur Rechnungslegung 9), Berlin 2008, 301; DITZ, Aufgabe der finalen Entnahmetheorie – Analyse des BFH-Urteils vom 17.7.2008 und seiner Konsequenzen, IStR 2009, 115; SCHENKE/MOHR, Auswirkungen des europäischen Gemeinschaftsrechts auf das deutsche Steuerrecht, DStZ 2009, 439; PRINZ, Der bilanzielle Betriebsvermögensvergleich als Grundform leistungsfähigkeitsentsprechender Gewinnermittlung, FR 2010, 917; BAUER, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, Diss. Hannover, Hamburg 2011; TRINKS/TRINKS, Die vereinfachte Gewinnermittlung in den USA und Deutschland, IStR 2012, 201.

Siehe auch das Schrifttum zu Vor §§ 4–7 vor Anm. 31.

Bedeutung hat § 4 vor allem als zentrale Vorschrift für die Gewinnermittlung. Als solche regelt er zwei der vier estl. Gewinnermittlungsarten: den BV-Vergleich für Nichtgewerbetreibende (Abs. 1) und die Einnahmenüberschussrechnung für nichtbuchführende Stpfl. (Abs. 3). Mit Ausnahme des Abs. 3 gelten die Vorschriften des § 4 auch für den BV-Vergleich nach § 5 (s. § 5 Abs. 6). Darüber hinaus enthält die Vorschrift Regelungen zu den grundlegenden Begriffen der Gewinnermittlung, wie Betrieb, BV (s. Vor §§ 4–7 Anm. 84 ff.), BA (s. Anm. 700 ff.), Einlagen und Entnahmen (s. Anm. 136 ff.), Bilanz, Bilanzänderung und -berichtigung (s. Anm. 350 ff.).

Die Verfassungsmäßigkeit des § 4 als Ganzes steht außer Frage. Einzelne Regelungen bzw. Rechtsfolgen sind jedoch verfassungswidrig, zumindest jedoch verfassungsrechtl. zweifelhaft oder nur durch verfassungskonforme Auslegung und Anwendung zu halten. So im Hinblick auf den Gleichheitssatz das Bilanzänderungsverbot bei fehlendem Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung (s. Anm. 357 ff.) und die eingeschränkte Möglichkeit der Bildung gewillkürten BV (s. Anm. 537), der Vornahme von Teilwertabschreibungen (s. Anm. 536) oder der Inanspruchnahme verschiedener an die Bilanzierung gebundener

StVergünstigungen (s. Anm. 538) bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3. Der BA-Abzug und die entsprechenden Abzugsverbote nach Abs. 4 und 5 sind grds. verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (s. Anm. 703 aE und 1103). Zu den entsprechenden Einzelregelungen s.u.

Zur Bedeutung der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach Abs. 1 s. Anm. 15 und durch Einnahmenüberschussrechnung s. Anm. 506; zur Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Gewinnermittlungsvielfalt s. Vor §§ 4–7 Anm. 31–35. Zur Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Einf. der Entstrickungsregelung in Abs. 1 Satz 3 s. Anm. 209 und der der Regelungen des Abs. 1 Sätze 5 und 6 (keine Entnahme bei Übergang zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen oder bei Nutzungsänderung) s. Anm. 252.

Zur Verfassungswidrigkeit einzelner Regelungen des Schuldzinsenabzugs in Abs. 4a s. Anm. 1037, zur Verfassungsmäßigkeit der Abzugsverbote für Geschenke, Bewirtungsaufwendungen und Gästehäuser s. Anm. 1151, 1202 und 1251 jeweils aE; zu Verfassungsfragen des Abzugsverbots für Arbeitszimmeraufwendungen s. Anm. 1495; zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für unangemessene Betriebsausgaben s. Anm. 1601, Geldbußen s. Anm. 1706 und Hinterziehungszinsen s. Anm. 1752; zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Bestechungs- und Schmiergelder s. Anm. 1846, des Abzugsverbots für Jahresbeiträge nach § 12 Abs. 2 RStruktG s. Anm. 1889g und des Abzugsverbots für die GewSt s. Anm. 1969.

Gemeinschaftsrechtlich sind die Regelungen zur Gewinnermittlung nach Abs. 1 und 3 sowie zu den BA und den Abzugsverboten bislang grds. nicht beanstandet worden. Gegen einzelne Regelungen wurden im Schrifttum jedoch europarechtl. Bedenken geäußert. So zu den durch das SEStEG v. 7.12.2006 (s. Anm. 2) eingeführten Entstrickungsregelungen, s. Anm. 171 f., 206 ff., 210 f. und 236 ff.; zum Abzugsverbot für Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO s. Anm. 1889a; zur gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung (EGV Art 5) des Abzugsverbots für Schmiergeldzahlungen s. SOBOTTA, EuZW 1997, 305. Wegen des Verhältnisses der Gewinnermittlung nach § 5 zum Europarecht s. § 5 Anm. 20.

4–6 Einstweilen frei.

D. Geltungsbereich des § 4

7 I. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich des § 4

Der sachliche Geltungsbereich erfasst alle Einkünfte mit Gewinnermittlung. Für die übrigen Einkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 (sog. Überschusseinkünfte) gelten die §§ 8–9a (§ 9b gilt für alle Einkunftsarten) sowie das Zu- und Abflussprinzip des § 11 (s. aber Anm. 530 und § 11 Anm. 4). Soweit gewerbliche Einkünfte nicht der Gewinnermittlung nach § 5 unterliegen sowie hinsichtlich der Regelungen zur Bilanzkorrektur und zu den BA gilt die Vorschrift nach § 8 KStG auch für die KSt (s. § 8 KStG Anm. 6) und die GewSt (§ 7 Abs. 1 GewStG).

Zur Anwendung des § 4 im Beitrittsgebiet s. Anm. 8 und bei Auslandsbeziehungen s. Anm. 9; zu Besonderheiten im sachlichen Geltungsbereich des Abs. 1 s. Vor §§ 4–7 Anm. 8 betr. Anwendung auf Einkünfte nach §§ 17, 23 Abs. 3, 24 Nr. 2 und § 21 UmwStG, des Abs. 2 s. Anm. 363 und des Abs. 3 s. Anm. 512.

Persönlicher Geltungsbereich des § 4: Die Vorschrift gilt für unbeschr. und beschr. Stpfl., die Gewinneinkünfte beziehen.

Zu Einschränkungen des persönlichen Geltungsbereichs des Abs. 1 (BV-Vergleich) s. Vor §§ 4–7 Anm. 4 ff. und § 5 Anm. 8 aE, des Abs. 2 (Bilanzänderung und -berichtigung) s. Anm. 363 und des Abs. 3 (Einnahmenüberschussrechnung) s. Anm. 512.

II. Anwendung des § 4 im Beitrittsgebiet

8

Schrifttum: ANDERS, Die Ertragsteuern im Einigungsvertrag, Stbg. 1991, 31; FÖRG, Ausgewählte Probleme der Einkommensbesteuerung 1990 in den neuen Bundesländern, FR 1991, 710; KLÄHN, Ausweis der Akkumulationsrücklage § 3 Abs 2 StÄndG im Rechnungswesen und deren Berücksichtigung bei der Gewerbesteuer, DStZ 1992, 109; APITZ, Probleme des fortgeltenden Rechts im Beitrittsgebiet für die Veranlagungszeiträume 1990/1991, StBp. 1993, 97; PLATH, Steuerliche Behandlung der in der DDR im ersten Halbjahr 1990 in Kapitalgesellschaften umgewandelten volkseigenen Kombinate, Betriebe und Einrichtungen, DB 1993, 125.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 12.7.1990, BStBl. I 1990, 333, betr. Arbeitshinweise für die Besteuerung in der DDR; BMF v. 17.6.1991, BStBl. I 1991, 598, betr. stl. Gewinnermittlung für das 1. Halbjahr 1990 im Beitrittsgebiet.

Die Übernahme der Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4–7 im Beitrittsgebiet erfolgte in zwei Stufen zu den Stichtagen am 1.7.1990 und am 1.1.1991.

Anwendung des § 4 ab 1.1.1991: Nach dem EinigungsvertragsG v. 23.9.1990 (BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 654, iVm. Anl. I Kap. IV Sachgebiet B Abschn. II Nr. 14 des Einigungsvertrags v. 31.8.1990, BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 657) gilt das EStG und damit auch § 4 ab 1.1.1991 insgesamt auch in dem in Art. 3 des Einigungsvertrags genannten Gebiet, dem sog. Beitrittsgebiet. Nach Art. 3 des Einigungsvertrags v. 31.8.1990 (BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 657) tritt das GG mit dem Wirksamwerden des Beitritts in den Ländern Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen sowie in dem Teil des Landes Berlin, in dem es bisher nicht galt (dh. Ost-Berlin), in Kraft.

Rechtslage bis zum 31.12.1990: Bereits vor Inkrafttreten des EStG entsprach die stl. Gewinnermittlung im Beitrittsgebiet im Wesentlichen den in der Bundesrepublik Deutschland geltenden Gewinnermittlungsvorschriften, die durch StÄnpG-DDR mW vom 1.7.1990 eingeführt wurden. Bis zum 30.6.1990 galt altes Recht der DDR, das wiederum auf dem EStG 1934 und 1938 beruhte (s. Anm. 2). Zum Übergang von der Gewinnermittlung nach DDR-Vorschriften zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3 s. Vor §§ 4–7 Anm. 80.

III. Anwendung des § 4 auf Auslandsbeziehungen

9

Schrifttum: FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF, Kommentar zum Außensteuerrecht, Köln (Loseblatt); RAUPACH, Die Frage der Zurechnung im Steuerrecht als Problem der Tatbestandsverwirklichung, in BUDDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift für Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 403; WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, Köln 2006; WASSERMAYER, Handbuch des Außensteuerrechts 2009, München 2009; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, Köln, 3. Aufl. 2011; BERNÜTZ/KÜPPERS, Bilanzierungspflicht der deutschen Betriebsstätte einer britischen Limited Liability Partnership? IStR 2011, 587; PRINZ/KANZLER, NWB Praxis-handbuch Bilanzsteuerrecht, Herne 2012.

Abs. 1 und 3 sowie die übrigen Regelungen des § 4 (zur Bilanzberichtigung und -änderung, zu den BA und den Abzugsverboten) gelten auch bei Auslandsbeziehungen. Dabei ist die Anwendung der Gewinnermittlungsvorschriften des § 4 auf die Auslandseinkünfte unbeschr. Stpfl. von der Geltung für Inlandseinkünfte beschr. Stpfl. und ihrer Bedeutung für das Außensteuerrecht und die DBA zu unterscheiden.

Auslandseinkünfte unbeschr. Stpfl. unterliegen nach dem sog. Welteinkommensprinzip (s. § 1 Anm. 2) der deutschen Besteuerung, soweit sie nicht nach einem DBA befreit sind.

► *Für betriebliche Einkünfte* gelten die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG, so dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 5 zu ermitteln sind, wenn Buchführungspflicht nach § 140 AO besteht (s. § 5 Anm. 12); die Verweisung des § 5 Abs. 1 auf die handelsrechtl. GoB ist eine Verweisung auf deutsches Handelsrecht (BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57). Im Übrigen ist der Gewinn, vor allem bei land- und forstwirtschaftlichen oder freiberuflichen Auslandseinkünften, durch Bestandsvergleich nach Abs. 1 oder Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 zu ermitteln (s. § 13 Anm. 7 und § 18 Anm. 8f.). In- und ausländ. betriebliche Einkünfte können einheitlich ermittelt werden; eine gesonderte Ermittlung ausländ. Gewinne ist allerdings zur Anrechnung ausländ. Steuern erforderlich (s. § 5 Anm. 12).

► *Gewinnermittlung ausländischer Betriebsstätten nach Abs. 1 oder 3:* Sind unbeschr. stpfl. Personen an einer ausländ. PersGes. beteiligt, die im Inland weder eine Betriebsstätte unterhält noch einen ständigen Vertreter bestellt hat, so ist der Gewinn der PersGes. nach Abs. 1 zu ermitteln, es sei denn, das Wahlrecht auf Einnahmenüberschussrechnung wäre ausgeübt worden. Die Gewinnermittlung erfolgt, soweit sie für Zwecke der deutschen Besteuerung (zB Progressionsvorbehalt) von Bedeutung ist (s. auch § 5 Anm. 12).

StRspr.: BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57; v. 22.5.1991 – I R 32/90, BStBl. II 1992, 94; v. 16.2.1996 – I R 46/95, BStBl. II 1996, 588; v. 16.2.1996 – I R 43/95, BStBl. II 1997, 128; v. 18.2.1997 – IV B 31/96, BFH/NV 1997, 478, betr. Betriebsstätte in Bolivien mit Gewinnermittlung nach Abs. 3. Auch wenn der ausländ. Staat für die ausländ. Betriebsstätte eine Buchführung nach seinen handelsrechtl. und strechtl. Vorschriften fordert, müssen zwar die Ergebnisse dieser ausländ. Buchführung in die Buchführung des deutschen Stammhauses übernommen werden; gleichwohl bleibt es bei der Maßgeblichkeit des deutschen Steuerrechts, weil § 146 Abs. 2 Satz 4 AO keine materiell-rechtl. Regelungen beinhaltet, durch die die allgemeinen innerstaatlichen Gewinnermittlungsvorschriften verdrängt würden (so BFH v. 16.2.1996 – I R 43/95, BStBl. II 1997, 128). Zur Betriebsstättengewinnermittlung ausführl. WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2006, S. 12f., 31 ff. Zur Gewinnermittlung international tätiger Kanzleien s. HALLERBACH in PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, Herne 2012 Rn. 2411 ff. mwN.

► *Behandlung von Fremdwährungsgewinnen und -verlusten:* Wird die nach Abs. 1 erforderliche Bilanz in ausländ. Währung aufgestellt, so ist das Ergebnis in DM/€ umzurechnen, wobei nur ein solches Umrechnungsverfahren gewählt werden darf, das im Einzelfall nicht zu einem Verstoß gegen die deutschen GoB führt (BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57).

Bei der Umrechnung der Geschäftsvorfälle in DM/€ müssen wechselseitig bedingte Wertverluste oder Wertsteigerungen berücksichtigt werden (BFH v. 16.12.2008 – I B 44/08, BFH/NV 2009, 940, mwN). Währungsgewinne und -verluste, die im Zusammenhang mit der Ausschüttung stbefreiter Dividenden einer ausländ. KapGes. (hier: DBA-Indien 1959/1984) entstehen, sind den ausländ. Dividenden nur dann zuzurechnen, wenn sie im Zeitpunkt der Dividendenvereinnahmung anfallen. Dies ist bei Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 der Zeitpunkt des Einnahmezuflusses und

bei Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich nach Abs. 1 der Zeitpunkt der Forderungsentstehung. Währungskursgewinne und -verluste, die erst im Anschluss hieran eintreten, sind nicht auf die Erzielung stfreier ausländ. Einnahmen, sondern auf die nicht stbefreite Verwaltung der Dividendenforderung zurückzuführen (BFH v. 7.11.2001 – I R 3/01, BStBl. II 2002, 865, mwN).

- ▶ *Die Gewinnermittlung ausländischer Personengesellschaften* erfolgt nach Abs. 1 oder 3, es sei denn, die PersGes. hätte eine HBil. deutschen Rechts erstellt (s. auch § 5 Anm. 12 mwN).

Hinzurechnungsbesteuerung (Ausschüttungsfiktion nach § 10 AStG): Niedrig besteuerte Einkünfte unbeschr. stpfl. inländ. Gesellschafter einer ausländ. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. KStG (§§ 7, 8 AStG) sind mit dem nach Maßgabe der § 11, 12 AStG „anzusetzenden“ Hinzurechnungsbetrag grds. als Einkünfte aus Kapitalvermögen oder als betriebliche Einkünfte anzusetzen, wenn die Beteiligung an der ausländ. Gesellschaft zu einem inländ. BV gehört (§ 10 Abs. 2 Satz 2 AStG). Zu den Tatbestandsvoraussetzungen der Hinzurechnungs- oder Zugriffsbesteuerung und zur Anwendung auf beschr. stpfl. Einkünfte einer Zwischengesellschaft s. auch § 20 Anm. 114 mwN.

- ▶ *Gebören die Anteile nicht zu einem Betriebsvermögen*, so hat der unbeschr. stpfl. Anteilseigner die Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 10 Abs. 2 Satz 1 AStG iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1) in zwei Stufen zu ermitteln: Zunächst sind die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Zwischeneinkünfte durch BV-Vergleich oder Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln; insoweit verweist § 10 Abs. 3 Satz 2 AStG auf § 4 Abs. 1 und § 5 und stellt die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 diesen beiden Gewinnermittlungsarten ausdrückl. gleich, weil für die ausländ. Zwischengesellschaft idR keine Buchführungspflicht nach deutschem Recht besteht (WASSERMEYER/SCHÖNFELD in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, § 10 AStG Rn. 232); unabhängig davon, ob er Bücher führt und regelmäßig Abschlüsse macht, hat der Stpfl. ein freies Wahlrecht zwischen der Gewinnermittlung nach Abs. 1 und Abs. 3 (WASSERMEYER/SCHÖNFELD in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, § 10 AStG Rn. 246). Sodann ist der unter Berücksichtigung der Ausschüttungen nach § 11 AStG und des Aufstockungsbetrags nach § 12 Abs. 1 Satz 2 AStG anzusetzende Hinzurechnungsbetrag auf einer zweiten Stufe zur Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach Überschussgrundsätzen zu errechnen (RAUPACH, FS Beisse, 1997, 403 [430]; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 10.193; s. auch § 5 Anm. 12 aE).

Nach der Rspr. des BFH entfällt die Gewinnermittlung für eine nur eigenes Vermögen verwaltende Zwischengesellschaft, die ihre Einkünfte nach §§ 8, 9 zu ermitteln hat, wenn die an ihr Beteiligten die Beteiligung im PV halten (vgl. BFH v. 21.1.1998 – I R 3/96, BStBl. II 1998, 468; v. 19.5.1998 – I R 86/97, BStBl. II 1998, 715).

- ▶ *Gebören die Anteile zu einem Betriebsvermögen*, so erhöht der Hinzurechnungsbetrag gem. § 10 Abs. 2 Satz AStG den nach EStG oder KStG ermittelten Gewinn des Betriebs für das Wj., das nach Ablauf des maßgebenden Wj. der ausländ. Gesellschaft endet. Der Gewinn der Zwischengesellschaft ist allerdings nur dann nach Abs. 1, Abs. 3 oder § 5 zu ermitteln, wenn die Zwischengesellschaft betriebliche Einkünfte erzielt, dh. nicht vermögensverwaltend tätig ist (s. etwa BFH v. 21.1.1998 – I R 3/96, BStBl. II 1998, 468); auch in diesem Fall ist der Hinzurechnungsbetrag aber nicht ohne Weiteres Bestandteil der Gewinnermittlung des inländ. Betriebs nach Abs. 1, Abs. 3 oder § 5 (keine Aktivierung auf dem Beteiligungskonto), sondern außerhalb der StBil. oder der Einnahmenüberschussrechnung bei der Ermittlung der Einkünfte als Korrekturposten zu

berücksichtigen (s. etwa SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 10.197, mwN).

Gewinnermittlung und Doppelbesteuerungsabkommen: Das Abkommensrecht befasst sich nur mit der Vermeidung einer Doppelbesteuerung (s. etwa Art. 1 Abs. 1 DBA-Österreich). Nicht zum Regelungsgegenstand der DBA gehören grds. aber die Einkunftsermittlung (vgl. BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399, mwN) sowie die Zurechnung der Einkünfte (BFH v. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235, unter II.2 mwN) und die inländ. (subjektive oder objektive) StPfl. (BFH v. 21.5.1997 – I R 79/96, BFH/NV 1997, 760; v. 22.8.2007 – I R 46/02, BStBl. II 2008, 190, zu III.1.e mwN). Gleichwohl ist die Art der Einkunfts- und Gewinnermittlung für die Doppelbesteuerung von Bedeutung. Ist der Gewinn einer ausländ. Betriebsstätte nach Abs. 1 zu ermitteln, so wirken sich Währungsgewinne und -verluste stl. dort aber nicht im Inland aus, wo diese Gewinne uU freigestellt sind (s. BFH v. 16.2.1996 – I R 43/95, BStBl. II 1997, 128, mwN betr. DBA-Belgien). Verweisen DBA (wie zB die DBA-Niederlande oder Spanien) nicht auf § 34c, sondern auf die tarifliche deutsche ESt, so ist für die Ermittlung der ausländ. Einkünfte und der darauf entfallenden deutschen ESt auf einen nachweislich in die Bemessungsgrundlage für die deutsche ESt eingegangenen Nettobetrag abzustellen; dieser Nettobetrag darf nicht durch Aufwand gemindert sein, der nur bei einer Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach Abs. 1, nicht aber bei Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 oder einer Überschussrechnung nach §§ 8, 9 berücksichtigungsfähig ist (BFH v. 16.3.1994 – I R 42/93, BStBl. II 1994, 799, betr. Teilwertabschreibung wegen Kursverlusten bei Darlehen). Erzielt ein Stpfl. aus seiner Tätigkeit im Inland sowohl stpfl. (Inlandstätigkeit und Auslandstätigkeit ohne DBA-Freistellung) als auch stfreie (Auslandstätigkeit mit DBA-Freistellung) Einnahmen, so sind nicht direkt zurechenbare Allgemeinkosten seiner Tätigkeit nicht vollen Umfangs bei der Ermittlung der stpfl. Einkünfte als BA abziehbar (BFH v. 2.9.2009 – I R 32/09, BFH/NV 2010, 194).

Inlandseinkünfte beschr. Steuerpflichtiger: Betriebliche Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 1–3 unterliegen den Gewinnermittlungsvorschriften des EStG (s. § 13 Anm. 7, § 49 Anm. 138 betr. LuF und § 18 Anm. 8 ff., § 49 Anm. 696 betr. selbständige Arbeit).

► *Für gewerbliche Einkünfte* gilt bei bestehender Buchführungspflicht § 5 (zB BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140, betr. inländ. Zweigniederlassung [Betriebsstätte] einer ausländ. Bank); im Übrigen Abs. 1 oder 3 (s. § 49 Anm. 241 mwN). Dabei wird die sog. direkte Methode bevorzugt, bei der die rechtl. unselbständige Betriebsstätte zu Besteuerungszwecken als selbständiger Gewerbebetrieb gesehen wird (s. § 49 Anm. 250, 252 mwN). Erst wenn bestimmt ist, was der Betriebsstätte zuzuordnen ist, kann der Gewinn ermittelt werden. Die Ergebniszuordnung nach der direkten oder (ausnahmsweise) der indirekten Methode ist daher Voraussetzung für die betriebsstättenbezogene Gewinnermittlung durch BV-Vergleich oder Einnahmenüberschussrechnung (s. § 49 Anm. 241).

10–14 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1: Betriebsvermögen und Betriebsvermögensvergleich

A. Der Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1

Schrifttum: SIMON, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, 3. Aufl. Berlin 1899; F. SCHMIDT, Die organische Tageswertbilanz, 3. Aufl. Leipzig 1929; SCHMALENBACH, Dynamische Bilanz, 11. Aufl. Köln/Opladen 1953; TOMFOHRDE, Die dynamische Bilanzauffassung und das Bilanzsteuerrecht, Düss. 1959; MUTZE, Der Einfluss der dynamischen Bilanzauffassung auf die GoB und auf das Steuerwesen, FR 1960, 614; DÖLLERER, Statische oder dynamische Bilanz, BB 1968, 637; MATHIAK, Betriebseinnahmen und Zufluß, FR 1976, 157; BEISSE, Steuerliche Entwicklungstendenzen im Bilanzrecht, in Bericht über die Fachtagung des IdW, Düss. 1979, 75; GROH, Zur Bilanztheorie des BFH, StJb. 1979/80; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/1988; BEISSE, Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, StuW 1984, 1; MOXTER, Periodengerechte Gewinnermittlung und Bilanz im Rechtssinne, in Festschr. Döllerer, Düss. 1988, 447; GROH, Vor der dynamischen Wende im Bilanzsteuerrecht?, BB 1989, 1586; GROH, Verdeckte Einlagen unter dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, BB 1990, 379; WICHMANN, § 4 Abs. 1 als Gewinnermittlungsvorschrift, BB 1990, 1448; SCHULZE-OSTERLOH, Die Steuerbilanz als Tatbestandsmerkmal im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, DStJG 14 (1991), 123; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. Köln 1993; WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht, München 1996; BORDEWIN, Keine Rückstellung für drohende Verluste in der Steuerbilanz, FR 1998, 226; KANZLER, Unsterbliche Drohverlustrückstellung im Einkommensteuerrecht, FR 1998, 421; WASSERMEYER, Mehrere Fremdvergleichsmaßstäbe im Steuerrecht?, StJb. 1998/99, 157; CLEMM, Steuerbilanz in der Krise?, in Festschr. Offerhaus, Köln 1999, 631; WOERNER, Adolf Moxter und die Bilanzrechtsprechung, BB 1999, 2199; KANZLER, Grundfragen der Besteuerung betrieblicher Veräußerungsgewinne, FR 2003, 1; BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 9. Aufl. Düss. 2007; s. auch das Schrifttum zu Vor §§ 4–7 und vor Anm. 1.

I. Bedeutung des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1

15

Seit 1934 regelt Abs. 1 Satz 1 einen eigenständigen strechtl. Gewinnbegriff in Gestalt des BV-Vergleichs (s. Anm. 2). Der Gewinn beruht danach auf dem Vergleich zwischen dem BV am Schluss des Wj. und dem BV am Schluss des vorangegangenen Wj. (ggf. unter Hinzurechnung der Entnahmen und Abrechnung der Einlagen).

Abs. 1 Satz 1 als Grundlagenvorschrift: Schon aus der Gesetzesüberschrift „Gewinnbegriff im Allgemeinen“ folgt die grundlegende Bedeutung des BV-Vergleichs nach Abs. 1 Satz 1 für alle anderen Gewinnermittlungsarten: Die Durchschnittssatzgewinnermittlung ist ein typisierter Bestandsvergleich und der Begriff des BV ist nicht nur für den BV-Vergleich nach § 5, sondern auch für die Einnahmenüberschussrechnung und Durchschnittssatzgewinnermittlung von Bedeutung. Abs. 1 Satz 1 wird daher mit einigem Recht als „Grundgesetz“ der stl. Gewinnermittlung bezeichnet (so GROH, BB 1990, 379). Dieser Charakter der Regelung rechtfertigt indessen nicht die unterschiedliche Behandlung der beiden Bestandsvergleiche (aA WICHMANN, BB 1990, 1448). Vielmehr haben sich diese, ungeachtet früherer Unterschiede, mit der Zeit aneinander angeglichen (Vor §§ 4–7 Anm. 24 mwN).

Verhältnis der beiden Betriebsvermögensvergleiche der §§ 4 und 5 zueinander: Das – eigentlich von statischen Gesichtspunkten geprägte – Grundschema des Bestandsvergleichs gilt daher auch für die Gewinnermittlung nach § 5, der auf § 4 Abs. 1 Satz 1 verweist, für den Ansatz des BV aber zugleich auf die handelsrechtl. GoB zurückgreift, die auch für den Bestandsvergleich nach

§ 4 Abs. 1 maßgebend sind (Anm. 23 und Vor §§ 4–7 Anm. 24). Insofern stehen § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1 in Wechselbeziehung zueinander (Vor §§ 4–7 Anm. 23 und § 5 Anm. 16). Ob neben der handelsrechtl. Bilanz tatsächlich noch eine StBil. erstellt wird, die die strechtl. gebotenen Korrekturen ausweist (s. Anm. 20), ist strechtl. ohne Bedeutung; oft handelt es sich um eine bloße Fiktion der StBil. (Gutachten des RFH v. 15.2.1927, StuW 1927 Sp. 133 [136] Nr. 168 zu KStG 1925).

Betriebsvermögensvergleich nach Abs. 1 als „Steuerbilanz“: Andererseits ist § 4 Abs. 1 selbständige Gewinnermittlungsvorschrift für alle buchführenden Stpfl., die nicht unter § 5 fallen, also für buchführende Land- und Forstwirte und selbständig Tätige (s. Vor §§ 4–7 Anm. 5 ff.), sowie für Auslandseinkünfte unbeschränkt und beschränkt Stpfl. (s. Anm. 9). In diesen Fällen ist eine eigenständige Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 1 durchzuführen, eine „Steuerbilanz“ aufzustellen. Dementsprechend findet sich der Begriff der von der HBil. unabhängigen StBil. mehrfach ausdrücklich im Gesetz.

So in § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV, der die Vorlage einer StBil. gestattet, wenn die HBil. den stl. Vorschriften nicht entsprechende „Ansätze oder Beträge“ enthält, sowie in § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG, der den ausschüttbaren Gewinn als das in der StBil. vorhandene gesamte Eigenkapital abzüglich des gezeichneten Kapitals und des Bestands des stl. Einlagekontos definiert. Ganz ähnlich bezieht sich etwa das UmwStG in §§ 3 Satz 1, 4 Abs. 1 UmwStG auf die stl. Schlussbilanz.

Schließlich ergeben sich aus steuergesetzlichen Tatbeständen verdeckte Verweisungen auf die StBil., die besonderen stl. Vorschriften, wie die Feststellung der Gewinnanteile der Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3) oder des negativen Kapitalkontos eines Kommanditisten (§ 15a Abs. 1 Satz 1) genügen muss (s. SCHULZE-OSTERLOH, DStJG 14 [1991], 123 [127]; WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht, 1996, 29 mwN).

Nach SCHULZE-OSTERLOH aaO gibt es daher drei Gruppen von StBil.:

- im Gesetz ausdrücklich erwähnte StBil.,
- durch unmittelbare Anwendung des Abs. 1 (zB bei buchführungspflichtigen Landwirten) entstehende StBil. und
- durch Verwendung bilanzrechtl. Tatbestandsmerkmale gebotene StBil.

Ermittlung des laufenden Gewinns: Der BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 betrifft nur die Ermittlung des laufenden tarifbesteuerten Gewinns, einschließlich des Gewinns aus der Veräußerung von WG des Anlagevermögens (s. etwa § 6b Abs. 2). Veräußerungsgewinne sind gesondert zu ermitteln, da sie normalerweise zur Aufdeckung mehrjährig angesamelter stiller Reserven führen und daher tarifbegünstigt besteuert werden; allerdings verweist § 16 Abs. 2 Satz 2 zur Berechnung von Betriebsveräußerungs- und -aufgabegewinnen ua. auf § 4 Abs. 1.

Nach Auffassung des BFH hat dies allerdings eine vom Abschnittsprinzip abweichende Zuordnung der BA zur Folge, weil auch die bereits im VZ vor dem Entstehen des Veräußerungsgewinns angefallenen Veräußerungskosten bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns abzuziehen sind (BFH v. 6.10.1993 – I R 97/92, BStBl. II 1994, 287, allerdings betr. Einnahmenüberschussrechnung).

Vergleichbares gilt für den Sanierungsgewinn, der wegen der StBefreiung nach § 3 Nr. 66 aF und der danach möglichen Billigkeitsmaßnahmen (s. BMF v. 27.3.2003, BStBl. I 2003, 240, mit Anm. KANZLER, FR 2003, 480) uU eine vom Abschnittsprinzip abweichende Zuordnung von Sanierungskosten gebietet (glA La-

DEMANN/MEURER, § 4 Rn. 33; zur Sonderrolle von Veräußerungsgewinnen auch KANZLER, FR 2003, 1 [2]).

Zur Anwendung des § 4 Abs. 1 auf bestimmte private Einkünfte nach §§ 17, 23 Abs. 4 und § 24 s. Vor §§ 4–7 Anm. 8.

Gewinn und Verlust: Da der Unterschied zwischen dem Anfangs-BV und dem Schluss-BV auch einen Verlust ergeben kann, umfasst der Ausdruck „Gewinn“ in Abs. 1 (und § 2 Abs. 2 Nr. 1) sowohl ein positives als auch ein negatives Ergebnis des Vermögensvergleichs. In gleicher Weise ist der Gewinnbegriff iSd. Abs. 3 (s. Anm. 557) und der Begriff des Veräußerungsgewinns in § 16 Abs. 2 Satz 1 (BFH v. 12.6.1975 – IV R 10/72, BStBl. II 1975, 853; § 16 Anm. 300) sowie in § 17 Abs. 2 (s. § 17 Anm. 161 mwN) zu verstehen.

II. Verhältnis des Betriebsvermögensvergleichs nach Abs. 1 zu den Bilanztheorien

1. Die klassischen Bilanztheorien und ihre Bedeutung

16

Mit den sog. Bilanztheorien versucht man, unabhängig von gesetzlichen Regelungen den Grundgedanken und Zweck des Jahresabschlusses, aber auch die Behandlung von Einzelfragen aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen herzuleiten (BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 9. Aufl. 2007, 12 f.).

Weitgehend übereinstimmende betriebswirtschaftliche und steuerrechtliche Ziele: Das betriebswirtschaftliche Anliegen, den „wahren“ Gewinn eines Unternehmens zu ermitteln, entspricht dabei eher dem strechtl. Zweck der Einnahmeerzielung (§ 3 Abs. 1 AO), als den auf Rechenschaft und Kapitalerhaltung ausgerichteten Zielen der HBil. (BEISSE, StuW 1984, 1 [4]). Es liegt daher nahe, dass die betriebswirtschaftlichen Bilanztheorien nicht nur die Steuergesetzgebung (zB GROH, BB 1989, 1586), sondern auch die Steuerrechtsprechung beeinflussen haben (s. etwa GROH, StJb. 1979/80; WOERNER, BB 1999, 2199). Die bilanztheoretischen Auffassungen müssen daher auch für das Verständnis des BV-Vergleichs nach Abs. 1 Satz 1 insoweit von Interesse sein, als sie ihren Niederschlag im Gesetz gefunden haben (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 13) und der Rspr. zur Gewinnermittlung zugrunde liegen.

Klassische und moderne Bilanztheorien: Die Vielzahl der bilanztheoretischen Ansätze lässt sich grob in die klassischen und die modernen Bilanztheorien einteilen. Die modernen Bilanztheorien stellen den jeweiligen Zweck der Bilanzierung (zB die Anteilsbewertung, Unternehmensfinanzierung oder -sanierung und Liquidation usw.) in den Mittelpunkt des Interesses. Mit dieser aufgabenorientierten Funktion sind die modernen Bilanztheorien weniger geeignet, zum Verständnis der StBil. beizutragen. Das Bilanzsteuerrecht ist denn auch entscheidend durch die klassischen Bilanztheorien, der statischen, dynamischen und organischen Bilanzauffassung beeinflusst worden.

► *Die statische Auffassung* versteht die Bilanz als Zustandsbild, einen der Ermittlung des Vermögens dienenden Status (Stichtagsbilanz), der in Form der Fortführungs- und der Zerschlagungsstatik auftritt (BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 9. Aufl. 2007, 12 f., unter Hinweis auf SIMON, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, 3. Aufl. 1899).

► *Die dynamische Auffassung* sieht die Aufgabe der Bilanz in der Erfolgsermittlung, dh. in der Darstellung der im Betrieb sich abspielenden Bewegungen. Im

Vordergrund steht die Periodenabgrenzung, die die Bilanz zu einem Hilfsmittel der GuV-Rechnung macht.

Grundlegend: SCHMALENBACH, Dynamische Bilanz, 11. Aufl. 1953; vgl. auch die Übersicht über die Grundsätze der dynamischen Bilanzauffassung in OFH v. 28.2.1948 – I 10/47, StuW 1948 Nr. 5, sowie zB bei TOMFOHRDE, Die dynamische Bilanzauffassung u. das Bilanzsteuerrecht, 1959, und MUTZE, FR 1960, 615.

► Die *organische Bilanzauffassung* sieht die Gewinn- und Vermögensermittlung dualistisch als gleichrangige Aufgaben und fordert, „dass... jede Art von Wertänderung, sei sie aus Umsatz oder am ruhenden Vermögen durch Auswirkungen des Marktes entstanden, genau verbucht und ausgewiesen wird“ (F. SCHMIDT, Die organische Tageswertbilanz, 3. Aufl. 1929, 280).

17 2. Bedeutung der Bilanzauffassungen für die Gewinnermittlung nach Abs. 1 Satz 1

Der BV-Vergleich wird durch keine der klassischen Bilanztheorien ausschließlich geprägt; sie finden ihren Niederschlag jedoch in einzelnen Vorschriften zum BV-Vergleich und haben namentlich die Rspr. beeinflusst.

Die organische Bilanzlehre, die vor allem die Ausschüttung von Scheingewinnen und den Einfluss von Geldwertschwankungen verhindern will, widerspricht dem geltenden Nominalwertprinzip und konnte sich daher nicht durchsetzen (RFH v. 22.10.1931 – I A 254/30, RStBl. 1932, 22 zur Ablehnung einer Gewinnermittlung nach den Grundsätzen über Tageswertbilanzen). Gleichwohl finden sich Überlegungen der organischen Bilanzlehre zur Bewertung mit den Wiederbeschaffungskosten in Vorschriften wie der Lifo-Bewertung des Vorratsvermögens (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a) und der Reinvestitionsrücklage (§ 6b).

Rechtsprechung zwischen Statik und Dynamik: Für das Bilanzsteuerrecht entscheidend sind jedoch die statische und die dynamische Bilanzauffassung, in deren Spannungsfeld sich auch die höchstrichterliche Rspr. bewegt hat. Zwar liegt den Gewinnermittlungsbestimmungen der §§ 4–7 eine bestimmte Bilanzauffassung nicht zugrunde. Diese Vorschriften sind noch Ausfluss eines im Wesentlichen *statischen* Bilanzdenkens, dh. der Auffassung, dass jeweils zum Bilanzstichtag eine Aufnahme des Vermögens erfolgt und der Gewinn durch Vergleich des so ermittelten Vermögens festgestellt wird. Die stl. Vorschriften über die AfA nach § 7 und die Bildung von RAP nach § 5 Abs. 5 entsprechen demgegenüber *dynamischem* Bilanzdenken, da hier eine Nachverrechnung früherer Ausgaben vorgeschrieben bzw. eine periodengerechte Verteilung von Aufwendungen und Erträgen erreicht wird.

Während der BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 einer an der Vermögensfortführung orientierten statischen Vorstellung (Fortführungsstatik) folgt, ist die StRspr. zeitweise in den Sog der dynamischen Bilanztheorie geraten, bis sich die Einsicht durchsetzte, dass betriebswirtschaftliche Bilanztheorien nur insoweit zu berücksichtigen sind, als sie im Gesetz ihren Niederschlag gefunden haben (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 16 mwN). Unter diesem Aspekt ist zB der für den BV-Vergleich entscheidende Begriff des WG im Wesentlichen von statischem Bilanzdenken geprägt. Ein WG kann daher nicht mit der Begründung angenommen werden, der Gewinn werde ansonsten nicht periodengerecht ermittelt (BFH v. 18.6.1975 – I R 24/73, BStBl. II 1975, 809; keine Aktivierung der Redaktionskosten zur Herstellung von Druckvorlagen).

Entwicklung von der dynamischen zur statischen Bilanzauffassung: Während sich die ältere Rspr. des BFH zum ErtragStRecht bis zum Ende der 60er Jahre verstärkt der dynamischen Bilanzauffassung zugewandt und den Unterschied zu der das Bewertungsrecht beherrschenden statischen Auffassung betont hatte (s. BFH v. 7.8.1970 – III R 119/67, BStBl. II 1970, 842), distanzierte sich die spätere Rspr., wohl auch unter dem Eindruck einschlägiger Gesetzesänderungen, deutlich von dieser dynamischen Sicht und vollzog eine „statische Wende“ (so BEISSE, Stl. Entwicklungstendenzen im Bilanzrecht, 1979, 75 [79]; aufgegriffen auch von CLEMM in Festschr. Offerhaus, 1999, 631 [638]; s. auch MOXTER in Festschr. Döllerer, 1988, 447).

So lag der Einführung des Verbots der Aktivierung selbst hergestellter immaterieller Anlagewerte (§ 153 Abs. 3 AktG 1965) und der Einschränkung der Rechnungsabgrenzung auf sog. transitorische Posten im engeren Sinne (§ 152 Abs. 9 AktG 1965) und deren Übernahme in das EStG (§ 5 Abs. 2 und 3 EStG 1969) das erklärte Ziel zugrunde, den Einfluss der dynamischen Bilanzauffassung bei der Gewinnermittlung durch Vermögensbestandsvergleich einzuschränken (vgl dazu die Begr. zum RegE des AktG 1965, BTDrucks. IV/171, 174 und 177).

In mehreren Entscheidungen lehnte der BFH die dynamische Auffassung ab, auf die sich die Stpfl. ausdrücklich berufen hatten.

So in BFH v. 23.11.1983 – I R 216/78, BStBl. II 1984, 277 (keine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung); v. 29.11.1990 – IV R 131/89, BStBl. II 1992, 715 (kein passiver RAP zur Verteilung von Entschädigungen wegen Wirtschafterschwernis); v. 26.10.1977 – I R 148/75, BStBl. II 1978, 97 (keine Rückstellungen für die Prüfung des Jahresabschlusses für das vergangene Geschäftsjahr); v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380 (kein Ansatz von Vermittlungsprovisionen als RAP oder AK eines immateriellen WG), und v. 22.2.1973 – IV R 168/71, BStBl. II 1973, 481 (künftige Provisionsforderungen der Handelsvertreter noch keine stl. passivierungsfähigen Verpflichtungen; ebenso BFH v. 19.10.1972 – I R 50/70, BStBl. II 1973, 212).

Diese Hinwendung der Rspr. zur statischen Bilanzlehre wurde als entscheidender Fortschritt gepriesen und als Sieg des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes über die handelsrechtl. GoB gesehen (so LANG, Die Bemessungsgrundlage der ESt., 1981/1988, 285 f. mwN zur dynamischen Lehre Fn. 74). Seit den 90er Jahren spielt die Unterscheidung dynamisch – statisch praktisch keine Rolle mehr bei der Beurteilung einzelner Bilanzpositionen (s. noch FG München v. 13.12.1990, BB 1991, 1226 betr. Rückstellung für drohende Verluste beim Zuwachssparen). Beginnend mit dem HBegleitG 1983 (Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen; s. § 5 Anm. 1800) hat der StGesetzgeber die Hinwendung des BFH zur „Bilanz im Rechtssinne“ (CLEMM in Festschr. Offerhaus, 1999, 631 [636]) durch eine Vielzahl von Einzelregelungen zum Ansatz von Verbindlichkeiten und zur Bildung von Rückstellungen in § 5 bestätigt und verstärkt, auch wenn diese Einzelmaßnahmen oft als Reaktion auf eine missliebige Rspr. erfolgt sind (zB bei der Jubiläumsrückstellung durch das StReformG 1990; s. § 5 Anm. 1830) und so zur Erosion des Maßgeblichkeitsgrundsatzes beigetragen haben. Diese Regelungen sind indessen auch für den BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 maßgebend.

So bezogen auf die Drohverlustrückstellung: KANZLER, FR 1998, 421 [424]; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVIII. § 5 Rn. 450; aA BORDEWIN, FR 1998, 226 [230]; KORN/STRAHL, § 5 Rn. 604, die aus der Nichtanwendung auf die StBil. Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 5 Abs. 4a herleiten.

Einstweilen frei.

18–19

B. Der Betriebsvermögensvergleich nach Abs. 1 Satz 1

20

I. Die Legaldefinition des Gewinns

Nach Abs. 1 Satz 1 beruht der Gewinn auf dem Vergleich zwischen dem BV am Schluss des Wj. und dem BV am Schluss des vorangegangenen Wj., ggf. unter Hinzurechnung der Entnahmen und Abrechnung der Einlagen.

Zweistufige Gewinnermittlung: Nach dieser Definition handelt es sich also um eine zweistufige Gewinnermittlung (so WASSERMEYER, StbJb. 1998/99, 157 [158]). Sie besteht aus dem bilanziellen ersten Teil der Gegenüberstellung des BV am Schluss des Wj. und des BV am Schluss des vorangegangenen Wj., für den die GoB maßgebend sind (Vor §§ 4–7 Anm. 23). Diesem Unterschiedsbetrag werden dann auf einer zweiten Stufe die Entnahmen hinzugerechnet, sowie die Einlagen abgesetzt. Aus stl. Gründen unterliegt der so ermittelte Gewinn aber noch weiteren Korrekturen: Hinzuzurechnen sind die nichtabziehbaren BA, ferner vGA, der Korrekturbetrag nach § 1 AStG und der Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 2 AStG; abzuziehen sind außer den Einlagen auch die stfreien Einnahmen. Ergebnis ist der stpfl. Gewinn.

1. Stufe	./.	BV am Schluss des Wj. BV am Schluss des vorangegangenen Wj.
Positiver oder negativer Unterschiedsbetrag als Zwischensumme		
2. Stufe	+ ./.	Entnahmen des Wj. Einlagen des Wj.
Gewinn oder Verlust		

Das Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahrs, das sog. Endvermögen, ist die Grundlage des Vergleichs und umfasst das auf den Bilanzstichtag festgestellte BV. Dies ist für Gewerbetreibende, die zur Buchführung verpflichtet sind, das nach den handelsrechtl. GoB auszuweisende BV (§ 5 Abs. 1 Satz 1), wobei der strechtl. Vorbehalt des § 5 Abs. 6 zu beachten ist (§ 5 Anm. 38 und 2100 ff.).

Das Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs (Anfangsvermögen) entspricht dem AnfangsBV des laufenden Wj. (Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs, s. Anm. 354; zum Begriff Anfangs- und Endvermögen grundsätzlich auch Gutachten des RFH v. 15.2.1927, StuW 1927 Sp. 133 [136]).

Korrekturen um Entnahmen und Einlagen: Soweit die Höhe des tatsächlichen BV durch Einlagen und Entnahmen beeinflusst wird, sind diese nicht betrieblich veranlassten Zu- und Abgänge bei der Gewinnermittlung auszuscheiden. Da der Gesetzgeber bei der Definition des Gewinns von einem Vermögensvergleich ohne Buchführung ausgeht, schreibt Abs. 1 Satz 1 vor, dass der Vermögensunterschied um den Wert der *Entnahmen* zu vermehren und um den Wert der *Einlagen* zu vermindern sei.

Die Bestimmung hat aber kaum praktische Bedeutung, da Entnahmen und Einlagen idR laufend auf einem besonderen Konto („Privatkonto“) festgehalten werden. In diesem Fall weist die Bilanz das so genannte *buchmäßige* BV aus, das von den Entnahmen und Einlagen nicht berührt und daher zur Ermittlung des Gewinns ohne weitere Korrektur mit dem vorherigen buchmäßigen oder tatsächlichen BV verglichen werden kann.

II. Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben beim Betriebsvermögensvergleich

Die Bedeutung der Begriffe BE und BA ergibt sich für die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung unmittelbar aus dem Gesetz. Hier ist nach Abs. 3 der Gewinn als Überschuss der BE über die BA zu ermitteln (s. Anm. 530, 557 f., 571).

Betriebseinnahmen sind betrieblich veranlasste Wertzugänge, die keine Einlage sind (s. nur BFH v. 27.5.1998 – X R 94/96, BStBl. II 1998, 619). Da das Gesetz keine Definition der BE bietet, ist diese Lücke im Wege einer Gesamtanalogie zu § 4 Abs. 4 und § 8 Abs. 1 zu schließen (so im Ergebnis BFH v. 27.5.1998 – X R 94/96, BStBl. II 1998, 619; s. auch Anm. 558); nach aA ist ein Umkehrschluss zu § 4 Abs. 4 zu ziehen, weil § 8 Abs. 1 nur für die privaten Einkunftsarten gilt und BE beim BV-Vergleich unabhängig vom Zufluss nach allgemeinen Gewinnrealisierungstatbeständen anfallen können (so BFH v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210). Nach dieser Auffassung sind BE daher eine notwendige Entsprechung zum Begriff der BA.

MATHIAK, FR 1976, 157; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 522; KIRCHHOF/CREZELIUS, § 4 Rn. 127; s. auch LANG, Die Bemessungsgrundlage der ESt., 1981/1988, 288 ff. mwN. Zu BE im Einzelnen s. Anm. 558–565; zum ABC der BE s. Anm. 570.

Betriebsausgaben: Für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich bestimmt Abs. 1 Satz 6 lediglich, dass „die Vorschriften über die Betriebsausgaben“ zu befolgen sind. In Abs. 4, auf den dabei verwiesen ist, wird aber nicht geregelt, was mit den BA geschehen soll, sondern nur eine Definition der BA gegeben. Gemeint ist wohl, dass bei den Minderungen des BV im Lauf des Wj. unterschieden werden soll, ob es sich um BA oder um Entnahmen handelt. Denn dass beide das BV vermindern, versteht sich von selbst; insoweit ist die Vorschrift des § 7 wichtiger, die im Gegenteil – als Ausdruck der dynamischen Bilanzauffassung – regelt, inwieweit BA iwS statt einer sofortigen Absetzung auf mehrere Jahre zu verteilen sind. Zu BA im Einzelnen s. Anm. 700–864.

Bedeutung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben beim Betriebsvermögensvergleich: Obwohl für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich in Abs. 1 nur auf die Vorschriften über die BA verwiesen ist, haben BE und BA gleichermaßen auch hier Bedeutung. BE vermehren das BV und erhöhen damit den Gewinn, BA vermindern das BV und senken damit den Gewinn. Abweichungen zwischen den beiden Gewinnermittlungsarten nach Abs. 1 und Abs. 3 bestehen aber hinsichtlich des Zeitpunkts, in dem sich BE und BA auswirken. Bei der Einnahmenüberschussrechnung kommt es auf den Zu- bzw. Abfluss an (§ 11); beim Bestandsvergleich sind sie in dem Wj. anzusetzen, dem sie nach den GoB als Aufwand bzw. Ertrag zuzurechnen sind. Sie erscheinen als Aufwandspositionen in der GuV.

Ein weiterer Unterschied ergibt sich daraus, dass bei der Einnahmenüberschussrechnung ausschließlich BE und BA den Gewinn bestimmen, während sich beim Bestandsvergleich auch Wertminderungen des BV (zB Teilwertabschreibungen) auswirken.

Die Feststellung, dass eine BE oder BA vorliegt, bedeutet allerdings nicht stets, dass der stpfl. Gewinn durch sie erhöht oder vermindert wird; eine Einnahme kann stfrei sein (zB nach §§ 3, 3b), für eine BA kann der Abzug durch besondere Vorschriften versagt sein (s. Anm. 1100 ff. und § 10 KStG).

Betriebliche Veranlassung und Zurechnung: BE wie BA sind nur die betrieblich veranlassten Wertzugänge und -abgänge. Rspr. und Schrifttum wenden das Veranlassungsprinzip einheitlich auf BE und BA an (s. Anm. 562 betr. BE und Anm. 790 ff. betr. BA). Bei BA ergibt sich jedoch eine konkrete Einschränkung durch das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1, wonach nur eine geringfügige private Mitveranlassung der Aufwendungen für den BA-Abzug unschädlich ist, sofern es sich nicht um aufteilbare gemischte Aufwendungen handelt (s. Anm. 832 ff.). Dem entspricht es, dass eine dem Grunde nach private Mitveranlassung von Einnahmen für die volle Erfassung als BE unbeachtlich ist, wenn die betriebliche Mitveranlassung nicht von untergeordneter Bedeutung ist. Einer analogen Anwendung des Aufteilungs- und Abzugsverbots bedarf es dazu nicht.

BFH v. 6.9.1990 – IV R 125/89, BStBl. II 1990, 1028 mwN betr. Testamentsvollstreckerhonorar, das zT als Vermächtnis zugewandt sein sollte; v. 27.5.1998 – X R 17/95, BStBl. II 1998, 618 betr. Eigenprovisionen mit zahlreichen Beispielen aus der Rspr. zu BE ohne Gegenleistung. GlA BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 534; KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 131; aA KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. D 110, der auf das Überwiegen der jeweiligen Veranlassung abstellt und sich uE unzutreffend auf BFH v. 21.11.1963 – IV 345/61 S, BStBl. III 1964, 183, beruft; wiederum aA SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 444, die eine Aufteilung befürworten. Dazu auch Anm. 564.

Einnahmen, die der Höhe nach unterschiedlichen Veranlassungszusammenhängen zuzuordnen sind (zB eine Entschädigung für die Aufgabe von Wohn- und Geschäftsräumen) sind ebenso wie „zusammengesetzte Aufwendungen“ aufzuteilen (s. Anm. 564 „Gemischte Einnahmen“; glA BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 534; KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. D 109; KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 131).

Die betriebliche Veranlassung setzt weder eine betriebliche Verwendung der Einnahme noch eine unmittelbare Bereicherung des Stpfl. voraus, solange ein objektiver wirtschaftlicher oder tatsächlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht (glA KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 130. Daher kann etwa die Zuwendung einer Auslandsreise für einen Angehörigen des Stpfl. zu BE führen (BFH v. 20.4.1989 – IV R 106/87, BStBl. II 1989, 641; v. 26.11.1997 – X R 146/94, BFH/NV 1998, 961, jeweils mwN).

III. Bilanzstichtag und Bilanzierungszeitraum

Die Bilanz ist auf den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs aufzustellen (§ 242 Abs. 1 Satz 1 HGB); zu diesem Bilanzstichtag sind auch die WG des BV und die Schulden auf der Grundlage der tatsächlichen Verhältnisse zu bewerten sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB).

Der Bilanzstichtag folgt für die StBil. aus der Definition des BV-Vergleichs in Abs. 1 Satz 1 („Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahrs“) und der Bestimmung des Gewinnermittlungszeitraums in § 4a Abs. 1. Da die Bilanz idR erst nach dem Stichtag aufgestellt wird, dürfen nur solche Sachverhalte nach dem Bilanzstichtag berücksichtigt werden, die im abgelaufenen Wj. verursacht wurden (s. etwa BFH v. 30.1.2002 – I R 68/00, BStBl. II 2002, 688 mwN zur sog. wertaufhellenden Information). Auch strechtl. ist der Bilanzstichtag maßgebend für die Beurteilung, ob ein WG oder eine Verbindlichkeit am Bilanzstichtag schon vorhanden sind (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 betr. phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen) und zu welchem Zeitpunkt Entnahmen und Einlagen zu berücksichtigen sind (zB BFH v.

12.9.2002 – IV R 66/00, BStBl. II 2002, 815). Zum Bilanzenzusammenhang s. Anm. 354.

Der Bilanzierungszeitraum (Gewinnermittlungszeitraum) ist der Zeitraum zwischen den Bilanzstichtagen, für den die Vermögensänderungen festgestellt werden, die Grundlage des BV-Vergleichs sind. Handelsrechtl. ist es das Geschäftsjahr, das 12 Monate nicht überschreiten, wohl aber unterschreiten darf (§ 240 Abs. 2 Satz 2 HGB). Den Begriffen Bilanzierungszeitraum und Geschäftsjahr entsprechen strechtl. der Gewinnermittlungszeitraum und das Wj., das idR ebenfalls 12 Monate oder weniger beträgt (§ 4a Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 iVm. § 8b EStDV), bei Land- und Forstwirten in Ausnahmefällen aber auch mehr als 12 Monate umfassen kann (sog. verlängertes Wj. nach § 4a Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 iVm. § 8c Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStDV). Der Gewinnermittlungszeitraum kann für Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte ein vom Kj. abweichendes Wj. sein (§ 4a Abs. 1), während für Freiberufler stets das Kj. Gewinnermittlungszeitraum ist (§ 2 Abs. 7 Satz 2), selbst dann, wenn es sich um eine in das Handelsregister eingetragene Freiberufler-KG handelt (BFH v. 18.5.2000 – IV R 26/99, BStBl. II 2000, 498).

Der für den (vom Kj. abweichenden) Gewinnermittlungszeitraum festgestellte Gewinn ist strechtl. bei Gewerbetreibenden in dem Kj. bezogen, in dem das Wj. endet (§ 4a Abs. 2 Nr. 2). Für Land- und Forstwirte ist der Gewinn des vom Kj. abweichenden Wj. auf das Kj., in dem das Wj. beginnt, und auf das Kj., in dem das Wj. endet, entsprechend dem zeitlichen Anteil aufzuteilen (§ 4a Abs. 2 Nr. 1).

Zum Wj. als Gewinnermittlungszeitraum s. § 4a Anm. 20 ff.; zur Bildung von Rumpf-Wj. bei Land- und Forstwirten s. § 4a Anm. 28 und bei Gewerbetreibenden s. § 4a Anm. 50; zur Bildung von Sonder-Wj. der Land- und Forstwirte s. § 4a Anm. 32–35 und zur Bildung des verlängerten Wj. s. § 4a Anm. 35. Zur zeitlichen Zurechnung des Gewinns bei abweichendem Wj. auf das Kj. s. § 4a Anm. 70–73.

IV. Bedeutung der Buchführung für den Betriebsvermögensvergleich 23

Schrifttum: o.V., Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, GoB bei Einsatz von Informationstechnologie – Teil A und B – IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung IdW RS FAIT 1, BBK F. 7, 1137 und 1149 (7 und 8/2003); BIRK, Steuerrecht, 11. Aufl. Heidelberg 2008; JAKOB, Einkommensteuer, 4. Aufl. München 2008. S. im Übrigen das Schrifttum bei TIPKE/KRUSE, AO, und in HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, AO zu §§ 141, 143–146 AO, sowie LEINGÄRTNER/KANZLER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 29 vor Rn. 1 (Stand 4/2004) zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe.

Die Buchführung ist die Grundlage der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich.

Anwendung der GoB auf die Gewinnermittlung nach Abs. 1: Für die Gewinnermittlung nach § 5 ergibt sich dies unmittelbar aus der Bezugnahme auf die handelsrechtl. GoB in § 5 Abs. 1 Satz 1, die von der Rspr. ohne weiteres auch auf den Bestandsvergleich nach Abs. 1 angewendet wurden (s. nur SCHULZE-OSTERLOH, DStJG 14 [1991], 123 [127]; KANZLER, FR 1998, 233 [243] mwN zu Fn. 131). Diese Rechtsfolge ließ sich ohne weiteres auch aus dem Verweisungsgflecht zwischen § 5 Abs. 1 und § 4 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 herleiten (Vor §§ 4–7 Anm. 23 mwN; s. auch Anm. 15). Seit dem StBereinG 1986 gilt zudem § 141 Abs. 1 Satz 2 AO, wonach die §§ 238, 240–242 Abs. 1 und die §§ 243–256 HGB sinngemäß gelten, sofern sich nicht aus den Steuergesetzen et-

was anderes ergibt (s. etwa BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 zum Begriff der HK).

Buchführung als laufende Bilanzierung: Da eine laufende Fortschreibung der Bilanz während des Gewinnermittlungszeitraums unpraktikabel wäre, bedient man sich der Buchführung. Sie ist eine Fortschreibung der Anfangsbilanz mit anderen Mitteln (JAKOB, Einkommensteuer, 4. Aufl. 2008, Rn. 644). Die Bilanz wird in Konten aufgelöst, in denen die einzelnen Geschäftsvorfälle aufgezeichnet werden. Zum Bilanzstichtag werden die Konten abgeschlossen und die Salden in das Schlussbilanzkonto überführt und von dort in die Schlussbilanz übernommen (im Einzelnen dazu BIRK, Steuerrecht, 11. Aufl. 2008, Rn. 812 ff.).

Ordnungsmäßige Buchführung als Voraussetzung der Gewinnermittlung nach Abs. 1: Aufzeichnungen und Buchabschlüsse (Bilanzen) können nur dann als geeignete Grundlage für die Gewinnermittlung nach Abs. 1 anerkannt werden, wenn die Aufzeichnungen oder Bücher *ordnungsmäßig* geführt worden sind (s. §§ 143–146 AO). Die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung sind im EStG verschieden je nach den Zwecken, denen die Buchführung dient. Eine Buchführung ist „ordnungsmäßig, wenn die für die kaufmännische Buchführung erforderlichen Bücher geführt werden, die Bücher förmlich in Ordnung sind und der Inhalt sachlich richtig ist“ (vgl. BFH v. 25.3.1954 – IV D 1/53 S, BStBl. III 1954, 195). Über Ordnungsmäßigkeit der vollkaufmännischen Buchführung iSd. § 5 s. § 5 Anm. 40–48. Bei Gewinnermittlung nach Abs. 1 sind die Anforderungen an eine (in Abs. 2 erwähnte) ordnungsmäßige Buchführung im wesentlichen die gleichen.

Diese Grundsätze gelten auch beim Einsatz moderner Informationstechnologie. Als neuen GoB fordert § 146 Abs. 5 Satz 2 AO, dass „bei Einsatz einer auf moderne Technologien gestützten Buchführung... neben dem Verfügbarkeit und der Lesbarmachung auch die Einsicht in die erzeugten Daten und die Nutzung des DV-Systems möglich“ sein muss (BTDrucks. 14/2683, 129). Vor allem hat der Stpfl. den Datenzugriff „jederzeit“ und „unverzüglich“, dh. ohne schuldhaftes Zögern, auf seine Kosten (§ 147 Abs. 6 Satz 3 AO) zu gewährleisten. Die FinVerw. hat den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten.

Das Recht des Datenzugriffs ist im Einzelnen in einer Verwaltungsanordnung geregelt (BMF v. 16.7.2001, BStBl. I 2001, 415 betr. Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen – GDPdU).

Zu den Aufzeichnungspflichten bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung s. Anm. 522–527.

Ordnungsmäßige Buchführung als Voraussetzung für Steuervergünstigungen: Bis zum VZ 1975 waren StVergünstigungen nach verschiedenen Vorschriften auch von der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung abhängig. Diese Voraussetzung wurde in den einzelnen Vorschriften durch das 2. StAndG 1973 v. 18.7.1973 (BGBl. I 1973, 1489; BStBl. I 1973, 521) und das EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530) gestrichen. Allerdings wird für einige StVergünstigungen nach wie vor die Verfolgbarkeit in der Buchführung vorausgesetzt (so zB für die Rücklagen nach § 6b Abs. 4 Nr. 5 oder § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 3). Für andere Vergünstigungen wird die Führung laufender Verzeichnisse gefordert (zB bei der Bewertungsfreiheit für gWG nach § 6 Abs. 2 Satz 4 oder erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen nach § 7a Abs. 8; s. auch § 5 Anm. 43).

Eine nicht ordnungsmäßige Buchführung berechtigt zur Schätzung (Vor §§ 4–7 Anm. 11–17; § 5 Anm. 45–47) und kann strafrechtl. Folgen haben (§ 5 Anm. 48).

Einstweilen frei.

24–27

C. Betriebsvermögen

Schrifttum: MARTIN, Die Voraussetzungen für die einkommensteuerliche Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns bei freien Berufen, DStZ 1949, 378; SUDHOFF, Nicht entnommener Gewinn und freie Berufe, WPg. 1950, 170; GRIEGER, Anm. zu BFH v. 22.11.1960 – I 103/60 S, BB 1961, 318; VANGEROW, Zur Grenzlinie zwischen Lebenshaltungskosten und Betriebsausgaben, StuW 1961 Sp. 482; GRIEGER, Abgrenzung von notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen, BB 1964, 973, 1074; THIEL, Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts, StJb. 1965/66, 217; UELNER, Notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen, StKongrRep. 1973, 101; WOERNER, Steuerliche Abgrenzung des Betriebsvermögens bei der Einkommensteuer, StJb. 1974/75, 321; WOERNER, Das gewerbliche Betriebsvermögen, insbesondere bei Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern, BB 1976, 220; MERTEN, die einkommensteuerliche Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen beim Einzelunternehmen, FR 1979, 365; TIPKE, Zur Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, StuW 1979, 193; WOERNER, Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen bei Einzelunternehmern und Mitunternehmern, StJb. 1978/79, 201; TIPKE, Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht, StuW 1980, 1; WASSERMEYER, Die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen, DStJG 3 (1980), 315; SÖFFING, Gewillkürtes Betriebsvermögen, StJb 1980/81, 451; KANZLER, Die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen bei Land- und Forstwirten unter besonderer Berücksichtigung von Grundstücken, Inf 1981, 361; LEINGÄRTNER, Die Dreiteilung der Wirtschaftsgüter in notwendiges Betriebsvermögen, gewillkürtes Betriebsvermögen und notwendiges Privatvermögen und ihre Folgen, FR 1983, 214; FLÄMIG, Anerkennung und Umfang von gewillkürtem Betriebsvermögen bei Landwirten, DStZ 1984, 131; WOERNER, Notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen – eine überholte Unterscheidung?, StJb 1989/90, 207; JEHNER, „Des Kaisers neue Kleider“ – Zum bewussten Verzicht auf Gerechtigkeit im Einkommensteuergesetz und in der zu ihm ergehenden Rechtsprechung, DStR 1990, 6; PAUS, Bankguthaben als Betriebsvermögen eines Landwirtes, DStZ 1990, 465; JEHNER, Das Betriebsvermögen und die Gewinnermittlungsmethoden des fingierten Grundstückshändlers, DStR 1991, 1408; RUDLOFF, Bilanzierungsgrundsätze bei gemischt genutzten Grundstücken und Gebäuden, FR 1992, 565; GOSCH, Anmerkung zu BFH IV R 64/93, StBp. 1996, 332; WENDT, Barrengold – keine Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen bei Betrieben mit geringer Liquidität, FR 1997, 337; FLIES, Gewillkürtes Betriebsvermögen, StBp. 1998, 17; SCHWEDHELM/BINNEWIES, Zum Begriff des notwendigen Betriebsvermögens, GmbHR 2000, 195; DRÜEN, Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung, FR 2004, 94; FR 2004, 94; KANZLER, Die Willkürung von Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung, FR 2004, 93; RITZROW, GmbH- und Genossenschaftsanteile als Betriebsvermögen oder Privatvermögen, StBp. 2005, Teil I: 263, Teil II: 290, Teil III: 359; SCHOOR, Abgrenzung des notwendigen und gewillkürten Betriebsvermögens vom Privatvermögen, StBp. 2005, 102; RAMB, Neuere Entwicklungen und Rechtsprechung zum gewillkürten Betriebsvermögen bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, SteuerStud. 2006, 469; MAUTE, Wertpapiere im Betriebsvermögen, EStB 2007, 338; BUCIEK, Anmerkung zu BFH I R 63/06, HFR 2008, 685; KREFT, Darlehensfinanzierte Beteiligung als Betriebsvermögen eines Freiberuflers, PFB 2008, 252; LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, 16. Aufl. 2008; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008.

S. auch vor Anm. 30, 61, 80, 87, 93, 99, 106, 114.

I. Der Begriff des Betriebsvermögens im Überblick

28

Was BV ist, wird im EStG nicht gesagt. Nach BFH v. 22.12.1955 – IV 537/54 U, BStBl. III 1956, 65 ist es die Summe der WG, die dem Betrieb dienen oder

ihrer Art nach ihm zu dienen bestimmt sind (ähnlich § 95 BewG; zu den verschiedenen Auffassungen zum Betriebsbegriff s. Vor §§ 4–7 Anm. 89; zum WG-Begriff s. § 5 Anm. 350 ff. sowie Vor §§ 4–7 Anm. 100 ff.). Aber diese Begriffsbestimmung für das BV ist weder eindeutig noch hinreichend. Aufgrund seiner Vielschichtigkeit und seines Facettenreichtums lässt sich der BV-Begriff nicht mit einer einfachen Definition umschreiben. Vielmehr muss man sich seiner über seine Einzelausprägungen nähern. Darum wird es im Folgenden gehen.

Der Begriff Betriebsvermögen enthält die Bestandteile Betrieb und Vermögen. Vermögen bezeichnet eine Summe von WG (s. BFH v. 22.12.1955 – IV 537/54 U aaO), bezogen auf die Person (den Stpfl.), der die WG zuzurechnen sind (s. Anm. 36). Die Kennzeichnung des Vermögens als „Betriebsvermögen“ setzt weiter einen bestimmten Bezug zum Betrieb voraus. Diesen Bezug gilt es im Weiteren näher zu kennzeichnen.

Problembereiche des Betriebsvermögens: Zunächst geht es dabei um den generellen Rahmen der Zuordnung (notwendiges, gewillkürtes BV, PV, Anm. 29 ff.). Nachdem die grundlegende Frage nach der Dreiteilung des Vermögens beantwortet ist, können Probleme, die für alle Vermögensbereiche von Bedeutung sind, behandelt werden: unrichtiger Ausweis des Vermögens (Anm. 31), gemischt genutzte WG (Anm. 32), Zuordnung zu mehreren Betrieben (Anm. 33), Begründung von BV und Ausscheiden aus dem BV (Anm. 34 f.), Zurechnungsfragen (Anm. 36 f.), Rechtsfolgen (Anm. 38).

In den drei folgenden Abschnitten geht es um die Begriffe des notwendigen BV (Anm. 46 f.), des notwendigen PV (Anm. 48 f.) sowie des gewillkürten BV (Anm. 50 ff.) im Einzelnen. Daran anschließend werden Zuordnungsfragen bezogen auf wichtige Arten von WG erörtert: Grund und Boden sowie Gebäude (Anm. 61 ff.), bewegliche WG (Anm. 80 ff.), Gesellschaften (Anm. 87 f.), Beteiligungen (Anm. 93 f.), Wertpapiere (Anm. 99 ff.), Versicherungen (Anm. 106 ff.), Verbindlichkeiten (Anm. 114 ff.), Forderungen (Anm. 117).

II. Beziehung des Wirtschaftsguts zum Betrieb

29 1. Differenzierung zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen

Hinsichtlich der Beziehung zum Betrieb wird gewöhnlich zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen unterschieden

Notwendiges Betriebsvermögen liegt nach der Rspr. des BFH vor, wenn ein WG objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt ist (s. Anm. 46).

Bei gewillkürtem Betriebsvermögen besteht Streit: Nach stRspr. des BFH gehören zum gewillkürten BV diejenigen WG, die objektiv geeignet und bestimmt sind, den Betrieb zu fördern (vgl. BFH v. 30.4.1975 – I R 111/73, BStBl. II 1975, 582; v. 11.10.1979 – IV R 125/76, BStBl. II 1980, 40; v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399; v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985). Nach aA genügt dagegen, dass kein notwendiges PV vorliegt und der Stpfl. den Willen bekundet, das WG als BV zu behandeln (s. Anm. 50). Zum Teil wird die Kategorie des gewillkürten BV auch gänzlich abgelehnt (s. insbes. WASSERMEYER in DStJG 3 [1980], 315; dazu ausführlich sogleich Anm. 30). Der Auffassung des BFH ist letztlich zu folgen, da sie praxistaugliche und der Rechtssicherheit dienende Ergebnisse zeitigt (zur ausführlichen Begründung s. Anm. 30).

Privatvermögen: Unter notwendigem PV werden WG verstanden, die ihrer Natur nach zum privaten Vermögen gehören und die der Stpfl. deshalb, auch wenn er es wollte, nicht zum BV ziehen könnte (s. Anm. 48).

Wahlrecht: Nach der Rspr. des BFH liegt zwischen den Begriffen des notwendigen BV und des notwendigen PV ein Bereich, in dem der Stpfl. ein Wahlrecht hat, WG zum Betriebsvermögen zu ziehen oder nicht. Wählt er die Zugehörigkeit zum BV, so liegt gewillkürtes BV vor, wählt er Zugehörigkeit zum PV, so könnte man von gewillkürtem PV oder Nicht-BV sprechen (die Kategorie ist ungebrauchlich, s. LEINGÄRTNER, FR 1983, 214). Voraussetzung für das Wahlrecht ist nach BFH ein gewisser objektiver Zusammenhang mit dem Betrieb. Fehlt diese Voraussetzung, so besteht nach Auffassung des BFH kein Wahlrecht, das WG kann nicht (gewillkürtes) BV sein und stellt folglich PV dar (s. Anm. 48).

2. Die Dreiteilung des Vermögens

30

Schrifttum: THIEL, Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts, StJb. 1965/66, 217; UELNER, Notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen, StKongrRep. 1973, 101; WOERNER, Steuerliche Abgrenzung des Betriebsvermögens bei der Einkommensteuer, StJb. 1974/75, 321; MERTEN, die einkommensteuerliche Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen beim Einzelunternehmen, FR 1979, 365; TIPKE, Zur Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, StuW 1979, 193; WOERNER, Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen bei Einzelunternehmen und Mitunternehmern, StJb. 1978/79, 201; TIPKE, Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht, StuW 1980, 1; WASSERMEYER, Die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen, DStJG 3 (1980), 315; SÖFFING, Gewillkürtes Betriebsvermögen, StJb. 1980/81, 451; LEINGÄRTNER, Die Dreiteilung der Wirtschaftsgüter in notwendiges Betriebsvermögen, gewillkürtes Betriebsvermögen und notwendiges Privatvermögen und ihre Folgen, FR 1983, 214; WOERNER, Notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen – eine überholte Unterscheidung?, StJb. 1989/90, 207; FLIES, Gewillkürtes Betriebsvermögen, StBp. 1998, 17; SCHOOR, Abgrenzung des notwendigen und gewillkürten Betriebsvermögens vom Privatvermögen, StBp. 2005, 102.

Seit jeher wird in Rspr. und stl. Schrifttum zwischen notwendigem und gewillkürtem BV sowie notwendigem PV unterschieden.

Umstrittene Dreiteilung: An dieser Dreiteilung hält der BFH bis heute fest (BFH v. 30.4.1975 – I R 111/73, BStBl. II 1975, 582; aus jüngerer Zeit BFH v. 31.5.2001 – R 49/00, BStBl. II 2001, 828, mwN; v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985), auch wenn ihre dogmatische Berechtigung zwischenzeitlich von vielen in Frage gestellt worden ist. Die Kritik setzt an der Tatsache an, dass das Gesetz lediglich den Begriff des BV kenne, der von dem des PV abzugrenzen sei. Eine eigenständige dritte Kategorie sei unnötig und sogar kontraproduktiv (so etwa FLIES, StBp. 1998, 17 [18]; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 17 Rn. 125). Teilweise wird auch bemängelt, dass es unlogisch sei, bei Anerkennung eines gewillkürten BV nicht auch eine vierte Kategorie des sogenannten „gewillkürten PrivatvermögensV einzuführen (so insbes. LEINGÄRTNER, FR 1983, 214). Im Folgenden wird zunächst die historische Entwicklung der Dreiteilung in der Rspr. von RFH und BFH nachgezeichnet. Sodann kann die Kritik näher erläutert und eine eigene Auffassung entwickelt werden. Schließlich werden die Auswirkungen für die Praxis beleuchtet.

Entwicklung der Rechtsprechung zum gewillkürten Betriebsvermögen: Der RFH verwendete den Begriff des gewillkürten BV erstmals ausdrücklich 1931 (RFH v. 14.10.1931, RFHE 29, 339; zu dieser und weiteren Entscheidungen eingehend SÖFFING, StJb. 1980/81, 451 [455]), ging aber bereits in früheren Urteilen von einer Dreiteilung des Vermögens aus (RFH v. 7.11.1929, RStBl.

1930, 39; v. 14.4.1931, RFHE 28, 252). Zum gewillkürten BV zählte er all die Gegenstände, die der Kaufmann als solches behandeln wolle. Zugrunde lag eine Zuordnung des Begriffs „Betriebsvermögen“ zum Handelsrecht. Als Folge konnte nach einer Entscheidung aus dem Jahre 1943 nur ein Kaufmann gewillkürtes BV bilden (RFH v. 14.4.1943, RStBl. 1943, 482, dazu SÖFFING, StbJb. 1980/81, 451 [467]). Der BFH hat sich von dieser Zuordnung früh gelöst (KANZLER, INF 1981, 361 [362], auch wenn er die Kategorie des gewillkürten BV weiter beibehielt. So machte er in einer Entscheidung aus dem Jahre 1955 (BFH v. 12.5.1955 – IV 19/55 U, BStBl. III 1955, 205; dazu WASSERMEYER, DStJG 3 [1980], 315 [319]) die Bildung gewillkürten BV zunächst ausschließlich von einer eindeutigen und klaren Willensäußerung des Stpfl. abhängig. Er beschränkte die Möglichkeit der Bildung gewillkürten BV nicht auf nach § 5 Abs. 1 Buchführungspflichtige, sondern bezog auch Gewinnermittler nach § 4 Abs. 1, also vor allem Land- und Forstwirte, ein. Bald darauf, in einer Entscheidung aus dem Jahre 1960 (BFH v. 15.7.1960 – VI 10/60 S, BStBl. III 1960, 484; weitere Entscheidungen bei SÖFFING, StbJb. 1980/81, 451 [467]), erweiterte er die Anforderungen für die Bildung gewillkürten BV um eine objektive Komponente. Danach müsse ein WG objektiv dem Betrieb zu dienen geeignet sein und subjektiv dem BV gewidmet werden. Diese doppelte Anforderung an die Bildung gewillkürten BV behält der BFH ungeachtet der Kritik im Schrifttum im Grundansatz bis heute bei (vgl. BFH v. 30.4.1975 – I R 111/73, BStBl. II 1975, 582; v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985 mwN). Jüngst hat er nun seine Rspr. dahingehend geändert, dass auch solche Stpfl., die ihren Gewinn nach Abs. 3 ermitteln, gewillkürtes BV haben können (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985); s. Anm. 537.

Diskussion im Schrifttum: Namentlich WASSERMEYER (DStJG 3 [1980], 315) hat bereits vor dreißig Jahren die Dreiteilung der Vermögensarten grundsätzlich in Frage gestellt. Er ist der Auffassung, dass es für diese Einteilung des Vermögens an einer gesetzlichen Grundlage fehle. Vielmehr plädiert er dafür, das auch im Rahmen der BA und WK verwendete Veranlassungsprinzip für die allein maßgebliche Unterscheidung zwischen BV und PV heranzuziehen. Es komme für die Zuordnung eines WG zum BV auf die aus Sicht des Stpfl. maßgeblichen Gründe der Anschaffung oder Herstellung an. Auch TIPKE (StuW 1979, 193) und HEY (in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 17 Rn. 125) halten die Dreiteilung für wenig hilfreich und überflüssig. Demgegenüber wollen SÖFFING (StbJb. 1980/81, 451) und WOERNER (StbJb. 1989/90, 207) die Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem BV beibehalten. SÖFFING betont die Freiheit der Willensentschließung des Unternehmers zur Zuordnung der in seinem Vermögen befindlichen WG (SÖFFING, StbJb. 1980/81, 451 [505]). Da es einen Bereich „neutraler“ WG, also weder notwendig privater noch notwendig betrieblicher WG, unstreitig gebe, müsse es dem Stpfl. erlaubt sein, deren Zuordnung zu bestimmen. Einen entgegenstehenden Gesetzesbefehl gebe es nicht. Allerdings könne es nicht dem völlig freien Ermessen des Stpfl. überlassen bleiben, die Zuordnung vorzunehmen. Vielmehr sei ein gewisser objektiver Zusammenhang zum Betrieb zu fordern (SÖFFING aaO, 507). Auch WOERNER möchte an der überkommenen Begrifflichkeit festhalten. Für ihn ist entscheidend, ob ein bestimmter Geschehensablauf die Bildung von BV durch Einlage hervorgerufen konnte. Auf einer ersten Stufe sei durch Tatsachenwürdigung zu ermitteln, ob die Gründe für die Überführung eines WG in das BV betrieblicher oder privater Natur waren. In einem zweiten Schritt sei sodann zu prüfen, ob das WG objektiv geeignet sei, den Betrieb zu fördern. WOERNER rechtfertigt die Unter-

scheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem BV somit vor allem mit dem Einlagebegriff und verortet ihre Funktion vor allem im Bereich der Beweiswürdigung (WOERNER, StbJb 1989/90, 207 [215]).

Beibehaltung der Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen: Ungeachtet der geäußerten Kritik soll die gängige Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem BV im Folgenden beibehalten werden. Zwar findet sich die Unterscheidung so nicht im Gesetz. Das Gesetz verbietet die Differenzierung aber auch nicht. Vielmehr findet die Dreiteilung ihre Rechtsgrundlage in zulässiger richterlicher Rechtsfortbildung des BV-Begriffs (dazu auch KANZLER, INF 1981, 361 [363]). Ein WG, dessen Anschaffung, Herstellung oder Einlage keinerlei betriebliche Veranlassung aufweist, kann objektiv nicht zum BV gehören. Mit dieser Aussage sind jedoch noch nicht alle Fälle befriedigend gelöst. Sie besagt nämlich negativ nur, dass objektiv zum PV gehörende Gegenstände nicht zum BV zugeordnet werden dürfen. Nun gibt es aber auch WG, die objektiv weder zum BV noch zum PV zugeordnet werden können, weil sie zunächst eine „neutrale“ Funktion besitzen. Hier bedarf es – zumindest auch – des Abstellens auf die Zuordnungsentscheidung des Stpfl. Deshalb ist es richtig, im Rahmen des gewillkürten BV nach der Zuordnungsentscheidung zu fragen, die sich nach außen manifestiert haben muss. Um missbräuchlichen und unzutreffenden Zuordnungen vorzubeugen, ist neben der unmissverständlichen Zuordnungsentscheidung auch die objektive Eignung zu verlangen, dem Betrieb zu dienen. Durch diese beiden Komponenten ist sichergestellt, dass eine sachgerechte Zuordnungsentscheidung getroffen wird. Zuzugeben ist den Kritikern der Differenzierung zwischen notwendigem und gewillkürtem BV allerdings, dass keine schematische Abgrenzung zwischen den beiden Begriffen erfolgen darf. Es handelt sich lediglich um eine Hilfskonstruktion, mittels derer die Zuordnungsentscheidung zwischen BV und PV – und allein darum geht es letztendlich – erleichtert wird. Dass sie erleichtert wird, wurde soeben dargelegt.

Die Bedeutung des Veranlassungsprinzips: Versteht man das Veranlassungsprinzip richtigerweise dahingehend, dass es auch subjektiv-finale Aspekte in sich aufnimmt (so etwa LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 9 Rn. 217), so dürften sich die Ergebnisse der beiden skizzierten Ansätze in den meisten Fällen decken. Es kann deshalb auch gesagt werden, dass die Frage nach der betrieblichen oder privaten Veranlassung auch für die Abgrenzung zwischen BV und PV idR zu sachgerechten Ergebnissen führt. Allerdings weist KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 38 zu Recht darauf hin, dass sich die Begriffe der BA und des BV nicht zwingend decken. Dies führt dazu, dass eine starre Anwendung des Veranlassungsprinzips ihrerseits schematisch wirkt. Probleme ergeben sich namentlich bei gemischt genutzten WG, weil trotz einer privat und betrieblich veranlassten Nutzung nach herkömmlicher Auffassung das WG nur einheitlich dem BV oder PV zuzuordnen ist (hierzu KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 36). Will man die Prämisse einer einheitlichen Zuordnung von WG nicht aufgeben (und hierfür spricht aus Gründen des Bilanzsteuerrechts Einiges), so kann also auch das Veranlassungsprinzip nicht ohne Modifikationen angewandt werden.

„**Gewillkürtes Privatvermögen**“: Der Auffassung LEINGÄRTNERS (FR 1983, 214), wonach es gedanklich einer Vierteilung bedürfe, ist im Ausgangspunkt beizupflichten. Gleichwohl dürfte dies im Ergebnis kaum Auswirkungen haben. Liegt ein neutrales WG vor und mangelt es an einer Willkürung zum BV, so liegt PV vor. Dies muss noch kein notwendiges in dem Sinne sein, dass es nicht zum

BV werden könnte. Gleichwohl handelt es sich bei der Frage, ob ein solches WG nun zum notwendigen oder nicht-notwendigen PV gehöre, eher um ein akademisches Problem (s. noch ausführlich Anm. 48).

Die Auswirkungen des Meinungsstreits für die Praxis dürften eher gering sein. Die verschiedenen Auffassungen kommen in den meisten Fällen zu denselben Ergebnissen. Letztlich geht es nur um die Frage, ob man eine weitere Strukturierung des BV-Begriffs für hilfreich oder hinderlich hält. Unterschiede im Ergebnis können sich bei gemischt genutzten WG ergeben. Hier führt eine Anwendung des Veranlassungsprinzips zu Problemen, weil an einer einheitlichen Zuordnung von WG zum BV oder PV grundsätzlich festzuhalten ist. Auch unter pragmatischen Gesichtspunkten ist es daher angezeigt, der gut eingeführten und sachgerechten Differenzierung des BFH im Rahmen der weiteren Ausführungen im Grundsatz zu folgen.

31 3. Unrichtige Behandlung eines Wirtschaftsguts durch den Steuerpflichtigen

Für die unrichtige Behandlung eines dem Stpfl. gehörenden WG als BV gilt uE Entsprechendes wie für die unrichtige Behandlung eines dem Stpfl. nicht gehörenden WG als sein BV: Ausbuchung zum Buchwert (glA KOBER, FR 2001, 281; SCHOOR, DSStZ 2007, 274 [278]; vgl. BFH v. 27.3.1968 – I 154/65, BStBl. II 1968, 522; v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315, ausführlich Anm. 431). Ist ein WG unzulässigerweise als PV behandelt worden, so ist es uE zum frühestmöglichen Zeitpunkt einzubuchen, und zwar mit dem fiktiven Buchwert, da es sich um keine Einlage, sondern um eine Berichtigung handelt, Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 (regelmäßig mit dem Teilwert) somit nicht erfolgen kann (SCHOOR, DSStZ 2007, 274 [278]; ausführlich Anm. 431). Denn eine inzwischen eingetretene Wertsteigerung bildet betrieblichen Gewinn und kann noch bei ihrer Verwirklichung in der betrieblichen Sphäre erfasst werden. Dagegen können AfA, die bereits bei außerbetrieblichen Einkünften berücksichtigt worden sind, nicht dadurch nochmals wirksam werden, dass man das WG mit demjenigen Betrag einbucht, mit dem es von vornherein hätte eingebucht werden müssen.

Beispiel: Der Stpfl. erwirbt ein bebautes Grundstück und behandelt es zu Unrecht als PV. Das Grundstück ist in der ersten Bilanz, die noch nicht einer rechtskräftigen Veranlagung zugrunde gelegen hat, mit den AK abzüglich der bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bereits berücksichtigten AfA in das BV einzubuchen.

32 4. Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter

Grundsatz der Unteilbarkeit: WG (zum Begriff s. § 5 Anm. 530 ff.) gehören nach Rspr. und hM entweder voll zum BV oder voll zum PV; ein gemischt genutztes WG kann grundsätzlich nicht in einen betrieblich und einen privat genutzten Teil geteilt werden (BFH 24.9.1959 – IV 38/58 U, BStBl. III 1959, 466; v. 22.11.1960 – I 103/60 S, BStBl. III 1961, 97; v. 13.3.1964 – IV 158/61, BStBl. III 1964, 455; so auch die FinVerw., R 4.2 Abs. 1 EStR; GRIEGER, BB 1961, 318; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 344; kritisch KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 38; SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 207). Maßgebend ist, welche Nutzung überwiegt; ein Wohnwagen, den der Stpfl. teils für eigene betriebliche und private Zwecke, teils für Urlaub und Erholung seiner ArbN verwendet, bildet zB notwendiges BV, wenn der betriebliche Nutzungsanteil mehr als 50 % beträgt, und notwendiges PV, wenn die betriebliche Nutzung nicht mehr als 10 % ausmacht (KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 41; R 4.2 Abs. 1 EStR; dazu SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 206).

Kritik im Schrifttum: Dieser Grundsatz der Unteilbarkeit wird im Schrifttum kritisiert. Er ergebe sich nicht zwingend aus dem Gesetz, auch wenn der Begriff des WG ihn nahe lege. Eine Aufteilung sei auch bilanztechnisch durchaus möglich und in bestimmten Fällen geboten. Insgesamt führe die Aufteilung, wie die Praxis bei Gebäuden zeige, zu sachgerechteren Ergebnissen und werde den Gewinnermittlungsgrundsätzen des Abs. 1 besser gerecht (s. insbes. KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 38; SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 207; JEHNER, DStR 1990, 6 [9]; WASSERMEYER, DStJG 3 [1980], 315 [331]). Dieser Kritik ist nicht zu folgen. Eine Aufteilung hätte nachhaltige negative Auswirkungen für die Rechtskontinuität und Praktikabilität bei der Bilanzierung von WG. Jede Nutzungsänderung führte möglicherweise zu einer Gewinnrealisierung und zu einer Änderung der AfA-Grundlage. Vor diesem Hintergrund muss es bei dem Grundsatz der Unteilbarkeit bleiben (so auch BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 348).

Gebäude und Grundstücke: Für Gebäude und Grundstücke gilt zum Teil etwas anderes. Bei ihnen kann eine Aufteilung je nach praktizierter Nutzung und Zuordnung zum BV oder PV erfolgen; s. ausführlich Anm. 62.

Beteiligungen: Eine aus mehreren Aktien, Geschäftsanteilen einer GmbH usw. bestehende Beteiligung bildet nicht ein einziges WG (s. auch § 6 Anm. 83). Die Anteile können daher, sofern sie nicht insgesamt notwendiges BV oder notwendiges PV bilden, teilweise als gewillkürtes BV und teilweise als PV behandelt werden (dazu noch ausführlich Anm. 93 f.).

5. Beziehung zu mehreren Betrieben

33

Anwendung des Unteilbarkeitsgrundsatzes: Unterhält ein Stpfl. mehrere Betriebe verschiedener Einkunftsarten, dann sind diese Betriebe auch strechtl. zu trennen. Wird ein WG gleichzeitig in mehreren Betrieben genutzt, dann erhebt sich die Frage, welchem Betrieb es zuzurechnen ist. Hier wird man auf die Rspr. zu gemischt (dh. betrieblich und privat) genutzten WG zurückgreifen können (BFH 24.9.1959 – IV 38/58 U, BStBl. III 1959, 466; v. 22.11.1960 – I 103/60 S, BStBl. III 1961, 97; v. 13.3.1964 – IV 158/61, BStBl. III 1964, 455; s. Anm. 32; so auch BFH v. 11.9.1969 – IV R 160/67, BStBl. II 1970, 317). Danach kommt eine Aufteilung unteilbarer WG (zB eines Kraftfahrzeugs) nicht in Betracht; vielmehr wird auf die überwiegende Nutzung abgestellt. Im Urteilsfall (BFH v. 11.9.1969 – IV R 160/67, BStBl. II 1970, 317) hatte der Stpfl. die Erteilung von Patenten und die Vergabe der Lizenzen als Geschäftsvorfälle in seinem Gewerbebetrieb behandelt. Der BFH nahm daher „mindestens“ gewillkürtes gewerbliches BV an. Das erscheint bedenklich. Denn kommt es auf die überwiegende Nutzung an und geschieht diese im Rahmen einer freiberuflichen Erfindertätigkeit, dann handelt es sich im freiberuflichen Betrieb um notwendiges BV, es kann nicht gleichzeitig gewillkürtes gewerbliches BV bilden. Liegt bei einem der mehreren Betriebe desselben Stpfl. notwendiges BV vor, so scheidet ein Wahlrecht begrifflich aus. BFH v. 11.9.1969 – IV R 160/67 aaO ließ die Frage offen, ob eine Erfindung, die im eigengewerblichen Betrieb und durch Lizenzvergabe genutzt wurde, auch dann gewerbliches BV ist, wenn die Einkünfte aus der Lizenzvergabe erheblich überwiegen. BFH v. 29.1.1970 – IV R 78/66, BStBl. II 1970, 319, hat dies für den Fall bejaht, dass sich die beiden Tätigkeiten gegenseitig bedingen und die Art der Nutzung der Erfindung durch den Stpfl. (Vergabe der Lizenzen, Erwerb und Verkauf der vom Lizenznehmer hergestellten Gegenstände unter gleichzeitiger Verabredung eines begrenzten Alleinverkaufsrechts) der Verwertung der Erfindung im eigenen Betrieb sehr nahekommt.

Teilbare Wirtschaftsgüter: Bei teilweise betrieblich und privat genutzten Grundstücken lässt die Rspr. (s. Anm. 62) eine Aufteilung zu. Dies wird damit begründet, dass Grundstücke auch realiter aufgeteilt werden können. Ähnliches wird für Beteiligungen gelten (Anm. 32). Daher kann uE eine Beteiligung des Stpfl. zwischen mehreren Betrieben aufgeteilt werden.

34 6. Begründung von Betriebsvermögen

Die Begründung von BV kann erfolgen durch Betriebseröffnung oder -erwerb, durch den entgeltlichen oder unentgeltlichen Erwerb eines einzelnen WG aus betrieblicher Veranlassung, durch Herstellung im betrieblichen Bereich sowie im Wege der Einlage aus dem PV (Überblick bei SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 111; s. auch KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 33).

Betriebseröffnung und -erwerb: Betriebseröffnung bzw. -erwerb führen zur Zuordnung aller beteiligten WG zum BV des Stpfl.. BV kann auch bereits vor Betriebseröffnung gebildet werden, denn der Gewerbebetrieb beginnt bereits mit den ersten Vorbereitungshandlungen (vgl. BFH v. 26.7.1995 – X R 60/93, BFH/NV 1996, 202). Wird ein Betrieb ohne betriebliche Veranlassung unentgeltlich erworben, wird das BV wegen § 6 Abs. 3 in der Person des Rechtsnachfolgers fortgeführt (vgl. KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 33; im Erg. auch SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 112).

Bei Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter entscheidet die betriebliche Veranlassung des Erwerbs über die Zugehörigkeit zum BV. Eine solche kann sich aus einer betrieblichen Nutzungsabsicht oder anderen Gründen (dazu BFH v. 11.11.1987 – I R 7/84, BStBl. II 1988, 424; v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128) ergeben. Auch unentgeltlicher Erwerb führt bei betrieblicher Veranlassung zu BV.

Herstellung: Auch durch Herstellung von WG kann BV entstehen. Auch hier ist entscheidend, ob das WG für betriebliche Zwecke hergestellt wird, was im Regelfall zu bejahen sein wird. Völlig ausgeschlossen ist die Herstellung von WG des PV indes nicht (ebenso SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 114).

Einlage: Auch die Einlage führt zur Entstehung von BV; zu den Voraussetzungen s. ausführlich Anm. 136 ff. Allerdings ist nicht automatisch eine Einlage und damit eine Begründung von BV anzunehmen, wenn ein bisher zum PV gehörender Gebäudeteil für fremde gewerbliche Zwecke vermietet wird und der Stpfl. einen anderen derart vermieteten Gebäudeteil bereits dem gewillkürten BV zugeordnet hat (BFH v. 21.4.2005 – III R 4/04, BStBl. II 2005, 604; s. noch Anm. 320 „Nutzungsänderung“).

Die Herkunft der Mittel für die Anschaffung eines WG – aus dem BV oder aus dem PV – ist für die Zurechnung des WG zum BV oder PV regelmäßig gleichgültig (glA GRIEGER, BB 1964, 1074). Wenn die Rspr. die Herkunft der Mittel als Indiz für die Zuordnung eines WG zum BV oder PV behandelt hat (BFH v. 14.11.1972 – VIII R 100/69, BStBl. II 1973, 289; v. 25.2.1982 – IV R 25/78, BStBl. II 1982, 461), so ist dies sicher richtig, bedeutet aber noch nicht, dass die Herkunft als solche ein selbständiges Zuordnungskriterium bildete (ebenso SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 153).

35 7. Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen

Damit ein WG aus dem BV ausscheidet, bedarf es eines Ausscheidensgrunds, insbes. einer Lösung des persönlichen oder sachlichen Betriebszusammenhangs. Grundsätzlich verbleibt ein WG nämlich bis zur Beendigung des Betriebs in die-

sem als BV erhalten (BFH v. 31.1.1985 – IV R 130/82, BStBl. II 1985, 395). Der sachliche Zusammenhang wird meist durch Entnahme gelöst, der persönliche geht durch entgeltliche Veräußerung oder schenkweise Übertragung auf einen Betriebsfremden verloren (BFH v. 31.1.1985 – IV R 130/82 aaO).

Lösung des persönlichen Zusammenhangs: Der persönliche Betriebszusammenhang wird durch einen Wechsel in der Rechtszuständigkeit gelöst. Dies kann durch Veräußerung, Schenkung, Erbschaft, Tausch oder Betriebsveräußerung geschehen (vgl. BFH v. 31.1.1985 – IV R 130/82, BStBl. II 1985, 395; v. 27.8.1992 – IV R 89/90, BStBl. II 1993, 225).

Eine Lösung des sachlichen Zusammenhangs mit dem Betrieb erfolgt zum einen durch endgültige Entnahme (dazu ausführlich Anm. 151 ff.), zum anderen durch Betriebsaufgabe (vgl. SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 120). Auch durch Verlust, etwa infolge Diebstahls oder Zerstörung, kann der Betriebszusammenhang gelöst sein, dies ist aber nicht zwingend (zur Einordnung solcher Vorgänge als Entnahme s. noch ausführlich Anm. 185 „Verlust“). So ist die Zerstörung eines Pkw. auf einer Privatfahrt nicht notwendig als Lösung des betrieblichen Zusammenhangs anzusehen (BFH v. 24.5.1989 – I R 123/85, BStBl. II 1990, 8; anders zu einem Sonderfall BFH v. 16.3.2004 – VIII R 48/98, BStBl. II 2004, 725).

Eine Nutzungsänderung führt dann zur Lösung des betrieblichen Zusammenhangs, wenn die Voraussetzungen einer Entnahme gegeben sind (dazu ausführlich Anm. 69 „Nutzungsänderung“; vgl. BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 349, 368).

8. Zurechnung des Wirtschaftsguts zum Vermögen des Steuerpflichtigen

a) Allgemeine Zurechnungskriterien

36

Wirtschaftliches Eigentum: Nur die im Eigentum des Stpfl. stehenden Gegenstände gehören zu seinem BV. Hierbei kommt es aber nicht auf das bürgerlich-rechtl., sondern auf das wirtschaftliche Eigentum an (s. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO, dazu ausführlich HHSp/P. FISCHER, § 39 Rn. 39 ff.; vgl. auch BFH v. 2.7.1969 – I R 143/66, BStBl. II 1969, 617; glA SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 128).

Einzelfälle der Zurechnung von Wirtschaftsgütern: Bei einem Guthaben, zB einem Sparguthaben, ist nicht entscheidend, auf wessen Namen es lautet, sondern wer darüber verfügbungsberechtigt ist (FG München v. 20.6.1967, EFG 1968, 14, rkr.). Nichteigene, namentlich also bloß gepachtete oder zur Verwahrung oder als Sicherheit empfangene Gegenstände zählen nicht zum BV des Stpfl. Vermietet (oder verpachtet) dagegen der Stpfl. ein WG an einen Dritten, der es wiederum dem Stpfl. zu dessen betrieblichen Zwecken untervermietet, dann wird das WG zum BV des Stpfl. zu rechnen sein. Auch wenn der Stpfl. auf das Verhalten des Dritten keinen Einfluss ausüben kann, wird man aufgrund wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu diesem Ergebnis kommen.

b) Zurechnung bei Ehegatten

37

Grundsätzlich ist die Zurechnung von WG bei Ehegatten getrennt vorzunehmen.

Eine Zusammenveranlagung führt nicht zu einer gemeinsamen Zurechnung. Sie macht WG, die im wirtschaftlichen Eigentum des mit dem Stpfl. zusammenveranlagten Ehegatten stehen, nicht zu BV des Stpfl., der diese WG nutzt. Das ergibt sich aus dem Wesen der Zusammenveranlagung, galt aber uE auch schon nach der früheren Auffassung über die Bedeutung der Zusammenveranlagung

(glA FG München v. 19.12.1957, EFG 1958, 168, rkr.). Die Vermietung eines Grundstücks von der Ehefrau an den Ehemann erzeugt also bei der Ehefrau Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die unentgeltliche Überlassung eines WG von einem Ehegatten an den anderen begründet für sich allein nicht wirtschaftliches Eigentum des anderen Ehegatten und macht daher das WG nicht zu BV des anderen Ehegatten (glA FG Münster v. 28.10.1965, EFG 1966, 109, rkr.).

Ehegatten als Mitunternehmer: Sind die Ehegatten als Mitunternehmer des Betriebs anzusehen, so gelten die allgemeinen Regeln und alle in ihrem Eigentum stehenden betrieblichen WG gehören zum BV. Die Mitunternehmerschaft lässt sich aus dem Auftreten nach außen hin und dem geschäftlichen Verhalten der Ehegatten zueinander entnehmen (vgl. BFH v. 28.7.1994 – IV R 81/93, BFH/NV 1995, 202 zu einer LuF-Mitunternehmerschaft).

Ehegatten als Miteigentümer, aber nicht Mitunternehmer: Sind die Ehegatten nicht Mitunternehmer, sondern nur Miteigentümer von WG, so gilt grundsätzlich das oben Gesagte. Nur der Miteigentümeranteil des unternehmerisch tätigen Ehegatten ist als BV auszuweisen (BFH v. 29.11.1968 – VI R 183/66, BStBl. II 1969, 233; v. 8.3.1990 – IV R 60/89, BStBl. II 1994, 559; dazu RUDLOFF, FR 1992, 565; BFH v. 28.6.2005 – IV B 174/03, BFH/NV 2005, 2009). Gehört ein Grundstück Eheleuten je zur Hälfte und nutzt der Ehemann das Grundstück teilweise betrieblich, so darf der betrieblich genutzte Grundstücksteil nur insoweit zum BV des Ehemanns gerechnet werden, als er ihm auch rechtl. gehört. Der Anteil des nicht unternehmerisch tätigen Ehegatten ist als dessen PV nicht zu bilanzieren. Ausnahmsweise können die Miteigentumsanteile des anderen Ehegatten dem unternehmerisch tätigen Ehegatten auch ohne Mitunternehmerschaft zugerechnet werden. Das gilt zum einen, wenn sich sein wirtschaftliches Eigentum auf das gesamte WG erstreckt (dazu SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 132). Zum anderen kann der unternehmerisch tätige Ehegatte, dem vom anderen Ehegatten gestattet wird, aus betrieblichen Gründen auf einem gemeinsamen Grundstück auf eigene Kosten ein betriebliches Gebäude zu errichten und zeitlich unbeschränkt unentgeltlich zu nutzen, den dem anderen Ehegatten gehörenden Grundstücksteil als Quasi-WG behandeln und die angefallenen HK wie HK eines eigenen materiellen WG aktivieren (BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281; zu den Auswirkungen auf die Gewinnermittlung s. SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 133).

38 9. Rechtsfolgen bei Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen

Betriebsvermögensvergleich: Die Zugehörigkeit von WG zum BV bewirkt, dass sie am BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 teilnehmen. Für ihre Bewertung gilt § 6. Die Zuführung zum Betrieb und die Abgabe aus dem Betrieb richten sich nach den Einlage- und Entnahmenvorschriften (s. Anm. 141).

Aufwendungen, die mit Bezug auf BV gemacht werden, sind iSv. Abs. 4 „durch den Betrieb veranlasst“ und daher BA. So können zB Beiträge auf Grund eines Bausparvertrags nicht als SA geltend gemacht werden, wenn die Bausparsumme für ein betriebliches Bauvorhaben verwendet werden soll (einschränkend FG Freiburg v. 29.11.1955, EFG 1956, 95, rkr., betr. Bausparbeiträge für eine Wohnung des Stpfl. in einem gemischt genutzten Gebäude, das als BV behandelt wurde: keine BA, wenn nicht auch buchmäßig als solche behandelt). Benutzt der Stpfl. ein WG des PV zT betrieblich, so bilden die anteiligen, betrieblich veranlassten Aufwendungen einschließlich der anteiligen AfA BA (BFH v. 13.4.1961 – IV 54/60 U, BStBl. III 1961, 308; Nds. FG v. 27.2.1961,

EFG 1961, 487, rkr.). Im umgekehrten Fall der teilweise privaten Nutzung eines WG des BV liegen Entnahmen vor.

Einnahmen: Umgekehrt sind Einnahmen aus der Veräußerung von Gegenständen des BV betrieblich veranlasst und daher BE (s. Anm. 21).

Notwendiges Privatvermögen: Zu den Rechtsfolgen bei Zugehörigkeit zum notwendigen PV s. Anm. 49.

Einstweilen frei.

39–45

III. Notwendiges Betriebsvermögen

Schrifttum: s. vor Anm. 28.

1. Begriff des notwendigen Betriebsvermögens

46

Der Begriff des notwendigen BV wurde maßgebend durch die Rspr. bestimmt.

Die Rechtsprechung des BFH zum Begriff des notwendigen BV hat sich im Lauf der Zeit gewandelt (zu einzelnen Fallgruppen SCHWEDHELM/BINNEWIES, GmbHR 2000, 195). Nach der früheren Rspr. war es erforderlich, dass ein WG für den Betrieb notwendig, wesentlich oder gar unentbehrlich sei (vgl. BFH v. 15.7.1960 – VI 10/60 S, BStBl. III 1960, 484; v. 18.7.1974 – IV R 187/69, BStBl. II 1974, 767). Von dieser engen Begriffsbestimmung ist der BFH abgerückt (vgl. etwa BFH v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315), auch wenn betriebsnotwendige oder wesentliche Gegenstände auch weiterhin zum notwendigen BV gehören. Auch wegen Überalterung nicht mehr genutzte WG verlieren daher nicht ihre Eigenschaft als notwendiges BV. Nunmehr genügt es für die Qualifikation von WG als notwendiges BV, wenn diese dergestalt dem Betrieb dienen, dass sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind (BFH v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315; v. 6.3.1991 – X R 57/88, BStBl. II 1991, 829; v. 20.9.1995 – X R 46/94, BFH/NV 1996, 393; v. 25.3.2008 – VIII B 122/07, BFH/NV 2008, 1317, jeweils mwN; auch R 4.2 Abs. 1 EStR). Durch das Begriffsmerkmal der Bestimmung wird verdeutlicht, dass beim notwendigen BV wie beim gewillkürten BV ein subjektives Willenselement erforderlich ist (dazu BFH v. 5.3.2002 – IV B 22/01, BStBl. II 2002, 690; zum gewillkürten BV noch Anm. 50). Nach BFH v. 13.11.1996 – XI R 31/95, BStBl. II 1997, 247, wird notwendiges BV nicht dadurch ausgeschlossen, dass das WG seine Funktion auch erfüllt, wenn es – zu Unrecht – im PV gehalten wird. Eine tatsächliche Nutzung im Betrieb ist nicht erforderlich, so dass nicht nur WG erfasst werden, die unmittelbar im Betriebsablauf genutzt werden. Es kommt vielmehr auf deren Bestimmung an, unmittelbar im Betrieb eingesetzt zu werden (vgl. BFH v. 10.11.2004 – XI R 32/01, BStBl. II 2005, 431; SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 143). Für die Abgrenzung zum gewillkürten BV entscheidend ist das Merkmal der Unmittelbarkeit (vgl. KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 42; dazu auch BFH v. 31.1.1985 – VI R 130/82, BStBl. II 1985, 395). Ist bei Anschaffung eines WG über seine Verwendung noch nicht entschieden, kommt nur eine Qualifikation als gewillkürtes BV in Betracht (BFH v. 6.3.1991 – X R 57/88, BStBl. II 1991, 829; auch WOERNER, StJb. 1974/75, 321).

Unerheblichkeit der Wesensart eines Wirtschaftsguts: Für die Frage, ob ein Gegenstand notwendiges BV ist, kommt es nicht auf die Art des Gegenstands an sich, sondern auf seine Beziehung zum einzelnen Betrieb an (ebenso BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 350). Gleichartige Gegenstände können daher beim einen

Stpfl. notwendiges BV, beim anderen gewillkürtes BV, beim dritten PV bilden. So kann etwa eine Briefmarkensammlung beim Briefmarkenhändler zum BV, beim Sammler zum PV gehören (ähnlich HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 17 Rn. 125; s. auch sogleich).

Geschäfte im Bereich des Gewerbebetriebs: Geschäfte, die ein Gewerbebetreiber im wirtschaftlichen Bereich seines Gewerbebetriebs vornimmt, fallen regelmäßig in den Rahmen des Gewerbebetriebs; der Stpfl. kann sie nicht als private Geschäfte behandeln. Indiz für den Zusammenhang mit dem Gewerbebetrieb kann es sein, wenn der Stpfl. unter Ausnutzung seiner Fachkenntnisse und seiner geschäftlichen Erfahrung gehandelt hat. Das schließt aber nicht aus, dass der Stpfl. Gegenstände der Art, mit der er zB handelt, in seinem PV besitzt. So können Kunstgegenstände, die einem Kunsthändler gehören, zu seinem PV gehören, wenn er sie als solche kenntlich gemacht hat. Die Veräußerung von Briefmarken aus einer privaten Sammlung kann eine gewerbliche Tätigkeit darstellen. Gleichwohl ist aber die Sammlung als Ganzes nur dann dem gewerblichen BV zuzurechnen, wenn sich die Veräußerung nicht auf bestimmte Einzelstücke oder Markenpartien beschränkt, sondern ohne Unterschied alle Teilgebiete der Sammlung erfasst (BFH v. 8.5.1953 – III 67/52 U, BStBl. III, 237). Die von einem Handelsvertreter für Gartenbau nach und nach angelegte gartenbautechnische und -geschichtliche Sammlung ist nicht notwendiges BV.

Notwendiges Sonderbetriebsvermögen: Auch im Rahmen des SonderBV (I oder II) eines Mitunternehmers kann zwischen notwendigem und gewillkürtem BV unterschieden werden. Von notwendigem SonderBV I spricht man, wenn ein WG objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb der PersGes. bestimmt ist. Notwendiges SonderBV II ist gegeben, wenn ein WG unmittelbar der Begründung oder Stärkung der Beteiligung an der PersGes. dient (dazu noch Anm. 90 sowie SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 15 Rn. 513 ff.).

47 2. Einzelfälle notwendigen Betriebsvermögens

Beteiligungen: hierzu noch ausführlich Anm. 93 f.; s. auch RITZROW, StBp. 2005, 263, 290, 359; BUCIEK, HFR 2008, 685; KREFT, PFB 2008, 252; Beteiligung eines Architekten an Schweizer Bauträger-GmbH ist notwendiges BV (BFH v. 14.1.1982 – IV R 168/78, BStBl. II 1982, 345); ebenso Beteiligungen eines Stickers (BFH v. 23.11.1978 – IV R 146/75, BStBl. II 1979, 109) und eines Malermeisters an einer Wohnungsbau-GmbH; Beteiligung eines Apothekers an einer Einkaufsgenossenschaft (FG Köln v. 6.11.1996, EFG 1997, 597, rkr.); eines Ingenieurs an einer Technik-Beratungs-GmbH (BFH v. 11.3.1976 – IV R 185/71, BStBl. II 1976, 380); eines Arztes an einer GmbH, die von ihm entwickelte Medikamente vertreibt (BFH v. 26.4.2001 – IV R 14/00, BStBl. II 2001, 798); eines Freiberuflers an einer Gesellschaft, mit der er eine auf die Vergabe von Aufträgen gerichtete Geschäftsbeziehung hat oder schaffen will und deren Geschäftsgegenstand der freiberuflichen Tätigkeit nicht wesensfremd ist (BFH v. 25.3.2008 – VIII B 122/07, BFH/NV 2008, 1317).

Bilder zur Ausstattung einer Arztpraxis bilden BV, die hierfür gemachten Anwendungen BA (FG Schl.-Holst. v. 30.10.1964, EFG 1965, 271, rkr.).

Bordwohnung: Einrichtung der Bordwohnung eines Binnenschiffers, der auf dem Land seine Familienwohnung hat, BV; vgl. FG Münster v. 29.11.1962, EFG 1963, 197, rkr.

Diensterfindungen gehören auch stl. zum BV des Unternehmers, der den Erfinder angestellt hat (RFH v. 11.5.1937, RStBl. 1937, 927).

Geld und sonstige Zahlungsmittel sowie Postscheck- und Bankguthaben können je nach ihrer Zweckbestimmung betrieblich oder privat genutzt werden und sind daher nicht notwendigerweise Teile des BV (vgl. MARTIN, DStZ 1949, 378; SUDHOFF, WPg. 1950, 170).

Grundstücke: Über Besonderheiten bei Grundstücken s. den eigenen Abschnitt ab Anm. 61.

Kraftfahrzeuge: dazu noch ausführlich Anm. 80.

Lagerlose eines Loshändlers gehören zu seinem BV; Gewinne daraus sind BE (RFH v. 17.6.1927, RStBl. 1927, 190).

Land- und Forstwirte: Zu Besonderheiten des notwendigen BV bei Land- und Forstwirten s. KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 24, Rn. 2 ff.

Sachwertdarlehen: Stellt ein Apotheker einer anderen (von ihm vermieteten) Apotheke die Erstausrüstung mit Waren gegen eine Umsatzvergütung zur Verfügung, so stellt dieses Sachwertdarlehen kein notwendiges (falls keine Entnahme vorliegt, aber gewillkürtes) BV dar (BFH v. 18.3.1970 – I R 98/68, BStBl. II 1970, 425).

Sparguthaben eines Gastwirts bei seiner Brauerei kein notwendiges BV, wenn der Gastwirt jederzeit über das Guthaben verfügen kann und die Unterhaltung des Guthabens nicht mit einer Verpflichtung zum Bierbezug und dgl. verbunden ist (VG Berlin v. 19.2.1963, EFG 1963, 396, rkr.).

Wassernutzungsrecht: Verpachtetes Wassernutzungsrecht als Bestandteil des BV, wenn die Gegenleistungen (Freistrom und Bargeld) dem Betrieb zufließen; vgl. BFH v. 21.6.1963 – III 410/58 U, BStBl. III 1963, 420.

Weingut: Ein Weingut, das im Eigentum der Gesellschafter einer Sektkelerei betreibenden PersGes. steht und dessen Erzeugnisse im gewerblichen Unternehmen der Gesellschafter verwertet werden, ist notwendiges BV (BFH v. 11.2.1965 – IV 285/63, HFR 1965, 459).

Wohnwagen eines Handelsvertreters ist BV, wenn der Stpfl. einen festen Wohnsitz hat und den Wagen hauptsächlich für Kundenbesuche und Besprechungen nutzt; gelegentliche Privatnutzung für Urlaubsreisen ist unschädlich (FG Berlin v. 17.10.1969, EFG 1970, 330, rkr.).

IV. Notwendiges Privatvermögen

Schrifttum: s. vor Anm. 28.

1. Begriff des notwendigen Privatvermögens

48

WG des PV scheiden für die Gewinnermittlung nach Abs. 1 aus (s. auch Anm. 49).

Notwendiges und gewillkürtes Privatvermögen? Der Begriff des PV ergibt sich nicht aus dem Gesetz. Er ist jedoch als Gegenstück zum BV in Abs. 1 vorausgesetzt und beinhaltet daher alle WG, die nicht zum BV gehören (SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 106; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 386). Weiter ist in Anlehnung an das Begriffspaar notwendiges/gewillkürtes BV eine Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem PV denkbar (so insbes. LEINGÄRTNER, FR 1983, 214, dem folgend SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 108, BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 386). Auch wenn begrifflich eine entsprechende Viertelung des Vermögens denkbar ist, bedarf es ihrer praktisch nicht. Die Differenzierung

zwischen notwendigem/gewillkürtem BV und notwendigem PV beruht auf der Notwendigkeit der Zuordnung von WG zum BV in Abs. 1. Es ist im Rahmen der Gesetzesanwendung nur von Bedeutung, ob eine Zuordnung zum BV gelingt. Dies ist beim notwendigen und gewillkürten BV positiv der Fall und beim notwendigen PV negativ nicht der Fall. Deshalb hat der BFH recht, wenn er nur den Begriff des notwendigen PV näher konkretisiert. Begrifflich gibt es zwar auch ein „gewillkürtes“ PV, dieses hat aber für die Gesetzesanwendung keine Bedeutung (s. bereits Anm. 30). Unzulässig ist allerdings auch der Schluss, dass alle WG, die weder notwendiges noch gewillkürtes BV sind, automatisch notwendiges PV sind. Es handelt sich vielmehr um PV, unerheblich, ob notwendig oder nicht.

Konkretisierung des Begriffs: Der BFH bezeichnet als notwendiges PV WG, die ihrer Natur nach zum privaten Vermögen gehören und die der Unternehmer deshalb, auch wenn er wollte, nicht zum BV ziehen kann (BFH v. 15.7.1960 – 10/60 S, BStBl. III 1960, 484; v. 22.7.1966 – VI 12/65, BStBl. III 1966, 542; v. 11.3.1980 – VIII R 151/76, BStBl. II 1980, 740). Darin spiegelt sich die bereits angedeutete Zielrichtung der Zuordnung zum notwendigen PV, nämlich eine Zuordnung zum BV auszuschließen. Die Betrachtungsweise des BFH ist notwendigerweise eine typisierende, dh., dass er nur für den Regelfall eine Zuordnung zum notwendigen PV vornehmen kann. Das ergibt sich daraus, dass jedes WG theoretisch BV oder PV sein kann (dazu HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 17 Rn. 125). Im Rahmen einer solchen Typisierung können zumindest WG, die der privaten Lebensführung dienen, idR dem PV zugeordnet werden.

Einzelfälle: Verwandtschaftsbegründetes Darlehen: BFH v. 22.12.1955 – IV 537/54 U, BStBl. III 1956, 65; Kühlschrank eines Schiffers: BFH v. 22.11.1960 – I 212/60 U, BStBl. III 1961, 37; Einkommensteuer-Erstattungsansprüche, auch wenn für BV bestimmt: BFH v. 22.7.1966 – IV 12/65, BStBl. III 1966, 542; Wohnung eines Gärtners: FG Schl.-Holst. v. 9.11.1966, EFG 1967, 220, rkr.; zu geschäftlichen Repräsentationszwecken getragener Schmuck: BFH v. 26.1.1968 – VI R 131/66, BStBl. II 1968, 342; Autoradio: BFH v. 28.5.1968 – IV R 110/67, BStBl. II 1968, 541; Einfamilienhausgrundstück: BFH v. 11.3.1980 – VIII R 151/76, BStBl. II 1980, 740; Hilfsmittel wegen körperlicher Leiden: BFH v. 28.9.1990 – III R 51/89, BFHE 162, 181; Darlehensforderung einer PersGes.: BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642; dazu GOSCH, StBp. 1996, 332; zum notwendigen PV bei Land- und Forstwirten s. KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 24, Rn. 97 ff.

Betriebsschädliche Wirtschaftsgüter: s. Anm. 52.

Risikogeschäfte: s. Anm. 53.

49 2. Rechtsfolgen bei Zugehörigkeit zum notwendigen Privatvermögen

Kein Betriebsvermögensvergleich: WG des notwendigen PV nehmen am BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 nicht teil. Sie können auch nicht in das BV eingelegt werden. Sind sie irrtümlich als BV behandelt worden, so sind sie nicht nach den Entnahmevorschriften zu behandeln, sondern müssen zum Buchwert ausgebucht werden (s. Anm. 31).

Aufwendungen: Solche Aufwendungen, die durch die Benutzung eines zum PV gehörenden WG entstanden sind, können BA sein, soweit sie betrieblich veranlasst sind (Abs. 4). Beispiele: Treibstoffkosten für ein zum PV gehörendes Kfz. auf einer Betriebsfahrt; anteilige Hausunkosten für betrieblich genutzte Räume eines zum PV gehörenden Wohnhauses; betriebliche Kosten eines privaten Fernsprechan schlusses. Entsprechendes gilt für die AfA, die durch die betriebliche Nutzung eines zum PV gehörenden WG entsteht (BFH v. 13.4.1961 –

IV 54/60 U, BStBl. III 1961, 308 und v. 13.3.1964 – IV 158/61 S, BStBl. III 1964, 455 betr. Waschmaschine eines Arztes; zust. VANGEROW, StuW 1961 Sp. 482; aA BFH v. 22.11.1960 – I 212/60 U, BStBl. III 1961, 37 betr. Kühlschrank eines Schiffers).

Veräußerung: Die Veräußerung von WG des PV ist idR nicht betrieblich veranlasst und führt daher nicht zu BE. Gleiches gilt für die Erträge aus WG des PV.

Betriebsvermögen: Zu den Rechtsfolgen bei Zugehörigkeit zum BV s. Anm. 38.

V. Gewillkürtes Betriebsvermögen

Schrifttum: s. vor Anm. 28.

1. Begriff des gewillkürten Betriebsvermögens

50

Das gewillkürte BV steht als dritte Vermögenskategorie zwischen notwendigem BV und notwendigem PV. Seine generelle Berechtigung ist umstritten, richtigerweise aber zu bejahen (ausführlich bereits Anm. 30).

Begriffsmerkmale: Stpfl., die ihren Gewinn nach § 5 oder § 4 Abs. 1 ermitteln, können nach stRspr. gewillkürtes BV bilden (zur früheren Rspr. s. SÖFFING, StbJb. 1980/81, 451; WOERNER, StbJb. 1989/90, 207; KANZLER, INF 1981, 361 [362]). Nach einer Rechtsprechungsänderung gilt Entsprechendes auch für Überschussrechner nach Abs. 3 (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985; hierzu noch ausführlich Anm. 51). Lediglich bei Landwirten, die ihren Gewinn nach § 13a ermitteln, erkennt der BFH kein gewillkürtes BV an (vgl. nur BFH v. 23.5.1991 – IV R 58/90, BStBl. II 1991, 798; dazu § 13a Anm. 10; kritisch zu dieser Rspr. FLÄMIG, DStZ 1984, 131; aA LEINGÄRTNER/KANZLER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 24 Rn. 128 mwN). Im Sinne der Definition des BFH (zur früheren Rspr. s. Anm. 30 und SÖFFING, StbJb. 1980/81, 451 [467]) gehören zum gewillkürten BV solche WG, die objektiv dazu geeignet und erkennbar dazu bestimmt sind, den Betrieb zu fördern (vgl. BFH v. 11.10.1979 – IV R 125/76, BStBl. II 1980, 40; v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399; v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985, und Anm. 29). Es muss nicht noch zusätzlich geprüft werden, ob ein gewisser objektiver Zusammenhang mit dem Betrieb des Stpfl. besteht, weil das notwendige objektive Korrektiv zur Bestimmung des Stpfl. bereits in der objektiven Fördereignung zu sehen ist (so auch SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 150; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 366; anders BFH v. 14.11.1972 – VIII R 100/69, BStBl. II 1973, 289; R 4.2 Abs. 1 Satz 3 EStR; offengelassen in BFH v. 30.4.1975 – I R 111/73, BStBl. II 1975, 582).

Im Unterschied zum notwendigen BV ist der objektive Bezug des WG zum Betrieb insoweit schwächer, als keine eindeutige objektive Zuordnung zum Betrieb erfolgen kann. Die objektive Zuordnung ist neutral. Es geht idR um WG, die den Betrieb mittelbar zu fördern bestimmt sind (darauf weist zu Recht KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 42; hin; dazu auch BFH v. 31.1.1985 – VI R 130/82, BStBl. II 1985, 395). Deshalb kommt dem zweiten Element, der Bestimmung durch den Stpfl., entscheidende, konstitutive Bedeutung zu. An seine Darlegung sind gesteigerte Anforderungen zu stellen. Eine bloße Behauptung reicht nicht; vielmehr muss eine entsprechende Zuordnung konkret dargelegt und nach außen in Erscheinung getreten sein (ausführlich WOERNER, StbJb. 1989/90, 207 [231]).

Manifestation der subjektiven Zuordnung: Die subjektive Bestimmung der Zuordnung eines WG zum BV muss nach außen hinreichend hervortreten (stRspr., BFH v. 22.9.1993 – X R 37/91, BStBl. II 1994, 172; v. 27.10.1993 – XI R 5/93, BFH/NV 1994, 472; v. 23.9.1999 – IV R 12/98, BFH/NV 2000, 317; v. 5.3.2002 – IV B 22/01, BStBl. II 2002, 690; dazu KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 46). Die erstmalige Zuordnung zum BV muss unmissverständlich in einer Weise erfolgen, dass ein sachverständiger Dritter ohne weitere Erklärungen des Stpfl. die Zugehörigkeit des erworbenen oder eingelegten WG zum BV erkennen kann (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985 mwN; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 367). Eine Aufnahme in die Buchführung ist hierfür nicht zwingend erforderlich (BFH v. 22.9.1993 – X R 37/91, BStBl. II 1994, 172), kann aber als wesentliches Beweisanzeichen betrieblicher Widmung gewertet werden.

BFH v. 27.3.1968 – I 154/65, BStBl. II 1968, 522; v. 30.4.1975 – I R 111/73, BStBl. II 1975, 582; v. 21.10.1976 – IV R 71/73, BStBl. II 1977, 150; v. 13.10.1983 – I R 76/79, BStBl. II 1984, 294; v. 18.10.1989 – X R 99/87, BFH/NV 1990, 424; v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401; v. 23.9.1999 – IV R 12/98, BFH/NV 2000, 317).

Die Zuordnung kann aber auch im Wege der Aufnahme in das betriebliche Bestandsverzeichnis (dazu BFH v. 22.9.1993 – X R 37/91, BStBl. II 1994, 172; v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985), durch Erklärung gegenüber dem FA oder durch Vermögensumschichtung auf einem betrieblichen Konto (FG Hamb. v. 17.6.1996, EFG 1996, 1021, rkr.) erfolgen.

Unrichtige Behandlung in der Buchführung: s. Anm. 31.

Betriebliche Mindestnutzung: Bei beweglichen WG verlangen Rspr. (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985 mwN) und FinVerw. (R 4.2 Abs. 1 Sätze 5 und 6 EStR) zu Recht eine betriebliche Mindestnutzung von 10 %. Bei einer betrieblichen Nutzung unterhalb dieses Werts liegt notwendiges PV vor. Die Grenze von 10 % entspricht einer auch sonst im Steuerrecht geläufigen Bagatellschwelle (vgl. BFH v. 8.6.2000 – IV R 63/99, BFH/NV 2000, 1341; v. 27.2.2002 – IV S 7–10/01, BFH/NV 2002, 1052); ein Anheben der Schwelle auf 25 % ist nicht erforderlich (so aber KSM/PLÜCKEBAUM, § 4 Rn. B 162).

Nutzungsänderung: s. Anm. 69 und 118, jew. „Nutzungsänderung“.

Einzelfälle: Erwerb eines Nachbargrundstücks zur Vorbereitung einer Betriebserweiterung (BFH v. 15.4.1981 – IV R 129/78, BStBl. II 1981, 618; v. 19.3.1981 – IV R 39/78, BStBl. II 1981, 731); langjähriger Bilanzausweis eines unbebauten und ungenutzten Grundstücks (BFH v. 30.4.1975 – I R 111/73, BStBl. II 1975, 582; v. 21.10.1976 – IV R 71/73, BStBl. II 1977, 150); Verpfändung privater Forderungen für betriebliche Zwecke (BFH v. 10.12.1964 – IV 167/64 U, BStBl. III 1965, 377); werden Beiträge zu einer Unfallversicherung als BA gebucht, kann die Versicherung zu BV werden (BFH v. 18.11.1971 – IV R 132/66, BStBl. II 1972, 277); zu Besonderheiten bei Land- und Forstwirten s. KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 24, Rn. 120 ff.

Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen: s. Anm. 90.

51 2. Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Überschussrechnung

Die Rspr. hat den Kreis der zur Bildung von gewillkürtem BV Berechtigten im Laufe der Zeit erweitert. Ging der RFH noch davon aus, dass nur Kaufleute gewillkürtes BV haben könnten (RFH v. 14.4.1943, RStBl. 1943, 482), hat der BFH auch den unter Abs. 1 fallenden Stpfl. diese Möglichkeit eröffnet (BFH v. 15.7.1960 – VI 10/60 S, BStBl. III 1960, 484; s. bereits Anm. 30). Überschussrechnern nach Abs. 3 hat er dies aber bis vor kurzem in stRspr. versagt (vgl. nur BFH v. 13.3.1964 – IV 158/61 S, BStBl. III 1964, 455; v. 12.2.1976 – IV R

188/74; BStBl. II 1976, 663; v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101). Im Schrifttum war dies schon lange und heftig kritisiert worden.

MERTEN, FR 1979, 365 (366); SÖFFING, StbJb. 1980/81, 451; SÖFFING, FR 1983, 172; WASSERMEYER, DSStJG 3 (1980), 315 ff.; KANZLER, Inf 1981, 361 (365); KANZLER, FR 2004, 93; FLÄMIG, DSStZ 1984, 131 (135); KSM/PLÜCKEBAUM, § 4 Rn. B 141; KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. D 155; WOERNER, StbJb. 1989/90, 207 (229); JEHNER, DSStR 1991, 1408; DRÜEN, FR 2004, 94; s. auch Anm. 537 mwN.

Die anhaltende Kritik hat den BFH nunmehr zu einer Änderung seiner Rspr. bewegen. In einem Urteil aus dem Jahre 2003 (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985; dazu RAMB, SteuerStud. 2006, 469) führt der BFH aus, die unterschiedliche Behandlung der verschiedenen Stpfl. danach, ob sie den Gewinn nach Abs. 3 oder §§ 4 Abs. 1, 5 ermitteln, sei gleichheitswidrig (s. auch Anm. 537). Es bestünden zwischen beiden Gewinnermittlungsarten keine Unterschiede von solchem Gewicht, die eine Versagung der Bildung von gewillkürtem BV bei Überschussrechnern rechtfertigten. Insbes. könne hier nicht entscheidend auf die Gefahr einer unzutreffenden Zuordnung durch den Stpfl. abgestellt werden. Diese Gefahr bestehe beim gewillkürten BV immer und unabhängig von der Gewinnermittlungsart. Dem BFH ist im Ergebnis und in der Begründung in vollem Umfang zu folgen, so dass künftig im Rahmen aller Gewinnermittlungsarten von der überkommenen Dreiteilung des Vermögens auszugehen ist.

3. Willkürungsverbot für betriebsschädliche und geschäftlich riskante Wirtschaftsgüter

52

Gewillkürtes BV kann nur gebildet werden, wenn das WG objektiv geeignet ist, den Betrieb zu fördern (s. bereits Anm. 29). Das ist weder bei sog. betriebsschädlichen noch bei WG der Fall, die Gegenstand eines Risikogeschäfts sind.

Betriebsschädliche Wirtschaftsgüter sind solche, bei deren Erwerb bereits erkennbar ist, dass sie dem Betrieb keinen Nutzen, sondern lediglich Verluste bringen werden (vgl. nur BFH v. 11.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399, mwN). Betriebsschädliche WG gehören zum notwendigen PV, eine Einordnung als gewillkürtes BV ist auch bei entsprechendem Willen des Stpfl. nicht möglich. Entscheidend für die Einordnung als betriebsschädliches WG ist nach der Rspr., ob und inwieweit dem Stpfl. im Zeitpunkt des Erwerbs des WG und der Buchung der Erwerbsvorgänge erkennbar war, dass das WG dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen werde (vgl. BFH v. 27.3.1974 – I R 44/73, BStBl. II 1974, 488; v. 15.11.1978 – I R 57/76, BStBl. II 1979, 257; v. 25.2.1982 – IV R 25/78, BStBl. II 1982, 461; v. 11.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399; weitere Einzelfälle sogleich). Problematisch ist in diesem Zusammenhang festzustellen, in welchem Zeitpunkt die Verlustträchtigkeit erkennbar war. Die Anerkennung einer Einlage darf nicht deshalb versagt werden, weil die Verlustträchtigkeit des eingelegten WG im Laufe der Zeit deutlich wurde (so auch WOERNER, StbJb 1989/90, 218; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 377).

Einzelfälle betriebsschädlicher Wirtschaftsgüter: Wertpapiere als BV einer Ehe- und Partnervermittlung (BFH v. 11.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399; vgl. zu verlustbringenden Wertpapieren auch BFH v. 26.10.1999 – X B 40/99, BFH/NV 2000, 563); wertlose Darlehensforderung (BFH v. 22.5.1975 – IV R 193/71, BStBl. II 1975, 804; vgl. auch BFH v. 11.10.1988 – VIII R 237/83, BFH/NV 1989, 305); Hingabe eines ungesicherten und unverzinslichen Darlehens (BFH v. 19.7.1984 – IV R 207/83, BStBl. II 1985, 6); wertlose GmbH-Beteiligung (FG Rhld-Pf. v. 25.9.1990, EFG 1991, 306, rkr.); minderwertige Gemälde (BFH v. 25.2.1982 – IV R 25/78, BStBl. II 1982, 461); Oldtimer (BFH v. 5.2.2007 – IV B 73/05, BFH/NV 2007, 1106).

Wirtschaftsgüter, die Gegenstand von Risikogeschäften sind, fallen ebenfalls unter ein Willkürungsverbot. Unter den Begriff der Risikogeschäfte sind solche WG zu fassen, denen ihrer Natur nach Risiken für den Betrieb anhängen (vgl. dazu BFH v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399; SCHMIDT/HEINCKE XXVIII. § 4 Rn. 158). Anders als bei betriebsschädlichen WG ist der betriebliche Förderungszusammenhang zwar nicht von vorneherein ausgeschlossen, jedoch muss er hier besonders sorgfältig geprüft werden. Die Übergänge zwischen beiden Kategorien sind indes fließend. Es ist auch bei Risikogeschäften zu ermitteln, ob im Zeitpunkt der Widmung zum BV die objektive Eignung vorlag, das BV zu stärken (vgl. BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 378). Besonderes Augenmerk ist hier auf bestimmte Kategorien von Geschäften zu richten, die ein erhöhtes Risikopotential in sich bergen. Generell gilt, dass die Anforderungen an den Nachweis des Förderungszusammenhangs umso höher sind, je branchenuntypischer ein Geschäft ist (vgl. zu branchenuntypischen Wertpapiergeschäften BFH v. 30.7.2003 – X R 7/99, BStBl. II 2004, 408).

► *Wertpapiergeschäfte*: Insbes. bei Wertpapiergeschäften bedarf der Förderungszusammenhang einer besonderen Prüfung (ausführlich MAUTE, EStB 2007, 338). Für gängige Wertpapiere ist der entsprechende Zusammenhang zwar grundsätzlich zu bejahen (vgl. BFH v. 19.2.1997 – XI R 1/6, BStBl. II 1997, 399). Anderes kann aber bei besonders risikoträchtigen Anlageprodukten wie Termin- und Optionsgeschäften (dazu ausführlich § 23 Anm. 180 ff.) gelten (BFH v. 20.4.1999 – VIII R 63/96, BStBl. II 1999, 466; v. 11.7.1996 – IV R 67/95, BFH/NV 1997, 114; näher Anm. 101).

► *Sonstige Risikogeschäfte*: Weitere Beispiele für Risikogeschäfte sind Lotteriespiel (BFH v. 16.9.1970 – I R 133/68, BStBl. II 1970, 865), Wettgeschäft (BFH v. 24.10.1969 – IV R 139/68, BStBl. II 1970, 411; FG Köln v. 19.4.1988, EFG 1988, 518, rkr.); Erwerb von Goldbarren (BFH v. 18.12.1996 – XI R 52/95, BStBl. II 1997, 351; dazu die teilweise krit. Anm. von WENDT, FR 1997, 337).

53–60 Einstweilen frei.

VI. Grund und Boden sowie Gebäude

Schrifttum: LAULE, Grundstücke als gewillkürtes Betriebsvermögen bei freiberuflich Tätigen, FR 1963, 146; GRIEGER, Anm. zu BFH IV 401/62, BB 1964, 953; OFFERHAUS, Anm. zu BFH VIII R 29/75, StBp. 1978, 142; PLÜCKEBAUM, Gebäudeteile als selbständige Wirtschaftsgüter, DB 1980, 1086; KANZLER, Die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen bei Land- und Forstwirten unter besonderer Berücksichtigung von Grundstücken, INF 1981, 361; WICHMANN, Das Gebäude – als Wirtschaftsgut ein Phänomen?, DB 1983, 1329; PAUS, Eigengenutzte Wohnungen als Betriebsvermögen von Personengesellschaften, DStZ 1988, 575; WICHMANN, Kritische Überlegungen zur sogenannten Atomisierung eines Gebäudes, BB 1990, 975; RUDLOFF, Bilanzierungsgrundsätze bei gemischt genutzten Grundstücken und Gebäuden, FR 1992, 565; v. SCHÖNBERG, Anm. zu BFH IV R 27/98; HFR 2000, 785; SCHOOR, Eigenbetrieblich genutzte Grundstücke von untergeordnetem Wert: Bilanzierung vermeiden!, StuB 2000, 753; BRAUN, Anmerkung zu FG Berlin I K 1044/00, EFG 2001, 880; SCHOOR, Bilanzierungsfragen bei Grundstücken und Gebäuden im Betriebsvermögen, StBp. 2002, 7; WENDT, Anm. zu BFH XI R 31/03, FR 2005, 686; KAHLE/HEINSTEIN, Ansatz von Grundstücken in der Steuerbilanz, DStZ 2006, 825; KANZLER, Anm. zu BFH III R 4/04, FR 2006, 186; WENDT, Geschäftsräume im Einfamilienhaus können wesentliche Betriebsgrundlage sein, BFH-PR 2006, 485; SCHULZE-OSTERLOH, Einlage eines im Privatvermögen entdeckten Bodenschatzes in ein Betriebsvermögen, BB 2007, 1323; LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Stand 16. Lfg. 2008.

1. Begriffsfragen

Während zivilrechtl. zwischen Grund und Boden und Gebäuden grds. nicht unterschieden wird (§ 94 BGB), ist diese Differenzierung wegen der unterschiedlichen Bewertung als abnutzbares und nicht abnutzbares WG estl. von Bedeutung.

Grundstücke sind zivilrechtl. abgegrenzte Teile der Erdoberfläche, die im Bestandsverzeichnis eines Grundbuchblatts unter einer besonderen Nummer eingetragen oder gem. § 3 Abs. 5 GBO gebucht sind. Auch die wesentlichen Bestandteile iSv. § 94 BGB, also insbes. Gebäude, gehören zum Grundstück (vgl. PALANDT/HEINRICHS, BGB, 68. Aufl. 2009, Vor § 90 Rn. 3). Strechtl. wird zwar derselbe begriffliche Ausgangspunkt gewählt, jedoch werden die Zuordnungentscheidungen entsprechend der hier herrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. § 39 AO) in modifizierter Form getroffen. Unter Grundstück ist also auch im Steuerrecht grundsätzlich der reale, nach dem Grundbuch verselbständigte Teil des Grund und Bodens einschließlich aufstehender Gebäude und sonstiger baulicher Anlagen zu verstehen. Jedoch ist der Begriff aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise flexibler als im Zivilrecht. Erfasst werden bebaute und unbebaute Grundstücke, Gebäude auf fremdem Grund sowie grundstücksgleiche Rechte (vgl. LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 159). Bilanziell werden Grundstücke und aufstehende Gebäude getrennt. Nach den Grundsätzen der Einzelbewertung sind Grund und Boden einerseits und Grundstücke andererseits als selbständige WG zu behandeln (s. nur SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVIII. § 5 Rn. 133; s. auch sogleich Anm. 62). Das schließt aber nicht aus, dass sich die Zuordnung eines Grundstücks zum BV oder PV nach dem auf ihm stehenden Gebäude richtet; im Gegenteil bildet dieser Fall die Regel (BFH v. 27.1.1977 – I R 48/75, BStBl. II 1977, 388; v. 19.7.1979 – IV R 235/75, BStBl. II 1980, 5).

Untergrund: Zum Grund und Boden gehört als unselbständiger Bestandteil auch der Untergrund. Wird allerdings ein Bodenschatz verwertet und in den Verkehr gebracht, so bildet er ein eigenständiges WG (stRspr.; s. nur BFH v. 13.7.2006 – IV R 51/05, BFH/NV 2006, 2064 [2066]; dazu SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 1323 mwN in Fn. 1).

Grundstücksteile: Abweichend vom Einheitlichkeitsgrundsatz kann bei Grundstücken eine Aufteilung in verschiedene WG erfolgen. Die entstehenden Grundstücksteile sind gesondert dem BV oder PV zuzuordnen (s. noch ausführlich Anm. 62).

Gebäude und Gebäudeteile: Der Gebäudebegriff ist bewertungsrechtl. zu bestimmen (vgl. R 7.1 Abs. 5 EStR; s. zum Gebäudebegriff auch BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132). Ein Gebäude ist ein Bauwerk auf eigenem oder fremdem Grund und Boden, das Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und standfest ist (BFH v. 13.6.1969 – III 17/65, BStBl. II 1969, 517; v. 18.6.1986 – II R 222/83, BStBl. II 1986, 787; v. 18.3.1987 – II R 222/84, BStBl. II 1987, 551; v. 21.1.1988 – IV R 116/86, BStBl. II 1988, 628). Zur Frage, wann Gebäude ein einheitliches WG bilden und wann Gebäudeteile zu selbständigen WG werden, s. sogleich Anm. 62.

2. Einheitlichkeitsgrundsatz versus Differenzierung verschiedener Wirtschaftsgüter

62 a) Die Bedeutung des Wirtschaftsgutsbegriffs

Auch bei Gebäuden und Grund und Boden muss entschieden werden, ob und inwieweit sie zum BV oder zum PV gehören. Gegenüber beweglichen und anderen WG ergeben sich hier aber Besonderheiten von solchem Gewicht, dass eine gesonderte Betrachtung angezeigt ist. Diese Besonderheiten resultieren zu einem guten Teil aus der Tatsache, dass sich das Steuerrecht bei der Einteilung der WG nicht an der Einteilung der Gegenstände nach dem Zivilrecht ausrichtet. Wäre dem so, so könnte ein Grundstück und seine Bebauung idR nur einheitlich als ein einziger Gegenstand betrachtet werden. Es käme entscheidend auf die Zuordnung nach den §§ 94 ff. BGB an. An diesen Vorschriften orientiert sich indes das Steuerrecht gerade nicht (zum Begriff s. bereits Anm. 61). Vielmehr können Grund und Boden und darauf errichtete Gebäude strechtl. und bilanziell ganz unterschiedlich zu beurteilen sein. So kann beispielsweise ein Grundstück, das mit einem Gebäude bebaut ist, in mehrere WG zu zerlegen sein, während umgekehrt mehrere Grundstücke ein einziges WG darstellen können. Entscheidend bei der Zuordnung ist allein der Begriff des WG (hierzu ausführlich Vor §§ 4–7 Anm. 100 ff.). Ein WG zeichnet sich insbes. durch seine selbständige Bewertbarkeit aus. Ob eine solche vorliegt, ist nach der Verkehrsanschauung zu entscheiden. Ist nach dieser ein WG gegeben, so ist dieses einheitlich dem BV oder dem PV zuzuordnen. Für die Zuordnung gelten dann wieder die allgemeinen Kriterien (s. bereits die Ausführungen unter Anm. 29 ff. zu notwendigem und gewillkürtem BV, notwendigem PV). Danach gehört ein WG zum notwendigen BV, wenn es objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt ist, zum gewillkürten BV, wenn es objektiv geeignet und bestimmt ist, den Betrieb zu fördern, zum notwendigen PV, wenn es seiner Natur nach nur privat genutzt werden kann.

63 b) Das Problem gemischt genutzter Wirtschaftsgüter

Das Problem der gemischt (also betrieblich und privat) genutzten WG, das bereits auf allgemeiner Ebene behandelt wurde (s. Anm. 32), stellt sich bei näherer Betrachtung bei Grund und Boden und Gebäuden nicht anders als bei sonstigen WG (zu diesem Problem umfassend PLÜCKEBAUM, DB 1980, 1086). Lassen sich verschiedene Nutzungen unterscheiden, so ist bei Gebäuden und Grundstücken nicht von einer gemischten Nutzung ein und desselben WG auszugehen; vielmehr ist das genutzte Gebäude/Grundstück grundsätzlich in so viele WG aufzuteilen, wie Nutzungsarten gegeben sind (anders aber WICHMANN, DB 1983, 1329: keine Teilbarkeit). Diese WG sind wiederum nur einheitlich dem BV oder PV zuzuordnen. Die unterschiedliche Behandlung bei Gebäuden/Grundstücken einerseits und sonstigen WG andererseits besteht also darin, dass bei gemischter Nutzung von Gebäuden/Grundstücken eine Aufteilung möglich ist, bei sonstigen WG nicht. Teilweise wird im Schrifttum die Gefahr einer „Atomisierung“ des Gebäudes gesehen (WICHMANN, BB 1990, 975). Einer solchen Gefahr begegnet die Rspr. bereits dadurch, dass sie keine unbegrenzte Aufteilung in verschiedene WG zulässt (vgl. etwa BFH v. 29.9.1994 – III R 80/92, BStBl. II 1995, 72).

64 c) Gebäudeeinheit und Gebäudeaufteilung

Grundsatz der Gebäudeeinheit: Entsprechend dem oben Gesagten ist zwischen Gebäuden einerseits und dem Grund und Boden andererseits zu differen-

zieren. Da der Grund und Boden in Abhängigkeit zu dem darauf zu errichteten Gebäude zu beurteilen ist, wird zunächst die Rechtslage bei Gebäuden dargestellt. Der Einheitlichkeitsgrundsatz, der auf alle WG Anwendung findet (s. bereits Anm. 32), gilt auch für Gebäude. Nach dem sog. Grundsatz der Gebäudeeinheit bildet ein einheitlich genutztes Gebäude bzw. ein einheitlich genutzter Gebäudeteil ein einheitliches WG „Gebäude“ (BFH v. 22.8.1966 – GrS 2/66, BStBl. III 1966, 672; v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132). Dieses ist, soweit es zum BV gehört, als soches nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 mit den gesamten AHK zu aktivieren. Welche fest oder nicht fest eingebauten Elemente zu dem WG „Gebäude“ gehören, bestimmt sich nach dem Nutzungs- und Funktionszusammenhang (BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132 unter Verweis auf BFH v. 14.8.1958 – III 382/57 U, BStBl. III 1958, 400). Dieser Zusammenhang ist nach der Verkehrsanschauung zu bestimmen. Gebäudeteile, die in einem von dem Gebäude zu unterscheidenden Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen, bilden auch dann selbständige WG, wenn sie wesentliche Bestandteile im zivilrechtl. Sinne sind (BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 267).

Gebäudeeinheit und Entnahme/Einlage: Der BFH (v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334; dazu WENDT, FR 2005, 686; BFH v. 21.4.2005 – III R 4/04, BStBl. II 2005, 605; dazu KANZLER, FR 2006, 186) hat zu Recht entschieden, dass der Grundsatz der Gebäudeeinheit nicht so verstanden werden kann, dass er hinsichtlich bestimmter Gebäudeteile zur Annahme einer Entnahme- oder Einlagehandlung zwingt. Vielmehr gehen die allgemeinen Entnahme- und Einlagevoraussetzungen dem Einheitlichkeitsgrundsatz vor.

Aufteilung in verschiedene Wirtschaftsgüter: Abweichend vom Grundsatz der Gebäudeeinheit kann ein Gebäude nach ganz herrschender Auffassung (anders aber WICHMANN, DB 1983, 1329: keine Teilbarkeit) in insgesamt bis zu vier selbständige WG zerfallen, da es zu eigenbetrieblichen oder fremdbetrieblichen Zwecken oder zu eigenen bzw. fremden Wohnzwecken genutzt werden kann (BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132; v. 8.3.1990 – IV R 60/89, BStBl. II 1994, 559; zur Aufteilung auch PLÜCKEBAUM, DB 1980, 1086; RUDLOFF, FR 1992, 565). Sind mehrere Eigentümer vorhanden, so muss eine weitere Unterteilung entsprechend deren Anzahl erfolgen (BFH v. 9.7.1992 – IV R 115/90, BStBl. II 1992, 948; v. 23.8.1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774, s. auch WACKER, BB 1995, Beil. 18, 11). Keine weitere Aufteilung erfolgt indes, soweit das Gebäude in mehreren Betrieben eines Stpfl. genutzt wird (BFH v. 29.9.1994 – III R 80/92, BStBl. II 1995, 72). Vielmehr ist ein Gebäude, das in mehreren Betrieben desselben Stpfl. eigenbetrieblich genutzt wird, als ein WG anzusehen (vgl. auch R 4.2 Abs. 1 Satz 7 EStR). Auch keine Aufteilung und Zuordnung zum BV erfolgt, wenn lediglich einzelne der ansonsten privat genutzten Räume zum Teil betrieblich mitgenutzt werden. Hier ist das gesamte privat genutzte Gebäude dem PV zugehörig (so zu Recht SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 192 unter Hinweis auf § 12 Nr. 1).

Aufteilungsmaßstab: Als Aufteilungsmaßstab fungiert das Verhältnis der Nutzfläche des jeweiligen Gebäudeteils zur Nutzfläche des gesamten Gebäudes, sofern dies nicht zu unangemessenen Ergebnissen führt (vgl. KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2006, 825 [827]). Dagegen erfolgt keine Aufteilung anhand der Ertragswerte (BFH v. 15.2.2001 – III R 20/99, BStBl. II 2003, 635, unter Verweis auf BFH v. 21.2.1990 – X R 174/87, BStBl. II 1990, 578; v. 2.10.1986 – IV R 281/84, BFH/NV 1987, 427). Die Nutzfläche wird in sinngemäßer Anwendung der Wohnflächenverordnung (v. 25.11.2003, BGBl. I 2003, 2346) ermittelt.

65 d) Die Abhängigkeit von Grund und Boden vom Gebäude

Bebaute und unbebaute Grundstücke: Die selbständige Zuordenbarkeit von Grund und Boden einerseits und Gebäuden andererseits lässt die Frage nach dem grundlegenden Verhältnis beider Elemente im Steuerrecht aufkommen. Diese stellt sich vor allem bei bebauten Grundstücken. Bei unbebauten Grundstücken gilt, dass sie notwendiges BV sein können, wenn sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind. Gewillkürtes BV können sie werden, wenn der erforderliche Förderungszusammenhang zum Betrieb besteht und ein entsprechender Widmungsakt vorliegt (s. SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 187 sowie allgemein bereits Anm. 29).

Grundstück und Gebäude: Ist ein Grundstück bebaut, so gilt grundsätzlich, dass der Grund und Boden hinsichtlich der Zuordnung zum BV/PV das Schicksal des darauf errichteten Gebäudes teilt (BFH v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461). Ein Privatgrundstück wird durch Bebauung mit einem Betriebsgebäude in das BV eingelegt, umgekehrt wird ein Betriebsgrundstück durch Bebauung mit einem Privathaus regelmäßig aus dem BV entnommen (so auch SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 188; s. auch noch Anm. 156). Es bleibt aber dabei, dass Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits als eigenständige WG zu qualifizieren sind, zwischen denen lediglich Nutzungsidentität besteht (BFH v. 12.7.1979 – IV R 55/74, BStBl. II 1980, 5; v. 31.1.1985 – IV R 130/82, BStBl. II 1985, 395). In welchem Umfang eine anteilige Zuordnung zum BV erfolgt, ist abhängig von den Umständen des Einzelfalls (zum Aufteilungsmaßstab s.o.).

66 3. Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen

Nutzung für eigenbetriebliche Zwecke: Grundstücke und Grundstücksteile, die, objektiv erkennbar, ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Stpfl. genutzt werden, gehören zum notwendigen BV (zur Abgrenzung s. ausführlich SCHOOR, StBp. 2002, 7; s. zum Begriff Anm. 29). Dies gilt auch dann, wenn das Verhalten eines Kaufmanns erkennen lässt, dass er ein Grundstück zu betrieblichen Zwecken erworben hat, selbst wenn er seine Absicht zwischenzeitlich geändert haben sollte (BFH v. 6.12.1977 – VIII R 29/75, BStBl. II 1978, 330; dazu OFFERHAUS, StBp. 1978, 142). Ist ein Grundstück mit einem Gebäude bebaut, das eigenbetrieblich genutzt wird, so sind Grundstück und Gebäude einheitlich dem notwendigen BV zuzuordnen. Zwar stellen beide selbständige WG dar, es besteht aber regelmäßig Nutzungsidentität (vgl. BFH v. 27.10.1988 – IV S 11/88, BFH/NV 1990, 416). Befinden sich auf einem Grundstück sowohl eigenbetrieblich genutzte als auch privat genutzte Gebäude, so gehören die entsprechenden Grundstücksteile im Verhältnis der Nutzungen jeweils anteilig zum notwendigen BV oder zum PV (vgl. BFH v. 27.1.1977 – I R 48/75, BStBl. II 1977, 388). Wird lediglich ein Teil eines Gebäudes eigenbetrieblich genutzt, so ist der zum Gebäude rechnende Grund und Boden anteilig (Verhältnis der eigenbetrieblich genutzten Fläche zur Restfläche) zum notwendigen BV zu zählen (s. R 4.2 Abs. 7 EStR unter Verweis auf BFH v. 27.1.1977 – I R 48/75, BStBl. II 1977, 388; v. 12.7.1979 – IV R 55/74, BStBl. II 1980, 5; vgl. auch LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 170).

Bodengewinnbesteuerung: Zur Bodengewinnbesteuerung bei Land- und Forstwirten s. ausführlich § 55 Anm. 1 ff. sowie KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 24, Rn. 166 ff.

Bodenschätze bilden mit dem sie enthaltenden Grund und Boden eine Einheit, solange sie im Boden lagern und nicht abgebaut werden (BFH v. 28.5.1979 – I

R 66/76, BStBl. II 1979, 624; v. 28.10.1983 – IV R 73/81, BStBl. II 1983, 106; v. 1.7.1987 – I R 197/83, BStBl. II 1987, 865; 1989, 37). Eine selbständige Einordnung als BV oder PV erübrigt sich in diesen Fällen. Zum selbständigen WG, das auch einer eigenständigen Einordnung als BV oder PV zugänglich ist, werden sie erst mit ihrem Inverkehrbringen, also wenn mit ihrer Aufschließung begonnen wird oder mit ihr zurechnen ist (BFH v. 28.10.1983 – IV R 73/81, BStBl. II 1983, 106; v. 1.7.1987 – I R 197/83, BStBl. II 1987, 865). Baut ein gewerblicher Abbauunternehmer den Bodenschatz ab, so gehört dieser zu seinem notwendigen BV (BFH v. 13.9.1988 – VIII R 236/81, BStBl. II 1989, 37). Wenn eine Nutzung des Bodenschatzes ohne Nutzung des darüber liegenden Grundstücks nicht möglich ist, teilt dieses die Eigenschaft als notwendiges BV. Wird hingegen auf dem Betriebsgrundstück eines Unternehmers, der nicht gewerbsmäßig Bodenschätze fördert und nutzt, ein Bodenschatz gefunden und verwertet, so gehört dieser zunächst zum PV, da er keinen Bezug zur unternehmerischen Tätigkeit aufweist. Im Umfang der Verwertung ist eine Entnahme des Bodenschatzes anzunehmen (ebenso SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 1323 f.). Zur Einlage eines im PV entdeckten Bodenschatzes in ein BV s. BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508).

Forstfläche: Zur Einordnung einer durch Anpflanzung und Samenflug entstandenen Forstfläche als BV eines Forstbetriebs s. BFH v. 18.5.2000 – IV R 27/98, BStBl. II 2000, 524; dazu VON SCHÖNBERG, HFR 2000, 785.

Vermietung an Arbeitnehmer: Vermietet ein ArbG ein ihm gehörendes Mietwohngrundstück an seine ArbN, so gehört dieses zum notwendigen BV, wenn für die Vermietung gerade an ArbN betriebliche Gründe ausschlaggebend waren (BFH v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315). Das kann nach der zutreffenden Auffassung des BFH schon dann der Fall sein, wenn durch die Überlassung von Wohnungen ArbN an den Betrieb besonders gebunden werden. Es muss sich also nicht um besondere Werkwohnungen handeln (ebenso BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 357). Für die Einordnung als notwendiges BV ist nicht erforderlich, dass ein WG für den Betrieb notwendig oder unentbehrlich ist (BFH v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315, s. bereits Anm. 46).

Wohnung bei Land- und Forstwirten: Gem. §§ 13 Abs. 2 Nr. 2, 13a Abs. 3 Nr. 4 und 13a Abs. 7 aF (bis zum VZ 1986) gehörte die Wohnung eines Unternehmers, der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielte, kraft Gesetzes zum notwendigen BV. Diese Sonderregelung wurde damit gerechtfertigt, dass die Wohnung bei solchen Betrieben mit dem Betrieb eine wirtschaftliche Einheit bilde (RFH v. 14.1.1932, RStBl. 1932, 389; BFH v. 4.4.1968 – IV 210/61, BStBl. II 1968, 411; v. 17.1.1980 – IV R 33/76, BStBl. II 1980, 323; v. 18.2.1982 – IV R 100/79, BStBl. II 1982, 536; v. 21.3.1985 – IV R 251/82, BStBl. II 1985, 401; v. 7.3.1985 – IV R 141/82, BStBl. II 1985, 460). Dies überzeugt nicht vollends, da bei Gewerbetreibenden eine Einordnung als BV selbst dann nicht erfolgt, wenn eine räumliche und sachliche Nähe der Nutzung vorliegt. Die Sonderregelung galt bis zum VZ 1986, konnte beim Vorliegen ihrer Voraussetzungen in diesem Zeitpunkt aber noch bis zum VZ 1998 angewandt werden (ausführlich zur Übergangsregelung KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 17 Rn. 84 ff.; vgl. auch LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 170; s. auch noch Anm. 255). Für denkmalgeschützte Wohnungen gilt die Nutzungswertbesteuerung nach § 13 Abs. 2 Nr. 2 auch über den VZ 1998 fort (dazu § 13 Anm. 340 ff.).

67 4. Die Vorschrift des § 8 EStDV: Eigenbetrieblich genutzte Grundstücke von untergeordnetem Wert

Inhalt der Vorschrift: Seit dem VZ 1996 enthält § 8 EStDV eine Regelung, nach der eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile nicht als BV behandelt werden müssen, wenn ihr Wert nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks und nicht mehr als 20 500 € (bis VZ 2002: 40 000 DM) beträgt (ausführlich SCHÖOR, StuB 2000, 753). Seinerzeit wurden die bereits vorher in den EStR festgelegten Wertgrenzen (20 000 €) verdoppelt. Die Vorgängerregelung war von BFH v. 21.2.1990 – X R 174/87 (BStBl. II 1990, 578) gebilligt worden, allerdings nur aus Gründen des Vertrauensschutzes. Die Vorschrift enthält eine Ausnahme von dem Grundsatz, dass eigenbetrieblich genutzte Grundstücke und Grundstücksteile zum notwendigen BV gehören. § 8 EStDV wird durch R 4.2 Abs. 8 EStR 2005 konkretisiert. Entscheidend für die Wertermittlung ist der Wert des gesamten Grundstücks samt Gebäuden und Außenanlagen (BFH v. 21.7.1967 – VI 290/65, BStBl. III 1967, 752; v. 12.7.1979 – IV R 55/74, BStBl. II 1980, 5). Nach R 4.2 Abs. 8 Satz 6 EStR brauchen Nebenräume nicht in die Beurteilung mit einbezogen zu werden. Bei der Verhältnisprüfung ist idR das Verhältnis der Nutzflächen zueinander, im Fall von unangemessenen Ergebnissen das Verhältnis der Rauminhalte oder ein anderer vernünftiger Maßstab zugrunde zu legen (R 4.2 Abs. 8 EStR; LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 171). Die untergeordnete Bedeutung ist zu jedem Bilanzstichtag erneut zu prüfen. Stellt sich heraus, dass eine untergeordnete Bedeutung nicht mehr vorliegt, so gilt der entsprechende Grundstücksteil als eingelegt iSv. § 6 Abs. 1 Nr. 5 (BFH v. 21.7.1967 – VI 290/65, BStBl. III 1967, 752). Das in § 8 EStDV statuierte Wahlrecht entfällt, wenn einer der beiden genannten Werte überschritten wird. Es handelt sich bei § 8 EStDV um eine zwingende gesetzliche Vorschrift, die auch von den Gerichten strikt zu beachten ist. Die in § 8 EStDV enthaltenen Wertgrenzen sind daher nicht disponibel, da sie ausweislich der Formulierung der Vorschrift absolut gelten. Demgegenüber kann von Seiten der Gerichte von R 4.2 Abs. 8 EStR abgewichen werden, da es sich um bloße Verwaltungsvorschriften handelt.

Sachgerechtigkeit und Verfassungsmäßigkeit: Die Sinnhaftigkeit und sachliche Rechtfertigung der Regelung wird von der hM im Schrifttum bezweifelt (s. statt vieler BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 355; SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 202; LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 172). Zum Teil wird sie deshalb auch für verfassungswidrig gehalten (so BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 355). In der Tat ist an der Vorschrift zu kritisieren, dass sie weder als Vereinfachungszwecknorm noch als Billigkeitsregelung sachgerecht ist. Zur Vereinfachung trägt sie wegen der komplizierten Wertermittlungserfordernisse nicht bei. Als Billigkeitsvorschrift ist sie zu grob strukturiert. Gleichwohl wird man nicht von einer Verfassungswidrigkeit ausgehen können. Ein allenfalls in Betracht kommender Verstoß gegen den Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG setzte voraus, dass wesentlich Gleiches ungleich behandelt wird. Vorliegend ist nicht ersichtlich, wer gegenüber den von dem Wahlrecht Profitierenden benachteiligt sein sollte. Das Wahlrecht steht schließlich allen betroffenen Stpfl. offen. Die bloße Systemwidrigkeit einer Vorschrift führt für sich genommen noch nicht zu ihrer Verfassungswidrigkeit.

Betriebsaufspaltung: Zur Bedeutung der Wertgrenzen von § 8 EStDV für die Betriebsaufspaltung s. BFH v. 13.7.2006 – IV R 25/05, BStBl. II 2006, 804; dazu WENDT, BFH-PR 2006, 485.

5. Zuordnung bebauter Grundstücke zum gewillkürten Betriebsvermögen

Fremdnutzung zu Wohnzwecken und fremdbetriebliche Nutzung: Nach allgemeinen Grundsätzen kann ein WG zum gewillkürten BV gezogen werden, wenn es objektiv dazu geeignet und bestimmt ist, den Betrieb zu fördern (zur Abgrenzung s. ausführlich SCHOOR, StBp. 2002, 7; vgl. Anm. 29). Nach R 4.2 Abs. 9 EStR können Grundstücke und Grundstücksteile, die nicht eigenbetrieblich genutzt werden (sonst notwendiges BV, s.o. Anm. 66) und weder eigenen Wohnzwecken dienen, noch Dritten zu Wohnzwecken unentgeltlich überlassen sind (in diesen Fällen notwendiges PV, s. Anm. 69), zum gewillkürten BV gehören. Als Beispiel nennt R 4.2 Abs. 9 EStR die Vermietung an Dritte zu Wohnzwecken oder zur gewerblichen Nutzung. In diesen Fällen der Fremdnutzung zu Wohnzwecken und der fremdbetrieblichen Nutzung muss nach R 4.2 Abs. 9 EStR (im Anschluss an BFH v. 22.7.1964 – I 353/61 U, BStBl. III 1964, 552) ein gewisser objektiver Zusammenhang mit dem Betrieb vorhanden sein sowie die Bestimmung und Eignung des Grundstücks, dem Betrieb zu dienen. Bereits oben wurde ausgeführt, dass neben der Bestimmung und objektiven Eignung der gewisse objektive Zusammenhang keine eigenständige zusätzliche Bedeutung mehr hat (s. bereits Anm. 50; so auch SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 150; LBP/HOFFMANN, § 4 Rn. 174; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 366; anders BFH v. 14.11.1972 – VIII R 100/69, BStBl. II 1973, 289; ausdrücklich offengelassen in BFH v. 30.4.1975 – I R 111/73, BStBl. II 1975, 582). Dehnt ein Unternehmer seinen Betrieb auf die Vermietung von Grundstücken aus, so kann er diese Grundstücke zum BV ziehen. Eine Grenze sieht die Rspr. dort, wo die Vermietung den gewerblichen Charakter der betrieblichen Tätigkeit im Übrigen verfälscht. Die Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit darf der Gesamttätigkeit nicht das Gepräge geben (BFH v. 10.12.1964 – IV 167/64 U, BStBl. III 1965, 377). Bei freien Berufen liegt eindeutig PV vor, wenn Grundstücke vermietet werden (ebenso LAULE, FR 1963, 146; LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 175). Notwendiges PV ist auch anzunehmen, wenn ein vermietetes Grundstück zum Zweck der Altersversorgung angeschafft wurde (zum Begriff des notwendigen PV s. Anm. 48). Werden Grundstücke, die nicht eigenbetrieblich genutzt sind, zur Sicherung betrieblicher Verbindlichkeiten verpfändet, so können sie gewillkürtes BV darstellen (BFH v. 13.8.1964 – IV 304/63 S, BStBl. III 1964, 502; zust. GRIEGER, BB 1964, 953; HOFFMANN, FR 1965, 17). Dies gilt nicht, wenn diese Grundstücke vom Verpfänder zu privaten Wohnzwecken genutzt werden, weil dann eindeutig der private Charakter der Nutzung überwiegt (vgl. BFH v. 12.11.1964 – IV 99/63 S, BStBl. III 1965, 46).

Fremdnutzung bei Grundstücken von Land- und Forstwirten: Erwirbt ein Land- oder Forstwirt Grund und Boden und errichtet dort Wohn- oder Geschäftshäuser zur Vermietung an Dritte, so geht die FinVerw. zu Recht davon aus, dass er das Grundstück idR nicht zum gewillkürten BV ziehen kann, weil der objektive Zusammenhang zum Betrieb fehlt (vgl. R 4.2 Abs. 9 Satz 3 EStR; ebenso LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 173; vgl. auch BFH v. 22.8.2002 – IV R 57/00, BStBl. II 2003, 16). Anders ist es, wenn ein bisher land- oder forstwirtschaftlich genutztes Grundstück bebaut und an Fremde vermietet wird. Hier kann der Bezug zum Betrieb zu bejahen sein, wenn durch die Vermietung das Gesamtbild der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit nicht wesentlich verändert wird (BFH v. 10.12.1992 – IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342; v. 22.8.2002 – IV R 57/00, BStBl. II 2003, 16). In Grenzfällen besteht eine erhöhte Darlegungslast auf Seiten des Stpfl. (R 4.2 Abs. 9 Sätze 4 und 5 EStR). Der

BFH geht davon aus, dass eine wesentliche Veränderung des Betriebs bei der Nutzung zu fremden Wohn- und Geschäftszwecken bis zu einer Grenze von 10 % der Gesamtfläche des Betriebs nicht vorliegt (BFH v. 10.12.1992 – IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342; v. 22.8.2002 – IV R 57/00, BStBl. II 2003, 16).

Betriebsvermögen mehr als zur Hälfte: Erfüllte ein Grundstück mehr als zur Hälfte die Voraussetzungen für die Behandlung als BV, so konnte nach früherer Auffassung der FinVerw. das ganze Grundstück als BV behandelt werden. Von dieser Auffassung ist sie für Neuanschaffungen, Herstellungen und Einlagen nach dem 31.12.1998 abgerückt (R 4.2 Abs. 10 EStR 2005). Nunmehr kann nur noch derjenige Grundstücksteil, der betrieblich genutzt wird, auch dem BV zugeordnet werden. Ausnahmen gelten gem. R 4.2 Abs. 10 Satz 1 Halbs. 2 EStR für Baudenkmale bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft sowie gem. R 4.2 Abs. 10 Satz 2 EStR für Gebäude und Grundstücke, die vor Beginn des VZ 1999 angeschafft, hergestellt oder eingelegt wurden. Für die gelten R 13 Abs. 10 Sätze 1, 3 und 4 EStR 1999 weiter. Der Auffassung der FinVerw. ist aus Gründen der Systematisierung zuzustimmen, weil nunmehr auch in den genannten Fällen die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung kommen (ebenso BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 376).

Eigegenutzte Wohnräume als Betriebsvermögen bis VZ 1998: Aufgrund von Abschn. 14 Abs. 4 EStR 1984 war es Stpfl. möglich, Grundstücksteile, die zu eigenen Wohnzwecken dienten, zum gewillkürten BV zu ziehen. Voraussetzung war, dass das Grundstück im Übrigen mehr als zur Hälfte die Voraussetzungen einer betrieblichen Nutzung erfüllte. Diese Verwaltungsauffassung wurde von der Rspr. gebilligt (BFH v. 2.10.1980 – IV R 42/79, BStBl. II 1981, 63). Nach dem Wegfall der Nutzungswertbesteuerung selbstgenutzter Wohnungen ab dem 1.1.1987 ist diese Regelung nur noch im Rahmen der Übergangsregelung des § 52 Abs. 15 aF von Bedeutung (zur Nutzungswertbesteuerung s. die Nachweise bei LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 9, Rn. 520 bei Fn. 77). Ab dem VZ 1998 kann eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung nur noch als denkmalgeschütztes Gebäude zum BV gehören (vgl. § 13 Anm. 340 ff.).

Grundstücke als gewillkürtes Betriebsvermögen auch bei Überschussrechnung: Nach der grundlegenden Änderung der Rspr. zum gewillkürten BV bei Einnahmenüberschussrechnung (s. Anm. 51), kann der Stpfl. mit Einnahmenüberschussrechnung auch Grund und Boden zum gewillkürten BV ziehen. Allerdings muss der Wille, den Grund und Boden als BV zu behandeln, eindeutig und unmissverständlich hervortreten. Ein kundiger Dritter muss die Zuordnung ohne weitere Nachforschungen erkennen können (dazu Anm. 50). Wenn keine Bücher geführt werden, ist hier die Nachweispflicht notwendigerweise erhöht.

Vorbereitungsmaßnahmen für betriebliche Nutzung: Wird ein Grundstück noch nicht eigenbetrieblich genutzt, kann gleichwohl eine Zuordnung zum BV erfolgen, wenn das Grundstück für die betriebliche Nutzung vorgesehen und für diese Zwecke auch objektiv geeignet und bestimmt, aber aus vom Stpfl. nicht zu vertretenden Umständen noch nicht seiner Verwendung zugeführt worden ist. Fraglich ist hier, ob notwendiges oder gewillkürtes BV vorliegt. Fasst man auch Vorbereitungsmaßnahmen unter die eigenbetriebliche Nutzung, so liegt notwendiges BV vor. Lehnt man dies ab, so kann zumindest gewillkürtes BV vorliegen. Letztere Möglichkeit ist vorzugswürdig, weil im Vorbereitungsstadium die endgültige Zuordnung noch offen und damit von einem Willensakt des Stpfl. abhängig ist. So gehört ein Grundstück, das ein Rechtsanwalt zum Zweck der Praxisverlegung aus Praxisgründen erworben hat, aber wegen des

Mieterschutzes noch nicht für den vorgesehenen Zweck verwenden kann, zum gewillkürten BV.

BFH v. 1.12.1960 – IV 305/59 U, BStBl. III 1961, 154; vgl. auch BFH v. 1.10.1986 – I R 96/83, BStBl. II 1987, 113). Nach BFH v. 15.4.1981 – IV R 129/78, BStBl. II 1981, 618, kann ein von einem Freiberufler zur künftigen Betriebserweiterung erworbenes Grundstück gewillkürtes BV sein.

Anforderungen an den Widmungsakt: Regelmäßig wird die Zuordnung zum gewillkürten BV durch die Aufnahme in die Buchführung zum Ausdruck kommen (BFH v. 27.3.1968 – I 154/65, BStBl. II 1968, 522; v. 30.4.1975 – I R 111/73, BStBl. II 1975, 582; v. 21.10.1976 – IV R 71/73, BStBl. II 1977, 150; v. 13.10.1983 – I R 76/79, BStBl. II 1984, 294; v. 18.10.1989 – X R 99/87, BFH/NV 1990, 424; v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401; v. 23.9.1999 – IV R 12/98, BFH/NV 2000, 317; s. bereits Anm. 50). Konstitutiv ist diese Aufnahme indes nicht. Es kann auch die Aufnahme in ein Bestandsverzeichnis ausreichen (dazu BFH v. 22.9.1993 – X R 37/91, BStBl. II 1994, 172; v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985). Diese alternativen Formen der Kundbarmachung des Willensakts sind nunmehr vor allem auch für solche Stpfl. relevant, die ihren Gewinn nach Abs. 3 ermitteln (vgl. Anm. 51).

6. Zuordnung bebauter Grundstücke zum notwendigen Privatvermögen 69

Zum notwendigen PV gehören Grundstücke und Grundstücksteile und darauf errichtete Gebäude, wenn sie ihrer Natur nach zum privaten Vermögen gehören und sie der Unternehmer deshalb, auch wenn er wollte, nicht zum BV ziehen kann (BFH v. 15.7.1960 – 10/60 S, BStBl. III 1960, 484; v. 22.7.1966 – VI 12/65, BStBl. III 1966, 542; v. 11.3.1980 – VIII R 151/76, BStBl. II 1980, 740; s. bereits Anm. 48). Dies gilt vor allem für eigengenutzten Wohnraum und unentgeltlich zu fremden Wohnzwecken überlassene Gebäude (vgl. BFH v. 6.6.1973 – I R 194/71, BStBl. II 1973, 705; v. 16.3.1983 – IV R 36/79, BStBl. II 1983, 459; R 4.2 Abs. 9 Satz 1 EStR). Nur in Ausnahmefällen konnte eigengenutzter Wohnraum oder zu fremden Wohnzwecken unentgeltlich überlassener Wohnraum früher BV sein (s. Anm. 68). Diese Ausnahmetatbestände wurden mit der Aufgabe der Nutzungswertbesteuerung inzwischen weitgehend abgeschafft. Einfamilienhäuser gehören grundsätzlich zum notwendigen PV. Nur wenn die betriebliche Nutzung im Vordergrund steht und die private Nutzung nur vorübergehender Natur ist, kann eine Zuordnung zum BV in Betracht kommen (BFH v. 23.1.1991 – X R 105–107/88, BStBl. II 1991, 519). Zu einem Fall, in dem trotz Eigennutzung zu Wohnzwecken die Einordnung als notwendiges BV erhalten bleibt, BFH v. 30.6.1987 – VIII R 353/82, BStBl. II 1988, 418; dazu auch PAUS, DStZ 19888, 575.

7. Grundstücke bei Personengesellschaften

a) Grundstücke und Grundstücksteile im Gesamthandsvermögen 70

Ein Grundstück im Gesamthandsvermögen einer PersGes. gehört grundsätzlich zum notwendigen BV (R 4.2 Abs. 11 Satz 1 EStR). Dies gilt nicht, wenn das Grundstück ausschließlich oder fast ausschließlich der privaten Lebensführung eines, mehrerer oder aller Gesellschafter dient. Ein zum Gesamthandsvermögen gehörendes Einfamilienhaus ist bei privater Nutzung durch einen Gesellschafter notwendiges PV (BFH v. 16.3.1983 – IV R 36/79, BStBl. II 1983, 459; H 4.2 Abs. 11 EStH).

71 **b) Grundstücke und Grundstücksteile im Sonderbetriebsvermögen**

Grundsatz: Grundstücke und Grundstücksteile, die einem, mehreren oder allen Mitgesellchaftern gehören und nicht zum Gesamthandsvermögen zu rechnen sind, sind als SonderBV notwendiges BV, wenn sie dem Betrieb ausschließlich und unmittelbar dienen. Ist dies nur zum Teil der Fall, so gehört nur der betrieblich genutzte Teil zum notwendigen BV (vgl. R 4.2 Abs. 12 EStR). Überschreitet ein Grundstücksteil nicht die Wertgrenzen des § 8 EStDV, so muss er nicht als BV behandelt werden (hierzu bereits Anm. 67).

Notwendiges Sonderbetriebsvermögen: Zum notwendigen BV gehören die eigenbetrieblich genutzten Grundstücke und Grundstücksteile, die im SonderBV eines, mehrerer oder aller Gesellchafter stehen. Auch betrieblich genutzte Grundstücke oder Grundstücksteile, die der PersGes. von einem oder mehreren Gesellchaftern vermietet sind, sind notwendiges BV (BFH v. 2.12.1982 – IV R 72/79, BStBl. II 1983, 215). Dies gilt auch dann, wenn das Grundstück durch die Gesellschaft weitervermietet wird (BFH v. 23.5.1991 – IV R 94/90, BStBl. II 1991, 800). Zum notwendigen SonderBV gehören die den Gesellchaftern zustehenden Anteile an einem dem Betrieb dienenden Grundstück, das im Eigentum einer Gesamthandsgemeinschaft steht, an dem die Gesellchafter, aber auch Nichtgesellchafter beteiligt sind (BFH v. 18.3.1958 – I 147/57 U, BStBl. III 1958, 262). Stellt ein Gesellchafter der Gesellschaft ein ihm gehörendes Grundstück zum Zweck der Errichtung und Vermarktung von Eigentumswohnungen im Bauherrenmodell zur Verfügung, so gehört dieses zum notwendigen (Sonder-)BV (BFH v. 19.2.1991 – VIII R 65/89, BStBl. II 1991, 789).

Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen: Grundstücke im Eigentum von Gesellchaftern können gewillkürtes SonderBV der PersGes. sein, wenn die allgemeinen Voraussetzungen vorliegen, insbes. das Grundstück objektiv geeignet und bestimmt ist, den Betrieb zu fördern (BFH v. 3.12.1964 – IV 419/62 U, BStBl. III 1965, 92; v. 23.7.1975 – I R 210/73, BStBl. II 1976, 180; v. 21.10.1976 – IV R 71/73, BStBl. II 1977, 150; v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401). Das gilt beispielsweise für Mietwohngrundstücke eines Mitgesellchafters (BFH v. 17.5.1990 – IV R 27/89, BStBl. II 1991, 216).

Notwendiges Privatvermögen: Nutzung zu eigenen Wohnzwecken und unentgeltliche Überlassung zu fremden Wohnzwecken führt zu notwendigem PV. Überlässt ein Gesellchafter einem anderen Gesellchafter ein Grundstück unentgeltlich zu eigenen Wohnzwecken, so liegt notwendiges PV vor (BFH v. 8.2.1996 – IV R 24/95, BStBl. II 1996, 308).

Untervermietung: Vermietet ein Gesellchafter einem Dritten ein Grundstück, damit dieser es der Gesellschaft zur betrieblichen Nutzung überlässt, so liegt SonderBV des Gesellchafters vor (BFH v. 15.1.1981 – IV R 76/77, BStBl. II 1981, 314). Zu weiteren Einzelheiten der Untervermietung s. H 4.2 Abs. 12 „Untervermietung“ EStH, sowie BFH v. 9.9.1993 – IV R 14/91, BStBl. II 1994, 250; v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796; v. 24.2.2005 – IV R 23/03, BStBl. II 2005, 578).

Überlassung an Angehörige: Eine Wohnung, die an den Sohn eines Einzelunternehmers zu Wohnzwecken vermietet ist, bleibt bei Einbringung in eine PersGes. SonderBV, wenn das Gebäude weiterhin als BV bilanziert wird und eine spätere Nutzung als Werkswohnung nicht aufgrund objektiver Merkmale ausgeschlossen ist (BFH v. 11.10.1979 – IV R 125/76, BStBl. II 1980, 40).

8. Grundstücke bei Kapitalgesellschaften

72

Da eine KapGes. lediglich BV und kein PV haben kann (s. Anm. 85 sowie § 8 KStG Anm. 41 f.; vgl. auch KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 63), gehören alle Grundstücke und Grundstücksteile im Eigentum der Gesellschaft zum notwendigen BV. Erfolgte die Zuordnung zum BV, obwohl das Grundstück ausschließlich privat genutzt wird, erfolgt ein Ausgleich außerbilanziell über die Regeln der vG (hierzu § 8 KStG Anm. 42).

9. ABC der Grundstücke und Gebäude

73

Arbeitnehmerwohnungen: An ArbN vermietete Wohnungen eines Betriebs gehören zu dessen notwendigem BV, auch wenn es sich nicht um spezielle Werkswohnungen handelt (BFH v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315; näher Anm. 63).

Bebaute Grundstücke: Bei bebauten Grundstücken wird das WG Grund und Boden dem Charakter des Gebäudes/bzw. anteilig des Gebäudeteils zugeordnet (BFH v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461, s. Anm. 62).

Bodengewinnbesteuerung: Zur Bodengewinnbesteuerung bei Land- und Forstwirten s. ausführlich § 55 Anm. 1 ff. sowie KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 24 Rn. 166 ff.

Bodenschatz: Ein in den Verkehr gebrachter bzw. verwerteter Bodenschatz bildet ein eigenständiges WG (BFH v. 13.7.2006 – IV R 51/05, BFH/NV 2006, 2064, 2066; SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 1323). Werden Bodenschätze kommerziell gefördert, so gehört der darüber liegende Grund und Boden zum notwendigen BV (BFH v. 13.9.1988 – VIII R 236/81, BStBl. II 1989, 37), wird auf einem Betriebsgrundstück, auf dem Bodenschätze nicht kommerziell gefördert werden, ein Bodenschatz gefunden, gehört dieser zunächst zum PV. Zur Einlage eines im PV entdeckten Bodenschatzes in ein BV s. BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05 (BStBl. II 2007, 508); s. auch Anm. 66.

Brachland: Ungenutzter luf. Grundbesitz bedarf zur Entnahme einer eindeutigen Entnahmehandlung, da das BV ansonsten gewillkürtes BV sein könnte, Abs. 1 Satz 4, Abs. 3, § 13a (aA beiläufig BFH v. 7.11.1996 – IV R 69/95, BStBl. II 1997, 245; Brachland notwendiges BV, vgl. sonst nur BFH v. 13.3.1986 – IV R 1/84, BStBl. II 1986, 711; v. 27.8.1992 – IV R 89/90, BStBl. II 1993, 225; v. 18.2.2005 – IV B 57/03, BFH/NV 2005, 1265; v. 13.10.2005 – IV R 33/04, BStBl. II 2006, 68; v. 2.12.2005 – IV B 62/04, BFH/NV 2006, 543).

Eigenbetriebliche Nutzung von Grundstücken führt zu notwendigem BV. Das gilt bei eigenbetrieblicher Nutzung eines aufstehenden Gebäudes auch für das Grundstück; s. ausführlich Anm. 66.

Eigene Wohnzwecke: Die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken führt grundsätzlich zu notwendigem PV (ausführlich Anm. 69). Die für Landwirte bestehenden Ausnahmen wurden mittlerweile aufgehoben; vgl. ausführlich Anm. 66.

Eigentumswohnung: Eine zu Wohnzwecken vermietete Eigentumswohnung gehört nicht schon deshalb zum notwendigen BV, weil sie aufgrund behördlicher Auflagen als Ersatzwohnraum für zweckentfremdet genutzten eigenen Wohnraum angeschafft wurde (BFH v. 10.11.2004 – XI R 32/01, BStBl. II 2005, 431; zur Vorinstanz BRAUN, EFG 2001, 880).

Fremdbetriebliche Nutzung: Im Fall fremdbetrieblicher Nutzung eines WG kommt eine Behandlung als gewillkürtes BV in Betracht; vgl. Anm. 68. Zu den Anforderungen an den Widmungsakt s. Anm. 50, 68.

Fremde Wohnzwecke: Die entgeltliche Überlassung eines WG zu fremden Wohnzwecken kann zu gewillkürtem BV führen. Demgegenüber führt die unentgeltliche Überlassung zu fremden Wohnzwecken zu notwendigem PV; näher Anm. 68.

Gebäude: Zum Begriff s. auch Anm. 61. Ein einheitlich genutztes Gebäude bildet mit allen Bestandteilen das einheitliche WG „Gebäude“ (Grundsatz der Gebäudeeinheit, zu bestimmen nach dem Nutzungs- und Funktionszusammenhang). Zum Gebäude gehören nicht nur fest eingebaute Teile, Heizung, Fahrstuhl, Türen, Fenster, Garage etc., sondern auch bewegliche, wie zB Markisen, Nachtspeicheröfen (BFH v. 29.8.1989 – IX R 176/84, BStBl. II 1990, 430; BFH v. 9.11.1976 – VIII R 27/75, BStBl. II 1977, 306). Betriebsvorrichtungen bleiben aber auch nach Einbau eigene WG (§ 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG).

Bei abweichendem Nutzungs- oder Funktionszusammenhang lässt die Rspr. in Ausnahme zu § 12 eine Aufteilung zu. Eine betriebliche Mitnutzung der Räume reicht hierfür nicht aus. Bei der Aufteilung werden unselbständige Gebäudeteile, dh. solche, die mehreren Zwecken dienen (Treppenhaus, Fahrstuhl, Heizungsanlage etc.), außen vorgelassen. Sie sind nach dem ohne sie ermittelten Verhältnis aufzuteilen (SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 196).

Fremdvermietete Gebäude/Gebäudeteile bleiben bei Vermietung ohne Entnahmehandlung BV (vgl. BFH v. 7.2.2002 – IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135; v. 22.8.2002 – IV R 57/00, BStBl. II 2003, 16, und v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334).

Bei einer Bebauung für private Zwecke und anschließendem Erwerb zu fremdüblichen Bedingungen liegt keine Entnahme vor (BFH v. 28.7.1998 – VIII R 23/95, BStBl. II 1999, 53).

Gebäudeeinheit: Nach dem Grundsatz der Gebäudeeinheit sind Gebäude grundsätzlich als einheitliches WG entweder dem BV oder dem PV zuzuordnen. Ausnahmsweise kann aber bei gemischter Nutzung eine Aufteilung in mehrere WG geboten sein; s. näher Anm. 62.

Gemischte Nutzung: Bei gemischter Nutzung ist eine Aufteilung, soweit möglich, geboten. Eine Aufteilung des Grund und Bodens ist möglich, wenn einzelne Teile verschiedenartig genutzt werden, vgl. R 4.2 Abs. 4 EStR. Dies gilt auch für den unter der Erdoberfläche liegenden Teil. S. zum Ganzen bereits Anm. 62 sowie SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 189 mwN.

Grund und Boden (Grundstück): Zum Begriff s. näher Anm. 61. Zum Grund und Boden gehört als unselbständiger Bestandteil auch der Untergrund. Der Charakter des WG Grund und Boden richtet sich nach dem Charakter des Gebäudes, das darauf errichtet ist, Gleiches gilt für die Aufteilung in mehrere WG (vgl. Gebäude). Die Bebauung führt zur Einlage bzw. Entnahme (s. noch Anm. 141).

Kapitalgesellschaften: Grundstücke von KapGes. stellen stets notwendiges BV dar (vgl. Anm. 72).

Land- und Forstwirte: Für Land- und Forstwirte gelten bzw. galten bei der Zuordnung von Grundstücken zum BV oder PV Besonderheiten gegenüber sonstigen Gewerbetreibenden. So wurde früher eine Zuordnung des Wohngebäudes zum notwendigen BV vorgenommen; dazu Anm. 66. Zur vollständigen Einordnung eines Grundstücks als BV bei nur anteiliger betrieblicher Nutzung s. R 4.2 Abs. 10 Satz 1 Halbs. 2 EStR betreffend Baudenkmale bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft; dazu Anm. 68. Zur fremdbetrieblichen Nutzung von Grundstücken eines Land- und Forstwirts ausführlich Anm. 68.

Nutzungsänderung: Vorübergehende Nutzungsänderungen ändern den Charakter eines WG als PV bzw. BV nicht (vorübergehende Privatnutzung eines Betriebsgebäudes führt nicht zur Entnahme, BFH v. 11.4.1989 – VIII R 266/84, BStBl. II 1989, 621; v. 28.11.1991 – XI R 39/89, BFH/NV 1992, 310). Schließt der Stpfl. die betriebliche Nutzung des WG hingegen auf Dauer derart aus, dass es notwendiges PV wird, bedarf es keiner Entnahmeerklärung (BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334).

Keine eindeutige Entnahmehandlung bei Nutzungsänderung liegt bspw. vor, wenn das Grundstück eigenen Wohnzwecken zugeführt wird, aber Umstände vorliegen, die eine dauerhafte private Nutzung fragwürdig erscheinen lassen (BFH v. 12.3.1992 – IV R 31/91, BFH/NV 1993, 405, und v. 1.7.2004 – IV R 10/03, BStBl. II 2004, 947 jeweils mwN, sowie allgemein BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03 aaO).

Der Zeitpunkt der Nutzungsänderung (zB durch Bebauung, Umbau/Neubau oder Übergang zur eigenen Wohnnutzung) hängt von Umständen des Einzelfalls ab – es kommt auf die endgültige Funktionszuweisung an (BFH v. 25.4.2003 – IV B 211/01, BFH/NV 2003, 1407; zum Gebäudeumbau BFH v. 12.3.1992 – IV R 31/91, BFH/NV 1993, 405). Diese Grundsätze finden auch auf Grundstücke von PersGes. Anwendung (BFH v. 21.9.1995 – IV R 50/93, BFH/NV 1996, 460; v. 28.7.1998 – VIII R 23/95, BFH/NV 1999, 249; dazu bereits Anm. 70 f.); zu Wohnungen im SonderBV und ihrer stpfl. Entnahme s. BFH v. 8.2.1996 – IV R 24/95, BStBl. II 1996, 308.

Bei Grundstücken ist jährlich neu zu prüfen, ob die Grenzen des § 8 EStDV überschritten werden (BFH v. 21.7.1967 – VI 290/65, BStBl. III 1967, 752), so dass sich uU ein betrieblicher Zusammenhang ergibt (näher Anm. 67).

Ein betrieblich genutzter Gebäudeteil verliert seine Eigenschaft als BV nicht, wenn er zu fremden Wohnzwecken vermietet wird, während sich in dem Gebäude ein weiterer zu fremden Wohnzwecken vermieteter Gebäudeteil befindet, der zum PV gehört. Die Regeln über die Entnahme/Einlage gehen dem sog. Einheitlichkeitsgrundsatz insofern vor (BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334, und H 4.2 Abs. 4 EStH).

Personengesellschaften: Zur Behandlung von Grundstücken bei PersGes. s. Anm. 70 f.

Überschussrechnung: Die Bildung gewillkürten BV ist für Überschussrechner gem. Abs. 3 nun auch hinsichtlich des Grund und Bodens möglich, vgl. Anm. 68.

Unbebaute Grundstücke: Unbebaute Grundstücke sind BV, wenn sie bestimmt sind, dem Betrieb zu dienen oder ihn zu fördern; dazu Anm. 62.

Untergeordneter Wert: Zur Regelung des § 8 EStDV über betrieblich genutzte Grundstücksteile von untergeordnetem Wert s. ausführlich Anm. 67.

Wochenendhaus: Ein auf einem zum BV gehörenden Grundstück errichtetes Wochenendhaus wird mitsamt Grund und Boden notwendiges PV, wenn die Absicht zum Ausdruck kommt, dass es dauerhaft zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden soll (BFH v. 29.4.1970 – IV R 192/67, BStBl. II 1979, 754). Andernfalls kann es entweder betrieblich genutzt werden oder gewillkürtes BV sein.

Einstweilen frei.

74–79

VII. Bewegliche Wirtschaftsgüter, insbesondere Kraftfahrzeuge

Schrifttum: NOLTE, Private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs, NWB F. 3, 13825; PFÜTZENREUTER, Anmerkung zu FG Schl.-Holst. 3 K 50316/03, EFG 2006, 336; SCHOTT, Wird das betrieblich genutzte Fahrzeug zum Problemfall der Gewinnermittlung?, sj. 2006, Nr. 23, 28; BECKER, Private Nutzung im Betriebsvermögen befindlicher Kraftfahrzeuge, StBp. 2007, 83.

80 1. Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen

Grundsatz: Ein Kraftfahrzeug gehört zum notwendigen BV, wenn die eigenbetriebliche Nutzung über 50 % der Gesamtnutzung ausmacht (R 4.2 Abs. 1 Satz 4 EStR). Dies führt zwangsläufig zu einer Ausweisung in der Gewinnermittlung. Entsprechendes gilt auch für den Pkw. eines freiberuflich Tätigen, wenn er sein Fahrzeug überwiegend betrieblich nutzt; die teilweise private Nutzung steht dem nicht entgegen; das Kfz. kann nicht nur teilweise als BV behandelt werden (Unteilbarkeits- oder Einheitlichkeitsgrundsatz: FG Freiburg v. 21.12.1962, EFG 1963, 397, rkr.). Liegt der betriebliche Nutzungsanteil des Kfz. unter 50 %, so scheidet die Zuordnung zum notwendigen BV grundsätzlich aus (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985; v. 2.3.2006 – IV R 36/04, BFH/NV 2006, 1277; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 351). BFH v. 8.7.1965 – V 25/63 (UR 1966, 30) rechnete für Zwecke der USt. den Pkw. eines Zahnarztes auch dann zum BV, wenn der Wagen der Zeit nach zu 50 % oder mehr privat gefahren wird, aber für die Ausübung der Praxis unerlässlich ist. Dies dürfte vor dem Hintergrund der nunmehr geltenden Begriffsbestimmung zum notwendigen BV (dazu Anm. 46) überholt sein.

Erwerb durch GmbH: Erwirbt eine GmbH einen ausschließlich dem Gesellschafter-Geschäftsführer für private Zwecke zur Verfügung gestellten Pkw. aufgrund der Tatsache, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer beim Erwerb und im Rechtsverkehr mit Dritten nicht persönlich in Erscheinung tritt, ist der Pkw. dem BV zuzuordnen und die Nutzungsüberlassung führt in Höhe der Aufwendungen einschließlich der in Rechnung gestellten USt. zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags zur vGA (FG Sachsen-Anhalt v. 22.3.2004, EFG 2004, 1313, rkr.). Dies ist der Tatsache geschuldet, dass eine KapGes. zwingend nur notwendiges BV haben kann; näher Anm. 72.

Diebstahl: Wird der zum BV gehörende Pkw. eines selbständig tätigen Arztes während des privat veranlassten Besuchs eines Weihnachtsmarkts auf einem Parkplatz abgestellt und dort gestohlen, ist der Vermögensverlust nach Ansicht des BFH der privaten Nutzung zuzurechnen und nicht gewinnmindernd zu berücksichtigen (BFH v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762). Dem ist zuzustimmen, weil die Zugehörigkeit zum BV nicht entscheidend für die Frage sein kann, wodurch der Vermögensverlust veranlasst wurde.

Luxusfahrzeuge: s. BFH v. 19.3.2002 – IV B 50/00, BFH/NV 2002, 1145 (Porsche usw.); v. 22.12.2008 – III B 154/07, BFH/NV 2009, 579 (Rennwagen).

Mehrere Kraftfahrzeuge: Umfasst das BV eines Selbständigen mehrere Kfz., findet § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 auf jedes Fahrzeug isoliert Anwendung. Die eventuelle private Mitbenutzung durch Personen aus der Privatsphäre des Unternehmensinhabers ist dabei unbeachtlich (vgl. FG Münster v. 29.4.2008, EFG 2008, 1275, nrkr., Rev. Az. NFH VIII R 24/08; anders BMF v. 21.1.2001, BStBl. I 2002, 148).

Oldtimer: Weist ein Unternehmer ein 27 Jahre altes Mercedes 300 SE Cabriolet als BV aus, so kann der Behandlung als gewillkürtes BV das Fehlen eines betrieblichen Nutzens entgegenstehen. Soweit es sich infolge der überwiegend be-

trieblichen Nutzung um notwendiges BV handelt, sind die Höhe des Einlagewerts und die Angemessenheit der durch das Fahrzeug veranlassten BA zu überprüfen. Auch wenn das Fahrzeug nicht zum BV gehört, können einzelne Fahrten betrieblich veranlasst und die durch sie veranlassten Kosten stl. absetzbar sein (BFH v. 5.2.2007 – IV B 73/05, BFH/NV 2007, 1106).

2. Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen

81

Grundsatz: Die gemischte Nutzung kann zu einer Zuordnung des Pkw. zum gewillkürten BV führen (vgl. KSM/PLÜCKEBAUM, § 4 Rn. B 500 „Personenkraftwagen“). Diese Möglichkeit besteht für den Stpfl. ab einer betrieblichen Nutzung von 10 % der Gesamtnutzung. Soweit die betriebliche Nutzung unter der 10 %-Grenze liegt, wird das Fahrzeug in vollem Umfang dem PV zugeordnet (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985).

Fahrtenbuchaufzeichnungen: Die Zugehörigkeit eines erstmals in den Anlagenpiegel des Jahres 1998 aufgenommenen Kfz. zum gewillkürten BV kann nicht durch Fahrtenbuchaufzeichnungen belegt werden, die sich auf drei Monate des Jahres 1997 beziehen (FG Sachsen-Anhalt v. 28.4.2005, AktStR 2006, 160, rkr.).

Freiberufler: Gewillkürtes BV wird bei Kfz. von Freiberuflern angenommen, wenn deren betriebliche Nutzung eine nicht ganz untergeordnete Rolle spielt. Der BV-Begriff ist bei Angehörigen der freien Berufe nicht enger zu fassen als bei Gewerbetreibenden (vgl. BFH v. 12.5.1955 – IV 19/55, BStBl. III 1955, 205). Ein Freiberufler, der seinen Gewinn nach Abs. 3 ermittelt, kann nach neuer Rspr. des BFH nunmehr ebenso wie bilanzierende Stpfl. gewillkürtes BV an Kraftfahrzeugen bilden (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985, s. bereits ausführlich Anm. 51; anders noch FG Bremen v. 24.10.2002, EFG 2003, 1224, aufgeh. durch BFH v. 16.6.2004 – XI R 17/03, BFH/NV 2005, 173).

Leasing: Ein Unternehmer kann die Nutzungsrechte an einem geleasteten Kfz. als gewillkürtes BV behandeln (FG Köln v. 8.12.2004, EFG 2005, 589, rkr.; vgl. auch BFH v. 2.3.2006 – IV R 36/04, BFH/NV 2006, 1277).

Sonderbetriebsvermögen: Ein an eine PersGes. von einem Gesellschafter zur betrieblichen Nutzung vermieteter Pkw. ist auch dann SonderBV, wenn der Anteil der Privatnutzung überwiegt. Der Umstand, dass der Mietzins für die Pkw. nicht den marktüblichen Bedingungen entspricht, ist unerheblich, weil auch eine teilweise unentgeltliche Nutzung nichts an der SonderBV-Eigenschaft der Pkw. ändert (Schl.-Holst. FG v. 30.11.2005, EFG 2006, 335, rkr.; dazu PFÜTZENREUTER, EFG 2006, 336). Wird ein im SonderBV aktiviertes Kfz. aus der Privatgarage des Stpfl. gestohlen, so ist die dafür bezogene Versicherungsentschädigung in voller Höhe SonderBE. In welcher Weise das Fahrzeug verwendet wurde, spielt insoweit keine Rolle (FG Köln v. 19.9.2006, EFG 2008, 785, nrkr., Rev. Az. BFH VIII R 57/07). Die Versicherungsleistung stellt nämlich den unmittelbaren Ersatz (stellvertretendes commodum) für den im BV gehaltenen Pkw. dar.

3. Zuordnung zum Privatvermögen

82

Grundsatz: Ein Pkw., der ausschließlich privat und nicht zu betrieblichen Zwecken genutzt wird, ist weder als notwendiges noch als gewillkürtes BV, sondern als notwendiges PV zu qualifizieren (vgl. BFH v. 28.2.2008 – X B 207/07, BFH/NV 2008, 791; die Anwendung der 1 %-Regelung scheidet demzufolge aus). Der Pkw. eines Überschussrechners, der weder zu mehr als 50 % betrieblich genutzt noch (beispielsweise durch Aufnahme in das betriebliche Bestands-

verzeichnis) eindeutig dem BV zugeordnet wurde, gehört zum PV (FG München v. 25.7.2007, EFG 2007, 1569, rkr.).

Anscheinsbeweis der privaten Mitbenutzung: Der allgemeine Erfahrungssatz, nach dem bei Bestehen der Möglichkeit der privaten Mitbenutzung eines betrieblichen Pkw. das Fahrzeug regelmäßig auch tatsächlich privat genutzt worden ist, begegnet keinen ernstlichen Zweifeln. Der auf diesem Erfahrungssatz beruhende Anscheinsbeweis für eine private Mitbenutzung des Geschäftsfahrzeugs wird nicht allein durch den Hinweis entkräftet, dass die Privatnutzung im Hinblick auf im PV vorhandene Fahrzeuge überflüssig gewesen sei und deshalb nicht in Frage gekommen wäre (FG Düss. v. 4.4.2006, EFG 2006, 888, rkr.).

Autoradio: Das Autoradio dient als WG der privaten Lebensführung und ist dem PV zuzuordnen (BFH v. 28.5.1968 – IV R 110/67, BStBl. II 1968, 541).

Statussymbol: Wenn es sich bei einem Pkw. um ein Fahrzeug mit hohem Statuswert handelt, das zudem ständig verfügbar ist, und wenn zudem ein Fahrzeug im PV fehlt, sind dies Umstände, die für eine Privatnutzung sprechen (FG Nürnberg v. 26.4.2007, IV 299/2006, nv., nrkr., Rev. Az. BFH VIII R 54/07).

83 4. Bewertung des privaten Nutzungsanteils

Wird ein betriebliches Kfz. teilweise auch privat genutzt, so fragt sich, wie der private Anteil zu ermitteln und zu bewerten ist. Hierzu enthält § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2–4 eine Sonderregelung (zu deren Problemen BECKER, StBp. 2007, 83; NOLTE, NWB F. 3, 13825; SCHOTT, sj. 2006, Nr. 23, 28; ausführlich auch § 6 Anm. 1203 ff.).

84–86 Einstweilen frei.

VIII. Betriebsvermögen bei Gesellschaften

Schrifttum: BEHRENS, Das steuerliche Betriebsvermögen von Personengesellschaften, MDR 1978, 463; SÖFFING, Notwendiges Privatvermögen bei Personengesellschaften, FR 1980, 93; PAUS, Eigengenutzte Wohnungen als Betriebsvermögen von Personengesellschaften, DStZ 1988, 575; WEBER-GRELLET, Das Gestüt im Körperschaftsteuerrecht – Zur Privatsphäre der Körperschaft, DStR 1994, 12; GOSCH, Anmerkung zu BFH IV R 64/93, StBp. 1996, 332; MARX, Zuordnung von Sicherheiten zum notwendigen passiven Betriebsvermögen eines Kommanditisten, BB 2006, 2411; SCHULZE ZUR WIESCHE, Beteiligungen als Sonderbetriebsvermögen II, DStZ 2007, 602.

87 1. Kapitalgesellschaften

Inländische Körperschaftsteuersubjekte gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG: § 8 Abs. 2 KStG ordnet an, dass alle unbeschränkt stpfl. KStSubjekte iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen. Es werden also alle Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb umqualifiziert. Aufgrund dieses Umstands geht der BFH in stRSpr. davon aus, dass eine inländ. KapGes. keine außerbetriebliche Sphäre habe (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123 = DStR 1997, 492; v. 8.7.1998 – I R 123/97, BFHE 186, 540; v. 17.11.2004 – I R 56/03, BFHE 208, 519 = DStR 2005, 594; vgl. auch KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 63). Selbst wenn also ein WG ausschließlich zu privaten Zwecken eines Gesellschafters genutzt wird, liegt nach dieser Auffassung BV der Gesellschaft vor. Das Schrifttum folgt dieser Einschätzung weitgehend (s. nur § 8 KStG Anm. 41 mwN, auch zu differenzierenden Auffassungen; vgl. etwa WEBER-GRELLET, DStR 1994, 12). Sie lässt sich damit rechtfertigen, dass eine KapGes. ausweislich des Gesetzesbegriffs von § 8 Abs. 2 KStG nur gewerblich tätig

sein und damit kein PV haben kann. Gleichwohl kann es vorkommen, dass bestimmte WG ohne Gewinnerzielungsabsicht im BV gehalten werden. So liegt es, wenn Gegenstände, die ausschließlich der Freizeitgestaltung der Gesellschafter dienen, in das BV eingelegt werden. Mangels PV liegt hier gleichwohl BV vor. Um aber den Gewinn der Gesellschaft nicht zu verfälschen, bedient man sich der Grundsätze der vGA, um ggf. eine Gewinnkorrektur auf außerbilanzieller Ebene vorzunehmen (vgl. im Einzelnen § 8 KStG Anm. 42). Bei Risikogeschäften liegt ebenfalls ohne Weiteres BV vor. Allerdings ist auch hier zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer vGA vorliegen (BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 391). Da eine KapGes. iSv. § 8 Abs. 2 KStG kein PV bilden kann, erübrigt sich generell eine Differenzierung nach notwendigem oder gewillkürtem BV.

Sonstige Körperschaftsteuersubjekte: Bei sonstigen KStSubjekten ergibt sich im Umkehrschluss zu § 8 Abs. 2 KStG, dass diese Einkünfte aus anderen Einkunftsarten erzielen können und damit auch im Rahmen privater Vermögensverwaltung tätig sein können (vgl. BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 392). Der BFH bejaht hier eine außerbetriebliche Sphäre (vgl. BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861; v. 19.11.2003 – I R 33/02, BFHE 204, 21). Hier gelten die üblichen Abgrenzungskriterien zwischen notwendigem, gewillkürtem BV und notwendigem PV (vgl. Anm. 29).

2. Personengesellschaften

a) Grundsatz

88

PersGes. können im Gegensatz zu KapGes. eine außerbetriebliche Sphäre besitzen. PersGes. haben deshalb nicht ausschließlich BV, sondern es ist auch PV denkbar (zur Abgrenzung s. ausführlich BEHRENS, MDR 1978, 463). Generell gilt, dass im Bereich der Gewinneinkünfte bei für den Betrieb eingesetzten WG BV vorliegen wird, während im Rahmen der Überschusseinkünfte die zu ihrer Erzielung eingesetzten WG zum PV der Gesellschafter rechnen (SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 173).

b) Gesamthandsvermögen

89

Regelmäßig notwendiges Betriebsvermögen: WG im Gesamthandsvermögen der Gesellschafter, die also den Gesellschaftern rechtl. oder wirtschaftlich gesamthänderisch zuzuordnen sind, sind bei einer gewerblich tätigen und bilanzierenden PersGes. gem. §§ 238, 240 HGB in der HBil. und entsprechend in der StBil. auszuweisen und gehören damit idR zum notwendigen BV (zu eingegrenzten Wohnungen als BV von PersGes. s. PAUS, DStZ 1988, 575). Bei Gesamthandsvermögen von gewerblich tätigen und bilanzierenden PersGes. kann es also kein gewillkürtes BV geben (vgl. SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 174; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 394).

Ausnahmsweise Privatvermögen: Auch solche WG, die im Gesamthandsvermögen einer gewerblich tätigen PersGes. stehen, können ausnahmsweise zum PV der Gesellschafter rechnen. Dies ist vor allem dann anzunehmen, wenn sie nach allgemeinen Grundsätzen zum notwendigen PV zu zählen sind, also ihrer Natur nach PV sind und auch nicht zum BV gezogen werden können (vgl. Anm. 48). Dieses Ergebnis rührt daher, dass die stl. Gewinnermittlungsgrundsätze der Zuordnung in der HBil. im Zweifel vorgehen. Es kann also vorkommen, dass ein WG nach handelsrechtl. Grundsätzen zu bilanzieren und damit handelsrechtl. BV ist, nach allgemeinen stl. Grundsätzen aber gleichwohl zum PV zählt. Es müssen also im Zweifel die Voraussetzungen für die Zuordnung zum notwendigen BV vorliegen, dass das WG objektiv erkennbar zum unmittel-

baren Einsatz im Betrieb bestimmt ist (stRspr.; BFH v. 30.6.1987 – VIII R 353/82, BStBl. II 1988, 418; dazu PAUS, DStZ 1988, 575; BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817; v. 19.2.1991 – VIII R 422/83, BStBl. II 1991, 765; zum Begriff des notwendigen BV s. ausführlich Anm. 46). Notwendiges PV ist etwa hinsichtlich einer Darlehensforderung anzunehmen, die eine PersGes. gegenüber ihren Gesellschaftern aufgrund der Gewährung eines zinslosen ungesicherten Darlehens hat (BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642; dazu GOSCH, StBp. 1996, 332).

Grundstücke im Gesamthandsvermögen: s. Anm. 70.

90 c) Sonderbetriebsvermögen

Notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen: Im Bereich des SonderBV sind sowohl notwendiges als auch gewillkürtes BV denkbar (zur Zuordnung von Sicherheiten zum BV s. BFH v. 27.6.2006 – VIII R 31/04, BStBl. II 2006, 874; dazu MARX, BB 2006, 2411). Unter das notwendige SonderBV I fallen solche WG im rechtl. oder wirtschaftlichen Eigentum einzelner oder mehrerer Gesellschafter, die dem gemeinschaftlichen Betrieb der PersGes. zur unmittelbaren Nutzung überlassen sind. Zum notwendigen SonderBV II gehören solche WG, die unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters bestimmt sind (vgl. auch § 15 Anm. 700 ff. sowie HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 18 Rn. 71; SCHMIDT/HEINICKE XXVIII, § 4 Rn. 176; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 395; zur Einordnung von Beteiligungen als SonderBV II SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2007, 602). Gewillkürtes BV kann bei SonderBV unter den allgemeinen Voraussetzungen vorliegen, wenn ein WG des Gesellschafters objektiv geeignet und bestimmt ist, dem Betrieb zu dienen (s. bereits Anm. 50). Zur Einordnung eines Einfamilienhauses, das eine PersGes. an ihren Gesellschafter zu dessen eigenen Wohnzwecken vermietet, als notwendiges PV s. SÖFFING, FR 1980, 93.

Grundstücke im Sonderbetriebsvermögen: s. Anm. 71.

91–92 Einstweilen frei.

IX. Beteiligungen

Schrifttum: GOSCH, Anmerkung zu BFH XI R 18/93, StBp. 1994, 125; W-G, Anmerkung zu BFH XI R 18/93, DStR 1994, 424; DIETEL, Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften, DStR 2002, 2140; GOSCH, Anmerkung zu BFH IV R 46/02, StBp. 2004, 51; KANZLER, Anmerkung zu BFH IV R 19/02, FR 2004, 466; WENDT, Anmerkung zu BFH IV R 46/02, BFH-PR 2004, 46; WENDT, Anmerkung zu BFH IV R 19/02, BFH-PR 2004, 220; BITZ, Überlassene nicht wesentliche Betriebsgrundlagen als notwendiges Betriebsvermögen bei der Betriebsaufspaltung, GmbHR 2005, 1366; MARCHAL, Einkünftequalifikation und Einkünftermittlung bei Zebragesellschaften nach dem Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs, DStZ 2005, 861; RITZROW, GmbH- und Genossenschaftsanteile als Betriebsvermögen oder Privatvermögen, StBp. 2005, Teil I: 263, Teil II: 290, Teil III: 359; WENDT, Anmerkung zu BFH IV R 7/03, BFH-PR 2005, 166; CLASSEN, Anmerkung zu FG Schl.-Holst. 3 K 50153/02, EFG 2006, 1353; BUCIEK, Anmerkung zu BFH I R 63/06, HFR 2008, 685; KREFT, Darlehnsfinanzierte Beteiligung als Betriebsvermögen eines Freiberuflers, PFB 2008, 252.

93 1. Beteiligungen an einer Personengesellschaft

Beteiligungen keine eigenständigen Wirtschaftsgüter: Beteiligungen setzen begrifflich voraus, dass gesellschaftsrechtl. Befugnisse an einer PersGes. oder KapGes. zur Herstellung einer dauernden Unternehmensverbindung erworben

werden (vgl. SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 250). Dies ist idR erst ab einer Quote von 20 % der Fall, vgl. § 271 HGB. Beteiligungen an einer PersGes., die gewerbliche Einkünfte erzielt, gehören zum notwendigen BV im Rahmen der Gesellschaft (so auch KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 56). Allerdings sind die Beteiligungen nach der Rspr. des BFH selbst keine WG, sondern die „Beteiligung“ an einer Personengesellschaft, die zugleich Mitunternehmerschaft ist, ist auf der Ebene der Gesellschaft als Anteil an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens zu berücksichtigen (BFH v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350; v. 7.11.1985 – IV R 7/83, BStBl. II 1986, 176; v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831; ausführlich, auch zu abweichenden Auffassungen im Schrifttum, DIETEL, DStR 2002, 2140). Ein eigenständiger Ausweis der Beteiligung in der StBil. des Gesellschafters darf nicht erfolgen, auch wenn der Gesellschafter die Beteiligung in der HBil. ausweisen muss (ebenso KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 56). Der Gewinn, der auf die Beteiligung entfällt, ist zunächst auf der Ebene der PersGes. einheitlich und gesondert festzustellen und sodann auf die Gesellschafter aufzuteilen.

Zebragesellschaften: Etwas anderes gilt bei sog. Zebragesellschaften (dazu § 15 Anm. 1460 ff. sowie HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 18 Rn. 26 mwN in Fn. 27). Bei Zebragesellschaften handelt es sich um vermögensverwaltende PersGes., an denen sowohl gewerblich als auch nicht gewerblich tätige Gesellschafter beteiligt sind. Die Beteiligung einiger gewerblich tätiger Gesellschafter führt nicht zur Gewerblichkeit der Einkünfte der Gesellschaft in ihrer Gesamtheit (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Hält einer der Gesellschafter seinen Gesellschaftsanteil im gewerblichen BV, so ist dieser Anteil bei ihm notwendiges BV. Er ist ihm gesondert zuzurechnen; entsprechende Veräußerungsgewinne sind bei ihm gesondert zu erfassen. Zur Frage der Ebene und der Zuständigkeit für die Umqualifizierung s. BFH v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679; dazu statt vieler MARCHAL, DStZ 2005, 861; zum umfangreichen Schrifttum s. die Nachweise vor § 15 Anm. 1460).

2. Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft

94

Beteiligungen als Wirtschaftsgüter: Im Unterschied zu Anteilen an PersGes. können Beteiligungen an KapGes. eigenständige WG sein (BFH v. 8.12.1993 – XI R 18/93, BStBl. II 1994, 296; dazu GOSCH, StBp. 1994, 125; W-G, DStR 1994, 424; BFH v. 13.2.2008 – I R 63/06, HFR 2008, 679; dazu BUCIEK, HFR 2008, 685). Es handelt sich um nicht abnutzbare WG, die in der Bilanz auszuweisen sind (zu den Standardkonstellationen WENDT, BFH-PR 2004, 46). Beteiligungen können zum notwendigen oder zum gewillkürten BV, aber auch zum PV gehören (Überblick über die Rspr. bei RITZROW, StBp. 2005, 263 ff.).

Notwendiges Betriebsvermögen: Notwendiges BV liegt vor, wenn die Beteiligung unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt wird (BFH v. 13.9.1988 – VIII R 236/81, BStBl. II 1989, 37; vgl. auch CLASSEN, EFG 2006, 1353; KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 56). Dies ist etwa der Fall, wenn sie nach ihrer Art und der tatsächlichen Betriebsführung besonderes Gewicht für die Betriebsführung hat und der Stärkung der unternehmerischen Position dient, etwa weil der Produktabsatz des Stpfl. gewährleistet werden soll.

Vgl. BFH v. 9.9.1986 – VIII R 159/85, BStBl. II 1987, 257; v. 3.10.1989 – VIII R 328/84, BFH/NV 1990, 361; v. 8.12.1993 – XI R 18/93, BStBl. II 1994, 296, dazu GOSCH, StBp. 1994, 125; W-G, DStR 1994, 424; BFH v. 2.4.2002 – X B 167/01, BFH/NV 2002, 916; v. 22.11.2002 – X B 92/02, BFH/NV 2003, 320; v. 20.4.2005 – X R 2/03, BStBl. II 2005, 694; v. 31.5.2005 – X R 36/02, BStBl. II 2005, 707.

Notwendiges BV liegt auch vor, wenn zwischen dem Stpfl. bzw. seiner Mitunternehmerschaft und der KapGes. eine enge wirtschaftliche Verflechtung besteht und der Stpfl./die Mitunternehmerschaft die KapGes. beherrscht (BFH v. 25.11.2004 – IV R 7/03, BStBl. II 2005, 354 mwN). Das gilt vor allem für die Betriebsaufspaltung (dazu auch BFH v. 16.4.1991 – VIII R 63/87, BStBl. II 1991, 832; v. 30.3.1999 – VIII R 15/97, BFH/NV 1999, 1468; v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733; s. auch sogleich). Eine Beteiligung gehört auch zum notwendigen BV, wenn sie der Stpfl. anstelle eines Honorars erhält (BFH v. 15.10.2003 – XI R 39/01, BFH/NV 2004, 622). Das gilt nur dann nicht, wenn die Beteiligung nur für private Zwecke genutzt werden kann. Nicht ausreichend für die Annahme notwendigen BV ist hingegen eine bloß allgemeine Geschäftsbeziehung zwischen Unternehmen als Lieferant, Abnehmer, Schuldner, Pächter usw. (vgl. zB BFH v. 23.1.1992 – XI R 36/88, BStBl. II 1992, 721; v. 31.1.1991 – IV R 2/90, BStBl. II 1991, 786).

Gewillkürtes Betriebsvermögen ist bei Beteiligungen an KapGes. im Rahmen der allgemeinen Voraussetzungen möglich. Insbes. darf die Beteiligung nicht bloß Verluste bringen (Stichwort: betriebsschädliche WG, dazu Anm. 52). Als zeitliche Grenze gewillkürten BV ist die Betriebsaufgabe anzusehen (BFH v. 17.4.1996 – X R 128/94, BFH/NV 1996, 877).

Betriebsaufspaltung: In Fällen der Betriebsaufspaltung werden Beteiligungen an KapGes. von der Rspr. dem notwendigen BV, und zwar dem SonderBV II, zugeordnet.

BFH v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88 mwN; v. 16.4.1991 – VIII R 63/87, BStBl. II 1991, 832; v. 30.3.1999 – VIII R 15/97, BFH/NV 1999, 1468; v. 25.11.2004 – IV R 7/03, BStBl. II 2005, 354, dazu WENDT, BFH-PR 2005, 166; s. auch BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733; v. 20.4.2005 – X R 58/04, BFH/NV 2005, 1774, dazu BRITZ, GmbHR 2005, 1366.

Die erforderliche enge Verflechtung zwischen der PersGes. und der KapGes., an der die Beteiligung gehalten wird, liegt bei der Betriebsaufspaltung in besonderem Maße vor, da die Betriebs-KapGes. im Rahmen eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens beherrscht wird (vgl. auch BRITZ, GmbHR 2005, 1366).

Freiberufler: Bei Freiberuflern können Beteiligungen grundsätzlich unter den gleichen Voraussetzungen wie bei gewerblichen Unternehmern notwendiges BV sein. Zusätzliche Voraussetzung ist, dass die Beteiligung der freiberuflichen Tätigkeit nicht wesensfremd ist (BFH v. 8.12.1993 – XI R 18/93, BStBl. II 1994, 296; v. 3.10.1989 – VIII R 328/84, BFH/NV 1990, 361; v. 27.6.1996 – IV B 101/95, BFH/NV 1997, 99; v. 9.2.2006 – IV B 60/04, BeckRS 2006, 25009868; kritisch zum Erfordernis einer sachlichen Nähe KREFT, PFB 2008, 252). So gehört die Beteiligung eines Steuerberaters an einer KapGes., deren Betrieb der Steuerberatungspraxis wesensfremd ist, auch dann nicht zu dessen notwendigem BV, wenn sie in der Absicht erworben wurde, das entsprechende stl. Mandat zu erlangen (BFH v. 22.1.1981 – IV R 107/77, BStBl. II 1981, 564).

Beispiele für Wesensverwandtschaft sind: Beteiligung eines Wirtschaftsprüfers an einer WP-Gesellschaft (BFH v. 22.1.1981 – IV R 107/77, BStBl. II 1981, 564). Beteiligung eines Baustatikers an einer Wohnungsbau-AG (BFH v. 23.11.1978 – IV R 146/75, BStBl. II 1979, 109; vgl. auch BFH v. 11.3.1976 – IV R 185/71, BStBl. II 1976, 380). Beteiligung eines Architekten an einer Bauträger-AG (BFH v. 14.1.1982 – IV R 168/78, BStBl. II 1982, 345). Beteiligung eines Hochschullehrers an einer GmbH, welche die im Rahmen seiner Nebentätigkeit entwickelten Erfindungen verwertet (BFH v. 24.4.2001 – IV R 14/00, BStBl. II 2001, 798).

Gegenbeispiel: Anteile eines Rechtsanwalts an einer Bauträger-GmbH (FG München v. 29.3.2006, EFG 2006, 1326, rkr.).

GmbH & Co. KG: Die Anteile des Kommanditisten einer GmbH & Co. KG an der geschäftsführenden Komplementär-GmbH können dessen BV sein, wenn der Anteil seine Stellung als Kommanditist stärkt.

S. BFH v. 5.7.1972 – I R 230/70, BStBl. II 1972, 928 mwN; v. 6.2.1976 – III R 93/74, BStBl. II 1976, 412; v. 23.7.1981 – IV R 103/78, BStBl. II 1982, 60 mwN; v. 7.12.1984 – III R 91/81, BStBl. II 1985, 241; v. 31.10.1989 – VIII R 374/83, BStBl. II 1990, 677; v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706; v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444; zu doppelstöckiger GmbH & Co. KG s. BFH v. 11.12.1990 – VIII R 14/87, BStBl. II 1991, 510.

Verneint wurde die Eigenschaft als BV bei Anteilen an einem Bankhaus, weil der Kommanditist durch sie keinen beherrschenden Einfluss ausüben könne (BFH v. 31.10.1991 – IV R 2/90, BStBl. II 1991, 786 mwN).

Landwirte: Zur Einordnung der Anteile eines Landwirts an einer Zuckerfabrik als notwendiges BV s. BFH v. 11.12.2003 – IV R 19/02, BStBl. II 2004, 280; dazu KANZLER, FR 2004, 466; WENDT, BFH-PR 2004, 220.

Organschaft: Zur Zugehörigkeit von Anteilen des Mitunternehmers einer Organträger-PersGes. an der Organgesellschaft zum notwendigen SonderBV s. BFH v. 28.8.2003 – IV R 46/02, BStBl. II 2004, 216; dazu Gosch, StBp. 2004, 51; WENDT, BFH-PR 2004, 46.

Weitere Einzelfälle: Im Fall des Handels mit GmbH-Anteilen sind die Anteile notwendiges BV (BFH v. 25.7.2001 – X R 55/97, BStBl. II 2001, 809). Zu freiwillig gezeichneten Anteilen an einer Apothekergenossenschaft als notwendiges BV s. BFH v. 4.2.1998 – XI R 45/97, BStBl. II 1998, 301. Eine geringfügige Beteiligung eines Malermeisters an einer Wohnungsbau-GmbH kann notwendiges BV sein (BFH v. 8.12.1993 – XI R 18/93, BStBl. II 1994, 296). Der GmbH-Anteil eines atypisch stillen Gesellschafters der GmbH ist gehört zu dessen SonderBV II (BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286).

Einstweilen frei.

95–98

X. Wertpapiere

Schrifttum: HAL, Wertpapiere notwendiges Betriebsvermögen?, DB 1983, 913; DURCHLAUB, Einlage von Wirtschaftsgütern – insbesondere von Wertpapieren – in das gewillkürte Betriebsvermögen, BB 1989, 949; GRÜTZNER, Zur Beurteilung von Risikogeschäften durch eine GmbH, StuB 2004, 1019; MAUTE, Wertpapiere im Betriebsvermögen, EStB 2007, 338.

1. Notwendiges Betriebsvermögen

99

Bei Wertpapieren ist zu differenzieren zwischen solchen, die eine Beteiligung iS vorstehender Erläuterungen verkörpern (hierzu Anm. 93f.), und solchen, die nicht zu einer Beteiligung führen. Wertpapiere, die keine Beteiligungen verkörpern, sind regelmäßig kein notwendiges BV, da sie nicht wesentlich für die Betriebsführung sind (vgl. HAL, DB 1983, 913). Notwendiges BV können Wertpapiere bei einem Bankier sein, der üblicherweise Wertpapiergeschäfte tätigt (BFH v. 19.1.1977 – I R 10/74, BStBl. II 1977, 287; s. aber FG Berlin-Brandenb. v. 29.8.2007, EFG 2008, 128, nrkr., Rev. Az. BFH X R 38/07: Wertpapiergeschäfte eines Daytraders bloße private Vermögensverwaltung). Auch Wertpapiergeschäfte der privaten Vermögensverwaltung fallen in einem solchen Fall in das BV, wenn Käufe und Verkäufe häufig wiederkehrend mit betrieblichen Mitteln abgewickelt werden (BFH v. 19.1.1977 – I R 10/74, BStBl. II 1977, 287). Wertpapiere eines Privatbankiers können nur dann dessen PV sein, wenn

sie sich objektiv erkennbar von seinem BV abheben (BFH v. 21.5.1976 – III R 10/74, BStBl. II 1976, 588).

100 2. Gewillkürtes Betriebsvermögen

Gewerbetreibende: Wertpapiere von Gewerbetreibenden können zum gewillkürten BV gezogen werden. Voraussetzung ist, dass sie den Betrieb durch Verstärkung des Betriebskapitals fördern (KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 43).

Freiberufler: Ob Freiberufler Wertpapiere im BV halten können, ist zweifelhaft. Hatte der BFH die Zuordnung zum gewillkürten BV eines Freiberuflers in einer früheren Entscheidung noch ohne Weiteres (insbes. noch ohne Einschränkung hinsichtlich der Wesensfremdheit) für möglich gehalten (BFH v. 14.11.1972 – VIII R 100/69, BStBl. II 1973, 289), erklärt er diese Entscheidung später für überholt (BFH v. 10.6.1998 – IV B 54/97, BFH/NV 1998, 1477). Wertpapiere könnten nur dann im BV eines Freiberuflers gehalten werden, wenn dies der freiberuflichen Tätigkeit nicht wesensfremd sei. Dies könne nur dann angenommen werden, wenn ausschließlich betriebliche Gründe für den Erwerb der Wertpapiere maßgeblich waren (BFH v. 10.6.1998 – IV B 54/97, BFH/NV 1998, 1477 [1478]). Dem ist mit der Erwägung zuzustimmen, dass die freiberufliche Tätigkeit idR nicht das Tätigen von Wertpapiergeschäften in größerem Umfang erfordert. Das gilt auch im Fall des Handels mit festverzinslichen Wertpapieren. Grundsätzlich ist die freiberufliche Tätigkeit aufgrund des Einsatzes eigener Arbeitskraft und eigenen geistigen Vermögens weniger durch größeren Kapitaleinsatz geprägt. Sollte dies ausnahmsweise anders sein, bedarf es eines Nachweises, an den strenge Anforderungen zu stellen sind (BFH v. 24.2.2000 – IV R 6/99, BStBl. II 2000, 297). Vgl. auch FG Saarl. v. 14.12.1990, EFG 1991, 306, rkr., das bei Wertpapieren eines Steuerberaters die Eigenschaft als gewillkürtes BV verneint.

101 3. Betriebsschädliche Wirtschaftsgüter und Risikogeschäfte

Begriffe: Besonders bei Wertpapieren wird die Problematik betriebsschädlicher WG und von Risikogeschäften (hierzu bereits Anm. 52 und 53) relevant, da hier die Neigung zur Verschiebung verlustträchtiger Anlagen in den betrieblichen Bereich besonders groß ist (DURCHLAUB, BB 1989, 949; hierzu bereits Anm. 52, 53). Nach stRspr. des BFH können Wertpapiere gewillkürtes BV eines Gewerbetriebs sein, wenn nicht bereits bei ihrem Erwerb erkennbar ist, dass sie dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen (BFH v. 27.3.1974 – I R 44/73, BStBl. II 1974, 488; v. 15.11.1978 – I R 57/76, BStBl. II 1979, 257; v. 25.2.1982 – IV R 25/78, BStBl. II 1982, 461; v. 11.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399). In einem solchen Fall spricht man von betriebsschädlichen WG. Ein Risikogeschäft liegt vor, wenn dem Geschäft in besonderem Maße Risiken für den Betrieb anhaften (zu Risikogeschäften einer GmbH s. GRÜTZNER, StuB 2004, 1019). Die Grenze zwischen betriebsschädlichen WG und Risikogeschäften ist indes fließend (zur begrifflichen Abgrenzung s. bereits Anm. 52, 53). Bei beiden ist die Beurteilung des betrieblichen Förderungszusammenhangs von entscheidender Bedeutung.

Voraussetzungen: Der BFH ist zunächst zu Recht der Auffassung, dass Wertpapiere grundsätzlich dem gewillkürten BV gewidmet werden können, weil sie wie Bankguthaben geeignet sind, die Betriebszwecke zu fördern (BFH v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399; unter Verweis auf BFH v. 14.11.1972 – VIII R 100/69, BStBl. II 1973, 289). Sie können als Liquiditätsreserve oder als Anlage betrieblicher Mittel fungieren. Selbst der Erwerb von Wertpapieren auf

Kredit hindert grundsätzlich nicht die Widmung als gewillkürtes BV (BFH v. 8.2.1985 – III R 169/82, BFH/NV 1985, 80). Auch die Tatsache, dass bestimmte Wertpapiere risikobehaftet sind, steht einer Einordnung als BV für sich genommen nicht entgegen, wenn sich das Risiko im Rahmen der Risiken hält, die ein Gewerbetreibender ohnehin auf sich nehmen muss (BFH v. 11.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997). Lediglich besondere Risiken schließen eine Zuordnung zum BV aus. Eine Zuordnung zum BV ist insbes. dann nicht mehr möglich, wenn bereits beim Erwerb erkennbar ist, dass die Wertpapiere dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen werden (BFH v. 27.3.1974 – I R 44/73, BStBl. II 1974, 488; v. 15.11.1978 – I R 57/76, BStBl. II 1979, 257; v. 25.2.1982 – IV R 25/78, BStBl. II 1982, 461; v. 11.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399). Für die Beurteilung des erforderlichen Förderungszusammenhangs kommt es auf die Umstände des Einzelfalls an. Dabei ist die Einordnung des Geschäfts als branchentypisch oder -untypisch von hohem Gewicht. Ein branchentypisches Geschäft kann trotz seines Risikos den Betrieb fördern, da Risiko zum Wesen unternehmerischer Tätigkeit gehört (MAUTE, EStB 2007, 338 [339]). Je untypischer das Geschäft, desto weniger beherrschbar aber auch das Risiko. Weiterhin kann auch die Art des Wertpapiergeschäfts Indizwirkung für den notwendigen Förderzusammenhang besitzen.

Aktien: Bei Aktien, die täglich gehandelt werden und leicht liquidierbar sind, wird man davon ausgehen können, dass sie grundsätzlich zum gewillkürten BV gewidmet werden können (BFH v. 11.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399). Das gilt auch für Aktienfonds, die entsprechende Papiere enthalten (vgl. MAUTE, EStB 2007, 338 [340]). Nach FG Hamb. v. 25.4.2007, EFG 2007, 1414, rkr., können Aktien und Aktienfonds grundsätzlich zum BV gehören.

Devisentermingeschäfte sind nach zutr. Ansicht des BFH idR nicht geeignet, den Betrieb zu fördern (BFH v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399). Insbesondere branchenuntypische Termingeschäfte können den notwendigen Förderungszusammenhang nicht begründen. Lediglich in Fällen, in denen diese Termingeschäfte nach einer strengen Einzelfallprüfung tatsächlich geeignet scheinen, das Betriebskapital zu stärken, kann von BV ausgegangen werden. Die generelle Möglichkeit der Gewinnerzielung reicht jedenfalls nicht aus.

Festverzinsliche Wertpapiere: Werden festverzinsliche Wertpapiere über dem Nennwert erworben (sog. Überpari-Erwerb), kommt eine Zuordnung zum gewillkürten BV nach zutr. Auffassung des BFH nicht in Betracht. In einem solchen Fall sind nämlich nach Ablauf der Laufzeit Verluste vorgezeichnet (BFH v. 24.2.2000 – IV R 6/99, BStBl. II 2000, 916).

Optionsgeschäfte: Auch bei Optionsgeschäften ist der BFH (v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399) der Auffassung, dass eine Widmung zu gewillkürtem BV grundsätzlich nicht möglich ist. Zu sehr überwiegt der spekulative Charakter dieser Geschäfte. Als Liquiditätsreserve könnten sie nicht herangezogen werden. Auch hinsichtlich dieser Entscheidung ist dem BFH zuzustimmen, da ein Verschieben verlustträchtiger privater Geschäfte in die betriebliche Sphäre nicht zulässig sein kann.

Warentermingeschäfte: Das Gesagte gilt sinngemäß auch für Warentermingeschäfte. Auch hier überwiegt der spekulative Charakter, so dass solche Geschäfte idR dem privaten Bereich zuzuordnen sind (vgl. BFH v. 5.3.1981 – IV R 94/78, BStBl. II 1981, 658). Eine Willkürung zu BV scheidet grundsätzlich aus.

XI. Versicherungen

Schrifttum: KOEWIUS, Die ertragsteuerliche Behandlung von Beiträgen zu Rechtsschutzversicherungen, FR 1986, 584; SCHMITZ, Die gesetzliche Unfallversicherung im Einkommensteuerrecht, FR 1990, 478; SCHWARZ, Die Teilhaberversicherung bei Personen- und Kapitalgesellschaften, DSr 1993, 1166; WACKER, Zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung der für Finanzierungszwecke eingesetzten Lebensversicherungen nach dem Steueränderungsgesetz 1992, DB 1993, Beil. 4 zu Heft 10; WUNDERLICH, Steuerliche Behandlung von Lösegeldzahlungen und Prämien zu einer Entführungsrisikoversicherung, DSr 1996, 2003; DANKMEYER, Ansprüche aus Lebensversicherungsverträgen als Betriebsvermögen, DB 1998, 1434; KLINKMANN, Zurechnung von Lebensversicherungen zum Betriebs- oder Privatvermögen bei Absicherung betrieblicher Darlehen, BB 1998, 1233; WEIDEMANN/SÖFFING, Steuerliche Behandlung von Erträgen und Prämien privater Berufs- und Erwerbsunfähigkeitsversicherungen, DB 1999, 2133; LANGE, Praxisfragen der D&O-Versicherung, DSr 2002, 1626; PAUS, Rückdeckungsversicherung für Pensionszusagen an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft, FR 2002, 75; GÜNTHER, Lebensversicherung als Betriebsvermögen, GSTB 2004, 342; ALVERMANN/POTSCH, Ertragsteuerliche Behandlung von „Praxis-Ausfallversicherungen“, FR 2008, 119.

106 1. Allgemeine Fragen

Abgesichertes Risiko als Zuordnungsgrundlage: Der Anspruch aus einem Versicherungsverhältnis ist dem BV zuzuordnen, wenn die Versicherung betriebliche Risiken abdeckt (BFH v. 21.5.1987 – IV R 80/85, BStBl. II 1987, 710; v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657). Bei Anwendung des Veranlassungsprinzips kommt es also auf die abgesicherten Risiken, nicht auf die Verwendung der Versicherungssumme für Zwecke des Betriebs oder die Finanzierung der Prämien aus Mitteln des Betriebs an. Bei der Einordnung von Versicherungsprämie und Versicherungsanspruch ist das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 zu beachten (BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101). Grundsätzlich gilt, dass Versicherungsansprüche entweder notwendiges BV oder notwendiges PV sind. Eine Einordnung als gewillkürtes BV ist nur ausnahmsweise zulässig.

Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter: Probleme können bei der Zuordnung von Versicherungen für gemischt genutzte WG auftreten. Hier wird die Zuordnung idR der Zuordnung des versicherten Guts folgen. Aufgrund des Unteilbarkeitsgrundsatzes ist der Versicherungsanspruch in voller Höhe entweder dem BV oder dem PV zuzuordnen. Bei Gebäuden kann die Zuordnung der dieses betreffenden Sachversicherung entsprechend der Aufteilung in verschiedene WG des BV oder PV erfolgen. Was die Abziehbarkeit der Prämien als BA angeht, so ist eine verhältnismäßige Aufteilung entsprechend den Nutzungsanteilen des Gebäudes vorzunehmen (SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 271). Im Versicherungsfall ist die Zuordnung der Versicherungsleistung als BE nach dem Verhältnis der zerstörten Gebäudeteile vorzunehmen (vgl. SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 269). Wird nur der betrieblich genutzte Gebäudeteil zerstört, ist die Versicherungsleistung in voller Höhe BE (BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 404).

Differenzierung zwischen Personen- und Sachversicherungen: Grundsätzlich kann zwischen Personen- und Sachversicherungen differenziert werden. Bei Personenversicherungen, die Risiken in der Person des Betriebsinhabers absichern, kann ein betrieblicher Zusammenhang nur ausnahmsweise und unter besonderen Umständen angenommen werden, wenn durch die Ausübung des Berufs ein erhöhtes Risiko geschaffen wird und der Abschluss des Versicherungsvertrags entscheidend der Abdeckung dieses Risikos dient (BFH v. 5.8.1965 – IV 42/65 S, BStBl. III 1965, 650; v. 7.10.1982 – IV R 32/80,

BStBl. II 1983, 101). Ansprüche aus Sachversicherungen, die betriebliche Risiken absichern, gehören hingegen grundsätzlich zum BV (KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 55; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 403). Im Folgenden wird daher zwischen beiden Gruppen von Versicherung differenziert.

2. Personenversicherungen im Betriebsvermögen

107

Versicherungen zugunsten des Unternehmers: Eine Personenversicherung ist dem BV zuzuordnen, wenn durch deren Abschluss das aus der Ausübung der beruflichen Tätigkeit resultierende erhöhte Risiko in der Person des Unternehmers bestimmbar abgedeckt ist (BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101). IdR sind Versicherungen allein zugunsten des Unternehmers dem PV zuzuordnen (dazu sogleich). Anders ist es, wenn der Unternehmer nur neben anderen Personen, etwa allen Betriebsangehörigen, mitversichert ist (SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 277). Auch kann eine allgemeine Unfallversicherung, die der Unternehmer für sich bei besonders gefahrgeneigter Tätigkeit abschließt, notwendiges BV sein.

Versicherungen zugunsten anderer Personen: Dem BV sind grundsätzlich Versicherungen in Form von Unfall-, Berufsunfähigkeits-, Invaliditäts-, sowie Lebensversicherungen zuzuordnen, wenn die versicherten Personen ArbN sind und der Versicherungsabschluss dem Zweck der Stärkung der Arbeitsverhältnisse dient. Das Aufteilungsverbot des § 12 findet keine Anwendung (hierzu BFH v. 24.11.1987 – II R 185/80, BStBl. II 1988, 196; BMF v. 17.7.2000, BStBl. I 2000, 1204). Der BA-Abzug der Prämien ist unabhängig von der Versteuerung des Privatanteils vom Arbeitslohn (vgl. BMF v. 18.2.1997, BStBl. I 1997, 278). Die Versicherungen, die für betriebsfremde Dritte abgeschlossen werden, sind grds. betrieblich veranlasst und dem BV zuzuordnen (BFH v. 14.3.1996 – IV R 14/95, BStBl. II 1997, 343; dazu auch KLINKMANN, BB 1998, 1233). ZB kann eine Versicherung zugunsten eines anderen Unternehmers abgeschlossen werden, deren Zweck die Förderung der betrieblichen Geschäftsverbindung ist. Unerheblich ist dabei die Berührung des Privatbereichs.

D & O-Versicherung: Werden Schadensausgleichsversicherungen in Form von Directors & Officers-Versicherungen (auch als Managerhaftpflichtversicherung bekannt) für ArbN in leitender Funktion oder für Aufsichtsratsmitglieder abgeschlossen, so können die Prämien als BA qualifiziert werden (hierzu LANGE, DStR 2002, 1626; LANGE, DStR 2002, 1674, FinMin. Nds. v. 25.1.2002, FR 2002, 358).

Haftpflichtversicherung: Die Haftpflichtversicherung ist dem BV zuzuordnen, wenn das Risiko der Schadensersatzpflicht aus der betrieblichen Tätigkeit hervorgeht, zB die Haftpflichtversicherung für betrieblich eingesetzte Fahrzeuge.

Rückdeckungsversicherung: Werden ArbN, die nicht Mitunternehmer sind, Pensionszusagen gewährt, so sind Ansprüche aus entsprechend abgeschlossenen Rückdeckungsversicherungen dem BV zuzuordnen (vgl. BFH v. 28.6.2001 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 274). Ist der ArbN gleichzeitig Mitunternehmer einer PersGes., so gehört der Anspruch zum PV, allerdings im Gesamthandsvermögen der Gesellschafter (s. auch BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 400).

Unfallversicherung: Gesetzliche Unfallversicherungen, die vom Unternehmer für seine ArbN abgeschlossen werden, gehören zum BV (allgemein zur gesetzlichen Unfallversicherung im EStRecht SCHMITZ, FR 1990, 478). Die von dem Unternehmer geleisteten Prämien für seine Bediensteten sind auch bei freiwillig

liger Zahlung als BA zu qualifizieren (vgl. BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 401). Ist der Unternehmer von einer solchen Unfallversicherung (Gruppenunfallversicherung) mit eingeschlossen, wird der berufliche Versicherungsanteil des Unternehmers ebenso behandelt. Fraglich ist, ob der Unternehmer dann immer gezwungen ist, eine BE anzunehmen, auch wenn er einen privaten Unfall erleidet (so FG Nürnberg v. 23.10.1980, EFG 1981, 119, rkr.). Das kann uE nicht richtig sein, da auch hier das Veranlassungsprinzip gelten muss. Insoweit ist zwischen der allgemeinen Zuordnung des Versicherungsvertrags zum BV einerseits und der Einordnung der Versicherungsleistung als BE andererseits zu differenzieren (ebenso BFH v. 10.11.1988 – IV R 15/86, BFH/NV 1989, 499; vgl. auch SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 279).

PKW-Insassenunfallversicherung: Die PKW-Insassenunfallversicherung grenzt sich von den sonstigen Unfallversicherungen in der Gestalt ab, dass die Versicherungsleistung nicht zugunsten einer bestimmten Person, sondern zugunsten des jeweiligen Benutzers im Schadensfall entsteht. Somit umfasst der Versicherungsschutz den (Mit-)Unternehmer, ArbN als auch betriebsfremde Dritte. § 12 Nr. 1 findet keine Anwendung, so dass der ins Private fallende Risikoanteil des Stpfl. nicht entnommen werden kann. Dies führt in der Rspr. zur Qualifizierung des Versicherungsabschlusses für einen Pkw. im BV als Betriebsvorgang (BFH v. 18.11.1971 – IV R 132/66, BStBl. II 1972, 277). In einem solchen Fall gehört der Versicherungsanspruch zum BV. Die Einordnung der Prämien als BA erfolgt anteilig nach der Höhe der betrieblichen Nutzung (BFH v. 15.12.1977 – IV R 78/74, BStBl. II 1978, 212; aA FG Nürnberg v. 23.10.1980, EFG 1981, 119, rkr.) Die Einordnung der Versicherungsleistung als BE orientiert sich an der Nutzung des Kfz. zum Zeitpunkt des Schadensfalls. Kommt es bei einer privaten Fahrt zu einem Unfall, sind die Versicherungsleistungen keine BE.

108 3. Personenversicherungen im Privatvermögen

Grundsatz: Personenversicherungen, die den Unternehmer selbst absichern, sind grundsätzlich sein PV. Die Ausnahmen von diesem Grundsatz wurden oben dargestellt (Anm. 107). Im Folgenden werden die verschiedenen Versicherungsarten im PV aufgeführt.

Lebens- und Teilhabeversicherungen: Lebens- und Teilhabeversicherungen der Betriebsinhaber und Mitunternehmer sowie ihrer Angehörigen sind dem PV zuzuordnen (zur Abgrenzung s. DANKMEYER, DB 1998, 1434). Dies gilt auch, wenn die Lebensversicherungen zur Absicherung von Betriebsdarlehen abgeschlossen werden (BFH v. 11.12.2006 – VIII B 5/06, BFH/NV 2007, 689) sowie bei Versicherungen der PersGes. über das Leben eines Gesellschafters, als auch bei einer Bezugsberechtigung der PersGes. (BFH v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657; kritisch hierzu SCHWARZ, DSrR 1993, 1166; BFH v. 10.4.1990 – VIII R 63/88, BStBl. II 1990, 1017; v. 28.6.2001 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724; aA PAUS, FR 2002, 75). Die Versicherungsprämien sind keine BA, sondern Privatentnahmen. Ausnahmsweise kann eine Lebensversicherung gewillkürtes BV sein, wenn der Versicherungsvertrag eine dritte Person zum Inhalt hat (WACKER, DB 1993, Beil. 4, 4, FinMin. Sachsen-Anhalt v. 11.8.1997, DSrR 1997, 1536, OFD Düss. v. 7.5.2003, DSrR 2003, 1299; vgl. auch GÜNTHER, GStB 2004, 342).

Sozialversicherung: Die Sozialversicherung ist in Form der Pflichtversicherung und der freiwilligen Versicherung privat veranlasst. So zB der von einer PersGes. geleistete ArbGAnteil zu der Sozialversicherung eines Gesellschafters

(BFH v. 19.10.1970 – GrS 1/70, BStBl. II 1971, 177; v. 8.4.1992 – XI R 37/88, BStBl. II 1992, 812).

Unfallversicherungen sind jenseits der oben dargestellten Ausnahmen grundsätzlich dem PV zuzuordnen. Dies gilt insbes. dann, wenn der Betriebsinhaber für sich selbst eine allgemeine Unfallversicherung abschließt. Anders kann es bei besonders gefahrgeneigter beruflicher Tätigkeit liegen (vgl. SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 278, unter Verweis auf BFH v. 13.4.1976 – VI R 87/73, BStBl. II 1976, 599).

Weitere Versicherungen: Eine Vielzahl weiterer Personenversicherungen ist dem PV zuzuordnen, so etwa

- Private Haftpflichtversicherung, außer bei Versicherungsleistungen des Schädigers für entgangene Einnahmen (vgl. BFH v. 29.10.1959 – IV 235/58 U, BStBl. III 1960, 89).
- Allgemeine Rechtsschutzversicherung wegen § 12 Nr. 1 (BVerfG v. 7.8.1985 – 1 BvR 707/85, DSStZ/E 1985, 277; KOEWIUS, FR 1986, 584).
- Invaliditäts- und Berufsunfähigkeitsversicherung (BFH v. 13.4.1976 – VI R 87/73, BStBl. II 1976, 599; v. 15.6.2005 – VI B 64/04, BFH/NV 2005, 1796; dazu auch WEIDEMANN/SÖFFING, DB 1999, 2133).
- Praxis-Ausfallversicherung (dazu ALVERMANN/POTSCH, FR 2008, 119).
- Entführungsrisikoversicherung mangels betrieblicher Veranlassung (BFH v. 30.10.1980 – IV R 27/77, BStBl. II 1981, 303; v. 30.10.1980 – IV R 5/77, BStBl. II 1981, 307; aA WUNDERLICH, DSStR 1996, 2003).
- Verkehrsrechtsschutzversicherung (vgl. KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 54).
- Allgemeine Reisegepäckversicherung wegen § 12 Nr. 1 (s. SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 282).
- Sterbegehd- und Aussteuerversicherungen (BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 397).
- Krankenversicherung (BVerfG v. 16.1.1995 – 2 BvR 2285/94, StEd. 1995, 146).
- Krankentagegeldversicherung (BFH v. 22.5.1969 – IV R 144/68, BStBl. II 1969, 489; v. 7.10.1983 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101), es sei denn, der Vertrag ist dahingehend beruflich veranlasst, dass die Versicherung das Risiko der für den Beruf typischen Krankheiten abdeckt.

4. Sachversicherungen

109

Grundsatz: Ansprüche aus einem Sachversicherungsverhältnis sind dem BV zuzuordnen, wenn dessen Abschluss für ein WG des BV erfolgt ist (KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 55; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 403). Bei einem Gebäude zählen hierzu ua. die Diebstahl- und Brandschadensversicherung. Bei Kfz., die ausschließlich betrieblich genutzt werden, gehört die Kaskoversicherung zum BV. Aber auch bei teilweise privater Mitnutzung folgt die Zuordnung der Versicherung als solcher zunächst der Vermögenszuordnung des versicherten Gegenstands (zweifelnd SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 271; s. bereits Anm. 106).

Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter: s. bereits Anm. 106.

Kraftfahrzeuge: Das Kaskoversicherungsverhältnis für ein betrieblich genutztes Fahrzeug gehört zum BV, selbst wenn dieses privat mitgenutzt wird (s. bereits Anm. 106). Die Einordnung der Versicherung als BV folgt grundsätzlich

der Vermögenszuordnung des Pkw. Damit ist noch nicht abschließend entschieden, inwieweit die Prämien als BA und die Versicherungsleistungen als BE zu buchen sind. Es können nämlich Umstände hinzutreten, die den durch die Vermögenszuordnung hergestellten Veranlassungszusammenhang überlagern (ebenso SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 271). So sind Prämien nur in Höhe des tatsächlichen betrieblichen Nutzungsanteils betrieblich veranlasst. Bei den ausgezahlten Versicherungsleistungen nach Eintritt des Versicherungsfalls kommt es darauf an, ob und inwieweit der Versicherungsfall betrieblich veranlasst ist. Wird ein Pkw. auf einer Betriebsfahrt zerstört, so sind die Versicherungsleistungen unstrittig BE (vgl. FG München v. 18.3.1998, EFG 1998, 1083, rkr.; FG Saarl. v. 30.8.2000, EFG 2000, 1249, rkr.; SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 271). Bei Zerstörung auf einer Privatfahrt ist die Behandlung umstritten. Richtigerweise wird man davon ausgehen müssen, dass BE vorliegen, soweit die Versicherungsleistungen als stellvertretendes commodum des versicherten Kfz. im BV anzusehen sind (ebenso FG Köln v. 19.9.2006, EFG 2008, 785, nrkr., Rev. Az. BFH VIII R 57/07; differenzierend SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 273, dort auch zu weiteren Nachweisen).

Gebäude: Die Einordnung einer Sachversicherung für ein Gebäude als BV folgt der Einordnung des Gebäudes selbst; bei betrieblicher Teilnutzung ist die Einordnung auf die Größe des Anteils des BV am Gesamtgebäude beschränkt (dazu bereits Anm. 62, 106). Der BA-Abzug für die Prämie sowie die Einordnung von Versicherungsleistungen als BE richtet sich grundsätzlich nach dem Veranlassungsprinzip; hier wird sich die Veranlassung aber regelmäßig mit der vermögensrechtl. Zuordnung decken (dazu bereits Anm. 106).

Einzelne Sachversicherungen im Betriebsvermögen: Betriebliche Feuerversicherung (BFH v. 3.10.1985 – IV R 156/83, BFH/NV 1986, 208); Diebstahlversicherung; betriebliche Rechtsschutzversicherung (BFH v. 31.1.1997 – VI R 97/94, BFH/NV 1997, 346); Hagelversicherung; Delkredereversicherung; Betriebsunterbrechungsversicherung (BFH v. 9.12.1982 – IV R 54/80, BStBl. II 1983, 371).

Privatvermögen: Sachversicherungen, die privat veranlasst sind, sind ua. die Brand- und Hausratversicherung für privat genutzte Gebäude sowie die Kaskoversicherung für das private Kfz.

110–113 Einstweilen frei.

XII. Verbindlichkeiten

Schrifttum: DRENECK, Allgemeiner Schuldzinsenabzug aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten, DB 1991, 416; GROH, Betriebsschulden aus Privatvorgängen?, DB 1992, 444; DRENECK, Ist die Wiedereinführung des allgemeinen Schuldzinsenabzugs aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten?, DStR 1993, 1429; JONAS, Überlegungen zum einkommensteuerlichen Schuldzinsenabzug, DB 1993, 2304; SCHMIDT, Einkommensteuerrechtliche Wertung verzinslicher Pflichtteils-, Erbersatz- und Zugewinnausgleichsschulden, FR 1993, 683; PAUS, Allgemeiner Schuldzinsenabzug aus Verfassungsgründen geboten?, DStZ 1994, 110; BADER, Der Kontokorrentkredit, FR 1998, 449; DRENECK, Vom Kontokorrentkontobeschluss zum Kontentrennungsbeschluss, DStZ 1998, 182; OLBERTZ, Ist die Kritik an der Entscheidung des Großen Senats des BFH berechtigt?, BB 1998, 2186; PFALZGRAF/MEYER, Bestätigung des Zwei-Konten-Modells durch den Beschluss des Großen Senats v. 8.12.1997, INF 1998, 129; RUDOLPH, Die Nichtabziehbarkeit privater Schuldzinsen, ein rechtliches und soziales Ärgernis, DStZ 1998, 570; SEER, Besprechung von BFH GrS 1–2/95, FR 1998, 152; SERWE, Abschied von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht, BB 1998, 674; SIEGEL, Der Irrtum des Großen Senats zu den Mehrkontenmo-

dellen, DStR 1998, 621; SÖFFING, Der Schuldzinsenabzug und der Kontentrennungsbeschluss des Großen Senats des BFH, BB 1998, 450; WOLFF-DIEPENBROCK, Die betriebliche Veranlassung von Kreditkosten und das sog. Zweikontenmodell, DStR 1998, 185; WACKER, Zur Neuregelung des Schuldzinsenabzugs in der „Mehr-Konten-Situation“ – oder: was können wir von Österreich lernen?, DStR 1999, 1001.

1. Allgemeine Fragen

114

Bedeutung: Die Frage, ob Verbindlichkeiten dem BV oder dem PV zuzuordnen sind, hat weitreichende Bedeutung. Seit den siebziger Jahren war hier Vieles umstritten (vgl. WACKER, DStR 1999, 1001). Der BFH sah sich in zwei Beschlüssen des Großen Senats zu grundlegenden Klarstellungen veranlasst, die ihrerseits in die Kritik geraten sind. Auch der Gesetzgeber war zunächst tätig geworden, um die Zuordnungsentscheidung zu regeln. Der im Jahr 1999 eingefügte Abs. 4a wurde allerdings zwischenzeitlich geändert und hat seine Bedeutung für die hier zu klärende Frage verloren.

Verbindlichkeiten und Schuldzinsenabzug: Die Zuordnung von Verbindlichkeiten hat Folgen für die Abziehbarkeit des damit verbundenen Aufwands. Die Zuordnung entscheidet nämlich auch über die betriebliche Veranlassung von Schuldzinsen, die aus der Verbindlichkeit erwachsen. Schuldzinsen, die aus Verbindlichkeiten stammen, die zum BV gehören, sind ihrerseits betrieblich veranlasst (BFH v. 21.9.2005 – X R 47/03, BStBl. II 2006, 504; v. 21.9.2005 – X R 46/04, BStBl. II 2006, 125). Sind Schuldzinsen privat veranlasst, können sie stl. grundsätzlich nicht geltend gemacht werden. Die Zuordnung von Schuldzinsen zum BV ist als Vorfrage zu § 4 Abs. 4a und § 4h vorrangig zu prüfen (BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 421).

Verwendungszweck allein ausschlaggebend: Die Zuordnung von Verbindlichkeiten zum BV erfolgt nach dem Veranlassungsprinzip entsprechend dem auslösenden Moment ihrer Entstehung (BFH v. 6.2.1987 – III R 203/83, BStBl. II 1987, 423). Die Verwendung der Darlehensmittel ist mithin entscheidendes Kriterium für die Zuordnung. Nach BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88 (BStBl. II 1990, 817) gilt dies auch für Darlehensverbindlichkeiten. Bei der Zuordnung sind keine weiteren Umstände zu berücksichtigen und keine werten den Betrachtungen vorzunehmen (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193). So ist der Ausweis in der HBil. ebenso wenig von Bedeutung (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817) wie die Tatsache, dass zur Sicherung der Verbindlichkeit ein aktives WG des BV belastet wurde. Der Rspr. ist zuzustimmen. Zwar ist sie sehr formal (WOLFF-DIEPENBROCK, DStR 1998, 185 [186]: „formale Lösung“), bietet dadurch aber auch den Vorteil großer Abgrenzungssicherheit und -klarheit.

Formdfinanzierungsfreiheit: Aus dem Kriterium der Darlehensverwendung folgt, dass die Zuordnung einer Verbindlichkeit zum BV auch dann anerkannt wird, wenn alternative Finanzierungsmöglichkeiten bestehen. Dies gilt selbst dann, wenn keine betrieblichen Mittel zur Schuldendeckung bestehen. Die Rspr. erachtet es nicht als missbräuchlich und nimmt auch keinen Verfassungsverstoß an, wenn dem Betrieb zunächst Barmittel entnommen werden und sodann Darlehen aufgenommen werden, um betriebliche Aufwendungen zu decken (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193).

Das Schrifttum ist der Rspr. weitgehend gefolgt: BADER, FR 1998, 449; DRENSECK, DStZ 1998, 182; OLBERTZ, BB 1998, 2186; PFALZGRAF/MEYER, INF 1998, 129; SÖFFING, BB 1998, 450; WOLF-DIEPENBROCK, DStR 1998, 185; mit „Unbehagen“ SEER, FR 1998, 152; kritisch RUDOLPH, DStZ 1998, 570; SERWE, BB 1998, 674; SIEGEL, DStR 1998, 621.

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die formale Lösung des BFH bestehen nicht (vgl. BFH v. 8.12.1997 – GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193; vgl. auch BFH v. 1.2.2001 – IV R 80/99, BFH/NV 2001, 902 [903]). Auch wenn die Abgrenzung nach der Darlehensverwendung einer Fiktion entspricht, hält sie sich gleichwohl noch im Rahmen zulässiger Rechtsfindung (ebenso BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 424). Aus der Finanzierungsfreiheit folgt, dass es Stpfl. freisteht, ob sie ihren Betrieb mit Eigen- oder Fremdmitteln finanzieren wollen. Die stl. Berücksichtigung bei der Fremdfinanzierung entstehenden Aufwands ist dabei zwingende Folge des objektiven Nettoprinzips. Die Tatsache, dass bei den Überschusseinkünften eine Abziehbarkeit von Finanzierungsaufwendungen in geringerem Umfang möglich ist, ist eine Folge der tatsächlichen Verhältnisse und führt nicht zu einem Verstoß gegen Art. 3 GG (so auch BFH v. 8.12.1997 – GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193; JONAS, DB 1993, 2304, PAUS, DStZ 1994, 110; aA DRENECK, DB 1991, 416; DRENECK, DStR 1993, 1429).

Kein gewillkürtes Betriebsvermögen: Eine isolierte Zuordnung von Verbindlichkeiten zum gewillkürten BV ist nicht möglich (stRspr., BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817; v. 26.6.1991 – XI R 22/88, BFH/NV 1992, 25). Verbindlichkeiten sind keine eigenständigen Vermögenswerte, die einen betrieblichen Förderzusammenhang begründen könnten. Allerdings ist eine Zuordnung zum BV dann möglich, wenn das Objekt, für das die Verbindlichkeit besteht, zum gewillkürten BV gezogen wird.

Veränderungen der Verwendung: Die Zuordnung der Verbindlichkeit zum BV bleibt grundsätzlich bis zum Erlöschen der Schuld bestehen (BFH v. 7.5.1965 – VI 217/64 U, BStBl. III 1965, 445; v. 19.8.1998 – X R 96/95, BStBl. II 1999, 353; v. 12.2.2004 – VIII B 287/02, BFH/NV 2004, 951). Der Zurechnungszusammenhang geht auch nicht durch Einbringung des Betriebs in eine PersGes. verloren (BFH v. 28.1.1993 – IV R 131/91, BStBl. II 1993, 509), auch nicht durch ein Auflösungsdarlehen (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 42/98, BStBl. II 2000, 390, vgl. auch SCHMIDT/HEINICKE XXVIII, § 4 Rn. 228). Wird das WG, für das das Darlehen verwendet wurde, hingegen entnommen, so wird auch die Verbindlichkeit in das PV überführt (unklar insoweit R 4.2 Abs. 15 EStR, die nur von WG des Anlagevermögens spricht). Umgekehrt bewirkt die Einlage fremdfinanzierter WG die Entstehung einer entsprechenden Verbindlichkeit im BV (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817). Bei Ausscheiden eines fremdfinanzierten WG aus der Vermögenssphäre des Stpfl. entsteht eine privat veranlasste Schuld, wenn die infolge des Ausscheidens erworbene Leistung entnommen wird (R 4.2 Abs. 15 Satz 3 EStR).

Teilweise Verwendung für betriebliche Zwecke: Bei nur teilweiser Verwendung der Verbindlichkeit für betriebliche Zwecke kann die Verbindlichkeit nur in dem Umfang als BV anerkannt werden, in dem sie betrieblich veranlasst ist. Es ist also gegebenenfalls eine verhältnismäßige Aufteilung erforderlich (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817; v. 1.2.2001 – IV R 80/99, BFH/NV 2001, 902). Bei gemischt genutzten WG folgt die Einordnung der Verbindlichkeit ebenfalls der Einordnung des mit ihr finanzierten WG (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817; v. 7.11.1991 – IV R 57/90; BStBl. II 1992, 141; vgl. auch H 4.2 Abs. 15 „Gemischt genutztes Grundstück“ EStH).

Aufteilungsnachweis und Schätzung: Um die Aufteilung von Verbindlichkeiten auf den betrieblichen und den privaten Bereich zu ermöglichen, bedarf es nicht zwingend der Führung von getrennten Konten, auch wenn dies ratsam erscheint (BFH v. 4.3.1998 – XI R 19/95, BFH/NV 1998, 1342; ebenso SCHMIDT/HEINICKE XXVIII, § 4 Rn. 244). Werden betriebliche und private Verbindlich-

keiten über ein und dasselbe Konto abgewickelt, so muss lediglich die Zuordnung zum BV/PV möglich sein. Grundlage der Zuordnung bildet die Aufteilung, die auch bei der Führung zweier Konten möglich gewesen wäre (BFH v. 15.11.1990 – IV R 97/82, BStBl. II 1991, 226). Die Kenntlichmachung der Zuordnung kann durch getrennte Unterkonten in der Buchführung, aber auch nur durch eine symbolhafte Kennzeichnung der entsprechenden Posten erfolgen. Stellt der Stpfl. die entsprechenden Unterlagen zur Verfügung, so ist das FA gehalten, den auf die private Nutzung entfallenden Zinsanteil zu berechnen. Lediglich in Fällen, in denen schwierige Berechnungen vorzunehmen sind, kann dem Stpfl. selbst die Berechnung aufgegeben werden (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193). Kommt der Stpfl. seiner Mitwirkungspflicht nicht nach, so kann der private Anteil geschätzt werden. Eine bestimmte Schätzmethode gibt der BFH nicht vor, die Schätzung muss jedoch das Ergebnis anstreben, das sich bei einer Aufteilung des gemischten Kontokorrentkontos in Unterkonten ergeben würde (so BFH v. 15.11.1990 – IV R 97/82, BStBl. II 1991, 226).

2. Zwei-Konten- und Mehr-Konten-Modelle

115

Beschluss GrS 1–2/95: Das alleinige Abstellen auf das auslösende Moment der Darlehensaufnahme bietet Raum für Gestaltungen. Es war lange Zeit umstritten, ob sogenannte Zwei- oder Mehr-Konten-Modelle stl. anzuerkennen oder als rechtsmissbräuchlich zu werten sind. Der BFH hat derartige Modelle in einem Beschluss des Großen Senats (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193) grundsätzlich anerkannt. Zum einen ging es um einen Fall, in dem private Investitionen durch Geldentnahmen aus dem BV finanziert wurden. Gleichzeitig wurden betriebliche Ausgaben im Wege der Kreditfinanzierung bestritten und die entstandenen Verbindlichkeiten entsprechend dem BV zugeordnet (dazu die Vorlage BFH v. 28.6.1995 – XI R 34/93, BStBl. II 1995, 877). In einem zweiten Fall wurden betriebliche Einnahmen und Ausgaben planmäßig über formell getrennte Bankkonten geleitet. Von dem Einnahmekonto wurden Beträge für Privatinvestitionen entnommen, während die Ausgaben zulasten des Kreditkontos bestritten wurden (sog. Zwei-/Drei-Konten-Modell; vgl. BFH v. 19.7.1995 – X R 48/94, BStBl. II 1995, 882). In beiden Fällen sah der Große Senat keinen Rechtsmissbrauch. Vielmehr entspreche es der Finanzierungsfreiheit der Stpfl., derartige Finanzierungsmodelle anzuwenden. Außerdem zwingt der vorhandene Veranlassungszusammenhang dazu, die Abziehbarkeit als BA zuzulassen. Auch für die geschilderten Fälle ist also keine Ausnahme von den oben geschilderten Grundsätzen (Anm. 114) anzuerkennen.

Reaktionen in Rechtsprechung und Schrifttum: Im Schrifttum hat der Beschluss ein geteiltes Echo gefunden. Insgesamt dürfte die Zustimmung überwiegen (BADER, FR 1998, 449; DRENSECK, DStZ 1998, 182; OLBERTZ, BB 1998, 2186; PFALZGRAF/MEYER, INF 1998, 129; SÖFFING, BB 1998, 450; WOLFF-DIEPENBROCK, DStR 1998, 185; SEER, FR 1998, 152, der darauf verweist, dass ein Abstellen auf wertende Betrachtungen nur eine verwirrende Kasuistik und kaum einen Zuwachs an Steuergerechtigkeit zur Folge hätte. Die Kritiker (etwa SERWE, BB 1998, 674; SIEGEL, DStR 1998, 621; RUDOLPH, DStZ 1998, 570) bemängeln, dass der Beschluss der Steuergestaltung Tür und Tor öffne. Steuerausfälle in Milliardenhöhe seien vorprogrammiert. Im Übrigen liege ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz vor, da betriebliche Einkünfte gegenüber anderen Einkunftsarten ungerechtfertigt begünstigt würden. Auch der X. Senat des BFH hat sich in einem Beschluss aus dem Jahre 1998 kritisch geäußert, indem er die Verfas-

sungsmäßigkeit des Beschlusses des Großen Senats ausdrücklich offen ließ (BFH v. 29.7.1998 – X R 105/92, BStBl. II 1999, 81). Zustimmung hingegen der XI. Senat (BFH v. 11.11.1998 – XI R 80/95, BFH/NV 1999, 770).

Stellungnahme: Bereits oben (Anm. 114) wurde angedeutet, dass dem Beschluss des Großen Senats Zustimmung gebührt. Er ermöglicht eine sichere Abgrenzung zwischen abziehbaren und nicht abziehbaren Finanzierungsaufwendungen und vermeidet eine übertriebene Kasuistik, die kein Mehr an Steuergerechtigkeit brächte. Verfassungsrechtl. ist die Rspr. unbedenklich, beruht die unterschiedliche Behandlung verschiedener Einkunftsarten doch auf unterschiedlichen tatsächlichen Voraussetzungen, nicht jedoch auf unterschiedlicher rechtl. Behandlung (aA SIEGEL, DStR 1998, 621).

Reaktion des Gesetzgebers: Der Gesetzgeber hatte kurzzeitig mit der Schaffung von Abs. 4a auf die Rspr. des BFH reagiert. Einzelne Belastungen in Verbindung mit privaten Zahlungsvorgängen, die zu einem Sollsaldo führten, sollten nicht mehr abziehbar sein. Aufgrund ihrer mangelnden Praktikabilität wurde die Vorschrift kurz nach ihrer Einführung rückwirkend wieder beseitigt (vgl. SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 243 unter Verweis auf die dortige 18. Aufl.). Der neu gefasste und derzeit geltende Abs. 4a setzt erst nach der Einordnung als BV oder PV an (vgl. Anm. 1030 ff.).

Einzelfragen: Kreditaufnahme durch Gesellschafter einer PersGes. führt auch dann zu SonderBA, wenn er zeitnah von einem Guthabenkonto der Gesellschaft Mittel für private Zwecke entnimmt (BFH v. 4.3.1998 – XI R 64/95, BStBl. II 1998, 511); dies gilt nicht, wenn ein Kredit aufgenommen wird, um private Darlehen der Gesellschafter zurückzuzahlen (BFH v. 16.12.1998 – IV B 94/98, BFH/NV 1999, 774). Fraglich ist, ob bei der Ablösung einer gemischten Kontokorrentschuld von der vorrangigen Tilgung der Privatschuld ausgegangen werden kann. Dies ist mit BFH v. 4.3.1998 – XI R 19/95 (BFH/NV 1998, 1342) zu bejahen, weil eine entsprechende Lösung vom Stpfl. auch im Fall der getrennten Kontoführung gewählt worden wäre.

116 3. Sekundärfolgen-Rechtsprechung

Rechtsprechung bis in die 90er Jahre: Nach der sogenannten Sekundärfolgen-Rspr. des BFH konnten Zinsen, auch wenn sie einen privaten Hintergrund hatten, bei entsprechender betrieblicher Veranlassung unter bestimmten Voraussetzungen BA sein. Insbes. Darlehen, die zur Finanzierung von Erbfallansprüchen oder Ansprüchen auf Zugewinnausgleich eingegangen wurden, konnten als betriebliche Verbindlichkeiten qualifiziert werden, sofern sie auf der Beteiligung des Anspruchsberechtigten an einem betrieblichen Vermögen beruhten. Es sei ein unmittelbarer Zusammenhang mit künftigen gewerblichen Einkünften gegeben (BFH v. 19.5.1983 – IV R 138/79, BStBl. II 1983, 380; v. 22.1.1991 – VIII R 310/84, BFH/NV 1991, 594).

Aufgabe der Sekundärfolgen-Rechtsprechung: Seit der Entscheidung des BFH v. 2.3.1993 – VIII R 47/90 (BStBl. II 1994, 619, im Anschluss an GROH, DB 1992, 444), wird ein entsprechender Schuldzinsenabzug nicht mehr anerkannt. In der Folge des Beschlusses des Großen Senats des BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88 (BStBl. II 1990, 817) ging der BFH auch hier dazu über, nur noch die konkrete Verwendung der Verbindlichkeit als maßgebliches Kriterium für die Zuordnung zum BV anzuerkennen.

Anders noch BFH v. 19.5.1983 – IV R 138/79, BStBl. II 1983, 380; v. 17.4.1985 – I R 101/81, BStBl. II 1985, 510; v. 2.4.1987 – IV R 92/85, BStBl. II 1987, 621; v. 28.4.1989 – III R 4/87, BStBl. II 1989, 618.

Allein die wirtschaftliche Belastung eines Betriebs mit einer Pflichtteilsschuld führe nicht zu betrieblichen Schulden, die die Abziehbarkeit von BA zur Folge haben könnten. Auch ein entsprechendes verzinsliches Darlehen könne nicht zum BV gezogen werden, nur weil dadurch der Betrieb belastet wird. Im Schrifttum ist die Aufgabe der Sekundärfolgen-Rspr. unterschiedlich aufgenommen worden. Zum Teil wird sie deshalb kritisiert, weil Erbfallschulden geborene Betriebsschulden seien und deshalb auch zum BV gehörten (SCHMIDT, FR 1993, 683). Dagegen wird zu Recht eingewandt, dass derartige Schulden ihren Anlass zumindest auch in privaten Rechtsbeziehungen hätten. Bei privater Mitveranlassung sei es aber gem. § 12 zwingend, dass entsprechende Vorgänge dem PV zuordnen seien (so etwa BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 434). Dem ist zuzustimmen. Auch die FinVerw. (BMF v. 11.8.1994, BStBl. I 1994, 603) ist dem BFH grundsätzlich gefolgt und erkennt Aufwendungen, die für die Stundung oder Finanzierung von entsprechenden Verbindlichkeiten gemacht werden, nicht mehr als WK oder BA an (zu Ausnahmen s. BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 435; zu den Auswirkungen der Rechtsprechungsänderung in anderen Bereichen s. SCHMIDT/DRENECK XXVIII. § 9 Rn. 11).

XIII. Forderungen

117

Grundsatz: Bei Forderungen gilt grundsätzlich, dass im Zeitpunkt ihrer Entstehung ein unlösbarer Zusammenhang zwischen ihrer Rechtsnatur und derjenigen des sie begründenden Vorgangs besteht (BFH v. 22.7.1966 – VI 12/65, BStBl. III 1966, 542; v. 27.3.1974 – I R 44/73, BStBl. II 1974, 448; v. 12.6.1974 – I R 212/73, BStBl. II 1974, 734). Entsteht der begründende Vorgang dem betrieblichen Bereich, so ist die Forderung notwendiges BV, entstammt er der privaten Sphäre, liegt notwendiges PV vor. Die Forderung behält ihre Zugehörigkeit zum BV/PV grundsätzlich bis zu ihrem Erlöschen. Allerdings kann sich die Zuordnung durch Entnahme oder Einlage entsprechend ändern, weil Forderungen von ihrem Entstehungsgrund gelöst und selbständig ihre Zuordnung wechseln können (so auch SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 219 f.).

Darlehensforderungen: Auch bei Darlehensforderungen gilt, dass sie notwendiges BV darstellen, wenn der sie begründende Vorgang aus dem betrieblichen Bereich stammt. Wird ein Darlehen gewährt, um den Erwerb eines Betriebsgrundstücks zu ermöglichen, ist die Darlehensforderung notwendiges BV (BFH v. 12.6.1974 – I R 212/73, BStBl. II 1974, 734). Auch das Darlehen eines Steuerberaters, das dieser gewährt hat, um eine betriebliche Honorarforderung zu retten, ist notwendiges BV (BFH v. 22.4.1980 – VIII R 236/77, BStBl. II 1980, 571). Darlehen eines Einzelhändlers an seine Wareneinkaufsgenossenschaft sind notwendiges BV, wenn sie das Geschäft der Genossenschaft fördern und der Händler von dort einen wesentlichen Teil seiner Waren bezieht (BFH v. 3.8.1977 – I R 41/76, BStBl. II 1978, 53). Die Herkunft der Mittel ist für die Zuordnung zum BV oder PV unerheblich (BFH v. 12.6.1974 – I R 212/73, BStBl. II 1974, 734). Auch die Person des Darlehensnehmers und seine Stellung zum Darlehensgeber sind für die Zuordnung nicht entscheidend (Beispiele bei SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 221).

Schadenersatzforderungen: Wird ein Betrieb aufgegeben, so bleibt eine ungewisse betriebliche Schadenersatzforderung auch nach Aufgabe BV (BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564).

IV. Exkurs: Sanierungsgewinn und Betriebsvermögen

Schrifttum: KROSCHEL, Rechtskritische Anmerkungen zur steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen, DStR 1999, 1383; FRITSCHKE, Die Streichung von § 3 Nr. 66 EStG als Sanierungshindernis und die Sicherung des Sanierungserfolgs mittels Erlass nach §§ 163, 227 AO, DStR 2000, 2171; KANZLER, Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns durch Billigkeitserlaß oder: zurück zu den Wurzeln, FR 2003, 480; KANZLER, Anmerkung zu BFH IV R 63/01, FR 2003, 1126; SCHIRMER, Neue Billigkeitsregelung zur Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen, StBp. 2003, 285; JANSSEN, Steuererlass in Sanierungsfällen – faktisches Wiederaufleben des § 3 Nr. 66 EStG a.F.?, BB 2005, 1026; GONDELT/BÜTTNER, Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen – Anmerkung zum Urteil des Finanzgerichts München vom 12.12.2007, DStR 2008, 1676; KANZLER, Tod auf Raten – Steht die Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns vor dem endgültigen Ableben?, FR 2008, 1116; KNEBEL, Der Forderungsverzicht als Sanierungsmaßnahme, DB 2009, 1094.

Regelung des § 3 Nr. 66 aF: Bis 1997 war in § 3 Nr. 66 aF Folgendes geregelt: „Steuerfrei sind Erhöhungen des Betriebsvermögens, die dadurch entstehen, dass Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden“. Nach dieser Vorschrift war bei Vorhandensein von Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungseignung und Sanierungsabsicht, sog. unternehmensbezogene Sanierung, der stfreie Erlass bestehender Schulden zur Sanierung eines Unternehmens möglich. Der stfreie Sanierungsgewinn wurde zum Zweck der stl Gewinnermittlung außerbilanziell vom Gewinn abgezogen (vgl. BLÜMICH/ERHARD, § 3 Rn. 860; zur buchmäßigen Abwicklung des Sanierungsgewinns, s. www.hhr.otto-schmidt.de, § 3 Nr. 66 Anm. 78).

Rechtslage seit VZ 1998: Die Regelung wurde ab 1998 durch das Ges. zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform (BGBl. I 1997, 2590; BStBl. I 1997, 928) wegen der Doppelbegünstigung, die im Zusammenwirken mit dem unbegrenzten Verlustabzug entstand, aufgehoben, und zwar unbeschadet der Verlustabzugsbeschränkungen durch § 10d, § 2 Abs. 2 und der eingeschränkten Mantelkaufsanierung mit Verlustübernahme. Der Gesetzgeber wollte damit die als sachlich unbillig erachtete Praxis von FinVerw. und Rspr., die ESt./KSt. auf Sanierungsgewinne zu erlassen, ausdrücklich unterbinden. Ein Erlass im Einzelfall wird dadurch jedoch nicht ausgeschlossen (FRITSCHKE, DStR 2000, 2171). Ungeachtet dessen gehen FinVerw. und Rspr. entsprechend § 3 Nr. 66 aF weiterhin von einem allgemeinen Erlassgrund aus (BMF v. 27.3.2003, BStBl. I 2003, 240, mit Anm. KANZLER, FR 2003, 480, krit. JANSSEN, BB 2005, 1026, zu Abweichungen gegenüber der alten Fassung s. SCHIRMER, StBp. 2003, 285). Nach BFH v. 10.4.2003 – IV R 63/01 (BStBl. II 2004, 9, mit Anm. KANZLER, FR 2003, 1126) ist eine Sanierung, obwohl gesetzlich nicht vorgesehen, über mehrere Jahre möglich (KROSCHEL, DStR 1999, 1383). Dies gilt auch dann, wenn der Schuldenerlass von neuer Kapitalzuführung abhängt (BFH v. 17.11.2004 – I R 11/04, BFH/NV 2005, 1027).

Die Voraussetzungen des sanierungsbedingten Billigkeitserlasses entsprechen nach dem Sanierungsschreiben des BMF v. 27.3.2003 (BStBl. I 2003, 240) den gesetzlichen und ungeschriebenen Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Nr. 66 aF. Verlangt werden daher insbes. die Sanierungsbedürftigkeit, die Sanierungseignung des Erlasses und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, sowie eine Sanierungsabsicht des Gläubigers (im Einzelnen dazu www.hhr.otto-schmidt.de, § 3 Nr. 66 aF Anm. 56–65. Als Rechtsfolgen sind Stundungs- und Erlassmaßnahmen vorgesehen (ausführlich zu Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen sanierungsbedingter Billigkeitsmaßnahmen, sowie zum Erfordernis eines Sanierungsplans OFD Hannover v. 11.2.2009, juris).

Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung? Das FG München (v. 12.12.2007, FR 2008, 1114 = DStR 2008, 1687, nrkr., Rev. Az. BFH VIII R 2/08) hat zwischenzeitlich Bedenken bzgl. der Vereinbarkeit der geschilderten Praxis mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung geäußert, was aus der bewussten Abschaffung des früheren § 3 Nr. 66 folge (vgl. dazu Anm. KANZLER, FR 2008, 1116). Zudem sei gerade das Insolvenzrecht dazu berufen, sich der Situation von Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung anzunehmen. Diese Überlegungen sind unzut. (so ebenfalls KANZLER, FR 2008, 1116), eine derartige Verbindung zwischen Steuer- und Insolvenzrecht, die ein Rangverhältnis begründen könnte, ist wenig plausibel. Die Schutzzwecke von Leistungsfähigkeit und Gläubigerbefriedigung lassen sich ebenso wenig in Relation setzen. Der Gesetzgeber wies bei der Streichung des § 3 Nr. 66 aF im Übrigen darauf hin, dass persönlichen oder sachlichen Härtefällen durchaus im Stundungs- oder Erlasswege begegnet werden könne (BTDrucks. 13/7480, 192) und bezog sich in späteren Gesetzgebungsverfahren wiederholt auf den sanierungsbedingten Billigkeitserlass (RegE zum UntStReformG 2008, BTDrucks. 16/4841, 76 und Ausschussempfehlung zum Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung in BRDrucks. 168/1/09, 33). Der Gesetzgeber wollte lediglich eine ungerechtfertigte Doppelbegünstigung vermeiden (Begünstigung des Sanierungsgewinns unter gleichzeitiger Erhaltung verrechenbarer Verluste). Zudem knüpft der Sanierungserlass mitnichten an die alte Rechtslage an. Gem. § 3 Nr. 66 aF wurden Sanierungsgewinne in voller Höhe als nicht stpfl. Ertrag angesehen. Nach dem Sanierungserlass ist lediglich der überschießende Betrag nach vorrangiger Berücksichtigung von Verlusten und negativen Einkünften als Sanierungsgewinn stfrei. Die Bedenken des FG München sollten damit wenig tragfähig sein (ebenso GONDERT/BÜTTNER, DStR 2008, 1676; in diesem Sinne nun auch FG Köln v. 24.4.2008, EFG 2008, 1555, nrkr., Rev. Az. BFH X R 34/08).

XV. ABC Betriebsvermögen/Privatvermögen

119

Aufteilung bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern: Grundsätzlich gilt der Einheitlichkeitsgrundsatz, so dass keine Aufteilung von WG in Betracht kommt (Anm. 32). Bei Grund und Boden kommt ausnahmsweise eine Aufteilung entsprechend den Nutzungsanteilen in Betracht (s. Anm. 62). Zum Aufteilungsmaßstab s. Anm. 62.

Bargeld kann sowohl zum BV als auch zum PV gehören (dazu ausführlich PAUS, DStZ 1990, 465). Liegt BV vor, kann der betriebliche Zusammenhang jederzeit aufgelöst werden (vgl. SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 238; s. auch Anm. 47 „Geld“).

Barrengold: Ist ein Unternehmen kurzfristig auf Liquidität für geplante Investitionen angewiesen, zählt das Barrengold nicht zum gewillkürten BV, sondern zum PV (BFH v. 18.12.1996 – XI R 52/95, BStBl. II 1997, 351).

Besichtigungsbetrieb: Die zur Besichtigung freigegebenen Räume eines Schlosses gehören zum notwendigen BV des Besichtigungsbetriebs Schloss (BFH v. 7.8.1979 – VIII R 95/77, BStBl. II 1980, 633; OFD Münster, DB 1986, 670).

Beteiligungen an PersGes. sind keine eigenständigen WG. Vielmehr ist der Anteil an den einzelnen WG des Gesellschaftsvermögens anzusetzen (Anm. 93). Anteile an KapGes. können hingegen als eigenständige WG fungieren und entweder im BV oder im PV gehalten werden (ausführlich Anm. 94).

Betrieb: Zu den verschiedenen Betriebsbegriffen s. Vor §§ 4–7 Anm. 85 ff.

Betriebsausgaben: Zur Bedeutung des BA-Bbegriffs des Abs. 4 (dazu Anm. 700 ff.) für den BV-Vergleich gem. Abs. 1 s. Anm. 21.

Betriebseinnahmen: Zum Begriff der BE und ihrer Bedeutung für den BV-Vergleich gem. Abs. 1 s. Anm. 21.

Betriebsschädliche Wirtschaftsgüter: Betriebsschädliche WG sind solche, bei deren Erwerb bereits erkennbar ist, dass sie dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen werden (vgl. BFH v. 11.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399); ausführlich Anm. 52 und 101.

Betriebsvermögen: Das BV muss vom PV abgegrenzt werden (ausführlich Anm. 28 ff.). Dabei hat sich eine Dreiteilung der verwendeten Vermögenskategorien herausgebildet: notwendiges BV (Anm. 46 f.), gewillkürtes BV (Anm. 50 f.) und notwendiges PV (Anm. 48 f.).

Betriebsvermögensvergleich: Zur allgemeinen Bedeutung des BV-Vergleichs s. Anm. 20 ff.

Bilanztheorien: Zu den Bilanztheorien und ihrer Bedeutung für die Gewinnermittlung s. im Einzelnen Anm. 16 f.

Computer gehören wie andere bewegliche WG wegen des Unteilbarkeitsgrundsatzes entweder ganz zum BV oder zum PV. Bei einer betrieblichen Nutzung von über 50 % ist von notwendigem BV auszugehen, bei einer betrieblichen Nutzung von unter 50 % kann gewillkürtes BV gebildet werden. Bei einer betrieblichen Nutzung von unter 10 % liegt notwendiges PV vor (R 4.2 Abs. 1 EStR; ausführlich Anm. 32, 80 ff.).

Darlehen: Darlehensforderungen sind notwendiges BV, soweit der die Gewährung des Darlehens auslösende Vorgang im betrieblichen Bereich wurzelt (Anm. 117).

Ehegatten: Bei der Zurechnung von WG unter Ehegatten muss danach differenziert werden, ob die Ehegatten hinsichtlich des Betriebs als Mitunternehmer anzusehen sind. Ist dies nicht der Fall, so kann ein WG eines Ehegatten nur im Ausnahmefall dem Vermögen des anderen zugerechnet werden (ausf. Anm. 37).

Einfamilienhaus: Wird ein selbstgenutztes Einfamilienhaus vorwiegend betrieblich und nur vorübergehend privat genutzt, gehört es zum BV, ansonsten zum PV (BFH v. 23.1.1991 – X R 105–107/88, BStBl. II 1991, 519; ausführlich Anm. 69).

Einheitlichkeitsgrundsatz: Der Einheitlichkeitsgrundsatz besagt, dass WG grundsätzlich nur einheitlich dem BV oder dem PV zugeordnet werden können. Nur bei Grund und Boden ist im Ausnahmefall eine Aufteilung möglich (Anm. 32, 62).

Erfindungen: Die Patente, die auf eine Erfindung eines freiberuflich tätigen Erfinders zurückzuführen sind, stellen bei eigenbetrieblicher Verwertung notwendiges BV dar. Werden die Patente hingegen durch Lizenzvergabe verwertet, handelt es sich um gewillkürtes BV (BFH v. 11.9.1969 – IV R 160/67, BStBl. II 1970, 317; vgl. auch BFH v. 2.6.1976 – I R 20/74, BStBl. II 1976, 666).

Ferienwohnung: Ferienwohnungen können notwendiges BV sein, wenn zu ihrer Vermietung der auf Immobilienvermietung ausgerichtete Gewerbebetrieb des Stpfl. eingeschaltet wird (BFH v. 13.11.1996 – XI R 31/95, BStBl. II 1997, 247).

Fernseher: Notwendiges BV ist das Fernsehgerät eines Fernsehautors und Regisseurs, wenn das Gerät in beruflich genutzten Räumen außerhalb der eigenen Wohnung aufgestellt und nur in geringem Umfang privat genutzt wird (BFH v. 19.10.1970 – GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17; v. 7.3.1980 – III R 92/78, BStBl. II 1980, 412).

Forderungen: Bei Forderungen besteht im Zeitpunkt ihrer Entstehung ein unlösbarer Zusammenhang zwischen ihrer Rechtsnatur und derjenigen des sie begründenden Vorgangs (BFH v. 22.7.1966 – VI 12/65, BStBl. III 1966, 542; v. 27.3.1974 – I R 44/73, BStBl. II 1974, 448; v. 12.6.1974 – I R 212/73, BStBl. II 1974, 734). Ihre Vermögenszuordnung ist dieser somit grundsätzlich akzessorisch (ausführlich Anm. 117).

Gebäude: Dazu ausführlich Anm. 61 ff. sowie das ABC Gebäude/Grund und Boden unter Anm. 73.

Geduldetes Betriebsvermögen: Von geduldetem BV kann man sprechen, wenn bei einem WG infolge tatsächlicher Veränderung (insbes. Nutzungsänderung) die Voraussetzungen notwendigen oder gewillkürten BV nicht mehr vorliegen, eine Entnahme aber gleichwohl zu verneinen ist (vgl. BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334; s. noch Anm. 156). Es handelt sich nicht um eine Unterart des BV.

Geld: s. „Bargeld“ und Anm. 47.

Geschäftswagen: s. Anm. 80 ff.

Gewinn: Zum Gewinnbegriff des Abs. 1 s. ausführlich Anm. 15 ff.

Grund und Boden: Dazu ausführlich Anm. 61 ff. sowie das ABC Gebäude/Grund und Boden unter Anm. 73.

Grundstück: Dazu ausführlich Anm. 61 ff. sowie das ABC Gebäude/Grund und Boden unter Anm. 73.

Hilfsmittel wegen körperlicher Leiden gehören zum notwendigen PV, auch wenn die Behebung des Mangels zugleich im beruflichen Interesse liegt (BFH v. 28.9.1990 – III R 51/89, BFHE 162, 181).

Kapitalgesellschaft: Zum BV bei KapGes. s. Anm. 87; zur BV-Eigenschaft von Beteiligungen an KapGes. s. Anm. 94.

Kontokorrentkonto: Bei Kontokorrentkonten können hinsichtlich der Vermögenszuordnung dort vorhandener Verbindlichkeiten Schwierigkeiten auftreten, wenn das Konto sowohl betrieblich als auch privat genutzt wird. In einem solchen Fall muss eine Aufteilung der Verbindlichkeiten erfolgen (ausführlich Anm. 114). Ist ein Kontokorrentkonto Teil eines sogenannten Mehr-Konten-Modells, so war früher fraglich, ob und unter welchen Voraussetzungen ein solches Modell als missbräuchliche Gestaltung zu werten war. Seit dem Beschluss des Großen Senats aus dem Jahre 1997 (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193) sind derartige Modelle in weitem Umfang als zulässig anerkannt (ausführlich Anm. 115).

Kraftfahrzeug: s. Anm. 80 ff.

Mehrkontenmodell: Dazu bereits „Kontokorrentkonto“ sowie Anm. 115.

Nutzungsänderung: Im Fall einer Nutzungsänderung fragt sich, ob sich die Eigenschaft eines WG als BV oder PV ändert. Dies ist nicht ohne Weiteres der Fall, sondern nur, soweit die Voraussetzungen einer Entnahme oder Einlage gegeben sind. Ansonsten bleibt die Vermögenszuordnung erhalten (s. bereits Anm. 73 sowie 141). Vorübergehende Nutzungsänderungen ändern den Cha-

rakter eines WG als PV bzw. BV nicht (vorübergehende Privatnutzung eines Betriebsgebäudes führt nicht zur Entnahme, BFH v. 11.4.1989 – VIII R 266/84, BStBl. II 1989, 621; v. 28.11.1991 – XI R 39/89, BFH/NV 1992, 310). Schließt der Stpfl. die betriebliche Nutzung des WG hingegen auf Dauer derart aus, dass es notwendiges PV wird, bedarf es keiner Entnahmeerklärung (BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334; zur Nutzungsänderung bei Grundstücken s. Anm. 73 „Nutzungsänderung“).

Personengesellschaft: Zum BV bei PersGes. s. Anm. 88; zur BV-Eigenschaft von Beteiligungen an PersGes. s. Anm. 93.

Personenversicherung: Personenversicherungen versichern gegen Risiken, die in der Person des Versicherungsnehmers begründet sind. Sie sind daher regelmäßig notwendiges PV, können ausnahmsweise aber auch zum BV gehören. Zu den einzelnen Versicherungstypen s. ausführlich Anm. 107 f.

PKW: s. Anm. 80 ff.

Privatvermögen: In der Praxis gebräuchlich ist nur der Begriff des notwendigen PV. Dies liegt dann vor, wenn WG ihrer Natur nach zum privaten Vermögen gehören (vgl. Anm. 48). Der Begriff des „gewillkürten PV“ ist ungebrauchlich, vgl. Anm. 30.

Risikogeschäfte: Unter dem Begriff der Risikogeschäfte sind solche WG zu fassen, denen ihrer Natur nach Risiken für den Betrieb anhängen (BFH v. 11.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399; s. ausführlich Anm. 53). Vor allem bei Wertpapieren tritt diese Kategorie von WG auf (Anm. 101).

Sachversicherungen gehören zum BV, wenn der versicherte Gegenstand zum BV gehört. Probleme ergeben sich bei gemischt genutzten WG (ausführlich Anm. 109).

Schadenersatzanspruch: Wird ein Betrieb aufgegeben, so bleibt eine ungewisse betriebliche Schadenersatzforderung auch nach Aufgabe BV (BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564).

Schulden: s. hierzu den Abschnitt „Verbindlichkeiten“ ab Anm. 114.

Sekundärfolgen-Rechtsprechung: s. dazu Anm. 116.

Sonderbetriebsvermögen: Zu den Voraussetzungen für notwendiges und gewillkürtes SonderBV I und II bei PersGes. s. im Einzelnen Anm. 88; zum SonderBV bei Grundstücken s. Anm. 71.

Überschussrechnung: Seit BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985, ist anerkannt, dass auch im Fall der Gewinnermittlung nach Abs. 3 gewillkürtes BV gebildet werden kann; dazu Anm. 51.

Unteilbarkeitsgrundsatz: s. ausführl. Anm. 32 und 64.

Veranlassungsprinzip: Zur Bedeutung des Veranlassungsprinzips bei der Zuordnung eines Wg zum BV oder PV s. Anm. 30.

Versicherungen: Zur Vermögenszuordnung von Versicherungen s. den Abschnitt „Versicherungen“ ab Anm. 106.

Wertpapiere: Zur Vermögenszuordnung von Wertpapieren s. den Abschnitt „Wertpapiere“ ab Anm. 99.

Wirtschaftsgut: Zur Bedeutung des WG-Begriffs für die Gewinnermittlung s. ausführlich Vor §§ 4–7 Anm. 100 ff.

Wohnung: Sind für die Vermietung von Wohnungen an ArbN betriebliche Gründe maßgebend, so handelt es sich um notwendiges BV des ArbG (BFH v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315). Notwendiges BV sind auch die mit

Werkswohnungen bebauten Grundstücke (vgl. zum Ganzen Anm. 66). Nutzt ein Unternehmer Gebäudeteile nicht nur vorübergehend als Wohnraum, so sind diese nicht BV (s. Anm. 69). Eine zu Wohnzwecken vermietete Eigentumswohnung gehört nicht schon deshalb zum notwendigen BV, weil sie aufgrund behördlicher Auflagen als Ersatzwohnraum für zweckentfremdet genutzten eigenen Wohnraum angeschafft wurde (BFH v. 10.11.2004 – XI R 32/01, BStBl. II 2005, 431).

Zebraigesellschaft: Zur Behandlung von Beteiligungen an Zebraigesellschaften als PV oder BV s. Anm. 93.

Zinsen: Bis zur Aufgabe der Sekundärfolgen-Rspr. durch den BFH (dazu Anm. 116) konnten Zinsen als BA abgezogen werden, wenn trotz des privaten Charakters der zugrunde liegenden Verbindlichkeit ein Zusammenhang mit dem Betrieb bestand. Dies ist seit BFH v. 2.3.1993 – VIII R 47/90 (BStBl. II 1994, 619) nicht mehr möglich. Zinsen können nur noch abgezogen werden, wenn die Verbindlichkeit selbst wegen der betrieblichen Natur des Schuldgrunds zum BV gehört.

Zurechnung: Die Zurechnung von Gegenständen zum BV orientiert sich nicht an dem bürgerlich-rechtl., sondern am wirtschaftlichen Eigentum des Stpfl. (s. Anm. 36).

Einstweilen frei.

120–135

D. Entnahmen und Einlagen

Schrifttum: HEUER, Steuerliche Behandlung von selbst gesammeltem Schrott, FR 1953, 266; DOBELKE, Sind Einlagen im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 3 bei einer Kapitalgesellschaft möglich?, WPg. 1963, 65; GRIEGER, Abgrenzung von notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen, BB 1964, 1074; LITTMANN, Anm. zu BFH v. 2.7.1969 – I R 143/66, DStR 1969, 609; STOLL, Grundfragen des Gewinnausweises ohne Umsatzakt – Entnahme, Betriebsaufgabe, Strukturwandel, Änderung der Gewinnermittlungsart, DStJG 4 (1981), 207; SCHULZE ZUR WIESCHE, Nutzungsänderung als Entnahmetatbestand bei Land- und Forstwirtschaften, FR 1983, 342; WINKELJOHANN, Der Nießbrauch an Grundstücken im betrieblichen Bereich, DStR 1985, 227; GROH, Nutzungseinlage, Nutzungsentnahme und Nutzungsausstattung, DB 1988, 514; WOERNER, Notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen – eine überholte Unterscheidung?, StBj. 1989/90, 207; KEMPERMANN, Erbfolge in hoffreies Vermögen, FR 1991, 585; WACKER, Aktuelle Einzelfragen zur Entnahme von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen, BB 1995, Beil. 18; W-G, Anmerkung zu BFH XI R 27/90, DStR 1993, 646; BABEL, Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten, BB 1997, 2261; SCHUHMAN, Zur Einlage im Einkommensteuerrecht; StBp. 1997, 228; WEBER-GRELLET, Die verdeckte Einlage, DB 1998, 1532; PAUS, Anmerkung zu BFH IV R 49/97, DStZ 1999, 753; VALENTIN, Keine Entnahme ohne Entnahmehandlung, EFG Beil. 1999, Nr. 23, 91; JÜPTNER, Nutzungsentnahme und Veranlassung, DStZ 2001, 811; VON SCHÖNBERG, Anmerkung zu BFH IV R 74/99, HFR 2002, 592; BEISER, Entnahmen und Einlagen – Eine systematische Betrachtung zur Trennung von Aufwand und Nutzen, DB 2003, 15; WASSERMAYER, Zur Bewertung von Nutzungsentnahmen und Leistungsentnahmen, DB 2003, 2616; V. WENDT, Das Verhältnis von Entnahme/Einlage zur Anschaffung/Veräußerung im Einkommensteuerrecht, Köln 2003; GSCHWENDTNER, Nutzungsentnahme durch einen privat veranlassenen Verkehrsunfall, DStR 2004, 1638; GOSCH, Anmerkung zu BFH XI R 31/03, StBp. 2005, 150; HARTMAN, Die Nutzungsentnahme im Einkommensteuerrecht, SteuerStud. 2006, 294; KANZLER, Anmerkung zu BFH III R 4/04, FR 2006, 186; RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG Teil I: die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG; DStR 2006, 1481; SCHOOR, Neues und Problematisches zur Bilanzberichtigung, DStZ 2007, 274; SCHWENKE, Europarechtliche Vorgaben und deren Umsetzung durch das SEStEG, DStZ 2007, 235.

I. Funktion und Begriffe

136 1. Neutralisierungsfunktion

Korrekturzweck und Buchführungspraxis: Als wichtigste Funktion von Entnahmen und Einlagen ist deren Neutralisierungs- oder Korrekturfunktion zu nennen (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; auch HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 17 Rn. 178 ff.; KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 87). Das durch BV-Vergleich ermittelte Betriebsergebnis soll insoweit korrigiert werden, als Änderungen des BV durch außerbetriebliche Vorgänge beeinflusst wurden (ausführlich auch BEISER, DB 2003, 15). Dabei ist aber Folgendes zu beachten: Abs. 1 geht davon aus, dass das tatsächliche BV am Ende des vorangegangenen Wj. und dasjenige am Ende des laufenden Wj. miteinander verglichen werden. Die Höhe des tatsächlichen BV wird aber durch Entnahmen und Einlagen beeinflusst. Da diese bei der Gewinnermittlung ausscheiden müssen und der Gesetzgeber bei der Definition des Gewinns zunächst von einem Vermögensvergleich ohne Buchführung ausgeht, schreibt Abs. 1 Satz 1 vor, dass der Vermögensunterschied um den Wert der Entnahmen zu vermehren und um den Wert der Einlagen zu vermindern sei. Die Bestimmung hat aber kaum praktische Bedeutung, da Entnahmen und Einlagen in aller Regel auf einem besonderen Konto – meist „Privatkonto“ genannt – festgehalten werden. In diesem Fall weist die Bilanz das sogenannte buchmäßige BV aus, das von den Entnahmen und Einlagen nicht berührt und daher zur Ermittlung des Gewinns ohne weitere Korrektur mit dem vorherigen buchmäßigen oder tatsächlichen BV verglichen werden kann.

Weitere Berichtigungen: Der durch Entnahmen und Einlagen berichtigte Gewinn bedarf uU noch weiterer Berichtigungen durch Absetzung stfreier BE (s. §§ 3, 3a; dazu § 3 Anm. 1 ff.) und Hinzurechnung nicht abziehbarer BA (Abs. 4a–6, dazu Anm. 1030 ff.).

Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich: Die Vorschriften über Entnahmen und Einlagen gelten für Personenunternehmen (Einzelunternehmer und Mitunternehmer), über § 8 Abs. 1 KStG aber auch für KStSubjekte. Allerdings gelten für Einlagen bei Körperschaften Besonderheiten, weil Einlagen bei KapGes. keine betrieblichen Vorgänge, sondern solche auf gesellschaftsrechtl. Ebene sind (dazu § 8 KStG Anm. 21 ff.). Für Entnahmen bei Körperschaften gelten wegen § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ebenfalls Besonderheiten. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG geht den allgemeinen Entnahmenvorschriften vor (BLÜMICH/RENGERS, § 8 KStG Rn. 82; vgl. auch BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Da die Entnahme- und Einlagevorschriften bei PersGes. auch für Mitunternehmer gelten, sind sämtliche Wertzuführungen seitens der Mitunternehmer zum Betrieb der PersGes. Einlagen (s. Anm. 280 ff.) und sämtliche Wertabgaben aus dem Betrieb der PersGes. an die Gesellschafter Entnahmen (s. Anm. 151 ff.).

137 2. Allgemeine Begriffsfragen

Unklare Legaldefinitionen: Zu den Begriffen von Entnahme und Einlage im Einzelnen s. ausführlich die Anmerkungen zu Abs. 1 Satz 2 (Anm. 151 ff.) und Satz 7 (Anm. 280 ff.) sowie V. WENDT, Das Verhältnis von Entnahme/Einlage zur Anschaffung/Veräußerung im Einkommensteuerrecht, 2003. Mit Entnahmen und Einlagen meint das Gesetz nicht den Vorgang der Entnahme bzw. Einlage, sondern die entnommenen bzw. zugeführten WG bzw. bei der Nutzungs- und Leistungsentnahme die aufgewendeten Kosten (hierzu KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 88; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008,

§ 17 Rn. 180). Die in Abs. 1 Sätzen 2 und 7 gegebenen Legaldefinitionen für Entnahmen und Einlagen sind in der Begriffsbildung verfehlt; Satz 2 verwendet nämlich zur Bestimmung des Begriffs „entnommenes Wirtschaftsgut“ (= Entnahme) das Wort „entnommen“. Während ferner Satz 2 für den Entnahmebegriff auf den Zweck abstellt, lässt Satz 7 für die Einlage überhaupt offen, wann ein WG dem Betrieb „zugeführt“ ist. Bei Satz 2 wird man „Zwecke“ iS einer betrieblichen Veranlassung deuten können (zur Bedeutung des Veranlassungsprinzips sogleich). Aber auch bei der Einlage ist auf die Veranlassung abzustellen. Da beide Begriffe gleichermaßen der betrieblichen Gewinnermittlung in Abgrenzung zum außerbetrieblichen Bereich dienen, müssen in beiden Fällen gleichlaufende Wertungen zum Ansatz kommen. Unter den Begriff der Einlage sind damit solche WG zu fassen, die der Stpfl. dem Betrieb aus betrieblicher Veranlassung zuführt (ebenso WOERNER; Stb]b. 1989/90, 207 [215]).

Entnahmen und Einlagen als tatsächliche Vorgänge: Entnahmen sind „Wertabgaben zu betriebsfremden Zwecken“ (BFH v. 29.9.1955 – IV 647/54 U, BStBl. III 1955, 348); umgekehrt sind Einlagen „Wertzuführungen zu betrieblichen Zwecken“. Beide beruhen auf tatsächlichen Vorgängen (BFH v. 22.6.1967 – I 192/64, BStBl. II 1968, 4). Die Motive für Einlagen und Entnahmen sind ohne Bedeutung (so zu Recht BFH v. 24.6.1969 – I R 174/66, BStBl. II 1970, 205 betr. Einlagen).

Verhältnis zu Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, Veranlassungsprinzip: Entnahmen und Einlagen einerseits und BA und BE andererseits haben den gleichen Gegenstand, nämlich Geld und geldwerte Güter (WG). BE und Einlagen sind Wertzuführungen zum Betrieb, BA und Entnahmen Wertabgaben aus dem Betrieb. Bei BE und BA ist für die Abgrenzung zu privaten Vermögenszu- und -abgängen auf die Veranlassung abzustellen (s. Anm. 21). Dies wird man auch bei Einlagen und Entnahmen annehmen müssen. Zwar spricht Satz 2 von außerbetrieblichen Zwecken, dadurch soll aber nicht der den Zweck umfassende Veranlassungsbegriff ausgeschlossen werden. Parallel ist auch bei der Einlage auf die Veranlassung abzustellen (ebenso WOERNER; Stb]b. 1989/90, 207 [215]). Bei Entnahmen und Einlagen ist also in Gestalt des Veranlassungsprinzips derselbe Abgrenzungsmaßstab wie bei BE und BA anzulegen (ebenso BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 442). Die Formulierungen in Abs. 1 Sätzen 2 und 7 stehen einer entsprechenden einheitlichen Auslegung nicht entgegen. Es ist also grundsätzlich nach dem Veranlassungsprinzip zu entscheiden, ob eine BE oder BA einerseits oder eine Entnahme bzw. Einlage andererseits vorliegt.

II. Gegenstand von Entnahme und Einlage

1. Wirtschaftsgüter als Gegenstand von Entnahme und Einlage

138

Abs. 1 Satz 2 bezeichnet entnommene WG als Entnahmen (s. Anm. 137, 151 ff.) und nennt als Beispiele: Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen. Dementsprechend kann zwischen Sachentnahmen, Nutzungsentnahmen und Leistungsentnahmen unterschieden werden (ausführlich noch Anm. 151 ff.). Der WG-Begriff in Abs. 1 umfasst zunächst den allgemeinen Begriff des WGs. WG sind danach alle Vermögensgegenstände iSv. § 246 Abs. 1 HGB, § 27 AktG. Es besteht daher Einigkeit darin, dass bilanzierbare WG aller Art Gegenstand von Entnahmen und Einlagen sein können (vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 301, KSM/PLÜCKEBAUM, § 4 Rn. B 299). Uneinheitlich beantwortet wird allerdings

die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen auch Werte, denen keine bilanzierbaren WG korrespondieren – etwa bei Nutzungen und Leistungen –, Gegenstand von Entnahmen und Einlagen sein können (dazu ausführlich KSM/PLÜCKEBAUM, § 4 Rn. B 293 ff.; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 456). Der BFH (v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) ist für Nutzungsentnahmen zu Recht der Ansicht, dass grundsätzlich nur Nutzungsrechte als WG entnehmbar und einlegbar sind (dazu noch ausführlich Anm. 153). Ist durch die Nutzung von BV allerdings betrieblicher Aufwand entstanden, so ist es erforderlich, den verursachten Aufwand im Rahmen einer Nutzungsentnahme zu berücksichtigen (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; ebenso HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 17 Rn. 180; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 456; terminologisch anders BFH v. 24.5.1989 – I R 213/85, BStBl. II 1990, 8, wo die Nutzung selbst als entnommen bezeichnet wird). Analog spricht Abs. 1 Satz 7 von WG, insbes. „Bareinzahlungen und sonstige(n) Wirtschaftsgüter“. Auch hier ist auf das Vorhandensein entnehmbarer oder einlegbarer WG abzustellen (ausführlich Anm. 286). Als Gegenstand von Entnahmen und Einlagen kommen somit zum einen bilanzierbare WG, zum anderen aber auch Aufwendungen und Einnahmen für Nutzungen und Leistungen in Betracht.

139 2. Entnahme- und Einlagefähigkeit

Notwendiges Betriebsvermögen, notwendiges Privatvermögen: WG müssen, um entnommen bzw. eingelegt werden zu können, entnahme- bzw. einlagefähig sein. WG des notwendigen BV (zum Begriff s. Anm. 46) können grundsätzlich nicht ins PV entnommen, WG des notwendigen PV (zum Begriff s. Anm. 48) grundsätzlich nicht ins BV eingelegt werden (BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 463; vgl. auch BFH v. 17.1.2002 – IV R 74/99, BStBl. II 2002, 356; dazu von SCHÖNBERG, HFR 2002, 592). Etwas anderes gilt nur, wenn der betriebliche Funktionszusammenhang oder die persönliche Zurechnung entweder völlig gelöst (dann Entnahme) oder ein solcher Zusammenhang erstmals hergestellt wird (dann Einlage; vgl. dazu BFH v. 12.11.1992 – IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430; v. 17.9.1997 – IV R 97/96, BFH/NV 1998, 311; v. 17.1.2002 – IV R 74/99, BStBl. II 2002, 356; allgemein auch BFH v. 31.1.1985 – IV R 130/82, BStBl. II 1985, 395). Denkbar erscheint es beispielsweise, dass ein bisher ausschließlich privat genutzter Einrichtungsgegenstand in die Büroräume verbracht und dort der Nutzung durch alle Mitarbeiter gewidmet wird. Weiterhin ist die private Nutzung von Gegenständen des notwendigen BV als Entnahme (s. Anm. 153) und die betriebliche Nutzung von PV als Einlage zu behandeln (s. Anm. 286), vorausgesetzt, dass die Nutzung den Charakter als notwendiges BV bzw. als PV nicht verändert.

Gewillkürtes Betriebsvermögen: Zwischen notwendigem BV und notwendigem PV besteht ein Bereich, in dem der Stpfl. ein Wahlrecht hat (vgl. BFH v. 27.3.1968 – I 154/65, BStBl. II 1968, 522), WG als BV zu behandeln (gewillkürtes BV; zum Begriff s. Anm. 50) oder dies zu unterlassen (gewillkürtes PV; dieser Begriff ist ungebräuchlich, seine Bildung aber uE folgerichtig, dazu Anm. 30). WG des gewillkürten BV sind daher stets entnahme- und einlagefähig. Auch hier gilt allerdings, dass der betriebliche Funktionszusammenhang entweder begründet oder gelöst werden muss (BFH v. 31.1.1985 – IV R 130/82, BStBl. II 1985, 395). Dies gelingt erheblich leichter als bei notwendigem BV oder notwendigem PV. Fraglich ist allerdings häufig, ob ein WG die Voraussetzungen für gewillkürtes BV erfüllt. Der BFH fordert als Voraussetzung, dass das WG in einem bestimmten objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb steht

und ihn zu fördern bestimmt und geeignet ist (ausführlich Anm. 50). Fehlt es an dieser Voraussetzung, so muss man die Einlagefähigkeit verneinen (so zB BFH v. 28.1.1960 – IV 109/59 U, BStBl. III 1960, 172 betr. Kapitalansammlungsvertrag eines Steuerberaters und Wirtschaftsprüfers).

3. Bedeutung des Betriebsbegriffs

140

Entnahmen liegen vor bei Wertabgaben aus dem „Betrieb“, Einlagen bei Wertzuführungen in den „Betrieb“ (s. Anm. 137). Damit hängen Entnahme- und Einlagebegriff vom Betriebsbegriff ab. Der Betriebsbegriff gilt einheitlich für alle Vorschriften der §§ 4–6 (zum Betriebsbegriff im Einzelnen s. Vor §§ 4–7 Anm. 85 ff.). Je nachdem, ob man als „Betrieb“ iSv. Abs. 1 Sätzen 2 und 7 die Gesamtheit aller Einzelbetriebe desselben Stpfl. (weiter Betriebsbegriff) oder jeden Einzelbetrieb des Stpfl. für sich (enger Betriebsbegriff) oder – nach einer vermittelnden Meinung – alle Einzelbetriebe desselben Stpfl. derselben Einkunftsart (mittlerer Betriebsbegriff) auffasst (zur Abgrenzung der verschiedenen Betriebsbegriffe s. Vor §§ 4–7 Anm. 85 ff.), ergeben sich unterschiedliche Lösungen der Frage, ob die Überführung von WG zwischen mehreren Einzelbetrieben desselben Stpfl. Entnahmen und Einlagen darstellt. Zu Recht wird von einigen Stimmen im Schrifttum angenommen, der Gesetzgeber habe in § 6 Abs. 5 Satz 1 nunmehr inzident den engen Betriebsbegriff kodifiziert (so KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 94; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 17 Rn. 179; aA etwa KIRCHHOF/FISCHER VIII. § 6 Rn. 186).

III. Entnahme- und Einlagetatbestände und ihre Grenzen

1. Entnahme- und Einlagehandlung

a) Entnahme- und Einlage gewillkürten Betriebsvermögens

141

Allgemeine Anforderungen: Will der Stpfl. WG, die weder zum notwendigen BV noch zum notwendigen PV gehören, als gewillkürtes BV zum Betrieb ziehen (Einlage) oder aus dem gewillkürten BV wieder ins PV überführen (Entnahme), so setzt das ein „entsprechendes Tätigwerden des Stpfl.“ voraus (BFH v. 27.3.1968 – I 154/65, BStBl. II 1968, 522 betr. Entnahme). Er muss seinen Willensentschluss nach außen klar in Erscheinung treten lassen (BFH v. 1.12.1960 – IV 305/59 U, BStBl. III 1961, 154 betr. Entnahme). Es ist üblich, in diesem Zusammenhang von Entnahme- bzw. Einlagehandlung zu sprechen (BFH v. 9.1.1964 – IV 274/63 U, BStBl. III 1964, 97 betr. Entnahme; v. 2.7.1969 – I R 143/66, BStBl. II 1969, 617 betr. Einlage). BFH v. 2.7.1969 – I R 143/66, BStBl. II 1969, 617 kennzeichnet die Einlagehandlung als „unternehmerische Entscheidung über die Zuordnung eines WG zum BV“ (allgemein zu den Anforderungen an die Entnahmehandlung VALENTIN, EFG Beil. 1999, Nr. 23, 91). Die Entnahme- bzw. Einlagehandlung kann in einer eindeutigen Erklärung (so im Fall der Betriebsaufgabe BFH v. 12.3.1964 – IV 107/63 U, BStBl. III 1964, 406) oder in einer schlüssigen Handlung bestehen (BFH v. 12.11.1964 – IV 99/63 S, BStBl. III 1965, 46; v. 7.10.1965 – IV 346/61 U, BStBl. III 1965, 666; v. 27.3.1968 – I 154/65, BStBl. II 1968, 522; v. 21.11.1973 – I R 252/71, BStBl. II 1974, 314; v. 11.12.1973 – VIII R 15/70, BStBl. II 1974, 315; v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; noch ausführlich Anm. 156).

Buchführung und Bilanzierung: Der Willensentschluss des Stpfl. kommt idR in der Buchführung und Bilanzierung zum Ausdruck (BFH v. 1.12.1960 – IV 305/59 U, BStBl. III 1961, 154; v. 4.10.1968 – IV 221/65, BStBl. II 1969, 35;

v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461; dazu noch ausführlich Anm. 157 ff.). BFH v. 27.3.1968 – I 154/65 (BStBl. II 1968, 522) spricht von der „buchmäßigen Verdeutlichung des Willens des Stpfl.“. Allerdings ist die buchmäßige Behandlung eines WG nicht in jedem Fall entscheidend; vielmehr kann sich aus anderen Umständen ergeben, dass keine Entnahme oder Einlage anzunehmen ist (vgl. BFH v. 27.3.1968 – I 154/65, BStBl. II 1968, 522).

Keine Einlage liegt vor Bei Einbuchung eines WG des notwendigen BV, das vorher zu Unrecht als PV oder irrtümlich als Entnahme ausgebucht wurde (s. Anm. 31); bei Fortführung eines falschen Bilanzansatzes eines Betriebsprüfers (BFH v. 2.7.1969 – I R 143/66, BStBl. II 1969, 617); bei Fernbuchführung, wenn die Buchstelle selbständig eine Einbuchung von Wertpapieren vorgenommen hat (BFH v. 27.3.1968 – I 154/65, BStBl. II 1968, 522).

Keine Entnahme liegt vor bei Ausbuchung eines WG des notwendigen PV, das zu Unrecht als BV behandelt wurde (vgl. BFH v. 16.3.1983 – IV R 36/79, BStBl. II 1983, 459; s. auch Anm. 31), oder im Weg einer nach Meinung des Stpfl. zulässigen, aber in Wirklichkeit unzulässigen Bilanzberichtigung (glA GRIEGER, BB 1964, 1074); bei Nichtaufnahme eines teilweise betrieblich genutzten WG in die Eröffnungsbilanz einer PersGes., in die der Stpfl. seinen Betrieb eingebracht hatte.

142 b) Notwendiges Betriebs- und notwendiges Privatvermögen

Allgemeine Anforderungen: Bei notwendigem BV und notwendigem PV sind Einlagen und Entnahmen nur denkbar, wenn der betriebliche Funktionszusammenhang entweder endgültig hergestellt oder endgültig gelöst wird. In diesen Fällen sind auch an die Einlage- bzw. Entnahmehandlung erhöhte Anforderungen zu stellen. Es genügen nur solche Handlungen, die sich nach außen unmissverständlich erkennbar in der beschriebenen Weise auf den Funktionszusammenhang auswirken. Beendet etwa ein Stpfl. durch eine Handlung endgültig jede Beziehung des WG zum Betrieb, kann auch bei notwendigem BV eine ausreichende Entnahmehandlung vorliegen (vgl. BFH v. 12.11.1964 – IV 99/63 S, BStBl. III 1965, 46).

Tatsächliche Änderung der Verhältnisse: Nach gefestigter Rspr. des BFH genügt es für die Annahme einer Einlage- oder Entnahmehandlung allerdings nicht, wenn sich lediglich die tatsächlichen Verhältnisse so geändert haben, dass ein bestimmtes WG nicht mehr in der bisherigen Weise als BV oder PV eingeordnet werden könnte (dazu noch ausführlich Anm. 158 ff.). So hat der BFH eine Entnahme in einem Fall verneint, in dem die tatsächliche Entwicklung der Verhältnisse zu einer Situation geführt hat, die es dem Stpfl. nach den aktuell geltenden Grundsätzen verbieten würde, das Grundstück als gewillkürtes BV zu behandeln (BFH v. 5.10.1965 – I 115/63, HFR 1966, 21). Auch der Strukturwandel genügt nicht zur Annahme einer Entnahmehandlung (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168). Von Bedeutung ist in diesen Fällen, dass eine Nutzungsänderung ohne Willen des Stpfl. eintrat.

Weitere Beispiele: Wegen des bestehenden Mieterschutzes kann ein Gebäude nicht – wie beabsichtigt – als Rechtsanwaltspraxis verwendet werden (BFH v. 1.12.1960 – IV 305/59 U, BStBl. III 1961, 154); wegen eines Bombenschadens und einer Bebauungssperre kann ein Grundstück, das bisher notwendiges BV war, nicht mehr betrieblich genutzt werden (BFH v. 9.1.1964 – IV 274/63 U, BStBl. III 1964, 97); ein Kaufmann ermittelt den Gewinn nicht mehr aufgrund ordnungsmäßiger Buchführung (BFH v. 17.11.1961 – I 15/61, HFR 1962, 29; v. 4.10.1968 – IV 221/65, BStBl. II 1969, 35 betr. Schätzung).

Der Rspr. ist zu folgen. Sie trägt der Tatsache Rechnung, dass Entnahme und Einlage einen Willensentschluss des Stpfl. voraussetzen. Nicht nur beim gewillkürten, sondern auch beim notwendigen BV ist eine Zuordnung von WG ohne den Willen des Stpfl. nicht denkbar. Dann ist aber folgerichtig eine Einlage oder Entnahme ohne Betätigung des Willens grundsätzlich nicht möglich.

Rechtsvorgänge als Entnahmen oder Einlagen: Abweichend hiervon können ausnahmsweise bloße Rechtsvorgänge zu Entnahmen oder Einlagen führen (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168). Der Große Senat nennt als Beispiel den Fall, in dem ein WG durch einen Todesfall zu notwendigem PV wird (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73 aaO; s. auch BFH v. 13.7.1967 – IV R 174/66, BStBl. III 1967, 751; zu diesem Problem noch ausführlich Anm. 159).

2. Entnahme- und Einlagewille

143

Voraussetzung einer Entnahme bzw. einer Einlage ist, wie soeben verdeutlicht (Anm. 141), ein konkret gefasster Willensentschluss (vgl. SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 318). Ausnahmsweise kann im Rahmen sogenannter mittelbarer Entnahme- oder Einlagevorgänge (zB Rechtsvorgänge) auch ein Entnahme- oder Einlagevorgang ohne Willen des Stpfl. denkbar sein (SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 319 ff.). Zu den Einzelheiten des Entnahmewillens s. noch ausführlich Anm. 157 ff., zu den Einzelheiten des Einlagewillens s. Anm. 267.

3. Objektive Beweislast (Feststellungslast)

144

Die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen eines Entnahme- oder Einlagetatbestands trifft in Übereinstimmung mit allgemeinen Grundsätzen denjenigen, der sich auf deren Vorliegen beruft (BFH v. 23.11.2000 – IV R 82/99, BStBl. II 2001, 232). Nimmt etwa das FA entgegen der Auffassung des Stpfl. eine Entnahme an, so hat es das Vorliegen von deren Voraussetzungen zu beweisen. Umgekehrt liegt es, wenn der Stpfl. zu seinen Gunsten das Vorliegen von Entnahmen behauptet (BFH v. 20.3.1987 – III R 172/82, BStBl. II 1987, 679).

IV. Maßgeblicher Zeitpunkt

145

Grundsatz: Entnahmen und Einlagen sind als laufende Geschäftsvorfälle zu qualifizieren (anders bei KapGes., vgl. Anm. 136) und werden durch tatsächliche Handlungen bewirkt (BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 446). Zu Ausnahmefällen, in denen die entsprechenden Handlungen durch rechtl. Vorgänge ersetzt werden, ausführlich Anm. 158 f. Die Dokumentation des entsprechenden Einlage- und Entnahmewillens gehört nach zutr. Auffassung des BFH zum Tatbestand von Einlage und Entnahme (s. bereits Anm. 141). Daher reicht es für die Verwirklichung des Tatbestands nicht aus, wenn ein entsprechender Wille gebildet wurde. Vielmehr sind Einlage und Entnahme erst in dem Zeitpunkt verwirklicht, in dem der entsprechende Wille nach außen hervorgetreten ist (s. etwa BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334).

Keine Rückwirkung: Einlagen und Entnahmen können als tatsächliche Handlungen keine Rückwirkung haben (stRspr.; vgl. BFH v. 2.8.1983 – VIII R 15/80, BStBl. II 1983, 736; 15.11.1990 – IV R 97/82, BStBl. II 1991, 226; v. 17.9.1997 – IV R 97/96, BFH/NV 1998, 311; v. 12.9.2002 – IV R 66/00, BStBl. II 2002, 815). Deshalb ist eine nachträgliche Berichtigung von fälschlich vorgenommenen Einlagen oder Entnahmen grundsätzlich nicht möglich. Entnahmen können

nur bis zum nächsten Bilanzstichtag durch Einlagen ausgeglichen werden (BFH v. 22.6.1967 – I 192/64, BStBl. II 1968, 4). Umgekehrt gilt dasselbe. Soweit die Rspr. in Ausnahmefällen eine nachträgliche Rückgängigmachung von Einlagen und Entnahmen für möglich gehalten hatte (RFH v. 17.7.1930, RStBl. 1930, 633; BFH v. 18.4.1973 – I R 57/71, BStBl. II 1973, 700), hat sie diese Auffassung mit BFH v. 11.12.1986 – IV R 77/84 (BFH/NV 1987, 768, s. auch BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 448) aufgegeben.

146–150 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2: Entnahmen

Schrifttum: s. vor Anm. 136.

151

A. Überblick zum Entnahmebegriff

Zu allgemeinen Fragen von Entnahme und Einlage s. bereits Anm. 136 ff. sowie V. WENDT, Das Verhältnis von Entnahme/Einlage zur Anschaffung/Veräußerung im Einkommensteuerrecht, 2003.

Der Begriff der Entnahme ist in Abs. 1 Satz 2 legaldefiniert. Danach sind Entnahmen alle WG (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Stpfl. dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wj. entnommen hat. Die Legaldefinition enthält mehrere, voneinander zu trennende Fragenkreise. Zunächst ist zu klären, was Gegenstand einer Entnahme ist. Es wurde bereits angedeutet, dass die Reichweite des WG-Begriffs in Abs. 1 Satz 2 unterschiedlich beurteilt wird (vgl. Anm. 138). Insbes. im Zusammenspiel mit dem Klammerzusatz sind verschiedene Entnahmegegenstände zu unterscheiden. Es ist zwischen Sachentnahme, Nutzungs- und Leistungsentnahme zu differenzieren (hierzu sogleich Anm. 152 f.). Weiterhin wird durch das Verb „entnommen“ deutlich, dass es sich bei der Entnahme um einen durch menschliches Tun geprägten Vorgang handelt. Man kann diesen Entnahmetatbestand in den äußeren Tatbestand der Entnahmehandlung und den inneren Tatbestand des Entnahmewillens aufspalten (dazu Anm. 156 ff.). Des Weiteren führt der Verweis auf den Betrieb des Stpfl. zur Darstellung der verschiedenen Betriebsbegriffe (Anm. 167). Sodann enthält der letzte Satzteil mit dem Verweis „für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke“ eine Aussage zum Zweck und zur Veranlassung der Entnahme. In diesem Zusammenhang ist insbes. zu diskutieren, ob und inwieweit sich ein finaler Entnahmebegriff herleiten lässt, der von dem Zweck der Entnahmevorschriften, das Steuerrecht zu sichern, ausgeht. Die Rspr. hat zeitweise einen solchen finalen Entnahmebegriff vertreten, dessen Reichweite erheblich über die ursprüngliche gesetzgeberische Konzeption hinausreichte (dazu ausführlich Anm. 167 ff.). Mittlerweile ist die Diskussion durch die Schaffung des neuen Abs. 1 Satz 3, der ein allgemeines Entstrickungsprinzip kodifiziert hat, entschärft worden (dazu Anm. 206 ff.). Schließlich wird durch den Zusatz „im Laufe des Wirtschaftsjahres“ der zeitliche Rahmen für Entnahmen abgesteckt. Entnahmen sind als tatsächliche Vorgänge grundsätzlich im Wj. ihrer Vornahme zu berücksichtigen und haben keine Rückwirkung (dazu bereits Anm. 144). Zu den Rechtsfolgen der Entnahme s. Anm. 175.

B. Der Gegenstand der Entnahme

I. Sachentnahme

152

Wirtschaftsgüter: Zum WG-Begriff bei Entnahme und Einlage s. allgemein bereits Anm. 138. Durch den Entnahmebegriff sind zunächst bilanzierbare WG aller Art erfasst (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Mit Blick auf die sogenannte Sachentnahme entspricht der WG-Begriff dem allgemeinen Begriff des Bilanzrechts, umfasst also alle Vermögensgegenstände iSv. § 246 Abs. 1 HGB und § 27 AktG (SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 301; KSM/PLÜCKEBAUM, § 4 Rn. B 299). Alle allgemein bilanzierbaren WG können Gegenstand einer Sachentnahme sein, also materielle und immaterielle, abnutzbare und nicht abnutzbare, aktive und passive. Beispiele sind Waren, Grundstücke (dazu ausführlich WACKER, BB 1995, Beil. 18, 1), Geld, Wertpapiere. Stille Reserven sind hingegen nicht isoliert ohne das entsprechende WG entnehmbar (zutr. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348).

Forderungen: Ob Forderungen selbständig, also ohne das sie begründende WG, entnommen werden können, ist umstritten. Die Rspr. hat dies früher verneint (BFH v. 22.7.1966 – VI 12/65, BStBl. III 1966, 542). Im neueren Schrifttum wird die Entnahmefähigkeit hingegen weithin bejaht. Der betriebliche Zusammenhang könne ohne Weiteres durch private Verwertung gelöst werden, etwa durch Abtretung an Privatgläubiger oder Erlass aus privaten Gründen (so etwa SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 219; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 455). Dem ist zuzustimmen. Nach der Begründung einer Forderung bleibt der Zusammenhang mit dem sie begründenden Vorgang nicht unlösbar bestehen. Ebenso wie beispielsweise Bargeld kann eine Forderung selbständig weiterverwertet werden. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn eine zweifelhafte oder bestrittene Forderung in Rede steht. Hier begründet die Ungewissheit einen untrennbaren betrieblichen Zusammenhang (BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564; v. 23.2.1995 – III B 134/94, BFH/NV 1995, 1060).

Geschäftswert: Der Geschäftswert kann grundsätzlich nur mit dem Betrieb, zu dem er gehört, veräußert oder übertragen werden. Deshalb ist eine Entnahme grundsätzlich nicht möglich (BFH v. 24.11.1982 – I R 123/78, BStBl. II 1983, 113; so auch SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 262). Zu Ausnahmen s. BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 455.

Verbindlichkeiten: Eine betriebliche Verbindlichkeit behält diese Eigenschaft grundsätzlich bis zu ihrem Erlöschen (BFH v. 7.5.1965 – VI 217/64 U, BStBl. III 1965, 445; v. 19.8.1998 – X R 96/95, BStBl. II 1999, 353; v. 12.2.2004 – VIII B 287/02, BFH/NV 2004, 951; s. bereits Anm. 114). Verbindlichkeiten werden aber aus dem BV entnommen, wenn das WG, das mit ihnen finanziert wird, entnommen wird (vgl. BFH v. 24.8.1956 – III 218/54 S, BStBl. III 1956, 325; v. 7.5.1965 – VI 217/64 U, BStBl. III 1965, 445; v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817). Betriebliche Verbindlichkeiten werden auch zu Privatschulden, wenn die Darlehensmittel entgegen der ursprünglichen Verwendungsabsicht für private Zwecke eingesetzt werden (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817). Zur Einlage bei Geschäftsschulden s. Anm. 286.

II. Nutzungs- und Leistungsentnahme

Wirtschaftsgutsbegriff in Abs. 1 Satz 2: Abs. 1 Satz 2 nennt als Gegenstand der Entnahme weiterhin die Nutzung und die Leistung. Was genau im Fall einer sog. Nutzungs- und Leistungsentnahme entnommen wird, wird unterschiedlich beurteilt (s. allgemein GSCHWENDTNER, DStR 2004, 1638; HARTMAN, SteuerStud. 2006, 294; auch bereits ausführlich Anm. 138). Der Große Senat des BFH hat im Jahre 1987 entschieden, dass nur Nutzungsrechte als WG einlegbar und entnehmbar seien (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten s. BABEL, BB 1997, 2261). Der Begriff des WG sei im Rahmen der §§ 4 ff. identisch mit dem Begriff des Vermögensgegenstands (dazu bereits Anm. 138). Bloße Nutzungsvorteile könnten nicht Gegenstand einer Entnahme sein. Insoweit komme dem Klammerzusatz in Abs. 1 Satz 2 auch keine eigenständige begriffsbildende Bedeutung zu. Die Gegenauffassung (etwa LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 201; terminologisch anders als der Große Senat auch BFH v. 24.5.1989 – I R 213/85, BStBl. II 1990, 8) misst dem genannten Klammerzusatz eigenständige Bedeutung bei, so dass der Entnahmebegriff grundsätzlich unabhängig vom Vorhandensein bilanzierungsfähiger WG sei. Dem ist nicht zuzustimmen, da die Auffassung des Großen Senats den allgemeinen systematischen Grundlagen der Gewinnermittlung besser Rechnung trägt. Im Ergebnis ergeben sich aber kaum Unterschiede, da auch der Große Senat Ausnahmen zulässt.

Nutzungsaufwand als Gegenstand der Entnahme: Der Große Senat sieht ausnahmsweise den Nutzungsaufwand, der durch die private Nutzung von betrieblichem Vermögen entsteht, auch ohne WG als entnehmbar an. Dies soll dann der Fall sein, wenn der Aufwand andernfalls den Gewinn mindern würde. So kann etwa die private Nutzung eines betrieblichen Pkw. durchaus bei der Gewinnermittlung durch eine Entnahme berücksichtigt werden. Auch die außerbetrieblich veranlasste verbilligte Vermietung einer zum BV gehörenden Wohnung stellt eine Nutzungsentnahme dar (BFH v. 23.4.1999 – IV R 49/97, BStBl. II 1999, 652; dazu PAUS, DStZ 1999, 753). Man kann in diesem Zusammenhang auch von Aufwandsentnahme sprechen (so GROH, DB 1988, 514 [516]). Zur Bewertung einer solchen Aufwandsentnahme s. ausführlich WASSERMAYER, DB 2003, 2616, sowie § 6 Anm. 1201.

Leistungsentnahmen sind grundsätzlich ebenso zu behandeln wie Nutzungsentnahmen (vgl. dazu SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 309 f.). Eigene oder Fremdleistungen sind also jedenfalls insoweit entnehmbar, als sie in einem WG verkörpert sind. In Übereinstimmung mit dem Beschluss des Großen Senats (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) sind sie grundsätzlich auch dann entnehmbar, wenn sie andernfalls nicht bei der Gewinnermittlung berücksichtigt werden könnten. Als Beispiel kann etwa die Tätigkeit von Betriebsangehörigen im Privatanwesen des Betriebsinhabers dienen. Das gilt auch dann, wenn der Arbeitseinsatz auf einer Gefälligkeit beruht (ebenso SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 310). Zur Bewertung einer Leistungsentnahme s. WASSERMAYER, DB 2003, 2616, sowie § 6 Anm. 1200.

Eigene Arbeitskraft: Der Einsatz eigener Arbeitskraft kann hingegen nie unabhängig von einem sie verkörpernden WG Gegenstand einer Entnahme sein (BFH v. 9.7.1987 – IV R 87/85, BStBl. II 1988, 342). Errichtet ein Unternehmer etwa unter Einsatz eigener Arbeitskraft ein Privathaus, so ist seine Arbeitskraft nur insoweit entnehmbar, als sie sich in dem Wert des im BV errichteten Gebäudes verkörpert hat und dieses sodann entnommen wird.

Stille Reserven bei der Nutzungsentnahme: Zur Frage, ob bei der Bewertung einer Nutzungsentnahme auch die stillen Reserven zu berücksichtigen sind, vgl. BFH v. 23.1.2001 – VIII R 48/98, BStBl. II 2001, 395; dazu JÜPTNER, DStZ 2001, 811; ferner WASSERMAYER, DB 2003, 2616; zusammenfassend § 6 Anm. 1201.

Einstweilen frei.

154–155

C. Der Entnahmetatbestand

I. Entnahmehandlung

156

Vermögenszuordnung entscheidend: Die Entnahmehandlung als äußeres Element des Entnahmetatbestands hängt maßgeblich von der Zuordnung des zu entnehmenden WG ab. Es ist also danach zu differenzieren, ob das WG zum gewillkürten BV oder zum notwendigen BV bzw. notwendigen PV zählt. Die Entnahmehandlung kann dabei in einem ausdrücklichen oder in einem konkludenten Verhalten bestehen (BFH v. 12.3.1964 – IV 107/63 U, BStBl. III 1964, 406; v. 12.11.1964 – IV 99/63 S, BStBl. III 1965, 46; v. 7.10.1965 – IV 346/61 U, BStBl. III 1965, 666; v. 27.3.1968 – I 154/65, BStBl. II 1968, 522; v. 21.11.1973 – I R 252/71, BStBl. II 1974, 314; v. 11.12.1973 – VIII R 15/70, BStBl. II 1974, 315; v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128; v. 5.4.2006 – X B 181/05, BFH/NV 2006, 1288). Zur Feststellungslast s. Anm. 143.

Entnahmehandlung bei gewillkürtem Betriebsvermögen: Bei gewillkürtem BV ist die Entnahme ohne Weiteres durch eine unzweideutige Entnahmehandlung iVm. einem entsprechenden Entnahmewillen möglich. Da Gegenstände des gewillkürten BV von ihrer Zuordnung zum BV oder PV her grundsätzlich neutral sind, hängt die Zuordnung – neben einer gewissen objektiven Eignung (dazu Anm. 50) – allein vom Willen des Stpfl. ab. Ein wichtiges Indiz für eine Entnahme stellt eine entsprechende Behandlung in der Buchführung dar (BFH v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461). Eine Entnahmehandlung kann aber auch in anderem Verhalten liegen. Dabei verbieten sich allerdings voreilige Wertungen. So reicht allein die Nichtnutzung eines betrieblichen WG nicht zur Annahme einer Entnahme aus (dazu BFH v. 13.3.1986 – IV R 1/84, BStBl. II 1986, 711). Auch die Vermietung eines Gebäudes zu fremden Wohnzwecken stellt für sich genommen noch keine Entnahmehandlung dar (dazu BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334; ebenso BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 460; s. bereits Anm. 73 „Nutzungsänderung“). Es müssen Anhaltspunkte vorliegen, die unzweifelhaft auf das Vorliegen einer Entnahmehandlung hindeuten. Lässt sich ein Verhalten auch anders deuten, so lässt sich eine Entnahmehandlung nicht bejahen. So reicht es beispielsweise nicht aus, wenn bei einem zum BV gehörenden Gebäude Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht werden (BFH v. 30.11.1989 – IV R 49/88, BFH/NV 1991, 363; v. 23.11.1995 – IV R 36/94, BFH/NV 1996, 398; v. 7.2.2002 – IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135).

Entnahmehandlung bei notwendigem Betriebsvermögen: Bei notwendigem BV ist eine Entnahme nur eingeschränkt möglich. Erforderlich ist eine völlige Lösung des betrieblichen Zusammenhangs. Ein Beispiel bildet etwa die Bebauung eines bisher betrieblich genutzten Grundstücks mit einem ausschließlich

zu eigenen Wohnzwecken dienenden Haus. Dadurch wird auch das Grundstück zu notwendigem PV (s. bereits Anm. 62). Allerdings sind hier an die Feststellung einer Entnahmehandlung hohe Anforderungen zu stellen. Bleibt zweifelhaft, ob eine dauerhafte Nutzungsänderung gewollt ist, kann keine Entnahme angenommen werden (BFH v. 12.3.1992 – IV R 31/91, BFH/NV 1993, 405).

Nutzungsänderung: Durch eine Nutzungsänderung eines dem BV zugehörigen WG wird nicht zwangsläufig eine Entnahme bewirkt (BFH v. 6.11.1991 – XI R 27/90, BStBl. II 1993, 391; dazu W-G, DStR 1993, 646; vgl. zur Nutzungsänderung bei Landwirten SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1983, 342). Es kommt vielmehr auf die Umstände des Einzelfalls an. Nutzungsänderungen, die eine eindeutige Entnahmehandlung durch schlüssiges Verhalten beinhalten, führen zur Entnahme. So liegt es, wenn durch die Nutzungsänderung die Beziehung des WG zum Betrieb verloren geht und es zu notwendigem PV wird. Ohne eindeutige Entnahmeerklärung führt jedoch die bloße Nutzungsänderung dann nicht zur Entnahme, wenn das WG zwar einerseits den Charakter als notwendiges BV verliert, andererseits aber nicht zu notwendigem PV wird. Man spricht dann von „geduldetem BV“ (dazu BFH v. 10.12.1992 – IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342, und v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665; v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334, m. Anm. Gosch, StBp. 2005, 150). Insbes. die nicht bloß vorübergehende, sondern dauerhafte außerbetriebliche Nutzung führt zur Annahme von PV (zur Nutzungsänderung s. ausführlich bereits Anm. 73 „Nutzungsänderung“).

Entnahmehandlung ohne Buchführung: Landwirte, die keine Bücher führen, und andere nicht buchführende Stpfl. können die Entnahme nicht durch eine Veränderung in der Bilanz dokumentieren. Hier wird idR eine Mitteilung an das FA erforderlich sein, um unzweifelhaft eine Entnahmehandlung zu bewirken (vgl. BFH v. 17.1.2002 – IV R 74/99, BStBl. II 2002, 356; v. 5.4.2006 – X B 181/05, BFH/NV 2006, 1288).

II. Entnahmewille

Voraussetzung jeder Entnahme ist der konkret gefasste Willensentschluss. Unstreitig muss sich der Wille auf die Entnahmehandlung selbst beziehen. Fraglich ist aber, ob auch ein Rechtsfolgebewusstsein vorhanden sein muss. Dies würde bedeuten, dass sich der Wille auch auf die mit der Entnahme verbundene Gewinnrealisierung erstrecken müsste. Der BFH geht zutr. davon aus, dass es eines solchen Bewusstseins nicht bedarf. Es reicht aus, wenn der Stpfl. den Willen hat, das WG künftig für private Zwecke zu nutzen (BFH v. 31.1.1985 – IV R 130/82, BStBl. II 1985, 395; v. 6.11.1991 – XI R 27/90, BStBl. II 1993, 391; v. 7.2.2002 – IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135; v. 25.4.2003 – IV B 211/01, BFH/NV 2003, 1407). Die Motive und Absichten, die einer Entnahme zugrunde liegen, sind unbeachtlich (BFH v. 6.11.1973 – VIII R 12/71, BStBl. II 1974, 67; v. 16.3.1983 – IV R 36/79, BStBl. II 1983, 459). Irrtümer über die Folgen einer Entnahmehandlung sind unbeachtlich (KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 91). Nicht iS eines Entnahmewillens lässt sich nach BFH v. 16.3.1983 – IV R 36/79, BStBl. II 1983, 459 (unter Verweis auf BFH v. 11.3.1965 – IV 78/64, HFR 1965, 217; v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315, v. 21.7.1982 – I R 97/78, BFHE 136, 393) allerdings eine gewinnneutrale Ausbuchung eines WG deuten, wenn der Stpfl. nachweislich davon ausgegangen ist, dass die Voraussetzungen einer Bilanzberichtigung vorgelegen hätten. In einem solchen Fall

kann nicht von dem Willen ausgegangen werden, das WG künftig zur Erzielung privater Einnahmen zu nutzen (s. bereits Anm. 141).

III. Entnahmen ohne willentliche Entnahmehandlung/ mittelbare Entnahmen

1. Allgemeines

158

In bestimmten Fällen kann nach der Rspr. des BFH eine Entnahme auch ohne willentliche Entnahmehandlung angenommen werden. Es bedarf dann allerdings eines substituierenden Rechtsvorgangs (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168). Die Anerkennung eines solchen Rechtsvorgangs als Entnahme setzt voraus, dass Normen auf den stl. relevanten Sachverhalt dergestalt einwirken, dass das fragliche WG aus dem BV ausscheidet (BFH v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474; v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381). Dabei werden nur solche Vorgänge berücksichtigt, die die Annahme von BV endgültig beseitigen (BFH v. 20.11.2003 – IV R 21/03, BStBl. II 2004, 272; vgl. auch BMF v. 2.4.2004, BStBl. I 2004, 442; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 468). Die Rspr. des BFH ist nicht zweifelsfrei, da sie den Grundsatz, wonach eine Entnahme ein willentliches Verhalten des Stpfl. voraussetzt, partiell negiert und damit zu Rechtsunsicherheit führt. Es gibt nach dieser Rspr. Fälle, die lediglich an eine tatsächliche Entstrickung anknüpfen, um eine Entnahme zu begründen (kritisch auch KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 92).

2. Rechtsvorgänge

159

Tod eines Gesellschafters: Stirbt ein Gesellschafter einer PersGes. und wird dadurch notwendigerweise ein WG des SonderBV in das PV überführt, so liegt eine Entnahme vor (BFH v. 24.4.1975 – IV R 115/73, BStBl. II 1975, 580; v. 7.2.1980 – IV R 178/76, BStBl. II 1980, 383; s. auch KEMPERMANN, FR 1991, 585; s. aber auch BFH v. 29.4.1993 – IV R 16/92, BStBl. II 1993, 716).

Ausscheiden eines Gesellschafters: Scheidet ein Gesellschafter aus einer PersGes. aus und ist dadurch die bisherige betriebliche Qualifikation eines WG des bisherigen SonderBV nicht mehr haltbar, liegt ebenfalls eine Entnahme vor (BFH v. 13.7.1967 – IV R 174/66, BStBl. III 1967, 751).

Betriebsaufspaltung: Fallen die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung weg, so kann dies zu einer Entnahme führen (BFH v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474; v. 15.12.1988 – IV R 36/84, BStBl. II 1989, 363; v. 25.8.1993 – XI R 6/93, BStBl. II 1994, 23; v. 5.12.1996 – IV R 83/95, BStBl. II 1997, 287; zu Einzelfällen s. BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 469).

Strukturwandel: Der Strukturwandel einer Gärtnerei vom Gewerbebetrieb zum luf. Betrieb führt nicht zur Entnahme (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168); ebenso wenig die Einordnung einer bisher als luf. Tätigkeit anerkannten Betätigung als Liebhaberei (BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; v. 23.11.1995 – IV R 36/94, BFH/NV 1996, 398).

Wechsel der Gewinnermittlungsart: Ein Wechsel der Gewinnermittlungsart führt nicht einer Entnahme. Dies sagt ausdrücklich Abs. 1 Satz 5 für den Übergang zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a (dazu ausführlich Anm. 250 ff.). Die Aussage gilt aber allgemein (ebenso HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 17 Rn. 233; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 474).

160 **3. Rechtsänderungen**

Rechtsänderungen sind als solche grundsätzlich keine Rechtsvorgänge, die zu Entnahmen führen (BFH v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474; grundlegend STOLL, DStJG 4 [1981], 207 [234]). STOLL weist zu Recht darauf hin, dass die Bewertung einer bloßen Änderung der stl. Rechtslage als Entnahme gewissermaßen „durch die Hintertür“ einem allgemeinen stl. Entstrickungsgrundsatz zur Anerkennung verhelfen würde. Zwar hat der Gesetzgeber mit dem SE-StEG eine Reihe von Entstrickungstatbeständen, ua. Abs. 1 Satz 3 nF (dazu noch ausführlich Anm. 206 ff.), in das Ertragsteuerrecht eingefügt. Ein allgemeiner Entstrickungsgrundsatz, der einheitliche Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgenanordnungen enthielte, ist jenseits dieser Vorschriften im EStRecht jedoch nicht nachweisbar und wegen der Vielgestaltigkeit der neuen Tatbestände aus diesen auch nicht zu gewinnen (ebenso HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 17 Rn. 231; SCHWENKE, DStZ 2007, 235 [242]; Vor § 4 Anm. J 06-2). Insbes. kann eine Entnahme nicht allein von einem Entstrickungsvorgang abhängen (dazu noch ausführlich Anm. 167 ff.). Dies führt dazu, dass weder Gesetzesänderungen noch Rechtsprechungsänderungen für sich genommen zu einer Entnahme führen. Das gilt auch für den Abschluss eines DBA (dazu BFH v. 16.12.1975 – VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246; s. auch RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1482]; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 470). Allerdings kann ein Verhalten aus Anlass von Rechtsänderungen als schlüssige Entnahmehandlung gewertet werden. Die Aufgabe bestimmter Rechtsprechungslinien (zB Geprägerechtsprechung, Baupatenrechtsprechung) führt als rückwirkende Klarstellung der Rechtslage nicht per se zu einer Entnahme (ausführlich SCHMIDT/HEINICKE XXVIII, § 4 Rn. 324).

161–165 Einstweilen frei.

D. „... für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke“ – finaler Entnahmebegriff

Schrifttum: MEILICKE/HOHLFELD, Der Bundesfinanzhof und die Bundesregierung – Neue Steuergesetze im Außensteuerrecht, BB 1972, 505; TIPKE, Über Grenzen der Auslegung und Analogie, behandelt am Beispiel der „Entstrickung“, StuW 1972, 264; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998; KESSLER/HUCK, Grenzüberschreitender Transfer von Betriebsvermögen, StuW 2005, 193; WASSERMAYER, Verliert Deutschland im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte das Besteuerungsrecht?, DB 2006, 1176; GOSCH, Anmerkung zu BFH I R 77/06, BFH-PR 2008, 499; HOFFMANN, Anmerkung zu BFH I R 77/06, DB 2008, 2286; MITSCHKE, Aufgabe der „finalen Entnahmetheorie“, FR 2008, 1144; ROSER, Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland – eine Grundsatzentscheidung mit vielen Fragen, DStR 2008, 2389; MUSIL, Rechtsprechungswende des EuGH bei den Ertragsteuern?, DB 2009, 1037; SCHNEIDER/OEPEN, Diskussionsbeitrag, FR 2009, 660.

I. Allgemeines

166 **1. Für sich und für seinen Haushalt**

Die ersten beiden Tatbestandsalternativen „für sich“ und „für seinen Haushalt“ werden in Rspr. und Schrifttum als unproblematisch angesehen. Sie erfassen den klassischen Fall der Entnahme, in dem WG, die zuvor im BV gehalten und genutzt wurden, nunmehr dauerhaft im PV gehalten oder privat genutzt werden.

2. Für andere betriebsfremde Zwecke

Betriebsbegriff und finaler Entnahmebegriff: Probleme bereitet der Terminus „für andere betriebsfremde Zwecke“. Hier hat die Rspr. im Laufe der Zeit Wandlungen unterlegen. Ob die Überführung eines WG aus einem Betrieb in einen anderen Betrieb des gleichen Stpfl. eine Entnahme bildet, hängt davon ab, was unter „betriebsfremd“ iSd. Abs. 1 zu verstehen ist. Das wiederum hängt zunächst von der Auslegung des Betriebsbegriffs ab (dazu ausführlich Vor §§ 4–7 Anm. 85 ff.). Je nachdem, ob man als „Betrieb“ iSd. Abs. 1 Satz 2 die Gesamtheit aller Einzelbetriebe des Stpfl. (weiter Betriebsbegriff) oder jeden Einzelbetrieb des Stpfl. für sich (enger Betriebsbegriff) oder mit einer vermittelnden Meinung alle Einzelbetriebe des Stpfl. derselben Einkunftsart auffasst (mittlerer Betriebsbegriff), können sich unterschiedliche Lösungen ergeben. Mittlerweile ist der Meinungsstreit aber durch ein Tätigwerden des Gesetzgebers entschärft worden. Zu Recht wird im Schrifttum angenommen, in § 6 Abs. 5 Satz 1 sei nunmehr inzident der enge Betriebsbegriff kodifiziert (so KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 94; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 17 Rn. 179; aA etwa KIRCHHOF/FISCHER VIII. § 6 Rn. 186). Von maßgeblicher Bedeutung ist aber auch die Auslegung des Terminus „für betriebsfremde Zwecke“ insgesamt. Der BFH hat hier in seiner bisher stRspr. (s. Anm. 168) entscheidend auf den Zweck der Entnahmenvorschrift abgestellt, den er in der Besteuerung der stillen Reserven sah. Eine Entnahme sollte auch dann vorliegen, wenn ein WG den betrieblichen Bereich zwar nicht verlässt, aber die Besteuerung der stillen Reserven im Zuge des Übergangs in einen anderen Betrieb oder Betriebsteil nicht gesichert ist.

Aufgabe des finalen Entnahmebegriffs: Die Anwendung dieses sog. finalen Entnahmebegriffs, den auch der Große Senat in seiner Entscheidung aus 1974 gebilligt und ausformuliert hatte (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168), hat der BFH nunmehr in den besonders problematischen Fallkonstellationen wieder aufgegeben (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464). Sie war entbehrlich geworden, nachdem der BFH seine Auffassung über die Abgrenzung zwischen inländ. und ausländ. Einkünften und die Wirkung einer Freistellung durch DBA geändert hatte. Das Schrifttum hatte die Anwendung eines finalen Entnahmebegriffs ohne gesetzliche Grundlage seit langem weitgehend abgelehnt (dazu sogleich die Nachweise in Anm. 168). Nunmehr wird man sagen können, dass es für die Annahme einer Entnahme iSv. Abs. 1 Satz 2 nicht ausreicht, wenn ein WG aus einem Betrieb oder Betriebsteil eines Stpfl. ausscheidet und dadurch die Besteuerung stiller Reserven gefährdet wird. Vielmehr müssen die Anforderungen, die sich aus dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 2 ergeben, in vollem Umfang erfüllt sein. Die Fälle der Gefährdung stiller Reserven werden nunmehr allerdings von Abs. 1 Satz 3 (dazu noch ausführlich Anm. 206 ff.) sowie von den schon früher eingefügten § 6 Abs. 3 und 5 (dazu § 6 Anm. 1330 ff. und 1440 ff.) geregelt. Es fragt sich, wie sich die Rechtsprechungsänderung auf die neue Rechtslage auswirken wird, da das genannte Urteil noch zur alten Rechtslage ergangen ist. Das Schrifttum prognostiziert teilweise ein Leerlaufen insbes. der Vorschrift des Abs. 1 Satz 3 in den besonders problematischen Betriebsstättenfällen (WASSERMAYER, DB 2006, 1176; GOSCH, BFH-PR 2008, 499 [500], s. noch ausführlich Anm. 206 ff.).

II. Rechtsentwicklung zum finalen Entnahmebegriff

168 1. Die Entwicklung der Rechtsprechung

Entscheidungen seit 1969: Beginnend mit einer Entscheidung aus dem Jahre 1969 (BFH v. 16.7.1969 – I R 266/65, BStBl. II 1970, 175) ist der BFH davon ausgegangen, dass eine Entnahme vorliege, wenn EinzelWG aus einem inländ. Stammhaus in eine ausländ. Betriebsstätte überführt werden. Diese Rspr. wurde bis ins Jahr 2008 fortgeführt (vgl. nur BFH v. 28.4.1971 – I R 55/66, BStBl. II 1971, 630; v. 30.5.1972 – VIII R 111/69, BStBl. II 1972, 760; aus neuerer Zeit im Rahmen eines obiter dictum BFH v. 16.5.2004 – VIII R 7/02, BStBl. II 2004, 914). Die diesen Entscheidungen zugrunde liegende Theorie der finalen Entnahme wurde auch vom Großen Senat des BFH gebilligt und näher ausformuliert (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168). Zweck der Entnahmenvorschrift sei es vor allem, die stl. Erfassung der stillen Reserven zu gewährleisten. Deshalb könne eine Entnahme auch dann vorliegen, wenn ein WG zwar nicht in den privaten Bereich übergehe, sondern innerhalb des betrieblichen Bereichs von einem Betrieb oder Betriebsteil in einen anderen wechsele, dabei aber die spätere Erfassung der auf dieses WG entfallenden stillen Reserven nicht gewährleistet sei. Hinzu kommen müsse aber in jedem Fall eine eindeutige – möglicherweise auch schlüssige – Entnahmehandlung oder ein diese substituierender Rechtsvorgang. Eine Entnahme liege auch noch nicht vor, solange die Realisierung der vorhandenen stillen Reserven gesichert bleibe (BFH v. 25.6.2003 – X R 72/98, BStBl. II 2004, 403; v. 16.6.2004 – X R 34/03, BStBl. II 2005, 378).

Aufgabe des finalen Entnahmebegriffs durch den BFH: BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06 (BStBl. II 2009, 464) hat den finalen Entnahmebegriff für die hier interessierenden Konstellationen ausdrücklich aufgegeben (im Urteil Rn. 43 ff.). Er führt aus, dass die Gewinnrealisation durch Entnahme nach der Legaldefinition in Abs. 1 Satz 2 voraussetze, dass der Stpfl. das Entnahmeobjekt für private Interessen oder für andere betriebsfremde Interessen entnehme. Insbes. die Überführung eines WG in eine ausländ. Betriebsstätte des gleichen Unternehmers führe noch nicht zur Lösung des bisherigen betrieblichen Funktionszusammenhangs und könne deshalb mangels Außenumsatz nicht als Realisationsstatbestand angesehen werden (vgl. ebenda Rn. 44). Im Übrigen gebe es kein Bedürfnis mehr für einen finalen Entnahmebegriff, nachdem sich die Auffassung über die Abgrenzung zwischen inländ. und ausländ. Einkünften und die Wirkung einer Freistellung durch DBA geändert habe.

169 2. Auffassung der Finanzverwaltung

Die FinVerw. übernahm die frühere Rspr. des BFH zum finalen Entnahmebegriff in ihrem Betriebsstättenerlass (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076). Für die Bewertung einer entsprechenden Entnahme stellte der Erlass in Tz. 2.6.1. auf den sogenannten Fremdvergleichspreis ab. Aus Billigkeitsgründen konnte die Besteuerung aber bis zu dem Zeitpunkt aufgeschoben werden, in dem das WG die ausländ. Betriebsstätte verließ. Spätestens nach zehn Jahren allerdings wurden die entsprechenden stillen Reserven in jedem Fall erfasst. Auf das jüngste Urteil des BFH hat das BMF mit einem Nichtanwendungserlass reagiert (BMF v. 20.5.2009, FR 2009, 639). Der Erlass kommt nicht überraschend, hatte doch das BMF bereits im Verfahren angeregt, die finale Entnahmetheorie erst für künftige Fälle aufzugeben (vgl. SCHNEIDER/OEPEN, FR 2009, 660 [662]).

3. Die Reaktionen im Schrifttum

170

Stellungnahmen zum finalen Entnahmebegriff: Im Schrifttum war die Rspr. des BFH zum finalen Entnahmebegriff bereits seit langem kritisiert worden.

MEILICKE/HOHLFELD, BB 1972, 505 (508); TIPKE, StW 1972, 264 (269); SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht 2. Aufl. 1998, Rn. 18.43; KESSLER/HUCK, StW 2005, 193 (198); KSM/HIDIEN, § 49 Rn. D 3100, 3146; WASSERMEYER in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 3.11; KROPPE in GOSCH/KROPPE/GROTHER, DBA-Komm., Art. 7 OECD-MA Rn. 149/1 ff.; BUCIEK in FLICK/WASSERMEYER/KEMPERMANN, DBA Deutschland-Schweiz, Art. 7 Rn. 461 mwN unter Rn. 455.

Zumindest, soweit sie sich für den Stpfl. nachteilig auswirke, indem sie den Entnahmebegriff durch eine – unzulässige – Analogiebildung erweitere, könne ihr nicht gefolgt werden. Problematisch waren hier vor allem diejenigen Fälle, in denen (wie im soeben geschilderten Fall des BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) WG aus einem inländ. Stammhaus in eine ausländ. Betriebsstätte überführt wurden. Hier ging das Schrifttum seit jeher nicht von einer Entnahme aus. Die finale Entnahmetheorie verstoße in Auslandsfällen sowohl gegen Verfassungs- als auch gegen Europarecht (so etwa KSM/HIDIEN, § 49 Rn. D 3146).

Reaktion auf die Aufgabe der Rechtsprechung: Das Urteil des BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06 aaO hat im Schrifttum ein geteiltes Echo gefunden. Von einigen Stimmen wird betont, dass die Aufgabe der finalen Entnahmetheorie ein überfälliger Schritt gewesen sei (so GOSCH, BFH-PR 2008, 499 [500]; HOFFMANN, DB 2008, 2286 [2287]). Andere lehnen das Urteil auch in seinen Grundannahmen und Konsequenzen ab (MITTSCHKE, FR 2008, 1144 ff.). Vor allem wird aber hervorgehoben, dass das Urteil nur die alte Rechtslage zum Gegenstand gehabt habe. Es sei noch unklar, wie sich die Rechtsprechungsänderung auf den neuen Entstrickungstatbestand des Abs. 1 Satz 3 auswirke (so GOSCH, BFH-PR 2008, 499 [500]; HOFFMANN, DB 2008, 2286 [2287]; ROSER, DStR 2008, 2389 ff.).

4. Das Tätigwerden des Gesetzgebers

171

Einen solchen Entstrickungstatbestand hatte der Gesetzgeber bereits im Jahre 2006 mit dem SEStEG mit Abs. 1 Satz 3 nF eingeführt (dazu sogleich ausführlich Anm. 206 ff.). Durch diese Vorschrift wird der Entnahmetatbestand auf solche Fälle erweitert, in denen das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland gefährdet ist. Der Gesetzgeber hat sich damit grundsätzlich das finale Entnahmekonzept des BFH zu eigen gemacht. Bereits durch das StEntlG 1999/2000/2002 waren einige Grundsätze der Rspr. des BFH in § 6 Abs. 3 und 5 kodifiziert worden (dazu ausführlich § 6 Anm. 1330 sowie 1440). Die Neuregelung durch das SEStEG ist aber ihrerseits wieder mit Problemen behaftet. So wird im Schrifttum die Gemeinschaftsrechtskonformität der Regelung bezweifelt, aber auch die Reichweite des Anwendungsbereichs wirft erste Zweifelsfragen auf. Zum Teil wird sogar davon ausgegangen, dass die Neuregelung in weitem Umfang leerlaufe (so etwa WASSERMEYER, DB 2006, 1176; GOSCH, BFH-PR 2008, 499 [500]; hierzu ausführlich Anm. 213 ff.).

5. Stellungnahme

172

Die Aufgabe des finalen Entnahmebegriffs in den genannten Fällen durch die Rspr. ist im Ansatz zu begrüßen. Damit wurde ein überfälliger Schritt vollzogen, weil die Verschärfung der Entnahmeverordnungen einer rechtl. Grundlage entbehre. Hinsichtlich der europarechtl. Lage hingegen dürfte die Situation nach der zu konstatierenden Wende in der Rspr. des EuGH nicht mehr so eindeutig sein, wie von großen Teilen des Schrifttums vertreten (dazu ausführlich MUSIL,

DB 2009, 1037 ff.; s. auch MITSCHKE, FR 2008, 1144 ff.; ausführlich zur ähnlich gelagerten Problematik des Abs. 1 Satz 3 nF Anm. 211). Allerdings fragt sich nun, was die Aufgabe des finalen Entnahmebegriffs vor dem Hintergrund der gesetzlichen Neuregelungen des SEStEG bedeutet. Hier wird vertreten, der BFH habe dem neuen Abs. 1 Satz 3 in vielen Fällen den Boden entzogen (so GOSCH, BFH-PR 2008, 499 [500]). Es wird eine gesetzgeberische Nachbesserung prognostiziert (GOSCH aaO, 501; s. noch ausführlich Anm. 213).

III. Einzelne Fallgruppen

173 1. Überführung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen Betriebsvermögen in ein anderes

Überführung in einen anderen inländischen Betrieb: Wurde ein WG in einen anderen Betrieb desselben Stpfl. überführt, so verneinte die stRspr. bereits den Tatbestand einer Entnahme (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; v. 9.12.1986 – VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342; v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667; v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187). Unerheblich war hierbei, ob es sich um Betriebe derselben oder einer anderen Einkunftsart handelte. Seit 1999 geht § 6 Abs. 5 Satz 1 von einer Entnahme aus, schreibt aber im Gegenzug zwingend die Fortführung der Buchwerte vor, so dass eine Aufdeckung stiller Reserven vermieden wird (dazu HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 17 Rn. 233; § 6 Anm. 1440).

Überführung in ein anderes Sonderbetriebsvermögen: Auch bei der Überführung eines WG in ein anderes SonderBV hat die Rspr. den Tatbestand der Entnahme verneint (BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342). Hier enthält nunmehr § 6 Abs. 5 Satz 2 eine gesetzliche Regelung, schreibt aber wie schon Satz 1 zwingend die Übernahme der Buchwerte vor.

174 2. Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte

Im Rahmen des finalen Entnahmebegriffs hatte die Rspr. bisher eine Entnahme bejaht, wenn die Besteuerung der stillen Reserven bei Überführung von WG im betrieblichen Bereich nicht mehr gesichert war (BFH v. 16.7.1969 – I R 266/65, BStBl. II 1970, 175; v. 28.4.1971 – I R 55/66, BStBl. II 1971, 630; v. 30.5.1972 – VIII R 111/69, BStBl. II 1972, 760; v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; v. 16.5.2004 – VIII R 7/02, BStBl. II 2004, 914; ausführlich bereits Anm. 168). Dies war namentlich dann anzunehmen, wenn ein Stpfl. ein WG in eine ausländ. Betriebsstätte verlagerte. Diese Rspr. war im Schrifttum seit jeher kritisiert worden (s. bereits Anm. 170) und ist vom BFH nunmehr ausdrücklich aufgegeben worden (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464). Nunmehr regelt der mit dem SEStEG eingefügte Abs. 1 Satz 3, dass die entsprechenden Entstrickungsvorgänge einer Entnahme gleichgestellt werden (dazu ausführlich Anm. 171 f. und 213 ff.). Aber auch hier ergeben sich bei der Anwendung im Einzelfall entsprechende Probleme (dazu Anm. 213 ff.).

175 E. Rechtsfolgen einer Entnahme

Außerbilanzielle Korrektur: Liegt der Tatbestand einer Entnahme vor, so ist im Rahmen einer Gewinnermittlung nach Abs. 1 bzw. § 5 der sich auf der ersten Stufe ergebende Unterschiedsbetrag auf der zweiten Stufe – also außerbilanziell – zu korrigieren (s. hierzu bereits ausführlich Anm. 20).

Überschussrechnung: Auch im Rahmen der Überschussrechnung gem. Abs. 3 sind Entnahmen als Korrektiv hinsichtlich des Gewinns zu berücksichtigen (vgl. Anm. 584 ff. sowie BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 490).

Bewertung: Zur Bewertung von Entnahmen s. ausführlich § 6 Anm. 1190 ff.

Einstweilen frei.

176–184

F. ABC der Entnahmen

185

Aufwandsentnahme: Der Begriff der Aufwandsentnahme ist im Anschluss an die Rspr. des Großen Senats des BFH zur Nutzungsentnahme (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) vom Schrifttum entwickelt worden (vgl. etwa GROH, DB 1988, 514 [516]). Der Begriff trägt der Tatsache Rechnung, dass bei Nutzungs- und Leistungsentnahmen nach richtiger Auffassung der dem Betrieb entstandene Aufwand als entnommen angesehen wird (s. bereits ausführlich Anm. 153).

Aufteilungsmaßstab bei Nutzungsentnahme: Wird eine Nutzungsentnahme vorgenommen, so wird idR nicht das gesamte WG entnommen, sondern es erfolgt eine teilweise Nutzung für private Zwecke. Dann ist aber fraglich, wie das Verhältnis von betrieblicher und privater Nutzung zu bestimmen ist. Die Nutzung eines zum BV gehörenden WG für private Zwecke ist jedoch nach neuerer Rspr. (BFH v. 18.2.1992 – VIII R 9/87, BFH/NV 1992, 590) nicht nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 mit dem Teilwert zu bewerten (so aber noch BFH v. 26.7.1979 – IV R 170/74, BStBl. II 1980, 176). Vielmehr ist der Aufwand als entnommen anzusehen. Bei der Bewertung des Aufwands ist von den entstandenen Selbstkosten auszugehen. Unter tatsächlichen Selbstkosten, die den Maßstab für die Aufteilung der betrieblichen und privaten Nutzung eines betrieblichen WG bilden, versteht die Rspr. die Gesamtkosten, die der Betrieb für das WG aufwendet (vgl. BFH v. 26.7.1979 – IV R 170/74, BStBl. II 1980, 176). Dies sind die beweglichen (variablen) und die festen (fixen) Kosten, die dieses WG verursacht. Dazu gehören auch die Finanzierungskosten. Teilungsmaßstab sind die betrieblich und privat angefallenen Nutzungsanteile. Im Entscheidungsfall waren dies die betrieblich und privat zurückgelegten Flugstunden. Diese sollten nach Auffassung des BFH auch für den Fall maßgeblich sein, dass die Gesamtauslastung des Flugzeugs im Jahr relativ gering ist und damit die Kosten für die einzelne Flugstunde relativ hoch sind (BFH v. 26.7.1979 – IV R 170/74, BStBl. II 1980, 176). Zur 1 %-Regelung bei der Privatnutzung von Kfz. ab VZ 1996 s. § 6 Anm. 1203 ff.

Außensteuerrecht: Das Verhältnis von § 4 Abs. 1 Satz 1 zu § 1 AStG ist ungeklärt (vgl. BFH v. 17.12.1997 – I B 96/97, BStBl. II 1998, 321).

Bauten auf fremdem Grund: Werden Bauten auf fremdem Grund und Boden errichtet, so können diese unter bestimmten Umständen wie eigene WG des Stpfl. zu behandeln sein (dazu bereits Anm. 37). In einem solchen Fall gelten auch für die Entnahme die allgemeinen Regeln (s. BFH v. 10.3.1999 – XI R 22/98, BStBl. II 1999, 523).

Betriebsbegriff: Der Betriebsbegriff ist für die Entnahme von erheblicher Bedeutung (zu den verschiedenen Betriebsbegriffen vgl. Anm. 140 und Vor §§ 4–7 Anm. 85 ff.). Mittlerweile hat sich aber der Gesetzgeber in § 6 Abs. 5 Satz 1 inzident für den engen Betriebsbegriff entschieden (so auch KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 94; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 17 Rn. 179).

Betriebsfremde Zwecke: Zum Merkmal der betriebsfremden Zwecke s. ausführlich Anm. 167 ff.

Betriebsstätte: Bei der Überführung von WG aus dem inländ. Stammhaus in eine ausländ. Betriebsstätte hat der BFH bisher eine Entnahme bejaht, wenn das inländ. Besteuerungsrecht nicht mehr gesichert war (finaler Entnahmebegriff). Diese Rspr. hat er nunmehr aufgegeben (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; vgl. ausführlich Anm. 167 ff.).

Bebauung: Die Einordnung des WG Grund und Boden als BV oder PV richtet sich bei bebauten Grundstücken nach der Zuordnung des Gebäudes oder Gebäudeteils (BFH v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461, s. ausführlich Anm. 62). Infolge der Bebauung eines Grundstücks kann es zu dessen Entnahme kommen (vgl. BFH v. 27.1.1977 – I R 48/75, BStBl. II 1977, 388; v. 12.7.1979 – IV R 55/74, BStBl. II 1980, 5; v. 11.3.1980 – VIII R 151/76, BStBl. II 1980, 740; v. 24.11.1982 – I R 51/82, BStBl. II 1983, 365; v. 18.11.1986 – VIII R 301/83, BStBl. II 1987, 261). Für den Zeitpunkt der Entnahme ist der Zeitpunkt der Bebauung ausschlaggebend. Spätester Zeitpunkt ist der Beginn der endgültigen Nutzung, der früheste Zeitpunkt kann noch vor Baubeginn liegen (BFH v. 25.4.2003 – IV B 211/01, BFH/NV 2003, 1407; SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 360; zu Vorbereitungshandlungen vgl. BFH v. 18.11.1986 – VIII R 301/83, BStBl. II 1987, 261). Zum Gebäudeumbau s. BFH v. 12.3.1992 – IV R 31/91, BFH/NV 1993, 405. Zur Entnahme bei Bauten auf fremden Boden vgl. BFH v. 10.3.1999 – XI R 22/98, BStBl. II 1999, 523.

Betriebsaufgabe: Bei der Betriebsaufgabe handelt es sich um einen Entnahmevergänger besonderer Art, der nach speziellen Vorschriften (vgl. §§ 16, 34) besteuert wird (SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 360).

Betriebsverpachtung: Die nicht nur vorübergehende Betriebsverpachtung ist als Betriebsaufgabe zu behandeln, § 16 Abs. 3, und stellt grundsätzlich eine Entnahme dar (BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124). Der BFH verzichtet in seiner Entscheidung auf eine Besteuerung der stillen Reserven, soweit nicht besondere Umstände, insbes. eine ausdrückliche Aufgabekklärung, zur Verpachtung hinzutreten. Eine Aufgabekklärung führt danach zur Entnahme. Ohne Aufgabekklärung sind die verpachteten WG notwendiges BV (BFH v. 22.9.2004 – III R 9/03, BStBl. II 2005, 160). Zu Einzelheiten der Betriebsverpachtung s. § 16 Anm. 491.

Buchung: Die Buchung eines WG zum BV oder PV begründet nicht als solche eine Entnahme. Vielmehr ist die Buchung nur Ausdruck einer zugrunde liegenden Entnahmehandlung, die sie dokumentiert. Notwendig ist also immer eine Entnahmehandlung (dazu ausführlich Anm. 156). Auch fehlerhafte Buchungen bewirken somit keine Einlage oder Entnahme. Der Buchung kommt allerdings Indizwirkung für das Vorhandensein einer Entnahmehandlung zu. Das kann insbes. bei Zweifeln an der betrieblichen Veranlassung eines Vorgangs gelten (BFH v. 20.9.1995 – X R 46/94, BFH/NV 1996, 393). Beim gewillkürten BV hat die Buchung ebenfalls Indizwirkung dafür, ob der Stpfl. einen Förderungszusammenhang mit dem Betrieb begründen oder lösen wollte (Buchungsakt). Ob dies tatsächlich geschehen ist, muss unabhängig von der Willensentscheidung geprüft werden (vgl. SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 360 „Buchung“, sowie Anm. 50).

Doppelbesteuerungsabkommen: Bei der Freistellung von Betriebsstätteneinkünften durch DBA ist fraglich, ob dadurch das deutsche Besteuerungsrecht der stillen Reserven endgültig verloren geht. Das hat der BFH im Rahmen seiner

Rspr. zum finalen Entnahmebegriff angenommen, nunmehr aber im Zuge der Aufgabe des Begriffs verneint (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; s. ausführlich Anm. 168)

Eigene Arbeitsleistung: Die eigene Arbeitsleistung ist kein WG und daher dem BV nicht zuzurechnen. Sie kann weder alleiniger Gegenstand einer Sach- noch einer Nutzungsentnahme sein (BFH v. 9.7.1987 – IV R 87/85, BStBl. II 1988, 342). Errichtet ein Unternehmer etwa unter Einsatz eigener Arbeitskraft ein Privathaus, so ist seine Arbeitskraft nur insoweit entnehmbar, als sie sich in dem Wert des im BV errichteten Gebäudes verkörpert hat und dieses sodann entnommen wird.

Entnahmehandlung: Die Entnahme kennzeichnet sich durch eine objektive und ein subjektive Komponente aus. Nach stRspr. des BFH ist eine ausdrückliche oder schlüssige Entnahmehandlung, durch die der Entnahmewille unmissverständlich bekundet wird, Voraussetzung einer Entnahme (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; v. 19.6.1975 – VIII R 13/74, BStBl. II 1975, 811; dazu Anm. 156). Rechtsvorgänge können als mittelbare Entnahmevorgänge eine Entnahmehandlung nur im Ausnahmefall substituieren (ausführlich bereits Anm. 159).

Entnahmewille: Der Entnahmewille ist die subjektive Komponente des Entnahmestatbestands. Ohne ihn kann eine Entnahme grundsätzlich nicht erfolgen. Allerdings ist für das Vorhandensein eines Entnahmewillens kein Rechtsfolgebewusstsein erforderlich. Der Stpfl. muss also nicht wissen, dass seine Entnahme uU zur Gewinnrealisierung führt (dazu bereits Anm. 157).

Entnahmestatbestand: Der Entnahmestatbestand beinhaltet eine objektive Komponente, die nach außen dokumentierte Entnahmehandlung, sowie eine subjektive Komponente, den Entnahmewillen. Dazu ausführlich Anm. 156 ff.

Entstrickung: Ein allgemeines Entstrickungsprinzip kennt das deutsche Ertragsteuerrecht auch nach den Änderungen durch das SEStEG nicht (H&Y in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 17 Rn. 231). Im Rahmen der finalen Entnahmetheorie war der BFH (vgl. BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168) jedoch bisher davon ausgegangen, dass eine Entnahme dann gegeben sein könne, wenn ein WG den Betrieb verlässt und die Besteuerung der stillen Reserven nicht mehr sichergestellt ist. Die finale Entnahmetheorie hat der BFH nunmehr ausdrücklich aufgegeben (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464), nachdem sie vom Schrifttum schon seit längerem als überholt angesehen worden war (ausführlich Anm. 168 ff.).

Erbbaurecht: Die entgeltliche Bestellung eines Erbbaurechts führt nicht zur Entnahme des belasteten Grund und Bodens, auch nicht, wenn ein Gebäude zur Privatnutzung errichtet wird (keine schlüssige Entnahmehandlung; vgl. BFH v. 26.2.1970 – I R 42/68, BStBl. II 1970, 419; v. 10.4.1990 – VIII R 133/86, BStBl. II 1990, 961; v. 10.12.1992 – IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342; v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665; v. 26.8.2004 – IV R 52/02, BFH/NV 2005, 674). Wird ein Erbbaurecht hingegen unentgeltlich bestellt, so liegt eine Entnahme zumindest dann vor, wenn das Gebäude nicht nur vorübergehend zu Wohnzwecken genutzt wird (vgl. BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 495 „Erbbaurecht“, dort auch zu Zweifelsfällen). Die Behandlung der teilentgeltlichen Bestellung des Erbbaurechts zugunsten eines Angehörigen ist ungeklärt. Die FinVerw. nimmt bei einer Quote unter 50 % eine Entnahme an (OFD Düss. v. 17.3.1995, DB 1995, 900; vgl. auch SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 360 „Erbbaurecht“).

Erbauseinandersetzung: Im Fall des Todes eines Gesellschafters kann auch ohne Entnahmehandlung eine Entnahme kraft substituierenden Rechtsvorgangs anzunehmen sein, wenn ein WG infolge des Todes zwangsläufig aus dem SonderBV ausscheidet und notwendiges PV wird (BFH v. 24.4.1975 – IV R 115/73, BStBl. II 1975, 580; v. 7.2.1980 – IV R 178/76, BStBl. II 1980, 383; s. hierzu ausführlich Anm. 159).

Finaler Entnahmebegriff: s. hierzu ausführlich Anm. 167 ff.

Forderungen können nach mittlerweile überwiegender Auffassung selbständig entnommen werden. Der bei ihrer Begründung bestehende Zusammenhang zu dem sie begründenden Vorgang ist nicht unlöslich. Lediglich in Fällen, in denen die Einbringlichkeit einer betrieblichen Forderung ungewiss ist, weil sie zweifelhaft oder bestritten ist, begründet diese Ungewissheit einen zwingenden Funktionszusammenhang zum Betrieb, der die Entnahme ausschließt (BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564; v. 23.2.1995 – III B 134/94, BFH/NV 1995, 1060; ausführlich Anm. 152).

Gegenstand der Entnahme: Den Gegenstand der Entnahme bilden WG aller Art, zumindest wenn sie bilanzierbar sind. Ob und inwieweit auch Güter, die nicht bilanzierbar sind, Gegenstand einer Entnahme sein können, ist umstritten (hierzu ausführlich Anm. 152; vgl. auch BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348).

Geschäftswert: Der Geschäftswert kann grundsätzlich nur mit dem Betrieb, zu dem er gehört, veräußert oder übertragen werden. Deshalb ist grundsätzlich keine Entnahme möglich (BFH v. 24.11.1982 – I R 123/78, BStBl. II 1983, 113; ausführlich Anm. 152).

Geduldetes Betriebsvermögen: Von geduldetem BV kann man sprechen, wenn bei einem WG infolge tatsächlicher Veränderung (insbes. Nutzungsänderung) die Voraussetzungen notwendigen oder gewillkürten BV nicht mehr vorliegen, eine Entnahme aber gleichwohl zu verneinen ist (vgl. BFH v. 10.12.1992 – IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342, und v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665; v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334; s. noch Anm. 156). Es handelt sich nicht um eine Unterart des BV.

Korrekturzweck: Der wichtigste Zweck der Entnahme ist ihr Korrekturzweck. Das durch BV-Vergleich ermittelte Betriebsergebnis soll insoweit korrigiert werden, als Änderungen des BV durch außerbetriebliche Vorgänge beeinflusst wurden (ausführlich Anm. 136).

Leistungsentnahme: Die Leistungsentnahme ist eine besondere Form der Entnahme, bei der das Betriebsergebnis um den Wert von für außerbetriebliche Zwecke erbrachten Leistungen korrigiert werden soll. Da Leistungen wie Nutzungen keine WG sind, muss abweichend von § 6 Abs. 1 Nr. 4 eine Bewertung mit den Selbstkosten für die Leistung erfolgen (ausführlich Anm. 153 sowie § 6 Anm. 1200).

Liebhaberei: Die Einordnung einer bisher als LuF anerkannten Tätigkeit als Liebhaberei führt für sich genommen nicht zu einer Entnahme (BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; v. 23.11.1995 – IV R 36/94, BFH/NV 1996, 398; dazu Anm. 159).

Mittelbare Entnahme: Eine mittelbare Entnahme liegt vor, wenn die Entnahme ohne Entnahmehandlung lediglich aufgrund eines die Entnahme auslösenden Rechtsvorgangs erfolgt (zu den anerkannten Fallgruppen s. Anm. 159).

Nicht abziehbare Betriebsausgaben: Die nach Abs. 5 nicht abziehbaren BA sind keine Entnahmen (BFH v. 25.4.1990 – X R 135/87, BStBl. II 1990, 742).

Nießbrauch: Das Nießbrauchsrecht ist ein selbständiges immaterielles WG. Die Bestellung eines Nießbrauchs ändert die BV-Eigenschaft des Gegenstands, an dem der Nießbrauch bestellt wird, grds. nicht. Ausnahmsweise kann die Nießbrauchsbestellung eine Entnahme des WG bewirken, wenn sie aus privaten Gründen erfolgt und der betriebliche Zusammenhang endgültig unterbrochen wird (zu möglichen Entnahmetatbeständen s. WINKELJOHANN, DStR 1985, 227; vgl. auch SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 360 „Nießbrauch“). Die Bestellung eines Nießbrauchs für den Betriebsinhaber verhindert nicht, dass im Fall einer vorweggenommen Erbfolgeregelung mit der Übertragung eines bisher zum BV gehörenden WG auf einen Angehörigen, der dieses privat nutzt, eine vollständige Sachentnahme anzunehmen ist (BFH v. 16.12.1988 – III R 113/85, BStBl. II 1989, 763; v. 30.11.1989 – IV R 76/88, BFH/NV 1991, 457). Allerdings können die selbst getragenen Aufwendungen des Nießbrauchers im Zuge einer Aufwandseinlage als BA geltend gemacht werden (BFH v. 16.12.1988 – III R 113/85, BStBl. II 1989, 763).

Nutzungsänderung: Nutzungsänderungen führen nicht zwangsläufig zur Entnahme. Vielmehr kommt es darauf an, ob eine Nutzungsänderung eine zumindest schlüssige Entnahmehandlung dergestalt beinhaltet, dass eine betriebliche Nutzung des WG auf Dauer ausgeschlossen wird. Verliert das WG zwar einerseits den Charakter als notwendiges BV, wird es aber auch nicht durch unzweideutiges Handeln entnommen, so entsteht „geduldetes BV“ (dazu BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334, m. Anm. GOSCH, StBp. 2005, 150; zur Nutzungsänderung s. ausführlich bereits Anm. 73 „Nutzungsänderung“).

Nutzungsentnahme: Die Nutzungsentnahme bildet einen Sonderfall in der Systematik des Entnahmetatbestands. Im Zuge der Nutzungsentnahme werden die genutzten WG nicht selbst entnommen, sondern sie werden nur zu außerbetrieblichen Zwecken genutzt. Wie die Entnahme dieser Nutzungsvorteile dogmatisch zu bewältigen ist, ist umstritten (dazu ausführlich Anm. 138 und 153). Nach richtiger Ansicht ist der Aufwand, den die Nutzung verursacht, als entnommen anzusehen, weshalb auch von Aufwandsentnahme gesprochen werden kann. Diese Aufwandsentnahme ist mit den Selbstkosten anzusetzen (dazu bereits Anm. 138, 153 sowie BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Zu Einzelfragen der Nutzungsentnahme s. auch „Aufteilungsmaßstab bei Nutzungsentnahme“, „PKW“ und „Telefon“.

PKW: Die private Nutzung eines betrieblichen PKW stellt, wenn sie nicht in ganz untergeordnetem Umfang geschieht, eine Nutzungs- oder Aufwandsentnahme dar. Für ihre Bewertung hat der Gesetzgeber in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 eine Sonderregelung getroffen. Zu dieser ausführlich § 6 Anm. 1203 ff.

Rechtsänderungen: Bloße Rechtsänderungen können im Unterschied zu Rechtsvorgängen nicht zu einer Entnahme führen (ausführlich Anm. 160).

Rechtsfolgebewusstsein: Der Stpfl. muss im Zuge seiner Entnahmehandlung nicht das Bewusstsein über die rechtl. Folgen der Entnahme haben (stRspr., vgl. nur BFH v. 25.4.2003 – IV B 211/01, BFH/NV 2003, 1407, sowie Anm. 157).

Rechtsvorgänge können nach der Rspr. des BFH unter bestimmten Umständen eine Entnahmehandlung substituieren und zu einer sogenannten mittelbaren Entnahme führen. Dies ist namentlich denkbar im Fall des Todes oder des Ausscheidens eines Gesellschafters oder beim Wegfall der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung (ausführlich Anm. 159).

Rückwirkung: Entnahmevorgänge besitzen aufgrund ihres Charakters als tatsächliche Handlungen keine Rückwirkung (s. bereits Anm. 144).

Sachentnahme: Die Sachentnahme stellt den Grundfall aller Entnahmetatbestände dar. Von einer solchen kann man sprechen, wenn bilanzierbare WG vollständig aus dem BV ausscheiden (ausführlich bereits Anm. 152).

Strukturwandel: s. dazu BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; s. auch bereits Anm. 159. Der Strukturwandel einer Gärtnerei vom Gewerbebetrieb zum luf. Betrieb ist nicht als Entnahme des zum Betrieb gehörenden Grund und Bodens anzusehen. Der Strukturwandel gehört damit nicht zu den Rechtsvorgängen, die eine mittelbare Entnahme ohne Entnahmehandlung begründen können; s. auch den Fall, dass eine freiberufliche Praxis in einen Gewerbebetrieb umqualifiziert wird (dazu BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36). Zur Zuordnung eines bisher als luf. Betrieb anerkannten Betriebs zur Liebhaberei s. „Liebhaberei“ und BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; v. 23.11.1995 – IV R 36/94, BFH/NV 1996, 398; sowie Anm. 159.

Tausch: Besteht die Gegenleistung für die tauschweise Hingabe eines betrieblichen WG in der Erlangung eines WG des notwendigen PV oder in der Befreiung von einer familienrechtl. Schuld, wird das betriebliche WG entnommen (so BFH v. 23.6.1981 – VIII R 41/79, BStBl. II 1982, 18; v. 27.2.2006 – IV B 196/04, BFH/NV 2006, 977).

Teilentgeltliche Übertragung: Im Fall einer teilentgeltlichen Übertragung einzelner WG des BV ist nach zutr. Ansicht des BFH hinsichtlich des entgeltlichen Teils eine Veräußerung, hinsichtlich des unentgeltlichen eine Entnahme anzunehmen (BFH v. 4.4.2006 – IV B 12/05, BFH/NV 2006, 1460 mwN; ebenso BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80 Rn. 34).

Telefon: Wird ein betrieblicher Telefonanschluss privat genutzt, so führt dies zu einer Nutzungs- bzw. Aufwandsentnahme, die mit den Selbstkosten zu bewerten ist (s. bereits grundlegend Anm. 138, 153 sowie BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348).

Umlegungsverfahren/Flurbereinigungsverfahren: Werden Grundstücke im Rahmen eines gesetzlich geregelten Umlegungs- bzw. Flurbereinigungsverfahrens zugewiesen und liegen sie anschließend brach, so führt allein die Tatsache des Brachliegens nicht zu einer Entnahme. Vielmehr muss auch in einem solchen Fall eine eindeutige Entnahmehandlung vorliegen (BFH v. 13.3.1986 – IV R 1/84, BStBl. II 1986, 711; v. 27.8.1992 – IV R 89/90, BStBl. II 1993, 225).

Verbindlichkeiten behalten ihre Zuordnung zum BV oder PV grundsätzlich bis zu ihrem Erlöschen. Sie können entnommen werden, wenn der finanzierte Gegenstand entnommen wird (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817; ausführlich auch Anm. 152).

Verdeckte Gewinnausschüttungen: § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, der die vGA regelt, geht den allgemeinen Regeln über Entnahmen in seinem Anwendungsbereich vor (BLÜMICH/RENGERS, § 8 KStG Rn. 82; vgl. auch BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; ausdrücklich offengelassen in BFH v. 28.2.1990 – I R 137/86, BStBl. II 1990, 647).

Verlust: Geht ein WG dem BV durch Zerstörung, Diebstahl o.ä. verloren, so liegt darin mangels Entnahmehandlung keine Entnahme. Dies gilt sowohl für den Verlust während der betrieblichen als auch während der privaten Nutzung (so auch SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 360 „Verlust“; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 495 „Verlust“). Das zerstörte oder gestohlene WG bleibt BV (vgl. nur

BFH v. 24.5.1989 – I R 213/85, BStBl. II 1990, 8). Das führt dazu, dass der Schrotterlös zu den BE gehört und hinsichtlich der gebildeten stillen Reserven keine Gewinnrealisierung eintritt. Zur Frage einer Nutzungsentnahme im Fall einer Privatfahrt s. ausführlich BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 495 „Verlust“; zur Frage der Versicherungsleistung in diesen Fällen s. bereits Anm. 109.

Vermietung und Verpachtung: Ohne das Hinzutreten weiterer Umstände stellt die Vermietung oder Verpachtung eines Betriebsgrundstücks keine Entnahme dar (BFH v. 1.10.1986 – I R 96/83, BStBl. II 1987, 113; v. 30.11.1989 – IV R 49/88, BFH/NV 1991, 363). So bleibt ein als BV bilanziertes Gebäude, das zunächst an fremde ArbN und dann an den im eigenen Unternehmen als ArbN beschäftigten Sohn für Wohnzwecke vermietet wird, BV des Betriebsinhabers (BFH v. 11.10.1979 – IV R 125/76, BStBl. II 1980, 40). Erst wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass das Gebäude auf Dauer nicht mehr als Werkwohngebäude zur Verfügung steht, kann von einer Entnahme ausgegangen werden. Zum Charakter von ArbN-Wohnungen als notwendiges BV s. bereits Anm. 66 und 73 „Arbeitnehmerwohnungen“).

Wirtschaftsgut: Der Begriff des WG in Abs. 1 Satz 2 ist problematisch. Fasst man darunter nur bilanzierbare WG, so müssen für den Fall von Nutzungsentnahmen partiell Ausnahmen zugelassen werden (so zu Recht der Große Senat, BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; s. bereits Anm. 138, 153). Zu weit geht es allerdings, entgegen dieser Auffassung Güter aller Art als entnahmefähig anzusehen und damit den WG-Begriff in Abs. 1 Satz 2 erheblich auszudehnen (in diese Richtung aber LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 201; gegenläufig Anm. 153).

Wochenendhaus: Ein Wochenendhaus, das auf einem zum BV gehörenden Gelände errichtet wird, wird mitsamt Grund und Boden erst dann zu notwendigem PV, wenn die Absicht erklärt wird oder eindeutig zum Ausdruck kommt, dass die Verwendung nicht nur vorübergehend zu eigenen Wohnzwecken erfolgen soll (vgl. BFH v. 29.4.1970 – IV R 192/67, BStBl. II 1979, 754).

Wohnung: Werden betriebliche Gebäude fremdvermietet, so bleiben sie grundsätzlich BV, wenn keine Entnahmehandlung vorliegt (vgl. BFH v. 7.2.2002 – IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135; v. 22.8.2002 – IV R 57/00, BStBl. II 2003, 16; v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334). Ein bisher betrieblich genutztes Gebäude wird auch bei privater Wohnnutzung nicht ohne Weiteres aus dem BV entnommen. Vielmehr muss anlässlich der Nutzungsänderung auch eine eindeutige Entnahmehandlung dergestalt vorgenommen werden, dass die dauerhafte Zuordnung des Gebäudes zum PV zweifelsfrei feststeht. In diesem Sinne reicht es nicht, wenn zwar eine Nutzung zu privaten Wohnzwecken erfolgt, dabei aber zweifelhaft bleibt, ob die private Nutzung dauerhaft erhalten bleiben soll (vgl. BFH v. 12.3.1992 – IV R 31/91, BFH/NV 1993, 405; v. 1.7.2004 – IV R 10/03, BStBl. II 2004, 947).

Zeitpunkt der Entnahme: Der Zeitpunkt der Entnahme hängt vom Zeitpunkt der Entnahmehandlung ab. Er hängt stark von den Umständen des Einzelfalls ab. So kann es im Fall der Bebauung eines betrieblichen Grundstücks mit einem Privathaus bereits im Rahmen der Bauvorbereitung zu einer Entnahme kommen, diese kann aber auch erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Nutzung eintreten (dazu bereits Stichwort „Bebauung“). Zum Zeitpunkt der Entnahme im Fall der Abtretung von GmbH-Anteilen s. BFH v. 10.8.1994 – X R 14, 15/93, BFH/NV 1995, 219.

Einstweilen frei.

186–205

Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 3: Entstrickungstatbestand

Schrifttum: SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998; KESSLER/HUCK, Grenzüberschreitender Transfer von Betriebsvermögen, StuW 2005, 193; MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. Köln 2005; BENECKE/SCHNITGER, Neuregelungen des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG, IStR 2006, 765; BLUMENBERG/LECHNER, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Entstrickung und Sitzverlegung bei Kapitalgesellschaften, Neuerungen beim Einlagekonto, Körperschaftsteuererminderung und -erhöhung sowie sonstigen Änderungen im Körperschaftsteuerrecht, BB 2006, Special 8, 25; EICKER/ORTH, SEStEG: Überblick über die wesentlichen Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf vom 12.7.2006, IWB 2006, F. 3 Gr. 1, 2135; HAHN, Kritische Erläuterungen und Überlegungen zum Entwurf des SEStEG, IStR 2006, 797; HRUSCHKA, Die Ent- und Verstrickung stiller Reserven nach dem SEStEG, StuB 2006, 584; RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG Teil I: die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG, DStR 2006, 1481; STADLER/ELSER, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Einführung eines allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungstatbestandes und andere Änderungen des EStG, BB 2006, Special 8, 18; WASSERMAYER, Verliert Deutschland im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte das Besteuerungsrecht?, DB 2006, 1176; WERRA/TEICHE, Das SEStEG aus der Sicht international tätiger Unternehmen, DB 2006, 1455; BENECKE/SCHNITGER, Letzte Änderungen der Neuregelungen des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG – Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, IStR 2007, 22; DÖRFLER/ADRIAN/OBLAU, Europäisierung des deutschen Steuerrechts durch das SEStEG, RIW 2007, 266; FÖRSTER, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72; RÖDDER/SCHUMACHER, Das SEStEG – Überblick über die endgültige Fassung und die Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2007, 369; SCHWENKE, Europarechtliche Vorgaben und deren Umsetzung durch das SEStEG, DStZ 2007, 235; GOSCH, Anmerkung zu BFH I R 77/06, BFH-PR 2008, 499; KESSENS, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, Frankfurt/M. 2009; MITSCHKE, Zur gesetzlichen Entstrickungsregelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, DB 2009, 1376; MUSIL, Rechtsprechungswende des EuGH bei den Ertragsteuern?, DB 2009, 1037; PRINZ, Gesetzgeberische Wirrungen um Grundsätze der Betriebsstättenbesteuerung, DB 2009, 807.

206

A. Überblick

Nach Abs. 1 Satz 3 steht einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG gleich. Mit dieser durch das SEStEG (Gesetz über stl. Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer strechtl. Vorschriften v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) eingefügten Neuregelung, die in eine Reihe weiterer Neuregelungen eingebettet ist, hat der Gesetzgeber einen Entstrickungstatbestand (nicht aber ein allgemeines Entstrickungsprinzip, dazu HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 17 Rn. 231, sowie bereits Anm. 160) in das EStG eingefügt, dessen Reichweite im Folgenden zu präzisieren ist (s. den guten Überblick Vor § 4 Anm. J 06-1). Einige zwischen Rspr. und Schrifttum umstrittene Fragen wurden durch die Neuregelung geklärt. Allerdings wirft die Neuregelung ihrerseits eine Reihe schwieriger Zweifelsfragen auf. So ist bereits der Wortlaut als verfehlt angesehen worden (so zB WASSERMAYER, DB 2006, 1176). Auch über den Anwendungsbereich im Einzelnen besteht Unsicherheit. Außerdem enthält Abs. 1 Satz 3 steuerverschärfende Regelungen gegenüber der bisherigen Rechtslage (dazu Anm. 209). Zudem wird im Schrifttum die Europarechtskonformität der Vorschrift bezweifelt. Dies rührt daher, dass Abs. 1 Satz 3 eine Besteuerung ohne

Vorliegen eines klassischen Realisationstatbestands vorsieht. Die für gemeinschaftsrechtl. geprägte Fälle in § 4g vorgesehene Stundungsmöglichkeit sei nicht ausreichend, um die europarechtl. Bedenken auszuräumen (s. statt aller Hey in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 17 Rn. 239 mwN in Fn. 253). Bevor die Regelung im Einzelnen besprochen wird, wird ein kurzer Überblick über die Rechtsentwicklung gegeben.

B. Rechtsentwicklung

I. Rechtslage vor Inkrafttreten des SEStEG

207

Vor Inkrafttreten des SEStEG war im deutschen EStRecht kein allgemeiner Entstrickungstatbestand geregelt. Um allerdings die Besteuerung stiller Reserven gleichwohl sicherzustellen, hat die Rspr. versucht, den Begriff der Entnahme final auszulegen, um so eine Erfassung stiller Reserven bei Überführungen über die Grenze auch ohne Realisationstatbestand zu ermöglichen (Theorie der finalen Entnahme, vgl. BFH v. 16.7.1969 – I R 266/65, BStBl. II 1970, 175; v. 28.4.1971 – I R 55/66, BStBl. II 1971, 630; v. 30.5.1972 – VIII R 111/69, BStBl. II 1972, 760; aus neuerer Zeit im Rahmen eines obiter dictum BFH v. 16.5.2004 – VIII R 7/02, BStBl. II 2004, 914; ferner Anm. 168). Diese Rspr. ist im Schrifttum auf einhellige Ablehnung gestoßen (dazu ausführlich Anm. 170). Die FinVerw. ist ihr im Betriebsstättenerlass (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076) grundsätzlich gefolgt, sah aber eine weitreichende Stundungsmöglichkeit im Zuge der Überführung von WG in eine ausländ. Betriebsstätte vor (s. bereits Anm. 169). Im Zuge immer stärker werdender gemeinschaftsrechtl. Vorgaben sah sich der Gesetzgeber zu einer weitreichenden gesetzlichen Neuregelung veranlasst, die mit dem SEStEG umgesetzt wurde. Mittlerweile hat auch der BFH seine finale Entnahmelehre aufgegeben, damit aber nicht alle Zweifelsfragen beseitigt (vgl. BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; hierzu bereits Anm. 167 ff.).

II. Zeitlicher Anwendungsbereich der Entstrickungsregelung

208

Das Gesetz über stl. Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer strechtl. Vorschriften (SEStEG v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) ist am Tag nach seiner Verkündung, also am 13.12.2006, in Kraft getreten. Es enthält allerdings für die Neuregelung des Abs. 1 Satz 3 eine Sonderbestimmung hinsichtlich der erstmaligen Anwendung. Nach § 52 Abs. 8b idF des SEStEG ist Abs. 1 in der Neufassung erstmals für nach dem 31.12.2005 endende Wj. anzuwenden. Die Vorschrift enthält damit eine Rückwirkung für den überwiegenden Teil des Jahres 2006. Der Gesetzgeber war ohne Weiteres von der Zulässigkeit dieser Rückwirkung ausgegangen, weil ohnehin nur eine schon bestehende stRspr. des BFH gesetzlich umgesetzt werde („Klarstellung zum geltenden Recht“, vgl. die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 16/2710, 28).

III. Zulässige oder unzulässige Rückwirkung

209

Teile des Schrifttums: Der Einschätzung des Gesetzgebers, dass es sich bei Abs. 1 Satz 3 nF nur um eine Klarstellung des geltenden Rechts handele, ist ein

Teil des Schrifttums nicht gefolgt (HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 17 Rn. 239; ebenso BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, Special 8, 25 [28]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1488]). Gegenüber der alten Rechtslage enthalte Abs. 1 Satz 3 eine Reihe verschärfender Regelungen. So würden Nutzungsüberlassungen und DBA-Anrechnungsfälle in die Entnahmefiktion einbezogen. Zudem bleibe der als Ausgleich fungierende § 4g weit hinter den bisherigen Grundsätzen des Betriebsstättenerlasses (dazu bereits Anm. 169) zurück. Vor diesem Hintergrund handele es sich nicht bloß um eine Klarstellung, sondern um eine rückwirkende Steuerverschärfung. Obwohl das Gesetz erst am 13.12.2006 in Kraft getreten sei, werde bereits das gesamte Wj. 2006 von seinen Regelungen erfasst. Dies verstoße gegen rechtsstaatliche Vertrauensschutzgrundsätze.

Kein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot: Im Ergebnis ist dieser Schrifttumsauffassung nicht zu folgen. Zwar liegt in der Tat eine rückwirkende Regelung vor, diese ist jedoch in der Terminologie des BVerfG als unechte Rückwirkung oder tatbestandliche Rückanknüpfung anzusehen. Während eines laufenden VZ, in dem die Steuer grundsätzlich erst mit dessen Ende entsteht, wird eine Rechtsänderung mit Wirkung für den gesamten Zeitraum vorgenommen. Die unechte Rückwirkung ist nicht per se verfassungsrechtl. unzulässig. Vielmehr ist das berechtigte Interesse des Stpfl. an der Berücksichtigung seines Vertrauensschutzes mit dem Interesse des Gesetzgebers an der Neuregelung abzuwägen (ebenso § 12 KStG Anm. J 06-2). Vorliegend hat der Gesetzgeber statt der lückenhaften und zu Recht kritisierten Rechtslage zur Entstrickung eine umfassende Neuregelung der Entstrickungstatbestände vorgenommen. Diese Gesetzesintention besitzt verfassungsrechtl. hohes Gewicht. Dabei ist es unerheblich, dass auch die Neuregelung wiederum Zweifelsfragen aufwirft. Demgegenüber sind die Wirkungen der Steuerverschärfungen für die Stpfl. als vergleichsweise weniger ins Gewicht fallend zu beurteilen. Im Ergebnis setzt sich das Interesse des Gesetzgebers an der Neuregelung durch.

C. Vereinbarkeit mit EG-Recht

210

I. Überwiegende Schrifttumsauffassung

Überwiegend wird im Schrifttum vertreten, Abs. 1 Satz 3 sei mit Europäischem Gemeinschaftsrecht unvereinbar.

So insbes. BENECKE/SCHNITGER, IStR 2007, 22; DÖRFLER/ADRIAN/OBLAU, RIW 2007, 266 (268); EICKER/ORTH, IWB 2006, F. 3 Gr. 1, 2135; FÖRSTER, DB 2007, 72 (75); HAHN, IStR 2006, 797 (803); SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4g Rn. 1; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 17 Rn. 239; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2007, 369 (372); BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 485.

Verwiesen wird insbes. auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofs in der Rechtssache Lasteyrie de Saillant (EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02, EuGHE 2004, I-2409 = FR 2004, 659 = DStR 2004, 551 = IStR 2004, 236). Dort hatte der Gerichtshof Vorschriften der französischen Wegzugsbesteuerung für unvereinbar mit den Grundfreiheiten, insbes. der Niederlassungsfreiheit gem. Art. 43 EGV, erklärt (s. dazu auch MUSIL, DB 2009, 1037). Diesem Urteil wird nun auch Bedeutung für die vorliegenden Konstellationen beigemessen. Da der Stpfl. bei Überführung eines WG in eine ausländ. Betriebsstätte unter bestimmten Voraussetzungen gezwungen sei, die enthaltenen stillen Reserven aufzude-

cken, ohne dass ein anerkannter Realisationsvorgang gegeben sei, werde er schlechter gestellt als ein Stpfl., der eine entsprechende Überführung in eine Inlandsbetriebsstätte vornehme. Diese Diskriminierung des grenzüberschreitenden Sachverhalts könne weder unter dem Gesichtspunkt des Missbrauchs noch unter dem der Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt werden. Jedenfalls reiche die in § 4g enthaltene Stundungsregelung nicht aus, um die Belastungen der grenzüberschreitenden Überführung in verhältnismäßiger Weise zu kompensieren (zum Ganzen SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4g Rn. 1; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 17 Rn. 239).

II. Eigene Auffassung

211

Neue Rechtfertigungsgründe: Dem überwiegenden Schrifttum ist nach den jüngsten Entwicklungen in der Rspr. des EuGH (dazu ausführlich MUSIL, DB 2009, 1037) nicht mehr zu folgen. Beginnend mit dem Urteil in der Rechtssache Marks & Spencer aus dem Jahre 2005 (EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03, EuGHE 2005, I-10837) lässt sich den Urteilen des Gerichtshofs die Tendenz entnehmen, mitgliedstaatliche Fiskalinteressen stärker als früher zu berücksichtigen. Dogmatisch geschieht dies durch die Anerkennung neuer Rechtfertigungsgründe. Als deren wichtigster ist die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten anzusehen (MUSIL, DB 2009, 1037).

Anwendung auf Abs. 1 Satz 3: Wendet man das neue Rechtfertigungskonzept auf die vorliegende Konstellation an, so ergibt sich, dass die Neuregelung einer europarechtl. Prüfung standhalten kann. In der Tat handelt es sich bei Abs. 1 Satz 3 um eine den Wegzug diskriminierende Maßnahme. Dies gilt selbst dann, wenn man ihr mit der hier vertretenen Auffassung nur einen begrenzten Anwendungsbereich attestiert (dazu sogleich Anm. 214). Die Ungleichbehandlung bedarf der Rechtfertigung. Aus Missbrauchsgründen scheidet eine Rechtfertigung von vornherein aus, weil der allgemeine Entstrickungsgrundsatz nicht nur Missbrauch im Blick hat, sondern allgemein das deutsche Steueraufkommen sichern will. In seiner engen Ausgestaltung durch den EuGH ist auch das Konzept der Kohärenz des Steuersystems nicht geeignet, den Entstrickungsgrundsatz zu rechtfertigen (zu diesem Rechtfertigungsgrundsatz ausführlich EuGH v. 23.10.2008 – Rs. C-157/07, IStR 2008, 769, Krankenhaus Ruhesitz Wannsee; entgegen der hier vertretenen Auffassung will MITSCHKE, FR 2008, 1144 [1145] den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz in der vorliegenden Konstellation zur Geltung bringen). Allerdings kann sich Deutschland auf den Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse stützen. Dieser erstmals in der Rechtssache Marks & Spencer (EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03, EuGHE 2005, I-10837) entwickelten Rechtfertigungsgrund ist eine Ausformung des Territorialitätsprinzips. Er berücksichtigt, welchem Territorium entstandene Wertsteigerungen oder Verluste näher stehen, und wo dementsprechend in sachgerechter Weise auch eine Besteuerung erfolgen sollte. Da die stillen Reserven, die in einem bisher in Deutschland vorhandenen WG enthalten sind, dort auch gebildet worden sind, ist es grundsätzlich sachgerecht, diese auch in Deutschland der Ertragsbesteuerung zuzuführen (ähnlich auch SCHWENKE, DStZ 2007, 235 [242]). Allerdings darf die Besteuerung nicht unverhältnismäßig sein. Es bedarf flankierender Maßnahmen, die die Aufdeckung stiller Reserven im Wegzugsfall abmildern. Hier stellt § 4g eine geeignete und erforderliche Maßnahme dar. Dem Stpfl. wird über einen Zeitraum von fünf Jahren eine Steuer-

stundung ermöglicht, die die Folgen der Aufdeckung stiller Reserven abmildert. Eine vollständige Stundung bis zum Eintritt einer Realisation fordert das Gemeinschaftsrecht mit Blick auf Erfordernisse der Rechtssicherheit und Verfahrensökonomie nicht.

D. Tatbestandsmerkmale von Abs. 1 Satz 3

212

I. Überblick

Abs. 1 Satz 3 ordnet an, dass einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke (dazu Anm. 167) der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG gleichstehe. Die Vorschrift enthält also vier denkbare Entstrickungstatbestände (vgl. auch LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 248):

- Ausschluss des Besteuerungsrechts bezüglich des Veräußerungsgewinns,
- Einschränkung des Besteuerungsrechts bezüglich des Veräußerungsgewinns,
- Ausschluss des Besteuerungsrechts bezüglich des Gewinns aus der Nutzung eines WG,
- Einschränkung des Besteuerungsrechts bezüglich des Gewinns aus der Nutzung eines WG.

Es zeigt sich, dass in jedem Fall das vorherige uneingeschränkte Bestehen des deutschen Besteuerungsrechts vorausgesetzt ist. Dies bedeutet, dass die Überführung eines WG aus einer Freistellungsbetriebsstätte ins Inland nicht erfasst wird (ebenso FÖRSTER, DB 2007, 72; LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 248; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1484]).

II. Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts

213 1. Entstrickung bei Gefährdung des Besteuerungsrechts

Zunächst sei näher betrachtet, was mit Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts gemeint ist. Nach der Gesetzesbegründung soll ein Ausschluss oder eine Beschränkung vorliegen, wenn ein WG in eine ausländ. Betriebsstätte überführt wird, wenn der Gewinn der ausländ. Betriebsstätte aufgrund eines DBA von der inländ. Besteuerung freigestellt ist oder die ausländ. Steuer im Inland anzurechnen ist (BTDrucks. 16/2710, 44). Damit stellt der Gesetzgeber für die Anwendung der Vorschrift auf den Zeitpunkt der grenzüberschreitenden Überführung ab. In diesem Zeitpunkt ist aber noch nicht klar, ob es tatsächlich zu einem Ausschluss oder zu einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts kommen wird, weil sich dies endgültig erst im tatsächlichen Veräußerungszeitpunkt herausstellt. Der Gesetzgeber hat die Vorschrift also iS einer Gefährdungsnorm gemeint. Eine abstrakte Gefährdung des deutschen Besteuerungsrechts reicht für ihre Erfüllung aus (ebenso SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 329; WASSERMAYER, DB 2006, 1176).

214 2. Ausländische Betriebsstätte mit DBA-Freistellung

Fraglich ist aber nun, ob die Vorschrift trotz ihrer Auslegung als Gefährdungsnorm diejenigen Fälle erfasst, die ausweislich der Gesetzesbegründung im Fokus

des Gesetzgebers standen. Es geht vor allem um die Überführung eines WG aus dem inländ. Stammhaus in eine ausländ. Betriebsstätte, und zwar in einem Staat, mit dem für Betriebsstätten-Einkünfte die Freistellungsmethode vereinbart wurde. Hier geht der Gesetzgeber (und auch die FinVerw., vgl. BMF v. 20.5.2009, FR 2009, 639) offensichtlich davon aus, dass infolge der Freistellung das inländ. Besteuerungsrecht ausgeschlossen wird.

Dieser Annahme widerspricht ein Großteil des Schrifttums: SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 18.44; WASSERMEYER in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 3.11; BUCIEK in FLICK/WASSERMEYER/KEMPERMANN, DBA Schweiz, Art. 7 Rn. 461; SCHRÖDER/STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. C 104; KSM/HIDIEN, § 49 Rn. D 3110, 3126, 3146; KROPPEN in GOSCH/KROPPEN/GROTHERR, Art. 7 OECD-MA Rn. 151 f.; KESSLER/HUCK, StuW 2005, 193 (195); RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 (1482 f.); aA SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVIII. § 5 Rn. 661; MITSCHKE, DB 2009, 1376; ferner § 49 Anm. 303.

Nach heutigem Verständnis der abkommensrechtl. Freistellung stehe es dem Quellenstaat weiterhin frei, im Veräußerungsfall die auf seinem Hoheitsgebiet angefallenen und angesammelten stillen Reserven zu besteuern, auch wenn sich das WG bis zur Veräußerung in einer ausländ. Betriebsstätte befunden hat. Dieser Auffassung – die auch uE zutreffend ist – hat sich nunmehr der BFH in seinem viel beachteten Urteil vom 17.7.2008 (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) angeschlossen. Damit kommt es aber gerade in dem vom Gesetzgeber maßgeblich anvisierten Fall nicht zu einem Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts (ausführlich RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1484]; WASSERMEYER, DB 2006, 1176; PRINZ, DB 2009, 807). Etwas anderes könnte man nur vertreten, wenn man bereits administrative Schwierigkeiten bei der Verfolgung des überführten WG ausreichen ließe, um eine Gefährdung des deutschen Besteuerungsrechts anzunehmen. In einem solch weiten Sinne wird man die Vorschrift aber nicht verstehen dürfen. Allerdings kann man zumindest davon ausgehen, dass mit Blick auf künftig entstehende stille Reserven das deutsche Besteuerungsrecht beschränkt ist. Insoweit kann Abs. 1 Satz 3 also zur Anwendung kommen (so etwa KESSENS, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, 2009, 62). Gleichwohl ist GOSCH (BFH-PR 2008, 499 [504]) zu Recht der Auffassung, dass der Gesetzgeber § 4 Abs. 1 Satz 3 wird umformulieren müssen, um die genannte Fallgruppe voll zu erfassen. Dass der Gesetzgeber den Versuch unternommen hat, bereits mit der geltenden Regelung die früheren BFH-Grundsätze zu kodifizieren, ist insoweit unerheblich. Dieser Versuch ist, wie die obigen Ausführungen zeigen, nicht hinreichend im Gesetzestext zum Ausdruck gekommen (ebenso KESSENS aaO, 62).

3. Weitere Anwendungsfälle

215

Bei Zugrundelegung dieser Auffassung ist Abs. 1 Satz 3 zudem erfüllt, wenn eine ausländ. Betriebsstätte in einem Nicht-DBA-Staat liegt; denn in diesem Fall ist eine Anrechnung ausländ. Steuern gem. § 34c denkbar und damit eine partielle Gefährdung des deutschen Besteuerungsrechts gegeben (so auch HRUSCHKA, StuB 2006, 584; WERRA/TEICHE, DB 2006, 1455; STADLER/ELSER, BB 2006, Special 8, 18). Auch in Fällen von DBA mit Anrechnungsmethode kann es zu einer entsprechenden Gefährdung kommen. Zudem kann bei Überführung eines WG von einer Anrechnungs- in eine Freistellungsbetriebsstätte der Tatbestand erfüllt sein, wenn sich dadurch die Situation aus Sicht des deutschen Fiskus partiell verschlechtert (STADLER/ELSER, BB 2006, Special 8, 18; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 487). Ebenso liegt es, wenn ein WG einer Anrechnungsbetriebsstätte zugeordnet ist

und für den entsprechenden Staat im Nachhinein ein DBA mit Freistellung der entsprechenden Einkünfte abgeschlossen wird.

216 4. Rechtsträgerwechsel

Der Gesetzgeber wollte mit Abs. 1 Satz 3 auch die Fälle des Verlusts des deutschen Besteuerungsrechts infolge eines Rechtsträgerwechsels erfassen (BTDrucks. 16/2710, 26). Dies ist mit der geltenden Wortlautfassung der Vorschrift nicht gelungen (ebenso § 4 Anm. J 06-8; vgl. auch RÖDDER/SCHUMACHER, DSStR 2006, 1525 [1527]; BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, Special 8, 25 [26]). Die Gleichstellung mit einer Entnahme setzt nämlich zwingend voraus, dass das WG auch nach dem Entstrickungsvorgang noch zuzurechnen ist. Andernfalls wäre der Verweis auf die Rechtsfolgen der Entnahme nicht zu erklären. In Fällen des Rechtsträgerwechsels ist Abs. 1 Satz 3 daher unanwendbar.

217 III. Veräußerung oder Nutzung

Veräußerung: Der von Abs. 1 Satz 3 erfasste Gewinn muss sich auf die Veräußerung eines WG oder seine Nutzung beziehen. Veräußerung bedeutet, dass ein Wechsel in der subjektiven Zuordnung iS einer Übertragung eines WG gegen Entgelt eintritt. Insoweit gilt der Veräußerungsbegriff, des EStG, wie er auch an anderer Stelle gebräuchlich ist (etwa § 23 Anm. 48).

Nutzung: Was die Nutzung angeht, so liegt Abs. 1 Satz 3 nicht bereits dann vor, wenn ein WG einer Betriebsstätte vorübergehend zur Nutzung überlassen wird. Vielmehr muss, damit eine Gefährdung des deutschen Besteuerungsrechts eintritt, eine Zuordnung des genutzten WG zur Betriebsstätte nach allgemeinen Zuordnungskriterien vorzunehmen sein (dazu Anm. 216 sowie BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 488). Erst wenn eine solche Zuordnung erfolgt ist, kann von einer Anwendbarkeit des Abs. 1 Satz 3 ausgegangen werden. Wird ein WG nur vorübergehend zur Nutzung überlassen, kann es aber immerhin zu einer Anwendung von Abs. 1 Satz 3 im Hinblick auf die Nutzung als solche kommen (ebenso RÖDDER/SCHUMACHER, DSStR 2006, 1481; BENECKE/SCHNITGER, ISStR 2006, 765; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 488; aA WERRA/TEICHE, DB 2006, 1455).

218 E. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 3: Entnahmebesteuerung

Hinsichtlich der Rechtsfolge verweist Abs. 1 Satz 3 auf die allgemeinen Vorschriften (dazu ausführlich Anm. 175). Der Wert des entsprechenden WG ist also dem Gewinn wieder hinzuzurechnen. Allerdings ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 der gemeine Wert anzusetzen (dazu ausführlich § 6 Anm. 1197). Wird das deutsche Besteuerungsrecht zunächst nur beschränkt und kommt es in der Folgezeit zu einem völligen Ausschluss, so können zwischenzeitlich angesammelte stille Reserven nicht noch einmal der Fiktion des Abs. 1 Satz 3 unterworfen werden. Denn durch die Vorschrift wird eine sofortige Entnahme angeordnet, die nicht durch einen weiteren Vorgang noch einmal wiederholt werden kann (ebenso § 4 Anm. J 06-9).

219–235 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 4: Ausnahmen bei Europäischen Gesellschaften und Genossenschaften

Schrifttum: s. vor Anm. 206.

A. Überblick zur Ausnahme vom Entstrickungsstatbestand 236

Die in Abs. 1 Satz 4 enthaltene Ausnahmegvorschrift wurde als Ergänzung zu Abs. 1 Satz 3 mit dem SEStEG in das EStG eingefügt (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 207 f.) und dient der Harmonisierung der entsprechenden Bestimmungen mit europarechtl. Vorgaben. Nach Satz 4 Nr. 1 wird die Sitzverlegung der Europäischen Gesellschaft, nach Satz 4 Nr. 2 die Sitzverlegung der Europäischen Genossenschaft von der Entnahmefiktion des Satzes 3 ausgenommen. Dies war notwendig, um den gemeinschaftsrechtl. Vorgaben, insbes. der Fusionsrichtlinie, gerecht zu werden.

B. Keine Entnahmefiktion bei Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft (Abs. 1 Satz 4 Nr. 1) 237

Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 nimmt die Sitzverlegung der Europäischen Gesellschaft nach Art. 8 der VO 2157/2001 v. 8.10.2001, ABl. EG L 294, 1, zuletzt geändert durch VO 885/2004 v. 26.4.2004, ABl. EU L 168, 1, vom Anwendungsbereich des Satzes 3 aus. Dies war notwendig, weil nach Art. 10d Abs. 1 Fusionsrichtlinie (i.d.F. der Änderungsrichtlinie v. 17.2.2005, ABl. EG L 58, 19) eine Besteuerung der Gesellschafter anlässlich einer Sitzverlegung der Gesellschaft nicht zulässig ist. Dem wollte der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesbegründung Rechnung tragen (BTDrucks. 16/2710, 28). Dies bedeutet, dass die entsprechenden Gesellschaftsanteile mangels Entnahmefiktion weiter steuerverstrickt bleiben. Kommt es später zu einer Veräußerung, so ist der Veräußerungsgewinn gem. § 15 Abs. 1a zu versteuern, und zwar ungeachtet der Bestimmungen von DBA. Die Vorschrift des § 15 Abs. 1a stellt einen Fall des Treaty Overriding dar, der zwar völkerrechtswidrig, nicht aber per se verfassungs- oder gemeinschaftsrechtswidrig ist (zum Phänomen Treaty Overriding allgemein Musil, Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit Europäischem Gemeinschaftsrecht, 2000, passim; vgl. auch Gosch, IStR 2008, 413 ff.). Art. 10d Abs. 2 der Fusionsrichtlinie sieht diesen Fall von Treaty Overriding sogar ausdrücklich vor (dazu § 15 Anm. 970, 972).

C. Keine Entnahmefiktion bei Sitzverlegung einer Europäischen Genossenschaft (Abs. 1 Satz 4 Nr. 2) 238

Das zu Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Gesagte gilt entsprechend auch für Nr. 2. Danach ist auch bei Sitzverlegungen einer Europäischen Genossenschaft nach Art. 7 der VO 1435/2003 v. 22.7.2003, ABl. EU L 207 1, die Vorschrift des Abs. 1 Satz 3 nicht anwendbar mit der Folge, dass die Steuerverstrickung erhalten bleibt.

Einstweilen frei.

239–249

Erläuterungen zu Abs. 1 Sätze 5 und 6: Keine Zwangsentnahme beim Wechsel zur Gewinn- ermittlung nach § 13a und bei Nutzungsänderung

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Sätze 5 und 6

Schrifttum: BORDEWIN, Entnahme durch Änderung der Gewinnermittlungsart und durch Nutzungsänderung, BB 1979, 457; BORDEWIN, Entnahmen und Einlagen – Steuerpein und Steuerwohltaut, DStZ 1979, 429; SÖFFING, Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG oder § 13a EStG, INF 1979, 558; K.F. WENDT, Entnahme durch Änderung der Gewinnermittlungsart und durch Nutzungsänderung, INF 1979, 529; KUTSCHER, Neue Vorschriften zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft und Forstwirtschaft, DStR 1980, 547; KUTSCHER, Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft und Forstwirtschaft, FR 1980, 449; SÖFFING, Gewillkürtes Betriebsvermögen, StbJb. 1980/81, 451; SCHOLTZ, Neue gesetzliche Bestimmungen und Verwaltungsanweisungen zur Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, INF 1981, 1; KANZLER, Die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen bei Land- und Forstwirten unter besonderer Berücksichtigung von Grundstücken, INF 1981, 361; KANZLER, Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, FR 1998, 233; KANZLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart, FR 1999, 225; HILLER, Entnahme durch Nutzungsänderung, INF 2003, 575; KANZLER, Die Willkür von Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung, FR 2004, 93; KANZLER, Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung, NWB F. 3, 12711 (1–2/2004).

250

I. Rechtsentwicklung der Vorschriften

Die Entwicklung von Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung: Die Regelungen der Sätze 5 und 6 beruhen ursprünglich auf dem Ur. des BFH v. 12.2.1976 – IV R 188/74 (BStBl. II 1976, 663) und den daraus von der FinVerw. gezogenen Folgerungen. Durch das SEStEG wurden die ursprünglich in den Sätzen 3 und 4 enthaltenen Regelungen in Sätze 5 und 6 verschoben. In der Folge wurden die jeweiligen Satzteile über die Gewinnermittlung nach Abs. 3 gestrichen.

► *Der BFH* hatte entschieden, daß der Übergang von der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich (Abs. 1 oder § 5) zu einer Gewinnermittlung, bei der gewillkürtes BV nicht in Betracht kommt, zwingend zur Entnahme eines WG des gewillkürten BV führt, wenn dieses WG danach zum notwendigen PV gehört (BFH v. 12.2.1976 – IV R 188/74 aaO).

Wenn sich die Einlage in das gewillkürte BV durch Aufnahme in Buchführung und Bilanz vollziehe, dann müsse die bewusste und gewollte Beendigung der Bilanzierung zur Entnahme führen. Ferner hatte der BFH in dieser Entscheidung darauf hingewiesen, dass in der von dem Stpfl. durchgeführten Änderung der betrieblichen in eine private Nutzung eines WG die zur Gewinnrealisierung führende Entnahmehandlung liegt. „Das Urteil löste eine Lawine aus“ (so BORDEWIN, DStZ 1979, 430).

► *Die FinVerw.* folgte der Auffassung des BFH in Abschn. 13a Abs. 2 EStR 1978 und nahm auch für die Fälle, in denen die Nutzungsänderung eines WG einen Wechsel zum gewillkürtem BV bedingte, eine stpfl. Entnahme an (Abschn. 13a Abs. 2 Satz 9 EStR 1978), verzichtete später aber auf eine Gewinnrealisierung (BMF v. 15.3.1979, BStBl. I 1979, 162).

Die FinVerw. ordnete an, dass bei WG, die bei Gewinnermittlung durch BV-Vergleich zum gewillkürten BV gezogen worden sind, eine Entnahme anzunehmen sei, wenn der Stpfl.

- zur Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 oder zur Besteuerung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a übergeht (Abschn. 13a Abs. 2 Satz 6 EStR 1978) oder
- keine Bücher mehr führt und der Gewinn geschätzt werden muss (Abschn. 13a Abs. 2 Satz 8 EStR 1978), nicht aber, wenn die Buchführung als nicht ordnungsgemäß verworfen wurde; in diesem Fall fehle es an einer „bewussten und gewollten Beendigung der Bilanzierung im Sinne des BFH-Urt. v. 12.2.1976“ (Abschn. 13a Abs. 2 Satz 7 EStR 1978).

Übergangsregelung der FinVerw.: Die FinVerw. korrigierte ihre Rechtsauffassung dann mit BMF v. 25.4.1977 (BStBl. I 1977, 204) rückwirkend. Danach musste die Entnahme von bisher gewillkürtem BV infolge Wechsels der Gewinnermittlungsart vor dem 1.1.1977 nicht zu einer Gewinnrealisierung führen. Für Betriebe der LuF war als Stichtag der 1.7.1978 maßgebend (BMF v. 15.3.1979, BStBl. I 1979, 162; ebenso Abschn. 13a Abs. 2 Sätze 8–10 EStR 1984).

Tätigwerden des Gesetzgebers:

- ▶ *Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft v. 25.6.1980* (BGBl. I 1980, 732; BStBl. I 1980, 400): Die neuen Sätze 3 und 4 wurden eingefügt. Die Sätze 3 aF (Einlagen) und 4 aF (Verweisung auf andere Gewinnermittlungsvorschriften) wurden zu den Sätzen 5 und 6.
- ▶ *Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006* (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353). Die Bezugnahmen auf die Gewinnermittlung nach Abs. 3 in den Sätzen 5 und 6 wurden gestrichen. Die Neuregelung erfasst Abs. 3 nicht mehr, weil der BFH seit seinem Urteil BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03 (BStBl. II 2004, 985; dazu bereits ausführlich Anm. 51) die Bildung gewillkürten BV auch im Rahmen von Abs 3 für möglich hält.
- ▶ *Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 7.12.2006 – SEStEG* – (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4). Die Sätze 3 und 4 aF wurden zu den jetzigen Sätzen 5 und 6.

II. Bedeutung der Sätze 5 und 6

251

Grundsatz: Gewillkürtes BV wird durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht zwangsläufig zu PV. Zu einer gewinnerhöhenden Entnahme kommt es nur, wenn der Stpfl. die Entnahme will und erklärt. Dies gilt auch für Nutzungsänderungen, durch die das WG nicht zu notwendigem PV wird.

Bedeutung des Satzes 5: Die unzutr. Folgerungen, die die FinVerw. aus dem Urt. des BFH v. 12.2.1976 – IV R 188/74 (BStBl. II 1976, 663) gezogen hatte (Abschn. 13a Abs. 2 EStR 1978), führten zu erheblichen Steuerbelastungen der betroffenen Stpfl., insbes. der Land- und Forstwirte. Deshalb fasste die BReg. am 15.8.1979 den Beschluss, eine Vorschrift einzuführen, durch die die entstandenen Schwierigkeiten vermieden werden (vgl. RegE, BTD Drucks. 8/3239, 14; BORDEWIN, DStZ 1979, 430). Nachdem der BFH die Bildung gewillkürten BV auch bei Einnahmenüberschussrechnung zugelassen hat (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985), kam der Vorschrift nur noch Bedeutung für den Übergang zur Durchschnittssatzgewinnermittlung nach § 13a zu. Dementsprechend wurde nunmehr auch der Verweis auf Abs. 3 gestrichen. UE hat Satz 5 nur deklaratorische Bedeutung, weil auch nach allgemeinen Regeln eine Entnahme das Vorliegen eines Entnahmetatbestands, insbes. einer willentlichen Ent-

nahmehandlung, fordert. Anders (unzutr.) BFH v. 12.2.1976 – IV R 188/74 (aaO); anders auch noch die Voraufgabe, Anm. 300.

Tonnagebesteuerung: Für den Übergang zur Tonnagebesteuerung (§ 5a) trifft das Gesetz keine Regelung (dazu KANZLER, FR 1999, 225 [226], für eine klarstellende Regelung eintretend). Nach den Grundsätzen von BFH v. 12.2.1976 – IV R 188/74 (aaO) führt aber der Übergang zur Gewinnermittlung nach § 5a nicht zu einer Zwangsentnahme von WG des gewillkürten, unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienenden BV, solange diese nicht zu notwendigem PV werden. Die stillen Reserven dieser WG sind beim Übergang nach § 5a Abs. 4 festzuhalten.

Bedeutung des Satzes 6: Auch Satz 6 hat nur klarstellenden Charakter. Der der Regelung zugrundeliegende Rechtsgedanke war daher auch schon vor Inkrafttreten des Ges. zur Neuordnung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte anzuwenden (§ 52 Abs. 2c idF des Ges. zur Neuordnung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft v. 25.6.1980).

GlA BFH v. 4.11.1982 – IV R 159/79, BStBl. II 1983, 448; v. 10.12.1992 – IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342; v. 12.11.1992 – IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430; v. 15.4.1993 – IV R 12/91, BFH/NV 1994, 87; v. 15.5.1997 – IV R 46/96, BFH/NV 1997, 850, und v. 7.2.2002 – IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135.

Die Regelung war geboten, weil durch die unzutr. Folgerungen der FinVerw. aus dem Urte. des BFH v. 12.2.1976 – IV R 188/74 (aaO) in Abschn. 13a Abs. 2 Satz 9 EStR 1978 der landwirtschaftliche Pachtmarkt zusammenzurechnen drohte (BTDrucks. 8/3673, 16; s. auch KUTSCHER, DStR 1980, 549).

252

III. Verfassungsmäßigkeit

Die Verfassungsmäßigkeit der Regelungen steht außer Frage, weil sie dem Grundsatz der Gleichheit des Totalgewinns und damit Art. 3 Abs. 1 GG Rechnung tragen. Gewillkürtes BV konnte daher auch bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart als sog. geduldetes BV beibehalten werden (BFH v. 10.12.1992 – IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342, und v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665, beide zum Begriff des geduldeten BV bei Nutzungsänderung; s. auch BFH v. 10.11.2004 – XI R 31/03, BStBl. II 2005, 334, sowie Anm. 156). Inzwischen hat der BFH auch die Bildung gewillkürten BV bei der Einnahmenüberschussrechnung anerkannt (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03 BStBl. II 2004, 985; dazu Anm. 51). Dem Gleichheitssatz entspricht es auch, Nutzungsänderungen bei allen Gewinnermittlungsarten gleich zu beurteilen (glA BORDEWIN, DStZ 1979, 431).

253–254 Einstweilen frei.

B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 5

255 I. Wirtschaftsgut beim Übergang zur Gewinnermittlung nach § 13a

Wirtschaftsgut: Nach Satz 5 wird ein WG nicht dadurch entnommen, dass der Stpfl. zur Gewinnermittlung nach § 13a übergeht. WG iSd. Satzes 5 ist idR ein Anlagegut des gewillkürten BV, denn WG des notwendigen BV sind auch bei

der Gewinnermittlung nach § 13a grundsätzlich nicht entnahmefähig (zu Ausnahmen s. Anm. 156). Da es nach früher hM bei dieser Art der Gewinnermittlung aber kein gewillkürtes BV gab, wurden diese WG auch als „geduldetes BV“ bezeichnet.

So der BFH: Vgl. BFH v. 12.11.1992 – IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430; v. 10.12.1992 – IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342; v. 15.4.1993 – IV R 12/91, BFH/NV 1994, 87, und v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665, alle betr. Nutzungsänderung. Zum Begriff des WG und seiner Bedeutung für die Bestimmung des BV, der Entnahmen und Einlagen beim Bestandsvergleich und der Einnahmenüberschussrechnung s. Vor §§ 4–7 Anm. 101 ff.

Die selbstgenutzte Wohnung ist zwar grds. notwendiges PV und deshalb nicht von Satz 5 erfasst. Aber auch soweit sie als Wohnung des Land- und Forstwirts gewillkürtes BV ist, findet Satz 5 keine Anwendung, weil diese Zuordnung für alle Gewinnermittlungsarten gilt.

Die selbstgenutzte Wohnung des Land- und Forstwirts und die Altenteilerwohnung gehörten bis zum VZ 1986 zum notwendigen BV des luf. Betriebs und konnten daher nicht entnommen werden. Mit Inkrafttreten des WohneigFG v. 15.5.1986 zum 1.1.1987 (BGBl. I 1986, 730; BStBl. I 1986, 278) wurde sie dem notwendigen PV zugeordnet. Am Stichtag bereits vorhandene Wohnungen konnten für eine Übergangszeit von 12 Jahren im gewillkürten BV bleiben und jederzeit stfrei entnommen werden; zum 31.12.1998 erfolgte eine stfreie Zwangsentnahme (s. § 13 Anm. 341 ff.). Für selbstgenutzte denkmalgeschützte Wohnungen des Land- und Forstwirts wird die Nutzungswertbesteuerung nach § 13 Abs. 4 fortgeführt (§ 13 Anm. 374 ff.). Da sie jederzeit stfrei entnommen werden können, handelt es sich auch insoweit ohne Rücksicht auf die Gewinnermittlungsart (§ 13 Anm. 343 u. 374) um gewillkürtes bzw. geduldetes BV. Ein Wechsel der Gewinnermittlungsart bleibt daher unabhängig von Satz 5 ohne Auswirkung. Zur Anwendung dieser Regelungen auf die anderen betrieblichen Einkunftsarten s. § 13 Anm. 342.

Der Steuerpflichtige geht zur Gewinnermittlung nach § 13a über: Nach der Streichung des Abs. 3 betreffenden Satzteils kommt als klassischer Anwendungsfall von Satz 5 der Übergang vom BV-Vergleich zur Durchschnittssatzgewinnermittlung in Betracht. Nach dem Gesetzeswortlaut wird dies aber nicht vorausgesetzt. Der Übergang von der Überschussrechnung nach Abs. 3 zur Gewinnermittlung nach § 13a löst daher ebenfalls keine Zwangsentnahme aus. Unbeachtlich ist auch, ob der Wechsel der Gewinnermittlungsart freiwillig erfolgt oder gesetzlich zwingend war (dazu Vor §§ 4–7 Anm. 45 f.).

Zum Wechsel der Gewinnermittlungsart s. Vor §§ 4–7 Anm. 40–80; insbes. zum Übergang vom BV-Vergleich zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (Anm. 75).

II. Rechtsfolge des Satzes 5: Keine Zwangsentnahme des Wirtschaftsguts

256

Die Regelung in Satz 5 knüpft an die vor Ergehen von BFH v. 12.2.1976 – IV R 188/74 (BStBl. II 1976, 663) bestehende Rechtspraxis an. Jeder Übergang zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen führt nicht zur Entnahme solcher WG, die bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich zum BV des Stpfl. gehörten; nach FinVerw. galt das Gleiche bei Verwerfung der Buchführung als nicht ordnungsgemäß und bei Vollschätzung (Abschn. 13a Abs. 2 Sätze 9 f. EStR 1984). Danach konnte es also auch bei Stpfl. mit Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gewillkürtes BV geben (glA SÖFFING, StbJb. 1980/81, 451 [520 ff.]). Es ließ sich dadurch schaffen, dass der Stpfl. zunächst seinen Gewinn nach Abs. 1 oder § 5 ermittelt und sodann die Gewinnermittlungsart wechselt.

Damit wird nicht der Tatbestand der Steuerumgehung (§ 42 AO) verwirklicht, weil beim Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht Gestaltungsmöglichkeiten des (bürgerlichen oder öffentlichen Rechts) missbräuchlich verwendet, sondern zulässige strechtl. Gestaltungsmöglichkeiten wahrgenommen wurden; auf diese findet § 42 AO keine Anwendung (vgl. aber TIPKE/KRUSE, § 42 AO Tz. 29). Allerdings ist ein willkürlicher mehrfacher Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht zulässig (BFH v. 9.11.2000 – IV R 18/00, BStBl. II 2001, 102; s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 45 mwN).

Nachdem der BFH die Willkür von BV auch bei Einnahmenüberschussrechnung zugelassen hat (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985), konnte die Bezugnahme auf Abs. 3 in Satz 5 gestrichen werden. Würde gewillkürtes BV auch bei der Durchschnittssatzgewinnermittlung anerkannt, wie dies vereinzelt im Schrifttum gefordert wurde (vgl. etwa SÖFFING, StJb. 1980/81, 452 [520 f.]; KANZLER, FR 1998, 233 [241]), wäre Satz 5 auch in seiner geltenden Restregelung gegenstandslos und verzichtbar.

257–258 Einstweilen frei.

C. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 6

259

I. Nutzungsänderung eines Wirtschaftsguts

Wirtschaftsgut: Die Nutzungsänderung eines WG, die bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich keine Entnahme ist, ist auch bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen keine Entnahme. WG iSd. Satzes 6 ist ein Anlagegut des notwendigen BV (zB ein bisher vom Stpfl. selbst bewirtschaftetes landwirtschaftliches Grundstück), das durch Nutzungsänderung (zB Verpachtung) seine Zugehörigkeit zum notwendigen BV verliert und bisher nur bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich (gewillkürtes) BV bleiben konnte. Dieses WG wird wegen der Nutzungsänderung auch bei Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 13a nicht als entnommen behandelt, sondern bleibt (gewillkürtes oder geduldetes) BV.

Änderung der Nutzung: Nicht jede Nutzungsänderung fällt unter Satz 6, sondern nur die Änderung der Nutzung, durch die ein Anlagegut zu gewillkürtem BV, nicht aber zu notwendigem PV wird. Wird also eine ArbN-Wohnung an einen fremden Dritten vermietet, so bleibt sie auch bei Durchschnittssatzgewinnermittlung im BV. Die zu notwendigem PV führende Nutzungsänderung würde auch bei Gewinnermittlung durch BV-Vergleich eine Entnahme bedingen, so dass Satz 6 auf diese Fälle nicht anzuwenden ist. Zieht daher der Unternehmer oder Gesellschafter in die ArbN-Wohnung, so führt dies zur Entnahme (zB BFH v. 12.3.1964 – IV 401/62, StRK EStG [bis 1974] § 6 Abs 1 Ziff. 4 R. 40, und v. 18.11.1986 – VIII R 301/83, BStBl. II 1987, 261). Satz 6 erfasst auch nicht die Nutzungsänderung, durch die (gewillkürtes) Anlagevermögen zu Umlaufvermögen wird (dazu BFH v. 31.5.2001 – IV R 73/00, BStBl. II 2001, 673).

► *Die FinVerv.* hat für Fälle der Nutzungsänderung vor Inkrafttreten des Satzes 6 bestimmt, dass die Verpachtung eines Betriebs ohne Betriebsaufgabeerklärung oder die Einstellung der landwirtschaftlichen Nutzung eines Grundstücks keine Nutzungsänderung sei, die zu einer Entnahme führe (BMF v. 28.7.1983, BStBl. I 1983, 383).

► *Der BFH* sieht im Übergang zur Brachlage ebenfalls keine Nutzungsänderung, die zur Annahme gewillkürten BV führt (BFH v. 7.11.1996 – IV R 69/95, BStBl. II 1997, 245 zu 3.; v. 17.1.2002 – IV R 74/99, BStBl. II 2002, 356).

Die Entnahme eines WG aus Anlass einer Nutzungsänderung liegt hiernach nur vor,

- wenn der Stpfl. die Entnahme will und erklärt oder
- wenn das WG infolge der Nutzungsänderung zum notwendigen PV gehört (vgl. BFH v. 12.11.1964 – IV 99/63 S, BStBl. III 1965, 46; v. 4.11.1982 – IV R 159/79, BStBl. II 1983, 448; BORDEWIN, DSz 1979, 431).

II. Rechtsfolge des Satzes 6: Keine Zwangsentnahme des Wirtschaftsguts

260

Grundsatz: Die Nutzungsänderung, die zu gewillkürtem BV führt, ist auch bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen keine Entnahme. Die zunächst weitgehenden Folgerungen der FinVerw. aus der Entscheidung des BFH v. 12.2.1976 – IV R 188/74 (BStBl. II 1976, 663) wurden durch den Gesetzgeber insoweit zurückgenommen, als sie mit der bisherigen Rspr. des BFH nicht in Einklang standen.

Zur älteren Rspr. s. BFH v. 9.1.1964 – IV 274/63 U, BStBl. III 1964, 97, und v. 4.10.1968 – IV 221/65, BStBl. II 1969, 35; der BFH stellte später klar, dass sich BFH v. 12.2.1976 – IV R 188/74 (aaO) nur auf Nutzungsänderungen bezog, durch die BV notwendiges PV wird (so dass auch bei Gewinnermittlung nach Abs. 1 eine Entnahme vorläge), nicht aber auf Nutzungsänderungen, durch die ein WG weder dem notwendigen BV noch dem notwendigen PV zuzuordnen sei: „Die Finanzverwaltung hat also aus dem Urteil... Folgerung gezogen, die – was die Nutzungsänderung betrifft – über die Grundsätze der Entscheidung hinausgingen“ (BFH v. 4.11.1982 – IV R 159/79, BStBl. II 1983, 448; s. auch BFH v. 7.11.1996 – IV R 69/95, BStBl. II 1997, 245 zu 2. c).

Als Rechtsfolge ergibt sich daher aus Abs. 1 Satz 4, dass

► *auch bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a gewillkürtes BV anzuerkennen ist*; allerdings wird die Bildung gewillkürten BV bei der Durchschnittssatzgewinnermittlung nach wie vor abgelehnt.

Vgl. nur BLÜMICH/SELDER, § 13a Rn. 2; KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 13a Rn. 14; SCHMIDT/SEGER XXVIII. § 13 Rn. 138 und § 13a Rn. 61 unter Hinweis auf BFH v. 23.5.1991 – IV R 58/90, BStBl. II 1991, 798; aA SÖFFING, StbJb. 1980/81, 452 [520 f.]; KANZLER, FR 1998, 233 [241].

► *Nutzungsänderungen bei der Gewinnermittlung nach § 13a nur dann zu Entnahmen führen*, wenn das WG durch Nutzungsänderung zu notwendigem PV wird; denn dann liegt auch bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 eine Entnahme vor (s. Anm. 259).

Billigkeitsregelung: Die Anwendung der Billigkeitsregelung für Land- und Forstwirte in BMF v. 15.3.1979 (BStBl. I 1979, 162) führt nicht dazu, dass eine Nutzungsänderung zu gewillkürtem BV als Entnahme anzusehen und eine spätere tatsächlich vollzogene Entnahme estl. unbeachtlich wäre (BFH v. 7.11.1996 – IV R 69/95, BStBl. II 1997, 245, und v. 15.5.1997 – IV R 46/96, BFH/NV 1997, 850).

Nach BFH v. 7.11.1996 – IV R 69/95 aaO und v. 15.5.1997 – IV R 46/96 aaO ist die Anwendung der Billigkeitsregelung auf solche Nutzungsänderungen beschränkt, die nach Bekanntgabe der EStR 1978 und bis zu dem in BMF v. 15.3.1979 aaO ausdrücklich genannten Stichtag des 1.7.1979 tatsächlich zu einer Zwangsentnahme geführt ha-

ben, weil die FinBeh. aufgrund der geänderten EStR zu einer Versteuerung von Entnahmegewinnen angewiesen waren.

► *Die FinVerv. wendet das Urtr. des BFH v. 7.11.1996 – IV R 69/95 (BStBl. II 1997, 245) an und hat die Billigkeitsregelung in BMF v. 15.3.1979 (BStBl. I 1979, 162) und v. 28.7.1983 (BStBl. I 1983, 383) mit Ablauf des Jahres 1998 aufgehoben (BMF v. 20.3.1998, BStBl. I 1998, 356).*

Ergänzend hat das BMF in Schreiben an den Deutschen Bauernverband und den Hauptverband der landwirtschaftlichen Buchstellen v. 20.3.1998 (gleichlautend FinMin. NRW v. 20.3.1998) eine Regelung getroffen (s. BMF v. 20.3.1998, FR 1998, 534). Danach konnten Stpfl., die die Regelung in den aufgehobenen BMF-Schr. in Anspruch nehmen möchten, bis zum Ablauf des Jahres 1998 gegenüber dem FA schriftlich klarstellen, dass ein zunächst zum notwendigen BV gehörendes Grundstück, dessen Nutzung vor dem 1.7.1979 geändert worden ist und das durch diese Nutzungsänderung nicht mehr dem notwendigen BV zuzurechnen war, aber auch nicht zum notwendigen PV gehörte, zum Zeitpunkt der Nutzungsänderung entnommen worden ist (so auch BFH v. 15.5.1997 – IV R 46/96, BFH/NV 1997, 850). Der Stpfl. muss seinen Gewinn im Wj. der Nutzungsänderung durch Vollschätzung, durch Überschussrechnung nach Abs. 3 oder nach Durchschnittssätzen gem. § 13a ermittelt haben. Zu Einzelheiten der Glaubhaftmachung und Beweisführung s. BMF v. 20.3.1998, FR 1998, 534.

261–279 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 7: Einlage und Einlagefiktion durch Verstrickungstatbestand

280

A. Überblick

Abs. 1 Satz 7 zerfällt nach der Änderung durch das SEStEG (zu diesen Änderungen ausführlich bereits Vor § 4 Anm. J 06-1 ff.) in zwei Einzelregelungen, denen die Aufteilung in zwei Halbsätze entspricht. Im ersten Halbsatz findet sich die altbekannte Regelung über die Einlage (dazu sogleich Anm. 281 ff.). Im zweiten Halbsatz ist seit dem VZ 2006 ein neuer allgemeiner Verstrickungstatbestand geregelt (dazu Anm. 321 ff.), der sich als Spiegelbildregelung zum allgemeinen Entstrickungstatbestand des Abs. 1 Satz 3 (dazu Anm. 206 ff.) versteht.

B. Einlage von Wirtschaftsgütern (Abs. 1 Satz 7 Halbs. 1)

Schrifttum: s. vor Anm. 136.

I. Überblick zum Einlagebegriff

281

1. Tatbestandsmerkmale

Der Begriff der Einlage ergibt sich aus der Umkehrung des Begriffs der Entnahme. Zu gemeinsamen Begriffsmerkmalen und Problemstellungen s. bereits ausführlich Anm. 136 ff.

Einlagen sind gem. Abs. 1 Satz 7 Halbs. 1 alle WG, die der Stpfl. dem Betrieb zu betrieblichen Zwecken aus der außerbetrieblichen Sphäre zuführt; sie sind Wertzuführungen zum Betrieb (s. allgemein SCHUHMAN, StBp. 1997, 228). Der Einlagebegriff umfasst mehrere Tatbestandsmerkmale. Zunächst sind die möglichen Gegenstände der Einlage zu bestimmen (dazu Anm. 286 ff.). Weiterhin ist zu klären, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit der Einlagetat-

bestand gegeben ist. An dieser Stelle ist die Frage der Einlagehandlung und des Einlagewillens zu erörtern (dazu Anm. 290 f.). Parallel zur Entnahme stellt sich auch bei der Einlage die Frage nach der Existenz eines finalen Einlagebegriffs (dazu Anm. 295). Der Gesetzgeber hat die Frage durch Schaffung des Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 geregelt. Zur allgemeinen Kennzeichnung des Begriffspaares Entnahmen – Einlagen s. Anm. 136 ff.; zur Bedeutung für die Gewinnermittlung s. Anm. 20.

2. Verhältnis der Einlage zu den Betriebseinnahmen

282

Ist eine Wertzuführung betrieblich veranlasst, so handelt es sich um eine BE (s. Anm. 21). Sie erfolgt dann nicht aus der außerbetrieblichen Sphäre und kann begrifflich keine Einlage darstellen (Grundsätzliches zum Verhältnis zwischen BE und BA einerseits, zu Entnahmen und Einlagen andererseits s. Anm. 137). Dagegen erhöht zB der auf außerbetrieblichen Gründen beruhende Verzicht des Gläubigers auf eine Forderung, wenn die entsprechende Schuld beim Schuldner zum BV gehört, nicht den stl. Gewinn des Schuldners, sondern bildet eine Einlage (BFH v. 12.3.1970 – IV R 39/69, BStBl. II 1970, 518, mit Hinweis auf RFH v. 8.1.1936, RStBl. 1936, 416). Ob ein Zuwachs des BV aus der Einlage privater Gegenstände und ihrer anschließenden Veräußerung oder aber aus Schwarzgeschäften (bei der Gewinnermittlung nicht berücksichtigten Geschäften) herrührt, ist eine Beweisfrage. Die Einlage von Schmuck durch zuverlässige Stpfl. in der RM-Zeit war nach Ansicht des FG Hamb. (v. 29.3.1951, DB 1951, 358) auch dann anzuerkennen, wenn der Stpfl. den Käufer nicht genau bezeichnen konnte.

3. Keine Einlage bei unrichtiger Sachbehandlung

283

Keine Einlage liegt vor, wenn ein WG des notwendigen BV (zum Begriff s. Anm. 46 f.) von vornherein zu Unrecht als PV behandelt worden ist und in einem späteren Wj. eingebucht wird; daher keine Bewertung mit dem Teilwert, sondern Einbuchung zu den AHK (vgl. SCHOOR, DStZ 2007, 274 [278]; s. bereits Anm. 31 und ausführlich Anm. 431). Zur Frage, inwieweit frühere Bilanzen berichtigt werden können, s. Anm. 431. Ebenso ist keine Einlage gegeben, wenn WG des notwendigen BV zu Unrecht als entnommen behandelt wurden und daher wieder eingebucht werden müssen.

Einstweilen frei.

284–285

II. Der Gegenstand der Einlage

1. Sacheinlage und Nutzungs-/Leistungseinlage

286

Begriff des Wirtschaftsguts: Einlagen sind in Abs. 1 Satz 7 alle WG (Bareinzahlungen und sonstige WG), also ebenso wie bei Entnahmen (Abs. 1 Satz 2) Waren, Nutzungen und Leistungen, ferner auch immaterielle WG.

Zum Begriff vgl. BFH v. 11.9.1969 – IV R 160/67, BStBl. II 1970, 317 betr. Erfindung als BV eines gewerblichen Betriebs, in dem sie von einem sonst freiberuflich tätigen Erfinder verwertet wird; sie musste also ins gewerbliche BV „eingelegt“ sein, wozu sich der BFH allerdings nicht äußert.

Grundsätzlich sind nur bilanzierbare WG einlagefähig (vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, s. bereits Anm. 138 und zur Entnahme Anm. 152).

Sacheinlage: Im Rahmen einer Sacheinlage können dementsprechend bilanzierbare WG aller Art in das BV eingelegt werden.

Nutzungs- und Leistungseinlage: Parallel zur Nutzungs- und Leistungsentnahme gibt es auch den Begriff der Nutzungs- und der Leistungseinlage. Während Nutzungsrechte als WG grundsätzlich einlagefähig sind, gilt dies zunächst nicht für Nutzungen, denen kein WG korrespondiert (s. bereits Anm. 138). Ausnahmsweise kann aber auch der bloße Nutzungsaufwand eingelegt werden, wenn allgemeine Besteuerungsprinzipien dies erfordern (vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 305; s. auch Anm. 138). So kann also eine Nutzungseinlage erforderlich und mit dem für sie zu veranschlagenden Aufwand zu berücksichtigen sein (deshalb auch als Aufwandseinlage bezeichnet; vgl. etwa GROH, DB 1988, 514; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 520 „Aufwandseinlage“). Eine Aufwandseinlage kommt etwa in Betracht, wenn ein privater PKW auch betrieblich genutzt wird und der betriebliche Nutzungsanteil stl. erfasst werden muss (beachte aber § 12). Leistungseinlagen sind grundsätzlich im selben Umfang zu berücksichtigen wie Nutzungseinlagen.

Mietvertrag: Verwendet der Stpfl. gemietete Räume, die er bisher als Wohnung benutzte, betrieblich und bringt er somit den Mietvertrag in das BV ein, so liegt hierin eine Einlage nur insoweit, als der Stpfl. AK für ein Mietrecht aufgewendet (und noch nicht nach § 7 abgesetzt) hatte; was ein Erwerber des Betriebs im Rahmen des Gesamtaufpreises für die freigewordenen Mieträume als Abstandsumme gezahlt hätte, ist unerheblich (BFH v. 16.5.1963 – IV 379/60 U, BStBl. III 1963, 400).

Forderung: Forderungen teilen im Zeitpunkt ihrer Entstehung die Vermögenszuordnung ihres Entstehensgrunds. Allerdings sind Forderungen nach ihrer Entstehung selbständig einleg- und entnehmbar (vgl. bereits Anm. 117, 152). Nach FG München v. 21.8.1963, EFG 1964, 164, rkr., kann eine Forderung nur bei hinreichender Konkretisierung eingelegt werden, nicht zB ein Anspruch auf Erstattung von ESt., solange die Forderung noch nicht durch einen rechtskräftigen Bescheid festgestellt worden ist. UE ist dies nicht haltbar. Forderungen können auch dann eingelegt werden, wenn sie noch nicht „konkretisiert“ sind, dh. wenn sie dem Grund und/oder der Höhe nach noch nicht feststehen. Sie sind dann nach kaufmännischen Grundsätzen zu bewerten, dh. ggf. entsprechend ihrer Zweifelhafteit wertzuberichtigen; sie sind aber WG iSd. Abs. 1 Satz 3. Die Forderung auf überzahlte ESt. entsteht mit Ablauf des betr. VZ.

Verbindlichkeiten, Geschäftsschulden: Die Tilgung einer Geschäftsschuld aus privaten Mitteln bildet zunächst eine Einlage, die anschließend zur Tilgung verwendet wird (zust. BFH v. 7.5.1965 – VI 217/64 U, BStBl. III 1965, 445), ebenso die Entnahme einer Geschäftsschuld (dazu SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 351). Einlegung einer privaten Schuld ist Entnahme. Bei Vereinigung von Schuldner und Gläubiger in einer Person (zB durch Erbschaft oder Schenkung) kann eine Einlage vorliegen; nicht bei Geschäftsübernahme (FG Düss. Sen. Köln v. 21.3.1966, EDStZ 1966, 238. Der Verzicht des Darlehensgläubigers auf seine Forderung aus verwandtschaftlichen Gründen ist beim Schuldner eine Einlage (BFH v. 12.3.1970 – IV R 39/69, BStBl. II 1970, 518 unter Berufung auf RFH v. 8.1.1936, RStBl. 1936, 416). Zur Entnahme von Verbindlichkeiten s. Anm. 152.

2. Einlagefähigkeit von Wirtschaftsgütern

Betriebsvermögen/Privatvermögen: Grundsätzliches zur Entnahme- und Einlagefähigkeit s. Anm. 139. Ein WG kann nur dann ins BV eingelegt werden, wenn es BV sein kann; es muss also eine bestimmte Beziehung zum Betrieb haben (s. Anm. 46 und 50) und zum Vermögen des Stpfl. gehören (s. Anm. 36). WG, die notwendiges PV bilden (s. Anm. 48), können nicht eingelegt werden.

Betriebsschädliche Wirtschaftsgüter/Risikogeschäfte: Nach stRspr. des BFH ist die Zuordnung von WG zum BV dann nicht möglich, wenn bereits bei ihrem Erwerb erkennbar ist, dass sie dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen (BFH v. 27.3.1974 – I R 44/73, BStBl. II 1974, 488; v. 15.11.1978 – I R 57/76, BStBl. II 1979, 257; v. 25.2.1982 – IV R 25/78, BStBl. II 1982, 461; v. 11.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399). Man spricht hier von betriebsschädlichen WG (s. bereits Anm. 52, 101). Das Vorliegen einer Einlage ist demnach stl. dann nicht anzuerkennen, wenn ein WG (zB eine unsichere Forderung, im Kurs sinkende Wertpapiere, eine Bürgschaftsverpflichtung) nur deswegen in das BV eingebucht wird, um den zu erwartenden Verlust stl. geltend zu machen (zust. Hess. FG v. 25.9.1958, EFG 1959, 85, rkr.; BFH v. 5.2.1970 – IV 186/64, BStBl. II 1970, 492 betr. Bürgschaftsverpflichtung). Diese WG sind trotz ihrer buchmäßigen Behandlung als BV nicht betrieblichen Zwecken gewidmet. Unter den Begriff der Risikogeschäfte sind solche WG zu fassen, denen ihrer Natur nach Risiken für den Betrieb anhängen (vgl. dazu BFH v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399; sowie ausführlich Anm. 53, 101). Hier ist sorgfältig zu prüfen, ob ein betrieblicher Funktionszusammenhang herstellbar ist, oder ob es sich um notwendiges PV handelt.

Originärer Eigentumserwerb: Der Begriff der Einlage setzt voraus, dass der Stpfl. bereits vor der Zuführung in das BV das wirtschaftliche Eigentum an dem WG besessen hat. An dieser Voraussetzung fehlt es regelmäßig in den Fällen des originären Eigentumserwerbs iSd. § 958 BGB. Derartige WG bilden vom Augenblick der Besitzergreifung an BV. Sie können daher nicht mehr eingelegt werden (zB selbst gesammelter Schrott). Ihre Bewertung hat mit den AK zu erfolgen; soweit solche fehlen, können sie nicht fingiert werden (HEUER, FR 1953, 266).

Wirtschaftsgüter Dritter: WG, deren wirtschaftlicher Eigentümer nicht der Stpfl., sondern ein Dritter ist, kann der Stpfl. nicht einlegen, wohl aber Mittel, die aus einer privaten Darlehensaufnahme herrühren; denn das Geld selbst geht in das Eigentum des Stpfl. über (aA FG Hamb. v. 25.1.1952, BB 1952, 189, das zu Unrecht die aus einer Darlehensaufnahme herrührenden Barmittel den in fremdem Eigentum stehenden und daher als Einlage nicht geeigneten Sachgütern gleichstellt).

Einstweilen frei.

288–289

III. Der Einlagetatbestand

1. Einlagehandlung

290

Grundsätzliches: Grundsätzliches zum Begriff Entnahme- und Einlagehandlung s. Anm. 141, dort insbes. auch zu den formalen Anforderungen an eine Einlagehandlung und die Bedeutung der bilanziellen Behandlung eines WG.

Gewillkürtes Betriebsvermögen: Bei gewillkürtem BV besteht die Einlagehandlung in der Ausübung des Wahlrechts (ein WG zum Betrieb zu ziehen

oder nicht). Dazu genügt es nicht, dass der Stpfl. einen auf offensichtlich falscher Auffassung eines Betriebsprüfers beruhenden Bilanzansatz fortführt (BFH v. 2.7.1969 – I R 143/66, BStBl. II 1969, 617; zweifelnd zu Unrecht LITTMANN, DStR 1969, 609). Vielmehr muss sich aus seinem Verhalten eindeutig der Charakter als Einlagehandlung ableiten lassen. Eine Einlagehandlung kann allerdings auch in einem schlüssigen Verhalten liegen.

Notwendiges Betriebsvermögen: „Ein zum Vermögen des Betriebsinhabers gehöriges WG kann, sofern es sich nicht um notwendiges BV handelt, nur durch eine Einlagehandlung zum BV werden“ (BFH v. 2.7.1969 – I R 143/66, BStBl. II 1969, 617). Diese Formulierung des BFH erweckt den Eindruck, als sei beim notwendigen BV keine Einlagehandlung erforderlich. UE stellt aber die tatsächliche Zuführung des WG zum Betrieb (zB zur betrieblichen Nutzung) auch beim notwendigen BV eine Einlagehandlung dar.

Notwendiges Privatvermögen: WG des notwendigen PV können grundsätzlich nicht in das BV eingelegt werden (s. bereits Anm. 141). Dies gilt nur dann nicht, wenn ihr privater Funktionszusammenhang vollständig gelöst und ein neuer betrieblicher Zusammenhang neu begründet wird. Hier sind an die Einlagehandlung hohe Anforderungen zu stellen.

Tatsächlicher Vorgang: Die Einlagehandlung stellt einen tatsächlichen Vorgang dar (s. Anm. 141), und zwar auch dann, wenn ihr ausnahmsweise ein Rechtsgeschäft zugrunde liegt, wie zB bei Einbringung von WG in das Gesamtvermögen einer PersGes. Ist dieses Rechtsgeschäft nichtig (zB Übertragung von GmbH-Anteilen ohne Einhaltung der vorgeschriebenen Form) und behandeln die Beteiligten die WG als eingebracht, so liegt gleichwohl eine Einlage vor.

291 2. Einlagewille

Allgemeines: Die Ausführungen zum Entnahmewillen gelten beim Einlagewillen grundsätzlich entsprechend (ausführlich Anm. 157 ff.). Voraussetzung jeder Einlage ist der konkret gefasste Willensentschluss. Eines Rechtsfolgebewusstseins bedarf es bei der Einlage ebenso wenig wie bei der Entnahme (dazu bereits Anm. 157). Motive und Absichten, die der Einlage zugrunde liegen, sind unbeachtlich (SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 318). Auch Irrtümer über die Folgen der Einlagehandlung sind unbeachtlich. Jedoch fehlt es an einer willentlichen Einlagehandlung, wenn der Stpfl. ein WG nur deshalb in die Buchführung aufnimmt, weil er irrtümlich von seiner Eigenschaft als notwendiges BV ausgeht (BFH v. 4.4.1973 – I R 159/71, BStBl. II 1973, 628; auch KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 105).

Mittelbare Einlagen/Rechtsgänge: Hier gelten die Ausführungen zu Entnahmen entsprechend (vgl. Anm. 158 ff.). Nur ausnahmsweise können Einlagen ohne willentliche Einlagehandlung anerkannt werden. Dies gilt vor allem bei Rechtsgängen, die eine Einlagehandlung substituieren können. So stellt ein Erbfall zwischen Mieter und Vermieter eines bisher fremdbetrieblich genutzten Gebäudes einen solchen Rechtsgang dar (BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 509; Beispiele die Entnahme betreffend bei Anm. 159). Reine Rechtsänderungen (Gesetzes- oder Rechtsprechungsänderungen) bewirken keine Einlage.

292 3. Zeitpunkt der Einlage

Grundsatz: Es gilt das Entsprechende wie für Entnahmen; s. bereits allgemein Anm. 144. Zeitpunkt der Einlage ist also derjenige, in welchem das WG betrieb-

lichen Zwecken gewidmet wird. Gehört ein WG zum notwendigen BV, so ist es mit dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung oder, wenn es später die Eigenschaft als notwendiges BV erlangte, mit diesem Zeitpunkt als dem BV zugeführt zu behandeln, ohne Rücksicht darauf, ob der Stpfl. es, etwa nach einem Wertanstieg des WG, erst später als in den Betrieb überführt behandelt (zB erst dann einbucht). Bei gewillkürtem BV kommt es darauf an, ab wann der Stpfl. seinen Willen, das WG zum BV zu ziehen, eindeutig (zB durch Einbuchung) erkennbar macht. BFH v. 26.9.1958 – VI 153/56 U (BStBl. III 1958, 444) behandelt ein Gebäude, das der Stpfl. zum Teil aus Mitteln einer Bausparkasse errichtet hatte und das zum geringeren Teil gewerblichen, zum größeren Teil fremden Wohnzwecken diente, erst mit dem Beginn der tatsächlichen Nutzung durch den Gewerbebetrieb hinsichtlich des betrieblich genutzten Teils als BV; bis dahin hätten die Beteiligten ihren Plan – betriebliche oder private Nutzung – noch jederzeit ändern können.

Keine Rückwirkung: Einlagen sind wie Entnahmen tatsächliche betriebliche Vorfälle (s. Anm. 144). Sie können daher nicht auf einen früheren Zeitpunkt zurückbezogen werden. Der Stpfl. kann daher auch nach Ablauf des Wj. nicht rückwirkend eine Einlage einbuchen. Insbes. kann der Stpfl. die mit entnommenen Mitteln angeschafften WG, die er zunächst als PV behandelt hat, nicht rückwirkend zum BV ziehen (BFH v. 30.7.1964 – IV 109/60, HFR 1965, 454; v. 22.6.1967 – I 192/64, BStBl. II 1968, 4).

Einstweilen frei.

293–294

IV. „dem Betrieb ... zugeführt“ – Finaler Einlagebegriff

1. Einlage zu betrieblichen Zwecken

295

Allgemeines: Eine Einlage liegt vor, wenn WG (aus der außerbetrieblichen Sphäre) betrieblichen Zwecken zugeführt werden. Der Einlagebegriff hängt damit vom Betriebsbegriff ab. Allgemeines dazu s. Vor §§ 4–7 Anm. 85 ff.; zur Überführung von WG zwischen mehreren Einzelbetrieben des Stpfl. s. Anm. 173. Das WG muss dem Betrieb auch tatsächlich zugeführt sein. Eine Einlage setzt voraus, dass das WG für einen konkreten (wenn auch kurzen) Zeitraum dem Betrieb überlassen wird. Hat ein Stpfl. nur für einen ideellen Augenblick das (wirtschaftliche) Eigentum an einem WG besessen, so kann es nicht als eingelegt und unmittelbar anschließend als entnommen behandelt werden.

Beispiel: X vermietet ein Grundstück an eine KG, an der er nicht beteiligt ist. Ein Gesellschafter der KG erwirbt das Eigentum am Grundstück von X und überträgt es unmittelbar anschließend auf den Nichtgesellschafter Y. Die Nutzungsüberlassung durch Y schließt sich unmittelbar an diejenige durch X an, das Grundstück war nicht zeitweilig BV.

Keine Einlagen: Stehengebliebene Gewinne sind keine Einlagen, da der Begriff der Einlage die Zuführung von WG aus der außerbetrieblichen Sphäre in das BV verlangt. Keine Einlage ist die persönliche Arbeitsleistung des Stpfl.; sie geht aber in den Teilwert der selbst erzeugten WG ein. Keine Einlage ist die Einbuchung von WG in das BV aufgrund gesetzlicher Vorschriften.

Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen mehreren Einzelbetrieben: Die Frage, ob bei Überführung eines WG aus einem Einzelbetrieb in einen anderen Einzelbetrieb desselben Stpfl. eine Entnahme aus dem einen und eine Einlage in den anderen Einzelbetrieb vorliegt, kann nur einheitlich beantwortet

werden. Wird eine Entnahme bejaht (s. dazu Anm. 173), so liegt auch eine Einlage vor. Früher verneinte die stRspr. bereits den Tatbestand einer Entnahme und damit auch einer Einlage (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; v. 9.12.1986 – VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342; v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667; v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187). Unerheblich war hierbei, ob es sich um Betriebe derselben oder einer anderen Einkunftsart handelte. Seit 1999 geht § 6 Abs. 5 Satz 1 von einer Entnahme aus, schreibt aber im Gegenzug zwingend die Fortführung der Buchwerte vor, so dass eine Aufdeckung stiller Reserven vermieden wird (dazu HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 17 Rn. 233; § 6 Anm. 1440; s. auch bereits Anm. 173).

296 2. Überführung aus dem Ausland – finaler Einlagebegriff

Für die Frage, ob bei Überführung von WG aus einem ausländ. Betrieb oder einer ausländ. Betriebsstätte eines Stpfl. in einen inländ. Betrieb oder eine inländ. Betriebsstätte eine Einlage anzunehmen ist, müssen die Grundsätze entsprechend Anwendung finden, die bei Überführung aus einem inländ. Betrieb (bzw. Betriebsstätte) ins Ausland gelten (hierzu bereits ausführlich Anm. 167 ff.). Der BFH hatte bei Überführung in eine ausländ. Betriebsstätte bei Bestehen eines DBA eine Entnahme angenommen, da andernfalls die Besteuerung der stillen Reserven nicht gewährleistet sei (vgl. nur BFH v. 16.7.1969 – I 266/65, BStBl. II 1970, 175). Die zugrunde liegende Theorie der finalen Entnahme hat er nunmehr mit Urteil vom 17.7.2008 (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) aufgegeben. Damit ist auch der spiegelbildlich entwickelte finale Einlagebegriff obsolet (hierzu aber ausführlich BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508). Es wurde bereits dargelegt, dass die Rechtsprechungsänderung überfällig war und zu begrüßen ist (ausführlich, auch zu den Schrifttumsansichten, s. Anm. 167 ff.). Der Gesetzgeber hat nunmehr mit Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 eine gesetzliche Regelung geschaffen, die aber ihrerseits zu Problemen führt (dazu sogleich Anm. 321).

297 3. Einlage bei Mitunternehmern

Einlage von Wirtschaftsgütern: Die Einlagevorschriften gelten auch bei Mitunternehmern (vgl. auch DOBELKE, WPg. 1963, 65). Sämtliche Zuführungen von WG aus dem Bereich der Mitunternehmer zum Betrieb der Mitunternehmerschaft sind Einlagen. Das gilt auch dann, wenn der Zuführung ein besonderes Rechtsgeschäft (Kauf oder Tausch) zugrunde liegt. Eine Einlage ist gegeben, wenn ein WG aus dem privaten Gesamthands- oder Bruchteilseigentum (oder wirtschaftlichen Eigentum) aller Mitunternehmer ins Gesamthandsvermögen der PersGes. eingebracht wird, aber auch dann, wenn ein WG, das einzelnen Mitunternehmern gehört, dem Betrieb der PersGes. gewidmet wird, dh. wenn es der Gesellschaft als wirtschaftliches Eigentum oder zur Nutzung überlassen wird. Einlagen sind auch Vergütungen der Gesellschafter für Leistungen der Gesellschaft.

Nutzungen: Überlässt ein Gesellschafter (Mitunternehmer) an eine PersGes., an der er beteiligt ist, WG zur Nutzung, so liegt hierin eine Einlage der WG. Ändert er den Nutzungszweck, überlässt er zB die Nutzung seinen nicht an der Gesellschaft beteiligten Kindern, so liegt hierin eine Entnahme des WG.

Bürgschaft: Übernimmt bei der Sanierung einer KG ein Kommanditist über seine kommanditarische Haftung hinaus die Bürgschaft für Schulden der Gesellschaft, so ist das eine Einlage, uE aber erst im Zeitpunkt der Inanspruchnahme

oder wenn die Inanspruchnahme droht und Ersatzansprüche nicht durchsetzbar erscheinen (RFH v. 23.11.1938, RStBl. 1939, 233, spricht von „bedingten“ Einlagen). Die Inanspruchnahme aus der Bürgschaft ist für ihn eine BA und mangels Rückgriffs gegen die anderen Gesellschafter ein Betriebsverlust (RFH v. 23.11.1938 aaO).

Einstweilen frei.

298–299

V. Rechtsfolge der Einlage

300

Bewertung: Ins BV eingelegte WG nehmen künftig (bis sie veräußert, verbraucht oder wieder entnommen werden) am BV-Vergleich teil; die Bewertung im Zeitpunkt der Einlage ins BV richtet sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 (s. § 6 Anm. 1208 ff.).

Gründung eines Betriebs: Mittel, die ein Stpfl. zur Gründung eines Betriebs aufwendet, sind nicht Einlagen im Lauf eines Wj. Dagegen sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 und 6 Einlagen bei einer Gründung und Einlagen in einen bestehenden Betrieb in gleicher Weise zu bewerten.

Erträge und Aufwendungen im Zusammenhang mit WG, die ins BV eingelegt wurden, sind vom Zeitpunkt der Einlage an (s. Anm. 292) BE und BA (soweit nicht zB bei privaten Nutzungen Entnahmen vorliegen).

Einstweilen frei.

301–319

VI. ABC der Einlagen

320

Aufwandseinlage: Der Begriff der Aufwandseinlage hat sich als Parallelbegriff zu dem der Aufwandsentnahme zur Kennzeichnung solcher Vorgänge herausgebildet, bei denen nicht das WG selbst, sondern der für seine Nutzung angefallene Aufwand in das BV eingelegt werden (vgl. dazu BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, sowie Anm. 286). Über das Instrument der Aufwandseinlage werden betrieblich veranlasste Kosten, die bei der Nutzung betriebsfremder WG entstehen, in den Bestandsvergleich einbezogen.

Bebauung: Die Bebauung ist für die Einordnung von Grund und Boden als PV oder BV von entscheidender Bedeutung (BFH v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461, s. ausführlich Anm. 62). Infolge der Bebauung eines Grundstücks kann es zu dessen Einlage in das BV kommen, wenn nämlich ein bisher privat genutztes Grundstück mit einem nunmehr betrieblich genutzten Gebäude bebaut wird und dieser Vorgang sich zweifelsfrei als Einlagehandlung euten lässt (zum Parallelvorgang bei der Entnahme s. Anm. 185 „Bebauung“).

Betriebsstätte: Bei der Überführung eines WG von der ausländ. Betriebsstätte in das inländ. Stammhaus konnte nach der bisher vom BFH vertretenen finalen Einlagelehre eine Einlage vorliegen. Diese Lehre hat der BFH nunmehr aufgegeben (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; vgl. ausführlich Anm. 167 ff. sowie 296). Die FinVerw. hatte bisher nur dann eine Einlage bejaht, wenn in den DBA der beteiligten Staaten die Freistellungsmethode vereinbart war (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.6.2). Nunmehr ist in Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 ein allgemeiner Verstrickungstatbestand geregelt (dazu sogleich Anm. 321).

Bodenschatz: Wird ein Bodenschatz im PV des Stpfl. entdeckt, so ist fraglich, was Gegenstand der Einlage ist, der Bodenschatz selbst als materielles WG oder das Recht zu dessen Ausbeutung (vgl. BFH v. 19.7.1994 – VIII R 75/91, BStBl. II 1994, 846; v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508). Im Fall eines Kiesvorkommens hat der BFH ein materielles WG angenommen (BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508). Der Bodenschatz ist dann mit dem Teilwert anzusetzen. Eine Geltendmachung von Absetzungen für Substanzverringern ist im Zuge des Abbaus allerdings nicht zulässig (BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508; dazu auch SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 1323). Zur Einlage von Bodenschätzen s. auch BMF v. 9.8.1993 (BStBl. I 1993, 678), v. 24.6.1998 (BB 1998, 1685) und v. 7.10.1998 (BStBl. I 1998, 1221).

Buchung: Die Buchung als solche hat noch keine Bedeutung für die Annahme einer Einlage. Vielmehr ist das Vorliegen eines Einlagetatbestands entscheidend. In diesem Zusammenhang kann aber die Buchung als BV ein Indiz für das Vorliegen eines Einlagetatbestands bilden. Wurde ein WG fehlerhaft nicht als BV geführt, so wird der Fehler nicht im Wege der Einlage korrigiert, sondern im Wege der Einbuchung mit dem fortentwickelten Wertansatz (BFH v. 24.10.2001 – X R 153/97, BStBl. II 2002, 75).

Bürgschaft: Wird eine betrieblich veranlasste Bürgschaftsverpflichtung aus privaten Mitteln getilgt, liegt eine Einlage vor. Eine aus betrieblicher Veranlassung eingegangene Bürgschaftsverpflichtung, die aus privaten Mitteln getilgt wird, ist Gegenstand einer Einlage. Für den Fall der Inanspruchnahme eines Gesellschafters aus Bürgschaften zugunsten der PersGes. s. BFH v. 12.7.1990 – IV R 37/89, BStBl. II 1991, 64 mwN.

Dienstleistungen werden wie Nutzungsüberlassungen behandelt. Sie stellen als solche keine einlagefähigen WG dar (vgl. BFH v. 19.5.2005 – IV R 3/04, BFH/NV 2005, 1784).

Eigene Arbeitsleistung: Eigene Arbeitskraft stellt für sich genommen kein WG dar und ist deshalb auch keiner Einlage zugänglich (s. zur Entnahme Anm. 153 sowie 185 „Eigene Arbeitsleistung“).

Einlagehandlung: Die Einlage setzt als objektiven Einlagetatbestand eine Einlagehandlung voraus, also einen tatsächlichen, willensgetragenen Vorgang, durch den ein WG zum BV gezogen wird (ausführlich Anm. 290).

Einlagetatbestand: Der Einlagetatbestand besteht aus einem objektiven Teil, der Einlagehandlung, und einer subjektiven Komponente, dem Einlagewillen. Zu den Einzelheiten s. Anm. 290 ff.

Einlagewille: Der Einlagewille ist die subjektive Komponente des Einlagetatbestands. Hierzu ausführlich Anm. 291.

Finaler Einlagebegriff: Der finale Einlagebegriff wurde von der Rspr. parallel zum finalen Entnahmebegriff entwickelt und zielt darauf ab, (zweckgerichtet) die realitätsgerechte stl. Erfassung von Wertzugängen zum BV zu gewährleisten. So ist in Fällen der Überführung von WG von einer ausländ. Betriebsstätte in das inländ. Stammhaus vor dem Hintergrund des finalen Einlagebegriffs eine Einlage zu bejahen (vgl. SCHMIDT/HEINICKE XXVIII, § 4 Rn. 360 „Ausland“). Infolge der Aufgabe des finalen Entnahmebegriffs durch den BFH (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; vgl. ausführlich Anm. 167 ff. sowie 296) dürfte auch der finale Einlagebegriff in diesen Fällen nicht mehr greifen.

Forderung/Forderungsverzicht: Forderungen sind nach ihrer Entstehung unabhängig von ihrem Entstehungsgrund in das BV einlegbar (ausführlich Anm. 286). Ein Forderungsverzicht, der aus privaten Gründen erfolgt, ist als

Einlage zu qualifizieren; demgegenüber führt der Erlass aus betrieblichen Gründen zu BE (BFH v. 12.3.1970 – IV R 39/69, BStBl. II 1970, 518; vgl. auch BFH v. 12.4.1989 – I R 41/85, BStBl. II 1989, 612).

Gegenstand der Einlage: Den Gegenstand der Einlage bilden WG aller Art, zumindest wenn sie bilanzierbar sind. Ob und inwieweit auch Güter, die nicht bilanzierbar sind, Gegenstand einer Einlage sein können, ist umstritten (hierzu ausführlich Anm. 286; vgl. auch BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348).

Leistungseinlage: Die Leistungseinlage ist eine besondere Form der Einlage, die entsprechende der Nutzungseinlage zu behandeln ist (ausführlich Anm. 286).

Mitunternehmerschaft: Hierzu ausführlich Anm. 297.

Nießbrauch: Die durch unentgeltlichen Zuwendungsnißbrauch bzw. Vorbehaltsnißbrauch erlangten dinglichen Nutzungsrechte können nicht mit ihrem Teilwert in das BV eingelegt werden, obwohl es sich um WG handelt (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Allerdings können die selbst getragenen Aufwendungen des Nießbrauchers im Zuge einer Aufwandseinlage als BA geltend gemacht werden (BFH v. 16.12.1988 – III R 113/85, BStBl. II 1989, 763). Zu Einlagetatbeständen im Zusammenhang mit Nießbrauch s. auch WINKELJOHANN, DStR 1985, 227.

Nutzungsänderung: Nutzungsänderungen von privatem Vermögen führen nicht ohne Weiteres zu BV (BFH v. 21.4.2005 – III R 4/04, BStBl. II 2005, 604; dazu KANZLER, FR 2006, 186). Vielmehr muss der Wille, das WG künftig dauerhaft für den Betrieb zu nutzen, unzweideutig im Zuge einer Einlagehandlung hervortreten (vgl. Anm. 290).

Nutzungseinlage: Nach der Rspr. (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) sind zwar schlichte Nutzungsmöglichkeiten nicht einlagefähig, aber Aufwendungen, die aufgrund der betrieblich veranlassten Nutzung betriebsfremden Vermögens entstehen (s. auch „Aufwandseinlage“). Weiterhin ordnet die Rspr. dingliche oder obligatorische Nutzungsrechte als WG ein (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86 aaO; s. zum Ganzen auch bereits Anm. 286).

Rechtsänderungen: Bloße Rechtsänderungen können im Unterschied zu Rechtsvorgängen nicht zu einer Einlage führen (ausführlich Anm. 291)

Rechtsfolgebewusstsein: Der Stpfl. muss im Zuge seiner Einlagehandlung nicht das Bewusstsein über die rechtl. Folgen der Einlage haben (vgl. Anm. 291).

Rechtsvorgänge können unter bestimmten Umständen eine Einlagehandlung substituieren und zu einer sogenannten mittelbaren Einlage führen (vgl. Anm. 291).

Verbindlichkeiten: Hierzu Anm. 286.

Verdeckte Einlage: Eine verdeckte Einlage liegt vor, wenn ein Gesellschafter oder ihm nahe stehende Person der KapGes./PersGes. einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet oder verschafft, ohne dass der Gesellschafter dafür neue Gesellschaftsanteile erhält, und diese Zuwendung ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis hat (vgl. WEBER-GRELLET, DB 1998, 1532). Im Rahmen eines Fremdvergleichs ist zu prüfen, ob ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht gewährt hätte (BFH v. 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 624; s. statt vieler HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 11 Rn. 93). Als

Rechtsfolge ist die verdeckte Einlage außerhalb der Bilanz wieder abzuziehen, um den zu hoch ausgewiesenen Gewinn der Gesellschaft zu korrigieren, § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG. Zur verdeckten Einlage s. ausführlich § 8 KStG Anm. 330 ff.

Verstrickung: Ein allgemeines Verstrickungsprinzip kennt das deutsche Ertragsteuerrecht auch nach den Änderungen durch das SEStEG nicht. Nach der Aufgabe des finalen Entnahmebegriffs und damit auch des finalen Einlagebegriffs durch den BFH ist im Fall einer Überführung von WG vom Ausland ins Inland zu prüfen, ob der Tatbestand einer Einlage erfüllt ist. Im Übrigen gilt als Sonderregelung neuerdings Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 (dazu sogleich Anm. 321).

Vorbereitungshandlungen: Werden WG in der von Einkünfteerzielungsabsicht getragenen Vorbereitungsphase der Betriebseröffnung betrieblich gewidmet, so stellt dieser Vorgang eine Einlage dar (BFH v. 10.7.1991 – VIII R 126/86, BStBl. II 1991, 840; v. 26.11.1993 – III R 58/89, BStBl. II 1994, 293; SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 360 „Vorbereitungshandlungen“ mwN).

Wirtschaftsgüter/Immaterielle Wirtschaftsgüter: Zum WG-Begriff bei der Einlage allgemein s. Anm. 286. Immaterielle WG können trotz Aktivierungsverbots (§ 5 Abs. 2) Gegenstand einer Einlage sein (vgl. BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705; v. 25.10.1995 – I R 104/94, BFHE 179, 265 = DStR 1996, 617; beide zur [verdeckten] Einlage des Geschäftswerts).

Zeitpunkt: s. ausführlich Anm. 292.

C. Einlagefiktion durch Verstrickungstatbestand (Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2)

Schrifttum: s. vor Anm. 206.

321

I. Überblick und Rechtsentwicklung

Allgemeiner Verstrickungstatbestand: Grundsätzlich spiegelbildlich zu Abs. 1 Satz 3 hat der Gesetzgeber mit dem SEStEG (Gesetz über stl. Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer strechl. Vorschriften v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) in Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 einen allgemeinen Verstrickungstatbestand geschaffen. Im Gegensatz zu Abs. 1 Satz 3 ist die Nutzung von WG allerdings nicht erfasst. Auch ist in Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 nur von „Begründung“ des Besteuerungsrechts, nicht von dessen „Stärkung“ die Rede (vgl. auch SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 331). Insgesamt ist die Vorschrift damit enger ausgestaltet als Abs. 1 Satz 3. Zu Recht wird dies von Teilen des Schrifttums als systemwidrig kritisiert (Vor § 4 Anm. J 06-3; CARLÉ, KÖSDI 2007, 15403).

Rechtsentwicklung: Bis zum Inkrafttreten des SEStEG gab es keine Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 entsprechende Vorschrift. Auf der Grundlage der Rspr. des BFH zum finalen Entnahmebegriff (dazu ausführlich Anm. 167 ff.) existierte aber ein spiegelbildlicher finaler Einlagebegriff (dazu Anm. 296), der ähnliche Ergebnisse zeitigte wie nun Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2.

II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 7, 2. Hs.

322

Begründung des Besteuerungsrechts: Die Vorschrift setzt voraus, dass erstmals ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland begründet wurde. Eine Stärkung desselben reicht nicht aus. Es werden daher nur solche Fälle erfasst, in denen zuvor überhaupt kein deutsches Besteuerungsrecht bestand. Insbes. solche Fälle sollen erfasst werden, in denen unter Geltung der Freistellungsmethode ein WG aus einer ausländ. Betriebsstätte oder einem ausländ. Stammhaus in das inländ. Stammhaus oder eine inländ. Betriebsstätte überführt wird (dazu BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 513). Angesichts der hier vertretenen Auffassung zur Wirkung der abkommensrechtl. Freistellungsmethode (dazu ausführlich Anm. 214) ist fraglich, ob es bei Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 in der genannten Fallkonstellation tatsächlich immer zu einer erstmaligen Begründung des deutschen Besteuerungsrechts kommt. Zumindest im Fall der erstmaligen Überführung nach Deutschland wird man allerdings idR eine erstmalige Berührung mit der deutschen Besteuerungshoheit annehmen müssen, weshalb die zu Abs. 1 Satz 3 geäußerten Bedenken hier nicht entsprechend gelten. Bei beschränkter StPflcht gilt Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 im Fall der Überführung sowohl bei Freistellungs- als auch Anrechnungsmethode. Nicht erfasst sind hingegen Fälle, in denen das Besteuerungsrecht lediglich gestärkt wird, also etwa bei Überführung aus einer Anrechnungs-Betriebsstätte in das inländ. Stammhaus (vgl. die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 16/2710, 45). Darin liegt, wie bereits bemerkt wurde, ein Systembruch.

Veräußerung: Der zweite Systembruch der Vorschrift ist darin zu sehen, dass sie sich im Unterschied zu Abs. 1 Satz 3 nicht auf Nutzungen, sondern nur auf den Gewinn aus der Veräußerung bezieht. Die Nutzung des WG durch die inländ. Betriebsstätte oder das inländ. Stammhaus führt danach nicht zur Verstrickung (BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 513).

III. Rechtsfolge des Verstrickungstatbestands

323

Rechtsfolge des Verstrickungstatbestands ist die Annahme einer fiktiven Einlage. Diese ist nach dem neu geschaffenen § 6 Abs. 1 Nr. 5a mit dem gemeinen Wert anzusetzen (dazu § 6 Anm. J 06-22).

Einstweilen frei.

324–339

Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 8: Verweisung

340

Abs. 1 Satz 8 enthält lediglich deklaratorische Regelungen. Danach sind bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 die Vorschriften über die BA (dazu Anm. 21), die Bewertung (dazu § 6 Anm. 1215 ff.) sowie die AfA (dazu § 7 Anm. 9) zu beachten. Eigenständige Bedeutung besitzt die Verweisungsnorm nicht, da sich die Anwendbarkeit der genannten Regelungen bereits aus der Gesetzssystematik ergibt.

Einstweilen frei.

341–349

Erläuterungen zu Abs. 2: Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**,
Vors. Richter am FG, Cottbus

Schrifttum: HUNDERTMARK/HERMS, Handelsrechtliche Zulässigkeit von Bilanzberichtigungen auf Grund von Steuerklauseln, BB 1973, 1051; WEIRICH, Bilanzänderungen aus der Sicht der Handelsbilanz, WPg. 1976, 625; ROSE/TELKAMP, Zur Berichtigung und Fortführung fehlerhafter Wertansätze aus Dauersachverhalten in Handels- und Steuerbilanz, BB 1977, 1713; SAUER, Bilanzberichtigung und Bilanzänderung, StBp. 1977, 173; FLUME, Bilanzberichtigung oder Bilanzänderung bei „subjektiv richtigen“, objektiv falschen Bilanzansätzen nach § 4 Abs. 2 EStG, DB 1981, 2505; DÖLLERER, Der ordentliche Kaufmann bei Aufstellung der Bilanz, BB 1986, 97; RITZROW, Die Bilanzberichtigung in der Rechtsprechung des BFH, StBp. 1990, 219 und 249; v. BECKERATH, Bilanzberichtigung und Bilanzänderung, DStJG 14 (1991), 65; STAHL, Beratungserkenntnisse für Bilanzberichtigungen und Bilanzänderungen, KÖSDI 1996, 10705; KANZLER, Der Sechs-B und die Landwirte, in Festschr. Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 251; KANZLER, Fragwürdige Rückwirkung am Beispiel der Aufhebung des Sanierungsprivilegs, FR 1997, 897; KOSCHMIEDER, Bilanzberichtigung in der Kritik, FR 1997, 130; GROH, Aufgabe des formellen Bilanzzusammenhangs im Steuerrecht?, DB 1998, 1931; EISGRUBER/SCHALLMOSE, (Un-) Zulässigkeit einer Bilanzänderung nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 1999, 957; EISGRUBER/SCHALLMOSE, Bilanzänderungsverbot, quo vadis?, DStR 1999, 1936; KANZLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart, FR 1999, 225; KANZLER, Flüchtige Bemerkungen zum neuen Bilanzänderungsverbot – Zum Konflikt zwischen steuerlichen Wahlrechten und Bilanzänderungsverbot, FR 1999, 833; ROSER, (Un-)Geplante Folgen des Bilanzänderungsverbot – Sind dem Finanzamt eingereichte Bilanzen nunmehr unabänderlich?, FR 1999, 837; WEBER-GRELLET, Die Steuerbilanz nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, StuB 1999, 1289; GRÜTZNER, Keine Bilanzberichtigung nach einem durch das Finanzamt verursachten Fehler, StuB 2000, 362; KAISER, Berichtigung und Änderung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, Diss. Saarbrücken 1999, Herne 2000; ZUGMAIER, Wiedereinführung der Bilanzänderung durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 – Probleme bei der Rückwirkung, FR 2000, 656; ZUGMAIER, Die Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG, Inf. 2001, 10; KOBER, Bilanzberichtigung bei zu Unrecht passivierten privaten Verbindlichkeiten – Verfahren und Gewinnauswirkung, FR 2001, 281; STAPPERFEND, Anwendbarkeit und Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung zur Bilanzänderung durch das StBereinG 1999, FR 2001, 329; VON GROLL, Der formelle Bilanzzusammenhang – eine unendliche Geschichte?, in Festschr. Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, 445; RITZROW, Bilanzberichtigung – Überblick über die Rechtsprechung des BFH, StBp. 2005, 164 und 230; HERZIG/NIETSCHKE, Bilanzberichtigung in den Fällen erstmaliger höchstrichterlicher Rechtsprechung, DB 2007, 304; ORTMANN-BABEL/BOLIK, Rückwirkende Bilanzberichtigung zu Gunsten der Steuerpflichtigen?, DStR 2007, 1139; PRINZ/SCHULZ, Verweigerte Bilanzberichtigung als Instrument zur Versagung „unliebsamer“ Rechtsprechung, DStR 2007, 776; SCHOOR, Neues und Problematisches zur Bilanzberichtigung, DStZ 2007, 274; SCHULZE-Osterloh, Bilanzberichtigung bei Verkennung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, BB 2007, 2335; WERRA/RIESS, Zur Bindungswirkungen von Bilanzen, DB 2007, 2502; HOFFMANN, Zur Frage der Voraussetzungen einer Bilanzberichtigung oder Bilanzänderung durch nachträgliche Bildung von Rückstellungen, GmbHR 2008, 772; STAPPERFEND, Die Änderbarkeit der Steuerfestsetzung als Voraussetzung für die Bilanzberichtigung, FR 2008, 937; vgl. auch das Schrifttum vor Anm. 372 und 461.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

I. Grundinformation zu Abs. 2

350

Abs. 2 behandelt die Änderung einer Bilanz. Dabei sind zwei Fälle zu unterscheiden.

Satz 1 betrifft die sog. Bilanzberichtigung, die dann möglich ist, wenn die Bilanz den GoB unter Befolgung der Vorschriften des EStG nicht entspricht. Die Bilanz muss also falsch sein. Berechtigt zur Bilanzberichtigung ist nur der Stpfl. Das FA darf von sich aus keine Bilanzberichtigung vornehmen (s. dazu Anm. 399).

Satz 2 greift ein, wenn die Bilanz nicht fehlerhaft ist, der Stpfl. aber gleichwohl einen richtigen Bilanzansatz durch einen anderen richtigen Bilanzansatz ersetzen oder ein Wahlrecht nachträglich ausüben möchte. Eine solche Bilanzänderung ist allerdings nur möglich, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung iSd. Satzes 1 steht und soweit die Auswirkung der Änderung nach Satz 1 auf den Gewinn reicht (s. dazu Anm. 465 ff.).

II. Rechtsentwicklung

EStG 1934 v. 24.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): § 5 Abs. 2 Satz 1 sieht erstmals die Möglichkeit der Berichtigung einer beim FA eingereichten Bilanz vor, die den GoB unter Befolgung der Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen, die BA und die Bewertung nicht entspricht. Darüber hinaus ist nach Satz 2 eine Änderung nur mit Zustimmung des FA – im Rechtsmittelverfahren der Rechtsmittelbehörde – zulässig (zur Bilanzänderung vor der Kodifizierung s. EVERS in STRUTZ, Handbuch des Reichssteuerrechts, 3. Aufl. 1927, 544, und die Begr. zu § 5 Abs. 2 EStG 1934, RStBl. 1935, 33 [37]). § 5 Abs. 2 EStG 1934 gilt aufgrund seiner Stellung nur für nach HGB buchführungspflichtige Stpfl. iSd. § 5 Abs. 1 EStG 1934.

EStG 1938 v. 6.2.1938 (RGBl. I 1938, 121; RStBl. 1938, 113): § 4 Abs. 2 übernimmt die Regelung des § 5 Abs. 2 EStG 1934, um eine Geltung für alle Stpfl. sicherzustellen (vgl. die Ges.-Begr., RStBl. 1938, 100). Satz 1 ist mit dem heutigen Satz 1 Halbs. 1 identisch.

FGO v. 6.10.1965 (BGBl. I 1965, 1477 [1506]; BStBl. I 1965, 564 [593]): § 168 FGO fasst Satz 2 dahingehend, dass die Zustimmung zur Bilanzänderung nur noch vom FA zu erteilen ist und nicht mehr von der Rechtsmittelbehörde im Rechtsmittelverfahren.

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Der geänderte Satz 2 legt fest, dass die Änderung einer fehlerfreien Bilanz unzulässig ist. Damit sollen den Stpfl. Gestaltungsspielräume genommen werden, die mit „Gleichheitsgesichtspunkten“ und dem „Prinzip der Leistungsfähigkeit“ nicht vereinbar seien (vgl. BTDruks. 14/23, 234; krit. KANZLER, FR 1999, 833 [834]). Nach § 52 Abs. 9 idF des StEntG 1999/2000/2002 (aaO) ist die Regelung auch für VZ vor 1999 anzuwenden. Wegen der Anwendung des Satzes 2 idF des StBereinG 1999 ebenfalls für VZ vor 1999 (s.u.) kommt Satz 2 idF des StEntG 1999/2000/2002 nach hM nicht zur Anwendung (BFH v. 31.5.2007 – IV R 54/05, BFH/NV 2007, 1973 mwN; BMF v. 18.5.2000, BStBl. I 2000, 587). Dies trifft zwar grds. zu. Gleichwohl sind Fälle denkbar, in denen das FA vor dem Inkrafttreten des StBereinG 1999 eine Bilanzänderung unter Berufung auf Satz 2 idF des StEntG 1999/2000/2002 abgelehnt hatte und eine spätere daran scheitert, dass die zugrundeliegenden StBescheide zwischenzeitlich nicht mehr änderbar sind (vgl. zur Änderbarkeit des StBescheids als Voraussetzung für die Bilanzänderung Anm. 475).

ZUGMAIER (FR 2000, 656 [658], und Inf. 2001, 10 [12]) tritt dafür ein, aus § 52 Abs. 9 idF des StBereinG 1999 ein Recht zur Änderung der bereits bestandskräftigen StBescheide abzuleiten. Dem ist nicht zu folgen, weil der Wortlaut des § 52 Abs. 9 idF des StBereinG 1999 hierfür keine Anhaltspunkte bietet. UE ist die Steuer für die betreffenden Jahre nach § 227 AO in derjenigen Höhe zu erlassen, in der sich eine nach Satz 2 idF des StBereinG 1999 zulässigerweise durchgeführte Bilanzänderung ausgewirkt hätte. Die Bilanzänderung darf – ausgehend von der oben dargestellten Auffassung des BMF – aufgrund der Regelung des Satzes 2 idF des StBereinG 1999 nachträglich durchgeführt werden. Ob ein enger zeitlicher Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung bestand, ist nach demjenigen Zeitpunkt zu beurteilen, zu dem die Bilanzänderung, die die FinVerw. nicht akzeptiert hatte, durchgeführt worden war.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Satz 2 erhält seine heute geltende Fassung. Die Regelung wurde erst aufgrund der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses aufgenommen (vgl. BRDrucks. 636/99 und BRDrucks. 731/99). Die Neufassung ist nach § 52 Abs. 9 idF des StBereinG 1999 auch für VZ vor 1999 anzuwenden. Dies hat der BFH verfassungskonform allerdings auf diejenigen Fälle beschränkt, in denen die Neufassung für den Stpfl. günstig ist oder er seine Bilanz nach dem 31.3.1999 – dem Tag der Verkündung des StEntG 1999/2000/2002 – beim FA eingereicht hat. Hat er sie zuvor eingereicht, so ist zur Vermeidung einer verfassungswidrigen Rückwirkung von Gesetzen Satz 2 idF des § 168 FGO v. 6.10.1965 (s.o. sowie Anm. 360) anzuwenden, wonach die Bilanzänderung (nur) von der Zustimmung des FA abhängt; dem zwischenzeitlichen durch das StEntG 1999/2000/2002 angeordneten Bilanzänderungsverbot kommt wegen der Rückwirkung des Satzes 2 idF des StBereinG 1999 keine Bedeutung mehr zu (s.o. zum StEntG 1999/2000/2002).

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): An Satz 1 wird der Halbs. 2 angehängt. Dies war im Entwurf des JStG 2007 zunächst nicht vorgesehen (s. BTDrucks. 16/2712). Eine inhaltlich identische Regelung enthielt erstmals die Stellungnahme von BRat und BReg., die aber an § 4a Abs. 2 Nr. 1 angehängt werden sollte (BTDrucks. 16/3036, 6; dazu Anm. 354). Die Beschlussempfehlung des FinAussch. sah dann die jetzige Fassung des Satzes 1 vor (BTDrucks 16/3325, 8). Die Neuregelung gilt ab dem 1.1.2007 (Art 20 Abs. 6 JStG 2007).

III. Reformüberlegungen

352

Die EStKommission wollte in Satz 1 eine Pflicht zum Austausch eines fehlerhaften Bilanzansatzes gegen einen korrekten Bilanzansatz aufnehmen und hierfür den Begriff der Bilanzberichtigung ins Gesetz einführen (vgl. Schriftenreihe des BMF, Heft 7, 1964, 94 [100]). Dies blieb ohne Beachtung.

Die StReformkommission 1971 wollte die unterschiedliche Behandlung von Bilanzberichtigung (Satz 1) und Bilanzänderung (Satz 2) beseitigen (vgl. StRefKomm., 446 ff. § D). Der Stpfl. sollte berechtigt sein, von sich aus unbeschränkt die Wertansätze seiner StBil. durch andere zulässige Wertansätze zu ersetzen, solange nach Verfahrensrecht noch neue Tatsachen berücksichtigt werden könnten. Eine Korrespondenz von StBil. und HBil. sollte in den Fällen der Maßgeblichkeit (s. Anm. 380 f.) gewährleistet werden. In Fällen, in denen das FA – etwa nach Bp. – von der Bilanz abweicht, sollte der Stpfl. die Bilanz nur noch insoweit ändern dürfen, als die vom FA vorgenommene Änderung reicht. Die Vorschläge der StReformkommission 1971 gingen zum Teil in den Entwurf eines Dritten StReformG ein.

§ 12 Abs. 3 des Entwurfs eines Dritten StReformG (BTDrucks. 7/1470) sah – den Vorschlägen der StReformkommission 1971 folgend – keine Zustimmungspflicht des FA bei einer Bilanzänderung mehr vor (zur Begründung der Verfahrensvereinfachung s. BTDrucks. 7/1470, 20). Weiter war eine Umsetzung der Bilanzänderung in der HBil. vorgeschrieben. Der Entwurf des Dritten StReformG wurde nicht umgesetzt.

Der Entwurf des StReformG 1999 (BTDrucks. 13/7480 und 13/7917) sah die unveränderte Übernahme des Abs. 2 als § 10 Abs. 2 vor (ohne Abweichung auch die Beschlussempfehlung des FinAussch. BTDrucks. 13/8022).

IV. Bedeutung

353 1. Satz 1 Halbsatz 1

Satz 1 Halbs. 1 will dem Stpfl. dann eine Korrektur seiner Bilanzansätze ermöglichen, wenn diese falsch sind. Dadurch soll gewährleistet werden, dass die der Besteuerung zugrunde gelegte Bilanz richtig ist.

354 2. Satz 1 Halbsatz 2

Satz 1 Halbs. 2 bestimmt seit dem 1.1.2007 (s. Anm. 351 aE), dass eine Bilanz nicht mehr berichtigt werden darf, wenn sie einer StFestsetzung zugrunde liegt, die nicht mehr aufhebbar oder änderbar ist.

Gewinnermittlung bei Land- und Forstwirten: Ursprünglich sollte dies nur für die Gewinnermittlung von Land- und Forstwirten nach § 4a Abs. 1 Nr. 1 geregelt werden, weil die durch § 4a Abs. 2 Nr. 1 vorgesehene Aufteilung des Gewinns dann zu Problemen führte, wenn die StFestsetzung eines der betroffenen Jahre nicht mehr aufgehoben oder geändert werden konnte. Gleichwohl hielt der BFH eine Bilanzberichtigung in diesen Fällen für zulässig (BFH v. 25.8.2000 – IV B 150/99, BFH/NV 2001, 308 [309]; v. 6.12.1990 – IV R 129/89, BStBl. II 1991, 356 [357]). Dies sollte durch eine Neuregelung in § 4a Abs. 2 Nr. 1 Sätzen 3 und 4 aus Gründen der StVereinfachung und der StGerechtigkeit verhindert werden (vgl. BTDrucks. 16/3036, 6). Stattdessen hat der Gesetzgeber in Satz 1 Halbs. 2 nun eine allgemeine Regelung getroffen. Danach ist die Bilanzberichtigung in den geschilderten Fällen unzulässig (OFD Münster v. 6.6.2007, DB 2007, 1331).

Kodifizierung des formellen Bilanzenzusammenhangs: Durch die Neuregelung entfällt ferner der Streit darüber, ob der Lehre vom formellen oder vom materiellen Bilanzenzusammenhang der Vorzug zu geben ist, da der Gesetzgeber diesen zugunsten der Lehre vom formellen Bilanzenzusammenhang entschieden hat.

► *Nach der Lehre vom formellen Bilanzenzusammenhang*, die bislang von der Rspr. und Teilen des Schrifttums vertreten wurde, sollte bei der Gewinnermittlung eines Jahres als Anfangsvermögen dasjenige BV des Vorjahres anzusetzen sein, das der Besteuerung tatsächlich zugrunde gelegen hatte, und zwar selbst dann, wenn sich nach materiell-strechtl. Grundsätzen für das Vorjahr eigentlich ein anderes BV ergeben hätte (sog. Tatbestandswirkung des Endvermögens des Vorjahres für die nachfolgenden Veranlagungen). Folglich durfte der Stpfl. den Bilanzierungsfehler nur dann in der Bilanz berichtigen, in der der Fehler erstmals aufgetreten war, wenn der für dieses Jahr ergangene StBescheid noch geändert werden konnte. War dies nicht der Fall, musste er die Berichtigung in der

Schlussbilanz des ersten Folgejahres vornehmen, dessen Veranlagung noch änderbar war.

StRspr., grundlegend: RFH v. 2.7.1930, StuW 1939 Nr. 1015; v. 10.1.1935, StuW 1935 Nr. 148; v. 9.3.1937, RStBl. 1937, 680; dem folgend: BFH v. 1.12.1950 – IV 302/50 S, BStBl. III 1951, 10 (11); v. 1.4.1952 – I 23/52 U, BStBl. III 1952, 144; v. 14.1.1960 – IV 108/58 U, BStBl. III 1960, 137; v. 25.8.1960 – IV 185/58 U, BStBl. III 1960, 444; aus neuerer Zeit: BFH v. 16.5.1990 – X R 72/87, BStBl. II 1990, 1044; vgl. auch BFH v. 25.4.1990 – I R 78/85, BFH/NV 1990, 630; v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512 (516); v. 10.12.1992 – IV R 118/90, BStBl. II 1994, 381 (384); v. 30.3.1994 – I B 81/93, BFH/NV 1995, 192; v. 11.2.1998 – I R 150/94, BStBl. II 1998, 503 (504); v. 4.3.1998 – XI S 1/98, BFH/NV 1999, 21 (23); v. 28.4.1998 – VIII R 46/96, BStBl. II 1998, 443; v. 28.10.1998 – X R 96/96, BStBl. II 1999, 217 (222); v. 6.9.2000 – XI R 18/00, BStBl. II 2001, 106; v. 13.2.2003 – IV R 72/00, BFH/NV 2003, 1155; offengelassen von BFH v. 10.11.1997 – GrS 1/96, BStBl. II 1998, 83; BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1318/98, nv., und v. 5.7.2005 – 2 BvR 492–501/04, HFR 2005, 1019; keine Annahme der Verfassungsbeschwerden gegen diese Rspr. des BFH; der Rspr. folgend: R 4.4 EStR 2005; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 948 ff.; LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 523; SCHMIDT/HEINICKE XXVII § 4 Rn. 703; im Erg. auch GROH, DB 1998, 1931 (1934), allerdings mit Kritik hinsichtlich der von der Rspr. im Einzelnen gezogenen Konsequenzen.

Der BFH ging bei seiner Auffassung davon aus, dass sich fehlerhafte Bilanzansätze grds. in späteren Jahren selbst korrigierten.

Mit dieser Argumentation schon RFH v. 11.7.1928, RStBl. 1929, 172, und BFH v. 27.3.1962 – I 136/60 S, BStBl. III 1962, 273 (275); v. 29.11.1965 – GrS 1/65 S, BStBl. III 1966, 142; v. 4.5.1993 – VIII R 14/90, BStBl. II 1993, 661 (662).

Dass die Selbstkorrektur fehlerhafter Bilanzansätze zu Gewinnverschiebungen und damit zur nicht periodengerechten Erfassung der Gewinne führte, war für den BFH ohne Bedeutung. Ihm kam es in erster Linie darauf an, dass der zutreffende Totalgewinn der Besteuerung unterworfen wurde, selbst wenn dies zu einer unzutreffenden Gesamtbelastung mit ESt. führen konnte.

Vgl. BFH v. 25.8.1960 – IV 185/58 U, BStBl. III 1960, 444 (446); v. 29.11.1965 – GrS 1/65 S, BStBl. III 1966, 142; v. 8.12.1988 – IV R 33/87, BStBl. II 1989, 407 (409); v. 30.3.1994 – I B 81/93, BFH/NV 1995, 192; v. 19.8.1999 – IV R 73/98, BStBl. II 2000, 18 (20); v. 25.8.2000 – IV B 150/99, BFH/NV 2001, 308, wonach die Korrektur eines unrichtigen Bilanzansatzes nicht der Korrektur früherer Jahre dient, sondern die zutreffende Erfassung des Totalgewinns für die Folgejahre gewährleisten soll.

Der BFH verneinte schließlich auch eine Verletzung der Grenzen der Bestandskraft und der Verjährung durch die von ihm vertretene Meinung.

BFH v. 28.4.1998 – VIII R 46/96, BStBl. II 1998, 443; v. 7.6.1988 – VIII R 296/82, BStBl. II 1988, 886 (888); v. 27.3.1962 – I 136/60 S, BStBl. III 1962, 273 (276), mit Hinweis darauf, dass die Zweischneidigkeit der Bilanz die FinBeh. von der oft schwierigen Prüfung entheben soll, ob eine fehlerhafte Bilanzierung vorliegt; einschränkend zur Verjährung BFH v. 10.3.1989 – III R 190/85, BFH/NV 1990, 358 (359), wonach eine Bilanzberichtigung nach Eintritt der Verjährung ausscheidet, wenn bereits die Möglichkeit der Erfolgswirksamkeit des Bilanzierungsfehlers nicht ausgeschlossen werden kann.

► *Nach der Lehre vom materiellen Bilanzenzusammenhang* – der uE der Vorzug zu geben war – war in der Bilanz stets der materiell zutreffende Bilanzansatz zu wählen (so auch die Rspr. der österreichischen Gerichte, vgl. VwGH v. 7.5.1965 – 2208/63, ÖStZB 1965, 126; v. 28.9.1971 – 1038/69, ÖStZB 1972, 60). Das hatte zur Folge, dass ein Bilanzierungsfehler immer bis zu seiner Fehlerquelle zurück berichtet werden durfte, und zwar unabhängig davon, ob die Veranlagungen der jeweiligen Jahre noch geändert werden konnten oder nicht. Konnten die Veranlagungen nicht mehr geändert werden, sollte es bei der festgesetzten Steu-

er bleiben, und zwar selbst dann, wenn sich die Bilanzberichtigung eigentlich hierauf ausgewirkt hätte.

Vgl. ausführlich hierzu sowie zur Kritik an der Rspr. KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 120; KIRCHHOF/CREZELIUS VIII., § 4 Rn. 234; VON GROLL in Festschr. Kruse, 2001, 445; STADIE, *StuW* 1985, 101 (105); MÜHLBERGER, *DStR* 1977, 45; v. WALLIS in Festschr. Döllerer, 1988, 693 (701); v. WALLIS, *DStZ* 1991, 437 (439); SÖFFING, *DB* 1969, 187.

Kritik: Die Normierung des Grundsatzes des formellen Bilanzenzusammenhangs ist uE bedauerlich. Der Gesetzgeber knüpft die Zulässigkeit einer Bilanzberichtigung an die verfahrensrechtl. Vorschriften zur Änderung von StBescheiden, die aber gerade keine Vorschriften des materiellen StRechts sind. Damit kommt es zu einer Durchbrechung der kraft Gesetzes (insbes. § 38 AO) vorgegebenen Trennung zwischen entstandenem und durch Verwaltungsakt geregelter Anspruch (VON GROLL in Festschr. Kruse, 2001, 445 [452]). Abgesehen davon führt die Versagung der Bilanzberichtigung bei Nichtänderbarkeit der für den VZ durchgeführten Veranlagung zu einem Verstoß gegen das Prinzip der Abschnittbesteuerung (s. ausführlich zur Abschnittbesteuerung Einf. ESt. Anm. 688). Denn durch die Vornahme der Bilanzberichtigung in dem ersten Wj, dessen Veranlagung noch geändert werden kann, werden uU in diesem Jahr Gewinne besteuert, die bereits viel früher angefallen sind (vgl. § 38 AO).

So auch FG Düss. v. 8.11.1996, EFG 1996, 983 [984], aufgehoben durch BFH v. 28.4.1998 – VIII R 46/96, *BStBl.* II 1998, 443; KNOBBE-KEUK, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, 9. Aufl. 1993, § 3 V 2.

Der Verstoß lässt sich nicht damit rechtfertigen, dass im Erg. der zutreffende Totalgewinn besteuert werde, wenn auch nicht immer im richtigen VZ (so aber BFH v. 25.8.1960 – IV 185/58 U, *BStBl.* III 1960, 444 [446]; v. 29.11.1965 – GrS 1/65 S, *BStBl.* III 1966, 142). Denn abgesehen davon, dass sich nicht alle Bilanzierungsfehler in den Folgejahren von selbst korrigieren (zB bei AfA auf ein zu hoch bewertetes WG oder auf ein eigentlich zum PV gehörendes WG), kennt das EStRecht keinen Grundsatz des Vorrangs der Besteuerung des zutreffenden Totalgewinns vor dem Prinzip der Abschnittbesteuerung (s. auch STADIE, *StuW* 1985, 101 [105]; krit. auch MÜHLBERGER, *DStR* 1977, 45). Satz 1 Halbs. 2 verstößt zudem gegen die Grundsätze der Bestandskraft und der Verjährung (mit dieser Kritik auch KIRCHHOF/CREZELIUS VIII., § 4 Rn. 234; KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 34) und führt zu einer Ungleichbehandlung von bilanzierenden und nicht bilanzierenden Stpfl. (zur Verfassungswidrigkeit s. Anm. 357). Denn für nicht bilanzierende Stpfl. kommt es zu der genannten Durchbrechung von Bestandskraft und Verjährung nicht. Die Neuregelung hat schließlich nicht die vom Gesetzgeber angeführte vereinfachende Wirkung. Denn abgesehen davon, dass Praktikabilitätsabwägungen für das Besteuerungsverfahren nicht ausschlaggebend sein dürfen (vgl. KRUSE in *DStJG* 18 [1995], 115 [122] mit Hinweis auf § 85 AO), ergeben sich nun zahlreiche Unklarheiten, die ohne eine erneute Bemühung der Gerichte kaum zu klären sein werden (s. dazu Anm. 414 und 430 ff.).

355 3. Satz 2

Satz 2 will die Möglichkeit einschränken, einen zulässigen Bilanzansatz durch einen anderen zulässigen Bilanzansatz zu ersetzen. Dies lässt sich schon aus der Rechtsentwicklung des Satzes 2 ableiten. Bis einschließlich VZ 1998 konnte der Stpfl. die Bilanz bis zur Bestandskraft der jeweiligen StBescheide ändern. Die Bilanzänderung war nur von der Zustimmung des FA abhängig, die dieses nur dann verweigern durfte, wenn sich dies aus dem Zweck des Satzes 2 oder aus

dem Zweck des (nachträglich) auszuübenden Wahlrechts ergab (BFH v. 24.3.1998 – I R 20/94, BStBl. II 1999, 272). Diese Gestaltungsspielräume beseitigte der Gesetzgeber unter Berufung auf Gleichheitsgesichtspunkte und das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, indem er durch Satz 2 idF des StEntG 1999/2000/2002 ab dem VZ 1999 die Bilanzänderung untersagte (s. zur Begr. BTDrucks. 14/23, 234). Dies korrigierte der Gesetzgeber bereits durch das StBereinG 1999 mit der Schaffung der nunmehr geltenden Fassung des Satzes 2. Danach ist die Bilanzänderung zwar grds. wieder möglich, allerdings nur unter sehr engen Voraussetzungen. Auf diesem Wege sollen nachträglich auszunutzende Gestaltungsmöglichkeiten auf den Ausnahmefall beschränkt werden.

4. Keine Bedeutung des Abs. 2 für die Handelsbilanz

356

Abs. 2 hat nur für die StBil. Bedeutung. Er besagt nichts darüber, wann und inwieweit die HBil. geändert werden kann. Dies richtet sich allein nach den handelsrechtl. Vorschriften (s. dazu Anm. 372 ff.).

V. Verfassungsmäßigkeit

1. Verstoß des Satzes 1 Halbs. 2 gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG

357

Die Neuregelung des Satzes 1 Halbs. 2 verstößt uE gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG (glA KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 38; SÖFFING, DB 1969, 187). Satz 1 Halbs. 2 bewirkt – wie schon die früher von der Rspr. vertretene Lehre des formellen Bilanzenzusammenhangs (dazu Anm. 354) –, dass eine fehlerhafte Bilanz nur dann berichtigt werden darf, wenn die StFestsetzung, die auf der fehlerhaften Bilanz beruht, noch änderbar ist. Ist dies nicht der Fall, wird der Fehler entsprechend der bisherigen Rspr. des BFH in dasjenige Folgejahr transportiert, dessen Veranlagung als erstes noch änderbar ist und dort durch einen gleich großen entgegengesetzten Fehler ausgelöscht (s. ausführlich Anm. 430). Die Grundsätze der Verjährung und der Bestandskraft von StBescheiden werden damit durchbrochen (s. Anm. 354 aE). Bei Stpfl., die ihren Gewinn nach Abs. 3 ermitteln, ist dies nicht der Fall. Sie können ihre Gewinnermittlung auch nachträglich ändern, und zwar unabhängig davon, ob die StBescheide für die betroffenen Jahre noch änderbar sind oder nicht. Diese Ungleichbehandlung lässt sich uE nicht mit den grds. Unterschieden rechtfertigen, die zwischen der Gewinnermittlung nach Abs. 1 und derjenigen nach Abs. 3 bestehen. Denn auch bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 ergeben sich – wenn auch vereinzelt – Folgewirkungen für die Gewinnermittlung in späteren Jahren, so zB bei der Frage der Zugehörigkeit eines WG zum BV und den damit zusammenhängenden Fragen der AfA.

2. Verstoß des Satzes 2 gegen den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit

358

Die Neuregelung des Satzes 2 verstößt uE teilweise gegen den verfassungsrechtl. Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung und benachteiligt bilanzierende Stpfl. im Gegensatz zu Stpfl., die ihren Gewinn nach Abs. 3 ermitteln.

Nachträgliches Entstehen eines Wahlrechts: Hauptanwendungsfall der Bilanzänderung ist, dass der Stpfl. ein ihm zustehendes Ansatz- oder Bewertungswahlrecht erst nach Einreichung der Bilanz beim FA ausübt und damit einen bislang zulässigen Bilanzansatz durch einen anderen zulässigen Bilanzansatz er-

setzt (vgl. Anm. 461). Dies ist nach Satz 2 aber nur dann zulässig, wenn die Änderung in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung iSd. Satzes 1 steht und soweit die Auswirkung der Bilanzberichtigung auf den Gewinn reicht. Fraglich ist dabei, ob die Bilanzänderung damit auch in denjenigen Fällen ausgeschlossen ist, in denen der Stpfl. das Wahlrecht zur Zeit der Erstellung der Bilanz noch gar nicht ausüben konnte, weil aus seiner Sicht die Voraussetzungen hierfür nicht vorlagen.

Der BFH verneint dies. Er ist der Auffassung, dass kein Fall der Bilanzänderung vorliege, wenn sich einem Stpfl. überhaupt erst nach Einreichung der Bilanz die Möglichkeit eröffnet habe, erstmalig ein Wahlrecht auszuüben und die Nichtausübung des Wahlrechts nicht auf einem mindestens fahrlässigen Verhalten des Stpfl. beruht hat (BFH v. 27.9.2006 – IV R 7/06, BFH/NV 2007, 326; v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418 [419], jeweils zur Rücklage nach § 6b; v. 12.9.2006 – I B 169/05, BFH/NV 2007, 48 zur Sonder-AfA nach FördG).

Ähnlich KANZLER, FR 1999, 833 (836) für den Fall, dass der StBescheid unter Vorbehalt der Nachprüfung steht und noch kein Folgebescheid ergangen ist; krit. dazu EISGRUBER/SCHALLMOSER, DStR 1999, 1936 (1937); ROSER, FR 1999, 837 (838).

Stellungnahme: UE ist dem BFH nur im Erg. zuzustimmen.

► *Der Anwendungsbereich des Satzes 2 ist auch dann eröffnet, wenn die Ausübung eines Wahlrechts erst nachträglich möglich wird.* Insoweit ist dem BFH nicht zu folgen. Denn der Umstand, dass die Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechts – jedenfalls aus der Sicht des Stpfl. – zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz noch nicht vorlagen, führt dazu, dass die erstellte Bilanz nicht fehlerhaft ist, zumal der Stpfl. das Wahlrecht nicht ausüben muss (s. dazu auch Anm. 481).

► *Die verfassungskonforme Auslegung des Satzes 2* gebietet es uE aber gleichwohl, eine nachträgliche Wahlrechtsausübung in den Fällen zuzulassen, in denen der Stpfl. das Wahlrecht bei der Bilanzerstellung noch nicht ausüben konnte.

▷ *Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts* verpflichtet das Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG alle rechtsetzenden Organe des Bundes und der Länder, Regelungen jeweils so aufeinander abzustimmen, dass kein Widerspruch entsteht. Daher sei die Ausübung der Steuergesetzgebungskompetenz zur Lenkung in einem anderweitig geregelten Sachbereich nur zulässig, wenn dadurch die Rechtsordnung nicht widersprüchlich werde (BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 [118]).

▷ *Satz 2 führt zu einem solchen verfassungsrechtlich nicht zulässigen Widerspruch* in den Fällen, in denen der Stpfl. das Wahlrecht bei der Bilanzerstellung noch nicht ausüben konnte. Denn Satz 2 widerspricht damit den Vorschriften, die die Wahlrechtsausübung ausdrücklich zulassen, wie etwa § 6b. Aus den Vorschriften zur Wahlrechtsausübung lässt sich zwar nicht entnehmen, dass der Stpfl. in der Lage sein muss, dieses Recht dauerhaft abweichend ausüben zu dürfen. Er muss uE aber immerhin die Möglichkeit haben, dieses beim Vorliegen der Voraussetzungen in Anspruch zu nehmen. Dieses Recht beschränkt Satz 2 aber dann, wenn die Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechts – sei es auch nur aus seiner Sicht – bei der Erstellung der Bilanz noch nicht vorgelegen haben, sich diese Fehleinschätzung aber später – zB im Rahmen einer Bp. – herausstellt. Da es gerade dem Zweck der Wahlrechte entspricht, dem Stpfl. aus wirtschaftslenkenden Gesichtspunkten StErleichterungen in Form von Wahlrechten zuzugestehen (s. zu den Gestaltungsmöglichkeiten, eine Rücklage nach § 6b dauerhaft steuerwirksam einzusetzen, KANZLER in Festschr. Beisse, 1997, 251 [262 ff.]), darf diesem durch Satz 2 die erstmalige Möglichkeit der

Ausübung dieser Wahlrechte beim Vorliegen der Voraussetzungen nicht genommen werden. Dies gilt insbes. vor dem Hintergrund, dass derjenige Stpfl., der seinen Gewinn nach Abs. 3 ermittelt, keinen Beschränkungen bei der Ausübung von Wahlrechten unterliegt (krit. auch BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 1024).

▷ *Satz 2 ist verfassungskonform dabingehend auszulegen*, dass die dortige Regelung dann keine Anwendung findet, wenn sich erst nach der Einreichung der Bilanz beim FA die Möglichkeit für eine erstmalige Geltendmachung eines Wahlrechts eröffnet. Dies wird oftmals der Fall sein, wenn sich im Rahmen einer Bp. Änderungen ergeben, die die Ausübung eines Wahlrechts ermöglichen, das vor diesen Änderungen nicht bestanden hatte. Ausgeschlossen ist die Änderung allerdings dann, wenn der Stpfl. die ursprüngliche Nichtausübung des Wahlrechts mindestens fahrlässig verschuldet hat (so auch BFH v. 27.9.2006 – IV R 7/06, BFH/NV 2007, 326).

► *Lagen die Voraussetzungen für eine Wahlrechtsausübung bereits zur Zeit der Einreichung der Bilanz beim Finanzamt vor*, so ist die Beschränkung der Bilanzänderung durch Satz 2 verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (weitergehend wohl KANZLER, FR 1999, 833 [836]). Denn weder aus den die Wahlrechte betreffenden Vorschriften noch aus dem Grundsatz der Widerspruchsfreiheit lässt sich ableiten, dass der Stpfl. in der Lage sein muss, die ihm gesetzlich zugebilligten Wahlrechte jederzeit ausüben zu dürfen. Dies gilt uE selbst dann, wenn die Ausübung des Wahlrechts zur Zeit der Aufstellung der Bilanz wirtschaftlich sinnlos war, weil die sich ergebende Steuer ohnehin 0,- € betrug. Diese grds. bestehende erstmalige Möglichkeit der Geltendmachung von Wahlrechten genügt dem Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung selbst dann, wenn das FA später Gewinnerhöhungen vornimmt, zumal die im Wege der Wahlrechtsausübung zB geltend zu machenden Sonderabschreibungen selbst dann nicht verloren gewesen wären, wenn der Stpfl. sie bereits bei der Erstellung der Bilanz berücksichtigt hätte. Sie hätten vielmehr zu einem Verlustrücktrag geführt (zur Ungleichbehandlung zwischen bilanzierenden und nicht bilanzierenden Stpfl. in diesen Fällen s. Anm. 357).

3. Verstoß des Satzes 2 gegen den Grundsatz der Gesamtgewinn- gleichheit

359

Stpfl., die ihren Gewinn nach Abs. 3 ermitteln, unterliegen den Beschränkungen des Satzes 2 nicht; sie können insbes. Wahlrechte auch nachträglich ausüben. Im Vergleich zu einem bilanzierenden Stpfl., dem dies nach Satz 2 untersagt ist, führt das idR zu einem im VZ abweichenden Gewinn, was verfassungsrechtl. allerdings solange nicht zu beanstanden ist, als beide Gewinnermittlungsarten von der Eröffnung bis zur Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs zu demselben Ergebnis führen.

Sog. Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit; ausführlich dazu Anm. 531 mwN zur Rspr.; vgl. auch TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 9 Rn. 193; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 448 ff.; weitergehend DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn, Diss. Bochum 1998/99, 116 ff., der selbst dann keinen Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG annimmt, wenn die unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten zu unterschiedlichen Totalgewinnen führen; aA wohl KANZLER, FR 1999, 233 (242), der einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz bereits dann zu bejahen scheint, wenn sich für den jeweiligen VZ eine Schlechterstellung für den bilanzierenden Stpfl. ergibt.

Das ist hier der Fall, zumal etwaig durch nachträgliche Bilanzänderungen entstehende stille Reserven spätestens im Fall einer Betriebsaufgabe oder -veräußerung aufzudecken sind (vgl. § 16 Abs. 2 Satz 2).

Zu unterschiedlichen stl. Auswirkungen durch Ausnutzung besonderer Gestaltungsmöglichkeiten s. KANZLER in Festschr. Beisse, 1997, 251 (262 ff.). S. auch BFH v. 14.2.2007 – XI R 16/05, BFH/NV 2007, 1293 (1296): kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil der Gesetzgeber an die „anspruchsvollere Gewinnermittlungsart“ höhere Anforderungen stellen darf und der Stpfl. die Bilanz vor der Einreichung beliebig ändern darf.

360 4. Verstoß des Satzes 2 gegen das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen

Sowohl das durch das StEntlG 1999/2000/2002 geschaffene Bilanzänderungsverbot als auch die durch das StBereinG 1999 eingeführte Neufassung des Satzes 2 ist nach § 52 Abs. 9 idF der genannten Gesetze auch für VZ vor 1999 anzuwenden. Dem Bilanzänderungsverbot des Satzes 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002 kommt dabei wegen der Geltung des Satzes 2 idF des StBereinG 1999 allerdings keine Bedeutung mehr zu (s. Anm. 351).

Reicht der Steuerpflichtige seine Bilanz nach dem 31.3.1999 – dem Tag der Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 – beim Finanzamt ein, so ist die Rückwirkung der Neufassung des Satzes 2 durch das StBereinG 1999 nach der Rspr. des BFH verfassungsrechtl. unbedenklich.

BFH v. 14.2.2007 – XI R 16/05, BFH/NV 2007, 1293 (1295); v. 31.5.2007 – IV R 54/05, BFH/NV 2007, 1973 auch für den Fall, dass die Neufassung für den Stpfl. günstig ist; v. 5.4.2006 – I R 46/04, BStBl. II 2006, 688; aA noch BFH v. 12.12.2000 – VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282, und v. 19.10.2005 – I R 34/04, BFH/NV 2006, 1099 mit dem Stichtag 1.1.1999 als Tag des Inkrafttretens des StEntlG 1999/2000/2002.

Dies beruht auf folgenden Erwägungen: Hat der Stpfl. die Bilanz noch nicht beim FA eingereicht, so kann er diese beliebig ändern; dies schränken die Neufassungen des Satzes 2 nicht ein (BFH v. 14.2.2007 – XI R 16/05 aaO und v. 31.5.2007 – IV R 54/05 aaO; s. auch Anm. 424). Hat der Stpfl. die Bilanz nach dem 31.3.1999 beim FA eingereicht, so ist die Rückwirkung der Änderung nach der Auffassung des BFH jedenfalls gerechtfertigt, weil der Stpfl. ab dem Tag der Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 nicht mehr auf den Fortbestand des bisherigen Rechts vertrauen konnte (BFH v. 14.2.2007 – XI R 16/05 aaO unter Hinweis auf den zu § 52 Abs. 47 EStG idF des StEntlG 1999/2000/2002 ergangenen Vorlagebeschluss des BFH v. 2.8.2006 – XI R 34/02, BStBl. II 2006, 887, Az. BVerfG: 2 BvL 58/06). Damit weicht der BFH von der bisher stRspr. des BVerfG ab, das den nachträglichen ändernden Eingriff von Gesetzen in abgewinkelte, der Vergangenheit angehörende Sachverhalte (sog. echte Rückwirkung oder Rückbewirkung von Rechtsfolgen, vgl. stellvertretend BVerfG v. 28.11.1984 – 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287 [306]; v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 [78]; dazu auch KIRCHHOF, StuW 2000, 221 [222 ff.]) bereits ab dem Tag des Gesetzesbeschlusses durch den BTag als gerechtfertigt ansieht (vgl. stellvertretend BVerfG v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 [258 ff.]; für das StEntlG 1999/2000/2002 war dies der 4.3.1999, vgl. BRDrucks. 129/99). Ob sich das BVerfG der Auffassung des BFH anschließen wird, bleibt abzuwarten. Das BVerfG wird hierzu im Verfahren 2 BvL 58/06 Stellung beziehen müssen. Die Hauptargumente des BFH, dass das Gesetz erst ab diesem Zeitpunkt existent sei und dass dem Bürger keine Pflicht auferlegt werden könne, jeden Gesetzesbeschluss kennen zu müssen, dessen Umsetzung zudem nicht feststehe (s. BFH v. 2.8.2006 – XI R 34/02, BStBl. II 2006, 887 [892 f.], zugleich krit. zur Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung), überzeugen uE.

Hat der Steuerpflichtige seine Bilanz bis zum 31.3.1999 beim Finanzamt eingereicht, so ist § 52 Abs. 9 idF des StEntlG 1999/2000/2002 und des St-

BereinG 1999 dahingehend verfassungskonform auszulegen, dass Satz 2 idF des StBereinG 1999 in diesen Fällen keine Anwendung findet, sondern – wegen der Bedeutungslosigkeit des Bilanzänderungsverbots des Satzes 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002 – Satz 2 idF des § 168 FGO v. 6.10.1965 (s. Anm. 351), wonach die Bilanzänderung (nur) von der Zustimmung des FA abhängt. Denn ansonsten führte die in § 52 Abs. 9 vorgesehene Geltung der Neufassung des Satzes 2 auch für VZ vor 1999 zu einer insoweit verfassungsrechtl. nicht zulässigen (echten) Rückwirkung, weil der Stpfl. bis zu dem genannten Zeitpunkt auf den Fortbestand der zuvor geltenden Rechtslage vertrauen konnte, in die § 52 Abs. 9 rückwirkend belastend eingreift.

BFH v. 14.2.2007 – XI R 16/05, BFH/NV 2007, 1293 (1295); aA noch BMF v. 10.8.1999, BStBl. I 1999, 822; v. 18.5.2000, BStBl. I 2000, 587, sowie BFH v. 12.12.2000 – VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282, und v. 19.10.2005 – I R 34/04, BFH/NV 2006, 1099 mit dem Stichtag 1.1.1999 als Tag des Inkrafttretens des StEntlG 1999/2000/2002; zur Übergangsregelung der FinVerw. s. BMF v. 23.3.2001, BStBl. I 2001, 244; enger zeitlicher Zusammenhang iSd. Satzes 2 ist für solche Anträge auf Bilanzänderung zu bejahen, die in der Zeit vom 1.1.1999 bis zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des BMF-Schreibens v. 18.5.2000 aaO im BStBl. I (21.6.2000) gestellt worden sind.

Auf den Zeitpunkt der Durchführung der Bilanzänderung kommt es damit nicht an. Bezieht sich diese auf eine vor dem 31.3.1999 eingereichte Bilanz, erfordert die Änderung (nur) die Zustimmung des FA; bezieht sie sich auf eine nach diesem Zeitpunkt eingereichte Bilanz, sind die strengeren Anforderungen des Satzes 2 idF des StBereinG 1999 zu beachten. Das gilt auch dann, wenn der Steuerfall – etwa im Rahmen einer Bp., einer Änderung des StBescheids oder eines Verlustrücktrags – wieder aufgegriffen wird. War die zugrunde liegende Bilanz vor dem 31.3.1999 eingereicht worden, bleiben bereits zuvor vorgenommene Bilanzänderungen wirksam (BFH v. 12.12.2000 – VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282 mit dem Stichtag 1.1.1999; aA EISGRUBER/SCHALLMOSE, DStR 1999, 957 [958 ff.], die eine verfassungskonforme Auslegung des § 52 Abs. 9 ablehnen; ROSER, FR 1999, 837 [838]; wie hier ZUGMAIER, FR 2000, 656 [657]). Weiter vorzunehmende Bilanzänderungen hängen ebenfalls ausschließlich von der Zustimmung des FA ab.

Einstweilen frei.

361–362

VI. Geltungsbereich

363

Abs. 2 gilt für diejenigen Stpfl., die ihren Gewinn durch BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 ermitteln. Auf Stpfl., die ihren Gewinn nach Abs. 3 ermitteln, ist die Vorschrift nicht anzuwenden (BFH v. 21.6.2006 – XI R 49/05, BStBl. II 2006, 712; KOSCHMIEDER, FR 1997, 130 [132]). Dies folgt bereits aus dem Wortlaut des Abs. 2, der ausdrücklich von der Vermögensübersicht spricht und dies durch den Klammerzusatz „Bilanz“ konkretisiert (ausführlich zum Begriff der Bilanz Anm. 400). Eine solche wird bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 nicht aufgestellt (zur Verfassungsmäßigkeit der unterschiedlichen Behandlung s. Anm. 357 und 359). Gleiches gilt für die Ermittlung der Gewinne aus LuF nach Durchschnittssätzen gem. § 13a (aA MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 9. Aufl. 2006, Rn. 120c), die zwar der Gewinnermittlung nach Abs. 1 entspricht (vgl. § 13a Anm. 6), ohne dass aber eine Vermögensübersicht (Bilanz) aufgestellt wird. Auch im Bereich der Sondergewinne ist der BV-Vergleich nach § 13a Abs. 6 Satz 2 ausgeschlossen (KANZLER, DStZ

1999, 682 [691]). Zur Geltung bei der Gewinnermittlung nach § 5a (Tonnagebesteuerung) s. Anm. 371.

364–370 Einstweilen frei.

371 VII. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG und KStG

Verhältnis zu § 4 Abs. 3, § 5a und § 13a: Abs. 2 gilt weder für die Einnahmehüberschussrechnung des Abs. 3 noch für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen iSv. § 5a und § 13a (s. Anm. 363). Nach § 5a Abs. 4 hat der Stpfl. jedoch vor dem Übergang zur Tonnagebesteuerung eine Übergangsbilanz mit Teilwertansatz zu erstellen, die der Bilanzberichtigung oder -änderung nach Abs. 2 unterliegt (s. auch Anm. 400). Zur Ungleichbehandlung von bilanzierenden und nicht bilanzierenden Stpfl. s. Anm. 357 und 359.

Verhältnis zu § 4a und § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG: Die Regelungen des Abs. 2 und des § 4a sowie des § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG schließen einander aus (KANZLER, FR 1997, 897 [899]). Die Änderung des Bilanzstichtags nach Einreichung der Bilanz ist keine Bilanzänderung, die nur den Austausch zulässiger Bilanzansätze erfasst (s. Anm. 461 und KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 180; aA jedoch KSM/WEBER-GRELLET, § 4a Rn. B 250 „Bilanzänderung“).

VIII. Verhältnis zu Vorschriften des Handelsrechts

1. Änderung des Jahresabschlusses nach Handelsrecht

Schrifttum: FLUME, Bilanzberichtigung oder Bilanzänderung bei „subjektiv richtigen“, objektiv falschen Bilanzansätzen nach § 4 Abs. 2 EStG, DB 1981, 2505; W. MÜLLER, Die Änderung von Jahresabschlüssen, Möglichkeiten und Grenzen, in Festschr. Karlheinz Quack, Berlin/New York 1991, 359; HANS-PETER MÜLLER, Rechtsfolgen unzulässiger Änderungen von festgestellten Jahresabschlüssen, in Festschr. Wolfgang Dieter Budde, München 1995, 431; GROH, Aufgabe des formellen Bilanzenzusammenhangs im Steuerrecht?, DB 1998, 1931; KAISER, Berichtigung und Änderung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, Diss. Saarbrücken 1999, Herne 2000; SCHÖN, Bestandskraft fehlerhafter Bilanzen – Information, Gewinnverteilung, Kapitalerhaltung, in Festschr. 50 Jahre BGH, München 2000, 153; PRINZ, Die handels- und steuerrechtliche Änderung von Bilanzen – Gemeinsamkeiten und Unterschiede, aktuelle Entwicklungen, in Festschr. Welf Müller, München 2001, 687; ZÖLLNER, Folgen der Nichtigkeit eines Jahresabschlusses für den nächsten Jahresabschluss und für Gewinnverwendungsbeschlüsse, in Festschr. Gerhard Scherrer, München 2004, 355.

372 a) Überblick

Die Begriffe Bilanzberichtigung und Bilanzänderung sind rein strechtl. Begriffe. Im Handels- und Gesellschaftsrecht spricht man von der Änderung des Jahresabschlusses, wenngleich weder das HGB noch das AktG oder das GmbHG Vorschriften hierzu enthalten. Das handelsrechtl. Schrifttum lehnt sich allerdings zT an die strechtl. Terminologie an (W. MÜLLER in Festschr. Quack, 1991, 359 [363]; W. MÜLLER in ULMER/HABERSACK/WINTER, GmbHG, 2006, § 29 Rn. 50; uneingeschränkt für die strechtl. Terminologie KAISER, Berichtigung und Änderung des handelsrechtl. Jahresabschlusses, 2000, 11).

Ein nichtiger Jahresabschluss kann nach ganz hM ohne weiteres durch einen neuen ersetzt werden kann, weil ein nichtiger Jahresabschluss rechtl. nicht existent ist.

SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 567; W. MÜLLER in ULMER/HABERSACK/WINTER, GmbHG, 2006, § 29 Rn. 51; KROPF in

Münchener Kommentar zum AktG, 2. Aufl. 2003, § 172 Rn. 48; SCHOLZ/K. SCHMIDT, GmbHG, 10. Aufl. 2007, § 46 Rn. 22; CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum AktG, 2. Aufl. 1991, § 172 Rn. 21, der darauf abstellt, dass zuvor kein Jahresabschluss vorlag; ebenso W. MÜLLER in Festschr. Quack, 1991, 359 (368 f.); H.P. MÜLLER in Festschr. Budde, 1995, 431 (437) will darüber hinaus die Regeln über die Änderung fehlerhafter Jahresabschlüsse anwenden, wenn die Nichtigkeit nicht mehr geltend gemacht werden kann. Vgl. auch KAISER aaO (233 ff.), der den nichtigen Jahresabschluss gleichwohl als aufgestellt ansieht, so dass nur die fehlerhaften Bilanzposten zu berichtigen sein sollen. Nach Heilung der Nichtigkeit genüge eine Korrektur in laufender Rechnung (KAISER aaO, 241 f.).

Ein wirksamer, aber objektiv falscher Jahresabschluss kann grds. korrigiert werden. Eine Pflicht hierzu besteht allerdings nicht (Wahlrecht des Kaufmanns).

FLUME, DB 1981, 2505 (2506); aA SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 568 für den Fall, dass ein fehlerhafter Jahresabschluss Grundlage eines Gewinnverwendungsbeschlusses war und die Gewinnausschüttung wegen des fehlerhaften Ansatzes dazu geführt hat, dass zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliches Vermögen der Gesellschaft an die Gesellschafter ausgezahlt worden ist und die Erstattung dieser Beträge zur Befriedigung der Gesellschaftsgläubiger erforderlich ist. KAISER aaO (247) nimmt eine Pflicht zur Bilanzberechtigung bei wesentlicher Über- oder Unterbewertung an.

Will der Kaufmann den Fehler beheben, so kann er dies durch eine Neuaufstellung oder Korrektur der Bilanz des Fehlerjahres und der Bilanzen der Folgejahre tun. Er kann den Fehler aber auch erst in der Bilanz des laufenden Jahres korrigieren.

SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 568; SCHOLZ/K. SCHMIDT, GmbHG, 10. Aufl. 2007, § 46 Rn. 24; KAISER aaO, 248 f.

Grenzen bei der Korrektur eines fehlerhaften Jahresabschlusses ergeben sich allerdings je nach dem Grad der Außenwirkung, den der Jahresabschluss erlangt hat. Maßgebend ist dabei, inwieweit andere Personen, wie zB Gesellschafter, Aktionäre oder Dritte auf den Bestand des Jahresabschlusses vertrauen können (statt vieler CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum AktG, 2. Aufl. 1991, § 172 Rn. 18). Das ist beim Einzelunternehmen, der PersGes. und der GmbH im Zweifel mit der Feststellung des Jahresabschlusses der Fall, die beim Einzelunternehmen und der PersGes. regelmäßig mit der Unterzeichnung des Jahresabschlusses durch den Kaufmann oder sämtliche persönlich haftende Gesellschafter (vgl. § 245 HGB) erfolgt und bei der GmbH nach §§ 42a, 46 Abs. 1 Nr. 1 GmbHG durch den Beschluss der Gesellschafter, sofern die Satzung nichts anderes bestimmt (WEIRICH, WPg. 1976, 625; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 11. Aufl. 2000, 461 f.). Bei der AG stellt man hinsichtlich des Vertrauensschutzes überwiegend auf die Einberufung der Hauptversammlung ab, die im Regelfall den vom Aufsichtsrat festgestellten Jahresabschluss entgegennehmen soll (vgl. §§ 172, 175 AktG; vgl. auch OFFERHAUS, DB 1966, 1705 [1706], der auf den Zeitpunkt der Bekanntmachung des Jahresabschlusses abstellt; aA H.P. MÜLLER in Festschr. Budde, 1995, 431 [433], der auch für die AG auf die Unterzeichnung des festgestellten Jahresabschlusses abstellt).

b) Änderung vor der Feststellung des Jahresabschlusses oder der Einberufung der Hauptversammlung

373

Bis zu seiner Feststellung (s. dazu Anm. 372 aE) kann der Jahresabschluss beim Einzelunternehmen, bei der PersGes., bei der GmbH und bei der AG ohne weitere Voraussetzungen geändert werden, weil er bis zu diesem Zeitpunkt lediglich ein unverbindlicher Bilanzentwurf ist, der noch keine Außenwirkung erlangt hat.

MERKT in BAUMBACH/HOPT, HGB, 33. Aufl. 2008, § 245 Rn. 3; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 568; SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 2335 mwN; SCHOLZ/K. SCHMIDT, GmbHG, 10. Aufl. 2007, § 46 Rn. 22; ELLROTT/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 Rn. 806; WEIRICH, WPg. 1976, 625. KAISER, Berichtigung und Änderung des handelsrechtl. Jahresabschlusses, 2000, 17, 21 f. beschränkt dies auf die Änderung fehlerhafter Jahresabschlüsse. Nach H.P. MÜLLER in Festschr. Budde, 1995, 431 (434) kann der Jahresabschluss auch nach der Feststellung, allerdings vor der Unterzeichnung (s.o.), noch beliebig geändert werden; freilich sind bestandskräftige Feststellungsbeschlüsse durch einen actus contrarius zu ändern. AA zur AG BAUMBACH/HUECK, AktG, 13. Aufl. 1968, § 172 Rn. 3 und BRÖNNER in Großkommentar zum AktG, 4. Aufl. 1993, § 175 Rn. 25, wonach der aufgestellte Jahresabschluss auch vor Einberufung der Hauptversammlung nur aus wichtigem Grund änderbar sein soll. Dem ist nicht zu folgen. Der Jahresabschluss der AG erlangt erst mit der Einberufung der Jahreshauptversammlung Außenwirkung. Folglich ist er bis dahin ein Entwurf, der ohne weitere Voraussetzungen änderbar ist. Wie hier ADS VI. § 172 AktG Rn. 32 f.; KROPFF in Münchener Kommentar zum AktG, 2. Aufl. 2003, § 172 Rn. 39 f.; HÜFFER, AktG, 8. Aufl. 2008, § 172 Rn. 10; weiter differenzierend CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum AktG, 2. Aufl. 1991, § 172 Rn. 17, wonach der noch nicht festgestellte Jahresabschluss nur bis zur Vorlage des Prüfungsberichts des Abschlussprüfers und danach mit Nachtragsprüfung gem. § 316 Abs. 2 HGB jederzeit änderbar sein soll; vgl. auch KAISER aaO (21), der die Änderung von Jahresabschlüssen nach deren Aufstellung nur eingeschränkt zulassen will. So sollen wegen wertaufhellender Erkenntnisse keine Änderungen nach der Aufstellung mehr zulässig sein, weil die Bilanz aufstellung der nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB maßgebliche Zeitpunkt sei.

374 c) Änderung nach der Feststellung des Jahresabschlusses oder der Einberufung der Hauptversammlung

Ob der Jahresabschluss nach der Feststellung oder der Einberufung der Hauptversammlung noch geändert werden kann, ist Streitig.

Erste Auffassung: Änderung nur bei Nichtigkeit oder Anfechtbarkeit möglich: Nach einer hauptsächlich im Aktienrecht vertretenen Auffassung kann der Jahresabschluss nach der Einberufung der Hauptversammlung grds. nicht mehr geändert werden, es sei denn, er ist nichtig

so BRÖNNER in Großkommentar zum AktG, 4. Aufl. 1993, § 175 Rn. 26 für die gerichtlich festgestellte Nichtigkeit

oder anfechtbar

so CLAUSSEN in Kölner Kommentar zum AktG, 2. Aufl. 1991, § 172 Rn. 19 ff., der die Anfechtungsgründe aber sehr weit fasst. CLAUSSEN ist allerdings insoweit inkonsequent, als er in Rn. 22 zu fehlerhaften, aber nicht nichtigen Jahresabschlüssen einerseits ausführt, dass diese nunmehr nur noch nach den allg. Grundsätzen der Anfechtung änderbar sind, andererseits aber im nächsten Satz eine Änderung aus wichtigem Grunde ebenfalls zulassen will. Für die Anfechtung als einzige Möglichkeit der Änderung wohl auch OFFERHAUS, DB 1966, 1705 (1706).

Zweite Auffassung: Änderung grundsätzlich noch möglich: Nach einer anderen Auffassung soll eine Änderung des Jahresabschlusses auch nach dessen Feststellung sowie der Einberufung der Hauptversammlung grds. noch möglich sein.

► *Ein falscher Bilanzansatz* soll – jedenfalls wenn er schwerwiegend ist und die tatsächliche Vermögenslage des Kaufmanns verfälscht – zwingend zu korrigieren sein (stl. Bilanzberichtigung).

ADS VI. § 172 AktG Rn. 44; KROPFF in Münchener Kommentar zum AktG, 2. Aufl. 2003, § 172 Rn. 67: Abwägung durch Vorstand und Aufsichtsrat erforderlich, ob Änderung geboten ist; KAISER, Berichtigung und Änderung des handelsrechtl. Jahresabschlusses, 2000, 247; W. MÜLLER in ULMER/HABERSACK/WINTER, GmbHG, 2006, § 29 Rn. 52, der darauf hinweist, dass Rechte Dritter nicht beeinträchtigt werden dür-

fen; ebenso BAUMBACH/HOPT, HGB, 33. Aufl. 2008, § 245 Rn. 4; W. MÜLLER in Festschr. Quack, 1991, 359 (367 f.); H.P. MÜLLER in Festschr. Budde, 1995, 431; aA KROPF in Münchener Kommentar zum AktG, 2. Aufl. 2003, § 172 Rn. 70; vgl. zur Beeinträchtigung von Rechten Dritter unten.

Ob der Bilanzansatz falsch ist, richtet sich nach der subjektiven Kenntnis des Bilanzierenden. Wählt dieser nach bestem Erkenntnisstand sorgfältig und gewissenhaft einen Bilanzansatz aus, so ist dieser selbst dann nicht fehlerhaft, wenn er sich später aufgrund besserer Erkenntnisse als objektiv unrichtig erweist. Begründet wird dies damit, dass dem Bilanzierenden nicht mehr abverlangt werden könne, als dass er im Zeitpunkt der Feststellung die ihm zugänglichen Erkenntnisquellen verwerte.

SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 568; SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 2335 mwN; KROPF in Münchener Kommentar zum AktG, 2. Aufl. 2003, § 172 Rn. 66; W. MÜLLER in Festschr. Quack, 1991, 359 (366); H.P. MÜLLER in Festschr. Budde, 1995, 431 (434 ff.); PRINZ in Festschr. W. Müller, 2001, 687 (690 ff.); zur str. Frage, ob auch rechtl. Erkenntnisse in die Betrachtung einzubeziehen sind, s. bejahend SCHÖN in Festschr. BGH, 2000, 153 (155), und verneinend SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 2335 (2336). Zum subjektiven Element eines nach IAS erstellten Abschlusses s. LÜDENBACH in Haufe IFRS-Kommentar, 6. Aufl. 2008, § 24 Rn. 38; DRIESCH in Beck'sches IFRS-Handbuch, 2. Aufl. 2006, § 44 Rn. 41, jeweils zu IAS 8.5.

Bei der uneingeschränkten Berichtigung müssen zwischenzeitliche Erkenntnisse berücksichtigt werden (sog. Wertaufhellung, vgl. KROPF in Münchener Kommentar zum AktG, 2. Aufl. 2003, § 172 Rn. 73; HUNDERTMARK/HERMS, BB 1973, 1051 [1052]; einschränkend H.P. MÜLLER in Festschr. Budde, 1995, 431 [437 f.]; aA KAISER aaO [252]). Ob Bewertungswahlrechte neu ausgeübt werden können, ist str.

Bejahend ELLROTT/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 Rn. 807; PRINZ in Festschr. W. Müller, 2001, 687 (691); verneinend KROPF in Münchener Kommentar zum AktG, 2. Aufl. 2003, § 172 Rn. 72 mit der Ausnahme der Änderung anderer Posten zur Bereitstellung des für eine bereits beschlossene Ausschüttung benötigten Bilanzgewinns sowie der zur Befriedigung von Ansprüchen Dritter erforderlichen Mittel.

Ist der zu berichtigende Fehler weniger schwerwiegend, so reicht es aus, wenn dieser im Jahresabschluss des laufenden Wj. korrigiert wird (ADS VI. § 172 AktG Rn. 44; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 11. Aufl. 2000, 463; KAISER aaO [250]).

► *Ein zulässiger Bilanzansatz* soll nach der Feststellung des Jahresabschlusses oder der Einberufung der Hauptversammlung nur dann durch einen anderen zulässigen Bilanzansatz ersetzt werden dürfen (stl. Bilanzänderung), wenn dafür wichtige wirtschaftliche Gründe bestehen, die das Interesse der Öffentlichkeit und der Teilhaber an der Aufrechterhaltung des Jahresabschlusses zurücktreten lassen.

ADS VI. § 172 AktG Rn. 49; BAUMBACH/HOPT, HGB, 33. Aufl. 2008, § 245 Rn. 5; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 569; KROPF in Münchener Kommentar zum AktG, 2. Aufl. 2003, § 172 Rn. 56 f.; W. MÜLLER in ULMER/HABERSACK/WINTER, GmbHG, 2006, § 29 Rn. 53; W. MÜLLER in Festschr. Quack, 1991 359 (364); H.P. MÜLLER in Festschr. Budde, 1995, 431 (435); WEIRICH, WPg. 1976, 625 (627); sehr restriktiv KAISER aaO (281); vgl. auch BGH v. 24.1.1957 – II ZR 208/55, BGHZ 23, 150 (152), wonach ein Jahresabschluss nicht willkürlich abgeändert werden kann; weitergehend wohl SCHOLZ/K. SCHMIDT, GmbHG, 10. Aufl. 2007, § 46 Rn. 25, der keine Beschränkungen für die Änderung des Jahresabschlusses verlangt.

Wichtige Gründe für eine Änderung des Jahresabschlusses bestehen dann, wenn zB neue Erkenntnisse über eingetretene hohe Verluste nach Feststellung des Jahresabschlusses vorliegen, wenn Mehrgewinne aufgrund einer Außenprüfung

anfallen oder wenn Verlustvor- oder -rückträge ausgenutzt werden sollen (vgl. zu den Gründen insgesamt ELLROTT/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 Rn. 835; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 569; zu den stl. Gründen einer Bilanzänderung auch ADS VI. § 172 AktG Rn. 56; W. MÜLLER in Festschr. Quack, 1991, 359 [364]). Bei KapGes. soll der wichtige Grund allerdings im Anhang dargelegt und erläutert werden (H.P. MÜLLER in Festschr. Budde, 1995, 431 [436]; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 569).

► *Ausgeschlossen ist die Änderung des Jahresabschlusses* selbst bei Vorliegen wichtiger Gründe dann, wenn dadurch in bestehende Rechte der Gesellschafter oder Dritter eingegriffen würde, so zB in Gewinn- oder Tantiemeansprüche.

ADS VI. § 172 AktG Rn. 63 ff.; ELLROTT/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 Rn. 836; differenzierend W. MÜLLER in Festschr. Quack, 1991, 359 (364 f.); KAISER aaO (262).

Daher ist nach ADS (aaO) bei einer AG nach beschlossener Gewinnverteilung eine Änderung des Jahresabschlusses, die zu einer Gewinnminderung führt, nur dann möglich, wenn die Hauptversammlung gleichzeitig ihren früheren Gewinnverwendungsbeschluss – mit Ausnahme des Postens des auszuschüttenden Betrags (§ 174 Abs. 2 Nr. 2 AktG) – ändert oder wenn alle Aktionäre der Minderung der Dividende zustimmen (KAISER aaO, 261). Ist diese Zustimmung nicht zu erhalten, so kann die Gefahr, dass bereits entstandene Gewinnansprüche nicht mehr durch den im Jahresabschluss ausgewiesenen Bilanzgewinn gedeckt sind, nach W. MÜLLER in Festschr. Quack, 1991, 359 (364 f.) ggf. durch Rücklagenauflösung oder kompensierende andere Bilanzänderungen vermieden werden (vgl. auch KAISER aaO, 263). Schuldrechtl. Ansprüche, die gewinnabhängig sind, zB Tantiemevereinbarungen, Genussrechte, partiarische Rechtsverhältnisse, sollen sich bei ergebnisverbessernder Bilanzänderung ohne weiteres ändern. Eine Änderung „nach unten“ ist nur mit Zustimmung der Betroffenen oder bei Vorliegen einer entsprechenden vertraglichen Regelung zulässig; liegen diese Voraussetzungen nicht vor, sind die unveränderten Ansprüche entsprechend im geänderten Jahresabschluss zu passivieren (glA KROPFF in Münchener Kommentar zum AktG, 2. Aufl. 2003, § 172 Rn. 64; H.P. MÜLLER in Festschr. Budde, 1995, 431 [436]; KAISER aaO [268]).

Vgl. zur Zustimmung der Betroffenen – auch bei vom Ergebnis des Jahresabschlusses abhängigen Tantiemen – W. MÜLLER in ULMER/HABERSACK/WINTER, GmbHG, 2006, § 29 Rn. 54; KAISER aaO (266 f.); SCHOLZ/CREZELIUS, GmbHG, 10. Aufl. 2007, § 42a Rn. 39, der nur die Zustimmung der Gesellschafter fordert; vgl. zur Übernahme der Gewinnminderung durch nur einige Gesellschafter ELLROTT/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 Rn. 836 aE und WEIRICH, WPg. 1976, 625 (627).

Sofern keine wichtigen wirtschaftlichen Gründe für eine Änderung des Jahresabschlusses vorliegen, muss der Bilanzansatz in der Zukunft geändert werden.

375 d) Verfahren

Über die Änderung des Jahresabschlusses entscheiden die für die Aufstellung des Jahresabschlusses zuständigen Organe (KROPFF in Münchener Kommentar zum AktG, 2. Aufl. 2003, § 172 Rn. 75; WEIRICH, WPg. 1976, 625 [629]). Es reicht nicht aus, wenn lediglich der Vorstand einer KapGes. zur Änderung des Jahresabschlusses ermächtigt wird (RFH v. 31.7.1934, RStBl. 1934, 981). Bei PersGes. ist ein Beschluss aller Gesellschafter erforderlich (BFH v. 30.3.1989 – IV R 81/87, BStBl. II 1989, 558 [559]). Wird der Jahresabschluss zulässigerweise geändert, so sind wertaufhellende Erkenntnisse zu berücksichtigen.

ADS VI. § 172 AktG Rn. 53; KROPP in Münchener Kommentar zum AktG, 2. Aufl. 2003, § 172 Rn. 73; HUNDERTMARK/HERMS, BB 1973, 1051 (1052); einschränkend H.P. MÜLLER in Festschr. Budde, 1995, 431 (437 f.); ablehnend KAISER, Berichtigung und Änderung des handelsrechtl. Jahresabschlusses, 2000, 287 f.: Derartige Erkenntnisse seien allenfalls im Lagebericht zu erwähnen.

Wird ein weiter zurückliegender Jahresabschluss geändert, so müssen wegen des Grundsatzes der formellen Bilanzkontinuität auch die folgenden Jahresabschlüsse geändert werden, auch wenn diese bereits festgestellt sind. Die dargestellten Grenzen der Änderung des Jahresabschlusses sind auch dabei zu beachten (ADS VI. § 172 AktG Rn. 72). Die Änderung der HBil. hängt nicht von den Voraussetzungen des Abs. 2 ab, weil Abs. 2 nur für die StBil. Anwendung findet (MÜHLBERGER, DStR 1977, 526 [527]; s. auch Anm. 400).

Einstweilen frei.

376–379

2. Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1)

a) Keine Auswirkung der materiellen Maßgeblichkeit auf Bilanzberichtigung und -änderung

380

Nach dem aus § 5 Abs. 1 Satz 1 abgeleiteten Grundsatz der materiellen Maßgeblichkeit müssen Stpfl., die nach §§ 141, 140 AO iVm. §§ 238 ff. HGB buchführungspflichtig sind und ihren Gewinn entweder nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 Abs. 1 ermitteln, die abstrakten handelsrechtl. Vorgaben beachten (ausführlich § 5 Anm. 61 ff.). Dies hat auf die Durchführung der Bilanzberichtigung und -änderung allerdings keine direkte Auswirkung, weil der Grundsatz der materiellen Maßgeblichkeit gerade nicht die einzelnen Bilanzansätze konkret betrifft, um deren Berichtigung oder Änderung es bei Abs. 2 geht. Gleichwohl kann sich aus einem Verstoß gegen den Grundsatz der materiellen Maßgeblichkeit ein Bilanzierungsfehler iSd. Satzes 1 ergeben, so zB wenn der Stpfl. einen handelsrechtl. auszuweisenden Posten in der StBil. nicht ausgewiesen hat.

b) Keine Auswirkung der formellen Maßgeblichkeit auf die Bilanzberichtigung

381

Gewerbetreibende iSd. § 5 Abs. 1 Satz 1 sind nach dem sog. Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit bei der stl. Gewinnermittlung an den konkreten zulässigerweise gebildeten handelsrechtl. Ansatz gebunden (ausführlich § 5 Anm. 62 ff.). Eine unmittelbare Auswirkung hat dies für die Bilanzberichtigung nach Satz 1 aber selbst dann nicht, wenn zwar die StBil. berichtigt werden soll, nicht aber die HBil. Der Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit besagt zwar, dass der Ansatz in der StBil. grds. mit demjenigen in der HBil. übereinstimmen muss. Diese Bindung besteht allerdings nur an einen zulässigen handelsrechtl. Bilanzansatz, also einen solchen, der den GoB entspricht (vgl. RFH v. 31.7.1934, RStBl. 1934, 981 [982 aE]; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 22; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 181), was im Fall einer Bilanzberichtigung nach Satz 1 aber gerade nicht der Fall ist. Daher kann es sein, dass die Bilanzansätze der HBil. und der StBil. nach einer Berichtigung der StBil. gem. Satz 1 nicht mehr übereinstimmen. Dieses Ergebnis hat der Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen (v. BECKERATH in DStJG 14 [1991], 65 [70] mit Hinweis auf die Anpassungsregelung des § 60 Abs. 2 EStDV). Damit es nicht zwingend zu einer Abweichung der HBil. von der StBil. kommt, ist der Stpfl. nach Satz 1 nicht zur Bilanzberichtigung verpflichtet. Ihm steht lediglich ein Wahlrecht zu, welches er auch abweichend ausüben kann (ausführlich v. BECKERATH

in DStJG 14 [1991], 65 [71 f.], der in diesem Zusammenhang auf die vom Gesetzgeber gewollte eigenständige Bedeutung des Satzes 1 verweist). Mittelbar kommt dem Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit aber dann Bedeutung für die Bilanzberichtigung zu, wenn er stl. Wahlrechte beseitigt und damit zur Fehlerhaftigkeit der StBil. führt (s. BFH v. 5.5.2004 – XI R 43/03, BFH/NV 2005, 22 zur Einschränkung des Wahlrechts auf Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, wenn handelsrechtl. eine Abschreibung geboten ist).

382 c) Auswirkungen der formellen Maßgeblichkeit auf die Bilanzänderung

Die Änderung der StBil. setzt nach Satz 2 nicht voraus, dass die Bilanz gegen die GoB verstößt (s. dazu Anm. 461 ff.).

Anpassung der Handelsbilanz an die geänderte Steuerbilanz: Ist der Stpfl. Gewerbetreibender iSd. § 5 Abs. 1 Satz 1, muss er wegen des dort normierten Grundsatzes der formellen Maßgeblichkeit bei einer Änderung der StBil. auch die HBil. ändern, was aber auch nach der Änderung der StBil. erfolgen kann (BFH v. 24.3.1998 – I R 20/94, BStBl. II 1999, 272). Die Änderung der HBil. muss formgerecht erfolgen, dh. es müssen alle handels- und gesellschaftsrechtl. Anforderungen an die Änderung der HBil. erfüllt sein (ausführlich Anm. 372 ff.). Liegen die Voraussetzungen für eine Änderung der HBil. nicht vor, zB weil keine wichtigen wirtschaftlichen Gründe für die Änderung des festgestellten Jahresabschlusses bestehen (vgl. Anm. 374), kann die StBil. grds. wegen des formellen Maßgeblichkeitsgrundsatzes trotz der Vorschrift des Satzes 2 nicht geändert werden. Das gilt auch dann, wenn der Stpfl. innerhalb einer Bilanzposition (zB Maschinen) einzelne berichtigte Bilanzansätze des Betriebsprüfers übernimmt, diese aber durch eine Änderung anderer Bilanzansätze derselben Bilanzposition (zB durch nachträgliche Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit nach § 6 Abs. 2 aF) derart ausgleicht, dass die Bilanzposition (Maschinen) insgesamt unverändert bleibt. Denn der Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit erfordert nicht nur, dass die Bilanzansätze betragsmäßig übereinstimmen, sondern auch, dass die konkreten Absetzungsmethoden identisch sind (BFH v. 24.1.1990 – I R 17/89, BStBl. II 1990, 681; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 1037; aA BORDEWIN in B/B, §§ 4–5 Rn. 248n, unter Bezugnahme auf RFH v. 9.3.1937, RStBl. 1937, 590).

Ausnahmefälle: Eine Anpassung der HBil. an die geänderte StBil. ist dann nicht erforderlich, wenn in der StBil. ein Bilanzansatz geändert werden soll, den die HBil. nicht kennt, wie zB das SonderBV der Gesellschafter einer PersGes. oder des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (dazu BFH v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958 [960], und v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [886]; MÜHLBERGER, DStR 1977, 526 [527]).

Die Anpassung der Handelsbilanz muss für dasselbe Wirtschaftsjahr erfolgen (BFH v. 24.1.1990 – I R 17/89, BStBl. II 1990, 681; KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 191 mit Hinweis darauf, dass § 12 Abs. 3 Satz 2 des Entwurfs zum 3. StReformG eine solche Regelung vorgesehen hatte, die nicht Gesetz geworden ist; vgl. dazu Anm. 352).

Satz 2 als Sperre für die Änderung der Handelsbilanz: Die Änderung der HBil. hängt nicht von den in Satz 2 normierten Voraussetzungen ab, weil sich diese Norm nur auf die StBil. bezieht (MÜHLBERGER, DStR 1977, 526 [527]; vgl. auch Anm. 400). Erfordert der Maßgeblichkeitsgrundsatz neben der Änderung der HBil. auch eine Änderung der StBil. (s.o.), so ist letztere nur unter den Voraussetzungen des Satzes 2 möglich (FLUME, DB 1981, 2505). Diese kann der

Stpfl. nicht dadurch umgehen, dass er sich auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz beruft.

AA wohl KIRCHHOF/CREZELIUS VIII., § 4 Rn. 249, unter Hinweis darauf, dass Satz 2 im Bereich des § 5 Abs. 1 Satz 1 leerläuft, weil mit der Änderung der HBil. der Bilanzsatz in der StBil. unrichtig werde und damit wohl nach Satz 1 zu berichtigen sei.

Liegen die Voraussetzungen des Satzes 2 für eine Änderung der StBil. nicht vor, so darf wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auch die HBil. nicht geändert werden.

Einstweilen frei.

383–384

IX. Verhältnis zu Vorschriften der Abgabenordnung

385

Die in den §§ 140, 141 AO, § 242 HGB normierte Pflicht zur Aufstellung von Jahresabschlüssen soll nach einer zum Teil im Schrifttum vertretenen Ansicht solange bestehen bleiben, bis der Stpfl. eine richtige Bilanz erstellt und beim FA eingereicht hat. Abs. 2 komme damit nur deklaratorische Bedeutung zu (so SÖFFING, DB 1969, 185 [186]; CHARLIER, Stb]b. 1977/78, 387 [398]; STADIE, StuW 1985, 101 [103]). Dem ist uE nicht zu folgen. Die §§ 140, 141 AO, § 242 HGB bestimmen nicht, dass ein Stpfl. seiner Bilanzierungspflicht nur dann nachkommt, wenn er eine fehlerfreie Bilanz erstellt. Gegen eine solche Annahme spricht zudem § 158 AO, wonach die Buchführung und die Aufzeichnungen des Stpfl., die den §§ 140–148 AO entsprechen, der Besteuerung zugrunde zu legen sind, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden (so zutr. v. BECKERATH in DStJG 14 [1991], 65 [76]). Damit kann es bei den §§ 140, 141 AO nur auf die Erstellung einer formell ordnungsgemäßen Bilanz ankommen. Das lässt sich auch aus Abs. 2 Satz 1 ersehen, der dem Stpfl. selbst bei einer fehlerhaften Bilanz nur das Recht einräumt, diese zu berichtigen. Wollte man bei fehlerhaften Bilanzen von einer Fortgeltung der Pflicht zur Aufstellung einer Bilanz ausgehen und damit eine nur deklaratorische Wirkung des Abs. 2 annehmen, so dürfte die Bilanzberichtigung nicht im Ermessen des Stpfl. stehen, sondern müsste zwingend sein (so auch v. BECKERATH in DStJG 14 [1991], 65 [76]).

Die Änderungsvorschriften der Abgabenordnung (§§ 164 und 172 ff. AO) haben auf die Bilanzänderung oder die Bilanzberichtigung iSd. Abs. 2 keinen direkten Einfluss. Umgekehrt ist auch Abs. 2 keine Änderungsvorschrift in diesem Sinne, sondern Gewinnermittlungsvorschrift (vgl. BFH v. 22.11.1972 – I R 22/71, BStBl. II 1993, 195 [196]).

Den §§ 164 und 172 ff. AO kommt im Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung oder -änderung aber insoweit eine Bedeutung zu, als eine Bilanzberichtigung nach Satz 1 Halbs. 2 ausgeschlossen ist, wenn der StBescheid des betroffenen Jahres nicht mehr änderbar ist (s. Anm. 414 ff.). Gleiches gilt nach der Rspr. für die Bilanzänderung (s. Anm. 475).

§ 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO normiert für den Stpfl. die zwingende Pflicht, eine nachträglich als falsch erkannte, aber bereits abgegebene Erklärung richtig zu stellen. Diese Norm hat keine Auswirkungen auf Bilanzberichtigung und -änderung (aA wohl KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 237). Denn Abs. 2 ist lex specialis zu § 153 AO, der nur allgemein die Richtigstellung von Erklärungen behandelt. Abgesehen davon ist fraglich, ob die Bilanz eine Erklärung iSd. § 153 Abs. 1 AO ist. Jedenfalls handelt es sich nicht um eine StErklärung (glA v. BECKERATH in DStJG 14 [1991], 65 [74]). Das ergibt sich aus § 60 Abs. 1 Satz 1

EStDV, wonach der StErklärung eine Abschrift der Bilanz beizufügen ist (glA TIPKE in TIPKE/KRUSE, AO § 150 Rn. 19 f. und zum unklaren Begriff der Erklärung TIPKE aaO § 153 Rn. 7; s. auch Anm. 423). Hat der Stpfl. in seiner StErklärung allerdings das Ergebnis einer unrichtigen Bilanz übernommen, so kann der Stpfl. nach § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO selbst dann verpflichtet sein, die StErklärung zu berichtigen, wenn er die Bilanz nicht berichtigt (zum Auseinanderfallen von StErklärung und Bilanz s. auch Anm. 423 sowie SCHICK, BB 1987, 133 [135], und SCHUHMAN, StBp. 1996, 39 [41], der aus § 153 AO eine Berichtigungspflicht für die StBil. nur dann ableiten will, wenn diese einen Fehler enthält, der zu einer Steuerverkürzung führt).

386–389 Einstweilen frei.

390

X. Verfahrensfragen

Bilanzberichtigung:

► *Die Bilanzberichtigung ist ohne besondere Förmlichkeiten möglich.* Es bedarf insbes. keines Antrags beim FA oder dessen Zustimmung. Der Stpfl. kann die Bilanz von sich aus berichtigen und beim FA einreichen, das diese berichtigte Bilanz der Besteuerung zugrunde zu legen hat; veränderte Bilanzansätze sind in der Zukunft fortzuführen.

► *Das Finanzamt ist nicht zur Bilanzberichtigung berechtigt* (BFH v. 4.11.1999 – IV R 70/98, BStBl. II 2000, 129 [131]). Kommt es zu dem Ergebnis, dass die eingereichte Bilanz nicht den GoB entspricht, darf es diese zwar der Besteuerung nicht zugrunde legen. Dies folgt aber aus § 85 AO und nicht aus Abs. 2 Satz 1 (ausführlich Anm. 399).

► *Ausnahmsweise kann der Steuerpflichtige verpflichtet sein, eine Bilanzberichtigung vorzunehmen* (BFH v. 4.11.1999 – IV R 70/98 aaO), so zB aufgrund eines rkr. Urteils oder nach dem Grundsatz von Treu und Glauben (s. Anm. 423).

► *Welche Bilanz zu berichtigen ist*, ist dann von Bedeutung, wenn die StFestsetzung des Fehlerjahres nicht mehr geändert werden kann (s. Anm. 414 und 430 ff.).

► *Im Einspruchs- und Klageverfahren ist eine Bilanzberichtigung noch möglich.* Die hM begründet dies mit der noch bestehenden Änderbarkeit des betreffenden StBescheids (BFH v. 22.8.1968 – IV R 234/67, BStBl. II 1968, 801; SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 4 Rn. 683). Im Einspruchsverfahren ist der Stpfl. nach § 367 Abs. 2 Satz 2 AO auf eine Verböserung hinzuweisen; im Klageverfahren ist die Bilanzänderung nur unter Beachtung der Klageanträge und des Verböserungsverbots sowie bei Vorliegen einer Beschwer möglich (vgl. KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 123 und BFH v. 26.11.1974 – VIII R 258/72, BStBl. II 1975, 206). Nach BFH v. 26.1.1995 – IV R 54/93 (BStBl. II 1995, 473 [474]) muss das FG einen fehlerhaften Bilanzansatz im Rahmen der gestellten Anträge auch ohne Vorlage einer berichtigten Bilanz richtig stellen, wenn sich der Fehler nach seiner Überzeugung aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens ergibt. Es sei dann ggf. Sache des Stpfl., die fehlerhafte Bilanz und die Folgebilanzen formell entsprechend anzupassen. Dabei ist aber zu beachten, dass nur der Stpfl. berechtigt ist, die Bilanz nach Abs. 2 Satz 1 zu berichtigen. Das FG und die FinVerw. dürfen nach dieser Vorschrift keine Berichtigungen vornehmen (s. Anm. 399). Im Revisionsverfahren ist eine erstmalige Bilanzberichtigung nicht möglich, weil nach § 118 Abs. 2 FGO keine neuen Tatsachen mehr eingeführt werden können (KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 124).

► *Eine Klagebefugnis iSd. § 40 Abs. 2 FGO* hat der Stpfl. nach der stRspr. des BFH auch dann, wenn sich der unrichtige Bilanzansatz im Streitjahr zwar nicht oder nur vorteilhaft für ihn auswirkt, in späteren Jahren aber mit Nachteilen verbunden sein kann.

Vgl. BFH v. 11.1.1967 – I 49/64, BStBl. III 1967, 215 (216); v. 22.8.1968 – IV R 234/67, BStBl. II 1968, 801 (803); v. 12.12.1972 – VIII R 39/67, BStBl. II 1973, 323; v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512 (516). Dies ist im Hinblick auf die eindeutigen Regelungen in § 40 Abs. 2 FGO und § 157 Abs. 2 AO bedenklich (glA GRÄBER/v. GROLL, FGO, 6. Aufl. 2006, § 40 Rn. 90).

Bilanzänderung:

► *Im Einspruchs- oder Klageverfahren* ist eine Bilanzänderung grds. noch möglich. Ein enger zeitlicher Zusammenhang zu einer vorherigen Bilanzberichtigung ist im Regelfall zu bejahen (ausführlich Anm. 465).

► *Je nach dem Umfang der vorzunehmenden Bilanzänderung* und der damit zusammenhängenden Bilanzberichtigung (s. zu diesem Zusammenhang Anm. 465 ff.) kann der Stpfl. entweder die gesamte Bilanz neu erstellen oder Zusätze oder Anmerkungen iSd. § 60 Abs. 2 EStDV zu der bisherigen Bilanz anbringen.

► *Rechtsschutz gegen Nichtanerkennung der Bilanzänderung durch das Finanzamt* ist nur durch Anfechtung des StBescheids möglich, in dem das FA die Bilanzänderung nicht berücksichtigt hat. Der Stpfl. muss beantragen, die Steuer unter Berücksichtigung der Auswirkungen der Bilanzänderung neu festzusetzen. Im Rahmen dieses Verfahrens ist inzidenter zu überprüfen, ob die Bilanzänderung zulässig ist oder nicht. Eine separate Anfechtung der vom FA ausgesprochenen Nichtanerkennung der Bilanzänderung ist demgegenüber unzulässig, weil es sich dabei mangels Außenwirkung nicht um einen Verwaltungsakt handelt.

► *Die Änderbarkeit des Steuerbescheids* ist nach hM Voraussetzung für eine Bilanzänderung. Ob der Bescheid änderbar ist, richtet sich nach den Vorschriften der AO (s. Anm. 475).

Vgl. insgesamt zur Durchführung der Bilanzänderung Anm. 481 ff.

Einstweilen frei.

391–397

B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 1 (Bilanzberichtigung)

I. Begriff der Bilanzberichtigung

398

Satz 1 lässt die Änderung der Vermögensübersicht zu, soweit diese den GoB unter Befolgung der Vorschriften des EStG nicht entspricht. Im stl. Sprachgebrauch hat sich hierfür der Begriff der Bilanzberichtigung herausgebildet. Dies beruht auf dem allgemeinen sprachlichen Verständnis, nach dem eine Berichtigung stets eine Fehlerkorrektur beinhaltet, um die es in Satz 2 geht. Welche Fälle im Einzelnen von der Bilanzberichtigung erfasst werden, besagt die Norm nicht.

II. Der Steuerpflichtige als Berechtigter

399

Das Recht zur Bilanzberichtigung steht nach Satz 1 dem Stpfl. zu.

Steuerpflichtiger ist im Fall der Bilanzberichtigung derjenige, für dessen Besteuerung die erstellte Bilanz herangezogen werden soll. Damit ist der Begriff des Stpfl. in Satz 1 enger als derjenige des § 33 Abs. 1 AO.

Das Finanzamt ist zur Bilanzberichtigung nicht berechtigt. Satz 1 räumt dieses Recht nur dem Stpfl. ein.

BFH v. 5.6.2007 – I R 47/06, BStBl. II 2007, 818; v. 4.11.1999 – IV R 70/98, BStBl. II 2000, 129 (131); KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 65 f.; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 979; v. BECKERATH in DStJG 14 (1991), 65 (77 f.); R 4.4 EStR 2005; s. auch BFH v. 14.3.2006 – I R 83/05, BStBl. II 2006, 799 (801) zur ausschließlichen Befugnis des Stpfl., eine von mehreren Möglichkeiten der Bilanzberichtigung zu wählen; zur evtl. Pflicht des Stpfl., eine Bilanzberichtigung vorzunehmen, s. Anm. 423.

Hält das FA eine vom Stpfl. eingereichte Bilanz für fehlerhaft, darf es die falsche Bilanz zwar der Besteuerung nicht zugrunde legen (BFH v. 4.11.1999 – IV R 70/98, BStBl. II 2002, 129 = FR 2000, 268 mit Anm. WEBER-GRELLET). Das folgt aber nicht aus Satz 1, sondern aus § 85 AO, wonach die FinBeh. die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben haben. Übernimmt der Stpfl. die vom FA ermittelten Werte, führt er selbst eine Bilanzberichtigung durch, deren Zulässigkeit nach Satz 1 zu beurteilen ist (BFH v. 4.11.1999 – IV R 70/98 aaO). Übernimmt der Stpfl. die Werte nicht und stellt sich heraus, dass diese falsch waren, muss seine richtige Bilanz für den BV-Vergleich im Folgejahr herangezogen werden. Das fehlerhafte Abweichen von der richtigen Bilanz des Stpfl. kann nicht in einem späteren VZ korrigiert werden. Eine Korrektur kann nur in demselben Jahr erfolgen, soweit dies nach den Vorschriften der AO zulässig ist (BFH v. 4.11.1999 – IV R 70/98 aaO; s. auch Anm. 414 ff.).

Eine im Rahmen einer Außenprüfung erstellte abweichende Prüferbilanz ist ebenfalls keine berichtigte Bilanz iSd. Satzes 1. Sie dient nur dazu, die Besteuerungsgrundlagen festzustellen (unklar insoweit KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 66 aE). Der Stpfl. ist grds. nicht verpflichtet, aufgrund der abweichenden Prüferbilanz eine Bilanzberichtigung vorzunehmen und abweichende Bilanzansätze zu übernehmen und in der Zukunft fortzuführen. Dies gilt auch dann, wenn die von dem Stpfl. erstellte Bilanz den GoB nicht entspricht, da Satz 1 dem Stpfl. lediglich die Befugnis zur Bilanzberichtigung einräumt, ohne aber eine Verpflichtung dazu vorzusehen (s. zu Ausnahmen Anm. 423). Es steht dem FA in diesen Fällen aber frei, die Besteuerungsgrundlagen anhand der Prüferbilanz nach § 162 AO zu schätzen.

III. Vermögensübersicht (Bilanz)

400 1. Begriff der Vermögensübersicht (Steuerbilanz)

Gegenstand der Berichtigung nach Satz 1 ist die Vermögensübersicht, dh. die Bilanz, wie die Vorschrift dies durch den Klammerzusatz verdeutlicht.

Satz 1 erfasst nur die Steuerbilanz, nicht aber die HBil. Das folgt unmittelbar aus dem Wortlaut des Satzes 1, der darauf abstellt, dass bei der Erstellung der Bilanz die Vorschriften des EStG zu beachten sind, was nur bei der StBil. der Fall ist (v. BECKERATH, in DStJG 14 [1991], 65 [73]). Darüber hinaus ist nur die StBil. Grundlage für die Besteuerung (vgl. insgesamt BFH v. 22.12.1972 – I R 22/71, BStBl. II 1973, 195; v. 5.6.1985 – I R 183/84, BStBl. II 1986, 84; aA BFH v. 30.3.1983 – I R 178/79, BStBl. II 1983, 512 [515]).

Der Begriff der Steuerbilanz umfasst zunächst die eigens für die Besteuerung erstellte Bilanz (vgl. § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV). Da das StRecht aber keine Pflicht zur Aufstellung einer eigenständigen StBil. kennt (vgl. RAUPACH in MELIG/MOXTER/ORDELHEIDE [Hrsg.], Handelsbilanz und Steuerbilanz, Beiträge

zum neuen Bilanzrecht, Band 2, 1989, 105 [107]), ist auch die an die stl. Vorschriften angepasste oder unverändert übernommene HBil. eine StBil. im weiteren Sinne (aA, uE aber zu eng v. BECKERATH, in DSTjG 14 [1991], 65 [73]).

Satz 1 erfasst jede Steuerbilanz, die für die Besteuerung von Bedeutung ist. Dazu gehören ua. Eröffnungsbilanzen, Anfangsbilanzen, Schlussbilanzen, Liquidationsbilanzen, Umwandlungssteuerbilanzen, Übergangsbilanzen bei Änderung der Gewinnermittlungsarten (vgl. BFH v. 12.11.1992 – IV R 59/91, BStBl. II 1993, 392; s. auch Anm. 371 zum Übergang zur Gewinnermittlung nach § 5a), aber auch die für die Gewinnfeststellung bei PersGes. notwendigen Sonder- und Ergänzungsbilanzen (ebenso KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 51). Auch die Zwischenbilanz, die bei einem Gesellschafterwechsel erstellt wird, ist Bilanz iSd. Satzes 1. Sie ist Schlussbilanz für den ersten Teil des Wj., so dass ihr die Bedeutung einer Schlussbilanz iSd. Abs. 1 Satz 1 zukommt (BFH v. 30.4.1991 – VIII R 50/86, BFH/NV 1991, 676). Satz 1 gilt auch für die nach dem UmwStG zu erstellenden Bilanzen. Nach der Rspr. des BFH sollen auch BV-Ansätze, die nicht aus einer Bilanz, sondern aus einer vom Betriebsprüfer gefertigten Vermögensaufstellung hervorgehen, Gegenstand einer Bilanzberichtigung sein können (BFH v. 29.11.1967 – I 221/64, BStBl. II 1968, 261; v. 12.11.1992 – IV R 105/90, BFH/NV 1993, 315). Dies kann jedoch nur dann gelten, wenn der Stpfl. die Vermögensaufstellung als Bilanz übernimmt.

2. Nichtige, vorläufige und nicht rechtzeitig erstellte Bilanzen

401

Eine Nicht-Bilanz liegt vor, wenn ein nicht vertretungsberechtigtes Organ beim FA eine Bilanz einreicht und diese später nicht von dem eigentlichen Vertreter genehmigt wird. Da die Nicht-Bilanz rechtl. nicht existent ist, ist sie auch keine Bilanz iSd. Satzes 1 (glA BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 973; KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 52).

Eine aus einer nichtigen Handelsbilanz abgeleitete Steuerbilanz ist berichtigungsfähig iSd. Satzes 1. Dies folgt aus der Trennung zwischen HBil. und StBil.

KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 52; aA SAUER, StBp. 1977, 173 (174); BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 973; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 3 V, die verlangen, dass der Stpfl. eine gültige Bilanz erstellt, weil anderenfalls die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen seien. Unverständlich ist es in diesem Zusammenhang, wenn KSM/WEBER-GRELLET (aaO) den Streit darum, ob die aus einer nichtigen HBil. abgeleitete StBil. eine Bilanz iSd. Satzes 1 ist, deshalb als bedeutungslos ansieht, weil eine nichtige HBil. stets gegen die GoB verstöße und dementsprechend der Stpfl. zur Berichtigung berechtigt sei.

Die Berichtigung der StBil. kommt dabei nur in Betracht, wenn für die HBil. materielle Nichtigkeitsgründe vorliegen, zB weil ein Bilanzposten über- oder unterbewertet wurde (§ 256 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 AktG). Liegen für die HBil. formelle Nichtigkeitsgründe vor (s. § 256 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3, Abs. 2–4 AktG), wirkt sich dies auf die StBil. nicht aus, weil das StRecht keine Formvorschriften für die Aufstellung der StBil. kennt (dazu RFH v. 8.3.1932, RStBl. 1932, 408).

Vorläufige Bilanz:

► *Bezeichnet der Steuerpflichtige die Bilanz insgesamt oder einzelne Ansätze als vorläufig*, so handelt es sich nicht um eine Bilanz iSd. Satzes 1. Denn der Stpfl. kommt mit einer solchen Bilanz seiner StErklärungspflicht nicht nach, da er die Bilanz selbst nicht als endgültig ansieht (KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 53; SCHICK, StuW 1988, 301 [324 f.]). Die Korrektur einer als vorläufig bezeichneten Bilanz – zB durch Erstellen einer neuen Bilanz – ist damit keine Bilanzberichtigung

nach Satz 1, sondern die (erstmalige) Erstellung einer Bilanz (aA und uE widersprüchlich zu seiner vorherigen Aussage KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 53).

► *Reicht ein zur Vertretung berechtigtes Organ eine Bilanz ein, die von den zuständigen Organen noch nicht genehmigt wurde*, so liegt gleichwohl eine Bilanz iSd. Satzes 1 vor, mit der Folge, dass sich Berichtigungen und Änderungen nach dieser Vorschrift richten (KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 52). Auf die Einhaltung von Formvorschriften kommt es stl. nicht an (aA BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 973; KNOBBE-KEUK aaO § 3 V; FG Münster v. 27.11.1953, EFG 1954, 155, rkr., die verlangen, dass der Stpfl. eine gültige Bilanz erstellt). Etwas anderes kann im Einzelfall dann gelten, wenn das einreichende Organ die Bilanz wegen der fehlenden Genehmigung als vorläufig gekennzeichnet hat (s. dazu oben).

Die nicht rechtzeitig aufgestellte Bilanz ist ebenfalls eine Bilanz iSd. Satzes 1. BFH v. 6.12.1983 – VIII R 110/79 (BStBl. II 1984, 227) hat zwar entschieden, dass eine ordnungsgemäße Buchführung dann nicht vorliegt, wenn der Stpfl. die Bilanz nicht innerhalb eines Jahres nach dem Bilanzstichtag erstellt. Damit behandelt der BFH die nicht rechtzeitige Bilanzierung wie eine unterlassene Bilanzerstellung. Gleichwohl führt er aus, dass auch die nicht rechtzeitig erstellte Bilanz der Besteuerung zugrunde zu legen ist (BFH v. 6.12.1983 – VIII R 110/79 aaO [231]). Das gilt auch für Satz 1.

402 Einstweilen frei.

IV. Widerspruch zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des EStG

403 1. Widerspruch der Vermögensübersicht zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

Satz 1 setzt voraus, dass die Vermögensübersicht den GoB unter Befolgung der Vorschriften des EStG widerspricht. Das ist nicht nur der Fall, wenn ein Ansatz von Bilanzpositionen fehlerhaft ist, sondern auch dann, wenn dem Stpfl. bei der Erfassung von Entnahmen, Einlagen oder des Gewinns ein Fehler unterlaufen ist (BFH v. 31.5.2007 – IV R 25/06, BFH/NV 2007, 2086, und v. 31.5.2007 – IV R 54/05, BFH/NV 2007, 1973 = FR 2008, 85 mit Anm. WENDT; so nun auch BMF v. 13.8.2008, DB 2008, 1887; aA zur verdeckten Einlage BFH v. 22.10.2003 – I R 23/03, BFH/NV 2004, 667). Denn zu den zu beachtenden Vorschriften des EStG gehören auch diejenigen über die Entnahmen und Einlagen sowie über den Gewinn, wie § 5 Abs. 2 EStG 1934 (s. Anm. 351) dies früher für die Bilanzberichtigung ausdrücklich bestimmte. Dass sich durch den in § 4 Abs. 2 EStG 1938 (s. Anm. 351) vollzogenen Wechsel zur heute noch geltenden Formulierung auch eine inhaltliche Änderung ergeben sollte, ist nicht ersichtlich (BFH v. 31.5.2007 – IV R 25/06 aaO).

404 2. Verknüpfung zwischen handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Vorschriften des EStG

Als Voraussetzung für eine Bilanzberichtigung verknüpft Satz 1 die aus dem Handelsrecht stammenden GoB mit den stl. Bilanzierungsvorschriften. Gleichwohl soll nach BFH v. 14.3.2006 – I R 83/05 (BStBl. II 2006, 799 [801]) eine Berichtigung der Bilanz nach Satz 1 auch dann möglich sein, wenn ein darin enthaltener Ansatz zwar nicht gegen die GoB, wohl aber gegen stl. Vorschriften verstößt (glA SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 4 Rn. 681; KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 235; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 983 mwN; R 4.4 EStR 2005). Dem

ist uE angesichts des eindeutigen Wortlauts des Satzes 1 nicht zu folgen. Zwingend erforderlich ist danach für jede Bilanzberichtigung ein Verstoß gegen die GoB. Dieser führt aber stl. nur dann zur Bilanzberichtigung, wenn er nicht durch spezialgesetzliche Vorschriften des EStG vorgesehen ist.

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung: s. zu den Grundlagen, zur Ermittlung sowie zu den einzelnen Grundprinzipien ordnungsmäßiger Bilanzierung § 5 Anm. 200 ff. und insbes. 210 ff.

Die Vorschriften des EStG modifizieren die GoB zT, so dass ein Verstoß gegen die GoB folgerichtig nur dann zu einer falschen, zu berichtigenden Bilanz führen kann, wenn die Vorschriften des EStG keine Abweichungen von den GoB vorsehen (zur Auswirkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes s. Anm. 380 f.). Derartige Abweichungen enthalten aber die folgenden Vorschriften:

- ▷ Abzugsverbot bestimmter BA nach § 4 Abs. 5;
- ▷ Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen dürfen nur unter den Voraussetzungen des § 5 Abs. 3 Satz 1 gebildet werden (Einschränkung von § 249 HGB);
- ▷ Rückstellungen wegen der Verpflichtung einer Jubiläumszuwendung sind nur nach den Voraussetzungen des § 5 Abs. 4 zulässig (Einschränkung von § 249 HGB);
- ▷ Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften dürfen nach § 5 Abs. 4a nicht gebildet werden (Einschränkung von § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB);
- ▷ Nach § 5 Abs. 4b dürfen Rückstellungen, die AHK für ein WG sind, nicht gebildet werden. Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebauter oder abgebauter radioaktiver Anlagenteile dürfen ebenfalls nicht gebildet werden, soweit Aufwendungen im Zusammenhang mit der Bearbeitung oder Verarbeitung von Kernbrennstoffen stehen, die aus der Aufarbeitung bestrahlter Kernbrennstoffe gewonnen worden sind und keine radioaktiven Abfälle darstellen;
- ▷ Pensionsrückstellungen dürfen nur dann ausgewiesen werden, wenn die Voraussetzungen des § 6a vorliegen (Einschränkung von § 249 HGB);
- ▷ stfreie Rücklagen sind nur unter den Voraussetzungen der §§ 6b und 6d zu bilden.

Einstweilen frei.

405–408

3. Der subjektive Fehlerbegriff des BFH

a) Grundsätze der Rechtsprechung

409

Der BFH hat in seiner Rspr. den Fehlerbegriff des Satzes 1 um ein subjektives Element erweitert.

Erkennbarkeit des Bilanzierungsfehlers zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung als zusätzliche Voraussetzung: Neben dem Verstoß gegen die GoB unter Beachtung der Vorschriften des EStG soll es nach der Auffassung des BFH darauf ankommen, dass der Stpfl. bei einer pflichtgemäßen und gewissenhaften Prüfung den Fehler der Bilanz aufgrund der bei der Bilanzstellung bestehenden Erkenntnismöglichkeiten über die tatsächlichen und rechtl. Verhältnisse am Bilanzstichtag hätte erkennen müssen.

StRspr. seit BFH v. 11.10.1960 – I 56/60 U, BStBl. III 1961, 3; vgl. BFH v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88 (92); v. 21.10.1981 – I R 170/78, BStBl. II 1982, 121

(122); v. 17.11.1987 – VIII R 348/82, BStBl. II 1988, 430; v. 10.3.1989 – III R 190/85, BFH/NV 1990, 358; v. 12.11.1992 – IV R 59/91, BStBl. II 1993, 392; v. 5.4.2006 – I R 46/04, BStBl. II 2006, 688; v. 5.6.2007 – I R 47/06, BStBl. II 2007, 818; v. 23.1.2008 – I R 40/07, BFH/NV 2008, 1227; anders noch RFH v. 25.10.1933, RStBl. 1934, 410, wonach es nur auf die objektive Unrichtigkeit ankam. Zu den praktischen Konsequenzen dieser Rspr. für den Stpfl. s. RÖDDER/HAGEBÖKE, Ubg. 2008, 401; TETZLAFF/SCHALLOCK, StBp. 2007, 148.

Folglich darf ein Stpfl. einen (objektiv) gegen die GoB und die Vorschriften des EStG verstoßenden Bilanzansatz dann nicht berichtigen, wenn ein gewissenhafter Kaufmann diesen Bilanzansatz zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ohne Verletzung seiner Sorgfaltspflichten und bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung der Verhältnisse am Bilanzstichtag gewählt hätte.

BFH v. 21.10.1981 – I R 170/78, BStBl. II 1982, 121 (122); FG Berlin-Brandenb. v. 21.8.2007, EFG 2008, 195, nrkr., Rev. Az. BFH I R 54/08, zur Rückstellung wegen zukünftiger Archivierungskosten; KAISER, Berichtigung und Änderung des handelsrechtl. Jahresabschlusses, 2000, 147; glA KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 235 f.; SCHOOR, BuW 1996, 614 (615), der daraufhinweist, dass eine Korrektur in der nächsten Bilanz vorzunehmen ist. Für eine Bilanzänderung in diesen Fällen KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 3 V 4; SEEGER, StVj. 1992, 249 (253), der den BFH insoweit kritisiert, als dieser zum Teil auf die tatsächliche subjektive Überzeugungsbildung der handelnden Personen abstellt; FLUME, DB 1981, 2305 (2306), der dies mit dem im Handelsrecht bestehenden Wahlrecht in diesen Fällen begründet, vgl. dazu Anm. 372.

Maßgebend sind dabei nicht die persönlichen Kenntnisse und Fähigkeiten des Steuerpflichtigen, sondern diejenigen eines vergleichbaren ordentlichen Kaufmanns (BFH v. 23.1.2008 – I R 40/07, BFH/NV 2008, 1227 zur Rückstellungsbildung; v. 5.6.2007 – I R 47/06, BStBl. II 2007, 818 zu einer zur Zeit der Bilanzerrstellung nicht gesicherten Rspr.; v. 23.5.1984 – I R 266/81, BStBl. II 1984, 723 [725]; KAISER aaO [186]; dazu DÖLLERER, BB 1986, 97). Das gilt auch dann, wenn der Stpfl. selbst den Fehler nicht erkannt hat oder – aufgrund mangelnder Fähigkeiten – nicht hätte erkennen können. Die Gründe, warum der Stpfl. die Bilanzierung in der bestimmten Art und Weise vorgenommen hat, sind daher ohne Bedeutung (BFH v. 21.10.1981 – I R 170/78, BStBl. II 1982, 121 [122]; v. 17.11.1987 – VIII R 348/82, BStBl. II 1988, 430 [431]). Werterhellende Tatsachen, also Tatsachen, die am Bilanzstichtag vorlagen, aber erst in der Zeit bis zur Bilanzaufstellung bekannt werden, sind zu berücksichtigen (BFH v. 17.11.1987 – VIII R 348/82, BStBl. II 1988, 430).

► *Bilanzansatz auf der Grundlage der BFH-Rechtsprechung*: Aus den vorstehenden Gründen ist nach BFH v. 12.11.1992 – IV R 59/91 (BStBl. II 1993, 392) ein Bilanzansatz nicht fehlerhaft, wenn er der im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vorliegenden höchstrichterlichen Rspr. entspricht (s. auch R 4.4 EStR 2005). Kommt es später zu einer Änderung dieser Rspr., so soll der Bilanzansatz in derjenigen Bilanz fehlerhaft werden, in der die Änderung der Rspr. erstmals habe berücksichtigt werden können.

BFH v. 5.6.2007 – I R 47/06, BStBl. II 2007, 818; v. 5.4.2006 – I R 46/04, BStBl. II 2006, 688; v. 25.4.1990 – I R 78/85, BFH/NV 1990, 630; OFD München/OFD Nürnberg v. 22.9.2004, DStR 2004, 2102 zur Änderung von Rspr.- und Verwaltungsauffassung; zu dieser Frage noch beim BFH anhängige Verfahren: I R 40/07 sowie IV R 19/07, IV R 18/07 und IV R 66/07, letztere zu Milchreferenzmengen; s. auch OFD Hann. v. 13.3.2008 – S 2141–15StO 222/221, nv. zur Änderung der Verwaltungsauffassung als Folge einer erstmaligen BFH-Rspr.; s. insgesamt auch RÖDDER/HAGEBÖKE, Ubg. 2008, 401; TETZLAFF/SCHALLOCK, StBp. 2007, 148.

► *Bewertung:* Eine Bilanzberichtigung scheidet ferner aus, wenn der Stpfl. ein WG zum Bilanzstichtag pflichtgemäß und mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns in einer bestimmten Art und Weise unter Heranziehung aller ihm bis zur Bilanzaufstellung zustehenden Kenntnisse bewertet, sich der Bilanzansatz später aber als falsch herausstellt.

Vgl. BFH v. 11.10.1960 – I 56/60 U, BStBl. III 1961, 3; v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88; v. 23.5.1984 – I R 266/81, BStBl. II 1984, 723; KNOLLE, DB 1985, 1265; krit. BREZING, StJb. 1983/84, 215; BREZING, DB 1984, 2059; BREZING, DB 1985, 1266; DÖLLERER, BB 1986, 97; GASSNER, DStZ 1985, 204. Zur Entwicklung des subjektiven Elements für den Bereich der Bewertung s. BFH v. 11.10.1960 – I 56/60 U, BStBl. III 1961, 3 (4), und ausführl. § 6 Anm. 81 ff.

Kenntnismöglichkeit als Zumutbarkeitsgrenze der Bilanzberichtigung:

Der BFH begründet das subjektive Element bei dem von ihm verwendeten Fehlerbegriff damit, dass man von dem Stpfl. nicht mehr verlangen könne, als dass er seine bis zur Aufstellung der Bilanz erlangte Kenntnis von dem am Bilanzstichtag vorliegenden Sachverhalt pflichtgemäß und gewissenhaft bei der Aufstellung der Bilanz verwende. Kenne er bei der Aufstellung der Bilanz Tatsachen nicht, die seine Forderungen als nicht vollwertig erscheinen ließen, so könne er nicht verpflichtet werden, die von ihm nach bestem Wissen aufgestellte Bilanz zu berichtigen, wenn er diese Kenntnis später erlange (BFH v. 11.10.1960 – I 56/60 U, BStBl. III 1961, 3 [4]). Diese Gedanken gehen auf das bei der Bewertung zu beachtende Vorsichtsprinzip zurück, bei dem es auch auf die Kenntnisse bis zum Zeitpunkt der Bilanzherstellung ankommt (darauf bezugnehmend BFH v. 11.10.1960 – I 56/60 U aaO; glA LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 532; dazu auch BFH v. 23.5.1984 – I R 266/81, BStBl. II 1984, 723 [725], und DÖLLERER, BB 1986, 97).

Einstweilen frei.

410

b) Stellungnahme

Der Auffassung des BFH ist uE nicht zu folgen.

411

Der subjektive Fehlerbegriff des BFH widerspricht dem Wortlaut des Satzes 1. Dieser stellt für die Bilanzberichtigung auf ein rein objektives Kriterium ab, nämlich den Verstoß der Bilanz gegen GoB unter Befolgung der Vorschriften des EStG.

GlA KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 106; FLUME, DB 1981, 2505 (2507); SAUER, StBp. 1963, 93 (97); SCHUHMAN, StBp. 1996, 1 (3); HERZIG/NIETSCHKE, DB 2007, 304; PRINZ/SCHULZ, DStR 2007, 776; ORTMANN-BABEL/BOLIK, DStR 2007, 1139 zur Alterszeitrückstellung; WERRA/RIESS, DB 2007, 2502, ua. zur Altersteilzeitrückstellung; lediglich zT krit. SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 2335 (2336), der zwar grds. dem subjektiven Ansatz des BFH folgt, ausgehend von der (str.) Behandlung im HBilRecht aber dann eine objektive Beurteilung der Fehlerhaftigkeit der Bilanz fordert, wenn diese Fehlerhaftigkeit darauf beruht, dass der Bilanzierende das für die konkrete Bilanz geltende Recht – insbes. die GoB – falsch ermittelt hat.

Abgesehen davon führt der subjektive Fehlerbegriff des BFH dazu, dass eine Bilanzberichtigung nur bei einem Verschulden des Stpfl. möglich ist, welches darin liegt, dass er einen Bilanzansatz gewählt hat, obwohl er bei einer pflichtgemäßen und gewissenhaften Prüfung den Fehler dieses Ansatzes aufgrund der bei der Bilanzherstellung bestehenden Erkenntnismöglichkeiten über die tatsächlichen und rechtl. Verhältnisse am Bilanzstichtag hätte erkennen müssen.

So die Voraussetzungen für eine Bilanzberichtigung nach der Rspr. des BFH; vgl. BFH v. 11.10.1960 – I 56/60 U, BStBl. III 1961, 3; v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88 (92); v. 21.10.1981 – I R 170/78, BStBl. II 1982, 121 (122); v. 17.11.1987 – VIII R 348/82, BStBl. II 1988, 430; v. 10.3.1989 – III R 190/85, BFH/NV 1990, 358.

Liegen diese Voraussetzungen vor, so handelt der Stpfl. nämlich zumindest fahrlässig (zum Begriff der Fahrlässigkeit LOOSE in TIPKE/KRUSE, AO § 69 Rn. 25). Dies führt aber letztendlich zu einer Verfälschung der Bilanz, da diese nach der im StRecht herrschenden statischen Bilanzauffassung die Vermögenslage des Stpfl. zum Bilanzstichtag objektiv wiedergeben soll (vgl. stellvertretend KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 1, 13). Für subjektive Elemente oder gar ein Verschulden des Stpfl. ist dort kein Raum. Daran vermag auch das Argument des BFH nichts zu ändern, dass man von dem Stpfl. nicht mehr verlangen könne, als dass er seine bis zur Aufstellung der Bilanz erlangte Kenntnis von dem am Bilanzstichtag vorliegenden Sachverhalt pflichtgemäß und gewissenhaft bei der Aufstellung der Bilanz verwerte (BFH v. 11.10.1960 – I 56/60 U, BStBl. III 1961, 3 [4]). Es geht bei der Bilanzierung nicht darum, dass der Stpfl. seine Kenntnisse gewissenhaft verwertet, sondern dass durch die Bilanz die objektive Vermögenslage des Stpfl. widergespiegelt wird (im Erg. glA KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 106).

Maßgebend ist allein der objektive objektive Verstoß der Bilanz gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung unter Beachtung der Vorschriften des EStG. Liegt ein solcher vor, darf der Stpfl. die Bilanz berichtigen, und zwar unabhängig davon, warum diese fehlerhaft ist. Das gilt auch dann, wenn der gewählte Bilanzansatz zum Zeitpunkt der Bilanzstellung der einhelligen Auffassung in der Rspr. entsprach (aA BFH v. 21.11.1989 – VIII R 173/85, BFH/NV 1990, 429, sowie im Widerspruch zu der dort zuvor vertretenen Auffassung wohl auch KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 113). Dies führt entgegen der Kritik der Gegenauffassung nicht zu ständigen Bilanzberichtigungen. Denn selbst wenn sich die Kenntnisse über die am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse ändern, muss der Stpfl. keine Bilanzberichtigung vornehmen. Sie steht vielmehr in seinem Ermessen („darf“, s. dazu Anm. 423).

Objektiver Fehler bei Beurteilungsspielraum: Beruht ein Bilanzansatz auf unbestimmten Rechtsbegriffen oder – wie gelegentlich bei der Bewertung – Schätzungen, so kann nicht ohne weiteres festgestellt werden, ob ein Bilanzansatz objektiv falsch ist oder nicht. Dem Stpfl. kommt insoweit ein Beurteilungsspielraum zu. Um in diesen Fällen feststellen zu können, ob die Bilanz objektiv fehlerhaft ist, muss darauf abgestellt werden, ob auch ein vergleichbarer ordentlicher Kaufmann den Bilanzansatz gewählt hätte. Dies ist keinesfalls ein Rückgriff auf das vom BFH geforderte subjektive Moment des Fehlerbegriffs. Denn wenn ein ordentlicher Kaufmann einen bestimmten Bilanzansatz nicht gewählt hätte, dann widerspricht dieser Bilanzansatz objektiv den GoB.

Manipulationen des Steuerpflichtigen: s. zu dem Sonderfall, dass der Stpfl. absichtlich einen Fehler in die Bilanz einbaut, der im Bedarfsfall zu einer Bilanzberichtigung führt, mit der dann eine begehrte Bilanzänderung iSd. Satzes 2 verbunden werden kann, Anm. 435.

412–413 Einstweilen frei.

V. Aufhebbarkeit und Änderbarkeit der Steuerfestsetzung (Satz 1 Halbs. 2)

414 1. Zu berichtigende Bilanz liegt einer Steuerfestsetzung zugrunde

Die Berichtigung der Bilanz ist nach Satz 1 Halbs. 2 unzulässig, wenn sie einer StFestsetzung zugrunde liegt, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann (zur Bedeutung und zur Kritik an der Regelung s. Anm. 354; zur Änder-

barkeit der StFestsetzung beider Jahre bei abweichendem Wj. s. OFD Münster v. 6.6.2007, DB 2007, 1331). Das erfordert, dass die StFestsetzung auch tatsächlich auf der eingereichten Bilanz beruht, deren Ergebnisse also konkret bei der Festsetzung berücksichtigt worden sind. Dies ist in folgenden Fällen nicht erfüllt:

Der Fehler hatte sich auf die Veranlagung nicht ausgewirkt, weil zB der ursprüngliche und der zu korrigierende Bilanzansatz betragsmäßig übereinstimmen oder weil sich die Steuer aufgrund derselben Tarifstufe nicht änderte. Der Stpfl. kann die Bilanz unabhängig von der Vorschrift in Satz 1 Halbs. 2 berichtigen.

So schon die frühere Rspr. zur Lehre vom formellen Bilanzenzusammenhang, s. zB BFH v. 22.4.1998 – IV B 107/97, BFH/NV 1999, 162; v. 6.9.2000 – XI R 18/00, BStBl. II 2001, 106 mwN; vgl. auch schon RFH v. 27.11.1935, StuW 1936 Nr. 23; v. 8.2.1939, RStBl. 1939, 559; krit. zur Rspr. v. BECKERATH in DSTjG 14 (1991), 65 (92). Würde die ESt. auf 0 € festgesetzt, konnte sich der Bilanzierungsfehler gleichwohl dann auswirken, wenn die Bilanz der Ermittlung des Gewerbeertrags iSd. § 7 GewStG zugrunde liegt (aA KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 140, der nur auf die estrechtl. Auswirkung abstellt; vgl. auch BFH v. 6.9.2000 – XI R 18/00, BStBl. II 2001, 106, wonach die Voraussetzungen für die ESt. und die GewSt. gesondert zu prüfen sein sollen) oder sich Auswirkungen im Rahmen eines Verlustvortrags nach § 10d ergaben (BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 1009; aA wohl BFH v. 7.5.1969 – I R 47/67, BStBl. II 1969, 464; vgl. auch KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 139, wonach die stl. Auswirkung des Verlustvortrags nicht absehbar sein soll).

Der Gewinn des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs wurde geschätzt, ohne dabei auf die Angaben in der Bilanz zurückzugreifen. Für das Folgejahr ist eine neue Anfangsbilanz zu erstellen (so schon RFH v. 10.10.1933, RStBl. 1934, 141; BFH v. 28.1.1992 – VIII R 28/90, BStBl. II 1992, 881 [882], und v. 12.10.1993 – VIII R 86/90, BStBl. II 1994, 174), so dass der Stpfl. die Vorjahresbilanz, die gerade nicht der StFestsetzung zugrundegelegen hat, noch berichtigen darf. Das gilt allerdings dann nicht, wenn einer zwischenzeitlichen Schätzung BV-Vergleiche vorausgegangen sind, die den Bilanzposten, dessen erfolgsneutrale Berichtigung begehrt wird, bereits enthalten (BFH v. 4.3.1998 – XI S 1/98, BFH/NV 1999, 21 [23]) oder wenn nur einzelne Positionen geschätzt wurden (BFH v. 12.10.1993 – VIII R 86/90, BStBl. II 1994, 174; v. 29.11.1967 – I 221/64, BStBl. II 1968, 261).

2. Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung und vorläufige Steuerfestsetzung

415

Die Veranlagung des betroffenen Wj. ist noch änderbar (s. Anm. 419), wenn der StBescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung iSd. § 164 AO steht (Änderung in vollem Umfang) oder wenn die Steuer nach § 165 AO vorläufig festgesetzt wurde (Änderung soweit die Vorläufigkeit reicht) und die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist.

3. Änderung wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel nach § 173 Abs. 1 AO

416

Der Bilanzfehler ist idR keine Tatsache iSd. § 173 Abs. 1 AO, sondern nur eine Schlussfolgerung aus Tatsachen (LOOSE in TIPKE/KRUSE, AO § 173 Rn. 101; v. WEDELSTÄDT, DB 1993, 1543 [1544]). Abgesehen davon würde es sich auch nicht um eine „neue“ Tatsache handeln. Denn der FinBeh. liegt die Bilanz bei der Veranlagung vor, so dass diese überprüfen kann, ob die Bilanz Fehler aufweist oder nicht (vgl. aber BFH v. 16.5.1990 – X R 72/87, BStBl. II 1990, 1044 [1046] zur Berichtigung nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, wenn durch eine Außenprüfung festgestellt wird, dass die Voraussetzungen für die Bildung einer Pensionsrückstellung nicht vorlagen).

417 **4. Widerstreitende Steuerfestsetzung nach § 174 Abs. 1 und Abs. 2 AO**

Nach der Auffassung von v. BECKERATH (in DStJG 14 [1991], 65 [100 ff.]) soll die Veranlagung eines Wj., in dem der Stpfl. Bilanzierungsfehler gemacht hat, selbst dann nach § 174 Abs. 1 und 2 AO änderbar sein, wenn bereits Bestandskraft eingetreten ist und sonstige Änderungsvorschriften nicht eingreifen. Werde ein Geschäftsvorfall bei der Ermittlung des BV am Schluss des Wj. berücksichtigt, gelange das FA aber für das Folgejahr bei der Ermittlung des BV am Schluss des vorangegangenen Wj. zu einem anderen Ergebnis, so werde der Geschäftsvorfall „in mehreren StBescheiden“ berücksichtigt, wie § 174 Abs. 1 und Abs. 2 AO dies verlangten. Unerheblich sei, ob sich der Geschäftsvorfall erhöhend oder mindernd in dem StBescheid niedergeschlagen habe oder evtl. gar keine direkte Auswirkung habe.

Gegen die Auffassung v. BECKERATHS bestehen Bedenken. UE liegt in den Fällen keine mehrfache Berücksichtigung des Sachverhalts vor. Es trifft zwar zu, dass die FinBeh. den nämlichen Sachverhalt sowohl in der ursprünglichen als auch bei der späteren – infolge der Bilanzberichtigung geänderten – Festsetzung berücksichtigt. Dies ist aber keine mehrfache Berücksichtigung iSd. § 174 Abs. 1 und Abs. 2 AO, weil mit der zweiten Berücksichtigung lediglich die erste Berücksichtigung storniert, also rückgängig gemacht wird (vgl. zum Stornierungsgedanken nach der Rspr. des BFH Anm. 430). Folglich kommt es zu keiner Kollision zwischen zwei StBescheiden, wie dies aber Voraussetzung für die Anwendung des § 174 Abs. 1 und Abs. 2 AO ist (vgl. dazu LOOSE in TIPKE/KRUSE, AO § 174 Rn. 12; im Erg. glA v. WEDELSTÄDT, DB 1993, 1543 [1544 f.] mit weitergehenden Argumenten; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 1002).

418 **5. Negativer Widerstreit nach § 174 Abs. 3 AO**

Ein negativer Widerstreit iSd. § 174 Abs. 3 AO kann vorliegen, wenn das FA einen Geschäftsvorfall bei der Ermittlung des BV in der Annahme außer Acht lässt, dass er in einem späteren VZ zu berücksichtigen sei. Unterlässt aber der Stpfl. einen Bilanzansatz in der Annahme, dieser sei erst im Folgejahr einzustellen, so wird § 174 Abs. 3 AO idR schon deshalb nicht eingreifen, weil das FA davon keine Kenntnis hat und der StBescheid damit nicht zu erkennen gibt, dass er den Sachverhalt wegen der Annahme einer späteren Berücksichtigung nicht enthält (v. BECKERATH in DStJG 14 [1991], 65 [102]; aA gegen den Wortlaut FLIES, DStZ 1997, 135 [139]).

419 **6. Änderung nach § 174 Abs. 4 AO**

Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH v. 10.11.1997 – GrS 1/96 (BStBl. II 1998, 83 = FR 1998, 100 mit Anm. STAPPERFEND) kann die Änderung eines angefochtenen StBescheids nicht mit der Begründung erfolgen, dass die Ansätze in der (gedachten) Anfangsbilanz zu erhöhen sind, weil § 174 Abs. 4 AO die Möglichkeit eröffnet, die streitigen Ansätze in der Schlussbilanz des Vorjahres, die aufgrund des formellen Bilanzenzusammenhangs Anfangsbilanz des Folgejahres ist, zu korrigieren (vgl. auch den Vorlagebeschluss des I. Senats des BFH v. 16.2.1996 – I R 150/94, BStBl. II 1996, 417 = DStZ 1997, 92 mit Anm. HARTMANN = FR 1996, 451 mit Anm. KEMPERMANN sowie das Urteil in der Sache BFH v. 11.2.1998 – I R 150/94, BStBl. II 1998, 503). Nach der Auffassung des GrS setzt § 174 Abs. 4 AO voraus, dass ein angefochtener Bescheid wegen der zeitlich unzutreffenden Erfassung eines Besteuerungsmerkmals als irrig erkannt und deswegen auf Antrag des Stpfl. aufgehoben oder geändert wird. Dies löse sodann „nachträglich“ die Rechtsfolge des § 174 Abs. 4 AO

aus, dass ein anderer Bescheid erlassen oder geändert werden könne. Das Gesetz gebe indes keine Handhabe zur Änderung oder Aufhebung des angefochtenen Bescheids selbst. § 174 Abs. 4 AO sei auch nicht deswegen anwendbar, weil etwa der Vorjahresbescheid bei Erlass des angefochtenen Bescheids noch nicht bestandskräftig gewesen sei. Entscheidend sei, dass der Vorjahresbescheid jedenfalls im Zeitpunkt der gerichtlichen Entscheidung über den angefochtenen StBescheid bestandskräftig sei und, solange der Vorjahresbescheid nicht aufgehoben oder geändert sei, der angefochtene Bescheid eine widerstreitende StFestsetzung, die auf der Rechtsgrundlage des § 174 Abs. 4 AO zu bereinigen sei, nicht enthalte. Auch eine analoge Anwendung der Norm komme nicht in Betracht.

Stellungnahme: Der Entscheidung des GrS des BFH ist zuzustimmen.

► *Die bisherige Rspr. des BFH* ging davon aus, dass § 174 Abs. 4 AO immer dann anwendbar sei, wenn die FinBeh. eine Bilanzberichtigung, die zu einer Gewinnerhöhung führe, nicht in dem Fehlerjahr vornehme, sondern in dem dem Fehlerjahr folgenden Wj. (BFH v. 24.3.1981 – VIII R 85/80, BStBl. II 1981, 778; v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 [395]). Diese Auffassung übersah jedoch, dass § 174 Abs. 4 AO (nur) die Möglichkeit vorsieht, die korrekten verfahrensrechtl. Folgerungen aus einer vorherigen Aufhebung oder Änderung eines StBescheids zu ziehen (s. dazu auch den Vorlagebeschluss des BFH v. 16.2.1996 – I R 150/94, BStBl. II 1996, 417 [419]).

► *Die Bestandskraft des Steuerbescheids des Vorjahres zum Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen Steuerbescheids ist ohne Bedeutung*, wie der GrS dies nun weiter zutreffend ausführt. Dies ist zwar ausschlaggebend dafür, ob die FinBeh. den Sachverhalt überhaupt irrig beurteilt haben kann iSd. § 174 Abs. 4 AO, weil diese aufgrund des formellen Bilanzenzusammenhangs im Fall einer bestandskräftigen Vorjahresveranlagung bei der Gewinnermittlung dasjenige BV ansetzen muss, welches der Vorjahresveranlagung zugrunde gelegen hat. Für die Änderung des StBescheids des Folgejahres im Rahmen des Einspruchs- oder Klageverfahrens, auf die es hier ankommt und aus der dann ggf. die Konsequenzen des § 174 Abs. 4 AO zu ziehen sind, ist die Änderbarkeit des Vorjahresbescheids zum Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen StBescheids hingegen ohne Bedeutung. Vgl. insgesamt auch STAPPERFEND, FR 1998, 103.

7. Änderung wegen rückwirkender Ereignisse iSd. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO 420

Hat die Bilanzberichtigung Auswirkungen auf Folgejahre, deren Veranlagungen aber bereits bestandskräftig sind, so sollen die Veranlagungen der Folgejahre (aber auch nur diese, s. BFH v. 13.2.2003 – IV R 72/00, BFH/NV 2003, 1155; v. 19.8.1999 – IV R 73/98, BStBl. II 2000, 18) gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO geändert werden können.

BFH v. 25.10.2007 – III R 39/04, BFH/NV 2008, 292 (293); v. 19.8.1999 – IV R 73/98, BStBl. II 2000, 18 (19) mwN; v. WEDELSTÄDT, DB 1993, 1543 (1545); offengelassen zur Bilanzberichtigung: BFH v. 23.7.1997 – X B 35/97, BFH/NV 1998, 182; v. 11.2.1998 – I R 98/97, BFH/NV 1998, 1315 (1316); zur Bilanzänderung: BFH v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195 (197); v. 25.4.1990 – I R 136/85, BStBl. II 1990, 905 [906]; v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958 (960).

Diese Auffassung ist uE fraglich. Denn ein Bilanzfehler in einem Vorjahr stellt für die bestandskräftig veranlagten Folgejahre selbst dann kein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO dar, wenn er erst später festgestellt wird. Denn der Fehler bestand objektiv bereits bei der Erstellung der ersten fehlerhaften Bilanz. Dies ist uE im Gegensatz zur Auffassung des BFH durchaus von Be-

deutung (im Erg. glA KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 126; vgl. auch LOOSE in TIPKE/KRUSE, AO § 175 Rn. 39, die davon ausgehen, dass die Korrektur eines Wertansatzes des Vorjahresendvermögens lediglich eine andere rechtl. Beurteilung sei; s. zum objektiven Fehlerbegriff Anm. 411).

421 8. Maßgeblicher Zeitpunkt

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Frage, ob die Veranlagungen der Vorjahre noch geändert werden können und damit eine Berichtigung dieser Bilanzen in Betracht kommt, ist nach BFH v. 16.5.1990 – X R 72/87 (BStBl. II 1990, 1044 [1046] mwN) die gerichtliche Entscheidung über einen eventuellen Änderungsbescheid des Folgejahres (vgl. auch BFH v. 8.12.1988 – IV R 33/87, BStBl. II 1989, 407 [409]: Prüfung durch das FA in der Einspruchsentscheidung betreffend die StFestsetzung des Folgejahres). Ist zu diesem Zeitpunkt für frühere VZ bereits Festsetzungsverjährung eingetreten, scheidet eine Änderung der Bilanzen für diese früheren VZ aus.

422 Einstweilen frei.

VI. Rechtsfolge des Satzes 1

423 1. Befugnis zur Änderung der Vermögensübersicht

Liegen die Voraussetzungen des Satzes 1 vor, so darf der Stpfl. die Vermögensübersicht berichtigen. Er ist dazu nicht verpflichtet.

Der Steuerpflichtige hat ein Wahlrecht zur Bilanzberichtigung. Eine Verpflichtung hierzu stellt die Vorschrift nicht auf. Ebenso hat das FA keine Befugnis, von sich aus eine Berichtigung der fehlerhaften Bilanz vorzunehmen, es ist allenfalls berechtigt, die falsche Bilanz der Besteuerung nicht zugrunde zu legen und statt dessen die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen.

S. Anm. 399; im Erg. glA v. BECKERATH in DSTJG 14 (1991), 65 [74]; unklar KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 235: „der fehlerhafte Ansatz muss ... ersetzt werden“; aA KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 70, wonach das Wort „darf“ in Satz 1 keine Aussage darüber treffen soll, ob die Berichtigung im Belieben des Stpfl. steht, sondern vielmehr aus der Absicht des historischen Gesetzgebers erklärt werden müsse, die unbegrenzte Bilanzkorrektur einzuschränken und festzulegen, was der Stpfl. noch darf. Dies widerspricht uE dem klaren Wortlaut der Norm. Auch die von WEBER-GRELLET zitierte Veranlagungsrichtlinie 1934 (RStBl. 1935, 377 [386]) besagt dazu nichts. Zudem hatte die EStKommission 1964 die Aufnahme einer Pflicht zur Bilanzberichtigung in Satz 1 vorgeschlagen. Der Vorschlag blieb aber ohne Beachtung (s. Anm. 352).

Ausnahmsweise Verpflichtung zur Bilanzberichtigung: Nach BFH v. 4.11.1999 – IV R 70/98 (BStBl. II 2000, 129 [131]) kann der Stpfl. im Einzelfall verpflichtet sein, eine Bilanzberichtigung vorzunehmen. Stellt zB das FG in einem Verfahren gegen einen geänderten StBescheid fest, dass die diesem Bescheid zugrunde liegende abweichende Prüferbilanz rechtmäßig ist, so ist die vom Stpfl. erstellte (falsche) Bilanz zu berichtigen. Vollzogen wird diese Bilanzberichtigung automatisch durch die Rechtskraft des Urteils, so dass der Stpfl. nicht mehr tätig werden muss (vgl. auch BFH v. 26.1.1995 – IV R 54/93, BStBl. II 1995, 473 [474] zur Richtigstellung eines fehlerhaften Bilanzansatzes durch das FG im Rahmen der gestellten Anträge). Eine Verpflichtung zur Bilanzberichtigung kann sich ferner aus dem Grundsatz von Treu und Glauben ergeben, wenn der Stpfl. etwa selbst im Wege einer Selbstanzeige die Fehlerhaftigkeit der Bilanz erklärt hat (BFH v. 26.1.1995 – IV R 54/93 aaO).

Aus § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO folgt keine Pflicht zur Bilanzberichtigung (aA KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 71; ROSE/TELKAMP, BB 1977, 1713 [1722]). § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO regelt die Berichtigung von Erklärungen, wobei schon fraglich ist, ob die Bilanz eine Erklärung ist (vgl. dazu ausführlich Anm. 385 mwN). Abgesehen davon ist Satz 1 aufgrund seines speziellen Regelungsgehalts *lex specialis* zu § 153 AO (zu den Folgen s. Anm. 385).

2. Berichtigung nach Einreichung der Vermögensübersicht beim Finanzamt

424

Der Stpfl. darf die Vermögensübersicht auch nach ihrer Einreichung beim FA berichtigen. Satz 1 stellt damit klar, dass vor der Einreichung der Bilanz beim FA eine jederzeitige Berichtigung der Bilanz möglich ist. Folglich ist Satz 1 auch nicht anzuwenden, wenn eine bislang für ein Einzelunternehmen erstellte und eingereichte Bilanz durch eine solche für eine – bislang verkannte – Mitunternehmenschaft ersetzt werden soll (vgl. BFH v. 18.8.2005 – IV R 37/04, BStBl. II 2006, 165 zu Satz 2). Denn die Bilanz für die Mitunternehmenschaft ist mit derjenigen für das Einzelunternehmen nicht identisch.

Einstweilen frei.

425–429

3. Durchführung der Bilanzberichtigung bei mangelnder Änderbarkeit der Veranlagung des Fehlerjahres

a) Stornierung des Fehlers im ersten noch offenen Folgejahr

430

Ist die Veranlagung des Fehlerjahres nicht mehr änderbar, so darf die Bilanz dieses Jahres nach Satz 1 Halbs. 2 nicht berichtigt werden. Wie in diesen Fällen zu verfahren ist, besagt die Regelung indes nicht. Da Satz 1 Halbs. 2 jedoch eine Kodifizierung der bisherigen Rspr. des BFH darstellt (s. Anm. 354), wird man in Übereinstimmung mit dieser Rspr. verlangen müssen, dass der Fehler in das erste noch offene Veranlagungsjahr transportiert und dort durch einen gleichgroßen entgegengesetzten Fehler ausgelöscht wird.

Vgl. dazu RFH v. 2.7.1930, StW 1939 Nr. 1015; v. 10.1.1935, StW 1935 Nr. 148; v. 9.3.1937, RStBl. 1937, 680; dem folgend: BFH v. 1.12.1950 – IV 302/50 S, BStBl. III 1951, 10 (11); v. 1.4.1952 – I 23/52 U, BStBl. III 1952, 144; v. 14.1.1960 – IV 108/58 U, BStBl. III 1960, 137; v. 25.8.1960 – IV 185/58 U, BStBl. III 1960, 444; aus neuerer Zeit BFH v. 16.5.1990 – X R 72/87, BStBl. II 1990, 1044; vgl. auch BFH v. 25.4.1990 – I R 78/85, BFH/NV 1990, 630; v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512 (516); v. 10.12.1992 – IV R 118/90, BStBl. II 1994, 381 (384); v. 30.3.1994 – I B 81/93, BFH/NV 1995, 192; v. 11.2.1998 – I R 150/94, BStBl. II 1998, 503 (504); v. 4.3.1998 – XI S 1/98, BFH/NV 1999, 21 (23); v. 28.4.1998 – VIII R 46/96, BStBl. II 1998, 443; v. 28.10.1998 – X R 96/96, BStBl. II 1999, 217 (222); v. 6.9.2000 – XI R 18/00, BStBl. II 2001, 106; v. 13.2.2003 – IV R 72/00, BFH/NV 2003, 1155 sowie KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 32 mit den Begriffen Stornierungsgedanke und Fehlertransportfunktion; vgl. auch WOERNER, DStR 1976, 623 (625 f.).

Ob diese Stornierung erfolgsneutral oder erfolgswirksam durchzuführen ist, hängt davon ab, ob sich der Bilanzierungsfehler in den Vorjahren auf den Gewinn ausgewirkt hat oder nicht.

Vgl. BFH v. 14.12.1982 – VIII R 53/81, BStBl. II 1983, 303 (305); v. 17.4.1985 – I R 132/81, BStBl. II 1985, 617 (618); v. 12.11.1992 – IV R 59/91, BStBl. II 1993, 392 (394); v. 10.12.1992 – IV R 118/90, BStBl. II 1994, 381 (384); grds. erfolgswirksam; v. 30.3.1994 – I B 81/93, BFH/NV 1995, 192; vgl. auch BFH v. 21.10.1976 – IV R 222/72, BStBl. II 1977, 148 (150), wonach es bei einem aus dem BV ausgeschiedenen, aber weiter bilanzierten WG darauf ankommen soll, ob das Gut aus betrieblichen oder privaten Gründen aus dem BV ausgeschieden ist.

431 **b) Bilanzierung von Wirtschaftsgütern im Betriebsvermögen**

Bilanziert der Steuerpflichtige ein zum Betriebsvermögen gehörendes Wirtschaftsgut nicht, muss er dieses später mit dem Wert einbuchen, als sei es von Anfang an bilanziert worden. Er kann die unterlassene AfA aus den Vorjahren nicht nachholen (RFH v. 20.5.1931, RStBl. 1931, 531; v. 22.7.1936, RStBl. 1936, 1011; BFH v. 12.10.1977 – I R 248/74, BStBl. II 1978, 191 [192]; SCHOOR, DStZ 2007, 274 [278]; aA BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 957, der nur die tatsächlich in den Vorjahren angesetzten Abschreibungen in Abzug bringen will, sowie GROH, DB 1998, 1931 [1935], der die gesamte aufgelaufene AfA nachholen will). Zur Veräußerung eines Milchlieferrechts ohne Berücksichtigung eines entsprechenden Buchwerts s. FG Schl.-Holst. v. 7.5.2008, BB 2008, 1614, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 32/08; ebenfalls zu der Frage beim BFH anhängig: IV R 18/07. Zur nicht bilanzierten Ackerprämienberechtigung: FG Schl.-Holst. v. 7.5.2008, EFG 2008, 1273, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 29/08.

Zu Unrecht bilanzierte Wirtschaftsgüter des notwendigen Privatvermögens sind gewinnneutral mit dem Buchwert auszubuchen (KOBEL, FR 2001, 281; SCHOOR, DStZ 2007, 274 [278]). Eine Ausbuchung zum Teilwert iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 kommt nicht in Betracht, weil eine Ausbuchung nicht mit einer Entnahme gleichzusetzen ist, die voraussetzt, dass ein WG zuvor zum BV gehört hat (BFH v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315; v. 21.7.1982 – I R 97/78, BStBl. II 1983, 288 [289]; v. 16.3.1983 – IV R 36/79, BStBl. II 1983, 459 [463]). Der in den Vorjahren berücksichtigte Ansatz von AfA, Aufwendungen oder Erträgen kann wegen Bestandskraft und ggf. Verjährung dieser Jahre nicht mehr berichtigt werden (BFH v. 21.6.1972 – I R 189/69, BStBl. II 1972, 874 [876]; v. 3.11.1972 – I R 208/70, BStBl. II 1973, 194; v. 23.7.1975 – I R 210/73, BStBl. II 1976, 180 [182]; v. 9.9.1980 – VIII R 64/79, BStBl. II 1981, 125 mit Anm. BORDEWIN, DStZ 1981, 195; KOBEL aaO).

Ein entnommenes, aber versehentlich in der Bilanz weiter ausgewiesenes Wirtschaftsgut ist im ersten noch offenen Folgejahr erfolgsneutral auszubuchen. Die Ausbuchung muss zum Buchwert erfolgen, nicht zum Teilwert, da der Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 nur im Jahr der Entnahme anzusetzen ist. Demzufolge wird der im Vorjahr realisierte, aber nicht erfasste Entnahmegewinn nicht besteuert (BFH 19.6.1973 – I R 201/71, BStBl. II 1973, 706; v. 21.10.1976 – IV R 222/72, BStBl. II 1977, 148 [150]; v. 14.12.1982 – VIII R 53/81, BStBl. II 1983, 303 [305]; vgl. dazu auch STADIE, StuW 1985, 101 [106], der in dieser Rspr. die Abkehr von BFH v. 29.11.1965 – GrS 1/65 S, BStBl. III 1966, 142 sieht). In den Vorjahren vorgenommene Abschreibungen oder geltend gemachte Aufwendungen können nicht mehr berichtigt werden (aA GROH, DB 1998, 1931 [1936]; s. vorstehenden Punkt).

Bilanziert der Steuerpflichtige ein veräußertes Wirtschaftsgut weiter und hat er im Jahr der Veräußerung, dessen Veranlagung nicht mehr änderbar ist, das erhaltene Entgelt nicht erfasst, so ist das WG nach den Grundsätzen des BFH gewinnwirksam in Höhe der Differenz zwischen dem Erlös und dem Buchwert des WG auszubuchen, weil sich der Bilanzierungsfehler (unterlassene Erfassung der Veräußerung) auf den Gewinn ausgewirkt hat (s. Anm. 430 zur Stornierung; vgl. auch BFH v. 21.10.1975 – IV R 222/72, BStBl. II 1977, 148; aA BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 1005; SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 4 Rn. 728, die für eine gewinnneutrale Ausbuchung eintreten).

Scheidet ein Wirtschaftsgut durch Zerstörung aus dem Betriebsvermögen aus, wird es aber gleichwohl weiter bilanziert, ist im ersten noch offenen Folge-

jahr eine gewinnmindernde Ausbuchung vorzunehmen (BFH v. 21.10.1976 – IV R 222/72, BStBl. II 1977, 148 [150]).

c) Sonstige Aktivierung/Passivierung

432

Aktiviert der Steuerpflichtige sofort abziehbare Betriebsausgaben fälschlicherweise als nachträgliche Anschaffungskosten, so ist der Fehler nach BFH v. 12.11.1992 – IV R 59/91 (BStBl. II 1993, 392) erfolgswirksam zu berichtigen.

Bilanzansätze in einer vom Betriebsprüfer gefertigten Vermögensaufstellung gehen in den Bilanzzusammenhang ein und können Gegenstand einer Bilanzberichtigung zum folgenden Bilanzstichtag sein, wenn sie der bestandskräftig gewordenen und nicht mehr änderbaren Veranlagung zugrunde gelegt worden sind (BFH v. 29.11.1967 – I 221/64, BStBl. II 1968, 261; v. 12.11.1992 – IV R 105/90, BFH/NV 1993, 315; vgl. zur Stellungnahme Anm. 399).

Zu Unrecht nicht gebildete Passivposten müssen in der Bilanz des ersten Wj. nachgeholt werden, in dem dies mit stl. Wirkung möglich ist (BFH v. 8.12.1988 – IV R 33/87, BStBl. II 1989, 407 zur Bildung eines passiven RAP).

Zu Unrecht gebildete Passivposten sind im Folgejahr gewinnerhöhend aufzulösen (BFH v. 13.1.1977 – IV R 9/73, BStBl. II 1977, 472; v. 22.1.1985 – VIII R 29/82, BStBl. II 1985, 308). Das gilt für Rückstellungen nach BFH v. 17.1.1973 – I R 204/70 (BStBl. II 1973, 320) auch dann, wenn sie in einer Eröffnungsbilanz gewinnneutral gebildet worden waren (s. zur Rückstellung auch BFH v. 25.4.1990 – I R 78/85, BFH/NV 1990, 630; vgl. auch BFH v. 3.6.1992 – X R 50/91, BFH/NV 1992, 741 [743], wonach es für die erfolgswirksame Berichtigung einer passivierten Verbindlichkeit nicht stets darauf ankommen soll, ob die Schuld erfolgswirksam passiviert wurde).

d) Abschreibung von Wirtschaftsgütern

433

Hat der Steuerpflichtige in den Vorjahren Abschreibungen unterlassen, so kann er den Restwert auf die Folgejahre verteilen, sofern die vorherige Unterlassung nicht willkürlich war (BFH v. 3.7.1956 – I 344/55 U, BStBl. III 1956, 250; aA noch RFH v. 22.7.1936, RStBl. 1936, 1011, und GROH, DB 1998, 1931 [1935]; Nachholung der bisherigen AfA).

Nimmt der Steuerpflichtige zu hohe Abschreibungen vor, soll die Berichtigung nicht im ersten noch offenen VZ vorzunehmen sein, sondern der in der Bilanz ausgewiesene (falsche) Restwert soll auf die Restnutzungsdauer verteilt werden.

RFH v. 19.8.1931, RStBl. 1931, 925; BFH v. 4.5.1993 – VIII R 14/90, BStBl. II 1993, 661 zur 3,5%igen Gebäude-AfA über den Zwölfjahreszeitraum hinaus; einschränkend BFH v. 11.12.1987 – III R 266/83, BStBl. II 1988, 335; grds. Bilanzberichtigung, es sei denn, der Fehler gleicht sich in den Folgejahren durch Ansatz des zutreffenden AfA-Satzes von selbst aus; glA SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 4 Rn. 738; aA PAUS, DStZ 1988, 622; vgl. auch FinMin. Sachsen-Anh. v. 13.2.1996, FR 1996, 471, gegen BFH v. 4.5.1993 – VIII R 14/90 aaO: eine Bilanzberichtigung ist vorzunehmen, wenn der auf den Geschäftswert entfallende Teil eines Kaufpreises im bestandskräftigen Vorjahr unzutreffend als sofort abziehbare BA behandelt worden ist.

Dies gilt wiederum nicht, wenn sich der Stpfl. durch die falsche Abschreibung Steuervorteile verschaffen wollte (s. Anm. 435).

Nimmt ein Steuerpflichtiger irrtümlich zu niedrige Abschreibungen vor, kann er den Restbuchwert auf die restliche Nutzungsdauer verteilen (RFH v. 17.12.1930, RStBl. 1931, 198; v. 22.7.1936, RStBl. 1936, 1011; BFH v. 28.10.

1976 – IV R 76/72, BStBl. II 1977, 73 [76]; v. 3.7.1980 – IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255), es sei denn, er wollte sich durch die zu niedrige AfA Steuervorteile verschaffen (BFH v. 3.7.1980 – IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255).

434 e) Gewinnverteilung

Eine in einem nicht mehr änderbar veranlagten Wj. vorgenommene falsche Gewinnverteilung muss im Folgejahr erfolgswirksam berichtigt werden (BFH v. 11.2.1988 – IV R 19/87, BStBl. II 1988, 825 [826], zur Geltung der Grundsätze des Bilanzenzusammenhangs und der Bilanzänderung auch für die Kapitalkonten; dazu PAUS, DStZ 1989, 280).

435 f) Bewusst falsche Bilanzierung durch den Steuerpflichtigen

Hat der Stpfl. bewusst falsch bilanziert, um sich einen stl. Vorteil zu verschaffen, so sollte nach der bisherigen Rspr. des BFH auf der Grundlage des Grundsatzes von Treu und Glauben eine Berichtigung bis zur Fehlerquelle vorzunehmen sein, um zu verhindern, dass der Stpfl. aus der falschen Bilanzierung einen Vorteil ziehen kann.

Vgl. RFH v. 6.11.1936, RStBl. 1937, 17; v. 19.12.1939, RStBl. 1940, 603; BFH v. 3.7.1956 – I 344/55 U, BStBl. III 1956, 250; v. 7.10.1971 – IV R 181/66, BStBl. II 1972, 271; v. 3.7.1980 – IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255; zur Bedeutung der Grundsätze von Treu und Glauben auch BFH v. 30.3.1994 – I B 81/93, BFH/NV 1995, 192. Zur Ausnahme, wenn außerstl. Gründe für die falsche Bilanzierung ausschlaggebend waren, s. BFH v. 3.7.1980 – IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255 betr. Übernahme einer Fehleinschätzung des FA.

Dies lässt sich nach der Neueinfügung von Satz 1 Halbs. 2 nicht mehr aufrechterhalten. Denn danach ist die Änderbarkeit der StFestsetzung unabdingbare Voraussetzung für die Berichtigung der zugrunde liegenden Bilanz. Dies darf uE aber gleichwohl nicht dazu führen, dass der Stpfl. sein Ziel erreicht und die von ihm mit der falschen Bilanzierung beabsichtigten (unberechtigten) Vorteile (zB durch AfA-Nachholung in einem für ihn günstigeren Jahr) nutzen darf. Aus diesem Grund muss er sich nach den Grundsätzen von Treu und Glauben auch ohne die Berichtigung der von ihm bewusst falsch erstellten Bilanz so behandeln lassen, als habe er von Anfang an richtig bilanziert (vgl. auch BFH v. 7.10.1971 – IV R 181/66, BStBl. II 1972, 271: keine Nachholung von bewusst unterlassener AfA bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3).

436 g) Veranlassung zur Übernahme von falschen Bilanzansätzen durch das Finanzamt

Veranlasst das FA den Stpfl., Bilanzansätze zu übernehmen, die tatsächlich falsch sind, so sollte dieser nach der bisherigen Rspr. des BFH befugt sein, diesen Fehler bis zur Fehlerquelle zu berichtigen, selbst wenn die auf diesen Bilanzen beruhenden StFestsetzungen nicht mehr änderbar waren.

BFH v. 3.7.1980 – IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255; v. 19.1.1982 – VIII R 21/77, BStBl. II 1982, 456 (459); v. 7.6.1988 – VIII R 296/82, BStBl. II 1988, 886 (889); zweifelnd BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 1012.

Dies ist nach der Neueinfügung von Satz 1 Halbs. 2 ebenfalls nicht mehr aufrechtzuerhalten (s. schon Anm. 435). Die Korrektur des Fehlers im ersten noch offenen VZ darf sich uE aber nicht zu Lasten des Stpfl. auswirken, sofern der übernommene Fehler nicht offensichtlich war. Daher ist auch ohne Berichtigung der Vorjahresbilanzen in der Bilanz des ersten noch offenen VZ der Ansatz zu wählen, der sich bei von Anfang an korrekter Bilanzierung ergeben hätte.

437–460 Einstweilen frei.

C. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Bilanzänderung (Satz 2)

Schrifttum: EISGRUBER/SCHALLMOSER, (Un-)Zulässigkeit einer Bilanzänderung nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 1999, 957; EISGRUBER/SCHALLMOSER, Bilanzänderungsverbot, quo vadis?, DStR 1999, 1936; KANZLER, Flüchtige Bemerkungen zum neuen Bilanzänderungsverbot – Zum Konflikt zwischen steuerlichen Wahlrechten und Bilanzänderungsverbot, FR 1999, 833; ROSER, (Un-)Geplante Folgen des Bilanzänderungsverbot – Sind dem Finanzamt eingereichte Bilanzen nunmehr unabänderlich?, FR 1999, 837; ZUGMAIER, Wiedereinführung der Bilanzänderung durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 – Probleme bei der Rückwirkung, FR 2000, 656; STAPPERFEND, Anwendbarkeit und Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung zur Bilanzänderung durch das StBereinG 1999, FR 2001, 329; ZUGMAIER, Die Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG, Inf. 2001, 10; s. auch die Nachweise des Schrifttums vor Anm. 350 und 372.

I. Bilanzänderung in anderen Fällen als denen des Satzes 1

461

„Darüber hinaus“: Satz 2 leitet die Regelung zur Bilanzänderung mit den Worten „darüber hinaus“ ein. Diese Einleitung hat drei Bedeutungen. Erstens wird bei der Bilanzänderung nach Satz 2 kein falscher Bilanzansatz korrigiert – das ist Gegenstand der Bilanzberichtigung nach Satz 1 –, sondern es wird ein zulässiger Bilanzansatz durch einen anderen zulässigen Bilanzansatz ersetzt (stRSpr., vgl. BFH v. 1.7.1964 – I 5/63 U, BStBl. III 1964, 533; v. 9.4.1981 – I R 191/71, BStBl. II 1981, 620; v. 21.1.1992 – VIII R 72/82, BStBl. II 1992, 958). Zweitens stellt Satz 2 mit der gewählten Formulierung die Subsidiarität der Bilanzänderung klar. Diese darf nämlich nur „darüber hinaus“ vorgenommen werden, also wenn kein Fall der Bilanzberichtigung vorliegt und wenn sie mit einer solchen in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang steht. Drittens knüpft Satz 2 mit den Worten „darüber hinaus“ an die Tatbestandsmerkmale des Satzes 1 an, so dass die Bilanzänderung – ebenso wie die Bilanzberichtigung – erfordert, dass die Bilanz bereits beim FA eingereicht worden ist. Ist das nicht der Fall, ist sie ohne weitere Voraussetzungen änderbar (s. dazu Anm 415 und BFH v. 18.8.2005 – IV R 37/04, BStBl. II 2006, 165: keine Anwendung von Satz 2, wenn eine bislang für ein Einzelunternehmen erstellte und eingereichte Bilanz durch eine solche für eine – bislang verkannte – Mitunternehmerschaft ersetzt werden soll). Das Ergehen eines StBescheids für das jeweilige Jahr ist ohne Bedeutung.

Der Ersatz eines zulässigen Bilanzansatzes ist zwingende Voraussetzung für eine Bilanzänderung (aA FG Berlin-Brandenburg v. 21.8.2007, EFG 2008, 195, nrkr., Rev. Az. BFH I R 54/08, zum erstmaligen Ansatz einer Rückstellung wegen Aufbewahrungsverpflichtung). Sie scheidet damit zur Eliminierung einer vom FA vorgenommenen Gewinnerhöhung aus, wenn diese ausschließlich auf außerbilanziellen Hinzu- und Abrechnungen beruht und keinen Bilanzansatz berührt (BFH v. 23.1.2008 – I R 40/07, BFH/NV 2008, 1227; BMF v. 13.8.2008, DB 2008, 1887; dazu auch HOFFMAN, GmbHR 2008, 772). In Betracht kommt der Ersatz eines zulässigen Bilanzansatzes dann, wenn dem Stpfl. ein Wahlrecht zusteht. Dies können Ansatzwahlrechte sein

Zur Rücklage nach §§ 6b und 6c BFH v. 30.3.1989 – IV R 81/87, BStBl. II 1989, 558; v. 30.3.1989 – IV R 72/88, BStBl. II 1989, 560; v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958; v. 22.9.1994 – IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367, und v. 7.3.1996 – IV R 34/95, BStBl. II 1996, 568; v. 24.3.1998 – I R 20/94, BStBl. II 1999, 272; vgl. auch FG Berlin v. 14.10.1996, EFG 1997, 347, rkr.: handelsrechtl. Ansatzwahlrecht führt wegen stl. Aktivierungsgebots nicht zu einer Bilanzänderung nach Satz 2, wobei uE zweifelhaft ist, ob es sich bei dem vom FG Berlin zu beurteilenden Wahlrecht tatsächlich um eine Ansatzwahlrecht handelt.

oder Bewertungswahlrechte, zB auch in Form von Wahlrechten zur AfA-Methode oder zu erhöhten Abschreibungen.

Zum Bewertungswahlrecht nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 s. BFH v. 8.8.1991 – IV R 56/90, BStBl. II 1993, 272 (274); s. auch BFH v. 9.4.1981 – I R 191/71, BStBl. II 1981, 620, wonach sich die Bilanzänderung angeblich nur auf die Bewertung beziehen darf; unklar BFH v. 25.8.1953 – I 38/53 U, BStBl. III 1954, 36, und v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195 (196); vgl. ferner die Auflistung von WESSLING, Inf. 1996, 685 (686).

Grds. ist der Stpfl. befugt, seine Wahlrechtsausübung später zu ändern, etwa als Folge einer durchgeführten Bp. Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass der BFH zum Teil davon ausgeht, dass ein einmal ausgeübtes Wahlrecht verbraucht ist.

BFH v. 18.12.1973 – VIII R 101/69, BStBl. II 1974, 319 (321) zum Wahlrecht nach § 7b; vgl. auch BFH v. 25.4.1990 – I R 136/85, BStBl. II 1990, 905 (906) zur Wahlrechtsausübung ohne stl. Auswirkung; s. aber auch BFH v. 25.10.2007 – III R 39/04, BFH/NV 2008, 292 (293): kein Verbrauch des Wahlrechts der Sonder-AfA nach § 4 FördG; gegen den Verbrauch von Wahlrechten KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 180: kein Erlöschen des Wahlrechts nach Ausübung.

Zur Maßgeblichkeit handelsrechtl. Bilanzänderungen s. FLUME, DB 1981, 2505; zur verfassungskonformen Auslegung des Satzes 2 in den Fällen, in denen sich die Möglichkeit der erstmaligen Ausübung eines Wahlrechts erst nachträglich ergibt, s. Anm. 358.

Beruhens Bilanzansätze dem Grunde oder der Höhe nach auf der Ausübung kaufmännischen Ermessens, so kommt nach KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 183 ebenfalls eine Bilanzänderung in Betracht. Der Stpfl. habe in diesen Fällen zwar kein Wahlrecht in dem Sinn, dass er sich frei für die eine oder andere exakt bestimmte Rechtsfolge entscheiden könne. Sofern der Stpfl. aber bei anderer Gewichtung der einzelnen Beurteilungselemente oder bei erst nach Bilanzaufstellung erlangter Kenntnis einzelner Umstände nachträglich zu einem anderen – ebenfalls vertretbaren – Ergebnis komme, sei unter den weiteren Voraussetzungen eine Bilanzänderung zulässig. Dies schränkt BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 1027, jedoch zutreffend insoweit ein, als die geänderte Beurteilung auf nachträglich eingetretenen oder bekannt gewordenen Umständen beruht, deren Berücksichtigung nach dem Stichtagsprinzip bereits bei Aufstellung der ursprünglichen Bilanz ausgeschlossen gewesen wäre.

Das Rückgängigmachen eines tatsächlichen Geschehens (zB einer Entnahme oder Einlage sowie der Anschaffung oder Veräußerung eines WG) führt nicht zu einer Bilanzänderung. Denn diese setzt voraus, dass der Stpfl. mehrere Möglichkeiten der korrekten Bilanzierung hat, was bei eingetretenen tatsächlichen Umständen gerade nicht der Fall ist.

Stellvertretend BFH v. 28.5.2008 – I R 98/06, nv.; v. 5.12.2005 – X B 101/05, BFH/NV 2006, 545, und v. 19.10.2005 – I R 34/04, BFH/NV 2006, 1099, jeweils mwN zur Änderung eines Einbringungsvorgangs; FG Meckl.-Vorp. v. 5.8.1998, EFG 1998, 1630, rkr., zum Bewertungswahlrecht nach Abschn. 131 Abs. 2 Satz 3 EStR 1990; vgl. auch SCHOOR, BuW 1996, 817 zur rückwirkenden Bildung gewillkürten BV.

462–464 Einstweilen frei.

465 II. Enger zeitlicher Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung

Wann ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen einer Bilanzberichtigung und einer Bilanzänderung vorliegt, ist unklar. Gesetzesmaterialien liegen nicht vor, weil die Vorschrift erst während des Vermittlungsverfahrens zum StBerinG 1999 aufgenommen wurde (s. Anm. 351; krit. auch BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 1034 ff.).

Der Steuerpflichtige muss die Bilanzänderung unverzüglich nach der Bilanzberichtigung vornehmen (BFH v. 31.5.2007 – IV R 25/06, BFH/NV 2007, 2086; BMF v. 18.5.2000, BStBl. I 2000, 587; zur Übergangsregelung BMF v. 23.3.2001, BStBl. I 2001, 244; vgl. auch BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 1034: „angemessene“ Zeit nach der Bilanzberichtigung). Das bedeutet zwar nicht, dass die Bilanzberichtigung und die Bilanzänderung „in einem Papier“ vollzogen werden müssen. Zwischen der Bilanzberichtigung und der Bilanzänderung sollten uE aber grds. nur einige Wochen verstreichen.

Der Gegenauffassung ist nicht zu folgen, die eine Bilanzänderung bis zur Bestandskraft eines ergehenden Änderungsbescheids zulassen will (ZUGMAIER, Inf. 2001, 10 [12]; ZUGMAIER, FR 2000, 656 [657]). Denn für eine solche Ausdehnung besteht kein Bedürfnis. Berechtigt, eine Bilanz zu berichtigen, ist nur der Stpfl. selbst (Anm. 399), nicht aber die FinVerw., etwa als Folge einer Bp. Berichtigt dieser die Bilanz, und legt das FA diese der Besteuerung zugrunde, so ergibt sich für den Stpfl. kein Anlass, die diesbezügliche StFestsetzung anzufechten. Ein Bedürfnis, die Bilanzänderung solange zuzulassen, bis der ergangene StBescheid bestandskräftig geworden ist, besteht nicht. Der Stpfl. ist vielmehr in der Lage, die Bilanzänderung unverzüglich nach der Bilanzberichtigung durchzuführen.

Legt das FA die berichtigte Bilanz der Besteuerung nicht zugrunde, weil es die Bilanzberichtigung zB für unzulässig erachtet, so kann der Stpfl. die Bilanzänderung ebenfalls unverzüglich im Anschluss an die Bilanzberichtigung durchführen, um die Gewinnauswirkungen zu eliminieren. Denn auch insoweit beruht diese Bilanzänderung wiederum auf der von ihm selbst vorgenommenen Bilanzberichtigung. Stellt sich in einem Einspruchs- oder finanzgerichtlichen Verfahren heraus, dass die für den in Streit befindlichen VZ vorgenommene Bilanzberichtigung nicht oder nicht in der vorgenommenen Höhe zulässig war, kann der Stpfl. die durchgeführte Bilanzänderung anpassen. Denn die Korrektur der Bilanzberichtigung kann wiederum nur der Stpfl. durch eine erneute Bilanzberichtigung vornehmen, in deren Folge dann eine erneute Bilanzänderung nach Satz 2 zulässig ist. Anders ist die Situation nur dann, wenn das FG eine abweichende, vom Stpfl. nicht übernommene Prüferbilanz bestätigt. Für den Stpfl. besteht dann die Verpflichtung, seine Bilanz entsprechend zu berichtigen, was mit der Rechtskraft des Urteils als vollzogen gilt, selbst wenn der Stpfl. nicht tätig wird (BFH v. 4.11.1999 – IV R 70/98, BStBl. II 2000, 129 [131]). Mit dieser durch das Urteil vollzogenen Bilanzberichtigung kann der Stpfl. aber insofern eine Bilanzänderung iSd. Satzes 2 verbinden, als er diese hilfsweise im finanzgerichtlichen Verfahren zur Eliminierung der durch den Prüfer vorgrenommenen Gewinnerhöhungen begehrt (BFH v. 31.5.2007 – IV R 25/06, BFH/NV 2007, 2086, und v. 31.5.2007 – IV R 54/05, BFH/NV 2007, 1973; Bilanzänderung muss nicht schon mit der [streitigen] Bilanzberichtigung eingereicht werden; FG Berlin-Brandenb. v. 21.8.2007, EFG 2008, 195, nrkr., Rev. Az. BFH I R 54/08; vgl. auch BFH v. 26.1.1995 – IV R 54/93, BStBl. II 1995, 473 [474]). Einer Ausdehnung des zeitlichen Zusammenhangs zwischen Bilanzberichtigung und Bilanzänderung bedarf es auch insoweit nicht.

Einstweilen frei.

466–468

III. Enger sachlicher Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung

469

Die Bilanzänderung erfordert ferner einen engen sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung. Das Adjektiv „eng“ bezieht sich uE nämlich so-

wohl auf den zeitlichen als auch auf den sachlichen Zusammenhang. Andernfalls hätte der Gesetzgeber Satz 2 wohl anders gefasst und von einem sachlichen und engen zeitlichen Zusammenhang gesprochen.

Will der Steuerpflichtige dieselbe Bilanz ändern, die er zuvor berichtigt hat, so ist der enge sachliche Zusammenhang zu der Bilanzberichtigung uE bereits zu bejahen. Berichtigung und Änderung müssen nicht dieselben WG oder „Bilanzgruppen“ (wie zB Aktiva/Passiva, Anlagevermögen/Umlaufvermögen) betreffen (BFH v. 31.5.2007 – IV R 25/06, BFH/NV 2007, 2086; v. 31.5.2007 – IV R 54/05, BFH/NV 2007, 1973; BMF v. 18.5.2000, BStBl. I 2000, 587; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 1035; ZUGMAIER, Inf. 2001, 10 [12]). Dies folgt aus dem Gesamtzusammenhang des Satzes 2, wonach die Bilanzänderung nur insoweit zulässig ist, als die Auswirkungen der Bilanzberichtigung auf den Gewinn reichen. Damit soll die Bilanzänderung nicht gänzlich unterbunden, sondern nur in der Höhe auf die Gewinnauswirkungen der Bilanzberichtigung beschränkt werden. Dem liefe es aber entgegen, wenn man einen engen sachlichen Zusammenhang zu einer Bilanzberichtigung nur dann annehmen wollte, wenn sich die Bilanzänderung auf dieselben WG oder „Bilanzgruppen“ bezieht, die zuvor Gegenstand der Bilanzberichtigung waren. Denn dies käme faktisch einer umfassenden Versagung der Bilanzänderung gleich. Erforderlich ist aber in jedem Fall, dass Bilanzberichtigung und Bilanzänderung die Bilanzansätze berühren (s. Anm. 461).

Soll nicht die berichtigte Bilanz geändert werden, sondern eine andere Bilanz (zB eine solche eines nicht berichtigten Folgejahres), so ist ein enger sachlicher Zusammenhang zu der durchgeführten Bilanzberichtigung grds. zu verneinen (glA BMF v. 18.5.2000, BStBl. I 2000, 587). Das gilt auch dann, wenn ein zur Eliminierung von Gewinnauswirkungen einer Bp. auszuübendes Wahlrecht nur in einem solchen Wj. ausgeübt werden kann, dessen Bilanz nicht berichtigt wurde. In diesem Fall mag zwar ein sachlicher Zusammenhang zu der für das Vorjahr vorgenommenen Bilanzberichtigung bestehen. Es handelt sich aber nicht um einen „engen“ sachlichen Zusammenhang (s. aber zu Bilanzänderungen, die im Folgejahr Bilanzberichtigungen nach sich ziehen, Anm. 483).

Ausnahmsweise kann die Bilanz eines Folgejahres auch ohne vorherige Bilanzberichtigung geändert werden, nämlich dann, wenn diese Änderung die unmittelbare Folge einer in einem Vorjahr (nach Bilanzberichtigung) durchgeführten Bilanzänderung ist. Denn andernfalls bliebe die in dem Vorjahr durchgeführte Bilanzänderung uU wirkungslos.

Beispiel: Der Stpfl. berichtigt nach Bp. die Bilanz 01, indem er einen Veräußerungsgewinn für ein bislang fehlerhaft nicht bilanziertes Grundstück gewinnerhöhend berücksichtigt. Die Gewinnerhöhung eliminiert er durch eine Änderung der Bilanz 01, mittels derer er eine Rücklage nach § 6b bildet. Die Bilanzen 02 und 03 berichtigt der Stpfl. nicht, möchte aber die in 01 neu gebildete Rücklage in 02 im Rahmen einer Bilanzänderung zT gewinnerhöhend auflösen und zT gewinnneutral auf ein Reinvestitionsobjekt iSv. § 6b Abs. 1 Satz 2 übertragen. Für 03 verbliebe noch eine im Rahmen einer weiteren Bilanzänderung einzustellende Restrücklage. Ließe man die Änderungen der Bilanzen 02 und 03 nicht zu, erschiene die neu gebildete Rücklage nur in 01. Dadurch würden die Bilanzen 02 und 03 aber insofern nicht fehlerhaft, weil es in 02 zu einer gewinnwirksamen Auflösung der Rücklage käme, so dass der (unverändert gebliebene) Endbestand des BV des Jahres 02 nicht berichtigt werden müsste. Damit käme es nur zu einer Gewinnverschiebung von 01 auf 02, ohne dass der Stpfl. die Möglichkeiten der gebildeten Rücklage nutzen kann (glA LEINGÄRTNER/KANZLER, Die Besteuerung der Landwirte, § 29 Rn. 96, der den engen sachlichen Zusammenhang anlassbezogen sieht; zu Bilanzänderungen, die im Folgejahr Bilanzberichtigungen nach sich ziehen, s. Anm. 483).

Sonder- und Ergänzungsbilanzen dürfen uE nicht schon dann geändert werden, wenn die Bilanz einer PersGes. berichtigt wird. Denn zwischen der Berichtigung und der Änderung besteht kein enger sachlicher Zusammenhang, weil sich letztere nicht auf dieselbe Bilanz bezieht, die berichtigt worden ist (glA BIRSCHOF/BÖRNER, StUB 2000, 593 [598], auch zur Organshaft; aA SCHOOR, BuW 2000, 169 [172]). Zu prüfen ist aber, ob die Berichtigung der PersGesBilanz eine Berichtigung der Sonder- oder Ergänzungsbilanz mit sich bringt, die dann wiederum mit einer Bilanzänderung verbunden werden könnte. Denkbar ist auch, dass die PersGesBilanz zunächst berichtigt und dann nochmals geändert wird und dass diese Änderung wiederum eine Änderung der Sonder- oder Ergänzungsbilanz mit sich bringt (s.o.).

Einstweilen frei.

470–471

IV. Beschränkung der Bilanzänderung auf die Auswirkung der Bilanzberichtigung auf den Gewinn

472

Die Bilanzänderung ist nur zulässig, soweit die Auswirkung der Bilanzberichtigung auf den Gewinn reicht. Damit kann der Stpfl. durch die Bilanzänderung maximal dasjenige Ergebnis erreichen, das vor der Durchführung der Bilanzberichtigung bestanden hatte. Eine darüber hinausgehende Bilanzänderung ist unzulässig (BFH v. 27.9.2006 – IV R 7/06, BFH/NV 2007, 326).

Führt eine Bilanzberichtigung auch in den Folgejahren zu Gewinnerhöhungen, so können diese nicht automatisch durch entsprechende Bilanzänderungen eliminiert werden. Die Zulässigkeit der Bilanzänderung eines Folgejahres, auf dessen Gewinn sich die Bilanzberichtigung noch auswirkt, hängt vielmehr davon ab, ob ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zu der Bilanzberichtigung bejaht werden kann (s. dazu Anm. 465 ff.). Ist dies der Fall, kann die Bilanzänderung in diesem VZ wiederum so weit reichen, als sich die Bilanzberichtigung auf den Gewinn dieses VZ auswirkt.

Gewinnerhöhungen, die nicht auf Bilanzberichtigungen beruhen, können nicht durch Bilanzänderungen eliminiert werden. Das ist insbes. dann von Bedeutung, wenn sich nach einer Bp. sowohl Gewinnerhöhungen ergeben, die auf einer vom Stpfl. durchzuführenden Bilanzberichtigung beruhen (zB Veräußerung eines zum BV gehörenden, aber nicht bilanzierten WG), als auch solche, die nicht auf eine solche Bilanzberichtigung zurückzuführen sind (Abzug von Aufwendungen der Lebensführung als BA). Der Stpfl. darf nur die durch die Bilanzberichtigung entstehende Gewinnerhöhung durch eine gegenläufige Bilanzänderung ausgleichen, nicht auch die übrige Gewinnerhöhung.

Mehrere in einem Veranlagungszeitraum und in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang durchgeführte Bilanzberichtigungen sind für die Ermittlung der betragsmäßigen Begrenzung der Bilanzänderung zu saldieren (zB Bilanzberichtigung mit zT gewinnerhöhenden und zT gewinnmindernden Berichtigungstatbeständen, etwa nach Bp.; s. dazu ZUGMAIER, Inf. 2001, 10 [12]; SCHOOR, BuW 2000, 169 [172]). Nur in Höhe des Saldos kommt eine Bilanzänderung in Betracht.

Die Bilanzänderung kann auch dem Ausgleich von Gewinnminderungen dienen. Denn Satz 2 legt nicht fest, dass die Bilanzänderung den Gewinn stets mindern muss. Der Ausgleich einer Gewinnminderung kann im Einzelfall dann angebracht sein, wenn der Stpfl. durch die gewinnerhöhende Bilanzänderung den Grundfreibetrag ausschöpfen will (ZUGMAIER, Inf. 2001, 10 [12]; SCHOOR,

BuW 2000, 169 [172]) oder wenn sich durch die Gewinnerhöhung in dem einen Jahr eine Gewinnminderung in einem anderen Jahr ergibt und dies aus Gründen der Progression für den Stpfl. günstiger ist (dazu BISCHOF/BÖRNER, StuB 2000, 593 [596]).

473–474 Einstweilen frei.

475

V. Grenzen der Bilanzänderung

Der Maßgeblichkeitsgrundsatz begrenzt die Möglichkeit der Bilanzänderung; s. dazu Anm. 382.

Der von der Bilanzänderung betroffene Steuerbescheid muss noch änderbar sein, ansonsten scheidet eine Bilanzänderung – wie nach Satz 1 Halbs. 2 auch die vorangehende Bilanzberichtigung (s. Anm. 414) – aus.

BFH v. 23.3.1953 – I 147/52 U, BStBl. III 1953, 140; v. 19.5.1987 – VIII R 327/83, BStBl. II 1987, 848 (850); v. 30.3.1989 – IV R 72/88, BStBl. II 1989, 560; v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195; v. 25.4.1990 – I R 136/85, BStBl. II 1990, 905; v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958; v. 8.8.1991 – IV R 56/90, BStBl. II 1993, 272 (274); v. 13.2.2003 – IV R 72/00, BFH/NV 2003, 1155.

Dies gilt auch dann, wenn die Bilanz einen Verlust ausweist und die Steuer auf 0,- € festgesetzt worden ist (s. BFH v. 25.4.1990 – I R 136/85, BStBl. II 1990, 905; v. 25.9.1996 – IV B 120/95, BFH/NV 1997, 223).

► *Ob der Steuerbescheid des betreffenden Jahres noch änderbar ist*, richtet sich nach den Vorschriften der AO, insbes. nach den §§ 164, 165 und 172 ff. AO (s. dazu ausführlich Anm. 415 ff.). Dabei ist zu beachten, dass die Bilanzänderung jedenfalls keine nachträglich bekannt gewordene Tatsache iSd. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ist, sondern eine bloße Verfahrenshandlung (BFH v. 19.5.1987 – VIII R 327/83, BStBl. II 1987, 848 [850]; v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958 [960]). Die andere Ausübung eines Wahlrechts ist auch kein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO, weil die geänderte Ausübung eines Wahlrechts nicht mit der eigentlich von § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO erfassten Vergangenheitswirkung unwirksamer Geschäfte iSd. § 41 AO zu vergleichen ist (KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 213; offengelassen von BFH v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195 [197], und v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958 [960]). Auch eine Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO scheidet aus, weil die Bestandskraft nicht durch die bis zu deren Eintritt auszuübenden Wahlrechte beseitigt werden kann (BFH v. 21.1.1992 – VIII R 72/87 aaO; v. 27.9.1988 – VIII R 432/83, BStBl. II 1989, 225; v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195).

► *Außerhalb der gesetzlichen Änderungsmöglichkeiten* darf der Stpfl. die Bestandskraft eines StBescheids wegen der gebotenen Rechtssicherheit nicht durch die Ausübung eines Wahlrechts durchbrechen, zumal es bei der Bilanzänderung gerade nicht um eine Fehlerbeseitigung geht, sondern um den Austausch eines zulässigen Bilanzansatzes gegen einen anderen zulässigen Bilanzansatz.

► *Eine Nachholung der Auswirkung in einem späteren Jahr*, dessen Veranlagung noch änderbar ist, kommt daher nicht in Betracht. Von Bedeutung ist dies insbes. dann, wenn eine andere Wahlrechtsausübung mehrere VZ betrifft. Die stl. Konsequenzen sind nur für die noch änderbaren VZ zu ziehen. Dabei sind in den noch offenen Jahren diejenigen Wertansätze zu berücksichtigen, die sich bei einer von Anfang an und durchgehend vorgenommenen Bilanzänderung ergeben

hätten (so wohl auch BFH v. 8.8.1991 – IV R 56/90, BStBl. II 1993, 272 [274], der indes auf den formellen Bilanzenzusammenhang abstellt).

► *Im Einspruchs- oder Klageverfahren* kann der Stpfl. die Bilanz noch ändern, weil insoweit noch eine Änderung des zugrunde liegenden StBescheids möglich ist (BFH v. 19.5.1987 – VIII R 327/83, BStBl. II 1987, 848 [850]). Problematisch kann dabei aber der erforderliche enge zeitliche Zusammenhang zu einer vorherigen Bilanzberichtigung sein (s. dazu Anm. 465 aE). Im Revisionsverfahren ist eine Bilanzänderung nicht mehr möglich, weil nach § 118 Abs. 2 FGO neue Tatsachen keine Berücksichtigung mehr finden (RFH v. 31.7.1934, RStBl. 1934, 981; BFH v. 1.2.1966 – I 275/62, BStBl. III 1966, 321).

Materiell-rechtliche Vorschriften können die Bilanzänderung ebenfalls begrenzen. Das kann insbes. der Fall sein, wenn diese Doppelvergünstigungen vermeiden wollen (s. BFH v. 30.3.1989 – IV R 81/87, BStBl. II 1989, 558 zur Auflösung einer § 6b-Rücklage im Wege der Bilanzänderung und anschließender Inanspruchnahme der Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 1, inzwischen überholt durch die Einführung des Gewinnzuschlags gem. § 6b Abs. 7).

Sonstigen Grenzen bestehen für die Bilanzänderung nicht.

Fristen für die Durchführung der Bilanzänderung ergeben sich grds. nicht (glA BFH v. 24.3.1998 – I R 20/94, BStBl. II 1999, 272 [275]). Diese muss aber in einem engen zeitlichen Zusammenhang zu einer Bilanzberichtigung stehen (s. dazu Anm. 465).

Erkennbarkeit des Fehlers zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung: s. Anm. 409.

War zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung kein anderer Bilanzansatz als der ursprünglich gewählte zutreffend, so steht dies uE einer späteren Bilanzänderung aufgrund zwischenzeitlich erlangter besserer Kenntnisse nicht entgegen (aA aber BFH v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88 [93], und BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 983 zum sog. subjektiven Fehlerbegriff; s. dazu Anm. 409).

Erstellt der Steuerpflichtige die Bilanz verspätet, so hindert dies eine spätere Bilanzänderung grds. nicht (KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. C 202; aA BIRKHOLZ, FR 1974, 206 [208]; MATHIAK, StuW 1984, 270 [271]; vgl. auch BFH v. 6.12.1983 – VIII R 110/79, BStBl. II 1984, 227). Eine derartige Sanktion sieht das Gesetz nicht vor.

Einstweilen frei.

476–480

D. Durchführung der Bilanzänderung

I. Änderung der Bilanz durch den Steuerpflichtigen

481

Berechtigt (nicht verpflichtet), eine Bilanzänderung vorzunehmen, ist – ebenso wie bei der Bilanzberichtigung – nur der Stpfl, nicht aber das FA (zur Berechtigung des Gesamtrechtsnachfolgers nach Umwandlung BFH v. 24.3.1998 – I R 20/94, BStBl. II 1999, 272). Wie der Stpfl. die Bilanzänderung durchführt, hängt vom Umfang der begehrten Änderung ab. Bei umfangreichen Änderungen kann er die geänderte Bilanz komplett neu erstellen; bei geringfügigen Änderungen reichen Zusätze oder Anmerkungen iSd. § 60 Abs. 2 EStDV aus.

Vgl. auch BFH v. 30.3.1989 – IV R 72/88, BStBl. II 1989, 560 (561): für die Bilanzänderung reicht es aus, wenn der Stpfl. im Rahmen seiner EStVeranlagung die Bildung einer Rücklage nach § 6b beantragt.

Zu beachten ist, dass die Bilanzänderung nur insoweit vorgenommen wird, als die Auswirkung der Bilanzberichtigung auf den Gewinn reicht.

482

II. Einreichung der geänderten Bilanz beim Finanzamt

Der Stpfl. muss die geänderte Bilanz anschließend beim FA einreichen, um die Bilanzänderung offenkundig zu machen.

Hält das Finanzamt die Bilanzänderung für zulässig, wird idR ein geänderter StBescheid zu erlassen sein. Der Stpfl. hat die veränderten Bilanzansätze in der Zukunft fortzuführen.

Hält das Finanzamt die Bilanzänderung für unzulässig, weil es zB einen engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zu einer Bilanzberichtigung verneint, so ist darin kein anfechtbarer Verwaltungsakt zu sehen. Der Stpfl. muss vielmehr eine Änderung des StBescheids unter Berücksichtigung der erfolgten Bilanzänderung beantragen. Lehnt das FA dies ab, so kann der Stpfl. diesen Verwaltungsakt anfechten (s. Anm. 390).

483

III. Auswirkungen auf die Folgejahre

Hat der Stpfl. die Bilanz in zulässiger Weise geändert, so muss er die sich ergebenden neuen Bilanzansätze wegen des Grundsatzes des Bilanzenzusammenhangs in der Zukunft fortführen. Er muss also bei der Gewinnermittlung des Folgejahres dasjenige BV des Vorjahres zugrundelegen, welches sich aufgrund der durchgeführten Bilanzänderung ergeben hat.

Kann die Bilanz des Folgejahres nicht mehr geändert werden, weil die Voraussetzungen des Satzes 2 nicht vorliegen, so kommt uU eine Berichtigung dieser Bilanz nach Satz 1 in Betracht, weil diese insofern gegen die GoB verstößt, als die Bilanzansätze nicht mit denjenigen des Vorjahres übereinstimmen, die der Stpfl. nach Satz 2 geändert hatte (BFH v. 25.10.2007 – III R 39/04, BFH/NV 2008, 292 [293]). Denn der Bilanzenzusammenhang ist in der handelsrechtl. Ausgestaltung der Bilanzidentität (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) ein GoB (s. Anm. 404). Das ist zB denkbar, wenn der Stpfl. im Rahmen der Bilanzänderung eine andere AfA-Methode gewählt hatte, die zu anderen Bilanzansätzen führt.

Kann die Bilanz des Folgejahres nicht als Folge der im Vorjahr durchgeführten Bilanzänderung berichtigt werden, so ist zu prüfen, ob ggf. die Voraussetzungen für ihre Änderung nach Satz 2 vorliegen. Das kann dann der Fall sein, wenn diese Änderung wiederum mit der Bilanzberichtigung des Vorjahres – die bereits zur damit einhergehenden Bilanzänderung des Vorjahres geführt hatte – zeitlich und sachlich eng zusammenhängt.

Beispiel: Der Stpfl. führt im Jahr 01 eine Bilanzberichtigung durch, indem er eine geänderte Prüferbilanz übernimmt. Die Gewinnauswirkungen für dieses Jahr eliminiert er anschließend im Rahmen einer Bilanzänderung durch die Bildung einer Rücklage nach § 6b. Erscheint diese Rücklage in der (unverändert gebliebenen) Bilanz des Jahres 02 nicht, so ist diese damit noch nicht fehlerhaft iSd. Satzes 1, so dass eine Bilanzberichtigung insofern ausscheidet. Denn die Nichtberücksichtigung der Rücklage könnte auf eine gewinnwirksame Auflösung im Jahr 02 zurückzuführen sein. UE ist die Bilanz 02 aber nach Satz 2 änderbar, weil die Änderung zeitlich und sachlich mit der Berichtigung der Bilanz des Jahres 01 eng zusammenhängt (ausführlich Anm. 469).

IV. Anwendungsfälle der Bilanzänderung

1. Ansatzwahlrechte

484

Bei folgenden Ansatzwahlrechten kommt eine Bilanzänderung in Betracht:

- § 4d Abs. 2 Satz 2: Rückstellung bei Zuwendungen an Unterstützungskassen;
 - § 6a: Pensionsrückstellung;
 - § 6b Abs. 3: Rücklage bei Veräußerung bestimmter Anlagegüter (s. Anm. 461);
 - § 6d Abs. 1 Satz 2: Euroumrechnungsrücklage;
 - § 6 FördG: Stfreie Rücklage bei Investitionen im Fördergebiet;
 - R 6.5 Abs. 4 EStR 2005: Zuschussrücklage;
 - R 6.6 EStR 2005: Rücklage für Ersatzbeschaffung.
- Vgl. auch die Auflistung von WESSLING, Inf. 1996, 685 (686).

2. Bewertungswahlrechte

485

Bei folgenden Bewertungswahlrechten kommt eine Bilanzänderung in Betracht:

- § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2: Teilwertabschreibung (s. aber BFH v. 24.10.2006 – I R 2/06, BStBl. II 2007, 469, und v. 5.5.2004 – XI R 43/03, BFH/NV 2005, 22 zur Einschränkung des Wahlrechts, wenn handelsrechtl. eine Abschreibung geboten ist; dies führt nach LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 579 dazu, dass die Teilwertabschreibung entgegen dem Wortlaut eine „Muss“-Vorschrift ist);
- § 6 Abs. 1 Nr. 2a: Lifo-Verfahren;
- § 7: Wahl zwischen mehreren AfA-Methoden;
- § 7b: Erhöhte Absetzungen für Häuser und Wohnungen, die vor dem 1.1. 1987 hergestellt oder angeschafft wurden;
- § 7c: Erhöhte AfA für Baumaßnahmen an Gebäuden zur Schaffung neuer Mietwohnungen;
- § 7d: Erhöhte AfA für WG, die dem Umweltschutz dienen;
- § 7f: Sonderabschreibungen für abnutzbare WG des Anlagevermögens privater Krankenhäuser;
- § 7h: Erhöhte AfA bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen;
- § 7i: Erhöhte AfA bei Baudenkmalen;
- § 7k: Erhöhte AfA für Wohnungen mit Sozialbindung;
- § 81 EStDV: Bewertungsfreiheit für bestimmte WG des Anlagevermögens im Kohlen- und Erzbergbau;
- § 82a EStDV: Erhöhte AfA von HK und Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand für bestimmte Anlagen und Einrichtungen bei Gebäuden;
- § 82f EStV: Bewertungsfreiheit für Handelsschiffe, Schiffe, die der Seefischerei dienen, und Luftfahrzeuge;
- § 82g EStDV: Erhöhte AfA von HK für bestimmte Baumaßnahmen;
- § 82i EStDV: Erhöhte AfA von HK bei Baudenkmalen;
- §§ 14–15 BerlinFG: Erhöhte Absetzungen für WG des Anlagevermögens und bei Gebäuden und Wohnungen;
- § 4 FördG: Sonderabschreibungen für Investitionen im Fördergebiet;

§ 4 Anm. 485–499 Abs. 2: Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

- R 6.3 Abs. 4 und Abs. 5 EStR 2005: Wahlrecht bei Ermittlung der HK;
 - R 6.5 Abs. 2 EStR 2005: Minderung der AHK bei Zuschüssen.
- Vgl. auch die Auflistung von WESSLING, Inf. 1996, 685 (686).

486–499 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 3: Einnahmenüberschussrechnung

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**,
Vors. Richter am BFH, München, in Fortführung der Voraufgabe (Lfg. 193)
von Dr. Winfried Bergkemper, Richter am BFH

Schrifttum:

Bis 1989: LITTMANN, § 4 Abs. 3 – eine einfache Gewinnermittlungsvorschrift?, FR 1952, 283; GRIEGER, Zur Einzelaufzeichnungspflicht von Kasseneinnahmen bei der ordnungsmäßigen Buchführung, BB 1963, 1289; KALB-ARNOLD, Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG – ihre Darstellung und die Problematik beim Übergang zum und vom Vermögensvergleich, Diss. Würzburg 1969; HEUER, Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, FR 1971, 449; Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des BMF, Heft 17; SCHNEIDER, Eine Reform der steuerlichen Gewinnermittlung?, StuW 1971, 326; KNOBBE-KEUK, Rückzahlung und Entschädigung nicht abzugsfähiger Ausgaben im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, BB 1972, 847; SÖFFING, Entnahmezwang von gewillkürtem Betriebsvermögen beim Übergang vom Betriebsvermögensvergleich zur Einnahme-Überschussrechnung, DStZ/A 1976, 446; OFFERHAUS, Einzelfragen zur vereinfachten Gewinnermittlung durch Überschussrechnung, BB 1977, 1493; LAMMERDING, Besteht eine Pflicht zur Aufbewahrung von Steuerbelegen aus dem Privatbereich und bei Überschussrechnern?, DB 1979, 2452; WASSERMEYER, Die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen, DStJG 3 (1980), 327; KNIEF/BÖTTGES-MINTEN, Inwieweit lassen sich die laufenden Aufzeichnungen der Freiberufler im Hinblick auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG unschädlich verbessern?, DStR 1981, 579; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/1988; SCHNEPPER, Aufbewahrungspflicht von Belegen bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, DB 1981, 287; SÖFFING, Gewillkürtes Betriebsvermögen, StJb. 1980/81, 452; SÖFFING, Übergang zum Betriebsvermögensvergleich bei vorangegangener Gewinnsschätzung, FR 1983, 327; MÜLLER, Goldgeschäfte der Zahnärzte – ihre steuerliche und steuerstrafrechtliche Beurteilung, DStR 1984, 681; HANSCH, Rechtsmethodische Probleme des § 4 Abs. 3 EStG, Diss. Köln 1985; DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, Diss. Köln 1986; GROH, Zur Struktur der betrieblichen Überschussrechnung, FR 1986, 393; NIELAND, Zuschüsse im Einkommensteuerrecht, DStZ 1986, 183; RENZ, Nochmals – Betriebsentnahmen aus Altgoldgeschäften der Zahnärzte, DStR 1986, 822; DZIADKOWSKI, Zur ertragsteuerlichen Behandlung von Zinsen für nichtabzugsfähige Steuern, DB 1988, 2069; WAGNER, Steuerzinsen nach dem Steuerreformgesetz 1990, FR 1989, 390.

Seit 1990: SAAM, Die vereinfachte Gewinnermittlung, SteuStud. 1990, 86; WOERNER, Notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen – eine überholte Unterscheidung?, StJb. 1989/90, 207; BORDEWIN, Die Wertsicherungsklausel in der Überschussrechnung des Betriebserwerbers, FR 1992, 236; HARTMANN, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, StBp. 1992, 139; WG, Geldverlust als Betriebsausgabe bei Überschussrechnern, DStR 1992, 462; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993; OPPERMANN, Bilanzierungspflicht bei der Verschmelzung von zwei freiberuflich tätigen Sozietäten bei Anwendung des § 24 UmwStG, DStR 1993, 938; PICKERT, Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung oder durch Betriebsvermögensvergleich, DB 1994, 1581; TIEDTKE, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl., Herne/Berlin 1995; GLUTH, Der Einfluss von Wahlrechten auf die Entstehung des Steueranspruchs, Frankfurt 1997; KANZLER, Der Sechs-B und die Landwirte, in Festschr. Beisse, Düss. 1997, 251; KRUSE, Auslegung am Gesetz vorbei – Über den heutigen Umgang mit dem Einkommensteuergesetz, in Festschr. W. Ritter, Köln 1997, 413; KANZLER, Die stl. Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, FR 1998, 233; KANZLER, Flüchtige Bemerkungen zum neuen Bilanzänderungsverbot – Zum Konflikt zwischen steuerlichen Wahlrechten und Bilanzänderungsverbot, FR 1999, 833; DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn – Zum Einfluss des Totalgewinngedankens auf die steuerliche Gewinnermittlung, Diss. Bochum, 1999; DRÜEN, Über den Total-

gewinn, FR 1999, 1097; EHRHARDT-RAUCH, Die Einnahmen-Überschuss-Rechnung als einheitliche Gewinnermittlungsart?, DStZ 2001, 423; KANZLER, Rezension von Drüen „Periodengewinn und Totalgewinn“, FR 2001, 918; v. CAMPENHAUSEN, Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, Abs. 3 EStG und Cash-flow – Ein Vergleich, SteuStud. 2004, 641; EISGRUBER, Die Zahlungsmittelrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG – Eine Systematik der vereinfachten Gewinnermittlung verprobt am Beispiel des Tausches, Diss. Heidelberg, 2004 (zit. „Zahlungsmittelrechnung“); HERZIG, Steuerliche Gewinnermittlung durch modifizierte Einnahmenüberschussrechnung – Konzeption nach Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips, DB 2004, 1; HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung: Eigenständige Steuerbilanz und modifizierte Überschussrechnung – Gutachten für das Bundesfinanzministerium, Düss. 2004 (zit. „Gutachten“); WEILBACH, Amtliche Gliederung der Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ohne Rechtsgrundlage, DB 2005, 578; KANZLER, Von der reinen Cash-Flow-Besteuerung zur Einnahmenüberschussrechnung mit eingeschränktem Bestandsvergleich, FR 2005, 1250; JANSEN/MYSSEN/RISTHAUS, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 13. Aufl., Herne/Berlin 2006; KRATZSCH, Gestaltungsmöglichkeiten bei der Einnahmenüberschussrechnung, NWB F. 3, 13927; ANDERS, Die Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG im System der steuerlichen Einkünfteermittlung, Diss. Bochum, 2007 (zit. „Überschussrechnung“); KANZLER, Zur Angleichung der Einnahmenüberschussrechnung an den Bestandsvergleich bei Verbuchung von Zuschüssen, FR 2008, 918; KUSSMAUL/HENKES/PINKOS, Vom drohenden Ende der Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG für kommunale Betriebe gewerblicher Art, WPg. 2008, 978; STADLER, Ausgewählte Fragen der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG, in Gedenkschr. Köglberger, Wien 2008 (zur Rechtslage in Österreich); TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl., Köln 2008; SEGBRECHT/GUNSENHEIMER, Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 12. Aufl., Herne/Berlin 2009.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

500

I. Grundinformation zu Abs. 3

Abs. 3 enthält in 5 Sätzen Gewinnermittlungsvorschriften für nicht buchführende Stpfl. An die Stelle einer Gewinnermittlung durch BV-Vergleich tritt hier eine Gewinnermittlung durch Einnahme-Ausgabe-Rechnung nach dem Zu- und Abflussprinzip des § 11. Der Gewinn wird durch Überschuss der BE über die BA ermittelt (Satz 1). Dabei bleiben durchlaufende Posten unberücksichtigt (Satz 2), während die Vorschriften über Bewertungsfreiheit für gWG, die Bildung eines Sammelpostens und über die AfA oder AfS zu befolgen sind (Satz 3). Die AHK nicht abnutzbarer WG des Anlagevermögens sind erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme des angeschafften oder hergestellten WG zu berücksichtigen; dies gilt ebenso für die AHK des Grund und Bodens sowie der Gebäude des Umlaufvermögens und für die AK der Anteile an KapGes., Wertpapiere und vergleichbare nicht verbriefte Forderungen (Satz 4). Nach Satz 5 sind diese WG in laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen.

II. Rechtsentwicklung

501 1. Rechtsgrundlagen

Vorläufer der Vorschrift war § 12 Abs. 1 Satz 3 EStG 1925. Eine Einnahmenüberschussrechnung (ohne Bestandsvergleich) war hier nur für den Fall vorgesehen, dass das BV keinen wesentlichen Schwankungen unterlag.

In den EStG 1934–1953 enthielt § 4 Abs. 2 eine entsprechende Regelung. Die Vorschrift lautete:

„Weicht das Betriebsvermögen am Schluß des einzelnen Wirtschaftsjahrs vom Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs in der Regel nicht

wesentlich ab, so kann als Gewinn der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben (Abs. 4) angesetzt werden. Dabei können wirtschaftlich ins Gewicht fallende Schwankungen im Betriebsvermögen, die in einem Wirtschaftsjahr ausnahmsweise auftreten, durch Zuschläge oder Abschläge berücksichtigt werden.“

Zur Begründung s. RStBl. 1935, 36 f.

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Aus „Vereinfachungsgründen“ wurde die Anwendung der Gewinnermittlung nach (nunmehr) § 4 Abs. 3 nur noch an die Voraussetzung geknüpft, dass eine Buchführungspflicht nicht besteht und Bücher auch tatsächlich nicht geführt werden (zur Begründung s. BTDrucks. II/481, 76). Auf die Frage, ob das BV idR wesentlichen Schwankungen unterliegt, kommt es seit 1955 nicht mehr an. Der Ausgleich derartiger Schwankungen durch Zu- und Abschläge ist seitdem fortgefallen.

Durch des StNG wurde zudem in Abs. 3 der Hinweis auf die Vorschriften über die AfA und AfS des § 7 aufgenommen.

StÄndG v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): In Abs. 3 wurde der heutige Satz 2 eingefügt (BTDrucks. IV/3189).

2. StändG 1971 v. 10.8.1971 (BGBl. I 1971, 1266; BStBl. I 1971, 373): Im Zusammenhang mit der Neuregelung der Bodengewinnbesteuerung der Land- und Forstwirte, Freiberufler und Kleingewerbetreibenden durch Streichung des § 4 Abs. 1 Satz 5 wurden Abs. 3 die Sätze 4 und 5 angefügt.

StBereinG v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Aufgrund der Neufassung des Abs. 4a sind ab VZ 2000 auch die Stpfl., die den Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln, verpflichtet, Entnahmen und Einlagen gesondert aufzuzeichnen (Abs. 4a Satz 7, § 52 Abs. 11).

Ges. zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006 (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353): Um Steuersparmodelle zu vereiteln (BTDrucks. 16/634, 13), wird der Tatbestand zur Berücksichtigung von AHK nicht abnutzbarer Anlagegüter im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme um weitere WG ergänzt. Es handelt sich um Anteile an KapGes., Wertpapiere und vergleichbare, nicht verbrieft Forderungen und Rechte, ferner Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens (Satz 4), für die nun ebenfalls Verzeichnisse zu führen sind (Satz 5). Die Neuregelung gilt für Zugänge nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes, dem 5.5.2006 (§ 52 Abs. 10 Satz 2).

Zur Änderung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und Anpassung der Regelungen des § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 aF infolge der geänderten Rspr. zum gewillkürten BV bei Einnahmenüberschussrechnung s. Anm. 537.

JSStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Der Tatbestand des Satzes 3, wonach die Vorschriften über die AfA zu befolgen sind, wird um die durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) geänderte Vorschrift des § 6 Abs. 2 (gWG) und den neu eingefügten § 6 Abs. 2a (Sammelposten) erweitert.

2. Reformüberlegungen

502

Schrifttum: LANG, Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, Köln 1985; SIEGEL, Mangelnde Ernsthaftigkeit des Gläubigerschutzes als offene Flanke der deutschen Rechnungslegungsvorschriften, in Festschr. J. Baetge, Düss. 1997, 141; WAGNER, Kann es eine Beseitigung aller steuerlichen Ausnahmen geben, wenn es gar keine Regel gibt?, in M. Rose, Standpunkte zur aktuellen Steuerreform, Heidelberg 1997, 37; WEBER-GRELLET, Bestand und Reform des Bilanzsteuerrechts, DStR 1998, 1343; TIPKE, Steuerliche Ungleich-

belastung durch einkunfts- und vermögensartdifferente Bemessungsgrundlagenermittlung und Sacherhaltsverifizierung, in Festschr. Kruse, Köln 2001, 215; ELICKER, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, Köln 2004; MITSCHKE, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts, Köln 2004; LANG ua., Kölner Entwurf eines EStG, Köln 2005; SIGLOCH, Einnahmen-Überschussrechnung als Regelkonzept der steuerlichen Gewinnermittlung – Königsweg oder Holzweg?, in Festschr. Mellwig, Wiesbaden 2007, 447; KNIRSCH/MÜLLER/BLAUFUS, arqus-Stellungnahme: Das BilMoG – Eine Chance zur Steuervereinfachung, DStR 2008, 1844; s. auch das Schrifttum vor Anm. 1.

Auf die Einnahmenüberschussrechnung als vereinfachte Form der Einkommensermittlung kann praktisch nicht verzichtet werden (SCHNEIDER, StuW 1971, 326). Bis auf die fehlende Regelung zu Entnahmen und Einlagen erscheint daher eine materielle Änderung des Abs. 3 nicht zwingend geboten.

Die Steuerreformkommission 1971 hatte vorgeschlagen, die Einnahmenüberschussrechnung in einem selbständigen Tatbestand zu regeln, Entnahmen und Einlagen zu berücksichtigen und die Begriffe BE und BA zu definieren (StRef-Komm., Tz. 293).

Die Reformvorschläge und -entwürfe der Steuerrechtswissenschaft äußern sich entweder nicht konkret zur Einnahmenüberschussrechnung (so etwa KIRCHHOF, Gutachten F zum 57. DJT, 1988) oder übernehmen zT unter anderer Bezeichnung die Einnahmenüberschussrechnung und den Pluralismus der Gewinnermittlungsarten des geltenden EStG.

S. etwa LANG, Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, Köln 1985, 52 f., 92; LANG ua., Kölner Entwurf eines EStG, 2005 Rn. 301 ff.; KIRCHHOF, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, 1993, Schriftenreihe des BMF, Heft 49, 282; ELICKER, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, Köln 2004; MITSCHKE, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts, Köln 2004, Rn. 58, 116; krit. dazu KANZLER, FR 1998, 233 ff.

Im steuerrechtlichen Schrifttum wird die Einnahmenüberschussrechnung von einigen Autoren dagegen als einfachere Methode der Gewinnermittlung in den Vordergrund gerückt (TIPKE, in Festschr. Kruse, 2001, 215 [219 f.]), ihre Übereinstimmung mit den Prinzipien der „Leistungsfähigkeit und Belastungsgleichheit“ betont (KANZLER, FR 1998, 233 [247]) und ihr Vorzug einer objektivierten Gewinnermittlung gegenüber der Bilanzierung unterstrichen (WEBER-GRELLET, DStR 1998, 1343 [1348]). Die Einnahmenüberschussrechnung vermeidet nicht nur die Schwierigkeiten des Bilanzenzusammenhangs, der Bilanzänderung sowie der Bilanzberichtigung und reduziert Bewertungsfragen erheblich (EHRHARDT-RAUCH, DStZ 2001, 423 [427] im Übrigen aber auch kritisch zu den Nachteilen der Geldverkehrsrechnung), sie würde auch das Problem der Entscheidungskompetenz des Europäischen Gerichtshofs in steuerbilanzrechtl. Fragen lösen (s. Vor §§ 4–7 Anm. 32).

In der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wird sogar das Einheitsmodell einer eigenständigen stl. Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung diskutiert, das losgelöst von der handelsrechtl. Gewinnermittlung gelten soll. Nach dieser Auffassung wird dem Vermögensvergleich Ausnahmecharakter für das Steuerrecht beigemessen und die betriebliche Überschussrechnung auch im Hinblick auf die Gleichstellung mit der privaten Überschussermittlung favorisiert. Der Vorschlag sieht vor, neben eine schuldendeckungsbezogene („statische“) Bilanz eine um Überleitungserläuterungen ergänzte informationsbezogene („dynamische“) Gewinn- und Verlustrechnung zu stellen.

SIEGEL in Festschr. Baetge, 1997, 141; ferner WAGNER in M. ROSE (Hrsg.), Standpunkte, 1997, 37, 43 ff.), der allerdings im Unterschied zum geltenden Recht eine Sofortabschreibung der AHK fordert und als Höchstmaß an Investitionsförderung pro-

pagiert (WAGNER aaO, 50); SIEGEL aaO, 140 f. und, von einem anderen Ansatz aus, der Vorschlag einer „Cash-Flow“-Besteuerung von M. ROSE, *StuW* 1989, 191 (193). Ähnlich HERZIG (Gutachten, 437 ff.), der die Einnahmenüberschussrechnung als Modell für eine modifizierte Geldverkehrsrechnung nach Aufgabe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes sieht und für eine Einbeziehung von Bestandsänderungen des Vorratsvermögens in die Gewinnermittlung nach Abs. 3 eintritt (HERZIG, Gutachten, 397 ff.; s. auch HERZIG, *DB* 2004, 1 [6]). Auch der Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre, der sich in seiner Stellungnahme zum RegE des BilMoG für die Aufgabe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes ausspricht, empfiehlt die Einnahmenüberschussrechnung auch für bisher bilanzierende StPfl. (KNIRSCH/MÜLLER/BLAUFUS, *DStR* 2008, 1844). AA SIGLOCH (in *Festschr. Mellwig*, 2007, 447), der die Einnahmenüberschussrechnung nur für kleinere Unternehmen empfiehlt, im Übrigen aber eine Anbindung des deutschen Handelsbilanzrechts an eine IFRS-Bilanz propagiert.

Einstweilen frei.

503–505

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 3

1. Bedeutung der Einnahmenüberschussrechnung

506

Abs. 3 sieht neben dem Vermögensvergleich iSd. Abs. 1 eine andere Art der Gewinnermittlung vor, die von der FinVerw. als Einnahmenüberschussrechnung bezeichnet wird (s. zB die Überschrift zu R 4.5 EStR).

Abgrenzung zur Überschussrechnung: Von der Einnahmenüberschussrechnung ist die Überschussrechnung nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 (die Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die WK) zu unterscheiden. Die Überschusseinkünfte des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 sind zwar nach ähnlichen, aber nicht identischen Grundsätzen zu ermitteln (GROH, *FR* 1986, 393), weil bei der Einnahmenüberschussrechnung die Wertsteigerungen des eingesetzten Vermögens als stpfl. Gewinn erfasst werden, während diese Wertsteigerungen bei den Überschusseinkünften regelmäßig nicht erfasst werden.

Steuersystematische Bedeutung: In ihrer heutigen Form ist die Einnahmenüberschussrechnung gegenüber dem Bestandsvergleich nach Abs. 1, § 5 eine selbständige Gewinnermittlungsart (BTDrucks. VI/1901, 11). Abs. 3 schafft allerdings keinen neuen und selbständigen Gewinnbegriff, sondern nur eine vereinfachte Technik der Gewinnermittlung (BFH v. 8.9.1988 – IV R 66/87, *BStBl. II* 1989, 32; KALB-ARNOLD, *Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG*, 1969, 23; zur Entwicklung der stl. Gewinnermittlungsarten s. auch KANZLER, *FR* 1998, 233). Der BFH geht davon aus, dass der BV-Vergleich die Regel und die Einnahmenüberschussrechnung die Ausnahme ist, lehnt aber ein Über- und Unterordnungsverhältnis zwischen beiden Gewinnermittlungsarten ab (BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, *DStR* 2009, 1252). Von der Gleichwertigkeit beider Gewinnermittlungsarten gehen aber auch die Autoren aus, die sich im Übrigen gegen das Regel-Ausnahmeverhältnis beider Gewinnermittlungsarten ausgesprochen haben (KANZLER, *FR* 1998, 233 [245]; DRÜEN, *DStR* 1999, 1589 [1594]; ANDERS, *Überschussrechnung*, 2007, 149).

Zweck des Abs. 3 ist es, die Gewinnermittlung durch Verzicht auf die stl. Mindestbuchführung zu vereinfachen. Nach der Begründung zum StNOG v. 16.12.1954 soll die vereinfachte Gewinnermittlung nach Abs. 3 in allen Fällen angewandt werden, in denen eine gesetzliche Buchführungspflicht nicht besteht und der StPfl. auch Bücher tatsächlich nicht führt (BTDrucks. II/481, 76). Für solche kleineren Unternehmen ist die Einnahmenüberschussrechnung auch in anderen Ländern vorgesehen (s. den Überblick bei EHRHARDT-RAUCH, *DStZ* 2001, 423 [425]) und wird etwa als Vorteil der englischen Limited gewertet.

Vereinnahmung und Verausgabung ohne Bestandsrechnung: Der Vorteil der Einnahmenüberschussrechnung liegt in ihrer einfachen Grundkonzeption und Durchführbarkeit (GROH, FR 1986, 393). Die Vereinfachung bringt es mit sich, dass jährliche Bestandsaufnahmen entfallen (RFH v. 27.4.1938, StuW Nr. 402; zur Rechtsentwicklung der Einnahmenüberschussrechnung aus der Einnahmen-Ausgabenrechnung mit Bestandsvergleich s. KANZLER, FR 1998, 233 [235]). Die Einnahmenüberschussrechnung ist nach ihrem Modell eine Geldflussrechnung, für die deshalb auch die Prinzipien der Kassenrechnung: Zuflussprinzip (§ 11 Abs. 1) und Abflussprinzip (§ 11 Abs. 2) gelten. Als Nachteil dieser Gewinnermittlungsart werden die Möglichkeiten der Gewinnverlagerung und ihre Fehleranfälligkeit mangels Kontrolle durch eine doppelte Buchführung genannt (s. etwa EHRHARDT-RAUCH, DStZ 2001, 423 [427], und HERZIG, Gutachten, 2004, 356 ff. jeweils mwN).

Allerdings ist die Einnahmenüberschussrechnung keine reine Geldrechnung (cash-flow-Rechnung). So enthält das EStG selbst in Abs. 3 Sätze 3 und 4 Durchbrechungen, damit die Periodenergebnisse nicht allzu sehr verfälscht werden.

TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 9 Rn. 195; zu den Sätzen 3 und 4 s. Anm. 619 f., 628 f. und zu weiteren Ausnahmen vom Prinzip der Geldrechnung s. Anm. 530. Zu den Unterschieden zwischen der Cash-Flow-Besteuerung und der Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 ausführlich v. CAMPENHAUSEN, SteuStud. 2004, 641, und HERZIG, Gutachten, 2004, 371 ff.

Abgrenzung zum Betriebsvermögensvergleich: Die Einnahmenüberschussrechnung knüpft nicht an den Bestandsvergleich, sondern wie die GuV an die Bewegungsrechnung des Rechnungssystems an, die alle in der Rechnungsperiode verbrauchten oder ertragswirksam gewordenen Ausgaben und Einnahmen übernimmt (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 15). Die Einnahmenüberschussrechnung kann deshalb als Spielart der Erfolgsrechnung (GROH, FR 1986, 393) und daher als eine nach dem Zu- und Abflussprinzip durchgeführte GuV bezeichnet werden. Die wesentlichen Unterschiede gegenüber dem Bestandsvergleich lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- keine Ermittlung des Anfangs- und Endvermögens;
- keine Aktivierungen und Passivierungen;
- keine Inventuren;
- keine Kassenbuchführung unter täglicher Abstimmung des Bestands;
- keine Buchung der Bareinlagen und -entnahmen;

zum gewillkürten BV s. Anm. 537 und zur Unzulässigkeit von Teilwertabschreibungen s. Anm. 536.

Der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit soll, ungeachtet methodenbedingter, unterschiedlicher Periodengewinne, auf Dauer gesehen (dh. von der Eröffnung bis zur Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs) bei beiden Gewinnermittlungsarten dasselbe Totalergebnis gewährleisten (zB BFH v. 8.9.1988 – IV R 66/87, BStBl. II 1989, 32 mwN, und v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985). Dies ist schon verfassungsrechtl. geboten (s. Anm. 507).

Zum Grundsatz der Gesamt- oder Totalgewinnlichkeit ausführlich s. Anm. 531 und Vor §§ 4–7 Anm. 29 mwN und zur betriebswirtschaftlichen Bedeutung der Einnahmenüberschussrechnung, die dort meist in ihrer reinen Form der Cash-Flow-Besteuerung diskutiert wird, s. Anm. 502.

507 2. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 3

Die Rspr. hatte sich nur vereinzelt mit der Frage nach der Verfassungsmäßigkeit der Einnahmenüberschussrechnung zu befassen, die stets bejaht wurde.

Der Grundsatz der Gesamtgewinnleichheit hat seinen Ursprung im Gleichheitssatz und dem daraus abgeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzip (s. Anm. 531), auch wenn für die Rspr. insoweit die Vorstellung von der Einnahmenüberschussrechnung als vereinfachter Form des BV-Vergleichs maßgebend zu sein scheint (dazu KANZLER, FR 1998, 233 [242] mwN). Dieser Grundsatz soll die inzwischen zahlreichen Durchbrechungen des reinen Zahlungsprinzips rechtfertigen (s. nur HERZIG, Gutachten, 2004, 342, 356 f., 429). Auf diesen Grundsatz berief sich der BFH zur Anerkennung gewillkürten BV bei Einnahmenüberschussrechnung (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985); er könnte auch die Zulassung einer Teilwertabschreibung rechtfertigen (s. Anm. 536).

Zu- und Abflussprinzip als Gegenstand verfassungsrechtlicher Beanstandungen: Der BFH hat es für verfassungsgemäß gehalten, dass Einnahmen zu versteuern sind, auch wenn sie in einem späteren VZ zurückgezahlt werden müssen (BFH v. 30.1.1975 – IV R 190/71, BStBl. II 1975, 776).

Darin liege weder eine Verletzung des Gleichheitssatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG noch ein Eingriff in das gem. Art. 14 Abs. 1 GG verfassungsmäßig geschützte Eigentumsrecht. Eine „Enteignung“ werde nicht dadurch herbeigeführt, dass die spätere Anerkennung der Rückzahlungsbeträge sich stl. mangels entsprechender Einnahmen nicht so günstig auswirke wie im Jahr des Zuflusses der Einnahme.

Eine Verfassungsbeschwerde, mit der die strechtl. Qualifizierung von Vorschüssen an einen Rechtsanwalt als bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigende durchlaufende Posten angegriffen wurde, hat das BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG v. 21.12.1996 – 2 BvR 2152/96, StEd. 1997, 94; Ausgangsverfahren: Nds. FG v. 25.4.1995, EFG 1995, 914).

Stellungnahme: UE ist Abs. 3 verfassungsgemäß. Soweit sich die Rspr. auf den Grundsatz der Gesamtgewinnleichheit beruft und konkrete Folgerungen daraus zieht (wie zB zur Rechtfertigung der Zu- und Abrechnungen beim Wechsel zum BV-Vergleich), handelt es sich um eine an Art. 3 Abs. 1 GG ausgerichtete verfassungskonforme Auslegung des Abs. 3 als einer Fiskalzwecknorm (aA DRÜEN, FR 1999, 1097 [1104 ff.]). Dieser Gesichtspunkt hat letztlich auch zur Anerkennung gewillkürten BV bei der Einnahmenüberschussrechnung geführt (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985) und sollte die Zulassung einer Teilwertabschreibung rechtfertigen (s. Anm. 536).

Im Bereich der Lenkungsnormen und der Billigkeitsregelungen trägt der Grundsatz der Totalgewinnidentität dagegen nicht (glA HERZIG, Gutachten, 2004, 335). Zwar hat der Gesetzgeber, aber auch die FinVerw. in Einzelfällen ausdrücklich vorgesehen, dass StVergünstigungen auch für die Einnahmenüberschussrechnung gelten (so etwa in § 6c oder § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c und R 6.6 Abs. 5 EStR). UE besteht jedoch weder eine Verpflichtung des Gesetzgebers noch ein Zwang zu verfassungskonformer Rechtsfortbildung durch die Gerichte, StVergünstigungen, die bilanzierenden Unternehmen vorbehalten sind, auf die Einnahmenüberschussrechnung zu übertragen. Im Gegenteil kann die Versagung derartiger Vergünstigungen einen Anreiz zur Buchführung und Bilanzierung bewirken. Insoweit steht dem Stpfl. das Wahlrecht (s. Anm. 549 ff.) auf anderweitige Gewinnermittlung zu (KANZLER, FR 1998, 233 [246]).

Zur Verfassungsmäßigkeit der unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten s. Vor §§ 4–7 Anm. 35.

Einstweilen frei.

508–511

IV. Geltungsbereich des Abs. 3

Sachlicher Geltungsbereich: Abs. 3 ist eine Gewinnermittlungsvorschrift zur Ermittlung der betrieblichen Einkünfte nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 (LuF, Gewerbebetrieb und selbständige Arbeit).

Abs. 3 gilt auch für die Ermittlung ausländ. Einkünfte, wenn keine Buchführungspflicht besteht und freiwillig keine Bücher geführt werden (s. Anm. 9). Bei der Hinzurechnungsbesteuerung hat der Steuerinländer die freie Wahl zwischen der Gewinnermittlung nach Abs. 1 oder Abs. 3 (§ 10 Abs. 3 Satz 2 AStG). Dieses Wahlrecht ermöglicht auch den Wechsel der Gewinnermittlungsart (WASSERMEYER/SCHÖNEFELD in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, Außensteuerrecht, § 10 AStG Rn. 329).

Zur Anwendung des Abs. 3 bei den einzelnen Gewinneinkunftsarten s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 4 ff. und im Rahmen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen s. Anm. 516. Zur Anwendung bei der Hinzurechnungsbesteuerung, den DBA und auf Inlandseinkünfte beschränkt Stpfl. s. Anm. 9.

Persönlicher Geltungsbereich: Abs. 3 ist auf alle Stpfl. mit Gewinneinkünften (Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende, selbständig Tätige) anzuwenden, wenn keine Buchführungspflicht besteht und auch freiwillig keine Bücher geführt werden (s. Vor §§ 4–7 Anm. 5 ff.). Hauptanwendungsfall sind die nach § 18 selbständig Tätigen (Freiberufler), die nicht von § 141 AO erfasst sind (s. Vor §§ 4–7 Anm. 7). Zum Geltungsbereich für Land- und Forstwirte s. Vor §§ 4–7 Anm. 5 und für Gewerbetreibende Vor §§ 4–7 Anm. 6 jeweils mwN.

513–515 Einstweilen frei.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

516 1. Verhältnis zu anderen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften

Das Verhältnis zu den anderen Gewinnermittlungsarten ist durch ein Regel-Ausnahmeprinzip bestimmt. Der Bestandsvergleich ist die Regel, von der der Stpfl. nur unter den Voraussetzungen des Abs. 3 abweichen darf. In diesem Fall besteht für ihn ein Wahlrecht. In der LuF ist die Einnahmenüberschussrechnung eine von insgesamt drei möglichen Gewinnermittlungsarten (s. Vor §§ 4–7 Anm. 5 und 30). Ausführlich zum Verhältnis der Gewinnermittlungsarten zueinander s. Vor §§ 4–7 Anm. 19–29.

Verhältnis zu anderen Gewinnermittlungsvorschriften:

- ▶ *Verhältnis zu Abs. 2 (Bilanzberichtigung und -änderung):* s. Anm. 371.
- ▶ *Verhältnis zu Abs. 4–8:* Die Vorschriften über die BA, die nichtabziehbaren BA und die Abzugsbeschränkung entnahmebedingter Schuldzinsen finden auch auf die Einnahmenüberschussrechnung Anwendung. Zu Aufzeichnungspflichten für BA s. Anm. 522 f.
- ▶ *Verhältnis zu § 4a (Gewinnerermittlungszeitraum):* Die Einnahmenüberschussrechnung ist für die in § 4a vorgesehenen Gewinnermittlungszeiträume durchzuführen (s. Anm. 557 aE).
- ▶ *Verhältnis zu § 4b (Direktversicherung):* Ob § 4b bei der Einnahmenüberschussrechnung unmittelbar anwendbar ist oder über Abs. 3 Satz 4 mittelbar Anwendung findet, ist str. und wird hier (§ 4b Anm. 108) abgelehnt.
- ▶ *Verhältnis zu § 6c (Reinvestitionsvergünstigung) und R 6.6 Abs. 5 EStR (Rücklage für Ersatzbeschaffung):* Unter den Voraussetzungen des § 6c und der R 6.6 Abs. 5

EStR ist die Übertragung stiller Reserven auch bei der Einnahmenüberschussrechnung zulässig (s. Anm. 538 und Erl. zu § 6c).

► *Verhältnis zu §§ 7–7k:* Nach § 4 Abs. 3 Satz 3 sind die Vorschriften über AfA oder AfS bei der Einnahmenüberschussrechnung zu berücksichtigen (s. im Einzelnen Anm. 622).

► *Verhältnis zu § 7g (Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen für kleine und mittlere Betriebe):* Die Förderung durch § 7g wird auch Betrieben mit Einnahmenüberschussrechnung gewährt, deren Gewinn ohne Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags 100 000 € nicht übersteigt (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c). Für Wj., die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 enden, wurde die Gewinngrenze durch das Ges. zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets „Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ v. 21.12.2008 (BGBl. I 2008, 2896; BStBl. I 2009, 133) vorübergehend auf 200 000 € erhöht.

► *Verhältnis zu § 55:* Die Sondervorschriften für die Gewinnermittlung bei vor dem 1.7.1970 angeschafftem Grund und Boden sind auch und gerade auf die Einnahmenüberschussrechnung anzuwenden (s. § 55 Anm. 5 und 33).

Verhältnis zu Steuerbefreiungen und Abzugsverboten (§ 3 und § 3c): Soweit die Befreiungsvorschriften auch auf die Einnahmenüberschussrechnung anwendbar sind, gelten auch die Abzugsverbote des § 3c.

Verhältnis zu § 9b (Vorsteuerabzug): Bei der Einnahmenüberschussrechnung gehören vereinnahmte und verausgabte UStBeträge nicht zu den durchlaufenden Posten iSd. Abs. 3 Satz 2, sondern zu den BE und BA (s. Anm. 570 Stichwort „USt.“; Anm. 577; ausführlich auch § 9b Anm. 44).

Verhältnis zu § 11 (Zu- und Abflussprinzip): Nach § 11 Abs. 1 Satz 5 und § 11 Abs. 2 Satz 6 bleiben die Vorschriften über die Gewinnermittlung unberührt. Das Zu- und Abflussprinzip gilt daher ausdrücklich und ausschließlich für die Einnahmenüberschussrechnung (s. § 11 Anm. 4). Nach § 11 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 3 dürfen Einnahmen und müssen Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren, abweichend vom Zu- und Abflussprinzip, auf den entsprechenden Zeitraum gleichmäßig verteilt werden (s. Anm. 557, 571).

Verhältnis zu § 24 Nr. 2 (nachträgliche Einkünfte): Die Einnahmenüberschussrechnung ist nach Rspr., FinVerw. und hM im Schrifttum die maßgebliche Gewinnermittlungsart für nachträgliche, betriebliche Einkünfte (s. Anm. 596 mwN; ausführlich Vor §§ 4–7 Anm. 8 und § 24 Anm. 88).

Verhältnis zur EStDV: Die Vorschriften der EStDV gelten grundsätzlich auch für die Überschussrechnung. Das betrifft insbes. § 10 EStDV und vor allem § 60 Abs. 4 EStDV (bis 2010), der für die Einnahmenüberschussrechnung den amtlichen Vordruck „EÜR“ vorschreibt. Während die elektronische Übermittlung von Bilanzen und GuV nach § 5b die Einnahmenüberschussrechnung nicht erfasst, sieht § 60 Abs. 4 EStDV idF des Steuerbürokratieabbaugesetzes v. 20.12.2008 (BGBl. I 2008, 2859; BStBl. I 2009, 124) für nach dem 31.12.2010 beginnende Wj. vor, dass die Einnahmenüberschussrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übersenden ist.

2. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen

517

Verhältnis zur Abgabenordnung: Die Bestimmungen der AO über die Führung von Büchern und Aufzeichnungen (§§ 140–148 AO) können auch für die Einnahmenüberschussrechnung von Bedeutung sein (im Einzelnen s. Anm. 524f.).

Verhältnis zum Gewerbesteuergesetz: Nach § 7 GewStG ist für den Gewerbeertrag der Gewinn aus Gewerbebetrieb und damit auch die Einnahmenüberschussrechnung maßgebend.

Verhältnis zum Körperschaftsteuergesetz: Nicht buchführungspflichtige KStPfl. können ihren Gewinn gem. § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln (s. § 8 KStG Anm. 18).

Zum drohenden Rückgang der Einnahmenüberschussrechnung bei kommunalen Betrieben gewerblicher Art wegen der Abkehr vom kameralistischen System s. KUSSMAUL/HENKES/PINKOS, WPg. 2008, 978.

Verhältnis zum Umsatzsteuergesetz: Die ustl. Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG iVm. §§ 63–68 UStDV wirken unmittelbar für alle Besteuerungszwecke und gelten daher auch für Abs. 3 (s. Anm. 523).

518–521 Einstweilen frei.

VI. Verfahrensvorschriften

522 1. Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten für die Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3

Die Aufzeichnungspflichten für die Einnahmenüberschussrechnung sind lückenhaft normiert. Dabei zeigt sich eine Tendenz zur unübersichtlichen Regelung konkreter Aufzeichnungspflichten in Sondervorschriften, was nicht nur dem Vereinfachungsgedanken dieser Gewinnermittlung widerspricht, sondern auch die Rechtssicherheit bei Zwangsgeldfestsetzung und Schätzungsbefugnis (s. Anm. 524) beeinträchtigt. Zu den Mindestaufzeichnungen bei der Einnahmenüberschussrechnung ausführlich SEGEBRECHT/GUNSENHEIMER, Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 12. Aufl. 2009, Rn. 81 ff. (allgemein) und 171 ff. (betr. StVergünstigungen).

Keine Aufzeichnungspflichten nach Abs. 3: Anders als für den BV-Vergleich existieren für die Einnahmenüberschussrechnung weder nach Abs. 3 noch nach der AO eigenständige Pflichten zur Aufzeichnung der BE und BA (BFH v. 15.4.1999 – IV R 68/98, BStBl. II 1999, 481). Ausreichend ist daher das volkstümlich auch als „Schuhkarton-Buchführung“ bezeichnete (BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346) Erstellen und Sammeln der Einnahmen- und Ausgabenbelege, die mit einer regelmäßigen Summenziehung die Funktion von Grundaufzeichnungen übernehmen (BFH v. 13.10.1989 – III R 31/85, BStBl. II 1990, 287). Stpfl., die ihren Gewinn nach Abs. 3 ermitteln, sind zwar nicht zur Kassenbuchführung verpflichtet, haben aber gleichwohl Aufzeichnungen zu führen, die über eine bloße Belegsammlung hinausgehen (BFH v. 16.2.2006 – X B 57/05, BFH/NV 2006, 940, und v. 2.9.2008 – V B 4/08, nv., Juris). Zum Vordruck „EÜR“ s. Anm. 523.

Gesetzliche Einzelaufzeichnungspflichten: Der Überschussrechner unterliegt allerdings Einzelaufzeichnungspflichten, die sich aus der AO, dem UStG und dem EStG ergeben. Dabei handelt es sich um folgende Aufzeichnungspflichten:

► *DMBiG:* Stpfl., die ab 1.7.1990 ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln, haben die WG unter Angabe ihres Werts zum 1.7.1990 in ein Anlageverzeichnis aufzunehmen. Grundlage ist das DMBiG idF v. 18.4.1991 (BGBl. I 1991, 971).

- ▶ *Entnahmen und Einlagen (Abs. 4a)*: Nach Abs. 4a Satz 6 Halbs. 2 sind Entnahmen und Einlagen bei der Einnahmenüberschussrechnung gesondert aufzuzeichnen. Die Regelung dient der sinngemäßen Anwendung des Abzugsverbots überentnahmebedingter Schuldzinsen in Abs. 4a Sätze 1–5 auf die Gewinnermittlung nach Abs. 3 (im Einzelnen dazu und zum Umfang der Aufzeichnungspflicht s. Anm. 1082 ff.). Dass Aufzeichnungen über Entnahmen zu führen sind, ergibt sich auch aus § 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG (BFH v. 2.9.2008 – V B 4/08, nv., Juris).
- ▶ *Erhöhte Abschreibungen und Sonder-AfA (§ 7 Abs. 2 und § 7a Abs. 8)*: WG, für die eine erhöhte oder eine Sonder-AfA in Anspruch genommen wird, sind in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen (§ 7a Abs. 8). Diese Vorschrift ist auch auf die WG anzuwenden, für die befristet (in den VZ 2009 und 2010) eine degressive AfA zulässig ist (§ 7 Abs. 2 Satz 3).
- ▶ *Grund und Boden und Gebäude des Umlaufvermögens (Abs. 3 Satz 5)*: Zu den laufend zu führenden Verzeichnissen für bestimmte WG s. Anm. 639 f.
- ▶ *Kapitalgesellschaftsanteile (Abs. 3 Satz 5)*: Zu den laufend zu führenden Verzeichnissen für bestimmte WG s. Anm. 639 f.
- ▶ *Lohnsteuerabzug (§ 41)*: Der ArbG hat die Aufzeichnungspflichten beim LSt-Abzug zu beachten.
- ▶ *Nicht abnutzbares Anlagevermögen (Abs. 3 Satz 5)*: Zu den laufend zu führenden Verzeichnissen für bestimmte WG s. Anm. 639 f.
- ▶ *Nichtabziehbare Betriebsausgaben (Abs. 7)*: Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7 sind einzeln und getrennt von den sonstigen BA aufzuzeichnen (s. Anm. 2035). Diese Aufzeichnungen können auch bei Gewinnermittlung nach Abs. 3 nicht durch die geordnete Ablage von Belegen ersetzt werden, obwohl eine Belegsammlung im Allgemeinen zulässig sein mag (BFH v. 13.5.2004 – IV R 47/02, BFH/NV 2004, 1402 unter Hinweis auf § 146 Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 AO).
- ▶ *Übertragung stiller Reserven (§ 6c Abs. 2)*: Die Reinvestitionsvergünstigung für nichtbuchführende Stpfl. hängt von der Aufnahme der Reinvestitionsgüter in ein Verzeichnis ab (s. § 6c Anm. 40 f.).
- ▶ *Umsatzsteuerliche Aufzeichnungspflichten (§ 22 UStG und §§ 63–68 UStDV)* treffen den Unternehmer zur Feststellung der USt. und der Grundlagen ihrer Berechnung (im Einzelnen dazu HARTMANN, StBp. 1992, 139). Dass § 22 UStG Inhalt und Umfang der Aufzeichnungspflichten für Zwecke der USt. regelt, hindert die Verwendung dieser Aufzeichnungen zu estrechtl. Zwecken nicht (BFH v. 9.10.1958 – IV 119/57, StRK RAO § 217 R. 20, und v. 2.3.1982 – VIII R 225/80, BStBl. II 1984, 504).
- ▶ *Wareneingang und -ausgang (§§ 143, 144 AO)*: Gewerbliche Unternehmer müssen den Wareneingang und -ausgang nach Maßgabe der Regelungen in §§ 143, 144 AO gesondert aufzeichnen.
- ▶ *Wertpapiere und vergleichbare nicht verbriefte Forderungen und Rechte (Abs. 3 Satz 5)*: Zu den laufend zu führenden Verzeichnissen für bestimmte WG s. Anm. 639 f.
 Bis zum VZ 2007 konnte die Bewertungsfreiheit nach § 6 Abs. 2 Satz 4 aF nur für gWG beansprucht werden, die in einem laufend zu führenden Verzeichnis aufgeführt waren. Darüber hinaus haben bestimmte Berufsgruppen und Gewerbebezüge außerstl. besondere Aufzeichnungspflichten zu erfüllen (§ 140 AO). Soweit diese Aufzeichnungspflichten für die Besteuerung von Bedeutung sind, sind sie stl. auch für den Stpfl. mit Einnahmenüberschussrechnung zu beachten. So ist ist das Waffen- und Munitio- nshandelsbuch des Waffenhändlers auch für die Besteuerung von Bedeutung (Nds.

FG v. 14.7.1997, EFG 1997, 1484, rkr.). S. auch die Zusammenstellung der sondergesetzl. Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften für bestimmte Gewerbebezüge und Tätigkeiten bei DRÜEN in TIPKE/KRUSE, AO, § 140 Tz. 12.

Aufbewahrungspflichten und -fristen bei Einnahmenüberschussrechnung: Die stl. Aufbewahrungspflichten ergeben sich aus § 147 AO und treffen den Stpfl., der nach §§ 140–146 AO oder nach Einzelsteuergesetzen zur Aufzeichnung auch im Rahmen der Überschussrechnung verpflichtet ist (BFH v. 24.6.2009 – VIII R 80/06, DSStR 2009, 2006; glA SEGBRECHT/GUNSENHEIMER, Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 12. Aufl. 2009, Rn. 171 mwN; SCHNEPPER, DB 1981, 287; aA, die Anwendung auf Nichtbuchführungspflichtige ablehnend: LAMMERDING, DB 1979, 2452 [2454]). Soweit dem Einnahmenüberschussrechner Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten obliegen, treffen ihn auch die Aufbewahrungsfristen nach § 147 Abs. 3 und 4 AO: Für die Buchungsbelege 10 Jahre und für die sonstigen Unterlagen 6 Jahre.

BFH v. 2.3.1982 – VIII R 225/80, BStBl. II 1984, 504; FG München v. 11.12.2002, EFG 2003, 625, rkr., betr. Aufzeichnungspflicht bei Einnahmenüberschussrechnung nach § 22 UStG. Zu den Aufbewahrungsfristen im Einzelnen SEGBRECHT/GUNSENHEIMER, Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 12. Aufl. 2009, Rn. 195 ff.; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, AO, § 147 Tz. 46 ff. jeweils mwN.

523 2. Form der Aufzeichnungen für die Einnahmenüberschussrechnung

Die Form der Aufzeichnungen bestimmt sich nach den jeweiligen einzelgesetzlichen Aufzeichnungsvorschriften. So sind etwa Entnahmen und Einlagen für Zwecke des Schuldzinsenabzugs ebenso gesondert aufzuzeichnen (s. Anm. 1085), wie einzelne nicht abziehbare BA nach Abs. 7 (s. Anm. 2035 ff.).

Ordnungsvorschriften nach AO und UStG: Nach § 63 Abs. 1 UStDV sind die ustl. Aufzeichnungen so zu führen, dass es einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit möglich ist, einen Überblick über die Umsätze des Unternehmens und die abziehbaren Vorsteuern zu erhalten (BFH v. 26.2.2004 – XI R 25/02, BStBl. II 2004, 599 Rn. 32). Einzelvorschriften zu Inhalt und Umfang der Aufzeichnungen des Warenein- und -ausgangs ergeben sich auch aus § 143 Abs. 3 und § 144 Abs. 3 AO. Daneben sind die Ordnungsvorschriften der §§ 145–147 AO zu beachten. Diese Ordnungsvorschriften haben für die BE und BA folgende Bedeutung:

► *Betriebseinnahmen* sind gem. § 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG einzeln aufzuzeichnen und die Belege nach § 147 Abs. 1 AO geordnet, dh. chronologisch aufzubewahren (BFH v. 26.2.2004 – XI R 25/02, BStBl. II 2004, 599 betr. Taxigewerbe, mwN). BE sind einzeln aufzuzeichnen. Dies gilt grds. auch für Bareinnahmen; aus Zumutbarkeits- und Praktikabilitätsgründen besteht die Pflicht zur Einzelaufzeichnung jedoch nicht für Einzelhändler (und vergleichbare Berufsgruppen), die im Allgemeinen Waren an ihnen der Person nach unbekannte Kunden über den Ladentisch gegen Barzahlung verkaufen (BFH v. 7.2.2008 – X B 189/07, nv., Juris; glA KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn D 54).

► *Betriebsausgaben:* Da Stpfl. mit Einnahmenüberschussrechnung nur die Wareneinkäufe, die BE und den Eigenverbrauch aufzuzeichnen haben, sind sie nicht verpflichtet, ihre BA (außer den Wareneinkäufen) aufzuzeichnen (BFH v. 2.3.1982 – VIII R 225/80, BStBl. II 1984, 504 mwN; v. 18.5.1988 – X B 185/87, BFH/NV 1988, 731). Insoweit genügt die Sammlung geordneter Belege (BFH v. 15.4.1999 – IV R 68/98, BStBl. II 1999, 481). Aus Einzelvorschriften können sich indes auch Aufzeichnungspflichten für BA ergeben.

So bei der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6c Abs. 2 Satz 2 (s. § 6c Anm. 42) oder der Anparabschreibung nach § 7g Abs. 6 aF (BFH v. 13.12.2005 – XI R 52/04, BStBl. II 2006, 462 und weitergehend BFH v. 7.11.2007 – X R 16/07, BFH/NV 2008, 217). Ebenso bei der Wahl der Einnahmenüberschussrechnung nach § 13a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 (BFH v. 18.3.1993 – IV R 3/92, BStBl. II 1993, 549). Zur Aufzeichnung von BA bei der Einnahmenüberschussrechnung ausführlich SEGBRECHT/GUNSENHEIMER, Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 12. Aufl. 2009, Rn. 130 ff. mwN.

Amtlicher Vordruck „EÜR“: Ungeachtet fehlender Aufzeichnungspflichten aus Abs. 3 ist der StErklärung seit 2004 eine Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beizufügen, wenn der Gewinn nach Abs. 3 ermittelt wird (§ 60 Abs. 4 EStDV). Für jeden Betrieb ist eine separate Einnahmenüberschussrechnung abzugeben (BMF v. 5.9.2008, BStBl. I 2008, 862 „Anleitung“).

Von der Zwangsgeldbewehrten Verpflichtung zur Vorlage des Vordrucks sind Betriebe ausgenommen, deren BE unter der Grenze von 17 500 € liegen und die der StErklärung anstelle des Vordrucks eine formlose Gewinnermittlung beifügen können (BMF v. 5.9.2008, BStBl. I 2008, 862). Die Abgabepflicht trifft auch Körperschaften, die von der Buchführung befreit sind. Steuerbegünstigte Körperschaften brauchen den Vordruck allerdings nur dann abzugeben, wenn die Einnahmen einschließlich der USt. aus stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben die Besteuerungsgrenze von insgesamt 35 000 € im Jahr übersteigen. Für Gesellschaften und Gemeinschaften gilt, dass die Ermittlungen der SonderBE und -BA sowie die Ergänzungsberechnungen für die einzelnen Beteiligten gesondert einzureichen sind. Der amtliche Vordruck „dient dem Ziel, die Einnahmenüberschussrechnung ... zu standardisieren“ und dadurch „einen Beitrag zur Steuervereinfachung“ zu leisten (BTDruks. 15/537, 9). Nach der Gesetzesbegründung soll der Vordruck dem Stpfl. nicht nur die Erfüllung seiner Erklärungs- und Auskunftspflichten erleichtern, sondern auch Nachfragen der Finanzbehörde vermeiden.

UE fehlt die Rechtsgrundlage für die Verpflichtung zur Vorlage des amtlichen Vordrucks (glA WEILBACH, DB 2005, 578), so dass Zwangsgeld und Schätzungsbefugnis bei Nichtvorlage rechtswidrig wären (LBP/NACKE, § 4 Rn. 1519 mwN). Der Vordruck ist Bestandteil der EStErklärung, so dass § 25 Abs. 2 Satz 1 als Ermächtigungsgrundlage in Betracht kommen dürfte. Diese Regelung bestimmt aber weder Inhalt, Zweck noch Ausmaß der Ermächtigung in einer Art. 80 Abs. 1 GG entsprechenden Form (glA LEINGÄRTNER/KANZLER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 27 Rn. 5 mwN).

Elektronische Übermittlung des Vordrucks „EÜR“: Zwar wird die Einnahmenüberschussrechnung nicht von § 5b erfasst. Für nach dem 31.12.2010 beginnende Wj. (§ 84 Abs. 3d EStDV) „ist die Einnahmenüberschussrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln“ (§ 60 Abs. 4 Satz 1 EStDV idF des Steuerbürokratieabbaugesetzes v. 20.12.2008, BGBl. I 2008, 2859; BStBl. I 2009, 124). Antragsbedingt kann in Härtefällen auf die elektronische Übermittlung verzichtet werden (§ 60 Abs. 4 Satz 2 EStDV).

3. Nachweispflichten und Sanktionen bei Verletzung der Aufzeichnungspflichten 524

Werden die strechtl. Aufzeichnungspflichten beachtet (s. Anm. 522 f.), so lassen sich die BE und BA idR feststellen und vom Stpfl. nachweisen, es sei denn, der Stpfl. ist von diesen Pflichten befreit (BFH v. 15.4.1999 – IV R 68/98, BStBl. II 1999, 481; zu weiteren Ausnahmen von der Aufzeichnungspflicht HARTMANN, StBp. 1992, 139). Diese Pflichten kann die FinVerw. mit Zwangsmaßnahmen durchsetzen; ihre Verletzung berechtigt ebenso zur Gewinnsschätzung wie feh-

lende Aufzeichnungen eines von den Aufzeichnungspflichten befreiten Stpfl. Führt der Stpfl. allerdings Aufzeichnungen, zu denen er gesetzlich nicht verpflichtet ist, so sind die Aufzeichnungen dann nicht gem. § 146 Abs. 6 AO „für die Besteuerung von Bedeutung“, wenn sie der Besteuerung nicht zugrunde zu legen sind (BFH v. 24.6.2009 – VIII R 80/06, DStR 2009, 2006).

Sammlung von Belegen aufgrund allgemeiner Mitwirkungspflicht: Unabhängig von der Pflicht zur Führung bestimmter Aufzeichnungen über BE und BA ergibt sich eine Verpflichtung zur Belegsammlung aus der allgemeinen Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 1 AO) des Stpfl. Dieser trägt im Übrigen die objektive Beweislast (Feststellungslast) für die Tatsachen, die den Abzug der BA dem Grunde und der Höhe nach begründen (BFH v. 17.7.1980 – IV R 140/77, BStBl. II 1981, 14). Zur Mitwirkungspflicht des Stpfl. bei Ermittlung der BA s. auch Anm. 735 mwN.

Zwangsmittel bei Verletzung von Aufzeichnungspflichten: Zur Durchsetzung von Verwaltungsakten, die zur Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung auffordern, sind die Zwangsmittel nach § 328 Abs. 1 AO zulässig. So können insbes. die Aufzeichnungspflichten, wie auch sonst die Buchführungspflicht mittels Festsetzung von Zwangsgeld durchgesetzt werden (KRUSE in TIPKE/KRUSE, AO, § 328 Tz. 11). Die Abgabe der Anlage „EÜR“ soll ebenfalls durch Zwangsgeldfestsetzung (nicht unter 100 €) erreicht werden (zB OFD Münster v. 7.4.2006, DStR 2006, 758); uE ist dies allerdings mangels Rechtsgrundlage unzulässig (s. Anm. 523). Zwangsmittel zur Erstellung einer Gewinnermittlung nach Abs. 3 sind unzulässig. Dies hat der BFH für den Fall des Wegfalls der Voraussetzung für eine Durchschnittsatzgewinnermittlung (§ 13a) entschieden, wenn dem Stpfl. dann ein Wahlrecht zwischen der Gewinnermittlung nach Abs. 1 oder Abs. 3 zusteht (BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346). UE wird dies auch für den Fall einer erstmaligen Gewinnermittlung nach Abs. 3 zu gelten haben, weil dem Nichtbuchführungspflichtigen stets dieses Wahlrecht zusteht (s. Anm. 549). Hat er diese Wahl aber getroffen, dann sind Zwangsmittel zur Erfüllung der Buchführungspflicht ebenso zulässig, wie zur Durchsetzung der Verpflichtung, Mindestaufzeichnungen für die Einnahmenüberschussrechnung zu führen.

Schätzung bei Verletzung von Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten: Die Verletzung dieser Pflichten führt ebenso zur Gewinnsschätzung gem. § 162 AO wie eine Verletzung der Mitwirkungs- und Nachweispflichten (dazu HARTMANN, StBp. 1992, 139).

Zur Schätzung als einziger Sanktion für die Weigerung, eine Einnahmenüberschussrechnung vorzulegen, s. BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346, bei einem Verstoß gegen § 143 AO s. BFH v. 2.3.1982 – VIII R 225/80, BStBl. II 1984, 504, und bei Unvermögen, eine geordnete Belegsammlung vorzulegen, s. BFH v. 15.4.1999 – IV R 68/98, BStBl. II 1999, 481.

Vorrangig ist eine Teil- oder Zuschätzung der BE vorzunehmen, ansonsten aber auch eine Vollschätzung des Gewinns zulässig (BFH v. 15.4.1999 – IV R 68/98, BStBl. II 1999, 481 betr. Richtsatzschätzung bei Landwirt, der die Einnahmenüberschussrechnung gewählt hatte). Hat der Stpfl. zulässigerweise die Einnahmenüberschussrechnung gewählt, so ist die Gewinnsschätzung in dieser Gewinnermittlungsart durchzuführen (BFH v. 2.3.1982 – VIII R 225/80, BStBl. II 1984, 504). Insofern ist die Gewinnsschätzung akzessorisch zu der Gewinnermittlungsart, die für den betreffenden Stpfl. zulässig ist (KANZLER, FR 1998, 233 [238] mwN zur Rspr.).

Zum Geltungsbereich der Gewinnermittlungsarten bei Schätzung ausführlich: Vor §§ 4–7 Anm. 11–17 und zu den einzelnen Schätzungsverfahren: LEINGÄRTNER/KANZLER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 28 Rn. 10–23 mwN. Zur Schätzung von BA s. Anm. 735 mwN.

Einstweilen frei.

525–529

B. Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung (Abs. 3 Satz 1)

I. Grundsätze der Einnahmenüberschussrechnung

1. Grundstrukturen der Gewinnermittlung durch Überschussrechnung

a) Vereinfachte Erfolgsrechnung nach dem Zu- und Abflussprinzip

530

Abs. 3 Satz 1 definiert den Gewinn als den Überschuss der BE über die BA. Die Vorschrift enthält aber gegenüber Abs. 1 keinen neuen und selbständigen Gewinnbegriff (s. auch Anm. 506). Die Einnahmenüberschussrechnung ist nur eine eigenständige Ermittlungsart neben dem Bestandsvergleich und diesem gleichwertig. Weder aus der Rechtsentwicklung der Gewinnermittlungsarten noch aus der sonstigen Behandlung der unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten durch die Rspr. lässt sich ein Regel-/Ausnahme-Verhältnis zwischen Bestandsvergleich und Einnahmenüberschussrechnung herleiten (KANZLER, FR 1998, 233; glA ANDERS, Überschussrechnung, 2007, 148 f.; EISGRUBER, Zahlungsmittelrechnung, 2004, 75 ff.; s. aber Anm. 549). Die Einnahmenüberschussrechnung ist eine vereinfachte Gewinnermittlungsart ohne Bestandsvergleich (glA BFH v. 8.9.1988 – IV R 66/87, BStBl. II 1989, 32; KALB-ARNOLD, Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, 1969, 25 ff.). Inventur, Bestandskonten und Aufzeichnungen von Geldeinlagen und Geldentnahmen sind daher ebensowenig erforderlich wie die Erfassung von Aufwand und Ertrag. Der Einnahmenüberschussrechnung liegt vielmehr das Prinzip der Kassenrechnung zugrunde, während die Auslegung des Abs. 3 durch den Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit beherrscht wird. Beide Grundsätze erfahren allerdings Abweichungen.

Kassen- oder Erfolgsrechnung: Der für die Einnahmenüberschussrechnung wesentliche Vereinfachungseffekt wird durch die sog. Kassenrechnung erreicht, die lediglich den Unterschiedsbetrag der Einnahmen und Ausgaben festhält. Die Kassenrechnung ist vorrangig eine Geldrechnung, dh. sie betrifft nur Geldzugänge und -abgänge. Forderungen, Verbindlichkeiten und Sachbezüge werden grundsätzlich erst dann berücksichtigt, wenn sich der Zu- und Abfluss nicht in der Vereinnahmung und Verausgabung von Geld niederschlägt (LANG, Die Bemessungsgrundlage der ESt., 1981/88, 453). Als Geldrechnung ist die Einnahmenüberschussrechnung eine Ist-Rechnung.

► *Keine reine Geldrechnung:* Die Einnahmenüberschussrechnung ist keine reine Geldrechnung, so dass der Begriff irreführend ist. Das ergibt sich schon daraus, dass sie nicht auf Zu- und Abgänge von Zahlungsmitteln beschränkt ist. Zu berücksichtigen sind sowohl Sacheinlagen und Sachentnahmen als auch Veränderungen im Vermögensbestand, wie zB Tauschgeschäfte oder Verluste des Anlagevermögens (GROH, FR 1986, 393; s. Anm. 576 und 581). Es ist daher korrekter, nicht von einer reinen Geldrechnung mit Ausnahmen, sondern von einer Erfolgsrechnung zu sprechen (GROH, aaO; SAAM, SteuStud. 1990, 86).

Im Übrigen trägt die unterschiedliche Begrifflichkeit kaum etwas zum Verständnis der Einnahmenüberschussrechnung bei. So werden etwa von EISGRUBER (Zahlungsmittelrechnung, 2004, 16f.) allein 12 Bezeichnungen für diese Gewinnermittlungsart angeführt und dieses Dutzend von ihm dann noch um den Begriff der Zahlungsmittelrechnung erweitert. UE sind diese Bezeichnungen für die konkrete Auslegung der Bestimmungen des Abs. 3 wenig förderlich.

► *Grundlage der Kassenrechnung* ist das Zu- und Abflussprinzip nach § 11, so dass diese Vorschrift auch die Einnahmenüberschussrechnung erfasst (LANG, Die Bemessungsgrundlage der ESt., 1981/88, 451).

Das Zu- und Abflussprinzip des § 11 regelt den Zeitpunkt der Vereinnahmung und Verausgabung nicht nur für die private, sondern auch für die betriebliche Überschussrechnung.

Ob Einnahmen oder Ausgaben vorliegen, bestimmt sich für den Bereich der Gewinneinkünfte nach den in Abs. 3 verwendeten Begriffen „BE“ und „BA“ (s. § 11 Anm. 3). BE und BA sind danach grundsätzlich bei der Ermittlung des Gewinns des Jahres zu berücksichtigen, in dem sie zugeflossen oder abgeflossen sind. Zum Zu- und Abflussprinzip im Einzelnen s. § 11 Anm. 15 ff., 105 ff.

Ausnahmen vom Zu- und Abflussprinzip sind für die Einnahmenüberschussrechnung nicht nur in § 11 selbst vorgesehen (s. § 11 Abs. 1 Satz 2 und 3 sowie Abs. 2 Sätze 2–4 zu regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben sowie Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit Nutzungsüberlassungen); periodisierende Elemente ergeben sich auch aus Abs. 3 Sätze 3 und 4, weil dies der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit gebietet und die strenge Verwirklichung einer Cash-Flow-Besteuerung offenkundig zu einer uneinheitlichen Besteuerung mit unerwünschten Progressionseffekten führen würde (s. auch Anm. 619 ff., 628 ff.). Solche Durchbrechungen des Zu- und Abflussprinzips widersprechen allerdings dem Vereinfachungsgedanken der Einnahmenüberschussrechnung (s. nur HERZIG, Gutachten, 2004, 356 ff.) Als weitere Ausnahmen sind insoweit anzuführen:

- *Durchlaufende Posten* werden nicht erfasst (Abs. 3 Satz 2);
- *Geldeinlagen und -entnahmen* sind weder BE noch BA (zB betriebliche Darlehensaufnahmen und Darlehensgewährungen: BFH v. 8.10.1969 – I R 94/67, BStBl. II 1970, 44, und H 4.5 Abs. 2 „Darlehen“ EStH);
- *Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben* sind gem. § 11 Abs. 1 Satz 2 und § 11 Abs. 2 Satz 2 nicht nach dem Zu- und Abflusszeitpunkt, sondern dem Kj. der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zuzuordnen (s. § 11 Anm. 75 ff., 123 ff.).

531 b) Der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit

Der Totalgewinngedanke wird von der Rspr. sowohl in Verbindung mit der Gewinnerzielung (zur Feststellung der Gewinnerzielungsabsicht) als auch in Bezug auf die Gewinnermittlung herangezogen (zum Zusammenhang beider Aspekte: KANZLER, FR 2001, 918 [919 f.]). Auf der Ebene der Gewinnermittlung dient der Totalgewinngedanke sowohl als Argument für einen über den Bilanzensammenhang bewirkten Vorrang des richtigen Gesamtgewinns gegenüber dem Periodengewinn beim Bestandsvergleich, als auch zur Rechtfertigung für eine Angleichung der unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten, vor allem der Einnahmenüberschussrechnung an den Bestandsvergleich (nach DRÜEN, Totalgewinn und Periodengewinn, 1999, 66 ff. „Totalgewinnrichtigkeit“ und „Totalgewinnlichkeit“; glA ANDERS, Überschussrechnung, 2007, 133 mwN).

Der Grundsatz der Totalgewinnlichkeit findet sowohl beim Wechsel der Gewinnermittlungsart (ablehnend hier Vor §§ 4–7 Anm. 41 mwN zur aA in Rspr. und Schrifttum) als auch bei der laufenden Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung Anwendung. Bei der laufenden Gewinnermittlung wird das Verhältnis des BV-Vergleichs zur Einnahmenüberschussrechnung des Abs. 3 durch diesen von der Rspr. geschaffenen Grundsatz geprägt, nach dem beide Gewinnermittlungsarten ungeachtet unterschiedlicher Realisationszeitpunkte zu demselben Gesamtgewinn aller Gewinnermittlungsperioden führen sollen (grundlegend: Vor §§ 4–7 Anm. 29 mwN). Die vor allem fiskalisch gebotene Zerlegung der Gesamtrechnung in mehrere Periodenrechnungen kann bei den einzelnen Gewinnermittlungsarten zur unterschiedlichen zeitlichen Zurechnung von BE und BA führen, die den Jahresgewinn oder -verlust beeinflussen, dadurch zu periodenwirksamen Gewinnverlagerungen führen und so unerwünschte Progressionseffekte auslösen (KANZLER, FR 1998, 233 [242]). Gleichwohl schließt das Prinzip der Gesamtgewinnlichkeit unterschiedliche Periodengewinne in einzelnen Jahren gerade nicht aus, weil es auf dem Gedanken der Identität des von der Eröffnung bis zur Beendigung des Betriebs erzielten Totalgewinns beruht (s. nur BFH v. 10.6. 2008 – VIII R 101/04, BFH/NV 2008, 1824 mwN).

Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit und Auslegung: Insbesondere bei der Auslegung und Lückenausfüllung ist der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit so zu berücksichtigen, dass bei der Einnahmenüberschussrechnung dasselbe Gesamtergebnis erreicht wird wie bei der bilanziellen Gewinnermittlung (BFH v. 8.9.1988 – IV R 66/87, BStBl. II 1989, 32). Abs. 3 unterliegt in besonderem Maße der Rechtsfortbildung, denn die Einnahmenüberschussrechnung ist nur lückenhaft geregelt. So fehlen insbes. eine Definition der BE, eine Regelung zu Entnahmen und Einlagen sowie Vorschriften zum Wechsel der Gewinnermittlungsart. Der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit erfordert daher zumindest eine einheitliche Auslegung der Grundbegriffe der Gewinnermittlung, wie dies mit dem Begriff des gewillkürten BV geschehen ist (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985).

Einschränkungen des Zu- und Abflussprinzips durch den Grundsatz der Gesamt- oder Totalgewinnlichkeit: Der Grundsatz zielt auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung ab (LANG, Die Bemessungsgrundlage der ESt., 1981/88, 449). Er kommt deshalb über die gesetzlichen Einschränkungen (Abs. 3 Sätze 3 und 4) hinaus korrigierend zur Anwendung, wenn ansonsten das strenge Zu- und Abflussprinzip zu einem abweichenden Gewinnbegriff führte, ohne sich auf die Technik der Gewinnermittlung zu beschränken. Dem Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit ist regelmäßig der Vorrang vor dem Zu- und Abflussprinzip zu geben. Das zwingt etwa zum Wechsel der Gewinnermittlungsart bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe (s. Anm. 591) und zur Berücksichtigung von Sachentnahmen und Sacheinlagen bei der Einnahmenüberschussrechnung ebenso wie bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 (BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526).

Zur Berücksichtigung der infolge einer Wertsicherungsklausel nachträglich eingetretenen Erhöhung einer Rente s. BFH v. 23.2.1984 – IV R 128/81, BStBl. II 1984, 526. Zur Bildung gewillkürten BV bei der Einnahmenüberschussrechnung s. Anm. 537. Zum Grundsatz der Gesamt- oder Totalgewinnlichkeit grundlegend: Vor §§ 4–7 Anm. 29.

Stellungnahme: Mit der These von der Gleichheit des Totalgewinns sind die Folgen, die sich aus den unterschiedlichen Realisationszeitpunkten der Gewinn-

ermittlungsarten nach Abs. 1 und Abs. 3 ergeben, weitgehend beseitigt worden (KANZLER, FR 1998, 233). Im Übrigen hat die Gleichbehandlung der Einnahmenüberschussrechnung mit dem Bestandsvergleich dazu geführt, dass sie unsystematisch geworden ist und der Vereinfachungszweck zumindest zT vereitelt wird (s. nur KRUSE in Festschr. Ritter, 1997, 413 [423]; HERZIG, Gutachten, 2004, 357 mwN). UE ist der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit aus dem allgemeinen Gleichheitssatz abzuleiten. Er hat deshalb weder einen Wert an sich, noch kann er „normativ geltender Rechtssatz“ sein (DRÜEN, Totalgewinn und Periodengewinn, 1999, 163); er kommt deshalb nur im Rahmen der Auslegung und Rechtsfortbildung, die eine Lücke voraussetzt, zur Anwendung (KRUSE aaO, 413 [415]).

Der BFH hat sich in der Vergangenheit häufig auf den Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit berufen, ohne die anerkannten Grundsätze der Auslegung und Rechtsfortbildung heranzuziehen, sondern die unbewiesene und uE falsche These von der Einnahmenüberschussrechnung als vereinfachter Form des Bestandsvergleichs genügen lassen (KANZLER, FR 1998, 233) und damit das Prinzip unzulässig zu Lasten des Wortlauts verselbständigt. Wenn die Rspr. bisher den Totalgewinngedanken angeführt hatte, so war dies in aller Regel nicht Ausdruck dogmatischer Überzeugung, sondern diente eher als Hilferwägung der Begründung des gefundenen, auch erwünschten Ergebnisses, meist in dem Bewusstsein, dass es eine Totalgewinnlichkeit letztlich doch nicht geben kann. Gegen den Totalgewinngedanken als verselbständigte Tatbestandsvoraussetzung und für eine eigenständige Gewinnermittlungsart durch Einnahmenüberschussrechnung auch DRÜEN, Totalgewinn und Periodengewinn, 1999, 163; EISGRUBER, Zahlungsmittelrechnung, 2004, 75 ff., und ANDERS, Überschussrechnung, 2007, 149.

532–534 Einstweilen frei.

2. Besonderheiten der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung

535 a) Überblick zu den Besonderheiten der Einnahmenüberschussrechnung

Besonderheiten der Einnahmenüberschussrechnung gegenüber dem BV-Vergleich nach Abs. 1 ergeben sich aus der grundsätzlichen und nachteiligen Nichtberücksichtigung von Bestandsänderungen (s. Anm. 536), der eingeschränkten Möglichkeit, StVergünstigungen in Anspruch zu nehmen (s. Anm. 538) und der vorteilhaften Möglichkeiten einer Korrektur der Gewinnermittlung, die nicht der Änderungsbeschränkung des Abs. 2 Satz 2 (Bilanzänderung) unterliegt (s. Anm. 359 mwN). Daher können Gewinnermittlungswahlrechte auch noch nach Einreichung der Einnahmenüberschussrechnung ausgeübt werden, ohne von einer anderweitigen Gewinnberichtigung abhängig und auf deren Umfang beschränkt zu sein, wie dies Abs. 2 Satz 2 für den BV-Vergleich vorsieht (KANZLER, FR 1999, 833). Die nachträgliche Ausübung eines Gewinnermittlungswahlrechts bei Einnahmenüberschussrechnung ist nur durch den Eintritt der formellen Bestandskraft der StFestsetzung beschränkt (BFH v. 30.8.2001 – IV R 30/99, BStBl. II 2002, 49 betr. Gewinnübertragung nach § 6c).

536 b) Nichtberücksichtigung von Bestandsänderungen

Tragendes Prinzip der Gewinnermittlung nach Abs. 3 ist die Außerachtlassung von Bestandsveränderungen. Inventur, Bestandskonten und Aufzeichnungen von Geldeinlagen und Geldentnahmen sind nicht erforderlich. Damit hängen weitere Besonderheiten zusammen: Zwar galt die Bewertungsfreiheit nach § 6 Abs. 2 aF auch für die Einnahmenüberschussrechnung (BFH v. 27.1.1994 – IV

R 101/92, BStBl. II 1994, 638; s. auch R 6.13 Abs. 3 EStR 2005), jedoch sind etwa Teilwertabschreibungen oder Rückstellungen nach wie vor unzulässig. Zur Anwendung der an die Stelle der Bewertungsfreiheit von gWG getretenen Sofortabschreibung und des Sammelpostens für gWG s. Anm. 620.

Die Unzulässigkeit von Teilwertabschreibungen ergibt sich nach hM aus § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2. Sofern es sich nicht um die Berücksichtigung von Totalverlusten handelt, sind Teilwertabschreibungen danach nur bei einer Gewinnermittlung möglich, die vom Wert des BV ausgeht. Eine entsprechende Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 scheidet nach Ansicht des BFH aus, weil dies dem Vereinfachungsgedanken des § 4 Abs. 3 widersprechen würde.

BFH v. 24.11.1955 – IV 231/53 U, BStBl. III 1956, 38; v. 20.2.1964 – IV 388/60, StRK EStG (bis 1974) § 4 R. 701; v. 24.11.1959 – I 47/58 U, BStBl. III 1960, 188; v. 8.10.1987 – IV R 56/85, BStBl. II 1988, 440, sowie beiläufig (nicht entscheidungserheblich) in BFH v. 21.6.2006 – XI R 49/05, BStBl. II 2006, 712, und v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301; SEGBRECHT/GUNSENHEIMER, Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 12. Aufl. 2009, Rn. 21 und 690 ff. mwN; ANDERS, Überschussrechnung, 2007, 78 ff.; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 159; LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 457 und 463; aA KANZLER, FR 2005, 1250; KANZLER, FR 2007, 698; LBP/NACKE, §§ 4, 5 Rn. 1524; GROH (FR 1986, 393) fordert, dies zu überdenken und zieht die Parallele zur Gewinn- und Verlustrechnung. Zum Stand der Diskussion s. auch HERZIG, Gutachten, 2004, 389 ff. mwN, der die Teilwertabschreibung im Übrigen nicht generell, aber doch für Finanzanlagen zulassen will (Gutachten, 2004, 391).

Totalverluste können allerdings berücksichtigt werden.

BFH v. 2.9.1971 – IV 342/65, BStBl. II 1972, 334, und v. 23.11.1978 – IV R 146/75, BStBl. II 1979, 109; FG Köln v. 17.5.1994, EFG 1994, 1093, rkr.; die angeblich aA der Rspr. wird von KRUSE (in Festschr. Ritter, 1997, 413 [422 ff.]), zu Unrecht kritisiert. Nach dem EStG 1934 konnten bei der dort geregelten Einnahmenüberschussrechnung „wirtschaftlich ins Gewicht fallende Schwankungen im Betriebsvermögen, die in einem Wirtschaftsjahr ausnahmsweise auftreten, durch Zuschläge oder Abschläge berücksichtigt werden“ (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG 1934). Danach war zwar eine Anwendung der Bewertungsvorschriften nicht vorgesehen, eine Teilwertabschreibung konnte jedoch nach finanzamtlichem Ermessen durch einen Abschlag berücksichtigt werden (so BLÜMICH, EStG, 4. Aufl. 1940, § 4 Anm. 15d; dazu auch KANZLER, FR 1998, 233 [235 f.]).

UE gebietet der Gleichheitsgrundsatz und der daraus abzuleitende Gedanke der Gesamtgewinnlichkeit eine entsprechende Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 auf WG des Anlagevermögens (aA HERZIG, Gutachten, 2004, 389 f., der uE zu Unrecht auf die Bewertungsschwierigkeiten hinweist, die auch beim Bestandsvergleich bestehen, und der den Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit nicht verletzt sieht, weil der Ausgleich bei Veräußerung oder Entnahme des WG – dann aber zu anderen Steuersätzen – erfolgt). Die Einnahmenüberschussrechnung wird von der hM als eine vereinfachte Form der Gewinnermittlung gesehen (s. Anm. 504); der Ansatz des niedrigeren Teilwerts ist aber wesensmäßig nicht an eine Bilanzierung gebunden, wenn ohnehin schon Verzeichnisse für abnutzbare (s. § 7 Anm. 295 und § 7a Anm. 130 ff.) und nicht abnutzbare Anlagegüter (Abs. 3 Satz 5) zu führen sind. Der Vereinfachungszweck der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung ist uE keine sachliche Rechtfertigung für die gleichheitswidrige Versagung von Teilwertminderungen, denn die von der Rspr. aufgestellten Teilwertvermutungen kommen dem Vereinfachungsgedanken gerade entgegen. Das Argument, Abs. 3 Satz 3 verweise nur auf § 7, nicht aber auf § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 (so zuletzt ANDERS, Überschussrechnung, 2007, 79 ff. mwN) überzeugt nicht, weil diese Verweisungsnorm unvollständig ist; richtigerweise hätte wie nach Abs. 3 Satz 4

angeordnet werden müssen, dass die um AfA geminderten AHK im Zeitpunkt des Zuflusses eines Veräußerungserlöses oder einer Entnahme zu berücksichtigen sind. Erst dann wäre eine Verweisung auf § 7 sinnvoll. Für die nicht abnutzbaren Anlagegüter läuft diese Verweisung ohnehin leer.

Rückstellungen sind ohne Bilanzierung nicht denkbar. Für Schadensersatz- und Garantieverpflichtungen oder Prozessrisiken und Pensionsverpflichtungen können daher keine Rückstellungen in der Einnahmenüberschussrechnung gebildet werden.

Nach HERZIG (Gutachten, 2004, 414) sollte die Einbeziehung langfristig kumulierender Rückstellungen in die Einnahmenüberschussrechnung in Betracht gezogen werden. HERZIG (aaO, 416 f.) lehnt im Übrigen die Aufnahme von Drohverlustrückstellungen in seinem Reformvorschlag für die Einnahmenüberschussrechnung ab.

Rechnungsabgrenzungsposten sind nicht zu bilden (BFH v. 19.6.2007 – VIII R 100/04, BStBl. II 2007, 930). Es gilt das Zu- und Abflussprinzip. Die Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben in das Wj. ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit ist nur unter dem Ausnahmegerichtspunkt der wiederkehrenden Einnahmen (§ 11 Abs. 1 Satz 2) und Ausgaben (§ 11 Abs. 2 Satz 2) zulässig (s. Anm. 530), die somit an die Stelle der RAP treten. Dies ergibt sich nicht zuletzt aus § 11 Abs. 1 Satz 5 und Abs. 2 Satz 6 (s. § 11 Anm. 93 und 126).

Steuerfreie Rücklagen (Sonderposten mit Rücklageanteil) sind ohne Bilanzierung undenkbar. Gleichwohl haben Gesetzgebung und FinVerw. zum Teil Rücklageregelungen auf die Einnahmenüberschussrechnung übertragen, wobei die Bildung der Rücklage als Abzug und ihre gewinnerhöhende Auflösung als Einnahme vorgesehen sind (s. etwa § 6c, § 7g Abs. 6 aF bis VZ 2008 und R 6.6 Abs. 5 EStR). Ein einheitlicher Plan liegt diesen Rücklagesurrogaten nicht zugrunde (s. KANZLER, FR 1998, 233 [243 f.]); s. auch Anm. 538.

537 c) Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung

Schrifttum: KANZLER, Die Willkür von Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung, FR 2004, 93; KANZLER, Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung, NWB F. 3, 12711; DRÜEN, Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Einnahmenüberschussrechnung, FR 2004, 94; PAUS, Gewillkürtes Betriebsvermögen bei der Einnahme-Überschussrechnung – Rechtsdogmatische Einordnung und Vorteile, INF 2004, 141; ZAISCH, Konsequenzen aus der Rechtsprechung des BFH zum gewillkürten Betriebsvermögen bei der Einnahmenüberschussrechnung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, 55. GodStFachtg. 2004, 63. Zu älterem Schrifttum s. BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985 [986].

Nach früherer Rspr. des BFH und nach Auffassung der FinVerw. konnten Stpfl. mit Einnahmenüberschussrechnung kein gewillkürtes BV bilden (zuletzt: BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101; R 13 Abs. 16 EStR 2003), dieses aber beim Wechsel der Gewinnermittlungsart oder nach einer Nutzungsänderung als sog. geduldetes BV beibehalten (§ 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 aF bis VZ 2005).

Bildung gewillkürten Betriebsvermögens bei Einnahmenüberschussrechnung zulässig: Nach geänderter Rspr. des BFH steht die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung der Bildung gewillkürten BV nicht entgegen; allerdings ist die Zuordnung eines WG zum gewillkürten BV in unmissverständlicher Weise durch entsprechende, zeitnah erstellte Aufzeichnungen auszuweisen (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985, mit Anm. KANZLER, FR 2004, 93; s. auch BFH v. 16.6.2004 – XI R 17/03, BFH/NV 2005, 173). Die geänderte Rspr. beruht auf einer verfassungskonformen Auslegung

des BV-Begriffs, der sich bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 und Abs. 3 nicht unterscheidet.

Zum gewillkürten BV allgemein Anm. 50 ff. und zur Entwicklung der Rspr. zum gewillkürten BV Anm. 30. Zum geduldeten BV, dh. gewillkürtem BV, das beim Wechsel zur Einnahmenüberschussrechnung oder zur Durchschnittssatzgewinnermittlung beibehalten werden konnte, s. Anm. 119 „Geduldetes Betriebsvermögen“.

Anforderungen an den Nachweis der Bildung gewillkürten Betriebsvermögens: Nach Auffassung der FinVerw. haben die Aufzeichnungen zeitnah, spätestens bis zum Ende des VZ zu erfolgen. Bei späterer Aufzeichnung, zB nach Ablauf des VZ bei Aufstellung der Einnahmenüberschussrechnung, ist die Zuordnung zum gewillkürten BV erst zum Zeitpunkt des Eingangs der Einnahmenüberschussrechnung beim zuständigen FA anzuerkennen, es sei denn, der Stpfl. kann auf andere Art und Weise einen früheren Zuordnungszeitpunkt nachweisen (BMF v. 17.11.2004, BStBl. I 2004, 1064 mit weiteren Nachweisregelungen).

Gesetzesänderungen infolge geänderter Rechtsprechung zum gewillkürten Betriebsvermögen: Als Folge der geänderten Rspr., die in BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03 (BStBl. II 2004, 985) zu einer vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Begünstigung durch die 1 %-Regelung bei der Nutzungsentnahme eines betrieblichen PKW führte, wurde die Pauschalierung der Privatentnahme durch § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 idF des Ges. zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006 (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353) auf Fahrzeuge des notwendigen BV beschränkt. Im Übrigen wurden durch dasselbe Gesetz die Regelungen zum Verzicht auf Zwangsentnahme beim Wechsel der Gewinnermittlungsart und bei Nutzungsänderung eines WG (Abs. 1 Sätze 3 und 4 aF) angepasst und jeweils die Angabe „nach Abs. 3“ gestrichen (Abs. 1 Sätze 5 und 6). Danach ist nur noch beim Wechsel zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen und einer Nutzungsänderung bei dieser Gewinnermittlungsart von einer Zwangsentnahme abzusehen (s. Anm. 250 ff.).

d) Anwendung von Steuervergünstigungen Bilanzierender

538

Überschussrechner können nicht alle StVergünstigungen in Anspruch nehmen, die bilanzierenden Stpfl. zustehen. Einige der StVergünstigungen sind sogar nur der Gewinnermittlung nach § 5 vorbehalten und bleiben damit auch den Stpfl. mit BV-Vergleich nach Abs. 1 versagt. Allerdings übertragen Gesetzgeber und FinVerw. zT StVergünstigungen Bilanzierender, wie stfreie Rücklagen oder Sonderabschreibungen, auf die Einnahmenüberschussrechnung. In Einzelfällen, wie der Reinvestitionsvergünstigung des § 6c, war diese Übertragung auch nur eingeschränkt vorgesehen (KANZLER, FR 1998, 233 [244]).

Steuervergünstigungen, die in vollem Umfang oder eingeschränkt auf die Einnahmenüberschussrechnung Anwendung finden, sind:

- ▶ *Bildung eines Ausgleichspostens* bei Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 3 (Entstrickungsstatbestand) gem. § 4g Abs. 4.
- ▶ *Sofortabschreibung und Sammelposten für gWG* sind aufgrund ausdrücklicher Verweisung in Abs. 3 Satz 3 anwendbar.
- ▶ *Reinvestitionsvergünstigung des § 6c:* Die Übertragung stiller Reserven auf ein ErsatzWG war nach § 6c aF bei der Einnahmenüberschussrechnung gegenüber dem Vermögensvergleich (§ 6b) stark eingeschränkt (s. im Einzelnen KANZLER in Festschr. Beisse, 1997, 258 ff.). Mit dem StEntlG 1999 v. 19.12.1998 (BGBl. I 1998, 3779; BStBl. I 1999, 81) entfielen jedoch die Begünstigungen für Anlagen

im Grund und Boden sowie für abnutzbare bewegliche WG mit einer Nutzungsdauer von mindestens 25 Jahren, so dass die Gewinnübertragungsstatbestände des § 6c seit dem VZ 1999 denen des § 6b entsprachen (s. § 6c Anm. 2 aE).

- ▶ *Sonderabschreibungen* nach § 7c ff. sind aufgrund der Verweisung auf § 7 in Abs. 3 Satz 3 ebenfalls anwendbar.
- ▶ *Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe* (§ 7g).
- ▶ *Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung* nach R 6.6 Abs. 5 EStR.

Steuervergünstigungen, die bei Einnahmenüberschussrechnung nicht in Betracht kommen, sind zT schon Stpfl. mit Bestandsvergleich nach Abs. 1 versagt (s. § 5 Anm. 16); im Übrigen handelt es sich um Vergünstigungen, die Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 vorbehalten sind. Nicht anwendbar auf die Einnahmenüberschussrechnung sind danach folgende StVergünstigungen:

- ▶ *Tonnagebesteuerung* nach § 5a (s. § 5a Anm. 31).
- ▶ *Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns* gem. § 34a (§ 34a Abs. 2).
- ▶ *Bewertungsfreiheit für bestimmte WG des Anlagevermögens im Kohlen- und Erzbergbau* (§ 81 EStDV);
- ▶ *Bewertungsfreiheit für Handelsschiffe*, für Schiffe, die der Seefischerei dienen, und für Luftfahrzeuge (§ 82f EStDV);
- ▶ *Sanierungsbedingter Billigkeitserlass* nach BMF v. 27.3.2003 (BStBl. I 2003, 240).

Das BMF definiert den Sanierungsgewinn als Erhöhung des BV, die dadurch entsteht, dass Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden. Solche Gewinne fallen aber bei der Einnahmenüberschussrechnung nicht an. Nichts anderes galt für den stfreien Sanierungsgewinn nach § 3 Nr. 66 bis zum 31.12.1997 (s. www.hhr.otto-schmidt.de, § 3 Nr. 66 Anm. 70; aA KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. D 350).

539–541 Einstweilen frei.

542 3. Unvollkommene Regelung der Einnahmenüberschussrechnung

Abs. 3 enthält nur eine unvollkommene Regelung der Einnahmenüberschussrechnung. Die Vorschrift enthält keine Verweisung auf § 11 und bestimmt weder, wie die Gewinnermittlung im Einzelnen vorzunehmen ist, noch welche Geschäftsvorfälle im laufenden Wj. zu erfassen oder ob Einlagen und Entnahmen zu berücksichtigen sind. Der Begriff der BE ist nicht definiert und es fehlt – sieht man von Abs. 3 Sätze 3 und 4 ab – auch an Regelungen zum BV (GROH, FR 1986, 393) oder zum Wechsel der Gewinnermittlungsart (s. Vor §§ 4–7 Anm. 41).

Rspr. und FinVerw. sind deshalb zu Auslegung und Lückenfüllung gezwungen. Dabei lassen sie sich vom Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit leiten, was im Ergebnis zu einer starken Annäherung der Einnahmenüberschussrechnung an den BV-Vergleich geführt hat. Dies gilt neben der Gewinnangleichung beim Wechsel der Gewinnermittlungsart vor allem für die Berücksichtigung von Wertveränderungen im Vermögensbereich. Zu berücksichtigen sind danach ua. endgültige Darlehensverluste, Geldverluste im betrieblichen Bereich, Sachentnahmen und Sacheinlagen, Zufluss von WG, die nicht in Geld bestehen, BE durch den Wegfall einer betrieblichen Leibrentenverpflichtung und BA durch den Verlust einer Beteiligung im BV.

II. Tatbestandsvoraussetzungen für die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung

1. Vorbemerkung

543

Stpfl., die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen (s. Anm. 544) und die auch tatsächlich keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen (s. Anm. 548), können anstelle des BV-Vergleichs als Gewinn den Überschuss der BE über die BA ansetzen.

Als Gewinnermittlungsvorschrift kommt Abs. 3 nur für Stpfl. mit Gewinneinkünften in Betracht (s. Anm. 512). Zu den Gewinneinkünften zählen die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1). Von Bedeutung ist die Einnahmenüberschussrechnung in erster Linie für Freiberufler, für die keine Buchführungspflicht besteht, und Kleingewerbetreibende. Im Dreistufensystem land- und forstwirtschaftlicher Gewinnermittlung, bei dem die Voraussetzungen der Buchführungspflicht und der Durchschnittsatzgewinnermittlung nicht aufeinander abgestimmt sind, kann ein luf. Betrieb zwar nicht mehr der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen unterliegen, gleichwohl aber noch nicht buchführungspflichtig sein (s. Vor §§ 4–7 Anm. 30); für diesen Zwischenbereich ist die Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 vorgesehen, die aber nach der Rspr. nicht erzwungen werden kann (BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346). Zur Anwendung der Einnahmenüberschussrechnung auf die (privaten) nachträglichen Einkünfte aus einer Gewinneinkunftsart s. Vor §§ 4–7 Anm. 8.

Eine Verpflichtung, die Einnahmenüberschussrechnung zu wählen, besteht nicht (BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346). Da Abs. 3 eine Kann-Vorschrift ist, besteht für die Einnahmenüberschussrechnung ein Wahlrecht. Soweit die Stpfl. nicht zum Bestandsvergleich verpflichtet sind, können sie zwischen diesem und der Einnahmenüberschussrechnung wählen. Zur Frage, ob eine Verpflichtung zur Ausübung des Wahlrechts besteht, s. Anm. 549.

Verluste als Ergebnis der Einnahmenüberschussrechnung werden in Abs. 3 Satz 1 ebensowenig erwähnt wie bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach Abs. 1. Die Einnahmenüberschussrechnung kann aber auch zu einem Verlust führen (s. Anm. 556).

2. Keine Verpflichtung zur Buchführung und zur Erstellung von Abschlüssen

544

Abs. 3 Satz 1 setzt zunächst voraus, dass der Stpfl. nicht zur Buchführung und zur Erstellung von Abschlüssen verpflichtet ist; im Übrigen muss der Stpfl. auch tatsächlich weder Bücher geführt noch Abschlüsse gemacht haben (s. Anm. 548). Damit knüpft die Vorschrift an die abgabenrechtl. Bestimmungen über die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten in §§ 140 ff. AO an. Maßgebend ist insoweit insbes. § 141 AO, der sich wiederum auf die handelsrechtl. Begrifflichkeit von Büchern und Abschlüssen bezieht (TIPKE/KRUSE, AO, Vor § 140 Tz. 9). Zum Inhalt der Buchführungspflicht s. im Einzelnen die Kommentierungen zu § 141 AO.

Die Verpflichtung zur Buchführung und zur Erstellung von Abschlüssen kann sich aus außerstl. und aus stl. Vorschriften ergeben. § 140 AO erklärt alle nach außerstl. Vorschriften bestehenden Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten zu stl. Pflichten. Allerdings handelt es sich dabei nicht um auf Verwal-

tungsvorschriften beruhende Pflichten, da § 140 von „anderen Gesetzen“ spricht. Die wichtigste außerstl. Buchführungspflicht ist die in § 238 HGB geregelte handelsrechtl. Buchführungspflicht. Die Buchführungspflicht nach Steuerrecht ergibt sich aus § 141 AO. Beide Regelungen sind die gesetzlichen Vorschriften iSd. Abs. 3, die eine generelle Buchführungs- und Abschlusspflicht normieren.

Branchenspezifische Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sind keine der Anwendbarkeit des Abs. 3 entgegenstehenden Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten (s. zu den einzelnen Pflichten TIPKE/KRUSE, AO, § 140 Tz. 12 ff.). In diesen Fällen handelt es sich nicht um eine generelle Buchführungs- und Abschlusspflicht, wie sie Abs. 3 voraussetzt.

Zu den Buchführungs- und Abschlusspflichten bei den einzelnen betrieblichen Einkunftsarten und den tatbestandlichen Voraussetzungen der unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten grundlegend Vor §§ 4–7 Anm. 4 ff. Ausführlich zur Buchführungspflicht bei den Einkünften aus LuF im Übrigen auch LEINGÄRTNER/KANZLER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 21 Rn. 40 ff. Zur Buchführungspflicht Gewerbetreibender s. § 5 Anm. 27 ff. und zur fehlenden Buchführungs- und Abschlusspflicht für selbstständig Tätige (insbes. Freiberufler) s. § 18 Anm. 31.

545 3. Steuerpflichtige, die weder Bücher führen noch Abschlüsse machen

Kumulativ zur fehlenden Buchführungs- und Abschlusspflicht (s. Anm. 544) fordert Abs. 3 Satz 1 ferner, dass der Stpfl. auch freiwillig keine Bücher führt und keine Abschlüsse macht. Führt der Stpfl. daher ohne gesetzliche Verpflichtung freiwillig Bücher und macht Abschlüsse, so ist der Gewinn nach Abs. 1 zu ermitteln. In diesen Fällen soll die Buchführung wegen ihrer größeren Genauigkeit Grundlage der Gewinnermittlung sein (BFH v. 24.11.1959 – I 47/58 U, BStBl. III 1960, 188). Die Einrichtung einer Buchführung allein reicht nicht aus, wenn der Stpfl. etwa von der Erstellung eines Abschlusses absieht (BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, DStR 2009, 1252). Die freiwillige Buchführung und Erstellung eines Abschlusses sind für die Rspr. bereits Grundlage der Wahlrechtsausübung (s. Anm. 551). Danach übt der Nichtbuchführungspflichtige sein Wahlrecht dadurch aus, dass er entweder Bücher führt und Abschlüsse macht oder dies unterlässt, um stattdessen die Einnahmen und Ausgaben aufzuzeichnen. Zwischen diesen Alternativen sind die Fälle fehlerhafter Buchführung oder Aufzeichnungen und mangelnden Bewusstseins der Ausübung des Gewinnermittlungswahlrechts einzuordnen.

546–548 Einstweilen frei.

III. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 1: Gewinnermittlungswahlrecht und Ansetzen des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben

Schrifttum: KANZLER, Neuere Rspr. zur Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, FR 1993, 761; PICKERT, Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung oder durch Betriebsvermögensvergleich – Die Wahl der Gewinnermittlungsmethode unter dem Aspekt der Steuerplanung; GLUTH, Der Einfluss von Wahlrechten auf die Entstehung des Steueranspruchs, Frankfurt 1997; KANZLER, Rechtzeitige Ausübung eines außerbilanziellen Gewinnermittlungswahlrechts, FR 2002, 579; APITZ, Erstmalige Ausübung des Wahlrechts zur Einnahmehüberschussrechnung, sj. 2009, Nr. 4, 30; s. auch das Schrifttum vor Anm. 500.

1. Grundlagen des Gewinnermittlungswahlrechts

Dem Stpfl., der die persönlichen Voraussetzungen für die Einnahmenüberschussrechnung erfüllt, räumt Abs. 3 das Wahlrecht ein, den Gewinn anstelle des Bestandsvergleichs auch durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln. Wie und zu welchem Zeitpunkt das Wahlrecht nach Abs. 3 Satz 1 auszuüben ist, ist anders als in § 13a Abs. 2 gesetzlich nicht geregelt.

Nach § 13a Abs. 2 Satz 1 haben nicht buchführungspflichtige Land- und Forstwirte, die die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach § 13a erfüllen, auch ein Wahlrecht, den Gewinn für vier aufeinander folgende Wj. durch Einnahmenüberschussrechnung oder durch BV-Vergleich zu ermitteln. Voraussetzung ist ein Antrag, der bis zur Abgabe der StErklärung, jedoch spätestens zwölf Monate nach Ablauf des ersten Wj., auf das er sich bezieht, schriftlich zu stellen ist und innerhalb dieser Frist zurückgenommen werden kann (§ 13a Abs. 2 Sätze 3 und 4). Wird die beantragte Gewinnermittlung für eines der vier Wj. nicht durchgeführt, so ist der Gewinn für den gesamten Zeitraum von vier Wj. nach Durchschnittssätzen zu ermitteln. Zum Gewinnermittlungswahlrecht nach § 10 Abs. 3 Satz 2 AStG s. Anm. 512.

Steuersystematische Bedeutung des Gewinnermittlungswahlrechts: Nach Rspr. und überwiegender Meinung im Schrifttum ist Gegenstand des Gewinnermittlungswahlrechts die Gewinnermittlung nach Abs. 1 als Regel und die Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 als Ausnahme.

Grundlegend BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, DStR 2009, 1252 mit umfangreichen Nachweisen zur hM im Schrifttum; s. nur KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. D 32; aA Vor §§ 4–7 Anm. 13; KANZLER, FR 1998, 233 (245); DRÜEN, DStR 1999, 1589 (1594); ANDERS, Überschussrechnung, 2007, 138 ff.

Gleichwohl sollen BV-Vergleich und Einnahmenüberschussrechnung „grundsätzlich gleichwertige Gewinnermittlungsmethoden“ sein (BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, DStR 2009, 1252). Als praktische Konsequenz des Regel-Ausnahmeverhältnisses von BV-Vergleich und Einnahmenüberschussrechnung ist im Fall des nicht oder fehlerhaft ausgeübten Gewinnermittlungswahlrechts eine Schätzung nach den Grundsätzen des BV-Vergleichs durchzuführen. Damit aber erweist sich das Bekenntnis des BFH (v. 19.3.2009 – IV R 57/07 aaO) zur Gleichwertigkeit der beiden Gewinnermittlungsmethoden als gegenstandslos (im Einzelnen dazu Vor §§ 4–7 Anm. 13).

Gewinnermittlungswahlrecht vor und nach Betriebseröffnung: Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 vor (s. Anm. 543 ff.), dann steht dem Stpfl. das Gewinnermittlungswahlrecht nicht nur bei Betriebseröffnung, sondern jederzeit auch danach zu. Es kann daher nicht nur bei Änderung des Wj., Wegfall der Buchführungspflicht oder der Tatbestandsvoraussetzungen der Durchschnittssatzgewinnermittlung, sowie einer Umstrukturierung des Betriebs, wie Gesellschaftsgründungen oder Umwandlungsvorgängen (BFH v. 9.11.2000 – IV R 18/00, BStBl. II 2001, 102), sondern auch ohne erkennbaren Anlass oder wirtschaftlichen Grund ausgeübt werden. In solchen Fällen des Wechsels der Gewinnermittlungsart sind Zu- und Abrechnungen vorzunehmen (s. Vor §§ 4–7 Anm. 40 ff.).

Eine Bindung an die getroffene Wahl besteht für die Folgejahre – anders als bei dem Wahlrecht auf anderweitige Gewinnermittlung nach § 13a Abs. 2 EStG – grundsätzlich nicht (s. Vor §§ 4–7 Anm. 45). Allerdings kann ein Stpfl., der freiwillig von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich übergegangen ist und eine Verteilung des Übergangsgewinns auf drei Jahre beantragt hat, ohne besonderen wirtschaftlichen Grund nicht zwei Jahre nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart erneut zur Einnahmenüberschussrechnung übergehen (BFH v. 9.11.2000 – IV R 18/00, BStBl. II 2001, 102 mwN zur älteren

Rspr. und zum Schrifttum). Eine Bindung besteht allerdings an die für ein Wj. einmal wirksam getroffene Wahl der Einnahmenüberschussrechnung (BFH v. 19.10.2005 – XI R 4/04, BStBl. II 2006, 509, und v. 9.12.2003 – IV B 68/02, BFH/NV 2004, 633), so dass ein Stpfl., der seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt hat, nicht allein deshalb, weil seine Einkünfte im Nachhinein nicht mehr als freiberuflich, sondern als gewerblich eingestuft werden, durch einen Wechsel zum Bestandsvergleich eine Gewerbesteuerückstellung bilden kann (BFH v. 8.10.2008 – VIII R 74/05, BStBl. II 2009, 238). Zu den zeitlichen Bezügen des Wahlrechts s. Anm. 550.

550 2. Ausübung des Gewinnermittlungswahlrechts

Das Wahlrecht kann nur vom Stpfl. ausgeübt werden (BFH v. 30.9.1980 – VIII R 201/78, BStBl. II 1981, 301), der dazu nicht gezwungen werden kann (BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346 betr. Zwangsgeldfestsetzung; aA KANZLER, FR 1993, 762, mit dem Vorschlag, das Wahlrecht im Wege der Auslegung in eine Wahlpflicht umzuinterpretieren).

Bewusste Wahlrechtsausübung: Als strechtl. Willenserklärung setzt die Ausübung des Wahlrechts dennotwendig den Willen und damit das Bewusstsein voraus, eine Wahl zu treffen. Das ist dann nicht der Fall, wenn der Stpfl. bestreitet, gewerblich tätig zu sein, oder irrtümlich davon ausgeht, keinen Gewerbebetrieb zu unterhalten und Überschusseinkünfte zu erzielen, wie dies typischerweise beim nachträglich erkannten gewerblichen Grundstückshandel gegeben ist (BFH v. 1.10.1996 – VIII R 40/94, BFH/NV 1997, 403, und v. 9.2.1999 – VIII R 49/97, BFH/NV 1999, 1195). In diesen Fällen ist der Gewinn durch BV-Vergleich zu ermitteln oder in Anlehnung daran zu schätzen (BFH v. 11.12.1987 – III R 204/84, BFH/NV 1988, 296). Zu den tatbestandlichen Voraussetzungen des Wahlrechts gehört dagegen nicht die Kenntnis aller stl. Folgen der einmal getroffenen Wahl (BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659 mwN, und v. 29.8.1985 – IV R 111/83, BFH/NV 1986, 158).

Das Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich ist erst dann wirksam ausgeübt, wenn der Stpfl. eine Eröffnungsbilanz aufstellt, eine kaufmännische Buchführung einrichtet und aufgrund von Bestandsaufnahmen einen Abschluss macht (BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, DStR 2009, 1252 mwN zur Rspr.). Handelt es sich um einen Wechsel der Gewinnermittlungsart, so ist diese Anfangsbilanz eine sog. Übergangsbilanz, in der die Werte des BV und die Schulden erstmals zu erfassen sind (BFH v. 8.9.2005 – IV B 107/04, BFH/NV 2006, 276). Maßgeblich ist die tatsächliche Handhabung der Gewinnermittlung (BFH v. 9.11.2000 – IV R 18/00, BStBl. II 2001, 102, unter 2.a der Gründe, und BFH v. 8.10.2008 – VIII R 74/05, BStBl. II 2009, 238). Der Stpfl. hat daher den BV-Vergleich so weit durchzuführen, dass man von dieser Gewinnermittlungsart ausgehen kann (BFH v. 24.11.1959 – I 47/58 U, BStBl. III 1960, 188). Hat er auf diese Maßnahmen verzichtet, aber auch seine BE und BA nicht aufgezeichnet, so ist der Gewinn durch BV-Vergleich zu ermitteln (BFH v. 12.10.1994 – X R 192/93, BFH/NV 1995, 587 mwN) oder nach den Grundsätzen des BV-Vergleichs zu schätzen (aA Vor §§ 4–7 Anm. 13: Schätzung nach der für den jeweiligen Betrieb üblichen Gewinnermittlungsart). Hat der Stpfl. sowohl Bücher geführt als auch seine BE und BA aufgezeichnet, so hindern geringe Buchführungsmängel den BV-Vergleich nicht, während die Einnahmenüberschussrechnung bei schwerwiegenden Mängeln maßgebend sein soll (BFH v. 19.1.1967 – IV 12/63, BStBl. III 1967, 288, und v. 15.4.1999 – IV R 68/98,

BStBl. II 1999, 481; s. auch BFH v. 2.3.1982 – VIII R 225/80, BStBl. II 1984, 504).

Das Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung übt der Stpfl. unter Verzicht auf Eröffnungsbilanz und Buchführung durch Aufzeichnung der BE und BA aus (BFH v. 2.3.1978 – IV R 45/73, BStBl. II 1978, 431, und v. 9.2.1999 – VIII R 49/97, BFH/NV 1999, 1195). An die Dokumentation der Wahl zugunsten der Einnahmenüberschussrechnung sind dabei keine hohen Anforderungen zu stellen. Schon das Erstellen und Sammeln der Einnahmen- und Ausgabenbelege reicht aus; denn diese Belege können bei Erfüllung nur geringer zusätzlicher Voraussetzungen (insbes. bei vollständiger und zeitlich fortlaufender Ablage, verbunden mit einer regelmäßigen Summenziehung) die Funktion von Grundaufzeichnungen übernehmen (BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659 mwN).

Trifft der Steuerpflichtige bewusst oder unbewusst keine Wahl, so gilt nach Rspr. und hM die Grundform der Gewinnermittlung, der BV-Vergleich (s. Anm. 549); nach aA ist eine Schätzung nach der für den jeweiligen Betrieb üblichen Gewinnermittlungsart durchzuführen (s. Vor §§ 4–7 Anm. 13), so dass der Gewinn eines Freiberuflers in Anlehnung an die Einnahmenüberschussrechnung zu schätzen wäre.

Zeitliche Bezüge des Wahlrechts: Da das Gesetz keine Frist für die Ausübung des Gewinnermittlungswahlrechts vorsieht, wird das Wahlrecht formal durch die Bestandskraft der StFestsetzung und materiell-rechtl. durch die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 begrenzt. Das Recht zur Wahl einer Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung entfällt daher erst mit der Erstellung eines Abschlusses nach Beendigung des Wj. und nicht bereits mit der Einrichtung einer Buchführung oder der Aufstellung einer Eröffnungsbilanz vor Beginn des Wj. (Änderung der Rspr. im Anschluss an die hier in der Voraufgabe vertretene Auffassung: BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, DStR 2009, 1252 mit Zustimmung des abweichenden Senats; aA noch BFH v. 2.3.2006 – IV R 32/04, BFH/NV 2006, 1457). Denkbar wäre auch ein noch späterer Zeitpunkt für die erstmalige Ausübung oder eine Änderung bzw. ein Widerruf der Wahl. Der BFH hat es allerdings wiederholt dahingestellt sein lassen, ob die durch Einsatz der EDV bewirkte Angleichung der laufenden Buchführung bei beiden Gewinnermittlungsarten auch noch eine Ausübung des Wahlrechts im Rechtsbehelfs- und Klageverfahren rechtfertigen könnte (BFH v. 9.11.2000 – IV R 18/00, BStBl. II 2001, 102, und v. 9.12.2003 – IV B 68/02, BFH/NV 2004, 633). Die einmal getroffene Wahl gilt bis zum ausdrücklichen Widerruf dann auch für die folgenden Wj. Der Stpfl. muss die daher die Entscheidung, den Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln, nicht jährlich wiederholen (BFH v. 24.9.2008 – X R 58/06, BStBl. II 2009, 368). Zur Bindung an die einmal getroffene Wahl s. auch Anm. 549.

3. Der Steuerpflichtige kann als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen

551

Die Gewinnermittlung nach Abs. 3 erfordert, dass die zur Wahl berechtigten Stpfl. als Gewinn den Überschuss der BE über die BA „ansetzen“. Die Frage nach der Wahl der Gewinnermittlungsart darf zwar nicht mit der Frage nach der Ordnungsmäßigkeit der Gewinnermittlung verwechselt werden. Soll dieses „Ansetzen“ aber nicht nur ein „Schätzen“ sein, so müssen die Stpfl. für die Wahl der Einnahmenüberschussrechnung gewisse Mindestanforderungen wie das Sammeln bzw. Erstellen von Einnahmen- und Ausgabenbelegen erfüllen (BFH

v. 19.3.2009 – IV R 57/07, DStR 2009, 1252). Vor allem gewerblich tätige Stpfl. sind daher nach § 22 UStG regelmäßig verpflichtet, bestimmte Aufzeichnungen über vereinbarte bzw. vereinnahmte Entgelte für ausgeführte oder noch nicht ausgeführte Leistungen und über Entgelte für (stpfl.) Leistungen, die an sie für ihr Unternehmen ausgeführt worden sind, zu führen, denn § 22 UStG wirkt auch für die ESt. (BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, DStR 2009, 1252 mwN; zu den Aufzeichnungspflichten für die Gewinnermittlung nach Abs. 3 s. auch Anm. 522 mwN).

552–556 Einstweilen frei.

557 4. **Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben als Gewinn**

Sofern der Stpfl. dazu berechtigt ist, kann er als Gewinn den Überschuss der BE über die BA ansetzen.

Der Überschuss „als Gewinn“: Aus der Formulierung „als Gewinn“ wird deutlich, dass Abs. 3 keinen eigenen Gewinnbegriff vorsieht.

► *Geltung des allgemeinen Gewinnbegriffs:* Für die Einnahmenüberschussrechnung gilt vielmehr auch der allgemeine Gewinnbegriff des Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 530; zur Bedeutung des Gewinns s. § 2 Anm. 527). Zur Selbständigkeit der Gewinnermittlungsmethoden und zum Grundsatz der Gesamtgewinglichkeit s. Anm. 531.

► *Der Begriff des Überschusses:* Gewinn iSd. Abs. 3 ist der Überschuss der BE über die BA; der Gewinn soll daher im Idealfall eines positiven Ergebnisses durch Abzug der BA von den BE ermittelt werden. Die Einnahmenüberschussrechnung kann aber auch zu einem Verlust führen (s. Anm. 543). Korrekter hätte das Gesetz daher den Gewinn als das Ergebnis eines Vergleichs der BE und der BA bezeichnen müssen. Im Übrigen sind die Entnahmen dem Unterschiedsbetrag zu- und die Einlagen von dem Unterschiedsbetrag abzusetzen, wenn sie als Ausgaben bzw. Einnahmen behandelt wurden (s. Anm. 584).

Der Begriff des Überschusses findet sich auch in § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 als Ergebnis der privaten Einkunftsarten, das durch Gegenüberstellung der Einnahmen und WK ohne Berücksichtigung von Wertveränderungen im Vermögen zu ermitteln ist.

Ermittlung des Überschusses und Ermittlungszeitraum: Die Summe der BE ist der Summe der geltend gemachten BA gegenüberzustellen (zur geordneten Zusammenstellung der BE und BA aufgrund einer Belegsammlung s. Anm. 524). Gewinnermittlungszeitraum für den Gewinn nach Abs. 3 ist das Wj. nach § 4a (s. § 4a Anm. 20 ff.).

5. **Betriebseinnahmen bei der Einnahmenüberschussrechnung**

558 a) **Betriebseinnahmen als Vermögenszufluss**

Der Begriff der BE findet sich ausdrücklich nur in Abs. 3, obwohl er auch für den BV-Vergleich von Bedeutung ist (s. Anm. 21 mwN).

Der Begriff der Betriebseinnahmen ist im Gesetz nicht definiert. Diese Gesetzeslücke ist im Wege einer Gesamtanalogie zu § 4 Abs. 4 und § 8 Abs. 1 zu schließen (s. Anm. 21 mwN). Spiegelbildlich zum BA-Begriff folgt daraus ohne weiteres auch die Anwendung des Veranlassungsprinzips (s. Anm. 562).

Die Bedeutung des Begriffs der BE ergibt sich für die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung unmittelbar aus dem Gesetz. Denn nach

Abs. 3 ist der Gewinn als Überschuss der BE über die BA zu ermitteln (s. Anm. 557).

Obwohl für die Gewinnermittlung nach Abs. 1 in dessen Satz 8 nur auf die Vorschriften über die BA verwiesen ist, gilt der Begriff der BE auch hier entsprechend (BFH v. 8.11.2007 – IV R 24/05, BStBl. II 2008, 356; s. Anm. 21 mwN). Soweit nämlich nicht das Realisationsprinzip gilt, vermehren BE das BV und erhöhen damit den Gewinn. Abweichungen zwischen beiden Gewinnermittlungsmethoden bestehen allerdings hinsichtlich des Zeitpunkts, in dem sich BE auswirken. Bei der Einnahmenüberschussrechnung kommt es auf den tatsächlichen Zufluss nach § 11 Abs. 1 an (BFH v. 16.2.1995 – IV R 29/94, BStBl. II 1995, 635); beim Bestandsvergleich sind sie in dem Wj. anzusetzen, dem sie nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung als Ertrag zuzurechnen sind. BE und Ertrag sind insofern identisch, als sie nur die betrieblich veranlassten Zugänge von Vermögenswerten erfassen (KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. D 61). Daraus folgt, dass nur erfolgswirksame Zuflüsse oder Vermögensmehrungen BE sein können (BFH v. 17.4.1986 – IV R 115/84, BStBl. II 1986, 607; v. 10.8.1972 – IV R 219/67, BStBl. II 1972, 902).

Einnahme als Vermögenszufluss: Das EStG enthält keinen gemeinsamen Oberbegriff für Erträge, BE und Einnahmen. Einnahmen werden im EStG neben Abs. 3 in verschiedenen Vorschriften genannt (§ 1 Abs. 3, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 8, § 11, § 50a Abs. 4). Lediglich § 8 Abs. 1 definiert die Einnahmen als Güter in Geld oder Geldeswert. Nach der neueren Rspr. des BFH besteht zwischen den Begriffen BE und Einnahmen iSd. § 8 Abs. 1 eine weitgehende Übereinstimmung (dazu s. § 8 Anm. 5 mwN). Unter Einnahmen iSd. Abs. 3 sind daher Zuflüsse von Gütern in Geld oder Geldeswert vor Abzug von Ausgaben zu verstehen (BFH v. 19.6.1991 – I R 37/90, BStBl. II 1991, 914, unter Hinweis auf BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995 zum Begriff der BE).

Bedeutung des Zuflusses: Für den Ansatz von BE bei der Einnahmenüberschussrechnung kommt es nach § 11 Abs. 1 auf den Zufluss an. Beim BV-Vergleich bleiben nach § 11 Abs. 1 Satz 5 die Vorschriften des § 4 Abs. 1 und § 5 unberührt. Dem Zufluss kommt wie bei § 8 Abs. 1 eine zweifache Bedeutung zu. Er ist Element des Einnahmebegriffs und der Vereinnahmung. § 8 Abs. 1 definiert die Einnahmen als Güter, die zufließen, trifft aber keine Aussage über die zeitliche Erfassung der Zuflüsse; diese ist in § 11 geregelt (s. § 8 Anm. 16). Beide, nicht aufeinander abgestimmte, Vorschriften (s. § 11 Anm. 15) sind für Abs. 3 zu beachten.

Der Zufluss von Einnahmen setzt neben einer objektiven Bereicherung beim Stpfl. (s. § 11 Anm. 27–30) die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht voraus. Einnahmen sind deshalb in dem Zeitpunkt zugeflossen, in dem der Stpfl. die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die betreffenden WG erlangt.

Zum Zufluss bei Gutschriften s. BFH v. 12.11.1997 – XI R 30/97, BStBl. II 1998, 252. Der Zufluss wird durch tatsächliche Zahlung oder einen vergleichbaren wirtschaftlichen Vorgang bewirkt (s. § 11 Anm. 33). Die Verfügungsmacht muss endgültig erlangt sein, allerdings ist das „Behalten dürfen“ des Zuflusses nicht Merkmal des Zuflusses (BFH v. 13.10.1989 – III R 30–31/85, BStBl. II 1990, 287). Der Stpfl. erlangt die Verfügungsmacht auch dann, wenn der Geld- oder Sachwert an einen Dritten für Rechnung des Stpfl. geleistet wird (BFH v. 1.10.1993 – III R 32/92, BStBl. II 1994, 179). Zur Unbeachtlichkeit von Form und Ort des Zuflusses und von Verfügungsbeschränkungen s. im Übrigen § 11 Anm. 36, 37, zu den Formen des Zuflusses s. § 11 Anm. 45 ff.

Wahlrecht bei Erfassung von Entgelten für langfristige Nutzungsüberlassungen (§ 11 Abs. 1 Satz 3): Nach § 11 Abs. 1 Satz 3 kann der Stpfl. seit dem VZ 2004 vorausgezählte Einnahmen aus einer Nutzungsüberlassung von mehr als 5 Jahren auch auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilen. Im Gegensatz zu den entsprechenden BA steht dem Stpfl. bei den BE ein Wahlrecht auf So-

fortversteuerung oder Verteilung der BE zu (s. § 11 Anm. 87; zu Ausnahmen vom Zu- und Abflussprinzip s. auch Anm. 530).

Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Stpfl. kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kj. zugeflossen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören, sind nach § 11 Abs. 1 Satz 2 im Wj. ihrer Zugehörigkeit zu erfassen (s. § 11 Anm. 75 ff.).

Kein Einnahmezuffluss ist bei der Aufnahme von Darlehen unter Berücksichtigung der Rückzahlungsverpflichtung anzunehmen, obwohl dem Stpfl. hier Geld zufließt, über das er tatsächlich verfügen kann (H 4.5 Abs. 2 „Darlehen“ EStH). Die Durchbrechung des Zuflussprinzips ist uE unter dem Gesichtspunkt der Vereinfachung gerechtfertigt (s. § 8 Anm. 38 mwN). Entsprechendes gilt kraft ausdrücklicher Regelung in Abs. 3 Satz 2 für durchlaufende Posten (s. Anm. 610) und für Forderungen, die als Einnahmen erst erfasst werden, wenn ihr Wert zugeflossen ist, also idR bei Bezahlung (BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526; s. § 8 Anm. 29). Die Umwandlung einer Forderung in ein Darlehen führt erst bei Rückzahlung des Darlehens zum Zufluss einer BE. Keine Einnahmen mangels Zuflusses sind auch bloße Wertänderungen eines WG (BFH v. 17.9.1969 – I 189/65, BStBl. II 970, 107).

559 Einstweilen frei.

560 **b) Einnahmen als Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen**
(Abs. 3 iVm. § 8 Abs. 1)

Nach dem auch auf die Einnahmenüberschussrechnung anwendbaren § 8 Abs. 1 sind Einnahmen alle Leistungen, die in Geld oder Geldeswert bestehen.

Einnahmen in Geld: Abs. 3 erfasst in erster Linie den Zufluss von Geld, auch wenn es sich um eine Fremdwährung handelt, die der Umrechnung bedarf. Zu Gütern, die in Geld bestehen, s. § 8 Anm. 22. Einnahmen sind danach insbes. alle Entgelte für den Verkauf von WG des Betriebs sowie für alle Dienstleistungen, auf die der Betrieb gerichtet ist.

Güter in Geldeswert sind Sacheinnahmen und Nutzungsvorteile, also Sachbezüge iSd. § 8 Abs. 2 Satz 1, die einen wirtschaftlichen, in Geld umrechenbaren Wert haben (s. dazu § 8 Anm. 23 ff.). Da der Einnahmebegriff in Abs. 3 und § 8 Abs. 1 weitgehend deckungsgleich ist (s. § 8 Anm. 5), sind auch Zugänge in Geldeswert Einnahmen iSd. Abs. 3. Nach stRspr. des BFH finden deshalb auch im betrieblichen Bereich für nicht in Geld bestehende Zugänge wie Sachleistungen und Nutzungsvorteile die zu § 8 entwickelten Grundsätze Anwendung (BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36 mwN betr. Zahnarztgold). Die geldwerten Güter müssen Gegenstand einer objektiven Bereicherung sein (s. § 8 Anm. 25) und sind idR Leistungen aus einem entgeltlichen Vertrag.

Beispiele für Sachleistungen und Nutzungsvorteile: BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36 betr. Erwerb von Goldabfällen durch einen Zahnarzt; BFH v. 20.4.1989 – IV R 106/87, BStBl. II 1989, 641 betr. Erwerb einer Reise, und BFH v. 3.12.1987 – IV R 41/85, BStBl. II 1988, 266 betr. Pkw.-Überlassung. Die Bewertung der geldwerten Güter bestimmt sich nach § 8 Abs. 2 (s. § 8 Anm. 23).

Problem der Einnahme von Sachwerten bei einer Geldverkehrsrechnung: Mit der Berücksichtigung des Zuflusses von Waren und Vorteilen, die nicht in Geld bestehen, gleicht sich die Einnahmenüberschussrechnung an den BV-Vergleich an. Die Behandlung der Sachwerte als Einnahmen hat zur Folge, dass der Abgang oder die Verwertung der Sache im Betrieb als BA zu behandeln ist. Denn die Erfassung beim Zufluss und bei der Verwertung würde zu einer unzu-

lässigen Doppelbesteuerung führen. Der IV. Senat des BFH hilft sich daher damit, die erworbene Sache gleichzeitig als BA zu berücksichtigen und behandelt so den Zufluss der Sachbezüge insgesamt als erfolgsneutral (BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36 betr. Zahnarztgold).

Der Vorgang wird so behandelt, als hätte der Stpfl. zunächst Geld vereinnahmt und mit diesem Ware erworben. Im Ergebnis wird deshalb die Sachzuwendung erst wirksam, wenn der Stpfl. die Sache veräußert oder entnimmt. Zum selben Ergebnis gelangte man, würde man die Sachzuwendung nicht als BE behandeln. Eine stl. Auswirkung ergibt sich auch dann erst beim Verkauf oder der Entnahme der Sache durch den Stpfl. (TIEDTKE, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 1995, 429).

Zu den Einnahmen gehören danach alle Entgelte aus dem Verkauf von Waren und Dienstleistungen. Einnahme ist auch der unentgeltliche Erwerb eines WG aus betrieblichen Gründen. Dies gilt für WG des Anlage- und Umlaufvermögens in gleicher Weise. Die Einnahme ist dabei mit dem gemeinen Wert des WG zu erfassen.

Rückerstattete Ausgaben sind Einnahmen, nicht negative Ausgaben, und zwar auch dann, wenn die Rückzahlung in ein späteres Wj. fällt oder wenn Ausgaben von einem Dritten ersetzt werden. Die Rückerstattung von Ausgaben führt nur dann nicht zu Einnahmen, wenn zugleich mit dem Abfluss der Ausgaben ein Rückforderungsanspruch entsteht; dann liegt lediglich eine Vermögensumschichtung vor. Zurückgezahlte Einnahmen sind BA (BFH v. 13.12.1963 – VI 22/61 S, BStBl. III 1964, 184; s. dazu auch § 8 Anm. 33).

Keine Einnahmen sind ersparte Aufwendungen. Es fehlt am Zufluss einer Bereicherung. Etwas Anderes gilt, wenn ein Dritter Aufwendungen zugunsten des Stpfl. macht oder er ihm etwas zuwendet und dieser dadurch eigene Aufwendungen erspart (s. § 8 Anm. 27).

Ebenfalls keine Einnahmen sind:

- *Durchlaufende Posten iSd. Abs. 3 Satz 2* (s. Anm. 610 ff. und § 8 Anm. 38).
- *Fiktive Einnahmen*: Das EStG unterwirft tatsächlich erzielte, nicht dagegen bloß erzielbare Einnahmen der Besteuerung (BFH v. 29.11.1966 – I 216/64, BStBl. III 1967, 392, 395); niemand ist verpflichtet, aus seinem Vermögen Nutzungen zu ziehen (BFH v. 8.11.1960 – I 131/59 S, BStBl. III 1960, 513; v. 9.3.1962 – I 203/61 S, BStBl. III 1962, 338). Zum Zinsvorteil und zum Sonderfall der Nutzungswertbesteuerung s. § 8 Anm. 33.
- *Verzicht auf Einnahmen zB durch Erlass oder Begleichung einer Schuld des Stpfl. durch einen Dritten*: Es fehlt an einem Zufluss. Sieht etwa ein Stpfl. aus betrieblichen Gründen davon ab, eine entstandene Honorarforderung einzuziehen oder erlässt er sie aus betrieblichen Gründen dem Schuldner, so bleibt dies ohne Gewinnauswirkung, denn eine BE in Höhe der Honorarforderung ist nicht zugeflossen und eine Ausgabe in dieser Höhe nicht geleistet. Der Verzicht auf eine Honorarforderung aus privaten Gründen ist ebenso wie ein privat veranlasster Forderungserlass als Entnahme der Forderung zu werten und dem Überschuss hinzuzurechnen (BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526).

Dagegen führt der Wegfall einer Verbindlichkeit (etwa durch Erlass der Kaufpreisschuld) für die Anschaffung eines abnutzbaren WG, für dessen AK AfA berücksichtigt worden sind, zu einer gewinnerhöhenden BE durch Korrektur des ursprünglich angesetzten Aufwands. Dies gebietet der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit. Danach müssen auch bei der Einnahmenüberschussrechnung sowohl der Wertverzehr der AK durch die AfA als auch Beträge wie der Wegfall der für die Anschaffung eingegangenen Verbindlichkeiten nach den

Grundsätzen der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich gewinnwirksam berücksichtigt werden (BFH v. 31.8.1972 – IV R 93/67, BStBl. II 1973, 51; aA KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. D 80).

561 Einstweilen frei.

562 c) Betriebliche Veranlassung der Einnahmen

Schrifttum: DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, Köln 1987; WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im EStRecht, Köln 1987; FÖRSTER, Betriebliche Verlosungen – mit dem Fiskus als Teilhaber?, DStR 2009, 249.

BE sind alle durch den Betrieb veranlassten Zugänge in Geld oder Geldeswert. Der Begriff der betrieblichen Veranlassung wird von der Rspr. im gleichen Sinn verwendet wie bei den BA nach Abs. 4 (BFH v. 1.3.1993 – III R 3/92, BStBl. II 1994, 179; v. 20.4.1989 – IV R 106/87, BStBl. II 1989, 641 mwN). Ausführlich zur betrieblichen Veranlassung im Zusammenhang mit BA s. Anm. 790 ff.

Der Veranlassungszusammenhang zwischen Einnahmen und Betrieb erfordert einen objektiven wirtschaftlichen oder sachlichen Zusammenhang (BFH v. 8.11.2007 – IV R 24/05, BStBl. II 2008, 356 betr. Klärschlammtransporte). Grundsätzlich genügt dazu ein mittelbarer Kausalzusammenhang. Dabei kommt es weder darauf an, dass die Zugänge in Geld oder Geldeswert im Betrieb erwirtschaftet worden sind (BFH v. 17.9.1987 – III R 225/83, BStBl. II 1988, 324), noch darauf, dass die für eine betriebliche Leistung erlangte Gegenleistung in den betrieblichen oder in den privaten Bereich des Stpfl. gelangt. Denn eine BE setzt nicht voraus, dass die erlangte Leistung BV wird (BFH v. 2.10.1986 – IV R 173/84, BFH/NV 1987, 495). Betrieblich veranlasst sind auch Einnahmen aus Nebengeschäften und Nebentätigkeiten oder Hilfsgeschäften, wie Einnahmen aus der Veräußerung von Anlagegütern. Betrieblich veranlasst sind laufende, vorbereitende oder abwickelnde, einmalige oder außerordentliche Einnahmen (SEGBRECHT/GUNSENHEIMER, Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 12. Aufl. 2009, Rn. 284).

Vorab entstandene und nachträgliche BE sind Sonderfälle betrieblicher Veranlassung, die den Komplementärbegriffen der vorab entstandenen oder vorweggenommenen und nachträglichen BA entsprechen (s. Anm. 817 ff. und 820 ff.).

► *Vorweggenommene Betriebseinnahmen* sind nach der Rspr. des BFH Einnahmen, die einem im Aufbau befindlichen Betrieb zufließen und die als betrieblich veranlasste Einnahmen auch dann zu erfassen sind, wenn der Betrieb nicht aufgenommen wird, sei es, dass die Vorbereitungshandlungen eingestellt werden oder die vorhandenen WG veräußert werden.

BFH v. 1.2.1989 – VIII R 33/85, BStBl. II 1989, 458, und v. 7.11.1991 – IV R 50/90, BStBl. II 1992, 380, beide betr. Veräußerung eines im Aufbau begriffenen Betriebs bzw. Teilbetriebs; kurz erwähnt bei KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. D 116. Denkbar ist auch der vorzeitige Rückfluss vorweggenommener BA, der wie der Rückfluss anderer BA als BE zu behandeln wäre (s. nur WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im EStRecht, 1987, 13 f. mwN in Fn. 29).

UE ist der Begriff der vorweggenommenen BE vor dem Hintergrund des vom BFH vertretenen Betriebsbegriffs noch entbehrlicher als der der vorab entstandenen BA. Wird der Beginn des Betriebs bereits mit der ersten Vorbereitungshandlung angenommen (s. Vor §§ 4–7 Anm. 95 und § 4 Anm. 817), so werden vor diesem Zeitpunkt kaum Einnahmen aus betrieblicher Veranlassung anfallen. Die beiden zitierten Urteile des BFH (VIII R 33/85 und IV R 50/90) betreffen

daher auch Fälle, in denen der im Aufbau befindliche Betrieb vor Aufnahme seiner werbenden Tätigkeit aufgegeben oder veräußert wurde und die tarifbegünstigte Besteuerung der zuvor erlangten Einnahmen im Streit war. Vorweggenommene BE sind daher in einer Einnahmenüberschussrechnung zu erfassen, weil der im Aufbau begriffene Betrieb noch nicht buchführungspflichtig ist.

► *Nachträgliche Betriebseinnahmen* sind Einnahmen, die nach Beendigung der betrieblichen Tätigkeit aus betrieblicher Veranlassung anfallen und die als nachträgliche betrieblich Einkünfte iSd. § 24 Nr. 2 uU auch beim Rechtsnachfolger erfasst werden (im Einzelnen s. dazu § 24 Anm. 75 ff. mwN). Nachträgliche BE der Erben können sogar dann vorliegen, wenn überhaupt kein Anspruch auf die Zahlung bestand, sofern sie nur durch die Berufstätigkeit des Erblassers veranlasst waren (BFH v. 14.4.1966 – IV R 335/65, BStBl. III 1966, 458, und v. 27.11.1992 – IV B 109/91, BFH/NV 1993, 293).

Zur Beendigung des Betriebs mit der letzten Abwicklungshandlung s. Vor §§ 4–7 Anm. 95 und zur Gewinnermittlungsart für nachträgliche Einkünfte s. Anm. 551 und ausführlich Vor §§ 4–7 Anm. 8 mwN; s. ferner § 24 Anm. 88.

Betriebliche Veranlassung ohne Korrespondenzprinzip: Für die betriebliche Veranlassung beim Empfänger ist es idR unerheblich, ob die Einnahmen beim Geber BA sind, es sei denn, die Frage der Abziehbarkeit hängt von den Beziehungen zwischen Geber und Empfänger ab. So sind Zahlungen aufgrund eines Arbeitsverhältnisses beim ArbG stets BA und beim ArbN stets Arbeitslohn (BFH v. 10.5.1960 – I 205/59 U, BStBl. III 1960, 335). Zahlungen aufgrund privater, zB verwandschaftlicher Beziehungen sind beim Geber und beim Empfänger gleichermaßen nicht betrieblich veranlasst. Der Umstand, dass der Geber den Vorfall als Geschäftsvorfall behandelt, kann in diesen Fällen jedoch Beweisanzeichen für eine betriebliche Veranlassung auch beim Empfänger sein (BFH v. 21.11.1963 – IV 345/61 S, BStBl. III 1964, 183 zum Jubiläumsgeschenk an einen Kunden).

Betriebliche Veranlassung bei gesetz- oder sittenwidrigem Handeln und bei unwirksamen Rechtsgeschäften: Der Verstoß gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten steht der betrieblichen Veranlassung von Einnahmen (zB Schmiergeldern) nicht entgegen (§ 40 AO). Gerade die Verbotswidrigkeit einer Handlung kann den betrieblichen Charakter von Einnahmen begründen, wenn nämlich nur bei verbotswidriger Ausübung des Berufs ein Zusammenhang mit dem Betrieb möglich ist (BFH v. 24.10.1969 – IV R 139/68, BStBl. II 1970, 411 zu Wettgewinnen eines Trabertrainers). Betrieblich veranlasst können auch die Einnahmen aus einem unwirksamen Rechtsgeschäft sein (§ 41 AO).

d) Abgrenzung der Betriebseinnahmen von nicht betrieblichen Einnahmen

563

BE iSd. Abs. 3 fallen nur im Rahmen der Gewinnermittlungseinkünfte des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 an. Betriebliche Einnahmen sind daher nach den einkunfts-spezifischen Unterscheidungsmerkmalen den Einkünften aus LuF, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit zugeordnet. Im Übrigen sind die BE auch von den Einnahmen abzugrenzen, die mit einer der vier privaten Einkunftsarten oder überhaupt nicht mit einer Einkunftsart zusammenhängen.

Zur Abgrenzung zwischen Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieb s. § 13 Anm. 42 ff., zwischen Gewerbebetrieb und freiberuflicher Tätigkeit s. § 15 Anm. 45 und § 18 Anm. 16 ff.

Abgrenzung zu Einnahmen der Überschusseinkünfte: Einkünfte aus Kapitalvermögen, VuV und sonstige Einkünften nach § 22 Nr. 1, 2, 3 sind gegenüber den Gewinneinkünften subsidiär (§ 20 Abs. 8, § 21 Abs. 3, § 22 Nr. 1 und 3, § 23 Abs. 2). Dies gilt ohne ausdrückliche Gesetzesvorschrift auch für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (arg. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). Sind solche Einnahmen betrieblich veranlasst, so handelt es sich um BE, auch wenn sie ihrer Natur nach zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, VuV oder den sonstigen Einkünften gehören; entsprechend sind Tätigkeitsvergütungen eines Mitunternehmers Teil seines Gewinns aus Gewerbebetrieb. Maßgebend für die Zuordnung der Einnahmen sind die objektiven Umstände und nicht der Wille des Stpfl.; notfalls ist zu schätzen (so BFH v. 4.11.1965 – IV 32/64 U, BStBl. III 1966, 89 zur Abgrenzung zwischen BA und WK).

Einnahmen, die mit keiner Einkunftsart zusammenhängen, sind ebenfalls nicht betrieblich veranlasst. Dazu gehören Einnahmen aus der Veräußerung von Gegenständen des PV und des Erwerbs eines WG aus privaten Gründen (zB Schenkung oder Erbfall). Maßgebend ist insoweit, ob das WG zum BV oder zum PV erworben wurde.

Vermutung einer betrieblichen Veranlassung bei berufstypischen Geschäften: Ist zweifelhaft, ob eine Einnahme betrieblich oder privat veranlasst ist, geht der BFH bei typischen, branchenüblichen Geschäften eines Betriebs von der (widerlegbaren) Vermutung einer betrieblichen Veranlassung aus.

S. etwa BFH v. 18.3.1982 – IV R 183/78, BStBl. II 1982, 587 betr. Wertpapiere eines Bankiers, und BFH v. 7.5.2008 – X R 49/04, BStBl. II 2008, 711 mwN betr. Errichtung und Verkauf eines Einkaufsmarkts durch Makler.

Feststellungslast des Finanzamts für betriebliche Veranlassung neutraler Geschäfte und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen: Zweifelsfälle betrieblicher Veranlassung von Einnahmen ergeben sich oft bei Schätzungen. Die Feststellungslast des FA wird hier durch die Mitwirkungspflicht des Stpfl. beschränkt (zB BFH v. 15.2.1989 – X R 16/86, BStBl. II 1989, 462). Ergibt sich, dass der Stpfl. die Veranlassung dafür gibt, dass BE auf einem privaten Konto (auch des Ehegatten) eingehen, so liegt es in seinem Risiko- und Verantwortungsbereich, die Herkunft dort eingehender Mittelzuflüsse zu erläutern (BFH v. 28.1.2009 – X R 20/05, BFH/NV 2009, 912).

Gemischte Einnahmen, also solche, die teils den betrieblichen und im Übrigen den privaten Bereich betreffen, sind notfalls im Schätzungswege aufzuteilen (BFH v. 6.7.1965 – I 343/62, StRK EStG [bis 1974] § 15 R. 617). Auf eine Schätzung kann allerdings verzichtet werden, wenn die Einnahmen ausschließlich oder ganz überwiegend betrieblich oder privat veranlasst sind; uE ist insoweit die 10 %-Grenze maßgebend, die ua. auch für das Aufteilungs- und Abzugsverbot gilt (aA KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. D 110, für den bereits das Übergewicht ausschlaggebend sein soll). Allerdings ist das von der Rspr. zu § 12 Nr. 1 Satz 2 vertretene Aufteilungs- und Abzugsverbot (s. § 12 Anm. 63 ff.) auch nicht in dem Sinne auf Einnahmen anwendbar, dass gemischte Einnahmen stets in vollem Umfang betrieblich veranlasst wären (glA KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. D 113); § 12 gilt weder für Einnahmen, noch besteht eine Gesetzeslücke für gemischte Einnahmen, weil das Veranlassungsprinzip eine zutreffende Aufteilung gewährleistet.

564 Einstweilen frei.

e) Sonderbetriebseinnahmen

Schrifttum: BERTL, Die stl. Ergänzungsrechnung – Ergänzungsbilanz sowie Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben, in Festschr. Vodrazka, Wien 1991, 87; MÜLLER, Stl. Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, Diss. occ. Frankfurt 1992; RAUPACH, Konsolidierte oder strukturierte Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft oder additive Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Mitunternehmer mit oder ohne korrespondierende Bilanzierung?, DStZ 1992, 692; SCHÖN, Zum Stande der Lehre vom Sonderbetriebsvermögen, DStR 1993, 186; G. ROSE, Bilanzrecht und Sonderbetriebsvermögen, in Festschr. Moxter, Düss. 1994, 1091; LÜDEMANN, Verluste bei beschränkter Haftung, Diss. jur. Augsburg 1998; HALLERBACH, Die PersGes. im EStRecht – Zivilrechtl. Einordnung und estl. Folgen, München 1999; SCHAUMBURG, Die PersGes. im internationalen StRecht, Stbg. 1999, 97 und 156; THEISEN, Verstoß gegen den einheitlichen Gewinnbegriff beim Saldierungsverbot nach § 15a EStG von Sonderbetriebseinnahmen, DStR 1999, 20; KROPPE, Betriebsausgaben/Sonderbetriebseinnahmen bei Leistungen aus Schwestergesellschaften, JbFfStR 2002/2003, 704; GSCHWENDTNER, Sondervergütungen und sonstige Sonderbetriebseinnahmen bei mittelbaren Leistungsbeziehungen in der Rechtsprechung des BFH, DStR 2005, 771; NEUFANG, Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter und Gesellschaft einer PersGes., StBp. 2009, 100; s. auch das Schrifttum zu Vor §§ 4–7 Anm. 91.

Die von der Rspr. entwickelte Lehre vom Sonderbetrieb des Mitunternehmers (s. Vor §§ 4–7 Anm. 91 mwN) ermöglicht nicht nur eine eigenständige Gewinnermittlung für den Bereich des SonderBV (s. Vor §§ 4–7 Anm. 6) und eröffnet dem jeweiligen Mitunternehmer eigenständige Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen, sondern vermittelt auch die betriebliche Veranlassung von BE und BA, die als SonderBE und SonderBA bezeichnet werden. Zu SonderBA s. Anm. 837.

Sonderbetriebseinnahmen sind alle Erträge, die ihre Veranlassung in der Beteiligung des Stpfl. an der (gewerblich tätigen) PersGes. haben (vgl. BFH v. 15.10.1975 – I R 16/73, BStBl. II 1976, 188; v. 5.12.1979 – I R 184/76, BStBl. II 1980, 119; v. 24.1.1985 – IV R 123/82, BFH/NV 1986, 15, und v. 9.11.1988 – I R 191/84, BStBl. II 1989, 343). Dazu zählen vor allem die in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 genannten Sondervergütungen (BFH v. 6.11.2008 – IV R 79/06, BFH/NV 2009, 730), die auch bei Zwischenschaltung einer Schwester-KapGes. zu erfassen sind (s. etwa BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182 mwN). Voraussetzung für ihre Hinzurechnung als SonderBE beim Gesellschafter ist, dass sie als BA den Gewinn der Gesellschaft gemindert haben (vgl. zB BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 unter C.II.3. mwN, und v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219). Dazu zählen auch Leistungen der PersGes. für den Mitunternehmer, die einem Dritten zufließen, wie ArbG-Anteile zur Sozialversicherung als Sondervergütung eines Mitunternehmers (BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942). Zu den SonderBE gehören schließlich alle anderen mit der Mitunternehmerstellung zusammenhängenden persönlichen Einnahmen des Gesellschafters. Dies sind insbes. die Erträge des SonderBV I, soweit diese nicht bereits als Sondervergütungen erfasst sind, die Erträge des SonderBV II und andere Leistungen, die ein Gesellschafter in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Tätigkeit für die Gesellschaft von Dritten erhält (zB Schmiergelder, veruntreute Gelder, Provisionen oder sog. Incentives).

ZB BFH v. 22.6.2006 – IV R 56/04, BStBl. II 2006, 838 mwN zur Rspr. betr. BE, die ein Gesellschafter ohne Wissen der anderen abzweigt; BFH v. 11.7.1985 – IV R 61/83, BStBl. II 1985, 577 betr. Einnahmen, die ein Mitglied der Sozietät im eigenen Namen, aber mit Unterstützung des von der Sozietät angestellten Personals erzielt; FG Rhld.-Pf. v. 2.3.1982, EFG 1982, 609, rkr., betr. Wert einer Mexikoreise, die ein Autohändler durch Preisausschreiben des Autoherstellers gewonnen hat; FG Berlin v. 12.5.1982,

EFG 1983, 12, rkr., betr. Entschädigung für Tätigkeit in Standesorganisation. Zur Einbeziehung der SonderBE in den Gewerbeertrag: BFH v. 3.4.2008 – IV R 54/04, BStBl. II 2008, 742 mwN.

Keine Sonderbetriebseinnahmen sind Vergütungen, die ein Mitunternehmer von dritter Seite für eine Tätigkeit erhält, die zwar im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der gewerblichen Betätigung der PersGes. steht, die aber ihrer Art nach Gegenstand seines unabhängig von dem Betrieb der PersGes. ausgeübten gewerblichen Einzelunternehmens ist (BFH v. 9.2.1978 – IV R 85/77, BStBl. II 1979, 111). Bei mehrstöckigen PersGes. sind Vergütungen, die ein Gesellschafter der Obergesellschaft für unmittelbare Leistungen an die Untergesellschaft von dieser erhält, bei der Obergesellschaft weder Sondervergütungen iSv. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 noch sonstige SonderBE, wohl aber Sondervergütungen bei der Untergesellschaft (s. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2).

Die Erfassung von SonderBE und -BA richtet sich nach der Gewinnermittlungsart, der auch die PersGes. unterliegt, idR daher nach allg. bilanzstrechl. Grundsätzen, ausnahmsweise auch nach dem Zuflussprinzip, soweit die Einnahmenüberschussrechnung anzuwenden ist (grundlegend BFH v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553 [556]; s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 5 f. mwN).

Verfahrensrechtlich dürfen SonderBE bei der EStVeranlagung des Mitunternehmers nur berücksichtigt werden, wenn sie im Feststellungsverfahren für die PersGes. erfasst sind; dies gilt auch für Unterbeteiligungen, ungeachtet eines etwa bestehenden Geheimhaltungsinteresses (BFH v. 9.11.1988 – I R 191/84, BStBl. II 1989, 343 mwN). SonderBE gehören nicht zu den Gewinnen, die dem Kommanditisten nach § 15a Abs. 2 aus seiner Beteiligung an der KG zuzurechnen sind (zum sog. Saldierungsverbot BFH v. 13.10.1998 – VIII R 78/97, BStBl. II 1999, 163, und v. 23.2.1999 – VIII R 29/98, BStBl. II 1999, 592, jeweils mwN zum älteren Schrifttum; glA LÜDEMANN, Verluste bei beschränkter Haftung, 1998, 146 ff.; kritisch etwa THEISEN, DSrR 1999, 20).

566–569 Einstweilen frei.

570 f) ABC der Betriebseinnahmen

Abfindung ist weder ein zivilrechtl. noch ein strechl. Begriff. Gemeinhin versteht man darunter eine einmalige Geldleistung zur Abgeltung von Rechtsansprüchen. Abfindungen kommen als Ablösebeträge, Abstandszahlungen, Ausgleichszahlungen, Entschädigungen oder Schadensersatzleistungen vor. Die Abfindung führt idR zu einer laufenden BE, wenn der Stpfl. sie im Rahmen seiner Einkünfte aus LuF, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit erhält.

So ist die Abfindung zur Aufhebung betrieblicher Verbindlichkeiten aufgrund eines laufenden Vertragsverhältnisses BE des Empfängers. Sie kann zum stbegrünstigten Veräußerungsgewinn iSd. §§ 14, 16, 18 Abs. 3, 34 gehören oder auch eine stbegrünstigte Entschädigung für entgehende Einnahmen iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. a, § 34 sein.

Beispiele für Abfindungsleistungen als betrieblich veranlasste Einnahmen:

- Abfindung eines Pensionsanspruchs anlässlich einer Betriebsaufgabe ist SonderBE des Gesellschafters (BFH v. 20.1.2005 – IV R 22/03, BStBl. II 2005, 559);
- Verzicht auf die Nutzung der Praxisräume durch einen Freiberufler gegen Abfindung (BFH v. 8.10.1964 – 365/62 U, BStBl. III 1965, 12);
- vertraglich vereinbarte Zahlungen einer Stadt an den Inhaber eines gewerblichen Betriebs zur Abgeltung der mit der Räumung des Grundstücks und der vorzeitigen Aufgabe der Mietrechte zusammenhängenden Ansprüche

(sog. Räumungsentschädigungen: BFH v. 27.2.1969 – V 102/65, BStBl. II 1969, 386; v. 27.2.1969 – V 144/65, BStBl. II 1969, 387; v. 7.8.1969 – V 177/65, BStBl. II 1969, 696, sämtl. zur USt.);

– Verzicht auf betriebliches Vorkaufsrecht beim Land- und Forstwirt (BFH v. 3.6.1976 – IV R 236/71, BStBl. II 1977, 62).

Wegen weiterer Einzelheiten s. „Entschädigungen“.

Abschlagszahlungen: s. „Vorschüsse“.

Abtretung: Verfügt der Stpfl. über eine Forderung durch Abtretung (§ 398 BGB), steht die Abtretung einer Bezahlung gleich. Der Wert der Forderung ist dem Stpfl. zu diesem Zeitpunkt zugeflossen. Gleiches gilt, wenn dem Stpfl. eine Forderung an Zahlungs Statt übertragen worden ist (BFH v. 22.4.1966 – VI 137/65, BStBl. III 1966, 394).

Altgold: s. „Zahngold“.

Anzahlungen, Abschlagszahlungen oder Nachzahlungen sind wie Vorschüsse beim Empfänger BE im Zeitpunkt des Zuflusses zu erfassen.

Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung als Sondervergütung eines Mitunternehmers sind BE, unabhängig davon, ob sie dem Mitunternehmer zufließen (BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942).

Arbeitskraft: Eine BE ist nicht anzunehmen, wenn ein Stpfl. von vornherein auf ein Entgelt für eine Leistung, die allein auf dem Einsatz seiner Arbeitskraft beruht, verzichtet (KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. D 350).

Ärzte (Zufluss von Honorareinnahmen): Einnahmen von Privatpatienten, die der Arzt durch eine Privatärztliche Verrechnungsstelle einziehen lässt, fließen ihm bereits mit dem Eingang bei dieser Stelle zu (BFH v. 20.2.1964 – IV 4/61 U, BStBl. III 1964, 329).

Die Honorare für eine kassenärztliche Tätigkeit fließen dem Arzt nicht schon mit der Zahlung der Krankenkasse an die Kassenärztliche Vereinigung zu, sondern grundsätzlich erst mit der Überweisung seines Anteils durch die Kassenärztliche Vereinigung (BFH v. 20.2.1964 – IV 4/61 U, aaO). Die Zahlungen der Kassenärztlichen Vereinigung sind beim Arzt regelmäßig wiederkehrende Einnahmen iSd. § 11 Abs. 1 Satz 2. Abschlagszahlungen, die jeweils für Dezember des Vorjahres Anfang Januar des Folgejahres dem Arzt zufließen, sind deshalb dem vorangegangenen Kj. zuzurechnen (BFH v. 24.7.1986 – IV R 309/84, BStBl. II 1987, 16).

Auflösung stfreier Rücklagen: s. „Stille Reserven“.

Ausgleichsansprüche eines Handelsvertreters nach § 89b HGB entstehen mit Beendigung des Vertragsverhältnisses (BFH v. 26.3.1969 – I R 141/66, BStBl. II 1969, 485). Die Ausgleichszahlungen erhöhen den laufenden Gewinn auch dann, wenn die Beendigung des Vertragsverhältnisses mit der Betriebsaufgabe (BFH v. 24.11.1982 – I R 60/79, BStBl. II 1983, 243; v. 14.10.1980 – VIII R 184/78, BStBl. II 1981, 97) oder wenn der Anspruch auf Ausgleichszahlung durch den Tod des Handelsvertreters entstanden ist und der Erbe den Betrieb aufgibt (BFH v. 9.2.1983 – I R 94/79, BStBl. II 1983, 271).

Ausgleichszahlungen an einen Kommissionsagenten in entsprechender Anwendung des § 89b HGB gehören ebenso zum laufenden Gewinn (BFH v. 19.2.1987 – IV R 72/83, BStBl. II 1987, 570) wie Ausgleichszahlungen an Versicherungsvertreter bei wesentlicher Einschränkung seines Arbeitsgebiets (BFH v. 29.3.2006 – X R 55/04, BFH/NV 2006, 1641 zur Tarifermäßigung analog § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 iVm. § 24 Nr. 1 Buchst. c).

Auslagenersatz ist als durchlaufender Posten (s. Anm. 611) keine BE.

Betriebliche Veräußerungs- oder Versorgungsrenten: s. Anm. 596.

Bürgschaftsverluste bei GmbH-Beteiligung im Betriebsvermögen: Erwirbt ein Bürge infolge der Zahlungen auf die Bürgschaft die auf ihn übergehende Hauptforderung und eine inhaltsgleiche Regressforderung gegen seine GmbH, so kann er bei Gewinnermittlung nach Abs. 3 eine entsprechende BA dann abziehen, sobald und soweit seine durch die Bürgschaftszahlungen ausgelösten (Regress-) Forderungen wegen deren Insolvenz bzw. der Vollbeendigung der GmbH nicht (mehr) realisierbar (werthaltig) sind (BFH v. 31.5.2005 – X R 36/02, BStBl. II 2005, 707).

Darlehensgeschäfte bleiben im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung grundsätzlich unberücksichtigt. Darlehenszuflüsse sind keine BE; die Tilgung von Darlehen führt nicht zu BA (BFH v. 8.10.1969 – I R 94/67, BStBl. II 1970, 44; H 4.5 Abs. 2 „Darlehen“ EStH).

Dentalgold: s. „Zahngold“.

Dienstbarkeit: Die Einräumung einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit kann der Veräußerung eines Anteils am Grund und Boden gleichstehen, wenn sich der Berechtigte jeglicher Herrschaftsgewalt über den betroffenen Grundstücksanteil entäußert (BFH v. 18.8.1977 – VIII R 7/74, BStBl. II 1977, 796). Entspricht dagegen die Dienstbarkeit einer nur teilweisen Nutzungsüberlassung, ist das dafür gezahlte Entgelt BE (BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643; v. 10.8.1978 – IV R 181/77, BStBl. II 1979, 103).

Druckbeihilfen, die ein Stpfl. im Rahmen eines Betriebs für die erstmalige Veröffentlichung wissenschaftlicher Forschungen erhält, sind BE (BMF v. 31.2.1983, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 29; OFD Frankfurt v. 23.3.1995, FR 1995, 482).

Durchlaufende Posten sind keine BE (Abs. 3 Satz 2; s. Anm. 611 ff.).

Ehrenamt: Bezüge und Aufwandsentschädigungen, die für eine ehrenamtliche Tätigkeit insbes. in Berufs- und Standesorganisationen gewährt werden, sind BE, wenn das Ehrenamt mit Rücksicht auf den Beruf oder Betrieb des Stpfl. angenommen wurde (§ 24 Nr. 1 Buchst. a).

S. § 24 Anm. 40. Zur Aufwandsentschädigung eines ehrenamtlich tätigen Präsidenten einer Berufskammer s. BFH v. 26.2.1988 – III R 241/84, BStBl. II 1988, 615. Die im Zusammenhang mit diesen BE stehenden Aufwendungen sind BA. Zur StFreiheit der Aufwandsentschädigung s. Erl zu § 3 Nr. 26; zu Einnahmen aus Nebentätigkeiten s. „Nebentätigkeit“.

Einlagen sind keine BE; bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 werden sie im Ergebnis wie BA behandelt (s. Anm. 584).

Eigenprovisionen, die der Inhaber einer Versicherungsagentur für den Abschluss von Versicherungsverträgen erhält, die ihn selbst (oder seine Ehefrau) betreffen, sind BE (BFH v. 27.5.1998 – X R 17/95, BStBl. II 1998, 618; v. 27.5.1998 – X R 92/95, BFH/NV 1998, 1476; s. auch BFH v. 27.5.1998 – X R 94/96, BStBl. II 1998, 619 betr. sonstige Einkünfte).

Eiserne Verpachtung: Der Verzicht des Verpächters auf den Anspruch auf Substanzerhaltung ist bei ihm als Zufluss in der Einnahmenüberschussrechnung zu behandeln; dies gilt auch, wenn der Pächter den Verpachtungsbetrieb vor Ablauf der Pachtzeit im Wege vorweggenommener Erbfolge übernimmt (BFH v. 24.6.1999 – IV R 73/97, BStBl. II 2000, 309 mwN, und Anm. KANZLER, FR 2000, 94; MK, DStR 1999, 2067; s. auch „Pachterneuerungsverpflichtung“).

Entnahmen werden bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 wie BE behandelt, (s. Anm. 584).

Entschädigungen (s. auch „Abfindungen“, „Schadensersatz“), die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werden (§ 24 Nr. 1 Buchst. a), sind bei betrieblicher Veranlassung BE. Eine Entschädigung, die für eine nichtbetriebliche oder stfreie Einnahme gezahlt wird, ist keine BE (BFH v. 16.8.1978 – I R 73/76, BStBl. II 1979, 120).

Beispiele für Entschädigungsleistungen als betrieblich veranlasste Einnahmen:

- Leistungen, die für die Inanspruchnahme von luf. Grundbesitz für den Bau und den Betrieb von Erdöl-, Erdgas-, Hochspannungs- und Wasserleitungen, die Errichtung von Pump- und Trafostationen sowie für Naturschutzzwecke gewährt werden, sind BE (OFD Hannover v. 12.1.1994, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 72);
- Nutzungsvergütungen und Entschädigungen für entgehende Nutzungsmöglichkeiten und Vermögensschäden im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme von Grundstücken durch die sowjetischen Streitkräfte sind beim zum BV gehörenden Grundstück BE (OFD Erfurt v. 12.6.1996, FR 1996, 504);
- Entschädigung an Architekten wegen Projektaufgabe (BFH v. 27.7.1978 – IV R 149/77, BStBl. II 1979, 66; v. 27.7.1978 – IV R 153/77, BStBl. II 1979, 69);
- Ersatz des Ertragsausfalls in der Landwirtschaft und für andere konkrete Schäden im landwirtschaftlichen BV (BFH v. 14.10.1982 – IV R 19/79, BStBl. II 1983, 203);
- Entschädigung für den Verlust der Rechte aus § 87 Abs. 2 HGB (BFH v. 19.7.1966 – I 235/63, BStBl. III 1966, 624);
- Eine Ausgleichszahlung für die Verpflichtung, für gewisse Zeit und unter bestimmten Voraussetzungen in einer Branche oder in einem Gebiet beruflich nicht tätig zu werden oder betriebliche Erzeugnisse herzustellen (Wettbewerbsverbot), ist eine BE, wenn die Verpflichtung im Rahmen des Betriebs eingegangen worden ist (BFH v. 12.6.1996 – XI R 43/94, BStBl. II 1996, 516);
- Entschädigungen für Wirtschafterschwernisse in der Landwirtschaft (s. dazu BMF v. 5.3.1992, BStBl. I 1992, 187; v. 9.2.1993, BStBl. I 1993, 241; FinMin. Nds. v. 29.6.1993, FR 1993, 520);
- Schadensersatz, den ein Steuerberater oder Haftpflichtversicherer wegen einer vom Berater zu vertretenden zu hohen EStFestsetzung leistet, ist beim Mandanten keine BE (BFH v. 18.6.1998 – IV R 61/97, BStBl. II 1998, 621), jedoch BE bei einer GmbH, weil diese keine außerbetriebliche Sphäre hat (BFH v. 20.11.2007 – I R 54/05, BFH/NV 2008, 617).

Erbbaurecht: Gehört das Grundstück zum BV des Erbbaupflichteten, ist der Erbbauszins BE. In der Übernahme von Erschließungskosten durch den Erbbauberechtigten liegt ein zusätzliches Entgelt für die Nutzung des Grundstücks (BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398). Der Stpfl., der den Gewinn nach Abs. 3 ermittelt, kann das Entgelt bis auf die Dauer von 10 Jahren verteilen (OFD Münster v. 10.5.1984, FR 1984, 309).

Erbschaft: Der Erwerb aufgrund Erbfalls ist ein unentgeltlicher Erwerb im privaten Vermögensbereich (BFH v. 14.4.1992 – VIII R 6/87, BStBl. II 1993, 275); demgemäß führt der Erbfall beim Erben nicht zu BE. Eine für den Gewerbe-

betrieb eines Stpfl. (Altenheim) bestimmte Erbschaft ist allerdings als BE zu versteuern (BFH v. 14.3.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650).

Erlass einer Honorarforderung aus privaten Gründen ist als Entnahme zu werten (BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526; s. auch Anm. 560).

Erschwernisausgleich nach Art. 36a BayNatSchG ist regelmäßig BE (FinMin. Bayern v. 9.2.1987, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 45).

Ersparte Betriebsausgaben sind mangels Zuflusses keine BE (s. Anm. 560). Ist die Ersparnis dagegen Folge einer Zuwendung von dritter Seite, so besteht die Einnahme im Wert des zugewendeten Vermögensvorteils (BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995).

Erstattung von Betriebsausgaben: Dem Stpfl. zurückgezahlte oder von einem Dritten ersetzte BA sind BE. Zurückgezahlte Einnahmen sind BA (BFH v. 13.12.1963 – VI 22/61 S, BStBl. III 1964, 184).

Erziehungsgelder sind BE, wenn die Unterbringung der Kinder dem Erwerbszweck der Pflegeeltern (sog. Kostkinder) dient. Erwerbsmäßig wird die Pflege betrieben, wenn das Erziehungs- bzw. Pflegegeld die wesentliche Erwerbsgrundlage darstellt. Das ist bei einer Betreuung von bis zu 5 Personen nicht der Fall (BMF v. 7.2.1990, BStBl. I 1990, 109; s. auch § 3 Nr. 11 Anm. 16).

Fiktive Einnahmen sind mangels Zuflusses keine BE (s. Anm. 560).

Förderbeiträge zur Bereitstellung von Arbeits- und Ausbildungsplätzen für Schwerbehinderte sind BE (BMF v. 24.4.1979, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 20).

Fördermittel für Ausbildungsverhältnisse im Beitrittsgebiet gehören nicht zu den stfreien Einnahmen iSd. § 3 Nr. 11 (FinMin. Meckl.-Vorp. v. 2.7.1991, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 51). Staatliche Zuschüsse zum Ausbildungsprogramm Ost sind BE (FinMin. Sachs.-Anh. v. 25.3.1992, FR 1992, 423); s. auch „Zuschüsse“.

Forderungen sind mangels Zuflusses keine BE (s. Anm. 559).

GAP-Reform: Die Erfüllung der Zahlungsansprüche aufgrund der Neuregelung des Rechts über Beihilfen in der Landwirtschaft durch die Europäische Union im Rahmen der Reform der Gemeinsamen Agrarpolitik (sog. GAP-Reform) führt bei der Einnahmenüberschussrechnung ebenso zu BE wie deren Veräußerung als immaterielle WG (BMF v. 25.6.2008, BStBl. I 2008, 682 Tz. 41; ausführlich dazu LEINGÄRTNER/KANZLER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 27 Rn. 21, auch zum BA-Abzug Rn. 50).

GEMA: Die an die GEMA gezahlten Vergütungen fließen dem Künstler erst bei Auszahlung an ihn zu (BFH v. 27.6.1963 – IV 111/59 U, BStBl. III 1963, 534).

Geschenke: Unentgeltliche Zuwendungen sind BE, wenn sie betrieblich veranlasst sind (s. „Zuwendungen“).

Grund und Boden: Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von zum Anlagevermögen gehörendem Grund und Boden sind auch bei der Einnahmenüberschussrechnung zu erfassen. Veräußerungserlöse bzw. Entnahmewerte sind BE. Die AK können erst im Wj. der Veräußerung oder Entnahme als BA abgesetzt werden (Abs. 3 Satz 4).

Hilfsgeschäfte: Erlöse aus der Veräußerung von Anlagegütern sind stets betrieblich veranlasst und führen deshalb zu BE (s. BFH v. 8.11.2007 – IV R

35/06, BStBl. II 2008, 359 mwN betr. Hilfsgeschäft im Rahmen eines luf. Betriebs, und Anm. KANZLER, FR 2008, 633).

Honorare werden nach tatsächlichem Zu- und Abfluss besteuert, auch wenn sie im Folgejahr zurückzuzahlen sind (BFH v. 27.5.1964 – I 372/60, HFR 1964, 452). Auch vorschussweise geleistete Honorare sind ungeachtet einer Rückzahlungsverpflichtung zugeflossen (BFH v. 29.4.1982 – IV R 95/79, BStBl. II 1982, 593). Zunächst vereinnahmte Gebühren führen bei Weiterleitung in späteren Jahren zu BA (BFH v. 22.11.1962 – IV 179/59 U, BStBl. III 1963, 132 zu Honorarzählung an Rechtsanwalt); s. auch „Erlass“ und „Ärzte“.

Incentive-Reisen führen als Maßnahmen zur Steigerung des Leistungswillens zu BE bzw. zu Arbeitslohn (BFH v. 6.10.2004 – X R 36/03, BFH/NV 2005, 682). Incentive-Reisen vermitteln dem stpfl. Geschäftspartner einen geldwerten Vorteil (BFH v. 26.9.1995 – VIII R 35/93, BStBl. II 1996, 273 mwN; v. 20.4.1989 – IV R 106/87, BStBl. II 1989, 641; BMF v. 14.10.1996, BStBl. I 1996, 1192, auch zu Fragen der Verwendung der erhaltenen Reiseleistungen und BA). Ein geldwerter Vorteil ist jedoch bei aufgedrängter Bereicherung zu verneinen (BFH v. 26.9.1995 – VIII R 35/93 aaO zu II.1. c ee) oder wenn es sich um eine Zuwendung im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Zuwendenden handelt (BFH v. 6.10.2004 – X R 36/03 aaO, der die lohnstl. Grundsätze auch auf Gewerbetreibende anwendet). Ein eigenbetriebliches Interesse scheidet aus, wenn der Stpfl. auch belohnt werden soll, und es verliert mit steigendem Wert der Zuwendung an Gewicht (BFH v. 6.10.2004 – X R 36/03 aaO zu II.2.a aa).

Die BE sind in entsprechender Anwendung des § 8 Abs. 2 mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts anzusetzen (BFH v. 26.9.1995 – VIII R 35/93 aaO; v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995; BMF v. 14.10.1996, BStBl. I 1996, 1192).

Investitionszulagen nach dem InvZulG sind keine stbaren Einnahmen und daher keine BE. Entsprechendes galt für die Zulagen nach den inzwischen aufgehobenen BerlinFG und ZonenrandFG (BFH v. 16.8.1978 – I R 73/76, BStBl. II 1979, 120). Die Investitionszulagen mindern nicht die AHK. Rückzahlungszinsen zu einer zurückgeforderten Investitionszulage sind BA; eine spätere Erstattung der Rückzahlungszinsen führt zu BE (BFH v. 1.9.2008 – IV B 131/07, BFH/NV 2009, 133). Zu Investitionszuschüssen s. „Zuschüsse“.

Investitionszuschuss: s. Zuschuss.

Kippgebühren, die ein Land- und Forstwirt von denjenigen erhält, die in seiner Kiesgrube ihren Erdaushub abladen und sie damit auffüllen, sind BE und auch gem. § 13a Abs. 6 Nr. 3 als Zuschlag zu erfassen, wenn die Grundstücke noch zum land- und forstwirtschaftlichen BV gehören (dazu auch BFH v. 23.5.1985 – IV R 27/82, BFH/NV 1986, 85).

Leasing: Ist der Leasinggegenstand dem Leasinggeber zuzurechnen, sind die Leasingraten beim Leasinggeber BE, beim Leasingnehmer BA (zu Sonderzahlungen als BA s. BFH v. 5.5.1994 – VI R 100/93, BStBl. II 1994, 643 betr. WK). Ist dagegen der Leasinggegenstand beim Leasingnehmer zu erfassen, ist er idR nach Abs. 3 Sätze 3 und 4 zu behandeln. Der Leasinggeber erwirbt in diesem Fall eine Kaufpreisforderung, die er als Überschussrechner bei Zufluss als BE zu erfassen hat (KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. D 350).

Lebensversicherungen: Versicherungsleistungen aus Lebensversicherungen sind BE, wenn die versicherte Person weder Einzelunternehmer noch Mitunternehmer der bezugsberechtigten PersGes. ist (OFD Kiel v. 20.8.1985, StEK

EStG § 4 BetrEinn. Nr. 40; OFD München v. 27.3.1987, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 44).

Liebhaberei: Gewinne aus einer als „Liebhaberei“ betriebenen Tätigkeit sind keine BE, sondern Einnahmen des privaten Bereichs.

Lohnkostenzuschüsse nach den Richtlinien zur Gewährung von besonderen arbeitsmarktpolitischen Beschäftigungshilfen sind stpfl. BE (FinMin. Nds. v. 9.6.1975, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 17; FinMin. Rhld.-Pf. v. 30.5.1975, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 18).

Los- bzw. Lotteriegewinne: Der Gewinn aus Losen, die selbständige Vertriebsmitarbeiter für die Erzielung bestimmter Umsätze erhalten, ist betrieblich veranlasst (BFH v. 2.9.2008 – X R 25/07, BFHE 223, 35). Wird das Entgelt für Lose jedoch unmittelbar von einer Provision einbehalten, so ist der Erwerb der Lose bereits Teil der Einkommensverwendung und ein etwaiger Gewinn keine BE (BFH v. 2.9.2008 – X R 8/06, BFHE 223, 31).

Milchaufgabevergütung ist BE im Wj. des Zuflusses; die Möglichkeit einer 10-Jahresverteilung (BMF v. 15.1.1988, BStBl. I 1988, 46) wurde stillschweigend aufgegeben (BMF v. 15.4.1991, BStBl. I 1991, 497 zu 1.a, bb).

Miles and More: Die Prämienverteilung aus den Vielfliegerprogrammen der Luftverkehrsgesellschaften ist seit VZ 1997 nach § 3 Nr. 38 teilweise stfrei (s. Erl. zu § 3 Nr. 38).

Nachträgliche Betriebseinnahmen sind nach § 24 Nr. 2 zu erfassen (s. Anm. 562)

Nachzahlungen: s. „Anzahlungen“.

Nebentätigkeit: Einnahmen aus Nebentätigkeiten sind BE, wenn sie betrieblich veranlasst sind. Zu den betrieblich veranlassten Nebentätigkeiten kann etwa die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied (FG Münster v. 3.7.1968, EFG 1969, 76, rkr.) oder die Mitwirkung an Prüfungen und die Erstellung von Gutachten gehören. Zu den Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit s. Erl. zu § 3 Nr. 26; zu den Einnahmen aus berufsbezogenen Ehrenämtern s. „Ehrenamt“.

Negative Betriebseinnahmen: Zurückgezahlte BE sind im Abflusszeitpunkt als BA abziehbar (s. Anm. 560).

Nutzungen sind bei betrieblicher Veranlassung wie andere geldwerte Zuwendungen (zB Sachen, Leistungen) BE (s. Anm. 560).

Option ist das Recht, bei Eintritt einer Bedingung, die auch vom Willen eines Beteiligten abhängen kann (Voluntativbedingung), eine schuldrechtl. Rechtsposition (Miete, Kauf, Nutzungsrecht) zu erwerben; insofern ist die Option Anwartschaftsrecht iW. Der Optionsvertrag ist idR ein Vorvertrag. Einnahmen aus Optionsgeschäften können betrieblich veranlasst sein und zu BE führen. Kann dagegen der im Optionsrecht verkörperte Vorteil nur durch Ausübung der Option erlangt werden, ist erst zu diesem Zeitpunkt ein Zufluss gegeben (s. § 8 Anm. 180 „Optionsrecht“).

Pachterneuerungsverpflichtung: Im Fall der Ersatzbeschaffung ist der Erlös für das ausgeschiedene WG als BE des Pächters zu behandeln (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505); s. auch „Eiserne Verpachtung“.

Pensionsgeschäfte sind anzunehmen, wenn ein Pensionsgeber ein ihm gehörendes WG (zB Wertpapier) auf Zeit gegen Entgelt an einen Pensionsnehmer überträgt (BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272). Dem bürgerlich-rechtl. Inhaber der Wertpapiere (Pensionsinhaber), dem die Wertpapiere im Wege eines echten Pensionsgeschäfts entgeltlich übertragen wurden, sind die Erträ-

ge der Wertpapiere bei betrieblicher Veranlassung als BE zuzurechnen. Etwas anderes gilt, wenn das Pensionsgeschäft ausschließlich Sicherungszwecken dient (BFH v. 23.11.1983 – I R 147/78, BStBl. II 1984, 217; s. dazu auch § 5 Anm. 1552 f.; BMF v. 28.6.1984, FR 1984, 392; BORDEWIN, FR 1984, 255; SCHMIDT, FR 1984, 152).

Preise sind BE, wenn sie mit einer bestimmten Gegenleistung im Zusammenhang stehen (s. im Einzelnen BMF v. 26.2.1996, BStBl. I 1996, 1150). Wird die betreffende Gegenleistung im Rahmen eines Gewerbebetriebs oder eines Berufs erbracht, so zählt der Preis, mit dem sie honoriert wird, zu den gewerblichen oder beruflichen Einkünften (BFH v. 1.10.1964 – IV 183/62 U, BStBl. III 1964, 629).

Beispiele für Preise als betrieblich oder beruflich veranlasste Einnahmen:

- Preis für einen Kunstgewerbegegenstand auf einer Ausstellung (BFH v. 1.10.1964 – IV 183/62 U, BStBl. III 1964, 629);
- Preis bei einem Ideenwettbewerb für Architekten (BFH v. 16.1.1975 – IV R 75/74, BStBl. II 1975, 558);
- Geldpreise mit Zuschusscharakter, die betrieblich verwendet werden müssen (BFH v. 14.3.1989 – I R 83/85, BStBl. II 1989, 651);
- Preis bei einer Schönheitskonkurrenz (FG Rhld.-Pf. v. 19.7.1995, EFG 1996, 52, rkr.).

Keine BE sind Preise, mit denen das Lebenswerk oder Gesamtschaffen des Empfängers gewürdigt, die Persönlichkeit des Preisträgers geehrt und eine Grundhaltung ausgezeichnet oder eine Vorbildfunktion herausgestellt werden soll (BMF v. 5.9.1996, BStBl. I 1996, 1150). Es fehlt in diesen Fällen an einer betrieblichen Veranlassung (zB Goethe- und Büchnerpreis oder Nobelpreis; BFH v. 9.5.1985 – IV R 184/82, BStBl. II 1985, 427 betr. Theodor-Wolff-Preis für Journalisten).

Preise *bei Preisausschreibungen und Verlosungen* können BE sein, wenn die Verlosung von besonderen Teilnahmevoraussetzungen abhängt, die der Stpfl. beeinflussen kann (zB FG Rhld.-Pf. v. 2.3.1982, EFG 1982, 609, rkr., zur Preisverleihung durch den Hersteller für einen besonderen Verkaufserfolg; BFH v. 15.12.1977 – VI R 150/75, BStBl. II 1978, 239, und v. 25.11.1993 – VI R 45/93, BStBl. II 1994, 254, zu vom ArbG veranstalteten Verlosungen; s. auch „Incentive-Reisen“ und „Los- bzw. Lotteriegewinne“).

Steuernfrei sind Preise aus öffentlichen Mitteln, die für Kulturfilme gewährt werden (§ 3 Nr. 11). Die StFreiheit gilt aber nicht für Spielfilme (OFD Frankfurt v. 29.3.1984, StEK EStG § 3 Nr. 353).

Preisnachlass: Zu den BE eines Immobilienmaklers gehört grundsätzlich auch ein Preisnachlass, den der Makler für ein von ihm selbst erworbenes Grundstück vom Verkäufer erhält (Hess. FG v. 25.11.1998, EFG 1999, 374, rkr.).

Produktionsaufgaberente nach § 6 FELEG (bis VZ 2008) ist BE. Der Grundbetrag ist bis zum Höchstbetrag nach § 3 Nr. 27 stfrei (OFD Chemnitz v. 17.2.1996, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 85; s. auch Erl. zu § 3 Nr. 27).

Provisionen: Bereits verdiente und fällige Provisionen sind einem Versicherungsvertreter auch dann mit der Gutschrift in den Büchern des Versicherungsunternehmens iSd. § 11 Abs. 1 Satz 1 zugeflossen, wenn die Provisionen auf einem Kautionskonto zur Sicherung von Gegenforderungen des Versicherungsunternehmens gutgeschrieben werden (BFH v. 24.3.1993 – X R 55/91, BStBl. II 1993, 499; in Abgrenzung dazu BFH v. 12.11.1997 – XI R 30/97, BStBl. II

1998, 252 betr. Gutschrift auf Stornoreservekonto; s. „Stornoreservekonto“; s. ferner „Eigenprovisionen“.

Provisionsvorschüsse sind im Jahr des Zuflusses BE. Entsprechendes gilt auch für sonstige Vorleistungen. Provisionsvorschüsse sind auch dann zugeflossen, wenn im Zeitpunkt der Veranlagung bereits feststeht, dass sie teilweise zurückzuzahlen sind (BFH v. 13.10.1989 – III R 30–31/85, BStBl. II 1990, 287).

Reinvestitionsvergünstigung: Wird der im Wege einer BA gem. § 6c Abs. 1 Satz 2 neutralisierte Gewinn mangels Reinvestition nicht übertragen, so ist eine BE einschließlich des Zinszuschlags nach § 6b Abs. 7 zu erfassen (§ 6c Anm. 25; s. auch BFH v. 17.9.1987 – IV R 8/86, BStBl. II 1988, 55 betr. Erfassung der BE als Sondergewinn nach § 13a Abs. 8 Nr. 4 aF; dazu auch KANZLER in Festschr. Beisse, 1997, 251 [263 f.]).

Reisen: s. „Incentive-Reisen“.

Rückgewähr von Betriebseinnahmen: s. „Erstattung von Betriebsausgaben“.

Rücklagen: zur Auflösung stfreier Rücklagen s. „Stille Reserven“.

Rückzahlungszinsen zu Investitionszulagen: s. „Investitionszulagen“.

Sachgeschenke, die ein Gastwirt wegen der Bierabnahme von einer Brauerei erhält, sind betrieblich veranlasst und deshalb BE, auch wenn die Brauerei ihre Aufwendungen nicht gewinnmindernd geltend macht (BFH v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210; s. auch „Preise“).

Sacheinnahmen, Sachbezüge: s. Anm. 560.

Sanierungsmaßnahmen können nur in Form von Zuschüssen bei der Einnahmenüberschussrechnung zu BE führen und sanierungsbedingte Billigkeitsmaßnahmen (Stundung oder Erlass) rechtfertigen (BMF v. 22.3.2003, BStBl. I 2003, 240). Ein sanierungsbedingter Schuldenerlass, der nur beim BV-Vergleich gewinnerhöhend wirkt, war nach § 3 Nr. 66 aF bis 31.12.1997 stbefreit (s. Anm. 118).

Schadensersatzleistungen wegen Zerstörung, Beschädigung oder Diebstahls eines WG führen bei betrieblicher Veranlassung zu BE. Entschädigungen für die Verletzung persönlicher Rechtsgüter sind keine BE.

So gehört das für einen betrieblich erlittenen Unfall erhaltene Schmerzensgeld nach § 847 BGB nicht zu den BE (BFH v. 29.10.1959 – IV 235/58 U, BStBl. III 1960, 87).

Gleiches gilt für den Schadensersatz wegen Verletzung des Persönlichkeitsrechts (BFH v. 29.10.1963 – VI 290/62 U, BStBl. III 1964, 12); ebenso ist Schadensersatz, den ein Steuerberater oder ein Haftpflichtversicherer wegen einer vom Berater zu vertretenden zu hohen EStFestsetzung leistet, beim Mandanten keine BE, weil auch die Entrichtung der ESt. nicht zu einer BA führt (BFH v. 18.6.1998 – IV R 61/97, BStBl. II 1998, 621; s. auch „Abfindung“ und „Entschädigung“).

Schmiergelder sind bei betrieblicher Veranlassung BE (s. Anm. 562 und 565).

Sonderbetriebseinnahmen: s. Anm. 565 mwN.

Sozialversicherungsbeiträge: s. „Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung“.

Spielgewinne/Wettgewinne bei Glücksspielen sind nicht stbar und damit auch keine BE (BFH v. 16.9.1970 – I R 133/68, BStBl. II 1970, 685 zu Lotteinnahmen; § 2 Anm. 80 „Spielgewinne“ mwN). Die Ausnutzung beruflicher Kenntnisse oder Fähigkeiten allein begründet keine betriebliche Veranlassung (BFH v. 24.10.1969 – IV R 139/68, BStBl. II 1970, 411 zu Rennwettgewinnen eines Trabrennfahrers). Allerdings können Einnahmen aus spekulativen Warentermingeschäften zu BE führen, wenn diese Geschäfte gewerblich betrieben werden (BFH v. 6.12.1983 – VIII R 172/83, BStBl. II 1984, 132). S. auch „Los- bzw. Lotteriegewinne“.

Steuerfreie Einnahmen: BE sind nicht stpfl., soweit sie nach § 3 stbefreit sind (s. dazu § 3 Allg. Anm. 10).

Steuern: Die Erstattung von Betriebssteuern führt zu BE. Die Erstattung nicht abziehbarer Steuern ist dagegen nicht betrieblich veranlasst. Zur USt. s. im Einzelnen „Umsatzsteuer“.

Stille Reserven, die aufzulösen sind, weil sie nicht übertragen werden, sind BE (s. „Reinvestitionsvergünstigung“ sowie Anm. 516 und 538).

Stornoreservekonto: Einem Versicherungsvertreter mit Gewinnermittlung nach Abs. 3 sind Beträge, die ihm vom Versicherungsunternehmen auf einem Stornoreservekonto gutgeschrieben werden, nicht zugeflossen, wenn die Beträge im Zeitpunkt der Gutschrift nicht fällig waren und das Guthaben nicht verzinst wird (BFH v. 11.12.1997 – XI R 30/97, BStBl. II 1998, 252, in Abgrenzung zu BFH v. 24.3.1993 – X R 55/91, BStBl. II 1993, 499).

Tausch: Der mit einem Tauschvorgang verbundene Zu- und Abgang von Sachgütern ist als BE und BA zu erfassen. In der Hingabe eines WG ist grundsätzlich eine BA und im Empfang des eingetauschten WG eine BE zu sehen. Dabei fällt eine BE unabhängig davon an, ob der Gegenwert in das BV oder PV des Stpfl. gelangt. Für die Frage des Abzugs als BA ist allerdings entscheidend, wie der erlangte Sachwert verwendet wird. Ein Abzug als BA ist nur möglich, wenn die Gegenleistung in das BV gelangt (BFH v. 17.4.1986 – IV R 115/84, BStBl. II 1986, 606; s. im Einzelnen Anm. 581).

Teilzahlungen: s. „Vorschüsse“.

Trinkgeldeinnahmen der Taxifahrer gehören zu den stpfl. BE (FinSen. Berlin v. 15.7.1963, StEK EStG § 4 BetrEinn. Nr. 1).

Umsatzsteuer: Die vereinnahmten UStBeträge (für den Umsatz geschuldete USt. und vom FA erstattete UStBeträge) sind bei Zufluss BE ungeachtet dessen, ob der Stpfl. zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, seine Umsätze nach den allgemeinen ustrechtl. Vorschriften versteuert oder ob die USt. nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben wird (H 9b „Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 ...“ EStH). Eine UStErstattung führt bei einem Empfänger, der seinen Gewinn nach Abs. 3 ermittelt, auch dann zu BE, wenn sich die Vorsteuer im Vorjahr nicht einkommensmindernd ausgewirkt hat (BFH v. 26.3.1991 – IV B 148/90, BFH/NV 1991, 614).

Die vereinnahmte und verausgabte USt. gehört nicht zu den durchlaufenden Posten iSd. Abs. 3 Satz 2 (BFH v. 29.6.1982 – VIII R 6/79, BStBl. II 1982, 755), weil sie vom Unternehmer im eigenen Namen und für eigene Rechnung vereinnahmt und verausgabt wird (BFH v. 19.2.1975 – I R 154/73, BStBl. II 1975, 441, und v. 29.5.2006 – IV S 6/06 [PKH], BFH/NV 2006, 1827 mwN).

Eine für das vorangegangene Kj. geschuldete und zu Beginn des Folgejahres entrichtete UStVorauszahlung ist als regelmäßig wiederkehrende Ausgabe im vorangegangenen VZ abziehbar; liegen die in § 11 Abs. 1 Satz 2 genannten Voraussetzungen vor, ist auch eine UStErstattung dem vorangegangenen Kj. zuzuordnen (BFH v. 1.8.2007 – XI R 48/05, BStBl. II 2008, 282 mit Zustimmung des abweichenden IV. Senats, s. BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291).

Zu den BE gehören auch die unentgeltlichen Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG (früher: Eigenverbrauch) und die dafür geschuldete USt. (OFD Münster v. 14.4.1970, BB 1970, 606). Als Zeitpunkt für die Behandlung der Einnahme kommt der Zeitpunkt der Entnahme bzw. der Verausgabung für Zwecke des Abs. 5 in Betracht (s. dazu BFH v. 25.4.1990 – X R 135/87, BStBl. II 1990, 742).

Zur Erfassung der USt. auf unentgeltliche Wertabgaben (Eigenverbrauch) als fiktive BE bei Anwendung der Vereinfachungsregelung s. OFD Münster v. 2.8.1974, StEK EStG § 4 Nr. 9. Zur USt. als BA s. Anm. 577.

Unentgeltliche Zuwendungen aus privaten Gründen sind Vorgänge in der Vermögenssphäre, keine BE. Der unentgeltliche Erwerb eines WG aus betrieblichen Gründen führt dagegen zu einer BE, die mit dem gemeinen Wert zu erfassen ist; s. auch „Geschenke“ und „Erläss“.

Untergang einer betrieblichen Forderung: Der Untergang einer betrieblichen Forderung gem. § 114a ZVG führt jedenfalls dann zu einer BE, wenn das in der Zwangsversteigerung ersteigerte Grundstück BV wird. Dem Stpfl. fließt in der Form des ersteigerten Grundstücks ein Sachwert als Einnahme bei den gewerblichen Einkünften zu. Diese Einnahme ist mit den AK (= Bargebot für das ersteigerte Grundstück sowie untergegangene Forderung) zu bewerten (BFH v. 11.2.1987 – I R 124/83, BFH/NV 1987, 497).

Veräußerungen abnutzbarer und nicht abnutzbarer Anlagegüter führen einschließlich vereinnahmter UStBeträge bei Zufluss des Entgelts zu BE (R 4.5 Abs. 3 EStR). Das Entgelt aus der Veräußerung ist im Zeitpunkt des Zuflusses als BE zu erfassen. Soll der Veräußerungserlös erst im Zeitpunkt der Veräußerung erfasst werden, muss der Stpfl. zum BV-Vergleich übergehen (BFH v. 16.2.1995 – IV R 29/94, BStBl. II 1995, 635).

► *Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens* ist neben den Veräußerungskosten der noch nicht abgesetzte Teil der AHK als BA abzuziehen. Bei der Veräußerung nicht abnutzbarer Anlagegüter und der in Abs. 3 Satz 4 aufgeführten WG des Umlaufvermögens sind die AK erst im Zeitpunkt der Veräußerung abzusetzen (Abs. 3 Satz 4).

► *Bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens* ist das Entgelt ebenfalls im Zeitpunkt des Zuflusses als BE zu erfassen.

► *Bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe* ist der Veräußerungsgewinn zu versteuern (§ 16 Abs. 1–3, § 14, § 18 Abs. 3) und zur Ermittlung zum BV-Vergleich überzugehen (s. Vor §§ 4–7 Anm. 46).

Verdeckte Gewinnausschüttungen führen zu BE, wenn die Beteiligung an der KapGes. zum BV gehört.

Versicherungsleistungen sind BE, wenn und soweit die Versicherungsprämien BA sind (BFH v. 8.4.1964 – VI 343/62 S, BStBl. III 1964, 271; v. 5.8.1965 – IV 42/65 S, BStBl. III 1965, 650). Maßgeblich ist, ob der Versicherungsvertrag zum BV oder zum PV gehört und ob durch den Versicherungsabschluss berufliche oder private Risiken abgedeckt werden (BFH v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 656; v. 21.5.1987 – IV R 80/85, BStBl. II 1987, 710). Von der Absicherung beruflicher Risiken ist vor allem auszugehen, wenn mit der Versicherung Schäden an WG des BV ersetzt werden sollen. Versicherungen über Risiken, die in der Person des Betriebsinhabers begründet sind, führen demgegenüber nur dann zum BA-Abzug, wenn durch die Ausübung des Berufs ein erhöhtes Risiko geschaffen wird und der Abschluss des Versicherungsvertrags entscheidend der Abdeckung dieses Risikos dient (BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101). Deckt eine Versicherung sowohl betrieblich/berufliche als auch private, also unterschiedliche Risiken ab, so sind die Versicherungsleistungen je nach ihrer Veranlassung BE oder nicht stbare Privateinnahmen, wähen die Beiträge zT als BA, im Übrigen als SA abziehbar sind; das Aufteilungs- und Abzugsverbot (§ 12 Nr. 1) gilt insoweit nicht (BFH v. 20.5.2009 – VIII R 6/07, BFH/NV 2009, 1519 betr. Praxisausfallversicherung).

► *Betriebsunterbrechungsversicherung*: Da die Prämienzahlungen laufende BA sind, führt die Zahlung aufgrund der Versicherung zu einer BE (s. nur BFH v. 29.4.1982 – IV R 177/78, BStBl. II 1982, 591, und v. 9.12.1982 – IV R 54/80, BStBl. II 1983, 371, jeweils mwN).

► *Haftpflichtversicherungsprämien* sind BA, wenn bei der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit mit Haftpflichtansprüchen zu rechnen ist (RFH v. 12.7.1933, RStBl. 1933, 115 zu einem Rechtsanwalt). Dementsprechend sind die Leistungen aus einer solchen Haftpflichtversicherung BE. Allerdings kann die Leistung an den Geschädigten als BA behandelt werden.

► *Insassenversicherung*: Wird die Kfz.-Insassenversicherung im Rahmen eines Betriebs abgeschlossen, sind die Aufwendungen in jedem Fall BA. Die Versicherungssumme ist BE, wenn der Versicherungsnehmer auf einer Betriebsfahrt einen Unfall erleidet (BFH v. 18.11.1971 – IV R 132/66, BStBl. II 1972, 277); ereignet sich der Unfall auf einer Privatfahrt, so ist die Leistung keine BE (BFH v. 15.12.1977 – IV R 78/74, BStBl. II 1978, 212).

► *Krankenversicherung/Krankentagegeldversicherung/Krankenhaustagegeldversicherung*: Die Prämienzahlungen sind ebensowenig BA wie die Krankheitskosten selbst. Eine Ausnahme besteht, wenn sich die Versicherung ausschließlich auf typische Berufskrankheiten beschränkt (BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80 U, BStBl. II 1983, 101).

Die Leistungen aus einer Kranken-, Krankentagegeld- und Krankenhaustagegeldversicherung sind nach § 3 Nr. 1 Buchst. a stfrei. Dies gilt auch, wenn sich die Versicherung auf typische Berufskrankheiten beschränkt (s. § 3 Nr. 1 Anm. 6).

► *Lebensversicherungen* auf das Leben des Unternehmers oder eines Mitunternehmers des Betriebs oder eines nahen Angehörigen gehören wegen des privaten, außerbetrieblichen Charakters des versicherten Risikos zum notwendigen PV. Dies gilt auch für eine Risikolebensversicherung und eine Versicherung auf den Todesfall, selbst wenn die Versicherung der Absicherung eines Bankkredits dient. Die Prämienzahlungen sind deshalb keine BA, sondern Entnahmen (BFH v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657), die Versicherungsleistungen keine BE (BFH v. 10.4.1990 – VIII R 63/88, BStBl. II 1990, 1017) und bei Zufluss in das BV Einlagen (BFH v. 26.8.1993 – IV R 35/92, BFH/NV 1994, 306).

BE sind dagegen Leistungen aus Versicherungen zugunsten Dritter, insbes. ArbN, es sei denn, der Dritte hat einen eigenen Anspruch gegen die Versicherung (glA KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. D 350 „Versicherungsleistungen“).

► *Praxisausfallversicherung*: Eine Versicherung, durch die bei krankheitsbedingter Arbeitsunfähigkeit des Stpfl. die fortlaufenden Kosten seines Betriebs ersetzt werden, gehört zur Lebensführung. Die Beiträge sind daher keine BA, die Versicherungsleistung ist nicht stbar. Wird neben dem privaten Krankheitsrisiko zugleich das betriebliche Risiko der Quarantäne, also der ordnungsbehördlich verfügten Praxisschließung, versichert, so sind die dadurch veranlassten Versicherungsleistungen BE und die auf dieses Risiko entfallenden Versicherungsbeiträge BA, ohne dass dem § 12 Nr. 1 entgegensteht (BFH v. 20.5.2009 – VIII R 6/07, BFH/NV 2009, 1519).

► *Rechtsschutzversicherung*: Leistungen aus einer Rechtsschutzversicherung können BE sein, wenn die Inanspruchnahme der Versicherung auf einem betrieblichen Vorgang beruht, die ersetzten Kosten also BA sind.

► *Sachversicherungen*: Leistungen aus Sachversicherungen, die sich auf WG des BV erstrecken, erhöhen als BE den Gewinn des Betriebs. Zu den Sachversicherungen zählen vor allem Versicherungen gegen Brandschäden (BFH v. 3.10.1985 – IV R 16/83, BFH/NV 1986, 208), Diebstahl, Unwetter und Sachbeschädigung. Auch Versicherungen von Wertpapieren gegen Kursverluste gehören dazu.

Die Leistung der Kaskoversicherung wegen Diebstahls eines zum BV gehörenden PKW ist zumindest im Umfang der betrieblichen Nutzung auch dann BE, wenn der Diebstahl während des Parkens vor der Wohnung des Betriebsinhabers und vor einer geplanten Privatfahrt begangen wurde; ob ein Anteil in Höhe des privaten Nutzungsanteils als Privateinnahme anzusehen ist, bleibt offen (BFH v. 20.11.2003 – IV R 31/02, BStBl. II 2006, 7).

► *Unfallversicherung*: Prämien zu einer allgemeinen Unfallversicherung des Unternehmers sind grundsätzlich keine BA, da sie nur private Risiken abdeckt (BFH v. 8.4.1964 – VI 343/62 S, BStBl. III 1964, 271). Beiträge sind allerdings BA, wenn der Versicherungsvertrag der Absicherung eines erhöhten beruflichen Risikos dient (BFH v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657). Die Versicherungsleistungen sind dann BE (BFH v. 8.4.1964 – VI 343/62 S aaO).

▷ *Unfallversicherungen zugunsten anderer Personen* wie ArbN oder Geschäftspartner aus betrieblichen Gründen führen zu BE, wenn Versicherungsleistungen erbracht werden und sofern kein Zufluss beim Dritten anzunehmen ist. Zur StBefreiung von Versicherungsleistungen aus einer gesetzlichen Unfallversicherung s. § 3 Nr. 1 Buchst. a.

▷ *Gemischte Veranlassung einer Unfallversicherung (Abdeckung von Berufs- und Privatrisiko)*: Die Rspr. hat die Einbeziehung in den betrieblichen Bereich bei Unfallversicherungen auch dann zugelassen, wenn ausschließlich oder ganz überwiegend ein erhöhtes betriebliches Unfallrisiko abgedeckt werden sollte. Deckt die Unfallversicherung in erheblichem Umfang auch Risiken im Privatbereich ab, soll für die Beiträge § 12 Nr. 1 gelten (BFH v. 13.4.1976 – VI R 87/73, BStBl. II 1976, 599; glA KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. D 350 „Versicherungsleistungen“; s. aber BFH v. 20.5.2009 – VIII R 6/07, BFH/NV 2009, 1519). UE ist für den Bereich der BE darauf abzustellen, ob die Versicherungsleistung wegen eines Berufsunfalls gezahlt wurde (Veranlassungsgrundsatz).

Veruntreuungen eines Gesellschafters führen zu SonderBE bei ihm, wenn er der Gesellschaft zustehende Zahlungen auf das eigene Konto umleitet (BFH v. 22.6.2006 – IV R 56/04, BStBl. II 2006, 838 mwN), nicht aber unberechtigte Entnahmen aus dem Vermögen der PersGes. (BFH v. 14.12.2000 – IV R 16/00, BStBl. II 2001, 238; s. auch Anm. 565).

Verzicht auf Entgelt führt nicht zu BE, da es an einem Zufluss fehlt. Verzichtet der Stpfl. nachträglich aus privaten Gründen auf einen zunächst vereinbarten Zahlungsanspruch, liegt eine Entnahme vor (BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526). Zum Verzicht des Verpächters auf seinen Substanzerhaltungsanspruch bei eiserner Verpachtung s. „Eiserne Verpachtung“ und zum Verzicht im Einzelnen s. Anm. 560.

Vorauszahlungen: s. „Vorschüsse“.

Vorleistungen Dritter bewirken bei Gewinnermittlung nach Abs. 3 bereits beim Zufluss eine Gewinnerhöhung (BFH v. 29.4.1982 – IV R 95/79, BStBl. II 1982, 593). Zu Vorleistungen s. auch BFH v. 25.4.1985 – IV S 10/84, BFH/NV 1986, 665.

Vorschüsse, Teilzahlungen oder Abschlagszahlungen sind bereits im Zeitpunkt des Zuflusses BE.

BFH v. 29.4.1982 – IV R 95/79, BStBl. II 1982, 593, und v. 25.4.1985 – IV R 10/84, BFH/NV 1986, 665; v. 13.10.1989 – III R 30–31/85, BStBl. II 1990, 287 mwN; s. auch „Honorare“ und „Provisionsvorschüsse“. Das gilt selbst dann, wenn bereits im Zeitpunkt der Vereinnahmung feststeht, dass sie teilweise zurückzuzahlen sind (BFH v. 29.4.1982 – IV R 95/79 aaO, in Abkehr von BFH v. 27.6.1963 – IV 111/59 U, BStBl. III 1963, 534), nicht jedoch für Vorschüsse, die zur Erlangung von abnutzbaren Anlagegütern geleistet werden. Dies folgt aus Abs. 3 Satz 3, der zwingend vorschreibt, dass auch bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 die Vorschriften über die AfA zu berücksichtigen sind.

Keine BE, sondern durchlaufende Posten sind Vorschüsse, die der Stpfl. lediglich zur Weiterleitung an Dritte erhält (zB Gerichtskostenvorschüsse eines Rechtsanwalts).

Vorweggenommene Betriebseinnahmen sind Erträge eines im Aufbau befindlichen Betriebs (s. Anm. 563).

Wettgewinne: s. „Spielgewinne/Wettgewinne“.

Zahngold: Bei Golderwerb durch Zahnärzte ist zwischen Feingold (Feingoldband, Barrengold), Dentalgold (Zahngold) und Altgold (von Patienten erworbene Zahngoldreste) zu unterscheiden. Der Erwerb von Feingold ist im Gegensatz zum Dental- und Altgold nicht betrieblich veranlasst und daher keine BE. Die Entgegennahme von Altgold führt zu BE in Höhe des gemeinen Werts, gleich, ob die Zahngoldabfälle dem Zahnarzt unentgeltlich oder als zusätzliches Entgelt für die Behandlung überlassen wurden. Den BE stehen entsprechende BA gegenüber, wenn die Abfälle für betriebliche Zwecke verbraucht oder veräußert werden sollen (BFH v. 17.4.1986 – IV R 115/84, BStBl. II 1986, 607; v. 18.9.1986 – IV R 41/86, BFH/NV 1987, 761, und v. 18.9.1986 – IV R 50/86, BStBl. II 1986, 907). Die erlangten Goldabfälle bleiben bis zu einer eindeutigen Entnahmehandlung oder Veräußerung an eine Scheideanstalt BV. Liefert der Zahnarzt die Goldabfälle an eine Scheideanstalt im Tausch gegen Feingold, so führt dies erneut zu einer BE ohne Ansatz von AK (BA), weil Feingold in der Zahnprothetik nicht zum Einsatz kommt (BFH v. 17.4.1986 – IV R 115/84, BStBl. II 1986, 607). Ein Ansatz als BA kommt dagegen in Betracht, wenn Altgold gegen Zahngold eingetauscht oder ausnahmsweise das erworbene Feingold im Betrieb verwendet wird (s. dazu GROH, FR 1986, 393, und RENZ, DStR 1986, 822, jeweils mwN).

Zinsen: Guthabenzinsen aus betrieblich veranlassten Einzahlungen sind ebenso BE wie Zinsen aus betrieblich gewährten Darlehen. BE sind auch Erstattungs-zinsen nach §§ 233a, 236 AO und nach Bescheiderteilung erstattete Nachfor-derungszinsen, soweit sie sich auf Betriebssteuern beziehen (DZIADKOWSKI, DB 1988, 2069; WAGNER, FR 1989, 390).

Zulagen, Zuschüsse: Ein Zuschuss ist nach R 6.5 Abs. 1 EStR ein Ver-mögensvorteil, den ein Zuschussgeber zur Förderung eines – zumindest auch – in seinem Interesse liegenden Zwecks dem Zuschussempfänger zuwendet. Fehlt ein Eigeninteresse des Leistenden, liegt kein Zuschuss vor. IdR wird ein Zu-schuss auch nicht gegeben sein, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang mit einer Leistung des Zuschussempfängers feststellbar ist (s. auch BFH v. 29.4.1982 – IV R 177/78, BStBl. II 1982, 591; NIELAND, DStZ 1986, 183, 216, 246; GROH, BB 1988, 2417).

Nach der Rspr. des III. und IV. Senats des BFH führen öffentliche Investitions-zuschüsse bei Bilanzierung ebenso wie bei Einnahmenüberschussrechnung

grundsätzlich zu einer Minderung der AHK der geförderten WG (s. nur BFH v. 29.11.2007 – IV R 81/05, BStBl. II 2008, 561 mwN und Anm. KANZLER, FR 2008, 918). Nach aA ist ein Investitionszuschuss grundsätzlich als Erhöhung des BV (BE) im Zeitpunkt der Zuschussgewährung zu erfassen, die Sofortversteuerung aber durch Ausübung eines Wahlrechts auf Minderung der AHK zu vermeiden (BFH v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28, und v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488).

Zwangsversteigerungsverfahren: Zu den AK beim Erwerb eines betrieblichen Grundstücks im Zwangsversteigerungsverfahren gehören das Gebot und die Kosten. Die in dem Gebot enthaltenen Zinsen sind mit dem Zuschlag als BE zugeflossen (BFH v. 18.5.1995 – IV R 43/93, BFH/NV 1996, 26).

6. Betriebsausgaben bei der Einnahmenüberschussrechnung

571 a) Bedeutung der Betriebsausgaben für die Einnahmenüberschussrechnung

Stpfl., die die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 erfüllen, können als Gewinn den Überschuss der BE über die BA ansetzen.

Begriff der Betriebsausgaben nach Abs. 4 anwendbar: BA sind die durch den Betrieb veranlassten Aufwendungen, also Ausgaben in Geld oder Geldeswert (s. Anm. 751). Für die Einnahmenüberschussrechnung gilt daher auch der allgemeine BA-Begriff des Abs. 4. Die BA sind daher von privaten Ausgaben, aber auch von den WK zu unterscheiden. Wie beim BV-Vergleich sind die Vorschriften über nicht abziehbare BA zu berücksichtigen (s. Anm. 1100 ff.). Ob die BA im laufenden Betrieb oder vor der Aufnahme (vorweggenommene BA) oder nach Einstellung der betrieblichen Tätigkeit (nachträgliche BA) anfallen, ist grundsätzlich unbeachtlich. BA, die sich in einem Kj. stl. nicht ausgewirkt haben oder vergessen wurden, können nicht in einem späteren Kj. berücksichtigt werden (BFH v. 30.6.2005 – IV R 20/04, BStBl. II 2005, 758, und v. 28.8.1968 – I B 7/68, BStBl. II 1968, 819). Auch eine Verteilung größerer BA ist grundsätzlich nicht möglich.

Soweit zum Abzug der BA keine Besonderheiten für die Einnahmenüberschussrechnung bestehen, wird auf die umfassenden Erl. zu Abs. 4 und Abs. 4a verwiesen. Dies gilt vor allem für den Abzug betrieblicher Steuern (s. Anm. 980 ff.) und den Abzug von Schuldzinsen, für den Abs. 4a eine Sonderregelung enthält, die nach Abs. 4a Satz 6 auf die Einnahmenüberschussrechnung sinngemäß anzuwenden ist (s. Anm. 1030 ff., insbes. Anm. 1082).

Erfassung nach dem Abflussprinzip: BA sind bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 im Zeitpunkt des Abflusses zu berücksichtigen (§ 11 Abs. 2). Das gilt auch bei einem späteren Rückzahlung der Aufwendungen, zB durch eine Schadensersatzleistung, die als Einnahme im Zeitpunkt der Erstattung zu erfassen ist (s. § 11 Anm. 116).

Gegenüber der Gewinnermittlung nach Abs. 1 kommt es bei der Einnahmenüberschussrechnung, vom Anlagevermögen abgesehen, auf den Abfluss liquider Mittel an, während beim BV-Vergleich der periodengerechte Aufwand maßgeblich ist. Für die Überschussermittlung kommen tatsächlich geleistete BA, nicht am Schluss des VZ vorhandene, später zu erfüllende Verbindlichkeiten in Betracht (BFH v. 2.2.1966 – I 372/62, BStBl. III 1966, 294).

Zwangsverteilung von Entgelten für langfristige Nutzungsüberlassungen (§ 11 Abs. 2 Satz 3): Vorauszahlungen für Nutzungsüberlassungen von mehr als 5 Jahren unterliegen einer Ausnahme vom Abzugsverbot. Während der Stpfl.

entsprechende Einnahmen auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilen *kann*, im Übrigen aber eine Sofortversteuerung möglich ist (Wahlrecht nach § 11 Abs. 1 Satz 3; s. Anm. 558), *mus*s er solche vorausgezahlte Ausgaben auf den Nutzungszeitraum gleichmäßig verteilen (§ 11 Abs. 2 Satz 3). Die auch und gerade auf die Einnahmenüberschussrechnung anwendbare Vorschrift (BTDrucks. 15/4050, 53) erfasst vor allem Erbbauzinsen und möglicherweise auch ein Darlehen bzw. Disagio (s. § 11 Anm. 124 mwN).

Regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die der Stpfl. kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kj. leistet, zu denen sie wirtschaftlich gehören nach, sind nach § 11 Abs. 2 Satz 2 im Wj. ihrer Zugehörigkeit abzusetzen (s. § 11 Anm. 75 ff. und 123).

So ist auch eine für das vorangegangene Kj. geschuldete und zu Beginn des Folgejahres entrichtete UStVorauszahlung als regelmäßig wiederkehrende Ausgabe im vorangegangenen VZ abziehbar; der öffentlich-rechtl. Charakter der USt. steht ihrer Berücksichtigung als wiederkehrende Ausgabe nicht entgegen (BFH v. 1.8.2007 – XI R 48/05, BStBl. II 2008, 282 mit Zustimmung des abweichenden IV. Senats, s. BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291).

Besonderheiten gelten vor allem hinsichtlich der Verteilung von AHK abnutzbarer Anlagegüter (s. Anm. 619 ff.), des Abzugs der AHK nicht abnutzbarer Anlagegüter und bestimmter WG des Umlaufvermögens (s. Anm. 628 ff.), des Verlusts von WG (s. Anm. 576), der Abziehbarkeit von Steuern (s. Anm. 577) und des Tauschs von WG (s. Anm. 581).

Zum Abzug von Rentenzahlungen beim Erwerb eines Betriebs oder von WG s. Anm. 597. Zu beachten ist auch, dass eine Ausgabe für Rechnung eines Dritten (durchlaufender Posten) bei der Überschussermittlung unberücksichtigt bleibt (Abs. 3 Satz 2; s. Anm. 611). Zu den BA im Einzelnen s. die Erl. zu Abs. 4 Anm. 700 ff.

Beim Abzug von AHK ist grundsätzlich zwischen Anlage- und Umlaufvermögen zu unterscheiden. WG des Anlagevermögens werden bei der Einnahmenüberschussrechnung dem BV-Vergleich nach Abs. 1 weitgehend gleichgestellt, denn die AHK sind ebenfalls nicht sofort als BA zu berücksichtigen (BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960). Die AHK abnutzbarer Anlagegüter werden nur in Höhe der AfA berücksichtigt, während die AHK nicht abnutzbarer Anlagegüter, ebenso wie bestimmte WG des Umlaufvermögens, erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme abziehbar sind.

Für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (Vorratsvermögen) gilt grundsätzlich das Abflussprinzip, so dass die AHK dieser WG im Zeitpunkt der Zahlung in vollem Umfang zum BA-Abzug führen. Allerdings sind einige WG des Umlaufvermögens vom Abflussprinzip ausgenommen. Nach Abs. 3 Satz 4 werden die AHK von Anteilen an KapGes., Wertpapiere und vergleichbare, nicht verbrieft Forderungen und Rechte, ferner Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens ebenso behandelt wie die nicht abnutzbaren Anlagegüter und sind erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme zu berücksichtigen (s. Anm. 628 ff.).

Aufwendungen für Anlagegüter sind nicht sofort abziehbar. In Durchbrechung des Abflussprinzips sind die Aufwendungen für abnutzbare Anlagegüter auf die Nutzungsdauer des WG zu verteilen (Abs. 3 Satz 3). Allerdings kann nach Abs. 3 Satz 3 auch der Sofortabzug für gWG nach § 6 Abs. 2 und der Abzug über den Sammelposten nach § 6 Abs. 2a in Anspruch genommen werden (s. Anm. 624 „gWG“).

AHK für nicht nicht abnutzbare Anlagegüter sind nach Abs. 3 Satz 4 erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme zu berücksichtigen (s. Anm. 628 ff.).

Teilwertabschreibungen sind nach hM bei der Überschussermittlung nicht möglich, weil die Wertminderung keine BA ist und Wertveränderungen des BV außer Betracht bleiben (s. Anm. 536 auch zur Kritik an der hM).

572–575 Einstweilen frei.

576 b) Verlust von Wirtschaftsgütern als Betriebsausgabe bei Einnahmenüberschussrechnung

Verluste von WG des BV sind auch bei der Einnahmenüberschussrechnung bei betrieblicher Veranlassung als BA abziehbar. Für den Abzug ist es unerheblich, ob dem Stpfl. ein Regressanspruch zusteht. Eine Schadensersatzleistung ist im Jahr der Zahlung als BE zu erfassen (s. aber zu WK: BFH v. 22.11.1968 – VI R 182/67, BStBl. II 1969, 160). Ein privat veranlasster Verlust ist als Entnahme zu berücksichtigen, soweit die AHK ganz oder teilweise schon gewinnmindernd berücksichtigt worden sind.

Verlust von Umlaufvermögen: Der Abzug von Verlusten kommt nicht in Betracht, soweit bereits die Ausgaben für die Anschaffung oder Herstellung des WG als BA berücksichtigt worden sind. Bei dieser Gewinnminderung bleibt es, da eine BE wegen Veräußerung oder Entnahme nicht möglich ist. Das gilt insbes. für Wertverluste von Waren. Die Bezahlung der Waren hat den Überschuss bereits in voller Höhe als BA gemindert. Entsprechendes gilt beim Verlust von gWG, soweit die AK schon BA waren. Auch der Verlust von Forderungen aus Warenlieferungen und Leistungen ist keine BA, weil die Entstehung der Forderung noch nicht zu einer BE geführt hat.

Verlust von Anlagegütern: Beim Verlust abnutzbarer Anlagegüter sind noch nicht abgesetzte AHK im Wege der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Satz 5 als BA zu behandeln (BFH v. 22.9.1960 – IV 335/58 U, BStBl. III 1961, 499; s. Anm. 624).

Auch wenn Abs. 3 Satz 4 bei *nicht abnutzbaren* WG des Anlagevermögens die Absetzung nur im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme gestattet, können auch im Fall eines Verlusts die AHK als BA abgesetzt werden (s. Anm. 632). Aus dem Zweck der Regelung, übermäßige Gewinnschwankungen zugunsten des Stpfl. durch Saldierung der AHK mit dem Veräußerungserlös oder Entnahmewert zu verhindern, folgt nur, dass der Abzug der AHK zwar verschoben, aber zulässig bleiben soll. Die Vorschrift enthält insoweit eine Regelungslücke (BFH v. 23.11.1978 – IV R 146/75, BStBl. II 1979, 109).

Geldverluste führen zu BA, wenn das schadensstiftende Ereignis dem betrieblichen Bereich entstammt. Deshalb rechnen Verluste aus Gelddiebstählen durch Betriebsangehörige selbst dann zu BA, wenn davon das PV des Betriebsinhabers betroffen ist (BFH v. 28.11.1991 – XI R 35/89, BStBl. II 1992, 343). Davon abgesehen kann der Verlust von Geld (etwa durch Einbruch) zu BA führen, wenn das Geld zum BV des Stpfl. gehört. Die betriebliche Veranlassung ist in diesem Fall durch die Zweckbestimmung des WG Geld hergestellt, mag sich der Verlust (zB Einbruch) wie ein sonstiges schadensstiftendes Ereignis auch als ein neutraler, nicht dem Betrieb zuzurechnender Vorgang darstellen. Allerdings lässt sich der betriebliche Zusammenhang oft nicht ohne weiteres feststellen. Der BFH hat deshalb verlangt, dass der betriebliche Zusammenhang durch eine geschlossene Kassenführung und eine klare Trennung zwischen betrieblichen und

privaten Geldzugängen dargetan wird; nur unter diesen Voraussetzungen soll im Fall der Überschussermittlung ein durch Diebstahl verursachter Geldverlust zu BA führen (BFH v. 25.1.1962 – IV 221/60 S, BStBl. III 1962, 366).

UE ist diese Auffassung in ihrer Allgemeinheit zu streng; es kommt vielmehr auf die Umstände des Einzelfalls an. Von Bedeutung kann auch die Aufbewahrung des Geldes im betrieblichen Bereich oder die Bereitstellung eines abgezählten Betrags zur Begleichung einer betrieblichen Verbindlichkeit sein (BFH v. 28.11.1991 – XI R 35/89, BStBl. II 1992, 343). Hat das FG festgestellt, dass das im PV verwahrte Bargeld auf das betriebliche Konto des Stpfl. einbezahlt werden sollte, so lässt sich hierdurch der betriebliche Zusammenhang belegen (BFH v. 12.12.2001 – X R 65/98, nv., Juris).

Der Verlust einer betrieblich veranlassten Geldforderung ist in dem Zeitpunkt zu berücksichtigen, in dem der Verlust feststeht (BFH v. 2.9.1971 – IV 342/65, BStBl. II 1972, 334; v. 15.3.1984 – IV R 223/81, nv., Juris).

Zu Beteiligungsverlusten s. Anm. 1011, Darlehensverlusten Anm. 1012, Bürgschaftsverlusten Anm. 1014, Kursverlusten und Verlusten aus Risikogeschäften Anm. 1015 und zu Verlusten durch Diebstahl, Unterschlagung oder Beschädigung Anm. 870 ff.

Einstweilen frei.

577–580

c) Betriebsausgabe beim Tausch von Wirtschaftsgütern

581

Wirtschaftlich betrachtet besteht das Tauschgeschäft aus einer Veräußerung und einer Anschaffung; es kommt daher idR zu einer Gewinnrealisierung (BTDrucks. 14/265, 174; BFH v. 16.12.1958 – I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30; Tauschgutachten). Nach den Grundsätzen der Einnahmenüberschussrechnung sind alle betrieblich veranlassten Zugänge an Geld oder Geldeswert, die dem Stpfl. im Rahmen seines Betriebs zufließen, zu erfassen. Deshalb sind auch Tauschvorgänge bei der Ermittlung der BE und BA grundsätzlich zu berücksichtigen.

Wert des Erworbenen Betriebseinnahme: Beim Tausch von WG ist der Wert der erworbenen WG grundsätzlich als BE zu erfassen, sofern das hingeebene WG dem betrieblichen Bereich zuzuordnen war. Auf die Verwendung kommt es dabei nicht an. Der Zugang ist im Hinblick auf die Aufgabe von Betriebsgegenständen in jedem Fall betrieblich veranlasst (BFH v. 17.4.1986 – IV R 115/84, BStBl. II 1986, 607).

Der Betriebsausgabenabzug für das eingetauschte Wirtschaftsgut hängt von der Verwendung des erlangten Sachwerts ab. Setzt ihn der Stpfl. für private Zwecke ein, bleibt es beim isolierten Ansatz der BE. Soll beim Erwerb von WG des Umlaufvermögens der Sachwert für betriebliche Zwecke eingesetzt und hierfür verbraucht oder veräußert werden, ist dem schon im Zeitpunkt des Tauschs durch den Ansatz einer BA in gleicher Höhe Rechnung zu tragen. Besonderheiten gelten für WG des Anlagevermögens wegen der Sondervorschriften des Abs. 3 Sätze 3 und 4.

Bewertung der Tauschvorgänge: Der Wert der als BE bzw. BA anzusetzenden Sacheinnahmen bzw. Sachausgaben richtet sich nach dem gemeinen Wert (§ 9 BewG). Dabei ist für die Sacheinnahme der gemeine Wert der erhaltenen Leistung und für die Sachausgabe der gemeine Wert der hingeebenen Leistung von Bedeutung. Sofern sich ausnahmsweise Leistung und Gegenleistung wertmäßig nicht entsprechen, ist der genaue Wert des jeweiligen Gegenstands maßgeblich (glA KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. D 279; zT aA EISGRUBER, Zahlungs-mittelrechnung, 2004, 153 f.). Der gemeine Wert des hingeebenen WG

repräsentiert die AK für das erworbene (BFH v. 14.12.1982 – VIII R 53/81, BStBl. II 1983, 303).

Beispiele für Tauschvorgänge nach Abs. 3: Die denkbaren Tauschvorgänge sind wie folgt zu beurteilen (s. auch SEGBRECHT/GUNSENHEIMER, Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 12. Aufl. 2009, Rn. 663):

► *Ware gegen Ware:* Bei Gleichwertigkeit der Waren ergibt sich keine Gewinnauswirkung. Die Entgegennahme der Ware führt zu einer BE; in gleicher Höhe war andererseits eine BA anzunehmen. Wird unter Zuzahlung getauscht, ist der Zuzahlungsbetrag als (gewinnmindernde) BA zu buchen.

► *Ware gegen abnutzbares Anlagegut:* Der Zugang des Anlageguts bildet in Höhe seines gemeinen Werts eine BE; im Zweifel kann dieser Wert mit dem Wert der Ware gleichgesetzt werden. Der gemeine Wert der Ware bildet eine BA, die auf die Nutzungsdauer zu verteilen ist (Abs. 3 Satz 3). Gleiches gilt bei Hingabe einer Leistung gegen ein abnutzbares Anlagegut.

► *Ware gegen ein nicht abnutzbares Anlagegut:* Der Zugang des nicht abnutzbaren Anlageguts bildet eine BE in Höhe seines gemeinen Werts. Der gemeine Wert der Ware wird als AK des Anlageguts in das nach Abs. 3 Satz 5 zu führende Verzeichnis aufgenommen und bei Veräußerung oder Entnahme des Anlageguts vom Veräußerungserlös oder Entnahmewert abgesetzt.

► *Abnutzbares Anlagegut gegen ein anderes WG:* Der Restbuchwert bildet eine BA, weil der noch nicht verrechnete Teil der bereits früher verausgabten AHK nunmehr abgesetzt werden muss. Im Übrigen gilt Folgendes:

▷ *Bei der Hingabe eines abnutzbaren Anlageguts gegen Ware* ist uE der gemeine Wert des Anlageguts eine BA als AK der Ware; der Zugang der Ware bildet in Höhe ihres gemeinen Werts eine BE als Entgelt für das Anlagegut; im Zweifel gleichen sich BE und BA aus, so dass sich nur die Rest-AfA auswirkt. Entsprechendes gilt bei Hingabe eines abnutzbaren Anlageguts gegen ein anderes abnutzbares Anlagegut (RFH v. 12.12.1935, StuW 1936 Nr. 78).

▷ *Bei Hingabe eines abnutzbaren Anlageguts gegen ein nicht abnutzbares Anlagegut* bildet der Restbuchwert des abnutzbaren Guts eine BA und der gemeine Wert des nicht abnutzbaren Guts eine BE; der gemeine Wert des hingegebenen abnutzbaren Anlageguts ist zu verzeichnen und bei Veräußerung oder Entnahme des nicht abnutzbaren Anlageguts als BA abzusetzen.

▷ *Bei Hingabe eines nicht abnutzbaren Anlageguts gegen ein anderes WG* gleichen sich ebenfalls BE (gemeiner Wert des erworbenen WG) und BA (gemeiner Wert des hingegebenen WG) im Zweifel aus. Die AHK des nicht abnutzbaren WG sind nunmehr abzusetzen (Abs. 3 Satz 4). Von den AK des erworbenen WG sind, wenn es abnutzbar ist, die künftigen AfA zu berechnen. Ist auch das erworbene Anlagegut nicht abnutzbar, so gilt Entsprechendes wie bei Hingabe von Ware gegen ein nicht abnutzbares Anlagegut.

582–583 Einstweilen frei.

7. Entnahmen und Einlagen bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3

584 a) Rechtsgrundlage und Bedeutung von Entnahmen und Einlagen für die Einnahmenüberschussrechnung

Bei der Einnahmenüberschussrechnung sind wie beim BV-Vergleich nach Abs. 1 Satz 1 Entnahmen und Einlagen zu berücksichtigen.

Rechtsgrundlage der Berücksichtigung von Entnahmen und Einlagen: Während § 5 Abs. 6 ua. vorsieht, dass die Vorschriften über die Entnahmen und Einlagen auch bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach § 5 Abs. 1 zu befolgen sind, enthält Abs. 3 eine entsprechende Regelung nicht. Allenfalls Abs. 3 Satz 4 lässt sich ein Hinweis auf die Entnahmenvorschriften entnehmen. Dennoch sind auch bei der Einnahmenüberschussrechnung Entnahmen und Einlagen zur richtigen Ermittlung des Überschusses zu berücksichtigen, soweit, wie beim Geld, keine Besonderheiten bestehen.

StRspr.: BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526; v. 31.10.1978 – VIII R 196/77, BStBl. II 1979, 401; v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244; v. 18.9.1986 – IV R 50/86, BStBl. II 1986, 907; v. 25.4.1990 – X R 135/87, BStBl. II 1990, 742; v. 14.11.2007 – XI R 37/06, BFH/NV 2008, 365 mwN; gLA KANZLER, FR 1998, 233 (243); KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. D 194.

Die Notwendigkeit der Einbeziehung von Entnahmen und Einlagen in die Überschussermittlung ergibt sich aus dem Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit (s. dazu Anm. 531). Danach muss über die Gesamtheit der Jahre hinweg die Gewinnermittlung nach Abs. 3 letztlich zu demselben Ergebnis führen wie die Gewinnermittlung nach Abs. 1. Da für die Gewinnermittlung nach Abs. 1 Entnahmen und Einlagen wesentlich sind, kann für die Einnahmenüberschussrechnung nichts anderes gelten. Der Zweck der Entnahmen- und Einlagenregelung, außerbetriebliche Vorgänge aus der Gewinnermittlung zu eliminieren (s. Anm. 136), ist auch für die Einnahmenüberschussrechnung von Bedeutung.

Technik der Berücksichtigung: Entnahmen und Einlagen werden in der Weise berücksichtigt, dass der Überschuss der BE über die BA um den Wert der Entnahmen erhöht und um den Wert der Einlagen vermindert wird. Im Ergebnis werden deshalb Entnahmen wie BE und Einlagen wie BA behandelt; die Rspr. spricht von „fiktiven“ BE und BA (BFH v. 18.9.1986 – IV R 50/86 aaO und v. 25.4.1990 – X R 135/87 aaO).

Stellungnahme: UE ist die fehlende gesetzliche Regelung zu beanstanden. Eine Verweisung auf Abs. 1 Satz 1 würde der Rechtssicherheit und -klarheit dienen, denn die Existenz ausdrücklicher Verweisungen in Abs. 3 und die langjährige Unterlassung des Gesetzgebers, eine Regelung zu den Entnahmen und Einlagen für die Einnahmenüberschussrechnung zu treffen, könnten auch den Schluss nahelegen, eine Regelung könne dem Vereinfachungszweck der Gewinnermittlung nach Abs. 3 zuwiderlaufen.

Obwohl die StReformkommissionen in der Vergangenheit wiederholt eine entsprechende Regelung gefordert hatten (EStKomm. 1964, Schriftenreihe des BMF Heft 7, 95 und StRefKomm., 1971, 509), ist der Gesetzgeber diesen Vorschlägen bisher nicht gefolgt. Auch nach § 10 Abs. 3 des Entwurfs eines StReformG 1999 (BTDrucks. 13/7917) sollte es bei der bisherigen Regelung bleiben.

Geldentnahmen und Geldeinlagen sind nicht entnahme- und einlagefähig, weil sie für die Einnahmenüberschussrechnung ohne Bedeutung sind (BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526). Die Höhe der BE oder BA wird von solchen außerbetrieblich veranlassten Vorgängen nicht berührt. Zu Darlehensforderungen s. Anm. 559.

Bewertung der Entnahmen und Einlagen: Über den Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 hinaus sind diese Bewertungsvorschriften auch bei der Überschussermittlung anzuwenden. Entnahmen sind daher entsprechend § 6 Abs. 1 Nr. 4 mit dem Teilwert und Einlagen entsprechend § 6 Abs. 1 Nr. 5 mit dem Teilwert, höchstens mit den AHK anzusetzen (BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244; v. 31.10.1978 – VIII R 196/77, BStBl. II 1979, 401;

s. § 6 Anm. 1192 ff.). Auch die Anwendung der Bewertungsvorschriften erklärt sich in erster Linie aus dem Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit (BFH v. 22.5.1969 – IV 31/65, BStBl. II 1969, 584). Denn beim Ansatz des Buchwerts könnten stille Reserven der Besteuerung entgehen, so dass der bei der Einnahmenüberschussrechnung ermittelte Gesamtgewinn nicht mehr dem nach Abs. 1 ermittelten Totalgewinn entspräche. Im Übrigen werden stille Reserven auch bei einer Veräußerung erfasst. Entsprechendes muss dann auch bei einer Entnahme erfolgen. Wegen Einzelheiten der Bewertung s. § 6 Anm. 1194 ff., 1215 ff.

Zur Entnahme bei Nutzungsänderung s. Anm. 73 und 119 jeweils „Nutzungsänderung“.

585 b) Entnahme und Einlage von Wirtschaftsgütern des Anlage- und Umlaufvermögens

Für die Entnahme und Einlage der WG des Anlage- und Umlaufvermögens gelten bei der Einnahmenüberschussrechnung unterschiedliche Grundsätze.

Entnahme und Einlage abnutzbarer Anlagegüter: Bei der Entnahme ist die fiktive Einnahme (s. Anm. 584) im Jahr der Entnahme zu berücksichtigen. Der Einnahmeerhöhung um den Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4) steht der Restbuchwert des abnutzbaren Anlageguts gegenüber (s. Abs. 3 Satz 3). Lediglich die Differenz zwischen dem Teilwert des entnommenen WG und seinem fiktiven Buchwert, dh. seinen AHK abzgl. AfA, erhöht also den Überschuss iSd. Abs. 3 Satz 1. Die auf die Entnahme entfallende USt. auf unentgeltliche Wertabgaben (früher: Eigenverbrauch) darf den Überschuss nicht mindern (§ 12 Nr. 3). Zur Bewertung mit dem Buchwert s. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4. Bei der Entnahme von gWG ist eine Einnahmeerhöhung in Höhe des Teilwerts anzunehmen; der Sammelposten nach § 6 Abs. 2a ist nicht zu vermindern.

Die Einlage abnutzbarer Anlagegüter erfolgt gewinnneutral zum Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5; wegen der Einzelheiten s. § 6 Anm. 1215 ff.). Gewinnmindernd ist der Abzug nur im Wege der jährlichen AfA auf den Entnahmewert des WG zu berücksichtigen (R 7.3 Abs. 6 und R 7.4 Abs. 10 EStR). Scheidet das eingebrachte WG vor der vollen Abschreibung wieder aus dem Betrieb aus, ist sein Restbuchwert im Jahr der Veräußerung oder Entnahme gewinnmindernd zu erfassen. Die Einlage von gWG erfolgt zum Teilwert. Sind bei der Einlage innerhalb von 3 Jahren nach der Anschaffung oder Herstellung die AHK während der Zugehörigkeit des WG zum PV nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 in voller Höhe abgesetzt worden, beträgt der Einlagewert 0 DM/€ (BFH v. 27.1.1994 – IV R 101/92, BStBl. II 1994, 638). Auch bei der Einlage von gWG kann die Sofortabschreibung und die Poolabschreibung nach § 6 Abs. 2 und 2a in Anspruch genommen werden (§ 6 Abs. 2 Satz 1 und § 6 Abs. 2a Satz 1; s. auch BFH v. 19.1.1984 – IV R 224/80, BStBl. II 1984, 312 zu § 6 Abs. 2 aF).

Entnahme und Einlage nicht abnutzbarer Anlagegüter: Bei der Entnahme ist die fiktive Einnahme der Differenzbetrag zwischen dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4) und den AK des entnommenen WG. Nach Abs. 3 Satz 4 sind die AK von nicht abnutzbaren WG des Anlagevermögens als BA erst im Jahr der Entnahme abziehbar. Die auf die Entnahme entfallende USt. auf unentgeltliche Wertabgaben (Eigenverbrauch) darf den Gewinn nicht mindern (§ 12 Nr. 3). Zur Bewertung mit dem Buchwert s. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5.

Die Einlage erfolgt entsprechend § 6 Abs. 1 Nr. 5 zum Teilwert. Der Wert ist in das nach Abs. 3 Satz 5 zu führende Verzeichnis aufzunehmen (s. Anm. 640).

Die Einlage darf erst im Jahr der Veräußerung oder Entnahme gewinnmindernd berücksichtigt werden (Abs. 3 Satz 4).

Entnahme und Einlage von Umlaufvermögen: Die Aufwendungen für die Anschaffung von WG des Umlaufvermögens (insbes. Waren) haben im Zeitpunkt der Anschaffung den Gewinn als BA gemindert. Bei der Entnahme sind deshalb Umlaufgüter entsprechend § 6 Abs. 1 Nr. 4 mit dem Teilwert anzusetzen und gewinnerhöhend zu berücksichtigen (BFH v. 22.5.1969 – IV 31/65, BStBl. II 1969, 584; zu Ausnahmen s. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2). Die auf die Entnahme entfallende USt. auf unentgeltliche Wertabgaben darf den Gewinn nicht mindern (§ 12 Nr. 3).

Die Einlage von WG des Umlaufvermögens ist in Höhe des Teilwerts (§ 6 Abs. 1 Nr. 5) gewinnmindernd zu erfassen.

c) Entnahme und Einlage von Forderungen sowie von Nutzungen und Leistungen

586

Der Einnahmenüberschuss muss auch bei der Entnahme und Einlage von Forderungen sowie Nutzungen und Leistungen berichtigt werden.

Forderungen sind grundsätzlich auch bei der Einnahmenüberschussrechnung entnahme- und einlagefähig. Deshalb ist auch die Entnahme einer Forderung dem Überschuss der BE über die BA hinzuzurechnen. Erlässt etwa ein Stpfl. einem Schuldner aus privaten Gründen eine Honorarforderung oder sieht er davon ab, eine entstandene Honorarforderung einzuziehen, so ist der Überschuss um den Wert der entnommenen Honorarforderung zu erhöhen (BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526). Die Bewertung richtet sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 4. Die Einlage einer privaten Forderung mindert den Überschuss der BE über die BA. Die Bewertung entspricht § 6 Abs. 1 Nr. 5.

Entnahme und Einlage von Darlehensforderungen berühren dagegen die Überschussermittlung nicht, da auch die betrieblich veranlasste Gewährung eines Darlehens und die entsprechende Rückzahlung nicht zu BA bzw. BE führt (s. Anm. 559).

Nutzungen und Leistungen sind bei der Einnahmenüberschussrechnung entnahme- und einlagefähig. Dabei ergeben sich gegenüber der Gewinnermittlung nach Abs. 1 keine Besonderheiten. Nutzungs- und Leistungsentnahmen (zB Einsatz von ArbN oder WG des BV für private Zwecke) sind dem Einnahmenüberschuss hinzuzurechnen (zur Bewertung s. § 6 Anm. 1201, „Arbeitskraft“, „Dienstleistungen“, „Nutzung“). Zum selben Ergebnis kommt, wer die anteilig auf die Privatnutzung entfallenden Aufwendungen nicht als BA abzieht. Nutzungs- und Leistungseinlagen sind vom Einnahmenüberschuss abzuziehen, soweit sie zu einer Verminderung der BA oder einer Erhöhung der BE geführt haben.

Einstweilen frei.

587–589

8. Das Betriebsvermögen bei Gewinnermittlung nach Abs. 3

590

Obwohl das BV für die eigentliche Gewinnermittlung nach Abs. 3 ohne Bedeutung ist, gibt es auch bei der Einnahmenüberschussrechnung ein BV. Nur die AHK von WG des BV mindern den nach Abs. 3 ermittelten Gewinn; Entnahmen und Einlagen aus dem BV sind zu berücksichtigen (s. Anm. 586). Nachdem der BFH auch für die Einnahmenüberschussrechnung die Bildung gewillkürten BV zugelassen hat (s. Anm. 537), gilt die Dreiteilung der Vermögensarten in notwendiges und gewillkürtes BV sowie PV auch für diese Gewinnermittlungsart (s. Anm. 30).

Zum Begriff des BV s. Anm. 46 ff., zur Begründung von BV s. Anm. 34, zur Behandlung gemischtgenutzter WG s. Anm. 32, zum Ausscheiden des WG aus dem BV s. Anm. 35 und zur Zurechnung von WG zum BV s. Anm. 36. Zum notwendigen BV s. Anm. 46 f., zum notwendigen PV s. Anm. 48 f. und zum gewillkürten BV s. Anm. 50 ff.

Bei Eröffnung und Erwerb eines Betriebs mit Einnahmenüberschussrechnung: Hat der Stpfl. das Wahlrecht ausgeübt und sich für die Gewinnermittlung nach Abs. 3 entschieden, so hat er bei Eröffnung eines Betriebs zwar keine Eröffnungsbilanz aufzustellen, gleichwohl aber bestimmte Aufzeichnungen zu machen und nach § 6 Abs. 1 Nr. 6 die Vorschriften über die Einlage von einzelnen WG (§ 6 Abs. 1 Nr. 5) entsprechend anzuwenden. Diese Regelung gilt auch für die Einnahmenüberschussrechnung. Bei Betriebseröffnung sind danach die einzelnen WG wie Einlagen zu bewerten. Eröffnung eines Betriebs iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 6 bedeutet die Begründung von BV eines bis dahin nicht bestehenden Betriebs im Rahmen der in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 genannten Einkunftsarten (s. § 6 Anm. 1236).

Beim entgeltlichen Erwerb eines Betriebs sind auch bei der Einnahmenüberschussrechnung die WG mit dem Teilwert, höchstens mit den AHK anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 7). Zur Bewertung s. im Einzelnen § 6 Anm. 1240. Beim unentgeltlichen Erwerb eines Betriebs muss der Erwerber die Buchwerte des übernommenen Betriebs oder Teilbetriebs fortführen (§ 6 Abs. 3 Satz 1; § 6 Anm. 1340 ff.). Diese Regelung gilt auch bei der Einnahmenüberschussrechnung. Beim Rechtsvorgänger müssen keine stillen Reserven aufgedeckt werden; der Nachfolger führt sie vielmehr fort und hat sie im Fall der Realisierung zu versteuern. Der Rechtsnachfolger kann die Gewinnermittlung nach Abs. 3 ohne Korrektur fortsetzen.

Bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe ist nach § 16 Abs. 2 Satz 2 von Gesetzes wegen ein Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zum BV-Vergleich erforderlich (s. Vor §§ 4–7 Anm. 46 mwN).

Zur Einbringung eines Betriebs mit Einnahmenüberschussrechnung in eine PersGes. oder KapGes. und zur Verpachtung eines solchen Betriebs s. Vor §§ 4–7 Anm. 46 mwN.; zum Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer PersGes. mit Einnahmenüberschussrechnung oder zur Realteilung eines solchen Betriebs s. Vor §§ 4–7 Anm. 46 aE.; zur Behandlung von Übergangsgewinnen in solchen Fällen, insbes. zur Möglichkeit und Versagung einer Verteilung des Gewinns auf mehrere Jahre s. Vor §§ 4–7 Anm. 65 ff., insbes. Anm. 68.

Bei Einstellung des Betriebs kann die Einnahmenüberschussrechnung auch im Zeitpunkt der Einstellung beibehalten werden. § 16 Abs. 2 Satz 2 verlangt einen Übergang zum Bestandsvergleich nicht schon bei der Betriebseinstellung, sondern erst bei der Veräußerung oder Aufgabe (BFH v. 10.7.1973 – VIII R 34/71, BStBl. II 1973, 786).

591–595 Einstweilen frei.

9. Einnahmenüberschussrechnung bei Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge

596 a) Bedeutung der Besteuerung wiederkehrender Bezüge für die Einnahmenüberschussrechnung

Bei der Einnahmenüberschussrechnung sind auch betrieblich veranlasste Renten und andere laufende Bezüge zu berücksichtigen.

Die Unterscheidung laufender Bezüge von anderen Bezügen ist nur für die Vorschriften von Bedeutung, die an den Rentenbegriff anknüpfen (§ 9

Abs. 1 Satz 3 Nr. 1, § 10 Abs. 1 Nr. 1a und § 22 Nr. 1). Für die Gewinnermittlung, auch die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung, kommt es auf die Unterscheidung grundsätzlich nicht an. Allerdings ist bei umsatz- oder gewinnabhängigen wiederkehrenden Bezügen eine Sofortversteuerung aus tatsächlichen Gründen ausgeschlossen (so H 16 Abs. 11 EStH; glA etwa KSM/REISS, § 16 Rn. B 171 mwN).

Zur Einteilung nach der Laufzeit s. § 16 Anm. 307. Die Unterscheidung zwischen Kaufpreistraten und Veräußerungszeitrenten ist allein bedeutsam für das von der Rspr. und der FinVerw. eingeräumte Wahlrecht zwischen Sofortbesteuerung und Zuflussbesteuerung (vgl. BFH v. 19.5.1992 – VIII R 37/90, BFH/NV 1993, 87 mwN).

Wahlrecht auf Sofort- oder Zuflussversteuerung: Bei einer Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge kann der Veräußerer entscheiden, ob er den Veräußerungsgewinn nach dem Barwert der Leistungen sofort und tarifbegünstigt versteuert (§§ 14, 16 oder 18 Abs. 3 iVm. § 34 Abs. 1, 2) oder die wiederkehrenden Bezüge nach §§ 13, 15, 18 iVm. § 24 Nr. 2 bei Zufluss der Besteuerung unterwirft (stRspr., s. nur BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532 unter II.2.a, und v. 14.1.2004 – X R 37/02, BStBl. II 2004, 493 unter II.1.b bb, jeweils mwN, sowie R 16 Abs. 11 EStR; s. auch § 24 Anm. 81). Nur bei Wahl der Zuflussbesteuerung ist die Einnahmenüberschussrechnung von Bedeutung. Sie ist nach Rspr., FinVerw. und hM im Schrifttum die maßgebliche Gewinnermittlungsart für nachträgliche betriebliche Einkünfte (s. § 24 Anm. 88 mwN; zu Recht aA DÖTSCHE, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1986, 156 ff., der für ein Wahlrecht zwischen BV-Vergleich und Einnahmenüberschussrechnung eintritt).

b) Einnahmenüberschussrechnung bei betrieblichen Veräußerungs- und Versorgungsrenten

597

Unterschieden wird die betriebliche Veräußerungsrente von der betrieblichen Versorgungsrente. Das Wahlrecht zwischen Sofort- und Zuflussbesteuerung gibt es nur bei der betrieblichen Veräußerungsrente. Bei der Versorgungsrente entsteht mangels Betriebsveräußerung auch kein entsprechender Veräußerungsgewinn.

Besteuerung der betrieblichen Veräußerungsrente auf Lebenszeit beim Berechtigten: Auch wenn der Empfänger seinen Gewinn nach Abs. 3 ermittelt, steht ihm das Wahlrecht zwischen Sofort- und Zuflussbesteuerung zu (s. Anm. 596 aE).

Bei sofortiger Versteuerung gelten die gleichen Grundsätze wie in den Fällen, in denen der Gewinn nach Abs. 1 bzw. § 5 ermittelt wird (s. § 16 Anm. 309; JANSEN/MYSSSEN/RISTHAUS, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 13. Aufl. 2006 Rn. 634 ff.). Ein Übergang zum Bestandsvergleich ist daher geboten (Vor §§ 4–7 Anm. 46; R 4.6 Abs. 1 EStR). Der Veräußerungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen Barwert der Rentenverpflichtung und Buchwert des Kapitalkontos wird tarifbegünstigt versteuert; die laufenden Rentenzahlungen sind mit dem Ertragsanteil nach § 22 zu besteuern.

Bei Zuflussbesteuerung tritt eine StPflcht erst ein, wenn die Zahlungen die Buchwerte der WG des übertragenen BV und die Veräußerungskosten übersteigen. Zur Ermittlung der Einkünfte sind die AK des veräußerten Grund und Bodens nach Abs. 3 Satz 4 im VZ der Veräußerung in vollem Umfang als BA abzusetzen. Gleiches gilt für den noch nicht abgesetzten Teil der abnutzbaren WG (Abs. 3 Sätze 3 und 4). Wurden früher noch die Zahlungen in vollem Umfang mit dem Wert des BV verrechnet (R 139 Abs. 11 Satz 7 EStR 2001), so sieht die

FinVerw. für Veräußerungen nach dem 1.1.2004 nur noch eine Verrechnung mit dem Tilgungsanteil vor; der Zinsanteil ist jeweils im Jahr des Zuflusses zu versteuern (BMF v. 3.8.2004, BStBl. I 2004, 1187 f.; R 16 Abs. 11 EStR; s. auch § 16 Anm. 309 und JANSEN/MYSEN/RISTHAUS, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 13. Aufl. 2006, Rn. 639 ff.).

Bei Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter des fortbestehenden Betriebs gegen Rente sind die Rentenzahlungen im Jahr des Zuflusses BE. In jedem Wj. ist ein Teilbetrag der AHK in Höhe der Kaufpreis- oder Rentenzahlungen als BA abzusetzen (R 4.5 Abs. 5 Satz 1 EStR); bei der Veräußerung abnutzbarer WG kann der Stpfl. entsprechend verfahren (R 4.5 Abs. 5 Satz 2 EStR).

Der zur Zahlung einer betrieblichen Veräußerungsrente Verpflichtete mit Gewinnermittlung nach Abs. 3 kann die Aufwendungen für den Erwerb einzelner WG im Zeitpunkt der Zahlung als BA abziehen (§ 11 Abs. 2). Dies gilt aber nicht für WG des Anlage- und Umlaufvermögens, bei denen die AK nach Abs. 3 Sätze 3 und 4 zu berücksichtigen sind (s. Anm. 619 ff. und 628 ff.). Diese Grundsätze sind beim Erwerb eines Betriebs gegen eine betriebliche Veräußerungsrente in gleicher Weise zu beachten.

Der Verpflichtete muss die erworbenen WG des Anlagevermögens mit den AK bewerten, die aus dem versicherungsmathematischen Barwert der Rente zzgl. weiterer Erwerbskosten zu ermitteln und die zugleich die AfA-Bemessungsgrundlage sind. Nur der in den Rentenzahlungen enthaltene Zinsanteil darf den Gewinn mindern (BFH v. 23.5.1991 – IV R 48/90, BStBl. II 1991, 796 auch zur Ermittlungstechnik durch sog. Schattenbilanz). Dieser Zinsanteil ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen den Rentenzahlungen einerseits und dem jährlichen Rückgang des Barwerts der Leibrentenverpflichtung andererseits (R 4.5 Abs. 4 Satz 3 EStR); zur Vereinfachungsregelung s. R 4.5 Abs. 4 Satz 4 EStR. Der Tilgungsanteil ist dagegen nur nach Abs. 3 Sätze 3 und 4 abziehbar. Im Fall der Erhöhung der Rente aufgrund einer Wertsicherungsklausel kann der Verpflichtete den Erhöhungsbetrag der betrieblichen Veräußerungsrente im Jahr der Zahlung als BA sofort abziehen (BFH v. 23.5.1991 – IV R 48/90, BStBl. II 1991, 796; BORDEWIN, FR 1992, 236). Dagegen ist der Teil der Rente, der sich auf WG des Umlaufvermögens bezieht, mit Ausnahme der in Abs. 3 Satz 4 aufgeführten WG, im Jahr der Leistung in vollem Umfang, also auch in Höhe des Tilgungsanteils, BA (R 4.5 Abs. 4 Satz 6 EStR).

Fällt bei dem Stpfl. mit Gewinnermittlung nach Abs. 3 die Verpflichtung aus einer wertgesicherten Veräußerungsrente (zB wegen Todes des Rentenberechtigten) weg, ist die Rentenverpflichtung in Höhe des Barwerts im Zeitpunkt des Wegfalls gewinnerhöhend aufzulösen (BFH v. 31.8.1972 – IV R 93/67, BStBl. II 1973, 51, und v. 23.5.1991 – IV R 48/90, BStBl. II, 796; H 16 Abs. 4 EStH; aA WEBER-GRELLET, DStZ 1992, 120). Dabei sind der Ermittlung des Rentenbarwerts die ursprünglich vereinbarten Rentenzahlungen (ohne Berücksichtigung der Erhöhung aufgrund der Wertsicherungsklausel) zugrunde zu legen. Der Barwert ist nicht um die geleisteten Rentenzahlungen zu kürzen. Diese in R 4.5 Abs. 4 Satz 5 EStR vorgesehene Möglichkeit ist nur dann anwendbar, wenn der Stpfl. in den Vorjahren von der von der FinVerw. zugelassenen Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, die tatsächlichen Zinszahlungen zunächst gegen den Rentenbarwert zu verrechnen, also erfolgsneutral zu behandeln (sog. buchhalterische Methode nach R 4.5 Abs. 4 Satz 4 EStR).

Die betriebliche Veräußerungsrente auf Zeit unterscheidet sich von der auf Lebenszeit nur durch die Zeitdauer der Rente. Hinsichtlich der Gewinnverwirklichung gelten deshalb die für Leibrenten maßgebenden Grundsätze. Es besteht deshalb auch hier das Wahlrecht zwischen der sofortigen und der nachträglichen

Versteuerung des Veräußerungsgewinns (s. Anm. 596; JANSEN/MYSSEN/RISTHAUS, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 13. Aufl. 2006, Rn. 836 mwN).

Die betriebliche Versorgungsrente führt *beim Berechtigten* zu nachträglichen betrieblichen Einkünften beim Zufluss der Rentenzahlungen (§§ 13, 15 oder 18 iVm. § 24 Nr. 2). BA sind im Jahr der Verausgabung (§ 11 Abs. 2) von den Renteneinnahmen abzuziehen. Ein Wahlrecht auf Sofortversteuerung besteht nicht (s.o.). Der vorzeitige Wegfall der Versorgungsrente führt nicht zu einem estl. beachtlichen Verlust, weil die betriebliche Versorgungsrente nicht Gegenleistung für den übertragenen Betrieb ist (JANSEN/MYSSEN/RISTHAUS, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 13. Aufl. 2006, Rn. 978).

Beim Verpflichteten sind die Leistungen aufgrund der betrieblichen Versorgungsrente in voller Höhe BA (BFH v. 7.7.1992 – VIII R 36/90, BStBl. II 1993, 26; v. 27.4.1977 – I R 12/74, BStBl. II 1977, 603). Der Wegfall der Rentenverpflichtung infolge Todes des Rentenberechtigten führt beim Verpflichteten nicht zu einem Gewinn.

Die Abkürzung der Versorgungsleistungen auf eine bestimmte Höchstdauer hat auf die stl. Behandlung der Rente beim Berechtigten und Verpflichteten keine Auswirkungen (JANSEN/MYSSEN/RISTHAUS, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 13. Aufl. 2006, Rn. 1016).

c) Betriebsveräußerung gegen Kaufpreisaraten

598

Die Betriebsveräußerung gegen Kaufpreisaraten führt beim Veräußerer zur tarifermäßigten Versteuerung des gesamten Veräußerungsgewinns im Veräußerungszeitpunkt. Auf den Zufluss der Raten kommt es nicht an. Es besteht auch kein Grund, das Wahlrecht auf Zuflussbesteuerung auf solche Fälle auszudehnen, in denen der Kaufpreis in Form von Zahlungen geleistet wird, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken, ohne damit die Versorgung des Veräußerers zu bezwecken (BFH v. 29.3.2007 – XI B 56/06, BFH/NV 2007, 1306). Der Stpfl. mit Einnahmenüberschussrechnung muss zum BV-Vergleich übergehen.

Zur Abgrenzung der Kaufpreisaraten von der Veräußerungsrente s. JANSEN/MYSSEN/RISTHAUS, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 13. Aufl. 2006, Rn. 828 und 851 ff. und zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei Verzinsung bzw. Unverzinslichkeit s. JANSEN/MYSSEN/RISTHAUS aaO Rn. 854 ff.

Der Zinsanteil der laufenden Raten ist bei betrieblicher Veranlassung im Zeitpunkt des Zuflusses als BE zu erfassen. Die aufgrund einer Wertsicherungsklausel geleisteten Mehrbeträge sind laufende nachträgliche (nicht tarifbegünstigte) BE (vgl. JANSEN/MYSSEN/RISTHAUS, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 13. Aufl. 2006, Rn. 853).

Für den Erwerber des Betriebs gelten die Grundsätze der betrieblichen Veräußerungsrente entsprechend (s. Anm. 597). Die Erhöhungen von Kaufpreisaraten aufgrund einer Wertsicherungsklausel sind als BA zu berücksichtigen (JANSEN/MYSSEN/RISTHAUS aaO Rn. 861).

d) Einnahmenüberschussrechnung bei anderen laufenden Bezügen

599

Als andere laufende Bezüge, die keine Renten sind, kommen insbes. gewinn- und umsatzabhängige Bezüge aufgrund einer Veräußerung, wiederkehrende Leistungen aufgrund einer zum Schadensersatz verpflichtenden Handlung und betriebliche Unfallrenten in Betracht.

Gewinn- und umsatzabhängige Bezüge werden entweder aufgrund einer Veräußerung oder aus Versorgungsgründen geleistet. Bei Veräußerungsbezügen

steht dem Berechtigten das Besteuerungswahlrecht wie bei Lebenszeitrenten zu (s. Anm. 596 f.). Aus Versorgungsgründen gezahlte andere laufende Bezüge werden wie die betriebliche Versorgungsrente behandelt. Der Verpflichtete setzt die Leistungen als BA vom Gewinn ab, während der Berechtigte nachträgliche Einkünfte nach §§ 13, 15 oder 18 iVm. § 24 Nr. 2 erzielt (JANSEN/MYSSEN/RISTHAUS, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 13. Aufl. 2006, Rn. 878 ff.).

Schadensersatzleistungen als laufende Bezüge können betrieblich oder privat veranlasst und Renten oder andere wiederkehrende Bezüge sein. Der Ersatz entgangener Gewinne in Form laufender Bezüge führt zu betrieblichen Einnahmen (JANSEN/MYSSEN/RISTHAUS, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 13. Aufl. 2006, Rn. 1062 mwN), die bei Einnahmenüberschussrechnung im Zuflussjahr zu erfassen sind. Die Behandlung beim Verpflichteten hängt davon ab, ob der zum Schadensersatz führende Vorgang dem betrieblichen oder privaten Bereich des Verpflichteten zuzurechnen ist. Gehört der Schadensersatz zu den BA des Verpflichteten, so sind die Zahlungen im Jahr des Abflusses nach § 11 Abs. 2 abziehbar (JANSEN/MYSSEN/RISTHAUS, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 13. Aufl. 2006, Rn. 1068 ff.).

Von betrieblichen Unfallrenten ist etwa auszugehen, wenn der entsprechende Unfallversicherungsvertrag zur Abdeckung von Betriebsunfällen abgeschlossen worden ist. Prämienzahlungen für eine solche Unfallversicherung sind BA. Rentenzahlungen aus dieser Versicherung sind im Jahr des Zuflusses beim Berechtigten als BE zu erfassen. Die Leistungen der gesetzlichen Unfallversicherung sind nach § 3 Nr. 1 Buchst. a stfrei (s. § 3 Anm. 10 ff.).

600–609 Einstweilen frei.

C. Durchlaufende Posten (Abs. 3 Satz 2)

610

I. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Regelung

Nach Abs. 3 Satz 2 scheiden bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung durchlaufende Posten aus.

Rechtsentwicklung der Vorschrift: Die Regelung ist durch das StÄndG v. 14.5.1965 in Abs. 3 eingefügt worden. Sie galt erstmals für durchlaufende Posten, die im Wj. 1965 oder 1965/66 vereinnahmt worden waren (§ 52 Abs. 2 EStG 1965). Ausschlaggebend für die Einführung war die Entscheidung des BFH v. 29.3.1961 – IV 427/60 U (BStBl. III 1961, 500) zur stl. Behandlung von Gerichtskostenvorschüssen bei einem RA (BTDrucks. IV/3189, 5).

Der BFH hatte in dieser Entscheidung die Auffassung vertreten, dass Gerichtskostenvorschüsse eines RA bei diesem BE seien; er hatte sich dabei zu Unrecht auf die Rspr. zur StPfl. von Honorarvorschüssen berufen (BFH v. 2.9.1954 – IV 159/53 U, BStBl. III 1954, 314; s. auch OSWALD, StuW 1962, Sp. 495). Abs. 3 Satz 2 ist § 10 Abs. 1 Satz 6 UStG vergleichbar.

Bedeutung der Vorschrift: Durchlaufende Posten sind Geld oder geldwerte Güter, die der Stpfl. mit der Verpflichtung erhält, sie einem Dritten zu übertragen. Sie gelangen wirtschaftlich nicht in das BV des Stpfl. und bilden deshalb keine BE, ihre Weiterleitung ist keine BA. Sie beeinflussen das Betriebsergebnis nicht und sind deshalb bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nicht zu erfassen (BFH v. 18.12.1975 – IV R 12/72, BStBl. II 1976, 370). Allerdings stellt die Legaldefinition der Vorschrift ungenau auf BE und

BA ab. Durchlaufende Posten sind ohnehin nicht bei der Einnahmenüberschussrechnung als BE und BA zu erfassen. Denn bei BE und BA iSd. Einnahmenüberschussrechnung muss es sich um endgültige Geldzugänge und Geldabgänge handeln (BFH v. 19.2.1975 – I R 154/73, BStBl. II 1975, 441). Nicht gewinnrelevante Zugänge und Abgänge in Geld oder Geldeswert scheiden bei der Einnahmenüberschussrechnung ohnehin aus. Soweit in Abs. 3 Satz 2 dennoch von BE und BA die Rede ist, kommt der Vorschrift allenfalls klarstellende Bedeutung zu (glA KSM/WEBER-GRELLET, § 3 Rn. D 140).

Entsprechendes gilt für die nach § 3 Nr. 50 normierte StFreiheit von durchlaufenden Geldern (s. § 3 Nr. 50 Anm. 2). Im Übrigen sind durchlaufende Posten schon keine Einnahmen. Denn Geld oder geldwerte Güter rechnen nur dann zu den Einnahmen des Stpfl., wenn sie ihm zufließen. Zwar erfordert Zufluss in erster Linie Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Am Zufluss fehlt es uE jedoch auch, wenn dem Stpfl. von vornherein die Verfügungsberechtigung fehlt. Das ist bei durchlaufenden Posten der Fall (s. § 11 Anm. 30).

Abs. 3 Satz 2 findet beim Bestandsvergleich keine Anwendung (BFH v. 13.8.1997 – I R 85/96, BStBl. II 1998, 161). Die Gewinnneutralität entsprechender Vorgänge wird durch den Ansatz gleich hoher Wertzugänge und Wertabgänge sichergestellt (BFH v. 4.12.1996 – I R 99/94, BStBl. II 1996, 404; v. 13.8.1997 – I R 85/96, BStBl. II 1998, 161). Sind durchlaufende Posten durch den Umstand der Verknüpfung von Einnahmen und Ausgaben zu einem einheitlichen Vorgang gekennzeichnet, so stehen auch im Fall der Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 iVm. § 5 Abs. 1 die ausgewiesenen Passiva in einem untrennbaren Zurechnungszusammenhang zu den Aktiva (BFH v. 15.5.2008 – IV R 25/07, BStBl. II 2008, 715 betr. Einziehung fremder Gelder aufgrund einer Inkassovollmacht).

Bei der USt. gehören durchlaufende Posten nicht zum Entgelt (§ 10 Abs. 1 Satz 6 UStG).

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2 (Durchlaufende Posten)

1. Begriff des durchlaufenden Postens

611

Nach Abs. 3 Satz 2 sind Einnahmen und Ausgaben, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, bei der Einnahmen-Überschussrechnung auszuscheiden. Diese Einnahmen und Ausgaben werden in einem Klammerzusatz als durchlaufende Posten bezeichnet. Die Begriffsbestimmung für nicht zu berücksichtigende durchlaufende Posten ist damit relativ eng (BFH v. 19.2.1975 – I R 154/73, BStBl. II 1975, 441). Es reicht nicht aus, wenn zwischen einer Einnahme und einer Ausgabe eine gewisse Verknüpfung besteht.

Der Begriff des durchlaufenden Postens umfasst sinngemäß die Einnahme und die entsprechende Ausgabe, dh. der Vorgang der Einnahme stellt für sich allein noch keinen durchlaufenden Posten dar. Es macht allerdings keinen Unterschied, ob die Einnahme vor der Ausgabe erfolgt, was die Regel ist, oder ob die Einnahme nachträglich eine zuvor im Namen und für Rechnung eines anderen vorgenommene Auslage ersetzen soll (sog. Auslagenersatz). In beiden Fällen erfüllt erst der einheitliche Vorgang der Einnahme und Ausgabe den Begriff des durchlaufenden Postens (BFH v. 18.12.1975 – IV R 12/72, BStBl. II 1976, 370).

In fremdem Namen und für fremde Rechnung muss der Stpfl. handeln (s. Anm. 612). Dabei müssen beide Geldbewegungen, also Vereinnahmung und Verausgabung, in fremdem Namen und für fremde Rechnung geschehen. Diese

Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Handelt ein Stpfl. zwar für Rechnung eines Dritten, jedoch im eigenen Namen, handelt es sich nicht um einen durchlaufenden Posten. Die Voraussetzung, dass der Stpfl. den Betrag im fremden Namen vereinnahmt und weitergeleitet haben muss, dient allerdings nur der Rechtsklarheit (s. § 11 Anm. 100 „Durchlaufender Posten“). Für die Frage der stl. Zurechnung der Einnahmen und Ausgaben ist maßgeblich, ob der Stpfl. auf Rechnung eines anderen wirtschaftet. Es müssen zwischen dem Zahlungsverpflichteten und dem Zahlungsberechtigten unmittelbare, nach außen erkennbare Rechtsbeziehungen bestehen (BFH v. 24.2.1966 – V 135/63, BStBl. III 1966, 263). Die Verpflichtung zur Weiterleitung muss im Zeitpunkt der Vereinnahmung und Verausgabung dem Grunde und der Höhe nach bestehen (glA KSM/WEBER-GRELET, § 4 Rn. D 141).

612 2. Im Namen und für Rechnung eines Dritten

Der Stpfl. muss im Namen eines anderen tätig werden. Wie bei der rechtsgeschäftlichen Vertretung nach § 164 BGB setzt das ein erkennbares Handeln in fremdem Namen voraus. Eine ausdrückliche Erklärung, im fremden Namen zu handeln, ist entbehrlich, sofern sich der Wille aus den Umständen ergibt. Voraussetzung ist ein eigenverantwortliches Handeln in fremdem Namen. Nicht darunter fällt ein Handeln in eigenem Namen, wenn auch im Interesse des Dritten.

Für Rechnung eines Dritten erfolgen Einnahmen bzw. Ausgaben, wenn sie wirtschaftlich nicht das Vermögen des Stpfl., sondern das eines Dritten betreffen. Geld und geldwerte Güter, die der Stpfl. mit der Verpflichtung erhält, sie an einen Dritten weiterzuleiten, gelangen nicht in das Vermögen des Stpfl. und rechnen deshalb nicht zu seinen BE. Die sich aus dem Innenverhältnis zwischen dem Stpfl. und dem Dritten ergebende Pflicht, das Geld oder das geldwerte Gut weiterzuleiten, steht zudem als rechtl. Zuflusshindernis einer Vermögenmehrung iSd. § 11 entgegen (s. § 11 Anm. 30).

Insbesondere bei Rechtsanwälten spielt die Vereinnahmung und Verausgabung für Rechnung eines Dritten eine Rolle. Ausgaben eines RA für die von seinen Mandanten geschuldeten Gerichtskosten, Zeugen- und Sachverständigengebühren und die Zahlungen seiner Mandanten an ihn zur Bestreitung bzw. zum Ausgleich solcher Ausgaben sind grundsätzlich durchlaufende Posten (BFH v. 4.10.1984 – IV R 180/82, BFH/NV 1986, 215).

Ein durchlaufender Posten ist nicht anzunehmen bei Auslagen in Erfüllung einer eigenen Verbindlichkeit, auch wenn der Stpfl. sie auf einen Dritten abwälzen kann. So sind die Telefon- und Portokosten, die ein RA von seinem Mandanten erhält, kein durchlaufender Posten. Es handelt sich um BE und BA, denn der RA ist gegenüber der Telefongesellschaft eine eigene Verpflichtung eingegangen.

Ebenfalls liegt kein durchlaufender Posten vor, wenn die Möglichkeit besteht, dass der zugeflossene Betrag ganz oder teilweise nicht weitergeleitet werden muss, zB weil es ihm an der entsprechenden Bestimmung fehlt (BFH v. 19.2.1975 – I R 154/73, BStBl. II 1975, 441, und FG Rhld.-Pf. v. 25.6.1997, EFG 1997, 1350, rkr., zu vereinnahmten UStBetragen) oder weil aus anderen Gründen noch nicht zweifelsfrei feststeht, dass er an eine andere Person weitergegeben werden muss (BFH v. 22.11.1962 – IV 179/59 U, BStBl. III 1963, 132). Im eigenen Namen und für eigene Rechnung vereinnahmte Beträge werden auch nicht deshalb durchlaufende Posten, weil sie zurückgezahlt werden müssen.

Verausgabung ohne Vereinnahmung: Hat ein Stpfl. Gelder in fremdem Namen und für fremde Rechnung verausgabt, ohne dass er entsprechende Gelder vereinnahmt, so kann er in dem Wj., in dem er nicht mehr mit einer Erstattung der verausgabten Gelder rechnen kann, eine BA in Höhe des nicht erstatteten Betrags absetzen. Soweit der nicht erstattete Betrag in einem späteren Wj. erstattet wird, ist er als BE zu erfassen (R 4.5 Abs. 2 Sätze 3 und 4 EStR). Entsprechendes gilt für den umgekehrten Fall.

Gewinnneutrale Vereinnahmung und Verausgabung erforderlich: Der Begriff des durchlaufenden Postens setzt die gewinnneutrale Vereinnahmung und Verausgabung voraus (BFH v. 18.12.1975 – IV R 12/72, BStBl. II 1976, 370). Deshalb kann ein Stpfl., der eine vorweggenommene Zahlung entgegen Abs. 3 Satz 2 als BA behandelt hat, nicht im Folgejahr unter Hinweis auf diese Vorschrift von der Besteuerung der entsprechenden Einnahme absehen. Auch im umgekehrten Fall ist der Stpfl. an die einmal getroffene stl. Behandlung gebunden. Hat er in einem Jahr einen empfangenen Betrag zu Recht als durchlaufenden Posten behandelt, kann er im Folgejahr bei Weiterleitung den Betrag nicht als BA abziehen. Hat er dagegen einen durchlaufenden Posten zunächst fälschlich als BE erfasst, kann er bei Weiterleitung im Folgejahr eine BA in Anspruch nehmen.

3. Vereinnahmte und verausgabte Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben

613

Durchlaufende Posten sind BE und BA, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden. Die Formulierung Vereinnahmung und Verausgabung deutet daraufhin, dass auch für durchlaufende Posten die für BE und BA geltenden Grundsätze des Zuflusses und Abflusses gelten sollen. Ob ein Zu- oder Abfluss vorliegt, ist vorrangig nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden. Zufluss (von Einnahmen) erfordert Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Einnahmen sind deshalb in dem Zeitpunkt zugeflossen, in dem der Stpfl. die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die geldwerten Güter erlangt (s. Anm. 559; zum Zufluss bei einem rechtl. Zuflusshindernis s. § 11 Anm. 30). Ausgaben sind in dem Zeitpunkt abgeflossen, in dem der Stpfl. sich der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die geldwerten Güter begibt (BFH v. 6.3.1997 – IV R 47/95, BStBl. II 1997, 509).

4. Rechtsfolge des Satzes 2: Die durchlaufenden Posten scheiden bei der Überschussrechnung aus

614

Beim Ansatz des Gewinns durch Überschuss der BE über die BA scheiden durchlaufende Posten aus. Das bedeutet, dass Einnahmen und Ausgaben, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nicht zu erfassen sind. Sie sind weder als BE noch als BA andererseits zu berücksichtigen. Sie haben deshalb keinerlei Gewinnauswirkung.

III. Einzelfälle durchlaufender Posten

615

Agenturgeschäfte eines Tankstellenpächters, der im Namen und für Rechnung einer Mineralölfirma handelt, berühren die Einnahmenüberschussrechnung nicht. Es handelt sich um durchlaufende Posten (BFH v. 15.4.1974 – I R 255/71, BStBl. II 1974, 518).

Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung bei Hausgewerbetreibenden:

Zahlt der Auftraggeber eines Hausgewerbetreibenden, der seinen Gewinn nach Abs. 3 ermittelt, diesem die ArbG-Anteile zur Sozialversicherung und führt diese in die Sozialversicherungsträger ab, dann ist ein durchlaufender Posten anzunehmen. Voraussetzung ist, dass Vereinnahmung und Abführung der ArbG-Anteile im Namen des Auftraggebers erfolgen; andernfalls sind die Zahlungen der Auftraggeber beim Hausgewerbetreibenden BE und die Zahlungen an den Versicherungsträger BA (BFH v. 20.7.1982 – VIII R 143/77, BStBl. II 1983, 196).

Behandlungsgelder: Das durch ein Krankenhaus von einem Privatpatienten im Namen und für Rechnung des behandelnden selbständigen Krankenhausarztes erhobene Behandlungsentgelt ist durchlaufender Posten (RFH v. 27.10.1939, RStBl. 1940, 176).

Betriebsunterbrechungsversicherung: Die Leistung des Versicherers ist beim Versicherungsnehmer auch dann eine BE und kein durchlaufender Posten, wenn sie der Abwendung eines Betriebsunterbrechungsschadens dient und zur Erreichung dieses Zwecks vom Versicherungsnehmer abredgemäß zur Errichtung eines Gebäudes verwendet wird (BFH v. 18.7.1968 – I 224/65, BStBl. II 1968, 737).

Deponiegebühren, die vom Anlieferer an den Betreiber der Deponie entrichtet und dem Abfallerzeuger weiterberechnet werden, sind dann durchlaufender Posten, wenn der Abfallerzeuger Schuldner der Deponiegebühren ist (FinMin. NRW v. 30.6.1986, StEK UStG 1980 § 10 Abs. 1, 2 Nr. 51; aA Nds. FG v. 16.1.1985, EFG 1985, 372, rkr.; OFD Berlin v. 24.8.1982, StEK UStG 1980 § 10 Abs. 1, 2 Nr. 25).

Gebühren: Die von Kopfschlächtern verauslagten Schlachthofgebühren sind durchlaufender Posten, wenn nach der Gebührenordnung des Schlachthofs der Ladenfleischer Gebührenschnldner ist (BFH v. 28.2.1957 – V 153/56 U, BStBl. III 1957, 179).

Zu den von Fleischbeschauern an die Staatskasse zu zahlenden Gebühren s. RFH v. 17.3.1935, RStBl. I 1935, 1115, und BFH v. 19.11.1970 – V R 160/66, StRK UStG 1951 § 5 Abs. 3 R 61.

Inkassotätigkeit eines Versicherungsmaklers, der für Rechnung der Versicherungsgesellschaften Versicherungsbeiträge vereinnahmt: Er hat diese als durchlaufende Posten zu behandeln (BFH v. 15.5.2008 – IV R 25/07, BStBl. II 2008, 715).

Kataster- und Verwaltungsgebühren sind bei öffentlich bestellten Vermessungsingenieuren durchlaufender Posten (OFD Koblenz v. 10.7.1980, StEK UStG 1980 § 10 Abs. 1, 2 Nr. 8; aA BFH v. 20.12.1962 – V 72/60, HFR 1963, 184).

Lotto- und Spieleinsätze: Die von einem Lottovermittler vereinnahmten und an die Lottogesellschaft weitergeleiteten Spieleinsätze sind durchlaufende Posten (FG Düss. v. 19.1.1983, EFG 1983, 546, rkr.).

Provisionen, die eine KG für die Vermittlung des Eintritts von Kommanditisten schuldet, sind BA der KG. Etwas anderes gilt nur, wenn die KG die Provisionen mit Wissen und Willen der Anleger als durchlaufenden Posten jeweils aus dem eingehenden Eigenkapital für ihre Rechnung zu entrichten hatte (BFH v. 23.10.1986 – IV R 452/84, BStBl. II 1988, 128).

Prozesskostenvorschüsse: Vom Mandanten geschuldete und vom RA verauslagte Gerichtskosten sowie Zeugen- und Sachverständigengebühren stellen idR

durchlaufende Posten iSd. Abs. 3 Satz 2 dar. Etwas anderes gilt nur, wenn der RA die Gebühren ohne Abrechnung mit dem Mandanten auf eigene Rechnung aufwendet (BFH v. 11.12.1996 – IV B 54/96, BFH/NV 1997, 290). Die strechtl. Qualifizierung von Vorschüssen an einen RA als durchlaufende Posten ist nicht verfassungswidrig (BVerfG v. 21.12.1996 – 2 BvR 2152/96, StEd. 1997, 94).

Rabatte, die ein Berufsverband auf Leistungen seiner Mitglieder erhält, um sie an dieselben weiterzuleiten, sind keine durchlaufende Posten (BFH v. 13.8.1997 – I R 85/96, BStBl. II 1998, 161).

TÜV-Gebühren: Von einer Fahrschule verauslagte und dem Fahrschüler in Rechnung gestellte TÜV-Gebühren für die Fahrprüfung sind durchlaufende Posten (FG Düss. v. 15.2.1989, EFG 1989, 373, rkr.; OFD Düss. v. 15.4.1981, StEK UStG 1980 § 10 Abs. 1, 2 Nr. 18).

Umsatzsteuer: Die USt. ist kein durchlaufender Posten (BFH v. 19.2.1975 – I R 154/73, BStBl. II 1975, 441). Hinsichtlich der geschuldeten UStBeträge fehlt es an unmittelbaren Rechtsbeziehungen zwischen dem Empfänger der ustpf. Leistung und dem StGläubiger. Der Unternehmer vereinnahmt und verausgabt die USt. im eigenen Namen und für eigene Rechnung (BFH v. 8.5.1991 – I R 14/90, BFH/NV 1992, 291, und v. 29.5.2006 – IV S 6/06 [PKH], BFH/NV 2006, 1827). S. auch Anm. 570 „Umsatzsteuer“.

Einstweilen frei.

616–618

D. Befolgung der Vorschriften über die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2), die Bildung eines Sammelpostens (§ 6 Abs. 2a) und über die Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung (Abs. 3 Satz 3)

I. Bedeutung und Umfang der Verweisung für die Einnahmenüberschussrechnung

619

Nach Abs. 3 Satz 3 sind die Vorschriften über die Bewertungsfreiheit für gWG (§ 6 Abs. 2), die Bildung eines Sammelpostens (§ 6 Abs. 2a) und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung zu befolgen. Hinsichtlich der AfA ist eine entsprechende Verweisung auch für den BV-Vergleich vorgesehen (Abs. 1 Satz 8).

Aufwandsverteilung als Ausnahme vom Abflussprinzip und Anpassung an Bilanzierung: Durch Abs. 3 Satz 3 erfährt der Grundsatz, dass BA im Jahr der Zahlung entsprechend § 11 Abs. 2 gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (Abflussprinzip), eine wesentliche Einschränkung. AHK für abnutzbare Anlagegüter sind nicht im Zeitpunkt ihrer Verausgabung, sondern verteilt über die Nutzungsdauer als BA anzusetzen. Damit wird die Einnahmenüberschussrechnung auch insoweit zugleich der Bilanzierung angeglichen, als die Absetzungen den Ansatz der AHK voraussetzen (BFH v. 29.11.2007 – IV R 81/05, BStBl. II 2008, 561, und KANZLER, FR 2008, 918). Nach hM sind Teilwertabschreibungen jedoch ausgeschlossen (s. Anm. 536), denn anders als Abs. 1 Satz 8 verweist Abs. 3 Satz 3 nicht auf die Vorschriften über die Bewertung. Auch die Bildung und Abschreibung eines Sammelpostens nach § 6 Abs. 2a ist eine Ausnahme

vom Abflussprinzip, während der zwangsweise Abzug der Aufwendungen für gWG (WG mit AHK bis 150 €) diesem Prinzip entspricht.

Die Verweisung auf die durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 geänderten Regelungen des § 6 Abs. 2 (gWG) und des § 6 Abs. 2a (Sammelposten) wurde durch das JStG 2008 v. 20.12.2007 in die bisherige Verweisungsregelung auf die AfA-Vorschriften einbezogen (s. Anm. 501).

Zum Begriff des abnutzbaren Anlageguts s. § 6 Anm. 253–266.

Voller Abzug für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens und kurzlebige Anlagegüter: Die Einschränkung des Abs. 3 Satz 3 gilt nicht für Umlaufvermögen. Die AHK solcher WG sind nach § 11 Abs. 2 im Jahr der Zahlung in vollem Umfang als BA abziehbar (s. auch Anm. 572 und § 7 Anm. 118). Bei den in Abs. 3 Satz 4 genannten WG des Umlaufvermögens sind die AHK aber erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme zu berücksichtigen (s. Anm. 628 ff.). Zur Abgrenzung des Umlaufvermögens vom Anlagevermögen s. § 6 Anm. 255 ff.

AHK von WG des Anlagevermögens, deren Nutzungsdauer 12 Monate nicht übersteigt, sind ebenso wie beim Bestandsvergleich im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe abziehbar (BFH v. 26.8.1993 – IV R 127/91, BStBl. II 1994, 232; s. auch H 44 „Nutzungsdauer“ EStH 1997). Dies ergibt sich unmittelbar aus § 7.

620 II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 3: Befolgung der Vorschriften über die Sofortabschreibung und den Sammelposten für geringwertige Wirtschaftsgüter sowie die Absetzungen

Die Vorschriften über die die Sofortabschreibung und den Sammelposten für gWG, sowie die AfA oder AfS sind zu befolgen. Während auf § 6 Abs. 2 und Abs. 2a ausdrücklich verwiesen wird, ergibt sich aus Abs. 3 Satz 3 nicht, um welche Vorschriften der Absetzungen es sich im Einzelnen handelt. Insoweit kommen alle strechtl. Vorschriften über die AfA und AfS in Betracht. Dazu zählen insbes. die zu erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen ergangenen Vorschriften. Soweit allerdings Vorschriften über die AfA und AfS die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich fordern, können sie bei der Einnahmenüberschussrechnung nicht in Anspruch genommen werden (s. Anm. 538).

Die Vorschriften über die Bewertungsfreiheit (§ 6 Abs. 2) sind zu befolgen. Da § 6 Abs. 2 eine Sofortabschreibung für Anlagegüter mit AHK bis 150 € *zwingend* vorsieht, passt die Bezeichnung „Bewertungsfreiheit“ is eines Wahlrechts (s. § 7a Anm. 23) nicht mehr. Mit der Verwendung des Begriffs der Bewertungsfreiheit in Abs. 3 Satz 3 soll dem Stpfl. mit Einnahmenüberschussrechnung aber nicht ein Wahlrecht eingeräumt werden; es bleibt vielmehr bei der zwingenden Rechtsfolge des Sofortabzugs in § 6 Abs. 2 Satz 1 (s. § 6 Anm. 1278).

Ein solches Wahlrecht gab es nach § 6 Abs. 2 EStG aF für vor dem 1.1.2008 angeschaffte oder hergestellte und einer selbständigen Nutzung fähige gWG mit AHK bis zu 410 €. Dieses Wahlrecht gestanden Rspr. und FinVerw. auch Stpfl. mit Einnahmenüberschussrechnung zu, obwohl es keine entsprechende Verweisung in Abs. 3 gab (BFH v. 27.1.1994 – IV R 101/92, BStBl. II 1994, 638, und R 4.5 Abs. 3 und R 6.13 Abs. 3 EStR 2005). Zu den Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des § 6 Abs. 2 s. § 6 Anm. 1260 ff.

Die Vorschriften über die Bildung eines Sammelpostens (§ 6 Abs. 2a) sind zu befolgen. Für abnutzbare bewegliche und einer selbständigen Nutzung fähige WG des Anlagevermögens, deren AHK 150 €, aber nicht 1000 € übersteigen,

ist ein Sammelposten zu bilden (§ 6 Abs. 2a Satz 1), der im Wj. der Bildung und den folgenden vier Wj. mit jeweils einem Fünftel gewinnmindernd aufzulösen ist (sog. Poolabschreibung gem. § 6 Abs. 2a Satz 2). Dieser Sammelposten ist auch dann nicht zu vermindern, wenn eines dieser WG aus dem BV ausscheidet. Zu Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Poolabschreibung nach § 6 Abs. 2a s. § 6 Anm. 1301 ff.

Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringering sind auch erhöhte Absetzungen und sog. Sonderabschreibungen, da Abs. 3 Satz 3 nicht nur auf § 7 verweist. Für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen gilt § 7a (s. dazu § 7a Anm. 20 ff.). Absetzungen für Substanzverringering (AfS) sind nach § 7 Abs. 6 Absetzungen bei Betrieben, die einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen (Bergbauunternehmen und Steinbrüche) und denen anstelle der Absetzung für die Substanz aufgewendeter AHK in gleichen Jahresbeträgen eine Absetzung nach Maßgabe des Substanzverzehrs gestattet ist (s. § 7 Anm. 520 ff.).

- ▶ *Absetzungen für Abnutzung* nach § 7 sind die
 - *lineare AfA* nach § 7 Abs. 1 Sätze 1–3;
 - *AfA nach der Leistung* nach § 7 Abs. 1 Satz 6;
 - *AfA* nach § 7 Abs. 1 Satz 7 und Abs. 4 Satz 3;
 - *degressive AfA* nach § 7 Abs. 2;
 - *lineare AfA bei Gebäuden* nach § 7 Abs. 4 Sätze 1 und 2;
 - *degressive AfA bei Gebäuden* nach § 7 Abs. 5;
 - *AfS* nach § 7 Abs. 6.
- ▶ *Erhöhte Absetzungen* iSd. § 7a sind solche Absetzungen, die anstelle der AfA nach § 7 vorgenommen werden können (§ 7a Abs. 3).
- ▶ *Sonderabschreibungen* iSd. § 7a sind Absetzungen, die neben den AfA nach § 7 zulässig sind (§ 7a Abs. 4).

Zu den erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen im Einzelnen s. § 7a Anm. 6.

Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 3 ist die Befolgung der Vorschriften über die Behandlung der gWG und der AfA oder AfS. „Befolgen“ bedeutet nichts anderes als „anwenden“ der Regelung, auf die verwiesen wird. Da es sich um Rechtsgrundverweisungen handelt, müssen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 2 und 2a erfüllt sein. Auch die Ermittlung der AfA und AfS bestimmt sich in vollem Umfang nach den entsprechenden Absetzungsvorschriften, insbes. nach § 7 (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [834] zur einheitlichen Geltung der Absetzungsvorschriften im Bereich der Gewinn- und Überschuss-einkünfte). Dies gilt ua. für die Absetzungsmethode und die Ermittlung der AHK als AfA-Bemessungsgrundlage (s. dazu § 7 Anm. 130 und § 6 Anm. 269).

Einstweilen frei.

621–627

E. Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und bestimmte Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (Abs. 3 Sätze 4 und 5)

Schrifttum: FASOLD, Berücksichtigung von Wertminderungen und Totalverlusten in der Überschussrechnung, StRK-Anm. EStG § 4 Übersch. R. 19; OSTERMEIER, Zwischenbilanz zur Bodengewinnbesteuerung, StBp. 1980, 176; WEBER-GRELLET, Betrieblicher oder pri-

vater Erwerb durch Ersteigerung eines Grundstücks, DSStZ 1988, 104; SÖHN, Anschaffungskosten/Herstellungskosten und Betriebsausgabenbegriff, StuW 1991, 270; KANZLER, Die Umsetzung verfassungsgerichtlicher Entscheidungen durch den StGesetzgeber, StuW 1996, 215; BRANDENBURG, Aktuelle Änderungen des Einkommensteuergesetzes bei den Gewinneinkünften, Der Konzern 2006, 594; MERKER, Gesetz zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung sowie Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuer-gestaltungen verabschiedet, StuB 2006, 264, und SteuerStud 2006, 223.

I. Berücksichtigung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme als Betriebsausgabe (Satz 4)

628 1. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Regelung

Während das Gesetz bei abnutzbaren Anlagegütern eine Verteilung der AHK auf die Nutzungsdauer nach den Absetzungsvorschriften vorsieht (s. Anm. 619 ff.), sind die AHK für nicht abnutzbare WG des Anlagevermögens und bestimmte WG des Umlaufvermögens erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme als BA zu berücksichtigen. Abs. 3 Satz 4 wird durch Satz 5 ergänzt, der die Führung bestimmter Verzeichnisse der nicht abnutzbaren Anlagegüter fordert (s. Anm. 639 f.).

Rechtsentwicklung der Vorschrift: Die Entstehung des Abs. 3 Satz 4 hängt mit der gesetzlichen Neuregelung der Bodengewinnbesteuerung durch das 2. StÄndG 1971 v. 10.8.1971 (BGBl. I 1971, 1266; BStBl. I 1971, 373) zusammen. Die Neuregelung beinhaltete vor allem die Streichung des Abs. 1 Satz 5 aF, wonach der Wert des zum Anlagevermögen gehörenden Grund und Bodens außer Ansatz blieb. Die Streichung des Abs. 1 Satz 5 aF war erforderlich geworden, nachdem das BVerfG diese Bestimmung für verfassungswidrig erklärt hatte (BVerfG v. 11.5.1970 – 1 BvL 17/67, BStBl. II 1970, 579; zur Entscheidung des BVerfG und ihrer Rechtswirkung s. im Einzelnen etwa KANZLER, StuW 1996, 221). Mit Wirkung ab 5.5.2006 wurde die Vorschrift durch das Ges. zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006 (s. Anm. 501) um bestimmte WG des Umlaufvermögens erweitert, um Steuersparmodelle zu vereiteln (BTDrucks. 16/634, 13).

Steuersystematische Bedeutung des Satzes 4 (Ausnahme vom Abflussprinzip und Angleichung an Bilanzierung): Wie Abs. 3 Satz 3 (s. Anm. 619) schränkt Satz 4 das Abflussprinzip nach § 11 Abs. 2 ein und bewirkt zugleich eine weitgehende Anpassung an den BV-Vergleich, bei dem die AHK zu aktivieren sind und der Buchwert ebenfalls erst bei Gewinnrealisierung zu berücksichtigen ist (s. nur § 6b Abs. 2). Ohne die Einschränkung entstanden im Jahr der Anschaffung BA, im Jahr der Veräußerung BE. Die Vorschrift gilt sowohl für den Grund und Boden als auch für andere nicht abnutzbare WG des Anlagevermögens, wie etwa immaterielle Anlagegüter (BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301 betr. Internetadresse oder Domain) und für die in Satz 4 im Einzelnen aufgeführten WG des Umlaufvermögens (s. Anm. 629).

Die Regelung betrifft zudem selbst hergestellte Anlagegüter, so dass auch die HK erst im Jahr des Ausscheidens als BA erfasst werden. Darüber hinaus findet Abs. 3 Satz 4 auch auf nicht abnutzbare Anlagegüter Anwendung, die aufgrund der Verpflichtung zur Leistung wiederkehrender Bezüge (s. Anm. 596) oder im Wege des Tauschs (s. Anm. 581) erworben worden sind.

Wirtschaftliche Bedeutung für den Steuerpflichtigen: Ein Sofortabzug der AHK als Konsequenz der Streichung des Abs. 1 Satz 5 aF bei der Einnahmenüberschussrechnung hätte den Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit verletzt

(s. Anm. 506 f. und 531). Einem Sofortabzug stand aber auch die Erwägung entgegen, dass die nicht abnutzbaren Anlagegüter vielfach im Zusammenhang mit der Aufnahme des Betriebs erworben werden. Gerade diese Stpfl. verfügen in den Anlaufjahren nicht über so hohe Gewinne, dass sich die Ausgaben stl. voll auswirken könnten. Daher hat der Gesetzgeber generell den Abzug der AHK für nicht abnutzbare WG des Anlagevermögens auf den Zeitpunkt der Veräußerung bzw. Entnahme verschoben (BTDrucks. VI/1901, 11). Entsprechendes hatte bereits die EStKomm. 1964 unter Hinweis darauf, dass auch die AK für abnutzbare WG des Anlagevermögens nicht sofort im Jahr der Anschaffung abgezogen werden können, vorgeschlagen (BMF-Schriftenreihe, Heft 7, 96 ff.).

Bis zur Neuregelung des Abs. 3 durch Einfügung des Satzes 4 waren die AHK anderer nicht abnutzbarer Anlagegüter als Grund und Boden nach FinVerw. im Jahr des Abflusses gem. § 11 Abs. 2 als BA abziehbar (Abschn. 17 Abs. 1 EStR 1969). Der BFH hatte diese Auffassung nicht geteilt (BFH v. 18.2.1982 – IV R 85/79, BStBl. II 1982, 397, mwN). Nach seiner Ansicht konnten auch schon vor der Neuregelung Aufwendungen für nicht abnutzbare WG des Anlagevermögens nicht im Zeitpunkt ihrer Veräußerung als BA abgesetzt werden. Die Ergänzung des Abs. 3 durch Satz 4 hatte deshalb für den BFH lediglich klarstellende Bedeutung.

Zum Reformvorschlag eines Sofortabzugs in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre s. Anm. 502.

2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 4

a) Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

629

Abs. 3 Satz 4 erfasst AHK für nicht abnutzbare WG des Anlagevermögens.

Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Maßgeblich ist die handelsrechtl. Begriffsbestimmung der AK und HK gem. § 255 Abs. 1 und 2 HGB. Zu den Begriffen der AK und HK s. im Einzelnen § 6 Anm. 281 ff., 454 ff.; § 7 Anm. 130 ff.

Einlagen: Abs. 3 Satz 4 trifft für den Fall, dass ein nicht abnutzbares WG des Anlagevermögens in den Betrieb eingelegt wird, keine ausdrückliche Regelung. UE ist die Vorschrift für Einlagen in gleicher Weise anzuwenden, denn Einlagen sind wie BA zu behandeln (s. Anm. 584 ff.). Hinsichtlich des Werts gelten die Bewertungsregeln des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 entsprechend (s. § 6 Anm. 5). Die fiktiven AK sind daher idR mit dem Teilwert anzusetzen. AHK sind unter den in § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a und b genannten Voraussetzungen maßgebend. Auch diese Kosten dürfen erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme des betreffenden WG als BA berücksichtigt werden.

Der bei der Einlage anzusetzende Wert ist in das nach Abs. 3 Satz 5 zu führende Verzeichnis aufzunehmen.

Unentgeltlicher Erwerb: Über den Wortlaut der Vorschrift hinaus kommt Abs. 3 Satz 4 auch beim unentgeltlichen Erwerb eines nicht abnutzbaren WG des Anlagevermögens aus betrieblichen Gründen in Betracht.

Der unentgeltliche Erwerb eines WG in das BV führt zu AK, die mit dem gemeinen Wert des WG im Zeitpunkt der Zuwendung nach § 6 Abs. 4 zu erfassen sind (s. im Einzelnen § 6 Anm. 1430 ff.; auch zur alten Rechtslage nach § 7 Abs. 2 EStDV). Die AK sind im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme des WG als BA abzusetzen. Darüber hinaus ist das WG mit diesem Wert in das nach Abs. 3 Satz 5 zu führende Verzeichnis aufzuneh-

men, um die nochmalige Gewinnverwirklichung bei der Veräußerung oder Entnahme zu vermeiden.

Unter Anlagevermögen iSd. EStG ist im Anschluss an die handelsrechtl. Begriffsbestimmung (§ 247 Abs. 2 HGB) die Summe der WG zu verstehen, die dazu bestimmt sind, dem Betrieb durch Gebrauch zu dienen. Das Anlagevermögen ist vom Umlaufvermögen abzugrenzen (s. zum Begriff des Anlagevermögens im Einzelnen s. § 6 Anm. 253–265).

Der Begriff des nicht abnutzbaren Anlageguts ergibt sich durch Gegenüberstellung zu dem des abnutzbaren. Abnutzbar ist ein WG, wenn seine Nutzung durch den Stpfl. zur Erzielung von Einkünften aufgrund technischer, wirtschaftlicher oder rechtl. Gründe zeitlich begrenzt ist (§ 253 Abs. 2 HGB), wenn also die Nutzungsmöglichkeit ab einem bestimmten Zeitpunkt erschöpft ist (s. § 6 Anm. 266, 765). Nicht abnutzbare WG des Anlagevermögens sind insbes. Grund und Boden (s. § 6 Anm. 780), Beteiligungen (s. § 6 Anm. 790 ff.) und Forderungen (s. § 6 Anm. 905 ff.).

Zur Nichtberücksichtigung des Grund und Bodens vor Einführung der Bodengewinnbesteuerung 1971 s. Anm. 628 und § 55 Anm. 3 ff.

630 b) Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens

Nach 3 Satz 4 EStG sind auch die AHK bestimmter WG des Umlaufvermögens ebenso wie die AHK nicht abnutzbarer Anlagegüter (s. Anm. 629) erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme zu berücksichtigen.

Zur Rechtsentwicklung s. Anm. 501 und zur Bedeutung der Vorschrift als Missbrauchsverhinderungsregelung s. Anm. 628.

Die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, für die Satz 4 einen Aufschub des BA-Abzugs vorsieht, sind im Einzelnen:

- Anteile an KapGes.,
- Wertpapiere und vergleichbare, nicht verbriefte Forderungen und Rechte,
- Grund und Boden sowie
- Gebäude.

Anteile an Kapitalgesellschaften, die im Anlagevermögen gehalten wurden, fielen bisher schon unter den BA-Aufschub des Satzes 4. Nunmehr sind auch Anteile an KapGes., die dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind, vom Sofortabzug der AHK ausgenommen. Zum Begriff der Beteiligung an KapGes. s. § 6 Anm. 790 und zum Begriff des Umlaufvermögens s. § 6 Anm. 255 ff.

Wertpapiere und vergleichbare, nicht verbriefte Forderungen und Rechte fallen ebenfalls unter die Regelung des Satzes 4, sofern sie zum Umlaufvermögen gehören. Zum Begriff der Wertpapiere s. § 23 Anm. 150. Mit dem Begriff der mit Wertpapieren vergleichbaren, nicht verbrieften Forderungen und Rechte werden insbes. Kapitalanlagen erfasst, die nicht durch eine Urkunde verbrieft sind, wie Derivate oder Finanzinnovationen aller Art sowie Anteile an geschlossenen Immobilienfonds, die Wertpapiere halten (vgl. KORN/STRAHL, KÖSDI 2006, 15006 [15012]).

Grund und Boden, der zum Umlaufvermögen gehört, betrifft die Fälle des gewerblichen Grundstückshandels. Zum Begriff des Grund und Bodens s. § 6 Anm. 780.

Gebäude des Umlaufvermögens sind ebenfalls die Objekte des gewerblichen Grundstückshandels. Zum Begriff des Gebäudes s. § 7 Anm. 320 ff. und zum Begriff des Umlaufvermögens s. § 6 Anm. 255 ff.

c) Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 4: Betriebsausgabenabzug im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme 631

Die AHK nicht abnutzbarer WG des Anlagevermögens (s. Anm. 629) und der genannten WG des Umlaufvermögens (s. Anm. 630) sind erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme als BA zu berücksichtigen.

Berücksichtigung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Veräußerungsfall: Abweichend von Abs. 3 Satz 4 aF, der den BA-Abzug im Veräußerungszeitpunkt vorsah, sind die AHK dieser WG des Anlage- und Umlaufvermögens nunmehr erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses zu berücksichtigen.

Während diese Regelung für die bisher schon von Satz 4 erfassten nicht abnutzbaren Anlagegüter auch dann gilt, wenn diese vor dem 5.5.2006 (Tag der Verkündung des Ges. v. 28.4.2006; s. Anm. 501) angeschafft, hergestellt oder in das BV eingelegt worden sind (§ 52 Abs. 10 Satz 3), sind nur die WG des Umlaufvermögens vom Sofortabzug der AHK ausgeschlossen, die nach dem 5.5.2006 angeschafft, hergestellt oder in das BV eingelegt worden sind (§ 52 Abs. 10 Satz 2).

Übersteigen die AHK den Veräußerungserlös, so entsteht ein Verlust. Bei Zahlung von Kaufpreistraten sind die AHK mit den jeweiligen Raten zu verrechnen, so dass die Entstehung eines Verlusts mit der ersten Rate ausgeschlossen ist. UE ist das Merkmal „im Zeitpunkt des Zuflusses“ im Fall der Ratenzahlung auf die jeweiligen Raten zu beziehen, so dass auch der BA-Abzug der AHK mit den Einzelraten korrelieren muss.

Zufluss des Veräußerungserlöses ist bei der idR vorgenommenen Überweisung anzunehmen, wenn die Gutschrift auf dem Konto des Stpfl. erfolgt. Zu den verschiedenen Formen des Zuflusses und der Bestimmung von Zuflusszeitpunkten s. § 11 Anm. 45 ff.

Berücksichtigung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Entnahme: Bei der Entnahme besteht die bisherige Regelung fort. Die AHK sind daher im Zeitpunkt der Entnahme als BA abzusetzen. Das ist der Augenblick ihrer tatsächlichen Durchführung, dh. der Entnahmehandlung. Danach wird die stl. Auswirkung sowohl der Anschaffung als auch der Entnahme nicht abnutzbarer WG des Anlagevermögens und der in Satz 4 bezeichneten WG des Umlaufvermögens voll in das Jahr der Entnahme verlagert.

Einstweilen frei.

632–639

II. Verzeichnisse für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens iSd. Abs. 3 Satz 4 (Abs. 3 Satz 5) 640

Abs. 3 Satz 5 verlangt für „die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens im Sinne des Satzes 4“ die laufende Führung besonderer Verzeichnisse.

Bedeutung des Verzeichnisses: Die Vorschrift steht in sachlichem Zusammenhang mit Abs. 3 Satz 4, denn die Verweisung auf Satz 4 bezieht sich auch auf die WG des Anlagevermögens, also auf die bis zur Änderung durch das Ges. v. 28.4.2006 (s. Anm. 501) so bezeichneten nicht abnutzbaren WG des Anlage-

vermögens. Die Verzeichnisse sollen sicherstellen, dass im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme die tatsächlichen AHK abgezogen werden können. Ohne Führung eines solchen Verzeichnisses könnte im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme die Ermittlung des zutreffenden Gewinns erschwert werden (BTD Drucks. VI/1901, 11). Die Vorschrift dient also dem buchmäßigen Nachweis. Sie ist vom Wortlaut her § 7a Abs. 8 vergleichbar (dazu BFH v. 9.8.1984 – IV R 151/81, BStBl. II 1985, 47 zu § 7a Abs. 8, damals noch Abs. 9), hat aber im Gegensatz zu § 7a Abs. 8 nur deklaratorische Bedeutung, während die Führung des Verzeichnisses nach § 7a Abs. 8 materiell-rechtl. Anspruchsvoraussetzung für den Abzug erhöhter Absetzungen und Sonderabschreibungen ist (s. § 7a Anm. 140). Ein Verzeichnis für die abnutzbaren Anlagegüter schreibt das Gesetz nicht vor; auch dies hätte nur deklaratorische Bedeutung. Da nämlich Abs. 3 Satz 3 – ebenfalls in Abweichung vom Zu- und Abflussprinzip – die Vorschriften über die AfA oder Substanzverringerung für anwendbar erklärt, wird damit zugleich der Ansatz der AHK vorausgesetzt (BFH v. 29.11.2007 – IV R 81/05, BStBl. II 2008, 561)

Die besonderen, laufend zu führenden Verzeichnisse müssen den Tag der Anschaffung oder Herstellung sowie die AHK oder den an ihre Stelle getretenen Wert der einzelnen nicht abnutzbaren WG des Anlagevermögens und der in Satz 4 bezeichneten WG des Umlaufvermögens ausweisen.

► *Tag der Anschaffung* ist der der Lieferung (s. § 9a EStDV zum Jahr der Anschaffung). Lieferung ist die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (s. § 6 Anm. 274).

Bei Grundstücksflächen, die mit Ablauf des 30.6.1970 zum Anlagevermögen eines nicht buchführenden Stpfl. gehörten, reicht es aus, wenn in dem Verzeichnis statt des Tags der Anschaffung vermerkt ist, dass die Grundstücksflächen bereits mit Ablauf des 30.6.1970 zum Anlagevermögen des Stpfl. gehörten (BMF v. 29.2.1972, BStBl. I 1972, 102 zur Neuregelung der Bodengewinnbesteuerung). Entsprechendes gilt uE auch für andere vor dem 1.1.1971 angeschaffte nicht abnutzbare WG des Anlagevermögens.

► *Tag der Herstellung* ist der der Fertigstellung (§ 9a EStDV zum Jahr der Herstellung). Fertigstellung ist erfolgt, wenn das WG bestimmungsgemäß genutzt werden kann (s. § 6 Anm. 276).

► *Tag der Einlage*: Abs. 3 Satz 5 kommt auch im Fall der Einlage eines nicht abnutzbaren WG des Anlagevermögens zur Anwendung, auch wenn das in der Vorschrift nicht ausdrücklich erwähnt ist (glA KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. D 186). Tag der Einlage ist der, an dem das WG tatsächlich betrieblichen Zwecken gewidmet wird.

► *Zu AK und HK* s. Anm. 629.

► *Ein „an deren Stelle getretener Wert“* ist ein fiktiver Wertansatz, der insbes. bei der Einlage (s. § 6 Abs. 1 Nr. 5; § 6 Anm. 1208 ff.) und beim unentgeltlichen Erwerb aus betrieblichem Anlass (s. dazu § 6 Anm. 273 mwN) in Betracht kommt. Fiktiver Wertansatz ist auch der nach § 55 maßgebende Wert bei dem vor dem 1.7.1970 angeschafften Grund und Boden (s. dazu BMF v. 29.2.1972, BStBl. I 1972, 102; § 55 Anm. 1 ff.).

Die Aufzählung der aufzuzeichnenden Daten ist abschließend. Dennoch ist es zweckmäßig, insbes. auch den Abgang der WG durch Veräußerung, Entnahme oder Untergang zu vermerken (glA SÖFFING, DSStZ 1971, 277).

Aufnahme in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse: Für die Führung des Verzeichnisses ist keine besondere Form vorgeschrieben. Die Speiche-

nung auf Datenträgern oder Mikrofilmen ist daher zulässig (s. § 7a Anm. 138 zu § 7a Abs. 8 Satz 1). Entgegen dem Wortlaut braucht der einzelne Stpfl. für die in Betracht kommenden WG (in der Hauptsache Grund und Boden) uE nur ein Verzeichnis zu führen. Ein Verzeichnis dient der zutreffenden Ermittlung der AHK aller WG für den Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme.

Ein „besonderes“ Verzeichnis ist uE ein Verzeichnis, das speziell und gesondert für nicht abnutzbare WG des Anlagevermögens geführt wird (s. § 7a Anm. 139 zu § 7a Abs. 8).

Laufende Führung erfordert nur eine Aufzeichnung der in Frage kommenden Vorgänge in ihrer zeitlichen Reihenfolge. Daraus ergibt sich nicht zwingend, dass die Vorgänge auch zeitnah aufgezeichnet werden müssen. Aufzeichnungen können deshalb auch laufend vorgenommen werden, wenn sie nicht in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit dem Entstehen der aufzuzeichnenden Vorgänge, sondern erst später vorgenommen werden (BFH v. 9.8.1984 – IV R 151/81, BStBl. II 1985, 47 zu § 7a Abs. 9, jetzt Abs. 8; s. § 7a Anm. 138). Allerdings dient eine zeitnahe Erfassung der Beweiserleichterung.

Rechtsfolgen unterlassener Aufzeichnung: Dem Abzug der AHK im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme steht es nicht entgegen, wenn die Aufzeichnungen nach Abs. 3 Satz 5 unterblieben oder verloren gegangen sind. Die Führung des Verzeichnisses nach dieser Vorschrift ist keine Voraussetzung für die Absetzung der AHK (zu § 7a Abs. 8 s. dort Anm. 140). Abs. 3 Satz 5 dient lediglich der Beweiserleichterung. Die Berücksichtigung der AHK ist keine StVergütung, die von besonderen Buchführungsvoraussetzungen abhängt. Soweit im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme keine Aufzeichnungen vorhanden sind, kommt eine Schätzung der AHK in Betracht.

Einstweilen frei.

641–699

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Betriebsausgaben**
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

Schrifttum: OFFERHAUS, Zur steuerrechtlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) verlassenen und durch die Lebensführung veranlassten Aufwendungen, BB 1979, 617; TIPKE, Zur Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, StuW 1979, 193; v. BORNHAUPT, Der Begriff der Werbungskosten unter besonderer Berücksichtigung seines Verhältnisses zum Betriebsausgabenbegriff, DStJG 3 (1980), 149; RÖNITZ, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den privaten Ausgaben als Problem der Sachverhaltsermittlung – unter besonderer Berücksichtigung der Lebenserfahrung und der typisierenden Betrachtungsweise, DStJG 3 (1980), 297; RUPPE, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, DStJG 3 (1980), 103; SÖHN, Betriebsausgaben, Privatausgaben, gemischte Aufwendungen, DStJG 3 (1980), 13; STRECK, Erfahrungen mit der Rechtsanwendungspraxis der Finanzämter (einschließlich Außenprüfungsstellen) bei der Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, DStJG 3 (1980), 273; WASSERMEYER, Das Erfordernis objektiver und subjektiver Tatbestandsmerkmale in der ertragsteuerlichen Rechtsprechung des BFH – Ein Beitrag zu der im Ertragsteuerrecht maßgeblichen „Kausalitäts“-lehre, StuW 1982, 352; KRÖNER, Differenzierende Betrachtungen zum Betriebsausgaben- und Werbungskostenbegriff, StuW 1985, 115; DRENSECK, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben und Werbungskosten von den Lebenshaltungskosten, DB 1987, 2483; LEMPENAU, Betriebsausgaben und Gewinnermittlung, DB 1987, 113; SÖHN, Anschaffungskosten/Herstellungskosten und Betriebsausgabenbegriff, StuW 1991, 270; DRENSECK, Einkommensteuerreform und objektives Nettoprinzip, FR 2006, 1; SEITZ, Die persönliche Zurechnung von Erwerbsaufwendungen, FR 2006, 201; JACHMANN, Objektives Nettoprinzip als tragendes Element im Gesamtsystem des Steuerrechts und Grenze für die Steuerpolitik, DStR 2009 Beihefter zu Heft 34, 129; WERNSMANN, Einkommensteuer und objektives Nettoprinzip, DStR 2009 Beihefter zu Heft 34, 101; vgl. auch die Angaben des Schrifttums vor Anm. 735, 765, 820 und 832.

I. Rechtsentwicklung

700

Schrifttum: RUPPE, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, DStJG 3 (1980), 103 (108 ff.).

PrEStG v. 24.6.1891 (PrGS 1891, 175): Eine Legaldefinition des Begriffs der BA fehlt. Zu den abziehbaren Ausgaben gehören nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 auch die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Einkommens verwendeten Ausgaben sowie nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 die regelmäßigen jährlichen Absetzungen für Abnutzung von Gebäuden, Maschinen, Betriebsgerätschaften usw., soweit sie nicht bereits unter den BA verrechnet worden sind.

PrEStG v. 19.6.1906 (PrGS 1906, 259): § 8 Abs. 1 Satz 1 führt erstmals durch einen Klammerzusatz den Begriff der WK ein als Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Ertrags. § 8 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 erwähnt die BA im gleichen Sinn wie die Vorgängerregelung des § 9 Abs. 1 Nr. 5 Pr. EStG 1891 (s.o.), ohne sie zu definieren.

EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. 1920, 359): § 13 Abs. 1 Nr. 1 übernimmt die Definition der WK des § 8 Abs. 1 Nr. 1 PrEStG v. 19.6.1906. Der Begriff der BA findet sich in § 32 Abs. 1 Satz 2 und § 33 Abs. 1 Satz 2. Danach war bei den Einkünften aus Grundbesitz (LuF) und aus Gewerbebetrieb der Betriebs- bzw. Geschäftsgewinn „durch Vergleich der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben“ unter Berücksichtigung des Ergebnisses des BV-Vergleichs zu ermitteln.

Eine Legaldefinition der BA enthielt das Gesetz nicht. Die BA waren aber als Unterfall der WK konzipiert (s. §§ 32, 33 und 13 Abs. 1 Nr. 1).

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Das Gesetz spricht nicht mehr von BA, sondern nur noch von Ausgaben und als deren Unterfall von WK (s. § 7 Abs. 2 Nr. 2, § 12 Abs. 1 Satz 1, § 13 Satz 2, § 15 Abs. 1 Nr. 1, § 16 Abs. 1). Die Rspr. verwendet den Begriff der BA gleichwohl weiter und definiert sie als durch den Betrieb veranlasste Aufwendungen (RFH v. 24.6.1925, RFHE 16, 334 [338]; v. 9.2.1927, RFHE 20, 208 [210]).

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. I 1934, RStBl. 1934, 1261) verwendet den Begriff der BA bei den Gewinneinkünften und definiert diese in § 4 Abs. 3 als die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Bei den Überschusseinkünften spricht das Gesetz von WK als den Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 Satz 1).

EStG 1938 v. 6.2.1938 (RGBl. I 1938, 121; RStBl. 1938, 113): Die Regelung des § 4 Abs. 3 EStG 1934 wird wortgleich in Abs. 4 übernommen.

701–702 Einstweilen frei.

703

II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit

Abs. 4 bestimmt, welche Aufwendungen BA sind.

Die Vorschrift dient der Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips, das ein Ausfluss des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist (dazu LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rn. 78 u. § 9 Rn 54 ff.; ausführl. § 2 Anm. 503 und Einf. ESt. Anm. 542 sowie RUPPE, DStJG 3 [1980], 103 [105 ff.]). Abs. 4 legt fest, welche Aufwendungen bei den Gewinneinkünften im Einzelnen abziehbar sind.

Abs. 4 hat ferner die Aufgabe, die Aufwendungen der Berufssphäre von den Aufwendungen der Privatsphäre abzugrenzen. Aufwendungen der Privatsphäre sind im EStRecht idR nicht abziehbar, weil sie dem grds. stl. unbeachtlichen Bereich der Einkommensverwendung zuzuordnen sind (vgl. zur Unterscheidung BVerfG v. 11.10.1977 – 1 BvR 343/73 ua., BStBl. II 1978, 174 [180]). Dies stellt § 12 klar (s. dazu Anm. 717). Welche Aufwendungen der stl. beachtlichen Berufssphäre zuzuordnen sind und welche der grds. stl. unbeachtlichen Privatsphäre, folgt für die Gewinneinkünfte aus Abs. 4.

Abs. 4 trifft auch eine Zuordnung der Betriebsausgaben zu den Einkünften der jeweiligen Einkunftsarten. Die Regelung ist nämlich so zu verstehen, dass die BA nur bei denjenigen Einkünften einer bestimmten Einkunftsart abziehbar sind, die aus einem Betrieb herrühren, der gleichzeitig auch die Aufwendungen veranlasst hat (s. dazu Anm. 844).

Abs. 4 hat keine Bedeutung für das subjektive Nettoprinzip (s. dazu ausführl. § 2 Anm. 503), weil er nicht die Aufwendungen der privaten Lebensführung betrifft (s.o.).

Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen gegen Abs. 4 nicht. Die Regelung ist grundsätzlich mit dem Gleichheitsgebot des Art. 3 I GG vereinbar. Lediglich Einzelfragen zum BA-Abzug waren bislang Gegenstand verfassungsrechtl. Streitigkeiten.

Vgl. BVerfG v. 7.1.1988 – 1 BvR 1187/87, HFR 1989, 215 betr. Bürgschaftsleistungen eines Freiberuflers; v. 13.6.1988 – 1 BvR 68/88, HFR 1989, 316 betr. über betriebliches Girokonto entrichtete Schuldzinsen für ein eigengenutztes Einfamilienhaus; v.

21.7.1988 – 1 BvR 1189/87, HFR 1989, 108 betr. Kinderbetreuungskosten; v. 9.10.1991 – 1 BvR 1406/89, HFR 1992, 500 betr. Fremdvergleich bei einer Pensionszusage an einen Ehegatten; v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34 betr. Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten.

Ein Verstoß gegen Art. 3 I GG ergibt sich auch nicht daraus, dass § 9 Abs. 1 Satz 1 den Begriff der WK enger ausgestaltet als Abs. 4 denjenigen der BA. Dies würde allenfalls zu einem Verstoß des § 9 Abs. 1 Satz 1 gegen Art 3 Abs. 1 GG führen (vgl. zum Verhältnis von Abs. 4 zu § 9 Abs. 1 Satz 1 auch Anm. 717 und § 9 Anm. 23 zur Gleichbehandlung von BA und WK in Rspr. und Schrifttum).

Einstweilen frei.

704–706

III. Geltungsbereich

1. Persönlicher Geltungsbereich

707

Bei unbeschränkter Steuerpflicht iSd. § 1 Abs. 1 und Abs. 2 mit Gewinneinkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 ist § 4 Abs. 4 in vollem Umfang anzuwenden (zur unbeschränkten StPflcht nach § 1 Abs. 2 s. § 1 Anm. 180). Werden Personen nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt stpfl. behandelt, so findet § 4 Abs. 4 insoweit Anwendung, als sich die BA auf inländ. Einkünfte iSd. § 49 beziehen (vgl. dazu § 1 Anm. 255). Die Aufwendungen müssen also durch einen Betrieb veranlasst sein, der bei dem Stpfl. zu inländ. Einkünften iSd. § 49 führt. Für die von § 1a Abs. 1 und Abs. 2 erfassten Personen findet § 4 Abs. 4 keine umfassende Anwendung, weil der BA-Abzug in § 1a nicht erwähnt ist. Sofern die Personen inländ. Einkünfte iSd. § 49 haben, sind sie beschränkt stpfl. Zur Anwendung des Abs. 4 bei beschränkter StPflcht s.u.

Bei beschränkter Steuerpflicht iSd. § 1 Abs. 4 gilt § 4 Abs. 4 nur eingeschränkt. Beschränkt Stpfl. dürfen gem. § 50 Abs. 1 Satz 1 BA nur insoweit abziehen, als sie mit inländ. Einkünften in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Das ist der Fall, wenn die Aufwendungen von einer Tätigkeit oder Leistung veranlasst werden, die der Erzielung inländ. Einkünfte dient (ausführl. § 50 Anm. 35 ff.). Das gilt auch in den Fällen der erweiterten beschränkten StPflcht gem. § 2 AStG (vgl. dazu Vor §§ 1, 1a Anm. 8).

► *Wechselt der Steuerpflichtige zwischen verschiedenen Formen der Steuerpflicht* (s. dazu ausführl. Vor §§ 1, 1a Anm. 50), so kommt es für den Abzug vorab entstandener oder nachträglicher BA (ausführl. dazu Anm. 816 ff.) darauf an, welchen Einkünften sie zuzuordnen sind. Hängen die BA mit Einkünften zusammen, die der Stpfl. während der Zeit der beschränkten StPflcht erzielt, so greift die Abzugsbeschränkung des § 50 Abs. 1 Satz 1 ein (s.o.), und zwar selbst dann, wenn die BA (noch oder schon) zu einer Zeit anfallen, zu der der Stpfl. unbeschränkt stpfl. ist. Betreffen die Aufwendungen allerdings Einkünfte, die nicht unter den Katalog des § 49 Abs. 1 fallen und für die dementsprechend keine beschränkte StPflcht bestand, so sind die Aufwendungen nach § 3c nicht als BA abziehbar (grundlegend BFH v. 20.7.1973 – VI R 198/69, BStBl. II 1973, 732; s. auch § 3c Anm. 13 und 31 ff.).

Einstweilen frei.

708–709

710 **2. Sachlicher Geltungsbereich**

Abs. 4 findet nur für die Ermittlung der Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 Anwendung. Dies folgt bereits aus der Stellung der Vorschrift unter dem Kapitel „3. Gewinn“. Für die Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 gilt § 9.

Für die Gewinnermittlung nach Abs. 3 ist Abs. 4 unmittelbar anzuwenden. Dies folgt aus dem Wortlaut des Abs. 3, wonach der Gewinn in den dortigen Fällen durch den Überschuss der BE über die BA zu ermitteln ist (s. auch Anm. 846).

Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gem. §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 ist Abs. 4 ebenfalls anzuwenden. Dies ergibt sich für die von buchführungspflichtigen und freiwillig buchführenden Land- und Forstwirten sowie selbständig Tätigen nach § 4 Abs. 1 durchzuführende Gewinnermittlung aus Abs. 1 Satz 8 und für die von buchführungspflichtigen und freiwillig buchführenden Gewerbetreibenden nach § 5 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 1 durchzuführende Gewinnermittlung aus § 5 Abs. 6. Die BA erscheinen bei der Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 nicht unmittelbar in der Bilanz, sondern als Aufwandspositionen in der GuV.

Im Körperschaftsteuerrecht findet Abs. 4 über die Verweisung des § 8 Abs. 1 KStG unmittelbare Anwendung. Das KStG enthält insoweit keine Sonderregelung. § 9 KStG trifft lediglich eine Regelung hinsichtlich einzelner abziehbarer Aufwendungen, ohne aber die generelle Norm des Abs. 4 einzuschränken oder zu erweitern. Zudem sieht § 10 KStG in Ergänzung zu § 4 Abs. 5 weitere nicht-abziehbare Aufwendungen vor (vgl. insgesamt auch § 8 KStG Anm. 6).

711–716 Einstweilen frei.

717

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Entnahmen (Abs. 1 Satz 2) sind im Unterschied zu BA nicht betrieblich, sondern außerbetrieblich (im Regelfall privat) veranlasst (vgl. BFH v. 4.2.1987 – I R 58/86, BStBl. II 1988, 215 [219]). Str. ist allerdings, ob alle Wertabgänge eines Betriebs zwingend entweder den BA oder den Entnahmen zuzuordnen sind (so MONTAG, StuW 1979, 35) oder ob es daneben „Grauzonen“ gibt, also Sachverhalte, die sich weder den BA noch den Entnahmen zuordnen lassen (so SPEICH, FR 1963, 223 ff.; vgl. zum Streitstand auch RUPPE, DStJG 3 [1980], 103 [116 ff.]). Das hängt davon ab, ob man die beiden Begriffe eng interpretiert oder weit (s. dazu ausführl. Anm. 753).

Abs. 5 und 6 enthalten für bestimmte Aufwendungen Abzugsverbote und gehen Abs. 4 als Spezialvorschriften vor. Abs. 5 betrifft dabei Aufwendungen, die grds. den Tatbestand des Abs. 4 erfüllen und damit BA sind (ausführl. Anm. 1128; s. dazu auch KIRCHHOF, DStJG 3 [1980], 201 f., der von einem systematischen Widerspruch spricht). Abs. 6 verneint demgegenüber für die Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke die BA-Eigenschaft (s. Anm. 2000 ff.).

§ 3c geht Abs. 4 als Spezialvorschrift vor. Ebenso wie in den Fällen des Abs. 5 (s.o.) erfüllen die erfassten Aufwendungen zwar grds. die Voraussetzungen des Abs. 4 und sind damit BA. Sie sind aber gleichwohl wegen der Sondervorschrift des § 3c nicht abziehbar (vgl. auch Anm. 831).

§ 8 Abs. 1 enthält eine Legaldefinition der Einnahmen und dient nach der – uE abzulehnenden (s. Anm. 751) – in Rspr. und Schrifttum überwiegend vertretenen Auffassung als Grundlage für die Definition des ua. in Abs. 4 enthaltenen Begriffs der Aufwendungen.

So zB BFH v. 27.2.1985 – I R 20/82, BStBl. II 1985, 458 (459); v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108 (109); v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 (836); OFFERHAUS, BB 1979, 617; vgl. auch WÄNNER, StuW 1987, 302 (306); zum Begriff der Aufwendungen iSd. § 9 Abs. 1 s. auch § 9 Anm. 65.

§ 9 Abs. 1 Satz 1 (**Werbungskosten**) hat – ebenso wie § 4 Abs. 4 – das Ziel, das objektive Nettoprinzip zu verwirklichen und nur die Reineinkünfte, dh. solche nach Abzug von Aufwendungen, der ESt. zu unterwerfen. Gleichwohl ist § 9 Abs. 1 Satz 1 nach seinem Wortlaut enger ausgestaltet als § 4 Abs. 4, bei dem es nicht auf die Zweckbestimmung der Aufwendungen ankommt. Dessen ungeachtet gehen Rspr und hM inzwischen davon aus, dass der Begriff der WK über den Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 hinaus an den (weiteren) Begriff der BA iSd. § 4 Abs. 4 anzugleichen ist. WK sind somit alle durch die jeweilige Einkunftsart, dh. die berufliche Tätigkeit oder sonstige erwerbsbezogene Leistung des Stpfl. veranlassten Aufwendungen (ausführl. § 9 Anm. 115 ff.; SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 9 Rn. 7). Allerdings wendet die Rspr. die Deckungsgleichheit der Begriffe BA und WK nicht in allen Fällen konsequent an. So versagt BFH v. 8.11.1984 – IV R 186/82 (BStBl. II 1985, 286) bei Geschenken leitender Angestellter oder Beamter an Mitarbeiter den WK-Abzug mit der Begründung, dass solche Geschenke die Höhe der Einkünfte nicht beeinflussen würden. Damit kehrt der BFH zum Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 und den unterschiedlichen Definitionen der BA und WK zurück (mit dieser Kritik auch LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 230).

§ 10 (**Sonderausgaben**) und § 33 (**außergewöhnliche Belastungen**) betreffen die Einkunftsverwendung (s. § 10 Anm. 8 und § 2 Anm. 573). Dadurch unterscheiden sie sich von den BA, die die Einkommenserzielung betreffen (s. Anm. 703). § 10 Abs. 1 und § 33 Abs. 2 Satz 2 stellen daher klar, dass Aufwendungen nur dann SA oder agB sein können, wenn sie weder BA noch WK sind, was damit vorrangig zu prüfen ist (vgl. im Einzelnen § 10 Anm. 45 und § 33 Anm. 200 ff.).

§ 12 (**nicht abziehbare Ausgaben**) legt fest, dass die dort aufgezählten Aufwendungen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen, soweit in § 10 Abs. 1 Nr. 1, 2–4, 7 und 9, §§ 10a, 10b und §§ 33–33b nichts anderes bestimmt ist. Der Zweck des § 12 besteht darin, die Privatsphäre von der Erwerbssphäre abzugrenzen. Da die in der Norm genannten Aufwendungen – im Unterschied zu BA – nicht die Einkommenserzielung, sondern die stl. unbeachtliche Einkommensverwendung betreffen, gehören sie zur Privatsphäre des Stpfl. und dürfen folglich bei der Besteuerung nicht in Abzug gebracht werden (vgl. § 12 Anm. 3; vgl. auch KIRCHHOF, DStJG 3 [1980], 201 [217], nach dessen Auffassung Berufsausgabe und Privatausgabe nicht im Verhältnis der Alternativität zueinander stehen, sondern im Verhältnis der Spezialität). Dabei ist allerdings zu beachten, dass die eigentliche Abgrenzung zwischen der privaten und der beruflichen Sphäre bereits durch Abs. 4 getroffen wird, indem er für BA verlangt, dass sie durch den Betrieb veranlasst sind. Privat veranlasste Aufwendungen sind damit vom BA-Abzug ausgeschlossen (s. Anm. 703). Dies stellt § 12 lediglich nochmals klar. Die Norm hat insoweit nur deklaratorische Wirkung.

GIA DRENECK, DB 1987, 2483; vgl. auch § 12 Anm. 3 und Anm. 76; SÖHN, DStJG 3 (1980), 13 (42); zum bislang auf § 12 Nr. 1 Satz 2 gestützten Abzugsverbot bei gemischten Aufwendungen s. Anm. 832 sowie zur Bedeutung des § 12 Nr. 2 beim BA-Abzug im Zusammenhang mit schenkweise begründeten Rechtspositionen zugunsten naher Angehöriger vgl. WEBER-GRELLET, DStR 1993, 1010.

718–729 Einstweilen frei.

730 V. Zurechnung der Betriebsausgaben (Abzugsberechtigung)

Probleme können beim Abzug von BA dann auftreten, wenn nicht der Stpfl. die Aufwendungen trägt, sondern ein Dritter. Es stellt sich die Frage, ob der Stpfl. hinsichtlich dieser „Drittaufwendungen“ gleichwohl abzugsberechtigt ist. Diese Frage, die sich in vergleichbarer Weise auch bei anderen Aufwendungen, wie zB bei von Dritten getragenen agB oder SA stellt, beantwortet sich danach, wem die Aufwendungen zuzurechnen sind (s. ausführl. dazu § 2 Anm. 139, Neuaufkl. in Vorb.). Zur sachlichen Zuordnung von BA s. Anm. 785.

731–734 Einstweilen frei.

VI. Verfahrensfragen

Schrifttum: RÖNITZ, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den privaten Ausgaben als Problem der Sachverhaltsermittlung – unter besonderer Berücksichtigung der Lebenserfahrung und der typisierenden Betrachtungsweise, DStJG 3 (1980), 297; STRECK, Erfahrungen mit der Rechtsanwendungspraxis der Finanzämter (einschließlich Außenprüfungsstellen) bei der Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, DStJG 3 (1980), 273.

735 1. Ermittlung der Betriebsausgaben

Die Ermittlung der BA obliegt der FinBeh. und dem Stpfl. gleichermaßen.

Der Amtsermittlungsgrundsatz des § 88 Abs. 1 Satz 1 AO gilt auch für BA. Daher hat die FinBeh. die BA dem Grunde und der Höhe nach zu ermitteln. Einschränkungen dieses Grundsatzes können sich aus Spezialvorschriften ergeben, die zB Typisierungen im Rahmen einer Pauschalierung vorsehen oder zwingende Nachweispflichten beinhalten, wie etwa Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 oder Abs. 7.

Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen (§ 90 Abs. 1 AO) ergänzt den Amtsermittlungsgrundsatz. Das hat idR zur Folge, dass der Stpfl. die BA dem Grunde und der Höhe nach bezeichnen und nachweisen muss. Da es sich bei BA um steuermindernde Tatsachen handelt, trägt er nämlich die Darlegungslast für das Vorliegen von BA (vgl. für das finanzgerichtliche Verfahren: GRÄBER/STAPPERFEND, FGO, 7. Aufl. 2010, § 96 Rn. 51). Er kann sich dabei aller Beweismittel bedienen, die ihm zur Verfügung stehen (vgl. die nicht abschließende Aufzählung in § 92 AO). Kann er bis zum Abschluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) die BA dem Grunde und/oder der Höhe nach nicht belegen und lassen sich diese auch nicht gem. § 88 Abs. 1 Satz 1 AO von Amts wegen ermitteln, so geht dies zu seinen Lasten.

Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht oder lassen sich Betriebsausgaben dem Grunde oder der Höhe nach nicht ermitteln, so ist wie folgt zu verfahren:

► *Dem Grunde und der Höhe nach offensichtliche Betriebsausgaben*, die ohne weitere Ermittlungen feststellbar sind, muss die FinBeh. aufgrund des Amtsermittlungsgrundsatzes berücksichtigen, weil die Mitwirkungspflicht nur dann eingreift, wenn tatsächlich ein Ermittlungsbedarf besteht (vgl. BFH v. 24.6.1997 – VIII R 9/96, BStBl. II 1998, 51 zur Unzulässigkeit einer Schätzung, wenn die Besteuerungsgrundlagen anderweitig ermittelt werden können).

► *Dem Grunde nach ungewisse Betriebsausgaben* kann die FinBeh. unberücksichtigt lassen. Selbst wenn die Pflicht zur Ermittlung des Sachverhalts von Amts wegen nicht endet, wenn der Stpfl. seiner Mitwirkungspflicht nicht nachkommt (dazu SEER in TIPKE/KRUSE, AO, § 90 Tz. 14), so geht sie dennoch nicht so weit, dass die FinBeh. zugunsten des Stpfl. Ermittlungen anstellen muss, wenn nicht einmal der Stpfl. als zunächst maßgeblicher Wissensträger darlegt oder darlegen kann, dass die Aufwendungen dem Grunde nach BA sind. Die FinBeh. kann ihre Ermittlungen umso mehr einschränken, je mehr der Stpfl. seine Mitwirkungspflichten verletzt (BFH v. 15.2.1989 – X R 16/86, BStBl. II 1989, 462 [464]; v. 19.12.2007 – X B 34/07 BFH/NV 2008, 597; v. 25.8.2009 – I R 88, 89/07, BFH/NV 2009, 2047).

► *Eine Schätzung von Betriebsausgaben* ist nicht möglich, wenn die BA dem Grunde nach ungewiss sind. Dies folgt aus den allg. Regelungen der Feststellungslast im Besteuerungsverfahren (s.o.). Steht hingegen dem Grunde nach fest, dass BA entstanden sind, ist jedoch ihre Höhe ungewiss, so darf die FinBeh. diese BA nicht unberücksichtigt lassen, sondern muss sie gem. § 162 Abs. 1 AO schätzen (stRspr., grundlegend BFH v. 24.6.1997 – VIII R 9/96, BStBl. II 1998, 51 [53]; v. 26.11.2008 – X R 20/07, BStBl. II 2009, 388; H 4.7 EStH; vgl. ferner Anm. 832 aE zur Schätzung bei gemischten Aufwendungen). Das gilt auch dann, wenn der Stpfl. zur Höhe der BA keine Angaben macht oder diese nicht belegen kann. Denn § 162 Abs. 2 Satz 1 AO schreibt ausdrücklich vor, dass insbes. dann zu schätzen ist, wenn der Stpfl. über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides statt verweigert oder seine Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO (s. dazu unten) verletzt. Für die Schätzung der BA gelten die allg. Grundsätze, die bei jeder Schätzung zu berücksichtigen sind. Diese ist insbes. so vorzunehmen, dass sie der tatsächlichen Höhe der BA möglichst nahe kommt (BFH v. 11.3.1999 – V R 78/98, BFHE 188, 160 mwN).

Amtsbekanntes Betriebsausgaben sind uE auch gegen den Willen des Stpfl. anzusetzen. Dieser kann hierauf nicht verzichten, weil der Abzug von BA der Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips als Grundlage der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit dient (s. Anm. 703 und § 2 Anm. 503; vgl. zum parallelen Problem beim Verzicht auf WK § 9 Anm. 57 mwN).

Erweiterte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten: Beziehen sich die BA auf Auslandssachverhalte oder handelt es sich um im Ausland getätigte Aufwendungen, so hat der Stpfl. eine erweiterte Mitwirkungspflicht. Nach § 90 Abs. 2 AO hat er in diesen Fällen den Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen. Er muss alle für ihn bestehenden rechtl. und tatsächlichen Möglichkeiten ausschöpfen und kann sich nicht darauf berufen, dass er den Sachverhalt nicht aufklären oder Beweismittel beschaffen kann, wenn er sich nach Lage des Falls bei der Gestaltung seiner Verhältnisse die Möglichkeit dazu hätte beschaffen oder einräumen lassen können. Diese erweiterte Mitwirkungspflicht beseitigt zwar nicht den Amtsermittlungsgrundsatz (BFH v. 6.11.1987 – III R 241/83, BStBl. II 1988, 438 [439]; v. 27.6.2001 – I R 46/00, BFH/NV 2002, 1), schränkt ihn allerdings sehr ein. Die FinBeh. darf

sich darauf beschränken, offensichtliche und dem Grunde und der Höhe nach unstrittige BA zu berücksichtigen. Alles, was darüber hinausgeht, hat der Stpfl. im Rahmen des § 90 Abs. 2 AO beizubringen und nachzuweisen. Kommt er dem nicht nach, so ist dies frei zu würdigen, wobei diese Würdigung im Regelfall gegen ihn ausfallen wird.

BFH v. 24.4.1998 – X B 155/97, BFH/NV 1998, 1331: Verletzung der erhöhten Mitwirkungspflicht kann Versagung des BA-Abzugs nach sich ziehen; v. 19.12.2007 – X B 34/07, BFH/NV 2008, 597: Gericht darf zum Nachteil des Stpfl. von einem Sachverhalt ausgehen, für den eine gewisse Wahrscheinlichkeit spricht; s. aber auch BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861: Verletzung der Pflicht zur Beschaffung von Beweismitteln kann nur dann zu nachteiligen Rechtsfolgen führen, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass mit Hilfe der Beweismittel eine weitere Sachverhaltsaufklärung möglich gewesen wäre; wie hier SEER in TIPKE/KRUSE, AO, § 90 Tz. 14.

736 Einstweilen frei.

737 2. Benennung des Empfängers nach § 160 AO

Gemäß § 160 Abs. 1 Satz 1 AO sind ua. BA stl. regelmäßig nicht zu berücksichtigen, wenn der Stpfl. dem Verlangen der FinBeh. nicht nachkommt, die Empfänger genau zu benennen.

Der Zweck des § 160 Abs. 1 AO besteht darin, Steuerausfälle zu verhindern. Die Vorschrift will sicherstellen, dass nicht nur die steuermindernden Aufwendungen berücksichtigt werden, sondern auch die korrespondierenden steuererhöhenden oder steuerbegründenden Einnahmen beim Geschäftspartner. Denn die BA des Stpfl. stellen bei dem Empfänger regelmäßig stbare und stpfl. BE dar. Inbes. bei gesetzwidrigen Transaktionen hat der Empfänger aber oftmals ein Interesse daran, unbekannt zu bleiben (vgl. weiter TIPKE in TIPKE/KRUSE, AO, § 160 Tz. 3 ff.).

Das Benennungsverlangen steht im Ermessen der Finanzbehörde (erste Stufe). Das Verlangen ist grds. dann ermessensgerecht, wenn der Verdacht oder aufgrund allg. Erfahrungen die Vermutung begründet ist, der Empfänger könnte die Einnahme zu Unrecht nicht versteuert haben (BFH v. 24.6.1997 – VIII R 9/96, BStBl. II 1998, 51 [53]; v. 9.8.1989 – I R 66/86, BStBl. II 1989, 995 [996]; v. 17.10.2001 – I R 19/01 BFH/NV 2002, 609; ausführl. TIPKE in TIPKE/KRUSE, AO, § 160 Tz. 8 ff.). Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit erfordert dabei ferner, dass es für den Stpfl. im Zeitpunkt der entsprechenden Zahlung zumutbar war, sich nach den Gepflogenheiten eines ordnungsmäßigen Geschäftsverkehrs der Identität seines jeweiligen Geschäftspartners zu vergewissern (BFH v. 10.3.1999 – XI R 10/98, BFH/NV 1999, 434; v. 31.10.2002 – IV B 126/01, BFH/NV 2003, 291). Ob er den Namen des Empfängers tatsächlich kennt, ist ohne Bedeutung (TIPKE in TIPKE/KRUSE, AO, § 160 Tz. 13). Ermessensfehlerhaft ist das Verlangen aber dann, wenn die Benennung nicht notwendig ist, weil der Empfänger zB schon bekannt ist, wenn sie unzumutbar ist, weil der Stpfl. zB von dem Empfänger bedroht wird, oder wenn sonstige Gründe vorliegen, die die Benennung als nicht erfüllbar erscheinen lassen und dem Stpfl. nicht vorgeworfen werden können, etwa weil er selbst Opfer einer Täuschung geworden ist (BFH v. 24.6.1997 – VIII R 9/96, BStBl. II 1998, 51 [53]) oder er mit Gewalt daran gehindert wurde, die Identität des Empfängers festzustellen (ausführl. TIPKE in TIPKE/KRUSE, AO, § 160 Tz. 11 ff.).

Der Steuerpflichtige muss den Empfänger der Betriebsausgabe benennen. Das ist idR derjenige, dem der Stpfl. den in den BA enthaltenen wirtschaftlichen Wert übertragen hat (BFH v. 24.6.1997 – VIII R 9/96, BStBl. II 1998, 51

[53]; v. 17.10.2001 – I R 19/01, BFH/NV 2002, 609). Der Stpfl. muss sich ggf. Gewissheit über die Person des wahren Empfängers verschaffen (BFH v. 25.11.1986 – VIII R 350/82, BStBl. II 1987, 286). Die Angaben des Stpfl. müssen so genau sein, dass der Empfänger ohne Schwierigkeiten bestimmt und ermittelt werden kann. Dazu gehört grds. die Angabe des vollen Namens und der Adresse (BFH v. 25.8.1986 – IV B 76/86, BStBl. II 1987, 481 [482]; v. 6.4.1993 – XI B 94/92, BFH/NV 1993, 633). Stellt sich heraus, dass Name und/oder Anschrift des Empfängers falsch sind oder dass der Empfänger tatsächlich nicht existiert, so geht dies zu Lasten des Stpfl., der aber die Gelegenheit haben muss, den wahren Empfänger ausfindig zu machen (TIPKE in TIPKE/KRUSE, AO, § 160 Tz. 13).

Rechtsfolge: Benennt der Stpfl. den Empfänger nicht, so ist die BA stl. regelmäßig nicht zu berücksichtigen. Wie sich bereits aus dem Wort „regelmäßig“ ergibt, steht diese Entscheidung im Ermessen der FinBeh. (zweite Stufe, BFH v. 24.6.1997 – VIII R 9/96, BStBl. II 1998, 51 [53]). In Ausnahmefällen ist trotz der fehlenden Empfängerbenennung eine Berücksichtigung der BA möglich, so zB wenn feststeht, dass bei dem (nicht benannten) Empfänger mit Sicherheit keine Steuer anfallen wird (in diesem Fall dürfte die Benennung schon gar nicht verlangt werden) oder diese geringer ist als der Nachteil, der dem Stpfl. durch die Nichtberücksichtigung der BA entstehen würde. Im letzteren Fall wäre die BA anteilig anzuerkennen, weil § 160 AO nur den Nachteil verhindern will, der durch die Nichtversteuerung auf der Empfängerseite entsteht, und keinen darüber hinausgehenden Strafcharakter hat (s.o.). Ermittelt die FinBeh. den Empfänger, wozu sie zwar nicht verpflichtet, aber berechtigt ist (vgl. § 160 Abs. 1 Satz 2 AO, danach bleibt der Amtsermittlungsgrundsatz unberührt), so ist die BA auch dann zu berücksichtigen, wenn der Stpfl. einem Benennungsverlangen nicht nachgekommen ist. Dies ergibt sich daraus, dass § 160 AO keinen Strafcharakter hat (vgl. insgesamt TIPKE in TIPKE/KRUSE, AO, § 160 Tz. 19).

3. Abzug der Betriebsausgaben

738

Betriebsausgaben sind in dem Veranlagungszeitraum abzuziehen, in dem sie entstanden sind. Dies folgt aus dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung, wonach die Geschäftsvorfälle im Zeitablauf erfasst und jeweils abschnittsweise zugeordnet werden (ausführl. Einf. ESt. Anm. 33 und 738). Außerhalb dieses VZ können BA nicht abgezogen werden (s. aber zur Nachholung unterlassener AfA § 7 Anm. 95 ff., 414 und 491). Das gilt auch für solche Aufwendungen, die vor Aufnahme einer werbenden Tätigkeit oder nach deren Beendigung anfallen (ausführl. zu sog. vorab entstandenen und nachträglichen BA Anm. 817 ff. sowie zum Ausgleich eines evtl. entstehenden Verlusts § 2 Anm. 560).

Betriebsausgaben sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie entstanden sind. Übt der Stpfl. mehrere Tätigkeiten aus, so dass er Einkünfte aus mehreren Einkunftsarten hat, so ist ggf. zu ermitteln, durch welchen „Betrieb“ iSd. Abs. 4 die Aufwendungen veranlasst sind (zum Betriebsbegriff vgl. Vor §§ 4–7 Anm. 84 ff.). Steht dies fest, so kommt dem Stpfl. kein Wahlrecht dergestalt zu, dass er die BA bei einer anderen Einkunftsart geltend machen kann (zur Zuordnung von Aufwendungen zu mehreren Einkunftsarten s. Anm. 844; zum Abzug bei der Gewinnermittlung der jeweiligen Betriebe ein und derselben Einkunftsart s. Anm. 785).

739 **4. Aufzeichnungspflichten für Betriebsausgaben**

Das EStG sieht keine allg. Aufzeichnungspflicht für BA vor. Allerdings verlangt Abs. 7 für die nicht oder nur eingeschränkt abziehbaren Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7 eine einzelne und getrennte Aufzeichnung. Darüber hinaus hat der Stpfl. bei den nur eingeschränkt abziehbaren Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass zum Nachweis der Höhe und der betrieblichen Veranlassung gem. Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 bestimmte Angaben zu machen. Abgesehen von diesen Ausnahmenvorschriften gelten die allg. Aufzeichnungspflichten der §§ 140 ff. AO, soweit der Stpfl. die dortigen Voraussetzungen erfüllt.

740–749 Einstweilen frei.

B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4

I. Betriebsausgaben als Aufwendungen

750 **1. Aufwendungen als Ausgaben**

BA setzen Aufwendungen voraus. Eine gesetzliche Definition dieses Begriffs enthält das EStG nicht, obwohl es ihn auch an anderen Stellen verwendet (s. zB §§ 9 Abs. 1 Satz 1, 10 Abs. 1, 12 Nr. 1 Satz 2 und 33 Abs. 1).

Umkehrschluss aus § 8 Abs. 1: Nach einer im Schrifttum vertretenen Ansicht sollen Aufwendungen alle beim Stpfl. abfließenden Güter sein, die in Geld oder Geldeswert bestehen.

Vgl. SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 9 Rn. 2; v. BORNHAUPT, DSStJG 3 (1980), 149 (154); v. BORNHAUPT, FR 1981, 497 (499); OFFERHAUS, BB 1979, 617; WANNER, StuW 1987, 302 (306); vgl. auch § 9 Anm. 65.

Abgeleitet wird dies aus einem Umkehrschluss zu § 8 Abs. 1, wonach Einnahmen alle Güter sind, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Stpfl. im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 zufließen.

Zur Anwendbarkeit der Norm im Rahmen der Gewinneinkünfte: BFH v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210; v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526 (527); v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108 (109).

Dieser Umkehrschluss hat zur Folge, dass die Begriffe Aufwendungen und Ausgaben inhaltsgleich sind. Denn wenn es für den Begriff der Aufwendungen auf einen Abfluss beim Stpfl. in Geld oder Geldeswert ankommen soll, liegt bei diesem zugleich eine Ausgabe vor.

Die Rechtsprechung zum Begriff der Aufwendungen ist uneinheitlich. Einerseits definiert der BFH die Aufwendungen in Übereinstimmung mit der im Schrifttum vertretenen Auffassung als die beim Stpfl. abfließenden Güter in Geld oder Geldeswert (so BFH v. 27.2.1985 – I R 20/82, BStBl. II 1985, 458 [459]; v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108 [109]; v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [836]). Andererseits führt er aber auch aus, dass das EStG den Begriff Aufwendungen als Oberbegriff für Ausgaben und Aufwand verwende und ihn iS aller Wertabflüsse verstehe, die nicht Entnahmen seien, so dass die AfA aus diesem Grund unter den Begriff der Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 zu fassen sei (BFH v. 20.8.1986 – I R 80/83, BStBl. II 1986, 904 [905]; v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108 [110]). Ob der BFH diesen weiten Aufwendungsbegriff jedoch generell, also auch bei Abs. 4 anwenden will oder ob er diesen nur auf Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 bezieht und damit einen Un-

terschied zwischen dem Aufwendungsbegriff des Abs. 4 und demjenigen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 annehmen will, bleibt unklar.

2. Stellungnahme

a) Aufwendungen als alle betrieblich veranlassten Abgänge

751

UE umfasst der Begriff der Aufwendungen nicht nur die durch den Betrieb veranlassten Ausgaben, sondern auch den durch den Betrieb veranlassten Aufwand als erfolgswirksamen Wertverzehr (ausführl. zur Definition Anm. 753).

Wie hier BFH v. 20.8.1986 – I R 80/83, BStBl. II 1986, 904 (905); v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108 (110); KSM/SÖHN, § 4 Rn. E 22 ff.; KIRCHHOF/CREZELIUS IX, § 4 Rn. 168: alle Wertabflüsse, die keine Entnahmen sind; LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 533; LBP/NACKE, §§ 4, 5 Rn. 1621; KRÖNER, StuW 1985, 115 (116); RUPPE, DStJG 3 (1980), 103 (117 f.); SÖHN, StuW 1991, 270 (272); wohl auch SCHMIDT/HEINICKE XXIX, § 4 Rn. 471 ff.; s. auch § 7 Anm. 9; vgl. ferner LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 226, der Aufwendungen im engeren, bilanzrechtl. Sinn als Aufwand und im weiteren, stl. Sinn als Oberbegriff für Aufwand und Ausgaben definiert.

Kein Umkehrschluss aus § 8 Abs. 1 möglich: Die Definition eines Begriffs aus dem Umkehrschluss der Definition eines anderen Begriffs ist nur dann möglich, wenn es sich bei diesen beiden Begriffen um Gegensatzbegriffe handelt. Dies ist hinsichtlich der Begriffe Einnahmen (iSd. § 8 Abs. 1) und Aufwendungen (iSd. Abs. 4) nicht der Fall, weil der Gegensatzbegriff zum Begriff der Einnahmen der Begriff der Ausgaben ist (aA LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 533: Gegensatz zu Einnahmen sind WK). Im Rahmen des Abs. 4 gilt es aber den dort verwendeten Begriff der Aufwendungen zu definieren und nicht denjenigen der Ausgaben, wengleich dieser als Wortteil im Begriff der Betriebsausgaben vorhanden ist.

Bestätigung der weiten Fassung des Begriffs der Aufwendungen durch Abs. 5 Satz 1 Nr. 3, 6b und 7: Dass der Begriff der Aufwendungen nicht nur die tatsächlichen Ausgaben, sondern darüber hinaus auch den betrieblichen Aufwand umfasst, bestätigt sich anhand des Katalogs der nichtabziehbaren BA des Abs. 5 Satz 1. Der Einleitungssatz des Abs. 5 Satz 1 besagt, dass die im Folgenden aufgezählten BA den Gewinn nicht mindern dürfen. Aus dieser Formulierung lässt sich ersehen, dass es sich bei den in Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–12 aufgezählten Aufwendungen um BA handelt (ausführl. Anm. 1128). Diese Aufwendungen betreffen aber nicht nur Ausgaben als tatsächliche Abflüsse in Geld oder Geldeswert, sondern auch betrieblichen Aufwand, zB in Form von AfA bei Gasthäusern (Abs. 5 Satz 1 Nr. 3), häuslichen Arbeitszimmern (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b) oder unangemessenen Aufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 7).

Beseitigung der bei der rechtlichen Einordnung der AfA bestehenden Unklarheiten durch die weite Fassung des Begriffs der Aufwendungen: Fasst man unter den Begriff der Aufwendungen auch den betrieblichen Aufwand, so hat dies zur Folge, dass auch die AfA als betrieblich veranlasster Wertabgang BA ist. Dadurch können die Unklarheiten, die bislang bei der rechtl. Einordnung der AfA als Wertabgang ohne Zahlung bestehen, beseitigt werden.

► *Der Rechtscharakter der AfA ist streitig* (vgl. ausführl. zum Rechtscharakter der AfA § 7 Anm. 9; SCHMIDT/DRENSECK XXIX, § 7 Rn. 2, jeweils mwN).

▷ *Nach der Aufwandsverteilungsthese* sind AHK begrifflich auch dann bereits BA oder WK, wenn sie für WG verausgabt werden, deren Verwendung oder Nutzung durch den Stpfl. sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt. Sie können in diesem Fall gem. § 7 Abs. 1

Satz 1 lediglich noch nicht in voller Höhe abgezogen werden, sondern müssen periodengerecht verteilt werden.

▷ *Nach der Wertverzehrthese* sind die AHK für ein mehrjährig genutztes abnutzbares WG noch keine BA oder WK. Aus dem Einsatz des WG resultiert nach dieser Ansicht vielmehr ein Wertverzehr, der als BA oder WK zu berücksichtigen ist.

► *Lösung durch weiten Aufwandsbegriff*: Der Meinungsstreit um die richtige rechtl. Einordnung der AfA wird obsolet, wenn man – wie hier vertreten – von einem weiten Aufwandsbegriff des Abs. 4 ausgeht. Denn in diesem Fall sind sowohl die AHK BA in Form von Ausgaben, die aber dem in § 7 Abs. 1 ausgesprochenen Abzugsverbot unterliegen, als auch die einzelnen AfA-Beträge in Form des betrieblichen Aufwands (verneinend für die AHK wegen der Regelung in § 7: BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 552). Dieses Ergebnis ist insbes. dann von Bedeutung, wenn die Anschaffung eines WG privat veranlasst war, das WG aber später betrieblich genutzt wird.

Beispiel: Der Stpfl. schafft im Jahr 01 aus privaten Gründen einen Computer an, dessen AK er auf fünf Jahre abschreibt. Im Jahr 03 fasst der Stpfl. den Entschluss, den Computer fortan betrieblich zu nutzen.

Fasst man unter den Begriff der Aufwendungen iSd. Abs. 4 nur tatsächliche Ausgaben, so sind weder die AK für den Computer BA, weil sie nicht durch den Betrieb veranlasst waren, noch die AfA, weil diese keine tatsächlichen Ausgaben darstellt. Zu einer einkunftsmindernden Berücksichtigung der AfA gelangt man in diesem Fall nur dann, wenn man diese neben den BA als betrieblich veranlassten Geschäftsvorfall zum Abzug zulässt (mit dieser Lösung für die Praxis SCHMIDT/HEINICKE XXIX, § 4 Rn. 474). Dies ist dogmatisch jedoch bedenklich, weil es keine gesetzliche Grundlage für einen solchen einkunftsmindernden Abzug gibt. Denn aus § 7 folgt nicht, dass – und insbes. unter welchen Voraussetzungen – AfA einkunftsmindernd zu berücksichtigen ist. Die Norm regelt lediglich, in welchen Fällen AfA anzusetzen ist und wie sie bemessen wird. Auch § 4 Abs. 1 Satz 8 (für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1) und § 4 Abs. 3 Satz 3 (für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3) stellen uE keine Rechtsgrundlage dafür dar, AfA neben den BA einkunftsmindernd zu berücksichtigen. Die Normen besagen – bezogen auf die jeweilige Art der Gewinnermittlung – nur, dass die Vorschriften über die AfA zu berücksichtigen sind. Dies betrifft einerseits aber nur die Fälle, in denen grds. AfA anzusetzen ist und andererseits die Bemessung der AfA. Fasst man den Begriff der Aufwendungen indes weit, so fällt auch der durch den Betrieb veranlasste Wertverzehr als betrieblicher Aufwand hierunter, mit der Folge, dass dieser Wertverzehr auch dann als BA zu berücksichtigen ist, wenn die AHK ursprünglich privat veranlasst waren.

752 b) Ausgaben als Unterfall der Aufwendungen

Abfluss von Gütern in Geld oder Geldeswert: Betrieblich veranlasste Wertabgänge sind zum einen die durch den Betrieb entstehenden Ausgaben, die im Umkehrschluss aus § 8 Abs. 1 (s. dazu Anm. 751) alle Güter erfassen, die in Geld oder Geldeswert bestehen und beim Stpfl. abfließen. Das Merkmal des Abflusses ist § 11 Abs. 2 entlehnt und erfordert, dass sich der Stpfl. der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Güter begibt und dadurch objektiv ein Abfluss der Güter bei ihm eintritt. Der Abfluss der Güter muss auf einem Handeln des Stpfl. beruhen; er muss alles Erforderliche getan haben, um den Leistungserfolg herbeizuführen.

Vgl. BFH v. 30.10.80 – IV R 97/78, BStBl. II 1981, 305 (306); ausführl. dazu auch § 8 Anm. 35 ff. und § 11 Anm. 113 ff.; s. KSM/SÖHN, § 4 Rn. E 33: kein Abfluss von Gütern, wenn der Stpfl. lediglich seine eigene Arbeitskraft einsetzt, Zahlungen an sich selbst leistet, die unentgeltliche Hilfe Dritter in Anspruch nimmt, Ausgaben erspart oder auf Einnahmen verzichtet.

Eine Vermögensminderung muss bei dem Steuerpflichtigen nicht eintreten (glA KSM/SÖHN, § 4 Rn. E 41). Ausgaben – und damit auch Aufwendungen – liegen auch dann begrifflich vor, wenn bei dem Stpfl. Güter in Geld oder Geldeswert abfließen, er dafür aber – wie im Fall der AHK – gleichwertige andere Güter erhält, so dass sein Vermögen insgesamt nicht gemindert ist. Die Gegenauffassung (s. KNOBBE-KEUK, DB 1985, 144 [147]; KNOBBE-KEUK, DStZ 1984, 335 [339 Fn. 29]; v. BORNHAUPT, DStJG 3 [1980], 149 [155 f.]; v. BORNHAUPT, FR 1981, 497 [499]) vermischt uE zwei Stufen der Gewinnermittlung miteinander. Auf der ersten Stufe ist zunächst festzustellen, ob betrieblich veranlasste Aufwendungen – zB in Form einer Ausgabe – vorliegen. Hierfür ist es unerheblich, ob sich das Vermögen des Stpfl. gemindert hat. Auf der zweiten Stufe ist dann festzustellen, ob die Aufwendungen als BA erfolgswirksam sind, dh. den Gewinn des Stpfl. mindern. In diesem Zusammenhang kommt es (erst) auf eine Vermögensminderung an, weil die Aufwendungen nur im Fall einer solchen Vermögensminderung erfolgswirksam sind (ebenso KSM/SÖHN, § 4 Rn. E 41; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 552). Abgesehen davon spricht auch Abs. 3 Satz 4 von den AHK als BA.

c) Betrieblicher Aufwand als Unterfall der Aufwendungen

753

Zu den betrieblich veranlassten Wertabgängen gehört auch der durch den Betrieb veranlasste Aufwand. Der Begriff des Aufwands ist – entgegen der verbreiteten Verwendung im allg. Sprachgebrauch – nicht die Singularform des Begriffs der Aufwendungen, sondern stellt – ebenso wie die Ausgaben – einen Unterfall der Aufwendungen dar (s. Anm. 751 und OFFERHAUS, BB 1979, 617). Er entstammt dem betrieblichen Rechnungswesen, so dass auf die dort verwendeten Definitionen zurückzugreifen ist.

Aufwand ist jeglicher erfolgswirksamer Verzehr von Gütern und Leistungen, der keine Entnahme ist (glA KSM/SÖHN, § 4 Rn. E 40). Dieser Verzehr kann entweder in einem Abfluss von Gütern oder in einem Wertverzehr bestehen, wie zB im Fall der AfA oder der Teilwertabschreibung. Dies hat zur Folge, dass nach der hier vertretenen Auffassung die AfA oder Teilwertabschreibung bei betrieblicher Veranlassung eine BA ist (s. auch Anm. 751).

Erforderlich ist, dass eine Minderung des Vermögens des Steuerpflichtigen eintritt. Dies folgt bereits aus der Definition des Begriffs als Verzehr von Gütern und Leistungen. Insoweit unterscheidet sich der Aufwand von der Ausgabe (vgl. WÖHE, Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 23. Aufl. 2008, 44, 692 u. 709; s. auch Anm. 752).

Einstweilen frei.

754–764

3. Behandlung von Rückflüssen und kompensierenden Leistungen

765

Schrifttum: WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, Diss. Bochum 1986/87, Köln 1987.

Führt der Steuerpflichtige Betriebseinnahmen an den ursprünglich Leistenden zurück (zB erhaltene Zahlungen), so ist str., wie dies stl zu behandeln ist.

► *Behandlung als negative Einnahmen oder Betriebsausgaben:* Die Rspr. geht davon aus, dass im VZ des Rückflusses bei dem Stpfl. negative Einnahmen vorliegen.

Vgl. FG München v. 23.5.1996, EFG 1997, 59, rkr., sowie zur vergleichbaren Problematik bei den Überschusseinkünften: BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198 mwN zum Stand der Rspr.; s. auch BFH v. 17.9.2009 – VI R 17/08, BStBl. II 2010, 299 betr. Rückabwicklung eines Mitarbeiteraktienprogramms; v. 12.11.2009 – VI R 20/07 BFH/NV 2010, 719 zu Gewinnausschüttungen einer Versorgungskasse an den ArbG; zur Rspr.-Änderung hinsichtlich der Behandlung der Rückgewähr offener oder verdeckter Gewinnausschüttungen als Einlage statt als negative Einnahmen s. BFH v. 29.8.2000 – VIII R 7/99, BStBl. II 2001, 173; v. 14.7.2009 – VIII R 10/07, BFH/NV 2009, 84 mwN.

Demgegenüber nimmt die überwiegende Ansicht im Schrifttum in diesen Fällen eine BA an (vgl. KSM/SÖHN, § 4 Rn. E 348; SCHMIDT/HEINICKE XXIX. § 4 Rn. 475).

► *Stellungnahme:* UE spricht mehr dafür, den Rückfluss als BA zu behandeln. Denn der Rückfluss erfüllt als Abfluss von Gütern in Geld oder Geldeswert die Merkmale des Begriffs der Aufwendungen iSd. Abs. 4 (s. dazu Anm. 752). Folglich bedarf es keiner Konstruktion des Begriffs der negativen Einnahmen, den das EStG nicht kennt (glA WÜLLENKEMPER aaO, 31 f.). Letztendlich kann der Meinungsstreit für den Bereich der Gewinneinkünfte jedoch dahinstehen, weil er hier nur von theoretischer Bedeutung ist, da sowohl die negativen Einnahmen als auch die BA zu einer Gewinnminderung führen (vgl. aber zum Rückfluss von Einnahmen bei den Überschusseinkunftsarten § 9 Anm. 85 ff.). Einigkeit besteht zwischen Rspr. und Schrifttum darüber, dass durch den Rückfluss der Charakter der BE im VZ des Zuflusses nicht berührt wird.

Vgl. die obigen Nachweise und grds. auch KSM/SÖHN, § 4 Rn. E 348, der hiervon bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 in Anlehnung an die Grundsätze der Behandlung von Darlehen aber dann eine Ausnahme machen will, wenn mit dem Zufluss eine rechtl. zwingende und ohne weiteres durchsetzbare Verpflichtung zur Rückzahlung entsteht; vgl. dazu sowie zur Behandlung von Darlehen, durchlaufenden Posten und fiktiven Einnahmen § 8 Anm. 38 sowie § 11 Anm. 28 f.

Fließen betrieblich veranlasste Aufwendungen (Betriebsausgaben) später an den Steuerpflichtigen zurück, so steht dies der Annahme einer BA im Zeitpunkt des Abflusses nicht entgegen. Der Begriff der BA stellt nämlich lediglich auf den betrieblich veranlassten Wertabgang ab und nicht darauf, ob der Stpfl. die Aufwendungen evt. später zurückerhält und dadurch bei dem Stpfl. letztendlich keine Vermögensminderung eintritt (vgl. dazu Anm. 752; glA SOMMER, DStR 1986, 14 [17]; aA TRZASKALIK, StuW 1985, 222 [226] und wohl auch v. BORNHAUPT, DStJG 3 [1980], 149 [157]). Unerheblich ist uE auch, ob zum Zeitpunkt des Abflusses bereits feststeht, dass der Stpfl. die Aufwendungen zurückerhalten wird. Der Begriff der Aufwendungen setzt weder voraus, dass der Wertabgang dauerhaft erfolgt noch dass bei dem Stpfl. eine Vermögensminderung eintritt (vgl. Anm. 753; aA KSM/SÖHN, § 4 Rn. E 334, uE widersprüchlich zu Rn. E 332).

Der Rückfluss der Aufwendungen ist eine BE, und zwar im VZ des Rückflusses (s. § 8 Anm. 33 mwN). Das gilt uE aber dann nicht, wenn solche Aufwendungen zurückfließen, die der Stpfl. nicht gewinnmindernd geltend machen durfte, etwa weil sie unter Abs. 5 fallen oder weil der Stpfl. trotz der Aufforderung nach § 160 AO die Empfänger nicht benannt hatte (s. dazu Anm. 737). Denn wenn das Gesetz diese Aufwendungen bei der Gewinnermittlung nicht berücksichtigt, so kann auch der als actus contrarius anzusehende Rückfluss nicht als Einnahme behandelt werden, und zwar unabhängig davon, warum die Aufwendungen

nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden durften (glA WÜLLENKEMPER, aaO, 44 ff. mit einer umfassenden Aufbereitung des Problems; aA für nichtabziehbare Aufwendungen iSd. § 160 AO: BFH v. 28.5.1968 – IV R 65/67, BStBl. II 1968, 581; vgl. auch § 9 Anm. 87). Gleiches muss gelten, wenn die FinBeh. Aufwendungen zu Unrecht nicht als BA berücksichtigt hat. Der Rückfluss dieser Aufwendungen ist als *actus contrarius* und unter Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben nicht als BE zu erfassen.

Erhält der Steuerpflichtige einen Zuschuss oder eine Ersatz- oder Erstattungsleistung für von ihm geleistete Aufwendungen, so sind die kompensierenden Leistungen und die Aufwendungen getrennt voneinander zu beurteilen. Die Zuschüsse, Ersatz- oder Erstattungsleistungen sind im Jahr des Zuflusses BE, während die Aufwendungen bei betrieblicher Veranlassung im Jahr des Abflusses BA darstellen (glA WÜLLENKEMPER aaO, 98 f.). Fallen die kompensierenden Leistungen und die Aufwendungen in denselben VZ, sind die Vorgänge letztendlich gewinnneutral.

► *Ist der Zuschuss oder die Ersatz- oder Erstattungsleistung steuerfrei*, so kommt hinsichtlich der getätigten Aufwendungen kein BA-Abzug in Betracht (vgl. FG Bremen v. 18.1.1974, EFG 1974, 142, rkr., betr. Kostenerstattung nach dem AFG; § 9 Anm. 90 mwN). Dies folgt zum einen schon aus der Regelung des § 3c, wonach Ausgaben, die mit streifen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als BA abgezogen werden dürfen. Zum anderen soll der Stpfl. auch nicht doppelt begünstigt werden, nämlich einerseits durch die stfreie kompensierende Leistung und andererseits dadurch, dass er trotz dieser kompensierenden Leistungen die Aufwendungen als BA geltend machen kann. Erhält der Stpfl. den Zuschuss oder die Ersatz- oder Erstattungsleistung erst in einem späteren VZ, so ist zu prüfen, ob die Veranlagung des VZ, in dem die Aufwendungen als BA berücksichtigt worden waren, noch änderbar ist. Ist dies nicht der Fall, so darf die Neutralisierung dieser BA in einem späteren VZ, insbes. im VZ des Zuflusses der kompensierenden Leistung, nicht mehr nachgeholt werden. Denn ansonsten könnten die Grundsätze des Bestandsschutzes auf diesem Wege umgangen werden.

► *Zuschüsse, Ersatz- oder Erstattungsleistung zu nichtabziehbaren Betriebsausgaben* (etwa nach Abs. 5 oder § 160 AO) sind als BE zu berücksichtigen. Andernfalls würde der Sinn des Abzugsverbots negiert. Es besteht ein qualitativer Unterschied zum Rückfluss von Aufwendungen, die vom BA-Abzug ausgeschlossen waren (s. dazu oben; wie hier auch WÜLLENKEMPER aaO, 102 f.).

► *Verzichtet der Steuerpflichtige auf die Geltendmachung von Zuschüssen, Ersatz- oder Erstattungsleistungen*, so hat dies auf die Geltendmachung der zugrunde liegenden Aufwendungen als BA keinen Einfluss. Maßgeblich ist allein die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen. Der Stpfl. ist nicht verpflichtet, die Höhe der Aufwendungen möglichst gering zu halten.

Vgl. § 9 Anm. 92 mwN; vgl. auch v. BORNHAUPT, DStJG 3 (1980), 149 (159) mit dem Hinweis darauf, dass im Falle des privat veranlassten Verzichts auf die Durchsetzung betrieblicher Erstattungs- oder Ersatzansprüche eine gewinnerhöhende Entnahme vorliegt.

Restschuldbefreiung: Nach §§ 286 ff. InsO kann eine natürliche Person unter den dortigen engen Voraussetzungen von ihren bestehenden Schulden befreit werden. Davon können auch solche Schulden betroffen sein, die der Stpfl. im Fall der Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1, bei der es nicht auf einen Mittelabfluss ankommt, als Verbindlichkeiten angesetzt und die folglich in der Vergangenheit seinen Gewinn bereits gemindert hatten. Die Restschuldbefrei-

ung führt uE in diesen Fällen zu einer Erhöhung des BV. Es gelten dieselben Grundsätze wie beim Rückfluss früherer Aufwendungen (s. dazu oben; im Erg. glA KROSCHEL/WELLISCH, DStR 1998, 1661).

766–775 Einstweilen frei.

776 4. Fiktive Aufwendungen und pauschale Betriebsausgaben

Grundsatz: Der Stpfl. kann nur solche Aufwendungen als BA abziehen, die tatsächlich angefallen sind. Ein Abzug sog. fiktiver Aufwendungen, zB für kalkulatorisch zu berücksichtigende Eigenleistungen, die Inanspruchnahme der unentgeltlichen Hilfe eines Dritten, die Ersparnis von Ausgaben oder den Verzicht auf Einnahmen kommt daher nicht in Betracht (zur vergleichbaren Problematik bei den WK s. § 9 Anm. 100 mwN).

Eine Ausnahme gilt für die Pauschalierung von Betriebsausgaben. Diese sieht das EStG zwar im Unterschied zu den WK (s. § 9a) nicht vor. Gleichwohl lässt die FinVerw. für einzelne Berufsgruppen und bestimmte Aufwendungsarten pauschale Abzüge zu.

Siehe BMF v. 21.1.1994, BStBl. I 1994, 112: bei hauptberuflicher selbständiger schriftstellerischer oder journalistischer Tätigkeit: 30 % der BE aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch 2454,20 € jährlich; bei wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Nebentätigkeit, einschließlich Vortrags- oder nebenberuflicher Lehr- und Prüfungstätigkeit, soweit es sich nicht um eine solche iSd. § 3 Nr. 26 handelt: 25 % der BE aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch einmalig 613,55 € jährlich; vgl. zu Aufwendungen für Geschäftsreisen und wegen doppelter Haushaltsführung auch R 4.12 Abs. 2 und Abs. 3 EStR unter Verweis auf die in den LStR enthaltenen Pauschbeträge. Vgl. insgesamt auch die Ermächtigung zum Erlass einer RechtsVO über die Höhe von besonderen BA-Pauschbeträgen für bestimmte Gruppen von Betrieben in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c.

Eine weitere Ausnahme gilt bei der Bildung einer Rücklage nach § 6c Abs. 1 Satz 2. § 6c ermöglicht es Stpfl., die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 oder – bei Einkünften aus LuF – nach Durchschnittssätzen ermittelten, stillen Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter zu übertragen. Dazu verweist die Vorschrift im Wesentlichen auf die für bilanzierende Stpfl. geltende Norm des § 6b. Sofern die Übertragung der stillen Reserven nach § 6b Abs. 3 durch die Bildung einer Rücklage zulässig ist, ist diese Rücklage bei den vom Regelungsbereich des § 6c erfassten Stpfl., die mangels Bilanz keine Rücklage bilden können, als (fiktive) BA zu behandeln (§ 6c Abs. 1 Satz 2).

Eine weitere Ausnahme besteht hinsichtlich der Behandlung von Einlagen bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3. Mangels einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung werden Einlagen als (fiktive) BA behandelt (ausführl. Anm. 584).

§ 8b Abs. 5 Satz 1 KStG sieht ebenfalls eine Pauschalierung von Betriebsausgaben vor. Danach werden bei der Ermittlung der Bezüge eines KStSubjekts aus einer Beteiligung an einer anderen Körperschaft oder Personenvereinigung 5 % der Bezüge als nicht abzugsfähige BA behandelt (ausführl. § 8b KStG Anm. 125 ff.).

777–779 Einstweilen frei.

780 5. Bewertung der Aufwendungen

Abflüsse in Geld in inländ. Währung (Bargeld, Schecks usw.) sind mit dem Nominalbetrag anzusetzen. Ausländ. Währungen sind ggf. in Euro umzurechnen,

und zwar grds. zu dem zum Abflusszeitpunkt geltenden Tageskurs, wobei uE keine Bedenken dagegen bestehen, aus Vereinfachungsgründen einen durchschnittlichen Monatskurs zu wählen.

Abflüsse in Geldeswert sind in Anlehnung an § 8 Abs. 2 Satz 1 mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen, und zwar bezogen auf den Stichtag des Abflusses (s. dazu ausführl. § 8 Anm. 60 ff.). Dieser Bewertungsgrundsatz des § 8 Abs. 2 Abs. 1 stimmt (weitgehend) mit den für den Teilwert iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 und den gemeinen Wert iSd. § 9 Abs. 2 BewG geltenden Bewertungsgrundsätzen überein. Etwaige gleichwohl verbleibende Bewertungsunterschiede zwischen den Begriffen bewegen sich regelmäßig in einem Bereich, der einer jeden Schätzung als Unschärfe anhaftet (BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 81).

Aufwand ist nach den vorstehend beschriebenen Grundsätzen zu bewerten, sofern er den Abfluss von Gütern betrifft (vgl. Anm. 753). Umfasst er darüber hinaus auch den betrieblichen Wertverzehr, so ist dieser zu ermitteln. Es gelten die Bewertungsgrundsätze, die für die AfA und die Teilwertabschreibung anzuwenden sind (ausführl. § 7 Anm. 130 ff.; § 6 Anm. 554 ff., 604 ff.).

Einstweilen frei.

781–784

II. Begriff des Betriebs

785

Die Aufwendungen müssen durch den Betrieb veranlasst sein. Was unter dem Begriff des Betriebs zu verstehen ist, definiert Abs. 4 nicht (zum Begriff des Betriebs allg. s. Vor §§ 4–7 Anm. 84 ff.).

Der Betrieb ist die betriebliche Erwerbstätigkeit iSd. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 (s. Vor §§ 4–7 Anm. 86; glA KSM/SÖHN, § 4 Rn. E 56). Denn nur dann, wenn die Aufwendungen durch eine solche (stbare) betriebliche Erwerbstätigkeit veranlasst sind, können sie den zu ermittelnden Gewinn mindern. Eine betriebliche Erwerbstätigkeit liegt vor, wenn der Stpfl. eine selbständige nachhaltige Betätigung mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternimmt und sich diese Betätigung als Beteiligung am allg. wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Diese Merkmale entstammen der Definition des § 15 Abs. 2 Satz 1 für den Gewerbebetrieb, gelten aber auch für einen luf. Betrieb iSd. § 13 oder ein Betrieb, aus dem der Stpfl. Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd. § 18 erzielt (vgl. § 13 Anm. 12 sowie § 18 Anm. 16 und Anm. 60; wohl auch KSM/SÖHN, § 4 Rn. E 56).

Durch den jeweiligen Betrieb des Stpfl. müssen die Aufwendungen veranlasst sein. Führt der Stpfl. mehrere Betriebe ein und derselben Einkunftsart, so ist die konkrete Veranlassung festzustellen und ggf. eine Aufteilung von BA vorzunehmen (s. etwa BFH v. 14.4.1988 – IV R 40/86, BStBl. II 1988, 774; s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 90 mwN). Dies gilt etwa auch für die Zuordnung von Aufwendungen im Rahmen einer Betriebsstättengewinnermittlung (s. etwa BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140; v. 18.9.1996 – I R 69/95, BFH/NV 1997, 408). Zum Abzug bei Betrieben unterschiedlicher Einkunftsarten s. Anm. 844.

Die Aufwendungen müssen nicht durch steuerbare Einnahmen veranlasst sein oder mit diesen in einem Zusammenhang stehen (aA TIPKE, StUW 1985, 279 [283]; BIERGANS, FR 1984, 297). Nach Abs. 4 kommt es nämlich (nur) auf die Veranlassung durch den Betrieb und damit durch die stbare, be-

triebliche Erwerbstätigkeit an (wie hier KSM/SÖHN, § 4 Rn. E 56; LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 536; zur de lege ferenda erwägenswerten Beschränkung des Abzugs von Aufwendungen auf sog. Erwerbsaufwendungen s. KIRCHHOF, 57. DJT, Gutachten F, F 39 ff.).

786–789 Einstweilen frei.

III. Veranlassung der Aufwendungen durch den Betrieb

Schrifttum: KRÖGER, Zum Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, StuW 1978, 289; WASSERMAYER, Das Erfordernis objektiver und subjektiver Tatbestandsmerkmale in der ertragsteuerlichen Rechtsprechung des BFH, StuW 1982, 352; HOFSTETTER, Zur Frage der Anwendbarkeit der juristischen Kausalitätstheorien auf § 4 Abs. 4 EStG, DStZ 1991, 658; PRINZ, Grundfragen und Anwendungsbereiche des Veranlassungsprinzips im Ertragsteuerrecht, StuW 1996, 267; vgl. auch die Angaben des Schrifttums vor Anm. 700.

1. Veranlassung als objektiver und subjektiver Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und dem Betrieb

790 a) Kausale und finale Veranlassungstheorie als Ausgangspunkt

Die Aufwendungen müssen durch den Betrieb veranlasst sein. Was das Gesetz mit dem Wort „veranlasst“ meint, ist str.

Nach der kausalen Veranlassungstheorie ist der Begriff der Veranlassung mit demjenigen der Verursachung gleichzusetzen. Selbst wenn Abs. 4 von der betrieblichen Veranlassung spreche, fehle jeglicher Anhaltspunkt dafür, dass der Gesetzgeber bewusst zwischen „veranlassen“ und „verursachen“ habe differenzieren wollen, zumal die Formulierung des Abs. 4 wohl auf eine Entscheidung des RFH v. 9.2.1927 (RFHE 20, 208 [210]) zurückgehe, der die Begriffe zuvor synonym verwandt habe. Dem stehe auch der Zweck des Abs. 4 nicht entgegen, das objektive Nettoprinzip zu verwirklichen. Dieser Zweck bestimme den Inhalt des Veranlassungszusammenhangs, der ein Verursachungszusammenhang sei. Folglich komme es maßgeblich darauf an, welche Ursache die Veranlassung indiziere. Solange die Aufwendungen nicht durch den Stpfl. privat mitveranlasst worden seien, beurteile sich dies nach der sog. Äquivalenz- oder Bedingungstheorie. Danach seien Aufwendungen dann durch den Betrieb veranlasst, wenn diese ohne den Betrieb nicht angefallen wären (*conditio sine qua non*). Seien die Aufwendungen hingegen sowohl privat als auch betrieblich verursacht, müsse auf eine besondere Kausalitätstheorie zurückgegriffen werden, die die betriebliche Veranlassung je nach dem Gewicht der privaten (Mit-)Veranlassung beurteile.

Stellvertretend KSM/SÖHN, § 4 Rn. E 65 ff.; SÖHN, DStJG 3 (1980), 13, (19 ff., 73); vgl. auch die ausführliche Darstellung bei WANNER, StuW 1987, 302 (314 ff.).

Nach der finalen Veranlassungstheorie sind die Begriffe „veranlassen“ und „verursachen“ nicht gleichzusetzen. Der in Abs. 4 verwendete Begriff der Veranlassung sei weiter als der Begriff der Verursachung. Während es bei der Veranlassung (nur) auf das auslösende Moment, also den äußeren Anstoß für die Aufwendung ankomme, sei für die Verursachung der Aufwendungen der Grund maßgeblich, warum diese anfielen. Darüber hinaus setze der Begriff der Veranlassung zwingend ein subjektives Moment voraus, weil nur der Mensch etwas veranlassen könne. Daraus ergebe sich eine Zweckbestimmung, eine Finalität für die Aufwendungen dergestalt, dass die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen aus der Sicht des Stpfl. bestehen müsse. Für den Begriff der Ver-

ursachung komme es hingegen auf eine solche subjektive Zweckbestimmung nicht an.

SCHMIDT/HEINICKE XXIX. § 4 Rn. 28; v. *Bornhaupt*, DStjG 3 (1980), 149 (180); KRÖGER, StW 1978, 289 (291); OFFERHAUS, BB 1979, 617 (620); RAUPACH, DStjG 3 (1980), 401 f.; WASSERMAYER, DStjG 3 (1980), 402 (404 und 408 f.); WASSERMAYER, StW 1982, 352 (358 f.); vgl. auch HOFSTETTER, DStZ 1991, 658 (660) mit einer Überprüfung der juristischen Kausalitätstheorien und PRINZ, FR 1986, 397 (406) zum WK-Begriff; vgl. auch die ausführliche Darstellung dieser Theorie bei WANNER, StW 1987, 302 (311 ff.).

b) Die Auffassungen in Rechtsprechung und Schrifttum

791

Die Rechtsprechung hat sich keiner der dargestellten Theorien ausdrücklich angeschlossen, folgt letztlich aber der finalen Veranlassungstheorie. Sie stellt darauf ab, ob die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind. Je nach der Fallgestaltung soll das subjektive Element entfallen können, so zB bei unfreiwilligen Aufwendungen und Zwangsaufwendungen.

StRSpr., vgl. stellvertretend BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BFH/NV 2010, 285 Rn. 93; v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11; v. 6.3.2008 – IV R 72/05, BFH/NV 2008, 1311; v. 18.7.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762; v. 22.1.2003 – X R 60/99, BFH/NV 2003, 900; v. 17.6.1999 – III R 37/98, BStBl. II 1999, 600; v. 26.11.1997 – X R 146/94, BFH/NV 1998, 961; v. 17.12.1996 – VIII B 71/96, BStBl. II 1997, 290 (292); v. 23.1.1991 – X R 37/86, BStBl. II 1991, 398; v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 (823); v. 27.11.1989 – GrS 1/88, BStBl. II 1990, 160 (163); v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160 (163); vgl. auch BFH v. 8.12.1997 – GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193 (197).

Der GrS des BFH hat dies in BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88 (BStBl. II 1990, 817 [823]) dahingehend konkretisiert, dass die Aufwendungen zu einer Einkunftsart in einem stl. anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen müssen. Ob ein solcher Zusammenhang bestehe, richte sich zum einen nach der – wertenden – Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen „auslösenden Moments“ und zum anderen nach der Zuweisung dieses maßgeblichen Bestimmungsgrunds zur estl. relevanten Erwerbssphäre. Das bedeutet, dass Aufwendungen dann betrieblich veranlasst sind, wenn das auslösende Moment aus der Sicht des Stpfl. im betrieblichen Bereich liegt (mit dieser Interpretation auch SCHMIDT/HEINICKE XXIX. § 4 Rn. 28).

Das überwiegende Schrifttum hat sich der Auffassung des BFH angeschlossen.

SCHMIDT/HEINICKE XXIX. § 4 Rn. 28; LBP/NACKE, §§ 4, 5 Rn. 1625; v. BORNHAUPT, DStjG 3 (1980), 149 (180); v. BORNHAUPT, FR 1982, 313 (318); OFFERHAUS, BB 1979, 617 (621); RAUPACH, DStjG 3 (1980), 402; RUPPE, DStjG 3 (1980), 103 (127); SÖHN, DStjG 3 (1980), 13 (28); SÖHN, FR 1980, 301 (302); SÖHN, StW 1983, 193 (194); LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 218.

Die abweichende Auffassung geht davon aus, dass es beim Veranlassungszusammenhang ausschließlich auf die subjektive Absicht des Stpfl. ankomme, mit den Aufwendungen einer erwerbsbezogenen Leistung zu dienen. Auf objektive Kriterien soll es nur im verfahrensrechtl. Bereich der Beweiserhebung und –würdigung ankommen.

WASSERMAYER, DStjG 3 (1980), 402; WASSERMAYER, StW 1981, 245 (250); WASSERMAYER, StW 1982, 352 (358 ff.); TIPKE, StW 1979, 193 (199); vgl. auch PRINZ FR 1986, 397 (405) zu WK: nur subjektiv-wirtschaftliche Kriterien von Bedeutung.

Einstweilen frei.

792

793 c) **Stellungnahme**

UE beurteilt sich die Frage der betrieblichen Veranlassung von Aufwendungen in Anlehnung an die finale Veranlassungstheorie und die Rspr. des BFH danach, ob die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv diesem zu dienen bestimmt sind.

GLA BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 556; KIRCHHOF/CREZELIUS IX. § 4 Rn. 161; LBP/NACKE, §§ 4, 5 Rn. 1625; LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 216 ff.; RUPPE, DSStJG 3 (1980), 103 (126 ff., 128), der allerdings eine subjektive Komponente des BA-Begriffs verneint.

Der Theorienstreit ist nur in wenigen Fällen praktisch bedeutsam. Die dargestellten Auffassungen unterscheiden sich im Wesentlichen nur in zwei Punkten, nämlich zum einen, ob die betriebliche Veranlassung ein subjektives Moment, also eine Zweckbestimmung der Aufwendungen voraussetzt (so die finale Veranlassungstheorie), und zum anderen, ob es in objektiver Hinsicht zwingend auf eine Verursachung iSd. bestehenden Kausalitätstheorien ankommt (so die kausale Veranlassungstheorie). Beide Voraussetzungen sind in der Praxis regelmäßig erfüllt (so im Erg. auch SÖHN, DSStJG 3 [1980], 401).

Bei gemischten Aufwendungen kann es allerdings zu Unterschieden kommen, nämlich dann, wenn sowohl betriebliche als auch private Gründe für die Anschaffung eines WG (zB Mobiltelefon) ausschlaggebend sind. Folgt man der kausalen Veranlassungstheorie, so sind die Aufwendungen für die Anschaffung grds. nicht einmal anteilig BA, weil sie auch ohne den Betrieb angefallen wären (conditio-sine-qua-non-Formel, s. Anm. 790). Zur Vermeidung dieses misslichen Ergebnisses greifen die Vertreter der kausalen Veranlassungstheorie in diesen Fällen auf eine besondere Kausalitätstheorie zurück, die die betriebliche Veranlassung je nach dem Gewicht der privaten (Mit-)Veranlassung beurteilt (s. Anm. 790). Diese Vorgehensweise ist inkonsequent und ergebnisorientiert (krit. auch RUPPE, DSStJG 3 [1980], 103 [130]).

Objektiver und subjektiver Zusammenhang maßgebend: Abzustellen ist daher darauf, ob die Aufwendungen objektiv und subjektiv mit einer Einkunftsart in einem strechtl. anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (vgl. BFH 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 [823]) Ausgangspunkt ist dabei der Wortlaut des Abs. 4, der von „veranlasst“ und nicht von „verursacht“ spricht. Der Begriff der Veranlassung ist weiter als der Begriff der Verursachung. Während es bei der Verursachung auf eine naturgesetzliche Notwendigkeit der betrieblichen Tätigkeit für die Aufwendungen ankommt, stellt die Veranlassung auf ein menschliches Verhalten ab. Dies entspricht dem allg. Sprachgebrauch, der eine Veranlassung stets mit einem menschlichen Handeln verbindet (vgl. ausführl. zum Begriff der Veranlassung WASSERMEYER, StuW 1982, 352 [358]).

Beispiel (nach RAUPACH, DSStJG 3 [1980], 402): Der Fenstersturz von Prag war der Anlass für den 30-jährigen Krieg, nicht aber seine Ursache iS einer wesentlichen Bedingung. Daraus folgt, dass der Begriff der Veranlassung zunächst ein subjektives Element beinhaltet. Der Betrieb muss auch aus der Sicht des Stpfl. auslösendes Moment für die Aufwendungen sein. Hinzutreten muss der objektive Zusammenhang der Aufwendungen mit dem Betrieb, dh. der Betrieb muss auch aus objektiver Sicht zumindest ua. ausschlaggebend für die Aufwendungen sein.

Vgl. dazu BFH v. 17.6.1999 – III R 37/98, BStBl. II 1999, 600 und v. 16.5.2001 – X R 16/98, BFH/NV 2001, 1262: Prozzskosten zur Anfechtung eines Testaments auch dann keine BA, wenn zum Nachlass ein Gewerbebetrieb gehört; krit. KANZLER, FR 1999, 1119.

Diesem Merkmal kommt die Aufgabe eines Korrektivs zu. Denn die subjektiven Vorstellungen und Absichten des Stpfl. dürfen nicht allein über die Abgrenzung von betrieblichen Ausgaben zu privaten Ausgaben entscheiden. Es muss vielmehr eine Objektivierung der Vorstellungen des Stpfl. eintreten.

Siehe dazu WASSERMAYER, DStJG 3 (1980), 408 mit der Abgrenzung zum Begriff „Zweck“, der rein subjektiv geprägt ist; s. auch KSM/SÖHN, § 4 Rn. E 77, der unter Bezugnahme auf das objektive Nettoprinzip darauf hinweist, dass eine betriebliche Absicht aus einer privaten Aufwendung keine betriebliche machen kann und umgekehrt.

Das ist weniger, als man nach der kausalen Veranlassungstheorie für eine Verursachung der Aufwendungen durch den Betrieb verlangen würde. Denn es kommt nicht darauf an, dass die betriebliche Tätigkeit entsprechend der naturgesetzlichen Notwendigkeit nicht hinweggedacht werden kann, ohne dass der Erfolg entfielen (*conditio sine qua non*), sondern darauf, dass die betriebliche Tätigkeit (ua.) ausschlaggebend war für die Aufwendungen. Deutlich wird dies wiederum am Beispiel der gemischten Aufwendungen. Darf der Stpfl. diese bei einer konsequenten Anwendung der kausalen Veranlassungstheorie nicht als BA abziehen (s.o.), so ist ihm dies nach der hier vertretenen Auffassung zumindest anteilig möglich, weil die betriebliche Nutzung des aus betrieblichen und privaten Gründen angeschafften WG sowohl objektiv als auch aus seiner (subjektiven) Sicht zumindest ua. auslösendes Moment für die Anschaffung war (s. auch Anm. 832 zu gemischten Aufwendungen).

Sind die Aufwendungen auf höhere Gewalt oder einer Einwirkung Dritter zurückzuführen, wie zB bei Zerstörung eines WG durch Blitzschlag oder Diebstahl, so kann das für die betriebliche Veranlassung erforderliche subjektive Element insofern problematisch sein, als die Aufwendungen uU nicht auf einem Entschluss des Stpfl. beruhen. Das gilt zwar nicht für die Aufwendungen zur Ersatzbeschaffung, die der Stpfl. willentlich vornimmt, so dass ein objektiver und subjektiver Zusammenhang zum Betrieb besteht. An einer solchen willentlichen Betätigung fehlt es aber hinsichtlich der Aufwendungen, die durch den unmittelbaren Wertabgang der betrieblich genutzten WG infolge der Zerstörung oder des Diebstahls entstehen (vgl. zum Begriff der Aufwendungen, der nach der hier vertretenen Auffassung alle betrieblich veranlassten Abgänge umfasst, Anm. 753). Das stellt uE aber das Erfordernis eines subjektiven Zusammenhangs zwischen den Aufwendungen und dem Betrieb nicht in Frage. Die Vorstellung des Stpfl., dass die Aufwendungen mit dem Betrieb zusammenhängen, muss sich in diesen Fällen nämlich nicht auf die konkrete Aufwendung in Form des Wertabgangs beziehen. Es reicht vielmehr aus, dass der Stpfl. das jeweilige WG für seine betriebliche Tätigkeit nutzt und er damit seinen Betrieb fördern will. Durch diese „Widmung“, die der Stpfl. in Bezug auf dieses WG vornimmt, konkretisiert sich das für den Begriff der Veranlassung erforderliche subjektive Element. Das hat zur Folge, dass alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der betrieblichen Nutzung dieser WG anfallen, auch nach der (generellen) Vorstellung des Stpfl. mit eben dieser betrieblichen Nutzung zusammenhängen und den Betrieb fördern sollen. Zur Beschädigung eines ausschließlich privat genutztes WG durch höhere Gewalt oder Einwirkung Dritter s. Anm. 813.

Vergebliche, ungewöhnliche, unwirtschaftliche und unsinnige Aufwendungen sind ebenfalls BA, wenn sie objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind.

So auch die stRSpr., vgl. BFH v. 29.3.2000 – X R 99/95, BFH/NV 2000, 1188; v. 29.10.1991 – VIII R 148/85, BStBl. II 1992, 647 (648); v. 23.11.1988 – X R 17/86, BStBl. II 1989, 405 (406); v. 7.6.1988 – VIII R 76/85, BStBl. II 1989, 97 (98); v. 8.10.

1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853 (854); v. 4.3.1986 – VIII R 188/84, BStBl. II 1986, 373 (374).

Denn es kommt nicht darauf an, ob die getätigten Aufwendungen auch zu dem beabsichtigten Erfolg (zB einer Steigerung der Einnahmen) führen oder ob es auch aus rein objektiver Sicht sinnvoll war, diese Aufwendungen zu tätigen. UE sind die Unüblichkeit, Unzweckmäßigkeit oder fehlende Notwendigkeit der Aufwendungen auch nicht zwingend ein Anzeichen für deren private Veranlassung, mit der Folge, dass eine finanzbehördliche Prüfung angezeigt ist (so aber KSM/SÖHN, § 4 Rn. E 81). Es ist im Wirtschaftsleben nicht selten, dass sich die Erwartungen oder Einschätzungen eines Unternehmers nicht bestätigen und dies zu vergeblichen oder – aus der Sicht Dritter – auch unwirtschaftlichen oder unsinnigen Aufwendungen führt. Dies allein sagt aber noch nichts über eine private Veranlassung dieser Aufwendungen aus. Hierfür müssen andere Anzeichen vorliegen. Vgl. zu vorab entstandenen vergeblichen BA auch Anm. 819.

Gesetzes- und sittenwidrige Aufwendungen können ebenfalls BA sein. Insoweit greift die Regelung des § 40 AO ein (beachte aber das Abzugsverbot in Abs. 5 Satz 1 Nr. 10).

794–812 Einstweilen frei.

813 2. Unmittelbarer und mittelbarer Zusammenhang

Die Aufwendungen müssen nicht unmittelbar durch den Betrieb veranlasst sein. Ein nur mittelbarer Zusammenhang reicht aus, sofern dieser nicht allzu lose und entfernt ist.

Vgl. zum identischen Problem bei den WK: BFH v. 11.7.1986 – VI R 39/83, BStBl. II 1986, 866 betr. Erhöhung der Beiträge zur Haftpflicht- und Kaskoversicherung infolge eines Unfalls auf der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte; v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771 betr. Verlust einer Geldbörse anlässlich einer betrieblichen Vortragsreise; v. 1.10.1982 – VI R 192/79, BStBl. II 1983, 17 (18) betr. Darlehenszinsen infolge der Neuanschaffung eines bei einer Berufsfahrt zerstörten PKW. Vgl. zu den BA auch BFH v. 4.3.1986 – VIII R 188/84, BStBl. II 1986, 373 (375), wonach der allg. Zusammenhang mit dem Betrieb durch Schaffen günstiger Rahmenbedingungen ausreicht.

Maßgeblich ist auch hier, dass die betriebliche Tätigkeit letztendlich (zumindest mittelbar) auslösendes Moment für das Entstehen der Aufwendungen war (SCHMIDT/HEINICKE XXIX, § 4 Rn. 488 verneinend für Kindergartenkosten als BA; dazu auch BFH v. 31.7.1997 – III R 31/90, BFH/NV 1998, 439).

Wird ein ausschließlich privat genutztes Wirtschaftsgut durch höhere Gewalt oder Einwirkung Dritter beschädigt oder zerstört, so kann ein mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb dann vorliegen, wenn die Gründe für die Einwirkung der Berufssphäre entstammen.

BFH v. 25.5.1992 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44 betr. Diebstahl eines privaten PKW anlässlich einer Dienstreise; v. 12.7.1989 – X R 35/86, BStBl. II 1989, 967 betr. Unfallkosten infolge eines Unfalls auf der Fahrt zum Steuerberater; v. 19.3.1982 – VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442 betr. einen vermutlich durch einen Verfahrensgegner verübten Brandanschlag auf den privaten PKW eines Rechtsanwalts.

Eine unmittelbare Veranlassung des Schadens wird hier regelmäßig zu verneinen sein, weil die entstehenden Aufwendungen (Wertverlust des privaten WG oder Wiederbeschaffungskosten) nicht direkt durch die berufliche Tätigkeit des Stpfl. entstehen, sondern erst durch die höhere Gewalt oder durch die Tat des Dritten (so im Erg. auch BFH v. 19.3.1982 – VI R 25/80 aaO). Das ändert aber nichts daran, dass die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen.

Auch der subjektive Zusammenhang ist in diesen Fällen zu bejahen. Der Stpfl. will mit den Aufwendungen zwar nicht seinen Betrieb fördern, sondern lediglich sein privat genutztes WG reparieren oder ersetzen. Ausreichend ist uE aber, dass die anfallenden und objektiv mit dem Betrieb zusammenhängenden Aufwendungen auch aus der Sicht des Stpfl. durch seine betriebliche Tätigkeit veranlasst sind (aA wohl die Rspr., wonach in diesen Fällen das subjektive Element entfallen kann, vgl. die Nachweise in Anm. 791).

Liegen die Gründe für den Verlust oder die Zerstörung des Wirtschaftsguts nicht in der Berufssphäre, so sind die entstehenden Aufwendungen keine BA. Es fehlt an dem erforderlichen Veranlassungszusammenhang (BFH v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771 [772] betr. den Diebstahl einer Geldbörse anlässlich einer beruflich veranlassten Vortragsreise; v. 18.4.2007 – XI R 60/04 BStBl. II 2007, 762 mit Anm. WENDT, FR 2008, 29 betr. Diebstahl eines betrieblichen PKW währen privater Umwegfahrt; s. aber auch BFH v. 1.12.2005 – IV R 26/04, BStBl. II 2006, 182 mit Anm. BERGKEMPER, FR 2006, 377: kein Abzug von erheblichen, privat mitveranlassten unfallbedingten Schadensersatzleistungen als BA, dazu auch Anm. 832).

3. Wirtschaftlicher und rechtlicher Zusammenhang

814

Die Aufwendungen müssen in wirtschaftlicher Hinsicht mit dem Betrieb zusammenhängen (stRspr., vgl. zB BFH v. 1.6.1978 – IV R 36/73, BStBl. II 1978, 499 [500]; v. 6.5.1976 – IV R 79/73, BStBl. II 1976, 560; v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BFH/NV 2010, 285). Dies entspricht der im StRecht vorherrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Auf den rechtl. Zusammenhang kommt es nicht an. Er ist weder allein ausschlaggebend noch ausreichend. Folglich sind die Zinsen für ein ausschließlich privat veranlassetes Darlehen auch dann nicht als BA anzusehen, wenn dieses grundpfandrechtl. auf einem zum BV gehörenden Grundstück abgesichert wird. Hier besteht zwar ein rechtl. Zusammenhang zwischen dem grundpfandrechtl. abgesicherten Darlehen und dem zum BV gehörenden Grundstück. Es fehlt aber an dem maßgebenden wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den Zinsen und dem Betrieb des Stpfl.

4. Zeitlicher Zusammenhang

a) Grundsatz

815

Die Qualifizierung von Aufwendungen als BA erfordert keinen besonderen zeitlichen Zusammenhang zwischen ihnen und der betrieblichen Tätigkeit des Stpfl. Es kommt ausschließlich darauf an, dass die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind (vgl. BFH v. 8.2.1983 – VIII R 130/79, BStBl. II 1983, 554 [555]; v. 4.6.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1991, 761 [762]; v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BFH/NV 2010, 285, wonach der wirtschaftliche Zusammenhang maßgeblich sein soll; ausführl. zum objektiven und subjektiven Zusammenhang Anm. 791 ff.). Wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, sind die Aufwendungen BA, und zwar unabhängig davon, ob sie im VZ der Einkünfteerzielung angefallen sind oder in einem VZ vor der geplanten Einkünfteerzielung oder erst nach Beendigung der Einkünfteerzielung.

b) Vorab entstandene Betriebsausgaben: Begriff und Behandlung

816

Von vorab entstandenen, vorweggenommenen oder vorausgezählten BA spricht man dann, wenn Aufwendungen anfallen, bevor der Stpfl. die betriebliche Tätig-

keit aufnimmt (s. zum tätigkeitsbezogenen Betriebsbegriff Anm. 785 und Vor §§ 4–7 Anm. 86). Diese Aufwendungen sollen dann als BA abziehbar sein, wenn sie mit der späteren betrieblichen Tätigkeit bereits in einem objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und auch aus der subjektiven Sicht des Stpfl. diese Tätigkeit fördern sollen (s. dazu Anm. 791 ff.).

Der Begriff der vorab entstandenen Betriebsausgaben ist für das Einkommensteuerrecht überflüssig. Nach der Rspr. des BFH beginnt der Betrieb im EStRecht – anders als im GewStRecht (s. dazu Vor §§ 4–7 Anm. 85) – nämlich nicht erst mit der Aufnahme der werbenden Tätigkeit, sondern bereits mit der ersten Vorbereitungshandlung, die auch in einer bloßen Information über die künftige Betätigung zu erblicken sein kann (s. dazu die Nachweise Vor §§ 4–7 Anm. 95). Da zuvor keine Aufwendungen anfallen werden, sind alle Aufwendungen bereits durch den Betrieb veranlasst und damit BA.

Einnahmeerzielung unerheblich: Dass der Stpfl. zu dem Zeitpunkt, zu dem die Aufwendungen anfallen, noch keine Einnahmen aus der beruflichen Tätigkeit erzielt hat, steht der Anerkennung der Aufwendungen als BA nicht entgegen. Denn Abs. 4 stellt ausdrücklich auf die Veranlassung durch den Betrieb ab und nicht auf einen Zusammenhang mit erzielten Einnahmen (s. Anm. 785; aA wohl KSM/SÖHN, § 4 Rn. E 260, der vorab entstandene BA auch dann annimmt, wenn der Stpfl. die werbende Tätigkeit zwar aufnimmt, dann aber wieder beendet, ohne dass es zu Einnahmen kommt).

817 c) Vorab entstandene Betriebsausgaben: Planung einer Tätigkeit und objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang

Ob die Aufwendungen tatsächlich in einem objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang mit der geplanten betrieblichen Tätigkeit des Stpfl. stehen und auch aus dessen Sicht diese Tätigkeit fördern sollen, ist eine Entscheidung des Einzelfalls.

Der Steuerpflichtige muss den endgültigen und ernsthaften Entschluss gefasst haben, eine auf Gewinnerzielung ausgerichtete Tätigkeit iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 aufzunehmen (BFH v. 13.2.2003 – IV R 44/01, BStBl. II 2003, 1252; v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819 [821]; v. 15.12.1981 – VIII R 107/79, BStBl. II 1982, 495 [496]; v. 10.3.1981 – VIII R 195/77, BStBl. II 1981, 470). Aus Gründen der Rechtsklarheit und der eindeutigen Abgrenzung zu privat veranlassten Aufwendungen muss sich der Entschluss anhand objektiver Umstände feststellen lassen (BFH v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819 [821]; vgl. auch BFH v. 14.7.1992 – VIII R 49/90, BFH/NV 1993, 16 [17]; v. 4.6.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1993, 761 [762]; v. 10.3.1981 – VIII R 195/77, BStBl. II 1981, 470, jeweils zu vorab entstandenen WK).

Bestehen rechtliche oder tatsächliche Hindernisse bei der Aufnahme der werbenden Tätigkeit, so kommt es darauf an, ob der Stpfl. ernsthaft mit der Beseitigung dieser Hindernisse rechnen konnte.

Vgl. BFH v. 4.6.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1991, 761 (762) betr. Finanzierungskosten als WK, wenn der Stpfl. beim Erwerb des Grundstücks damit rechnen konnte, dass er dieses in überschaubarer Zeit werde bebauen dürfen.

Ist das nicht der Fall, so ist im Zweifel die Ernsthaftigkeit des Entschlusses zur Aufnahme einer betrieblichen Tätigkeit zu verneinen (vgl. BFH v. 30.11.1977 – I R 115/74, BStBl. II 1978, 193). Denn selbst wenn der Stpfl. nach seiner Vorstellung davon ausgeht, die Hindernisse beseitigen zu können, sich dabei aber irrealen Illusionen hingibt, liegt insgesamt kein endgültiger und ernsthafter Ent-

schluss zur Aufnahme einerwerbenden Tätigkeit vor, weil sich dieser an der Realität zu orientieren hat.

Die Aufwendungen müssen im Hinblick auf den getroffenen ernsthaften Entschluss des Steuerpflichtigen anfallen. Ist dies nicht der Fall, weil sich der Stpfl. zB erst nach Abschluss der die Aufwendungen auslösenden Verträge oder gar erst nach Tätigen der Aufwendungen entschließt, diese Aufwendungen einer zukünftigen betrieblichen Tätigkeit zuzuordnen, so fehlt es an der Veranlassung der Aufwendungen durch die künftige betriebliche Tätigkeit.

Die Aufwendungen müssen in einem objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang mit der geplanten Tätigkeit stehen.

BFH v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819 (821); v. 18.4.1990 – III R 5/88, BFH/NV 1991, 25; v. 14.6.1988 – VIII R 252/82, BStBl. II 1988, 992 (994); v. 16.12.1988 – III R 116/86, BStBl. II 1989, 380 (381); v. 30.11.1977 – I R 115/74, BStBl. II 1978, 193; aA WASSERMEYER, FR 1981, 245 (250 f.).

► *Sie müssen klar erkennbar auf die zukünftige betriebliche Tätigkeit ausgerichtet sein* (vgl. BFH v. 15.12.1981 – VIII R 107/79, BStBl. II 1982, 495 zum vergleichbaren Problem bei den WK, wonach die Aufwendungen gerade nicht auf die Beendigung oder Verhinderung der ursprünglich geplanten Erwerbstätigkeit ausgerichtet sein dürfen). Es reicht nicht aus, wenn nur eine gewisse Aussicht besteht, in Zukunft eine betriebliche Tätigkeit aufzunehmen (verneinend zur bloßen Aussicht, später das Unternehmen des Vaters zu übernehmen: BFH v. 18.4.1990 – III R 5/88, BFH/NV 1991, 25).

► *Der BFH verlangte bislang, dass sich die Aufwendungen auf eine konkrete Einkunftsart beziehen.*

StRspr., vgl. BFH v. 21.9.1995 – IV R 117/94, BFH/NV 1996, 461 (462); v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819 (821); v. 4.6.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1991, 761 (762); v. 18.4.1990 – III R 5/88, BFH/NV 1991, 25.

Hieran sollte es zB fehlen, wenn die Vorbereitung in einem so frühen Stadium stecken bleibt, dass noch nicht feststeht, welche Einkünfte der Stpfl. erzielen wird oder wenn der Stpfl. Aufwendungen „ins Blaue hinein“ tätigt (vgl. BFH v. 3.11.1961 – VI 196/60 U, BStBl. III 1962, 123; v. 13.11.1973 – VIII R 157/70, BStBl. II 1974, 161 [162] zu WK). Ob der BFH daran noch festhält, ist unklar (SCHMIDT/HEINICKE XXIX. § 4 Rn. 484; Rspr. ist überholt). In BFH v. 10.6.2008 – VIII R 76/05 (BStBl. II 2008, 937) hat er ausdrücklich betont, dass Aufwendungen, die durch Einnahmen aus unterschiedlichen Einkunftsarten veranlasst sind, ggf. im Wege einer Schätzung aufzuteilen und anteilig bei den einzelnen Einkunftsarten als BA/WK abzuziehen sind. Auf einen konkreten Bezug zu einer bestimmten Einkunftsart stellt der BFH dabei nicht ab. Für die vorweggenommenen BA kann nichts anderes gelten. Unabhängig davon überspannt die bisherige Rspr. die Anforderungen an den BA-Abzug. Die vorab entstandenen Aufwendungen müssen zwar auf eine künftige konkrete Tätigkeit des Stpfl. abzielen, sie müssen sich aber nicht auf eine konkrete betriebliche Einkunftsart beziehen (glA KRUSE, FR 1981, 473 [475 ff.]). Dies folgt bereits aus dem Wortlaut des Abs. 4, der nur verlangt, dass die Aufwendungen durch den Betrieb veranlasst sein müssen. Unter dem Begriff des Betriebs ist eine betriebliche Erwerbstätigkeit zu verstehen (vgl. Anm. 785), nicht aber eine konkrete Einkunftsart (glA KSM/SÖHN, § 4 Rn. E 260, der dies aber wohl nur auf die vorab entstandenen vergeblichen BA bezieht). Darüber hinaus würde man die Anforderungen an den Stpfl. zu hoch ansetzen, wenn man von diesem verlangte, bereits bei Aufnahme der Vorbereitungshandlungen konkrete Vorstellungen darüber zu haben, wie seine künftige Tätigkeit stl. einzuordnen ist, zumal die

Abgrenzung der Gewinneinkunftsarten zueinander nicht immer ganz einfach ist. Aus diesen Gründen liegen auch dann vorab entstandene BA vor, wenn sich die Aufwendungen auf eine künftige stbare und stpfl. betriebliche Tätigkeit des Stpfl. richten, die Einkunftsart aber noch ungewiss ist. Dies gilt wegen der erforderlichen Gleichbehandlung auch dann, wenn noch nicht feststeht, ob es sich bei dieser Einkunftsart um eine Gewinneinkunftsart (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3) oder um eine Überschusseinkunftsart (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7) handelt. Im letzteren Fall sind die Aufwendungen vorab entstandene WK (glA KRUSE, FR 1981, 473 [477]; vgl. zu vorab entstandenen WK § 9 Anm. 162 ff.).

► *Ein bestimmter zeitlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Aufnahme der werbenden Tätigkeit ist nicht erforderlich.* Die eigentliche Tätigkeit muss nicht innerhalb einer gewissen Frist aufgenommen werden (vgl. BFH v. 8.2.1983 – VIII R 130/79, BStBl. II 1983, 554 zu vorab entstandenen WK). Allerdings wird man in der Praxis davon ausgehen müssen, dass die Aufnahme der Tätigkeit umso unwahrscheinlicher wird, je mehr Zeit seit dem Tätigen der Aufwendungen verstreicht (vgl. LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 551). In diesem Fall sind die Aufwendungen aber möglicherweise als vorab entstandene vergebliche BA abziehbar (s. dazu Anm. 819).

818 d) Beispiele aus der Rechtsprechung für vorab entstandene Betriebsausgaben

Ausbildungskosten für einen zweiten Beruf (BFH v. 13.2.2003 – IV R 44/01, BStBl. II 2003, 698; s. auch Anm. 910 ff.);

Abstandszahlungen an einen Pächter zur vorzeitigen Räumung eines Gebäudes (BFH v. 2.3.1979 – GrS 1/69, BStBl. II 1979, 382);

Beratungskosten und Aufwendungen für sonstige vorbereitende Maßnahmen zur Gründung einer auf den Betrieb eines gewerblichen Unternehmens ausgerichteten PersGes. (BFH v. 21.9.1995 – IV R 117/94, BFH/NV 1996, 461 [462]);

Einlagen für die Begründung einer dann nicht zustandekommenden Mitunternehmerschaft, sofern es sich nicht um aktivierungspflichtige AK der Beteiligung handelt (BFH v. 2.7.1998 – IV R 90/96, BFH/NV 1999, 754);

Fahrt-, Übernachtungs- und Mehrverpflegungsaufwendungen für die Besichtigung von Hotels, wenn sich der Stpfl. ernsthaft entschlossen hat, Einkünfte durch den Betrieb eines Hotels zu erzielen (BFH v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819 [821]);

Finanzierungskosten für ein zum BV gehörendes Grundstück, wenn der Stpfl. beim Erwerb ernsthaft damit rechnen konnte, dass er dies innerhalb einer überschaubaren Zeit werde bebauen dürfen (BFH v. 4.6.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1991, 761 [762]);

Schuldzinsen, die der Übernehmer eines im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragenen luf. Betriebs übernimmt, und zwar selbst dann, wenn das Darlehen bei dem Übergeber privat veranlasst war, der Übernehmer die Verbindlichkeiten aber übernehmen muss, um überhaupt Einkünfte erzielen zu können (BFH v. 8.11.1990 – IV R 73/87, BStBl. II 1991, 450).

Unternehmensrückgabekosten nach dem VermG (BMF v. 25.7.1994, DStR 1994, 1195).

e) Vorab entstandene vergebliche Betriebsausgaben

819

Kommt es entgegen der Planung des Stpfl. nicht zur Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit und damit zu Einnahmen, so können die Aufwendungen, die zur Vorbereitung dieser geplanten betrieblichen Tätigkeit angefallen sind, gleichwohl BA sein.

Einhellige Meinung, vgl. statt vieler BFH v. 21.9.1995 – IV R 117/94, BFH/NV 1996, 461 (462); v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819 (821); v. 29.11.1983 – VIII R 160/82, BStBl. II 1984, 307 (308).

Man spricht in diesen Zusammenhang von vorab entstandenen vergeblichen oder auch vorab entstandenen fehlgeschlagenen BA (s. aber Anm. 816). Voraussetzung für deren Anerkennung ist – wie bei den vorab entstandenen BA allg. –, dass der Stpfl. den ernsthaften endgültigen Entschluss gefasst hatte, eine auf Gewinnerzielung ausgerichtete betriebliche Tätigkeit auszuüben und dass die fraglichen Aufwendungen auch in objektiver Hinsicht klar erkennbar auf die zukünftige Tätigkeit (s. dazu Anm. 817) ausgerichtet waren. Ob dies der Fall war, ist eine Entscheidung des Einzelfalls, die aber schon deshalb oftmals schwierig zu treffen sein wird, weil es gerade nicht zur Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit gekommen ist und aufgrund dessen die vorstehenden Voraussetzungen nicht so einfach nachprüfbar sind. Zweifel gehen zu Lasten des Stpfl. Er trägt die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen der für ihn günstigen steuermindernden BA.

BFH v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819 (821) mwN; vgl. auch BFH v. 9.4.1996 – X B 296/95, BFH/NV 1996, 739 betr. an einen Berater übergebene und von diesem unterschlagene Gelder für die Anschaffung von Anteilen an einem Wertpapier- und Devisenfonds, sofern sich der betriebliche Bezug entweder aus der Herkunft der Gelder oder der künftigen betrieblichen Verwendung ergibt.

Vgl. zu Aufwendungen, die zwar nach der Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit anfallen, aber gleichwohl nicht zum gewünschten Erfolg führen, auch Anm. 793 aE und zum Abzug vorab entstandener BA Anm. 817.

f) Nachträgliche Betriebsausgaben: Begriff und Abgrenzung

820

Schrifttum: KREILE/SÖFFING, Zum Schuldzinsenabzug im Einkommensteuerrecht, DStZ 1977, 259; HERDEN, Zinszahlungen als (nachträgliche) Betriebsausgaben und Werbungskosten, DStZ 1981, 463; WISMETH, Die Besteuerung der Einkünfte nach Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs, DB 1983, 521; DÖRSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, Diss., Köln 1987; PFALZGRAF/MEYER, Schuldzinsenabzug als nachträgliche Betriebsausgaben eines veräußerten bzw. aufgegebenen Betriebs, StBp. 1996, 5; PFALZGRAF/MEYER, Schuldzinsenabzug bei Personengesellschaften nach Liquidation oder Auseinandersetzung, DStR 1996, 1425.

Aufwendungen können selbst dann iSd. Abs. 4 durch den Betrieb veranlasst sein, wenn der Stpfl. die betriebliche Tätigkeit bereits beendet hat, weil er zB seinen Betrieb eingestellt oder veräußert hat (vgl. BFH v. 10.10.1994 – I B 80/94, BFH/NV 1995, 586 [587]). Diese Aufwendungen (zB für Gewährleistungsarbeiten) sind als BA abziehbar, obwohl sie nicht mehr auf die Erzielung von Einnahmen ausgerichtet sind. Denn nach Abs. 4 ist ausschließlich die Veranlassung durch den Betrieb maßgebend ist (s. zum vergleichbaren Problem bei den vorab entstandenen BA Anm. 817).

Auf den in Rspr. und Schrifttum verbreiteten Begriff der nachträglichen BA ist dabei uE erst dann zurückzugreifen, wenn die Aufwendungen nach der letzten betrieblichen Abwicklungs-, Einstellungs- oder Veräußerungshandlung anfallen (vgl. Dörsch, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Be-

triebsaufgabe, 1987, 32). Denn nach dem vom BFH vertretenen Betriebsbegriff endet der Betrieb erst mit dieser letzten Abwicklungs-, Einstellungs- oder Veräußerungshandlung (vgl. die Nachweise Vor §§ 4–7 Anm. 95). Folglich sind die bis dahin anfallenden und mit dem Betrieb im Zusammenhang stehenden Aufwendungen ohne Weiteres BA iSd. Abs. 4.

Abzugsgrenzen sind die durch die ehemalige betriebliche Tätigkeit veranlassten Aufwendungen von solchen Aufwendungen, die durch die Abwicklung oder Veräußerung des Betriebs veranlasst sind (zB Maklerkosten für die Veräußerung eines zum BV gehörenden Grundstücks). Sie mindern nicht den laufenden Gewinn, sondern den nach § 16 Abs. 2 und 3 zu ermittelnden Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn.

Vgl. BFH v. 28.7.1999 – X R 63/95, BFH/NV 2000, 40; v. 12.11.1997 – XI R 98/96, BStBl. II 1998, 144 (145) mit Anm. W.-G., DStR 1998, 285 und mit Anm. WENDT, FR 1998, 194; s. auch § 16 Anm. 170 ff.; missverständlich BFH v. 7.4.1992 – VIII R 34/91, BFH/NV 1992, 797 (799), wonach BA auch diejenigen Aufwendungen sind, die die Beendigung des Betriebs bezwecken und damit der Beseitigung der Erwerbsquelle dienen. Die dortigen Anwalts- und Gerichtskosten waren indes nicht durch die Aufgabe, sondern durch die ehemalige betriebliche Tätigkeit veranlasst. Vgl. auch KIRCHHOFF, 57. DJT, Gutachten F, F 43 ff., der sich de lege ferenda gegen eine Berücksichtigung von Ereignissen ausspricht, die unabhängig von Erwerbshandlungen das Vermögen mindern, was auch für den Erwerbsfolgeaufwand gelten soll.

821 g) Bedeutung von zurückbehaltenen und ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgütern für nachträgliche Betriebsausgaben

Der Hauptanwendungsfall der nachträglichen BA wird in Rspr. und Schrifttum darin gesehen, dass der Stpfl. bei der Betriebsaufgabe oder -veräußerung (unwesentliche) Teile des BV zurückbehält (s. dazu auch § 16 Anm. 128, 154 und 232 ff.). UE ist in diesen Fällen zu unterscheiden:

Kann der Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht verwerten und nutzt er diese auch nicht privat, so sind die in Bezug auf diese WG anfallenden Aufwendungen (zB laufende Aufwendungen oder Schuldzinsen) jedenfalls solange als (nachträgliche) BA abziehbar, als sich der Stpfl. ernsthaft um eine Verwertung bemüht. Das folgt bereits daraus, dass der Gewinn aus der nachträglichen Veräußerung des WG zum Veräußerungsgewinn iSd. § 16 Abs. 2 gehört (s. § 16 Anm. 128). Erweisen sich WG als unveräußerbar, so steht es dem BA-Abzug für die weiterhin anfallenden Aufwendungen uE nicht entgegen, wenn der Stpfl. seine Veräußerungsbemühungen zunächst nicht aktiv weiterverfolgt, die Veräußerungsabsicht aber auch nach objektiven Umständen fortbesteht. Voraussetzung ist aber zusätzlich, dass er das WG nicht privat nutzt.

Überführt der Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen und nutzt er sie fortan privat, so sind die mit diesen WG zusammenhängenden und gleichsam ins PV übernommenen Schulden nicht als nachträgliche BA abziehbar, und zwar unabhängig davon, ob der Stpfl. die Schulden zur Finanzierung allgemein betrieblicher Zwecke oder bestimmter, nun nicht mehr im BV vorhandener WG aufgenommen hatte. Die Schulden waren zwar ursprünglich durch den Betrieb veranlasst. Diese betriebliche Veranlassung entfällt jedoch mit der Entnahme der WG aus dem BV und der Überführung in das PV. Die Schulden stehen nicht mehr in einem objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit des Stpfl. (vgl. dazu BFH v. 28.3.2007 – X R 15/04, BStBl. II 2007, 642 unter II.1. c dd mwN).

Überführt der Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen und nutzt er sie fortan im Rahmen einer anderen Einkunftsart, so stehen die durch die ursprünglich betrieblichen Verbindlichkeiten verursachten Schuldzinsen nun in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dieser neuen Einkunftsart und können bei dieser ggf. als BA/WK stl. geltend gemacht werden (BFH v. 28.3.2007 – X R 15/04 aaO).

Behält der Steuerpflichtige eine Forderung zurück, die später ausfällt, so liegen uE auch dann BA vor, wenn er die Forderung in sein PV überführt hatte (vgl. zum Streitstand SCHMIDT/WACKER XXIX. § 16 Rn. 125). Die Anknüpfung des Forderungsausfalls an die ehemalige betriebliche Tätigkeit wird nicht durch die Überführung der Forderung ins PV überlagert. Denn der Ausfall ist letztendlich nichts anderes als die Negation der ehemaligen betrieblichen Entstehung der Forderung. Diese Negation ist uE in jedem Fall als nachträgliche BA beachtlich (vgl. dazu auch BFH v. 28.7.1994 – IV R 53/91, BStBl. II 1995, 112; v. 14.12.1994 – X R 128/92, BStBl. II 1995, 465; v. 6.3.1997 – IV R 47/95, BStBl. II 1997, 509). Zur Behandlung von Schuldzinsen, die nach der Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs anfallen, s. Anm. 822.

h) Einzelfälle nachträglicher Betriebsausgaben

822

Bürgerschaftsaufwendungen: Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Bürgerschaftsaufwendungen eines wesentlich beteiligten GmbH-Gesellschafters sind keine nachträglichen BA, sondern nachträgliche AK der Beteiligung iSd. § 17 Abs. 2 (BFH v. 27.11.1995 – VIII B 16/95, BFH/NV 1996, 406 [407]).

Erschließungskosten für die erstmalige Erschließung sind keine nachträglichen BA, sondern nachträgliche AK des Grund und Bodens (BFH v. 12.11.1997 – XI R 98/96, BStBl. II 1998, 144). Etwas anderes gilt für Erschließungskosten infolge einer Ersetzung oder Modernisierung der Erschließungseinrichtungen. Diese sind als nachträgliche BA abziehbar (BFH v. 18.1.1995 – XI R 60/94, BFH/NV 1995, 770).

Rentenzahlungen: vgl. BFH v. 22.9.1999 – XI R 46/98, BStBl. II 2000, 105.

Schuldzinsen, die durch den früheren Betrieb veranlasst wurden, sind grds. auch nach Einstellung der werbenden Tätigkeit oder Übergang zur Liebhaberei (BFH v. 15.5.2002 – X R 3/99; krit. WEBER-GRELLET, FR 2002, 1228) als nachträgliche BA abziehbar, soweit die ihnen zugrunde liegenden Verbindlichkeiten während des Bestehens und nicht erst anlässlich der Veräußerung des Betriebs begründet wurden. Dies gilt nach der Rspr. des BFH aber nur dann, wenn der Stpfl. die Schuld bis zur Beendigung des Betriebs trotz Verwertung des Aktivvermögens nicht tilgen konnte. Tilgt er den aufgenommenen Kredit nach Aufgabe des Betriebs nicht, obwohl ihm aufgrund des Veräußerungserlöses oder der Veräußerung von Aktivvermögen ausreichende Mittel zur Verfügung gestanden hätten, so soll ein Abzug der Schuldzinsen als nachträgliche BA nicht in Betracht kommen, weil diese nicht mehr betrieblich veranlasst sind.

BFH v. 28.3.2007 – X R 15/04, BStBl. II 2007, 507; v. 22.1.2003 – X R 60/99, BFH/NV 2003, 900 zu SonderBA; v. 10.3.1999 – XI R 26/98, BFH/NV 2000, 11; v. 12.11.1997 – XI R 98/96, BStBl. II 1998, 144; v. 13.2.1996 – VIII R 18/92, BStBl. II 1996, 291 (293); v. 30.10.1990 – IX R 20/89, BFH/NV 1991, 303; FG Münster v. 22.12.2009, EFG 2010, 649, rkr.; Nds. FG v. 27.2.2007, EFG 2007, 1321, rkr.; OFD Frankfurt/M. v. 19.4.2000, FR 2000, 788.

Das gilt nach der Rspr. allerdings nicht, wenn ein Verwertungshindernis bestand, das seinen Grund in der ursprünglich betrieblichen Sphäre hatte. In diesem Fall bleibt die nicht tilgbare frühere Betriebsschuld bis zum Wegfall des

Verwertungshindernisses betrieblich veranlasst und damit BA (BFH v. 28.3.2007 – X R 15/04, BStBl. II 2007, 642; s. auch BFH v. 22.9.1999 – XI R 46/98 BStBl. II 2000, 120: Zinsanteil von Rentenzahlungen als nachträgliche BA, wenn der Rentenberechtigte einer möglichen Ablösung nicht zugestimmt hatte). Problematisch ist es uE dabei allerdings, dass die Rspr. fordert, dass das Verwertungshindernis seinen Grund in der ursprünglich betrieblichen Sphäre hat. Daran dürfte es fehlen, wenn der Stpfl. trotz intensiver Bemühungen keinen Käufer für die verbliebenen WG findet, was uE aber dem Abzug der weiter anfallenden Aufwendungen als (nachträgliche) BA nicht entgegenstehen kann (s. auch Anm. 821). Siehe ausführl. zur Behandlung von Schuldzinsen und zur Umschuldung auch Anm. 1030 ff. und § 24 Anm. 85 mwN zur stRspr.).

823 i) Betriebsausgaben bei Unterbrechung der Einkünfteerzielung

Unterbricht der Stpfl. seine auf die Einkünfteerzielung ausgerichtete Tätigkeit, so sind die während dieser Unterbrechung anfallenden Aufwendungen dann BA, wenn sie entweder durch die bisherige oder durch die zukünftige betriebliche Tätigkeit veranlasst sind. Das ist idR unproblematisch, wenn der Stpfl. die Absicht hat, die betriebliche Tätigkeit nur vorübergehend zu unterbrechen (zB für die Dauer einer einjährigen Weltreise). Schwieriger sind allerdings diejenigen Fälle, in denen der Stpfl. seine betriebliche Tätigkeit zunächst endgültig einstellen will, diese dann aber später gleichwohl wieder aufnimmt. Es ist genau zu prüfen, ob die während der Zeit der Unterbrechung anfallenden Aufwendungen tatsächlich durch die vergangenen oder zukünftigen betrieblichen Vorgänge veranlasst sind. Das gilt auch dann, wenn der Stpfl. seine betriebliche Tätigkeit einstellt und zeitgleich oder später eine andere betriebliche Tätigkeit aufnimmt. Nachträgliche BA liegen nur vor, wenn die Aufwendungen durch die ehemalige betriebliche Tätigkeit veranlasst sind. Sind sie durch die zukünftige (neue) betriebliche Tätigkeit veranlasst, handelt es sich uU um vorab entstandene BA (ausführl. dazu Anm. 817 ff.).

824–830 Einstweilen frei.

831 5. Örtlicher Zusammenhang der Betriebsausgaben mit dem Betrieb

Abs. 4 setzt für die Anerkennung von Aufwendungen als BA nicht voraus, dass diese mit dem Betrieb in einem bestimmten örtlichen Zusammenhang stehen. Folglich sind grds. alle betrieblich veranlassten Aufwendungen BA, und zwar unabhängig davon, wo sie anfallen (vgl. BFH v. 9.4.1997 – I R 20/96, IStR 1997, 464 mit Anm. FW betr. Mietaufwendungen des ArbG für im Ausland belegene Ferienwohnungen, die unentgeltlich an ArbN überlassen werden). S. aber zum Abzugsverbot für BA, die mit (zB ausländ.) stfreien Einkünften in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, § 3c und zum BA-Abzug bei beschränkter StPflicht § 50 Abs. 1 Satz 1.

832 6. Abgrenzungsprobleme bei gemischten Aufwendungen

Schrifttum: DRESECK, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben und Werbungskosten von den Lebenshaltungskosten, DB 1987, 2483; SCHEICH, Abzugsfähigkeit von gemischt veranlassten Reiseaufwendungen, DStR 1997, 905; WEBER, Die Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre nach dem Veranlassungsprinzip, StuW 2009, 184; ALBERT, Auswirkungen des Beschlusses des Großen BFH-Senats zum Aufteilungs- und Abzugsverbot, FR 2010, 220; LEISNER-EGENSPERGER, Die Abgrenzung von privater Lebensführung und berufsbedingten Aufwendungen (§ 12 Nr. 1 EStG), DStZ 2010, 185; PEZZER, Das Aufteilungsverbot ist aufgegeben; wie geht es weiter?, DStR 2010, 93; RENNER, Deutschland:

Abschied vom steuerlichen Aufteilungsverbot, ÖStZ 2010, 123; vgl. im Übrigen die Schrifttumsangaben vor Anm. 700; s. auch das Schrifttum zu § 12 vor Anm. 25.

Begriff: Von gemischten Aufwendungen spricht man dann, wenn diese nicht ausschließlich betrieblich oder ausschließlich privat veranlasst sind, sondern bei der Entstehung der Aufwendungen sowohl betriebliche als auch private Gesichtspunkte von Bedeutung waren (s. zur Abgrenzung BFH v. 5.2.2010 – IV B 57/09, BFH/NV 2010, 880; v. 9.3.2010 – VIII R 32/07, BFH/NV 2010, 1330 betr. Auslandsreisen mit unmittelbarem betrieblichem Anlass). Da Abs. 4 auf die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen abstellt, ist nur der betriebliche veranlasste Anteil der Aufwendungen als BA abziehbar.

Lassen sich die angefallen Aufwendungen anteilig klar auf eine ausschließlich betriebliche und auf eine ausschließlich private Veranlassung zurückführen, so lässt sich der als BA abziehbare Anteil der Aufwendungen idR unproblematisch ermitteln.

► *Aus Einzelbeträgen zusammengesetzte Aufwendungen:* Das ist zum einen der Fall, wenn sich die Aufwendungen aus Einzelbeträgen zusammensetzen, wie zB bei der Gesamtrechnung über Telefongespräche, die zT aus betrieblichem und zT aus privatem Anlass geführt wurden, oder bei Aufwendungen für eine Fortbildungsveranstaltung, die der Stpfl. während einer privat veranlassten Reise unternommen hat (KSM/SÖHN, § 4 Rn. E 97 spricht von zusammengefassten Aufwendungen, die keine gemischten Aufwendungen im eigentlichen Sinne seien). Eine Abgrenzung zwischen BA und Privatausgaben ist in diesen Fällen – von evt. Beweisschwierigkeiten abgesehen (s. dazu Anm. 735) – ohne Weiteres möglich.

► *Nach dem Verhältnis der betrieblichen und der privaten Nutzung aufteilbare Gesamtbeträge:* Anteilig klar auf eine ausschließlich betriebliche und auf eine ausschließlich private Veranlassung lassen sich ferner solche Aufwendungen zurückführen, die zwar in einem Gesamtbetrag enthalten sind, deren Anteil sich aber nach dem Verhältnis der betrieblichen und der privaten Nutzung leicht feststellen lässt. Dazu gehört zB die Grundgebühr eines betrieblich und privat genutzten Telefonanschlusses. Der betrieblich veranlasste und damit als BA anzuerkennende Anteil ist nach dem Verhältnis zwischen betrieblicher und privater Nutzung zu bemessen.

Zur Aufteilung der Telefongrundgebühr nach dem Verhältnis der privaten und betrieblichen Gespräche: BFH v. 21.11.1980 – VI R 202/79, BStBl. II 1981, 131; v. 21.8.1990 – IX R 83/85, BFH/NV 1991, 95, jeweils zu WK; zur Aufteilung von Schuldzinsen für ein aus privaten und betrieblichen Gründen aufgenommenes Darlehen nach dem Verhältnis der privat und der betrieblich veranlassten Zahlungen: BFH v. 1.2.2001 – IV R 80/99, BFH/NV 2001, 902; zur Aufteilung der Aufwendungen für eine Praxisausfallversicherung mit Quarantäneschutz nach dem Verhältnis der Prämien mit und ohne betrieblichen Versicherungsteil: BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168; s. auch SÖHN, DStJG 3 (1980), 13 (60); vgl. aber auch Anm. 793 zur Problematik anteilig betrieblich veranlasster Aufwendungen bei strikter Befolgung der kausalen Veranlassungstheorie.

► Der betrieblich veranlasste Teil darf allerdings nicht von untergeordneter Bedeutung sein (BFH v. 26.7.1989 – X R 7/87, BFH/NV 1990, 441 [442]; v. 13.3.1986 – IV R 118/84, BFH/NV 1986, 466; v. 27.11.1978 – GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213 [218] und grundlegend v. 19.10.1970 – GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17). Denn andernfalls ist regelmäßig davon auszugehen, dass die für eine betriebliche Veranlassung sprechenden Gründe beim Anfall der fraglichen Aufwendungen keine Rolle gespielt haben und damit insgesamt nur eine private Veranlassung vorliegt (vgl. aber auch KSM/SÖHN, § 4 Rn. E 100, der das Merkmal lediglich aus Praktikabilitätsgründen für tolerabel hält).

Lassen sich die angefallen Aufwendungen nicht anteilig klar auf eine ausschließlich betriebliche und auf eine ausschließlich private Veranlassung zurückführen, so ist der BA-Abzug problematisch. Dies ist insbes. dann der Fall, wenn sich bei der Nutzung eines WG der betriebliche Anteil und der private Anteil nicht eindeutig und leicht nachprüfbar voneinander abgrenzen lassen und auch aus dem Anteil der betrieblichen Nutzung nicht auf den betrieblich veranlassenden Teil der für dieses WG anfallenden Aufwendungen geschlossen werden kann.

ZB bei Opernbesuchen einer selbständig tätigen Opersängerin, sofern die Stücke nicht zu ihrem Repertoire gehören und sie sich auf diese auch nicht vorbereitet; vgl. auch BFH v. 1.12.2005 – IV R 26/04, BStBl. II 2006, 182 mit Anm. BERGKEMPER, FR 2006, 377 betr. erhebliche, privat mitveranlasste unfallbedingte Schadensersatzleistungen; v. 21.5.1992 – IV R 70/91, BStBl. II 1992, 1015 betr. Aufwendungen eines Publizisten für Bücher allgemeinbildenden Inhalts; v. 6.7.1989 – IV R 91–92/87, BStBl. II 1990, 49 mit Anm. RÖSSLER, FR 1990, 247 betr. Aufwendungen für bürgerliche Kleidung und Kosmetika; v. 8.2.1971 – VI R 76/68, BStBl. II 1971, 368 betr. Konzertbesuche einer Musiklehrerin; vgl. auch Nds. FG v. 27.3.1997, EFG 1998, 352, rkr. mit Anm. BC, EFG-Beil. 1998, 17 betr. Diebstahl von Bargeld eines Gewerbetreibenden aus dessen Privaträumen.

► *Bislang ging die Rechtsprechung davon aus*, dass bei diesen nicht aufteilbaren gemischten Aufwendungen grds. ein aus § 12 Nr. 1 Satz 2 abgeleitetes Aufteilungs- und Abzugsverbot eingreift und dass eine Schätzung des betrieblich veranlassenden Anteils dieser Aufwendungen nicht in Betracht kommt.

Grundlegend: BFH v. 19.10.1970 – GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17; vgl. auch BFH v. 18.4.1996 – IV R 46/95, BFH/NV 1997, 18 betr. Reise- und Aufenthaltsaufwendungen für einen Ärztekongress in Davos; v. 29.3.1994 – VIII R 7/92, BStBl. II 1994, 843 mit Anm. GÖSCH, StBp. 1994, 263 betr. Aufwendungen für Einladung führender Mitarbeiter zu einer Karnevalsveranstaltung; v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 (823f.) betr. Schuldzinsen; v. 18.4.1990 – III R 5/88, BFH/NV 1991, 25 (26) betr. schwarzen Anzug eines Aushilfsleichenbestatters; v. 26.7.1989 – X R 7/87, BFH/NV 1990, 441 betr. Videorecorder; v. 23.11.1988 – X R 17/86, BStBl. II 1989, 405 (406) betr. Aufwendungen zur Teilnahme an einer Arbeitstagung; v. 16.10.1986 – IV R 138/83, BStBl. II 1987, 208 (209) betr. Reiseaufwendungen einer Kunstmalerin; v. 18.5.1984 – VI R 130/80, BStBl. II 1984, 589 (590) betr. Einbürgerungskosten als WK; v. 30.6.1983 – IV R 2/81, BStBl. II 1983, 715 betr. Aufwendungen für eine Tageszeitung; zu weiteren Beisp. s. H 12.1 EStH. Vgl. auch KSM/SÖHN, § 4 Rn. E 106; KSM/ARNDT, § 12 Rn. A 29; LEMPENAU, DB 1987, 113, 117; WASSERMEYER, StuW 1981, 245, 248; SCHMIDT/DRENECK XXVIII § 12 Rn. 11 ff. mit einer ausführlichen Darstellung des Streitstands; R 12.1 EStR. Für eine schätzungsweise Aufteilung RUPPE, DSStJG 3 (1980), 103 (140 ff.) und TIPKE, DSStJG 3 (1980), 1 (9).

► *Mit Beschluss v. 21.9.2009* hat der Große Senat des BFH diese Auffassung aufgegeben und entschieden, dass § 12 Nr. 1 Satz 2 kein allg. Aufteilungs- und Abzugsverbot enthält (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BFH/NV 2010, 285 mit Anm. BERGKEMPER, DB 2010, 147 und HEUERMANN, StBp. 2010, 86 betr. Reisekosten bei gemischt beruflich und privat veranlassenden Reisen). Bestehen nach Ausschöpfung der im Einzelfall angezeigten Ermittlungsmaßnahmen und der gebotenen Mitwirkung des Stpfl. keine Zweifel daran, dass ein abgrenzbarer Teil der Aufwendungen beruflich veranlasst ist, bereitet aber seine Quantifizierung Schwierigkeiten, so ist dieser Anteil nach Auffassung des Großen Senats unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände zu schätzen. Siehe dazu im Einzelnen sowie zur Auswirkung der Entscheidung für die Abziehbarkeit von gemischten Aufwendungen als BA oder WK die Erläuterungen zu § 12 (in Vorb.).

833–834 Einstweilen frei.

7. Bedeutung des Verschuldens des Steuerpflichtigen

835

Ein Verschulden des Stpfl. wirkt sich wegen der Wertneutralität des Prinzips der objektiven Leistungsfähigkeit (s. Anm. 703) grds. nicht auf die betriebliche Veranlassung von Aufwendungen aus. Sie sind daher grds. auch dann BA, wenn sie auf ein strafbares, ordnungswidriges oder unmoralisches Verhalten des Stpfl. zurückzuführen sind.

Vgl BFH v. 28.11.1977 – GrS 2–3/77, BStBl. II 1978, 105 (108) und v. 25.3.1988 – VI R 207/84, BStBl. II 1988, 706 betr. Unfallaufwendungen infolge eines leichtfertigen Verstoßes gegen die Verkehrsvorschriften; v. 19.2.1982 – VI R 31/78, BStBl. II 1982, 467 betr. Strafverteidigungskosten als WK; v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160 (163 ff.) und v. 21.11.1983 – GrS 3/82, BStBl. II 1984, 166 betr. Geldbußen und Geldstrafen. Es gelten aber die – deswegen erforderlichen – Abzugsverbote nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 und § 12 Nr. 4.

Der BA-Abzug ist allerdings dann zu versagen, wenn ein schuldhaftes Fehlverhalten des Stpfl. die betriebliche Veranlassung überlagert. Dies ist zB der Fall, wenn der Stpfl. infolge seines übermäßigen Alkoholkonsums auf einer betrieblich veranlassten Fahrt einen Unfall verursacht, und zwar unabhängig davon, ob die vorausgegangene Feier beruflicher oder privater Natur war (vgl. BFH v. 6.4.1984 – VI R 103/79, BStBl. II 1984, 434 und v. 27.3.1992 – VI R 145/89, BStBl. II 1992, 837 [839] zu WK). Der Entschluss, trotz des übermäßigen Alkoholkonsums noch ein Fahrzeug zu führen, ist in diesen Fällen stets als privat veranlasst einzustufen und überlagert die betriebliche Veranlassung.

Einstweilen frei.

836–843

IV. Zuordnung von Aufwendungen zu mehreren Einkunftsarten

844

Aus der Formulierung des Abs. 4 lässt sich ableiten, dass die BA nur bei denjenigen Einkünften einer bestimmten Einkunftsart abziehbar sind, die aus einem Betrieb herrühren, der gleichzeitig auch die Aufwendungen veranlasst hat (s. Anm. 703). Es ist aber auch denkbar, dass Aufwendungen durch unterschiedliche betriebliche Tätigkeiten veranlasst sind, so zB dann, wenn der Stpfl. ein WG anschafft, das er sowohl für seine Einkünfte aus § 18 als auch aus § 21 nutzt. In diesen Fällen müssen die Aufwendungen aufgeteilt und die jeweiligen Anteile den betreffenden Einkunftsarten zugeordnet werden. Dabei wird man sich regelmäßig am Umfang der Nutzung des WG für die jeweilige Einkunftsart orientieren können. Ist die Nutzung des WG im Rahmen einer Einkunftsart von absolut untergeordneter Bedeutung, so können die Aufwendungen auch derjenigen Einkunftsart zugeordnet werden, zu der sie vorwiegend gehören (vgl. insgesamt BFH v. 23.1.1991 – X R 37/86, BStBl. II 1991, 398 [399]; v. 15.3.1994 – X R 58/91, BStBl. II 1994, 516 [518]; v. 18.5.2005 – VIII R 43/03, BFH/NV 2005, 2174; v. 10.6.2008 – VIII R 76/05, BStBl. II 2008, 937 mwN). Die Zuordnung von Aufwendungen zu einer Einkunftsart kann sich auch im Laufe der Zeit verändern, so dass ein Zuordnungswechsel eintreten kann (vgl. BFH v. 23.1.1991 – X R 37/86, BStBl. II 1991, 398 [400] zu Schuldzinsen als WK).

V. Angemessenheit von Betriebsausgaben

845

Ob die Aufwendungen angemessen sind, spielt für den Begriff der BA keine Rolle. Abs. 4 stellt nur auf die Veranlassung durch den Betrieb ab. Als Korrektiv

sieht Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 ein Abzugsverbot für solche Aufwendungen vor, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, soweit diese Aufwendungen nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind (s. ausführl. Anm. 1600 ff.).

846

C. Rechtsfolge: Abziehbarkeit der Aufwendungen als Betriebsausgaben

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 4 vor – sind die Aufwendungen also durch den Betrieb veranlasst –, so handelt es sich um BA. Sofern kein gesetzlich normiertes Abzugsverbot eingreift (zu Abs. 5 s. Anm. 1102), müssen die Aufwendungen erfolgswirksam, dh. gewinnmindernd berücksichtigt werden. Das ergibt sich aus dem objektiven Nettoprinzip (s. Anm. 703). Dabei kommt es nicht darauf an, wie die Aufwendungen – im Fall von Ausgaben – beim Empfänger behandelt werden und ob sie dort BE sind. Bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich erscheinen die BA nicht unmittelbar in der Bilanz, sondern als Aufwandsposition in der GuV. Sie sind in dem Wj. zu erfassen, dem sie nach den GoB und den diesen evtl. vorgehenden stl. Vorschriften zuzuordnen sind. Maßgebend ist die Entstehung der Aufwendungen. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 sind die BA gem. § 11 Abs. 2 in dem Wj. zu erfassen, in dem sie sich als Wertabgang auswirken (vgl. Anm. 571 ff.).

847–849 Einstweilen frei.

D. Wichtige Anwendungsfälle des Abs. 4

I. Angehörige

Schrifttum: BRUSCHKE, Darlehensverträge zwischen nahen Angehörigen, DStZ 1992, 475; FRIEDRICH, Die steuerrechtliche Behandlung von Rechtsverhältnissen unter Angehörigen, DB 1995, 1048; PEZZER, Steuerliche Gestaltungen und ihre Grenzen bei Vermietung und Verpachtung unter nahen Angehörigen, DStR 1995, 1853 und 1898; BILSDORFER, Die Üblichkeit als Kriterium zur steuerlichen Anerkennung einer Direktversicherung und einer Pensionszusage im Rahmen eines Ehegattenarbeitsvertrages, BB 1996, 2381; BORDEWIN, Besonderheiten der Ertragsbesteuerung bei Familienpersonengesellschaften, DB 1996, 1359; KANZLER, Anerkennung eines Ehegattenarbeitsverhältnisses auch bei Lohnzahlungen auf ein Oder-Konto; RUPPEL, Der Angehörigenvertrag im Zwielicht von zivilrechtlich und steuerrechtlich-wirtschaftlicher Betrachtung, BB 1996, 458; FISCHER, Fremdvergleich und Üblichkeit, DStZ 1997, 357; GOSCH, Der BFH und der Fremdvergleich, DStZ 1997, 1; HOFFMANN, Die BFH-Rechtsprechung zu Verträgen mit Nahestehenden auf dem Prüfstand des Bundesverfassungsgerichts, DStR 1997, 649; SPINDLER, Neuere Tendenzen in der steuerrechtlichen Beurteilung von Mietverträgen unter nahen Angehörigen, DB 1997, 643; BILSDORFER, Die nichteheliche Lebensgemeinschaft im Steuerrecht, FR 1998, 673; KOTTKE, Steuerrechtliche Anerkennungskriterien für wechselseitige Ehegattenarbeitsverhältnisse und Unterarbeitsverträge mit Familienangehörigen, DStR 1998, 1706; SEEGER, Verträge zwischen nahestehenden Personen – Grundsätzliche Überlegungen und Voraussetzungen ihrer steuerlichen Anerkennung, DStR 1998, 1339; FUHRMANN, Mietverträge zwischen nahen Angehörigen, BeSt. 2001, 6; HOFFMANN, Pensionszusage auch an nichteheliche Lebensgefährtin des Gesellschafter-Geschäftsführers, DStR 2001, 392; WASSERMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, DB 2001, 2465; RÄTKE, Anwendbarkeit und Rechtsfolgen des Fremdvergleichs in der Rechtsprechung des BFH, StuB 2002, 174; SCHOOR, Steuerorientierte Gestaltungen bei Arbeitsverhältnissen mit Angehörigen, StuB 2002, 526; WÄLZHOLZ, Die Besteuerung von Lebenspartnerschaften und deren Auswirkung auf die Besteuerung von Ehegatten, DStR 2002, 33; FISCHER, Erwerb einer Eigentumswohnung durch Ehefrau und Vermietung an Ehemann im Rahmen doppelter Haushaltführung muss nicht zum Gestaltungsmissbrauch führen, FR 2003, 777; THÜRMER, Wohnungsvermietung an ein unterhaltsberechtigtes Kind, DB 2003, 1012; SCHOOR, Mietverträge zwischen nahen Angehörigen, StBp. 2004, 292; HEUERMANN, Zu den Folgen eines gescheiterten Fremdvergleichs, StBp. 2005, 207; HEUERMANN, Simulation im Steuer- und Zivilrecht, DB 2007, 416; TIEDTKE/MÖLLMANN, Zivilrechtliche Wirksamkeit als Voraussetzung der steuerrechtlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, DStR 2007, 1940; DRÜEN, Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung, StuW 2008, 154; MICHEL, Anwendungsbereich des § 42 AO bei einer Anteilsveräußerung vor Liquidation der Kapitalgesellschaft, FR 2008, 448; SCHUHMAN, Der „neue“ § 42 AO 1977, StBp. 2008, 232; ZIPPEL/PFEFFER, Verträge unter nahen Angehörigen, BB 2010, 343.

Verwaltungsanweisungen: R 4.8 EStH 2010; BMF v. 23.12.2010, BStBl. I 2011, 37.

1. Überblick

850

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind ertragsteuerlich nur anzuerkennen, wenn die Vereinbarungen zivilrechtl. wirksam, klar und eindeutig sind, ihre Gestaltung dem zwischen Fremden Üblichen entspricht und sie auch tatsächlich durchgeführt werden (BFH v. 7.5.1996 – IX R 69/94, BStBl. II 1997, 196; v. 17.2.1998 – IX R 30/96, BStBl. II 1998, 349; v. 7.6.2006 – IX R 4/04, BStBl. II 2007, 294; v. 24.8.2006 – IX R 40/05, BFH/IVV 2006, 2236). Diese Anforderungen beruhen auf der Überlegung, dass es innerhalb eines Familienverbundes typischerweise an einem Interessensgegensatz fehlt und zivilrechtl. Gestaltungsmöglichkeiten stl. missbraucht werden können (BVerfG v. 7.11.1995

– 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34; BFH v. 19.8.2008 – IX R 78/07, BStBl. II 2009, 299).

Verfassungsrechtlich sind diese Anforderungen nicht zu beanstanden. Es liegt insbes. kein Verstoß gegen Art 3 Abs. 1, 6 Abs. 1 GG vor (BVerfG v. 20.11.1984 – 1 BvR 1406/84, HFR 1985, 283; v. 27.3.1985 – 1 BvR 1415/84, HFR 1987, 92; v. 7.11.1990 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1991, 160; v. 16.7.1991 – 2 BvR 47/90, HFR 1992, 23; v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34; v. 27.11.2002 – 2 BvR 483/00, HFR 2003, 171).

851 2. Persönlicher Anwendungsbereich/Definition des Begriffs „nahe Angehörige“

Der Begriff der „nahen Angehörigen“ ist im Gesetz nicht definiert und auch durch die Rspr. nicht klar abgegrenzt. Er ist nicht deckungsgleich mit dem Personenkreis des § 15 AO.

Uneingeschränkt anwendbar sind die Grundsätze zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen auf folgende natürliche Personen:

- ▶ *Ebegatten* (BFH v. 25.7.1995 – VIII R 38/93, BStBl. II 1996, 153; v. 4.9.1997 – IV B 110/96, BFH/NV 1998, 202);
- ▶ *Eltern und Kinder* (BFH v. 11.12.1985 – I R 164/82, BStBl. II 1986, 469; v. 21.8.1985 – I R 73/82, BStBl. II 1986, 250; v. 23.2.1988 – IX R 157/84, BStBl. II 1988, 604; v. 14.6.1988 – IX B 157/87, BFH/NV 1990, 97; v. 31.10.1990 – VIII R 293/84, BFH/NV 1990, 759; v. 23.9.1998 – XI R 1/98, BFH/NV 1999, 760; v. 25.1.2000 – VIII R 50/97, BStBl. II 2000, 393). Das gilt grds. auch für Vereinbarungen zwischen Eltern und erwachsenen Kindern (BFH v. 31.10.1989 – VIII R 293/84, BFH/NV 1990, 759; v. 11.4.1997 – III B 142/96, BFH/NV 1997, 667; v. 18.1.2001 – IV R 58/99, BStBl. II 2001, 393) sowie für Verträge zwischen Eltern und Kindern und deren Lebensgefährten (BFH v. 25.7.2000 – IX R 9/97, HFR 2001, 337);
- ▶ *Geschwister und Verschwägerte* (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 280/82, BStBl. II 1991, 391; v. 21.11.2000 – IX R 73/97, BFH/NV 2001, 594; v. 28.6.2002 – IX R 68/99; BStBl. II 2002, 699; v. 27.7.2004 – IX R 73/01, BFH/NV 2005, 192);
- ▶ *Großeltern und Enkel* (BFH v. 14.4.1983 – IV R 198/80, BStBl. II 1983, 555; v. 18.12.1990 – VIII R 290/82, BStBl. II 1991, 391; v. 7.6.2006 – IX R 4/04, BStBl. II 2007, 294);
- ▶ *Schwiegerkinder und Schwiegereltern* (BFH v. 11.9.1986 – IV R 82/85, BStBl. II 1987, 111; v. 5.2.1988 – III R 234/84, BFH/NV 1988, 628; v. 10.2.1988 – VIII R 72/84, BFH/NV 1989, 291);
- ▶ *Partner nichtehelicher Lebensgemeinschaften* (BFH v. 12.1.2005 – IX B 115/04, BFH/NV 2005, 703; v. 26.9.2007 – IX B 115/07, BFH/NV 2007, 2235);
- ▶ *Lebenspartnerschaften nach den Lebenspartnerschaftsgesetz v. 16.2.2001* (BGBl. I 2001, 266 idF v. 21.12.2007, BGBl. I 2007, 3189) dürften aufgrund der nach dem Gesetz begründeten Unterhaltsverpflichtungen, der gesetzlichen Erb- und Pflichtteilsrechte und der Güterstände ebenfalls erfasst werden (glA WÄLZHOLZ, DStR 2002, 333; KANZLER, FR 2000, 859; MESSNER, DStR 2010, 1875 [1879]; s. auch BVerfG v. 7.7.2009 – 1 BvR 1164/07, BVerfGE 124, 199; WENZEL, DStR 2009, 2403 [2407]; STEPPUTAT, FR 2010, 831).

Nicht oder nur eingeschränkt anwendbar sind die Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen bei folgenden Personen:

- ▶ *Verlobte* (BFH v. 22.4.1998 – X R 163/94, BFH/NV 1999, 24);

- ▶ *Geschiedene Ehegatten* (BFH v. 8.2.1995 – X S 7/94, BFH/NV 1995, 782; v. 20.11.2002 – X B 6/02; BFH/NV 2003, 318; aA BFH v. 16.1.1996 – IX R 13/92, BStBl. II 1996, 914);
- ▶ *Getrennt lebende Ehegatten* (BFH v. 1.12.2004 – X R 4/03, BFH/NV 2005, 549; offen gelassen: BFH v. 30.6.1999 – IX R 83/95, BFH/NV 2000, 118; v. 31.5.2001 – IX R 78/98, BFH/NV 2001, 1333).

Bei Verträgen zwischen Personengesellschaften und den Angehörigen eines beherrschenden Gesellschafters muss – ebenso wie bei unmittelbar zwischen nahen Angehörigen abgeschlossenen Verträgen – sichergestellt werden, dass die vertraglichen Beziehungen tatsächlich im betrieblichen und nicht im privaten Bereich wurzeln.

BFH v. 12.4.1979 – IV R 14/76, BStBl. II 1979, 622; v. 24.3.1983 – IV R 240/80, BStBl. II 1983, 663; v. 24.3.1983 – IV R 76/80, BStBl. II 1983, 770; v. 14.4.1983 – IV R 198/80, BStBl. II 1983, 555; v. 15.12.1988 – IV R 29/86, BStBl. II 1989, 500; v. 20.12.1990 – IV R 17/89, BStBl. II 1991, 18; v. 25.7.1995 – VIII R 38/93, BStBl. II 1995, 153; v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642; v. 20.4.1999 – VIII R 81/94, BFH/NV 1999, 1457; v. 18.4.2000 – VIII R 74/96, BFH/NV 2001, 152; v. 15.6.2000 – XI B 123/99, BFH/NV 2000, 1467; v. 18.1.2001 – IV R 58/99, BStBl. II 2001, 393; v. 18.12.2001 – VIII R 68/99, BStBl. II 2002, 353; v. 31.5.2001 – IV R 53/00, BFH/NV 2001, 1547; v. 22.1.2002 – VIII R 46/00, BStBl. II 2002, 685.

Beherrscht ein naher Angehöriger die PersGes. nicht allein, reicht eine gemeinsame Beherrschung durch mehrere Familienangehörige dann aus, wenn sie einen Gegenstand von gemeinsamem Interesse in gemeinsamer Abstimmung regeln (BFH v. 14.4.1983 – IV R 198/80, BStBl. II 1983, 555; v. 20.10.1983 – IV R 116/83, BStBl. II 1984, 298; v. 15.12.1988 – IV R 29/86, BStBl. II 1989, 500; v. 20.4.1999 – VIII R 81/94, BFH/NV 1999, 1457; v. 13.7.1999 – VIII R 29/97, BFH/NV 2000, 176; v. 18.12.2001 – VIII R 69/98, BStBl. II 2002, 353).

Schwester-Personengesellschaften, bei denen jeweils dieselben Gesellschafter beteiligt sind, werden ebenfalls wie nahe Angehörige behandelt (BFH v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299; v. 17.8.2007 – VIII B 36/06, BFH/NV 2007, 2293).

Auf Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Personen sowie auf Vereinbarungen zwischen Konzerngesellschaften finden die Grundsätze des Fremdvergleichs ebenfalls Anwendung. Hierbei kann es sich um eine vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG handeln (vgl. § 8 KStG Anm. 100 ff.). Ob der dem Gesellschafter oder der nahestehenden Person gewährte Vermögensvorteil durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, bestimmt sich nach dem Maßstab des Handelns eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers (BFH v. 25.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573; v. 3.11.1998 – I B 67/98, BFH/NV 1999, 672; v. 17.10.2001 – I R 103/00, BFH/NV 2002, 134; v. 13.12.2006 – VIII R 31/05, BStBl. II 2007, 393). Der Fremdvergleich ist auch bei Vermögensverschiebungen, die die nahen Angehörigen nur mittelbar – über ihre Beteiligung an der KapGes. – berühren, vorzunehmen (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 68/96, BFH/NV 2000, 1278; v. 6.12.2005 – VIII R 70/04, BFH/NV 2006, 722; v. 19.6.2007 – VIII R 54/05, BStBl. II 2007, 830).

3. Voraussetzungen der steuerrechtlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen

852 a) Betriebliche Veranlassung der Aufwendungen

Betrieblich veranlasst – und damit BA – sind Aufwendungen nach der Rspr., wenn sie objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind (BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160; ausf. Anm. 790 ff.). Das erfordert, dass die Aufwendungen im Zusammenhang mit einer konkreten Gewinnerzielungsabsicht angefallen sind und eine mögliche private Mitveranlassung unbedeutend ist (BFH v. 23.11.1993 – IV R 37/93, BStBl. II 1994, 350; v. 20.11.1997 – X R 146/94, BFH/NV 1998, 961).

Die betriebliche Veranlassung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass es sich bei den Vertragsbeteiligten um Angehörige oder nahestehende Personen handelt. Es steht diesen auch frei, ihre Rechtsverhältnisse untereinander stl. möglichst günstig zu gestalten (stRspr., vgl. BFH v. 17.12.2003 – IX R 91/00, BFH/NV 2004, 1272; v. 17.12.2003 – IX R 105/00, BFH/NV 2004, 1273; v. 29.8.2007 – IX R 17/07, BStBl. II 2008, 502). Die Rspr. stellt jedoch wegen der Möglichkeit der Steuerumgehung strenge Anforderungen an derartige Leistungsbeziehungen (BFH v. 21.8.1985 – I R 73/82, BStBl. II 1986, 250; s. ausf. Anm. 853 ff.). Sie steigen mit dem Grad der Berührung der privaten Lebenssphäre und der Unüblichkeit. Der Stpfl. trägt die objektive Darlegungs- und Feststellungslast dafür, dass Minderungen des BV tatsächlich betrieblich veranlasst und deshalb BA sind.

BFH v. 24.6.1976 – IV R 101/75, BStBl. II 1976, 562; v. 7.7.1983 – VII R 48/80, BStBl. II 1983, 760; v. 31.5.1989 – III R 154/86, BFHE 157, 172; abl. bei Darlehen minderjähriger Kinder an einen Einzelunternehmer aus zuvor geschenkten Mitteln: BFH v. 10.4.1984 – VIII R 134/81, BStBl. II 1984, 705; aA betr. Gesellschaftervertrag mit Beteiligung aus geschenkten Mitteln: Nds. FG v. 29.9.2011 – 10 K 269/08, EFG 2012, 46, nrkr., Az. BFH IV R 52/11; ebenso betr. Schenkungen des eine PersGes. beherrschenden Gesellschafters an eine nahestehende Person und Abschluss eines Darlehensvertrags mit der Gesellschaft: BFH v. 18.4.2000 – VIII R 74/96, BFH/NV 2001, 152; v. 22.1.2002 – VIII R 46/00, BStBl. II 2002, 685; v. 1.3.2005 – VIII R 5/03, BFH/NV 2005, 1523.

Dabei bilden die besonderen Anforderungen der Rspr. Beweisanzeichen (Indizien) bei der im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu treffenden Entscheidung, ob die streitigen Aufwendungen in einem sachlichen Zusammenhang mit dem Erzielen von Einkünften stehen oder dem nicht stbaren privaten Bereich (§ 12) zugehörig sind (BFH v. 29.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573; v. 28.6.2002 – IX R 68/99, BStBl. II 2002, 699; v. 3.3.2004 – X R 14/01, BStBl. II 2004, 826; v. 2.3.2011 – IX B 144/10, BFH/NV 2011, 1367; TIEDTKE/MÖLLMANN, BB 2009, 1737; s. auch Anm. 853 aE).

853 b) Zivilrechtliche Wirksamkeit und Form der Verträge

Voraussetzung für die stl. Anerkennung eines Vertrags zwischen nahen Angehörigen ist zunächst, dass dieser ernsthaft vereinbart wurde (BFH v. 10.11.1998 – IX B 144/10, BStBl. II 1998, 573; v. 19.10.1999 – IX R 39/99, BStBl. II 2000, 224; RÄTKE, StuB 2002, 174).

Für die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung spricht die Einhaltung der bürgerlich-rechtlichen Form (BFH v. 23.6.1976 – I R 140/75, BStBl. II 1977, 78; v. 4.12.1991 – X R 9/84, BFH/NV 1992, 306). Daher ist ggf. die Beurkundung, die Bestellung eines Ergänzungspflegers (§§ 181, 1629 Abs. 2, 1795, 1909 BGB) oder – insbes. bei Beteiligung Minderjähriger – eine vormundschaftsgerichtliche