

## h) Gemeinsame Vorschriften

## § 24

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209)

Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 gehören auch

1. Entschädigungen, die gewährt worden sind
  - a) als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen oder
  - b) für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche;
  - c) als Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter nach § 89b des Handelsgesetzbuchs;
2. Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 4 oder aus einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 bis 7, und zwar auch dann, wenn sie dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließen;
3. Nutzungsvergütungen für die Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke sowie Zinsen auf solche Nutzungsvergütungen und auf Entschädigungen, die mit der Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke zusammenhängen.

Autor: Dr. Hans-Joachim **Horn**, Richter am FG, HannoverMitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

## Inhaltsübersicht

## Allgemeine Erläuterungen

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 24 ..	1	IV. Geltungsbereich .....	5
II. Rechtsentwicklung des § 24 ..	2	V. Verfahrensfragen .....	6
III. Bedeutung des § 24 .....	3	VI. Verhältnis zu anderen Vorschriften .....	7

**Erläuterungen zum Einleitungssatz:  
„Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1  
gehören auch ...“**

	Anm.		Anm.
I. Verhältnis des § 24 zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 .....	10	II. Begriff der Einkünfte im Sinne des § 24 .....	11

**Erläuterungen zu Nr. 1:  
Entschädigungen**

	Anm.
<b>A. Begriff der Entschädigung</b>	
I. Entschädigung als gemeinsamer Oberbegriff für die unter Buchst. a–c aufgeführten Einnahmen . . . . .	15
II. Eintritt eines Schadens . . . . .	17
III. Leistung zum Ausgleich des Schadens . . . . .	21
<b>B. Entschädigungen als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen (Nr. 1 Buchst. a)</b>	
I. Überblick über die Voraussetzungen der Nr. 1 Buchst. a . . . . .	25
II. Entschädigung „als Ersatz für“ Einnahmen	
1. Begriff des Ersatzes als Leistung aufgrund einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage . . . . .	26
2. Außergewöhnlichkeit des den Einnahmeausfall verursachenden Ereignisses . . . . .	28
III. Ersatz für „entgangene oder entgehende“ Einnahmen . . . . .	33
IV. Mitwirkung des Geschädigten am schadenstiftenden Ereignis . . . . .	35
V. Einnahmen . . . . .	38
VI. Wichtige Anwendungsfälle der Nr. 1 Buchst. a innerhalb der Einkunftsarten (ABC-Darstellung)	
1. Gewinneinkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 . . . . .	40
2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit . . . . .	41
3. Überschusseinkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7 . . . . .	44

	Anm.
<b>C. Entschädigungen für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche (Nr. 1 Buchst. b)</b>	
I. Überblick über die Entschädigungen im Sinne der Nr. 1 Buchst. b . . . . .	46
II. Entschädigungen „für“ bestimmte Verhaltensweisen des Steuerpflichtigen . . . . .	48
III. Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit	
1. „Aufgabe oder Nichtausübung“ . . . . .	50
2. Begriff der Tätigkeit . . . . .	52
IV. Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche	
1. „Gewinnbeteiligung“ und „Anwartschaft“ . . . . .	54
2. „Aufgabe“ einer Gewinnbeteiligung . . . . .	56
<b>D. Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter nach § 89b HGB (Nr. 1 Buchst. c)</b>	
I. Bedeutung der Nr. 1 Buchst. c	
1. Rechtsentwicklung der Vorschrift . . . . .	60
2. Verhältnis der Vorschrift zum Handelsrecht . . . . .	61
II. Als „Ausgleichszahlung nach § 89b HGB“ gewährte Entschädigung	
1. Voraussetzungen des Ausgleichsanspruchs nach § 89b HGB . . . . .	64
2. Abgrenzung von Ausgleichszahlungen nach § 89b HGB gegen sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Beendigung des Handelsvertreterverhältnisses . . . . .	65
III. Begriff des Handelsvertreters . . . . .	67

**Erläuterungen zu Nr. 2:  
Einkünfte aus ehemaligen Tätigkeiten oder  
früheren Rechtsverhältnissen**

	Anm.		Anm.
<b>I. Überblick zu Nr. 2</b> . . . . .	70		
<b>II. Begriff der Einkünfte im Sinne der Nr. 2</b> . . . . .	71		
<b>III. Einkünfte „aus ehemaliger“ Tätigkeit oder „aus früherem“ Rechtsverhältnis</b> . . . . .	73		
<b>IV. Einkünfte aus ehemaliger Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 (Gewinneinkünfte)</b>			
1. Verhältnis zu den Einkünften des letzten Wirtschaftsjahres und zu Änderungen des Veräußerungs- und Aufgabegewinns . . . . .	75		
2. Einzelfälle nachträglicher Einkünfte . . . . .	76		
3. Wiederkehrende Bezüge			
a) Wiederkehrende Bezüge nach Betriebsveräußerung . . . . .	81		
b) Andere wiederkehrende Bezüge . . . . .	83		
4. Nachträgliche Betriebsausgaben . . . . .	85		
		5. Ermittlung der nachträglichen Einkünfte . . . . .	88
		<b>V. Einkünfte aus ehemaliger nichtselbständiger Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4</b> . . . . .	90
		<b>VI. Einkünfte aus früherem Rechtsverhältnis (Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7)</b>	
		1. Nachträgliche Einnahmen . . . . .	92
		2. Nachträgliche Werbungskosten . . . . .	93
		<b>VII. Nachträgliche Einkünfte, die dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließen</b>	
		1. Bedeutung der Regelung . . . . .	96
		2. „Einkünfte“ des Steuerpflichtigen . . . . .	97
		3. Dem Steuerpflichtigen „als“ Rechtsnachfolger zufließende Einkünfte . . . . .	100
		4. Begriff des Rechtsnachfolgers . . . . .	102
		5. „Zufluss“ beim Rechtsnachfolger . . . . .	103

**Erläuterungen zu Nr. 3:  
Nutzungsvergütungen für die Inanspruchnahme  
von Grundstücken für öffentliche Zwecke**

	Anm.		Anm.
<b>I. Überblick zu Nr. 3</b> . . . . .	106		
<b>II. Nutzungsvergütungen für die Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke</b>			
1. Begriff der Nutzungsvergütungen . . . . .	107		
		2. Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke . . . . .	109
		<b>III. Zinsen auf Nutzungsvergütungen und Entschädigungen</b> . . . . .	111

ABC zu § 24 . . . . . 120

## Allgemeine Erläuterungen

1

### I. Grundinformation zu § 24

§ 24 gehört zu den Vorschriften, nach denen sich bestimmt, zu welcher Einkunftsart die Einkünfte im einzelnen Fall gehören (§ 2 Abs. 1 Satz 2). Außerdem stecken Nr. 1 und 3 den Rahmen für die Tarifbegünstigung bestimmter Ersatz-einkünfte ab (§ 34 Abs. 2 Nr. 2 und 3).

Nr. 1 ordnet Entschädigungen, die anstelle nicht erzielter Einkünfte gewährt werden, der Einkunftsart zu, unter die die hypothetischen Einkünfte gefallen wären. Die Buchst. a–c treffen nähere Regelungen über die Art der unter die Vorschrift fallenden Entschädigungen.

Nr. 2 stellt klar, dass zu den Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 auch solche gehören, die erst nach Beendigung der ihnen zugrunde liegenden Tätigkeit bzw. des ihnen zugrunde liegenden Rechtsverhältnisses erzielt werden, und trifft für den Fall der Rechtsnachfolge eine Regelung über die persönliche Zurechnung.

Nr. 3 hebt im Hinblick auf die Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 2 Nr. 3 bestimmte Leistungen im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke aus der jeweils in Betracht kommenden Einkunftsart hervor.

2

### II. Rechtsentwicklung des § 24

**EStG 1925 v. 10.8.1925** (RGBl. I 1925, 189): § 44 zählte Einnahmen bestimmter Art auf, die bei allen Einkunftsarten den Einkünften zuzurechnen waren. Die Regelung stimmte sachlich mit dem späteren § 24 überein.

**EStG 1934 v. 16.10.1934** (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. I 1934, 1261): § 24 übernahm die in § 44 EStG 1925 enthaltene Regelung. Es wurden nur zur Klarstellung des gesetzlichen Tatbestands einige Änderungen redaktioneller Art vorgenommen (vgl. Begr. EStG 1934 zu § 24, RStBl. 1935, 45).

**StÄndG v. 13.7.1961** (BGBl. I 1961, 981; BStBl. 1961, 444): In Nr. 1 wurde ein neuer Buchst. c angefügt, der Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter nach § 89b HGB als Entschädigungen qualifiziert und damit in den Kreis der für eine Tarifbegünstigung nach § 34 in Betracht kommenden Einkünfte einbezieht.

**StÄndG v. 14.5.1965** (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): Durch die Anfügung der Nr. 3 und die damit zusammenhängende Einfügung des § 34 Abs. 2 Nr. 3 wurde für Nutzungsvergütungen sowie Zinsen auf Nutzungsvergütungen und andere Entschädigungen im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme von Grundstücken die Möglichkeit einer Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 1 geschaffen.

**EStRG 1975 v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Im Einleitungsteil wurde die Verweisung auf § 2 Abs. 3 durch die auf § 2 Abs. 1 ersetzt. Es handelt sich lediglich um eine redaktionelle Folgeänderung zur Neufassung des § 2, da die bisher in Abs. 3 aufgeführten Einkunftsarten nunmehr in Abs. 1 enthalten sind.

### III. Bedeutung des § 24

3

§ 24 ordnet an, dass zu den Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 auch

- bestimmte Entschädigungen (Nr. 1),
- nachträgliche Einkünfte (Nr. 2) und
- bestimmte öffentliche Nutzungsvergütungen für Grundstücke (Nr. 3) gehören.

**Systematische Funktion:** Die Vorschrift schafft keine neuen Einkunftsarten, sondern ergänzt die in den Vorschriften über die einzelnen Einkunftsarten getroffenen Regelungen über den Umfang der sachlichen StPflcht bzw. die persönliche Zurechnung der Einkünfte. Durch Nr. 1 Buchst. a und b wird die – insbes. für die Überschusseinkunftsarten regelungsbedürftige – Frage entschieden, unter welchen Voraussetzungen Entschädigungen, die anstelle nicht erzielter Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–7 gewährt werden, ihrerseits zu stbaren Einkünften führen. Nr. 2 stellt klar, dass die StPflcht von Einkünften nicht allein deshalb entfällt, weil sie nach Einstellung der zugrunde liegenden Tätigkeit bzw. nach Beendigung der zugrunde liegenden Rechtsverhältnisse erzielt werden (s. Anm. 70), und ordnet für den Fall der Rechtsnachfolge die Erfassung der von den Rechtsvorgängern herrührenden Einkünfte in der Person des Rechtsnachfolgers an (s. Anm. 96).

**Vorschaltfunktion zu § 34:** Nr. 1 und 3 stecken darüber hinaus den sachlichen Rahmen der Tarifbegünstigung für „außerordentliche“ Einkünfte nach § 34 Abs. 1 iVm. Abs. 2 Nr. 2 und 3 ab.

**Verhältnis der beiden Funktionen:** Diese beiden unterschiedlichen Funktionen stehen nicht in einem logisch begründeten Zusammenhang. Soweit sie sich bei den Entschädigungen iSd. Nr. 1 Buchst. a und b überschneiden, hat die Verknüpfung der beiden unterschiedlichen Funktionen in ein und derselben Vorschrift die Rechtsanwendung vor erhebliche Schwierigkeiten gestellt. Denn die Frage, ob eine Entschädigung überhaupt zu den Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–7 gehört und damit stbar ist, ist naturgemäß nach ganz anderen Gesichtspunkten zu entscheiden als jene, ob sie zu den „außerordentlichen“ Einkünften gehören und damit in den Genuss der Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 1 kommen kann.

Einstweilen frei.

4

### IV. Geltungsbereich

5

#### Sachlicher Geltungsbereich:

► *Betroffene Einkunftsarten:* § 24 gilt für alle Einkunftsarten. Allerdings sind die Voraussetzungen, unter denen Einkünfte als Entschädigungen iSd. Nr. 1 Buchst. a und b qualifiziert werden, bei den Gewinneinkunftsarten nur in Ausnahmefällen erfüllt. Entschädigungen iSd. Nr. 1 Buchst. c gehören stets zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Einkünfte iSd. Nr. 3 können nur bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1) bzw. aus Kapitalvermögen (§ 20) anfallen, soweit sie nicht nach § 21 Abs. 3 und § 20 Abs. 3 den Gewinneinkunftsarten zuzurechnen sind.

► *Körperschaftsteuer:* § 24 ist nach § 8 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 31 Abs. 1 KStG auch bei der Ermittlung des Einkommens der Körperschaften anzuwenden (R 32

Abs. 1 Nr. 1 KStR 2004). Dies gilt sowohl für die Bestimmung der StPflcht dem Grunde nach als auch für die Zuordnung zu der jeweiligen Einkunftsart, soweit das Einkommen der Körperschaft nicht generell den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen ist (§ 8 Abs. 2 KStG). Die Vorschaltfunktion zu § 34 läuft allerdings leer, weil die estl. Tarifvorschrift im Rahmen der KSt. nicht anwendbar ist.

**Persönlicher Geltungsbereich:** § 24 betrifft sowohl unbeschr. als auch beschr. Stpfl. Bei beschr. Stpfl. richtet sich die Zuordnung zu den inländ. Einkünften iSd. § 49 Abs. 1 in den Fällen der Nr. 1 und 2 grds. nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Ursachensetzung für die Entschädigung bzw. die nachträglichen Einkünfte (BFH v. 15.7.1964 – I 415/61, BStBl. III 1964, 551; FG Rhld.-Pf. v. 20.3.1992, EFG 1993, 382, rkr.). Die Vorschaltfunktion zu § 34 läuft in den Fällen beschr. StPflcht leer (§ 50 Abs. 1 Satz 4).

## 6

## V. Verfahrensfragen

**Gesonderte Feststellung:**

► *Entschädigungen und Nutzungsvergütungen* sind unter den Voraussetzungen des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b AO gesondert und ggf. einheitlich festzustellen. Im Rahmen der gesonderten Feststellung ist auch über die Frage einer evtl. Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 1 iVm. Abs. 2 oder 3 zu entscheiden (BFH v. 26.10.1972 – I R 229/70, BStBl. II 1973, 121).

► *Nachträgliche Einkünfte im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer PersGes.* (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 13 Abs. 7 und § 18 Abs. 4 Satz 2) sind insoweit gesondert und einheitlich festzustellen, als sie aus der früheren gemeinsamen Tätigkeit der Gesellschafter resultieren (BFH v. 7.4.1976 – I R 75/73, BStBl. II 1976, 556, und v. 27.3.1979 – VIII R 209/77, BStBl. II 1979, 724, betr. Gewinne einer PersGes., die ihr BV gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine KapGes. eingebracht hatte, aus der Veräußerung der Gesellschaftsanteile; BFH v. 13.2.1996 – VIII R 18/92, BStBl. II 1996, 291, betr. Tilgung von Bankverbindlichkeiten einer vollbeendeten PersGes. durch die früheren Gesellschafter entsprechend dem früheren Gewinnverteilungsschlüssel). Demgegenüber hat der BFH in Fällen, in denen der Gesellschafter nach Liquidation der Gesellschaft aus eigenem Vermögen Schulden der Gesellschaft tilgte und den Ausgleichsanspruch gegen den oder die anderen Gesellschafter nicht durchsetzen konnte, die Geltendmachung der nachträglichen BA bei der EStVeranlagung des Gesellschafters zugelassen (BFH v. 5.2.1964 – I 380/61, HFR 1964, 209; v. 27.10.1989 – III R 38/88, BFH/NV 1990, 369, unter 2. b und c). Versorgungsbezüge eines früheren Gesellschafters sind im Hinblick auf § 15 Abs. 1 Satz 2 in die Gewinnfeststellung der Gesellschaft einzubeziehen (BFH v. 25.1.1994 – VIII B 111/93, BStBl. II 1994, 455), nicht jedoch der Zuflussbesteuerung (s. Anm. 81) unterliegende wiederkehrende Bezüge aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532).

► *Nachträgliche Einkünfte aus einem Einzelunternehmen* sind nicht mehr gesondert festzustellen, weil die Anknüpfungsmerkmale des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b iVm. § 18 Abs. 1 Nr. 1–3 AO nach Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs nicht mehr erfüllt sein können (FG Hamb. v. 27.5.1991, EFG 1992, 174, rkr.).

## VI. Verhältnis zu anderen Vorschriften

**Schrifttum:** APP, Zugehörigkeit von Entschädigungen zum Gewerbeertrag, FR 1992, 101; LENSKI/STEINBERG, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, Köln, 9. Aufl. 1995 ff. (Loseblatt).

**Verhältnis zu den Einkünften iSd. § 2 Abs. 1:** § 24 weist die Einkünfte derjenigen Einkunftsart iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–7 zu, zu der sie gehören (s. Anm. 10).

**Verhältnis zu § 3:** Die in dieser Vorschrift vorgesehenen StBefreiungen gelten grds. auch für Einnahmen, die dem Stpfl. als Entschädigungen iSd. Nr. 1 gewährt werden oder als nachträgliche Einkünfte iSd. Nr. 2 zufließen. Dies gilt auch, wenn der Stpfl. die Einkünfte als Rechtsnachfolger bezieht (s. Anm. 97). Einzelne Befreiungen beziehen sich nach ihrem tatbestandlichen Anwendungsbereich speziell auf Entschädigungen (zB Nr. 9, 19, 25) bzw. nachträgliche Einkünfte (Nr. 27).

**Verhältnis zu §§ 14, 16, 17 und 18 Abs. 3:** Die Abgrenzung gegenüber Veräußerungs- und Aufgabegewinnen ist sowohl für Entschädigungen iSd. Nr. 1 als auch für nachträgliche Einkünfte iSd. Nr. 2 von Bedeutung.

► *Entschädigungen iSd. Nr. 1:* Als Sondervorschriften über die stl. Behandlung von Veräußerungsgewinnen kommt den §§ 14, 16, 17 und 18 Abs. 3 im Verhältnis zu Nr. 1 Vorrang zu. Zahlungen, die ein Stpfl. im Zusammenhang mit derartigen Vorgängen erhält, stellen daher grds. keine Entschädigungen dar (BFH v. 26.10.1961 – IV 360/60 U, BStBl. III 1962, 220). Etwas anderes gilt nur dann, wenn er im Zusammenhang mit dem Veräußerungsvorgang weitere Leistungspflichten (zB Unterwerfung unter ein Wettbewerbsverbot) von eigenständiger wirtschaftlicher Bedeutung übernimmt (BFH v. 11.3.2003 – IX R 76/99, BFH/NV 2003, 1162). Da die teilweise Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ab VZ 2002 nicht mehr unter § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 fällt, kann ein dafür gewährtes Entgelt unter Nr. 1 Buchst. b fallen.

► *Nachträgliche Einkünfte iSd. Nr. 2* können bei den Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 nur entstehen, soweit nach der Betriebsveräußerung oder -aufgabe eintretende Ereignisse nicht zu einer rückwirkenden Änderung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns führen (s. Anm. 76). Im Fall der Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge hat der Stpfl. allerdings die Möglichkeit, die sofortige Besteuerung des Veräußerungsgewinns unter Verzicht auf die Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 1 iVm. Abs. 2 Nr. 1 zu vermeiden und die laufenden Zahlungen als nachträgliche Einkünfte zu versteuern (s. Anm. 81).

**Verhältnis zu § 22 Nr. 1:** Wiederkehrende Bezüge sind nur dann als sonstige Einkünfte zu versteuern, wenn sie nicht unter eine der Haupteinkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–6 fallen. Entschädigungen iSd. Nr. 1 oder nachträgliche Einkünfte iSd. Nr. 2 sind daher unabhängig von ihrer äußeren Form bei der Einkunftsart zu erfassen, zu der die ersetzten bzw. die früheren Einkünfte gehörten.

**Verhältnis zu § 22 Nr. 3:** Entschädigungen für Wettbewerbsverbote gehören nach Nr. 1 Buchst. b zu der Einkunftsart, zu der die Einkünfte gehört hätten, auf deren Erzielung der Stpfl. verzichtet. Soweit die eindeutige Zuordnung zu einer Einkunftsart des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–6 nicht möglich ist, stellen sie nach BFH v. 12.6.1996 – XI R 43/94 (BStBl. II 1996, 516) Entschädigungen bei den Einkünften aus § 22 Nr. 3 dar (s. Anm. 52).

**Verhältnis zu § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 und 3:** § 24 Nr. 1 und 3 stecken den sachlichen Rahmen für die Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 1 ab. Ob die

Einkünfte im Einzelfall in den Genuss dieser Regelung kommen, hängt davon ab, ob sie das in § 34 Abs. 1 vorausgesetzte Merkmal der „Außerordentlichkeit“ erfüllen.

**Verhältnis zu § 7 Abs. 1 GewStG:** § 24 ist grds. auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen. Im Einzelnen gilt Folgendes:

- ▶ *Entschädigungen iSd. Nr. 1* unterliegen als Bestandteil des laufenden Gewinns grds. der GewSt. Eine Ausnahme gilt allerdings für personenbezogene Entschädigungen (BFH v. 28.8.1968 – I 252/65, BStBl. II 1969, 8; v. 26.5.1971 – I R 45/70, BStBl. II 1971, 717; v. 26.2.1988 – III R 241/84, BStBl. II 1988, 615).
- ▶ *Nachträgliche Einkünfte iSd. Nr. 2* unterliegen nicht der GewSt., weil sie nicht im Rahmen eines bestehenden Betriebs anfallen (STÄUBER in LENSKI/STEINBERG, GewStG, § 7 Rn. 367).
- ▶ *Nutzungsvergütungen und Zinsen iSd. Nr. 3* sind – soweit sie zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören – Bestandteil des Gewerbeertrags.

8–9 Einstweilen frei.

### Erläuterungen zum Einleitungssatz: „Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 gehören auch ...“

**Schrifttum:** BROCKHOFF, Zum Begriff der Entschädigung im Sinn des § 24 Ziff. 1 EStG, DStR 1968, 71; KNOBBE-KEUK, Einkommensteuerpflicht gewerkschaftlicher Streikzahlungen, DB 1992 Beil. 6.

#### 10 I. Verhältnis des § 24 zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7

**Keine selbständige Einkunftsart:** Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 gehört § 24 zu denjenigen Vorschriften, nach denen sich bestimmt, zu welcher Einkunftsart die Einkünfte im einzelnen Fall gehören. Daraus und aus der Verwendung des Wortes „auch“ im Einleitungssatz der Vorschrift ergibt sich, dass § 24 keine selbständige Einkunftsart schafft, sondern die darin umschriebenen Einkünfte derjenigen Einkunftsart zuweist, mit der sie sachlich zusammenhängen (SCHMIDT/SEEGER XXIV. § 24 Rn. 2; FROTSCHER/ZIMMERMANN, § 24 Rn. 2; JACOBS-SOYKA in LBP, § 24 Rn. 2; ebenso schon BROCKHOFF, DStR 1968, 71).

**Kein ausschließlich klarstellender Charakter der Vorschrift:** Dies rechtfertigt jedoch nicht den Schluss, dass § 24 keine Erweiterung des Einkunftsbegriffs zur Folge haben könne (BLÜMICH/STUHRMANN, § 24 Rn. 2; ähnlich JACOBS-SOYKA in LBP, § 24 Rn. 2). § 24 geht auf § 44 EStG 1925 zurück, der im Zusammenhang mit dem seinerzeit vollzogenen Übergang von einem auf der Reinvermögenszugangstheorie zu einem auf der Quellentheorie beruhenden EStRecht die Entstehung von Besteuerungslücken vermeiden sollte (Begr. zum Entwurf des EStG 1925, RTDrucks. III/795, 21 f.; 60 f.). Aus diesem Grund wurde es für erforderlich gehalten, die Einbeziehung von Surrogaten in die Bemessungsgrundlage der ESt. durch § 44 Nr. 1 EStG 1925, der sachlich mit dem heutigen § 24 Nr. 1 Buchst. a und b übereinstimmt, ausdrücklich zu regeln.

**Bedeutung der einzelnen Untertatbestände für den Umfang der sachlichen Steuerpflicht:** Hinsichtlich der Frage, ob § 24 rechtsbegründenden oder



lediglich klarstellenden Charakter hat, ist daher zwischen den einzelnen Unteratbeständen und den jeweils betroffenen Einkunftsarten zu differenzieren:

► *Rechtsbegründende Funktion:* Im Hinblick auf Entschädigungen iSd. Nr. 1 Buchst. a und b hat § 24 nicht lediglich klarstellenden, sondern rechtsbegründenden Charakter. Im Fall der Gewinneinkünfte ist dies zwar nicht von großer praktischer Bedeutung, weil bei diesen Einkunftsarten grds. jede durch den Betrieb veranlasste Einnahme BE und damit stpfl. ist. Im Fall der Überschusseinkünfte erfüllt hingegen nicht jede Entschädigung den Tatbestand der Einkunftsart, unter die die Einkünfte gefallen wären, an deren Stelle sie gewährt wird. Soweit dies nicht der Fall ist, definiert § 24 über die Einzelregelungen in §§ 13–23 hinaus, was zu den Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 gehört (KNOBBE-KEUK, DB 1992 Beil. 6, 6; in diesem Sinn ferner FROTSCHER/ZIMMERMANN, § 24 Rn. 2; wohl auch SCHMIDT/SEEGER XXIV, § 24 Rn. 2; LADEMANN/GÉRARD, § 24 Rn. 2).

► *Klarstellende Funktion:* Die übrigen Unteratbestände des § 24 sind für den Umfang der sachlichen StPflcht hingegen ohne Bedeutung. Nachträgliche Einkünfte wären auch ohne die ausdrückliche Regelung in Nr. 2 der Einkunftsart zuzurechnen, deren Tatbestand die ehemalige Tätigkeit oder das frühere Rechtsverhältnis zuzurechnen waren. Eigenständige Bedeutung hat die Vorschrift nur für die Zurechnung der Einkünfte im Fall der Rechtsnachfolge (s. Anm. 96). Die Regelungen in Nr. 1 Buchst. c und in Nr. 3 wurden ausschließlich zu dem Zweck in das Gesetz aufgenommen, die darin bezeichneten Einkünfte in den Genuss der Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 1 zu bringen.

## II. Begriff der Einkünfte im Sinne des § 24

11

**Einnahmen als Anknüpfungspunkt:** § 24 definiert die unter die Vorschrift fallenden Einkünfte an Hand der in Betracht kommenden Einnahmen. Es handelt sich dabei um eine terminologische Ungenauigkeit, die auch bei der Umschreibung der Überschusseinkunftsarten festzustellen ist. Sie ändert nichts daran, dass die in § 24 bezeichneten Einnahmen zur Ermittlung der Einkünfte um die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen (BA oder WK) zu vermindern sind (FROTSCHER/ZIMMERMANN, § 24 Rn. 40; LADEMANN/GÉRARD, § 24 Rn. 3).

**Zuordnung von Aufwendungen zu den Einkünften iSd. § 24:** Den tarifbegünstigten Einkünften sind dabei nur solche Aufwendungen zuzurechnen, die in konkretem Zusammenhang mit den entsprechenden Einnahmen stehen. Andere durch die Einkunftsart veranlasste Aufwendungen sind den regulären Einkünften zuzurechnen, mindern also nicht den für eine Tarifbegünstigung nach § 34 in Betracht kommenden Betrag. Dies ist für Entschädigungen iSd. Nr. 1 allgemein anerkannt (SCHMIDT/SEEGER XXIV, § 24 Rn. 20; H 170 EStH 2004 „Abzugsfähige Aufwendungen“). Für Nutzungsvergütungen sowie Zinsen auf Nutzungsvergütungen und Entschädigungen iSd. Nr. 3 kann insoweit nichts anderes gelten.

► *Zuordnung einzelner Aufwendungen:* Hiernach sind von den unter die Tarifbegünstigung fallenden Einnahmen zB die mit der Durchsetzung des Anspruchs verbundenen Beratungs- und Prozesskosten sowie die darauf entfallenden und vom Empfänger getragenen Verkehrsteuern abzuziehen (FROTSCHER/ZIMMERMANN, § 24 Rn. 40). Demgegenüber belastet die GewSt. den Gewinn als Ganzes und kann daher nicht anteilig bestimmten Geschäftsvorfällen zugerechnet werden (BFH v. 26.1.1984 – IV R 236/80, BStBl. II 1984, 347, unter Aufgabe des ge-

genteiligen Standpunkts in BFH v. 9.4.1970 – IV R 262/79, BStBl. II 1970, 421).

► *Aufteilung von Werbungskostenpausch- und Freibeträgen:* Bezieht der Stpfl. in einem VZ sowohl laufenden Arbeitslohn als auch Entschädigungsleistungen iSd. Nr. 1, ist der ArbNPauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1) vorrangig von dem normal besteuerten Arbeitslohn abzuziehen (BFH v. 29.10.1998 – XI R 63/97, BStBl. II 1999, 588). Entsprechendes gilt uE für den Sparer-Freibetrag nach § 20 Abs. 4, wenn in den Einkünften aus Kapitalvermögen Zinsen iSd. Nr. 3 enthalten sind und die Einkünfte die Höhe des Freibetrags insgesamt übersteigen.

► *Zeitversetzt entstehende Aufwendungen:* Fallen Aufwendungen, die mit tarifbegünstigten Einkünften in Zusammenhang stehen, in einem anderen VZ an als dem, in dem die (Betriebs-)Einnahmen dem Stpfl. zufließen bzw. – im Fall der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 – der darauf gerichtete Anspruch erstmals zu bilanzieren ist, so führt der Abzug bei den – laufenden – Einkünften des anderen VZ zwar zu einer stl. Überbegünstigung. Diese Konsequenz ist jedoch nicht zu vermeiden. Es gibt keine Handhabe, die periodenmäßige Erfassung dieser Aufwendungen abweichend von den allgemeinen Grundsätzen vorzunehmen (BFH v. 26.8.2004 – IV R 5/03, BStBl. II 2005, 215; aA KIRCHHOFF/MELLINGHOFF V. § 24 Rn. 7).

12–14 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Nr. 1: Entschädigungen

**Schrifttum:** LITTMANN, Entschädigungen nach § 24 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes, BB 1967, 409; 452; BROCKHOFF, Zum Begriff der Entschädigung im Sinn des § 24 Ziff. 1 EStG, DStR 1968, 71; VON SCHILLING, Tarifbegünstigte Entschädigungen (§ 24 Nr. 1, § 34 Abs. 2 EStG), FR 1978, 584; VON BORNHAUPT, Steuerfreie Abfindungen wegen Auflösung von Dienstverhältnissen und steuerbegünstigte Entschädigungen bei Arbeitnehmern, BB 1980 Beil. 7; KNOBBE-KEUK, Einkommensteuerpflicht gewerkschaftlicher Streikzahlungen, DB 1992 Beil. 6; WEBER-GRELLET, Abfindungen und Entschädigungen in Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft, DStR 1993, 261; OFFERHAUS, Zur Steuerbegünstigung von Entlassungsentschädigungen, DStZ 1994, 225; CH. SCHMITZ, Besteuerung von Abfindungen und Entschädigungen bei Beendigung oder Änderung des Arbeitsverhältnisses, Köln 1997; WEBER-GRELLET, Die Entwicklung der Rechtsprechung des BFH zu den Entschädigungen i.S. der §§ 24, 34 EStG, BB 2004, 1877.

### A. Begriff der Entschädigung

#### 15 I. Entschädigung als gemeinsamer Oberbegriff für die unter Buchst. a–c aufgeführten Einnahmen

**Allgemeine Definition:** § 24 verwendet den Begriff Entschädigung als zusammenfassenden Oberbegriff für die verschiedenen unter den Buchst. a–c aufgeführten Kategorien von Einnahmen. In diesem allgemeinen Sinn umfasst er alle Leistungen, die unmittelbar dazu bestimmt sind, einen finanziellen Schaden auszugleichen, der einem Stpfl. dadurch entsteht, dass Einnahmen wegfallen, mit denen er rechnen konnte oder die er zumindest mit Wahrscheinlichkeit erwarten durfte.

StRSpr.: BFH v. 20.7.1978 – IV R 43/74, BStBl. II 1979, 9 (12); v. 12.6.1996 – XI R 43/94, BStBl. II 1996, 516; v. 1.7.2004 – IV R 23/02, BStBl. II 2004, 876, mwN; ebenso die FinVerw. (R 170 EStR 2003) und das Schrifttum: JACOBS-SOYKA in LBP, § 24 Rn. 8a; BLÜMICH/STUHRMANN, § 24 Rn. 7; SCHMIDT/SEEGER XXIV, § 24 Rn. 5; FROTSCHER/ZIMMERMANN, § 24 Rn. 11 f.; LADEMANN/GÉRARD, § 24 Rn. 5; KIRCHHOF/MELINGHOFF V, § 24 Rn. 5.

**Die verschiedenen Entschädigungstatbestände:** Jenseits dieser allgemeinen Merkmale liegen den einzelnen Untertatbeständen jedoch Vorgänge höchst unterschiedlicher Art zugrunde:

- ▶ *Buchst. a* betrifft Entschädigungen zur Abgeltung und Abwicklung von Interessen aus dem bisherigen Rechtsverhältnis, so dass der Abgrenzung von Ersatz- und Erfüllungsleistungen bei ihm besondere Bedeutung zukommt,
- ▶ *Buchst. b* betrifft Gegenleistungen für den Verzicht auf eine mögliche Einkunftserzielung und ist damit zukunftsgerichtet,
- ▶ *Buchst. c* betrifft Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter nach § 89b HGB, deren tatbestandliche Voraussetzungen durch die Verweisung auf die handelsrechtl. Norm abschließend geregelt werden.

Einstweilen frei.

16

## II. Eintritt eines Schadens

17

Der im Entschädigungsbegriff vorausgesetzte Schaden besteht im Wegfall von Einkünften, die der Stpfl. erwarten durfte.

**Wegfall steuerpflichtiger Einkünfte:** Da Nr. 1 Entschädigungen dem stl. Schicksal der Einkünfte unterwirft, an deren Stelle sie gewährt werden, ist erforderlich, dass diese im Fall ihrer Erzielung unter eine der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 gefallen wären.

▶ *Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart:* Die nicht erzielten Einkünfte müssen sich grds. einer bestimmten Einkunftsart iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 zuordnen lassen. Es reicht daher nicht aus, dass die hypothetischen Einkünfte unter den Tatbestand einer von mehreren in Betracht kommenden Einkunftsarten gefallen wären, wenn sich diese nicht mit hinreichender Sicherheit bestimmen lässt (BFH v. 12.9.1985 – VIII R 306/81, BStBl. II 1986, 252). Eine Ausnahme lässt BFH v. 12.6.1996 – XI R 43/94 (BStBl. II 1996, 516) jedoch bei Karenzentschädigungen für umfassende Wettbewerbsverbote zu (s. Anm. 52).

▶ *Stfreie Einkünfte:* Die hypothetischen Einkünfte, deren Verlust die Entschädigung ausgleicht, dürfen nicht aus besonderen Gründen stfrei sein. Anderenfalls kommt die für sie geltende Stfreiheit auch der Entschädigung zugute (BFH v. 16.8.1978 – I R 73/76, BStBl. II 1979, 120, betr. Schadensersatzleistung für eine durch Verschulden des Steuerberaters entgangene Investitionszulage).

▶ *Für die Beurteilung der Stpflicht maßgeblicher Zeitpunkt:* Die Stpflicht der Entschädigung beurteilt sich nach den Verhältnissen des Zeitpunkts, zu dem die für ihre Gewährung maßgeblichen Ursachen gesetzt wurden. Aus diesem Grund unterliegt die Entschädigung für die Beendigung einer im Ausland ausgeübten Handelsvertretertätigkeit, die nicht zu inländ. Einkünften iSd. § 49 führte, auch dann nicht der deutschen Besteuerung, wenn der Empfänger im Zeitpunkt des Zuflusses unbeschr. stpfl. war (FG Rhld.-Pf. v. 20.3.1992, EFG 1993, 382, rkr.; zust. SCHMIDT/SEEGER XXIV, § 24 Rn. 3).

**Keine Vorteilsausgleichung:** Der Verlust der hypothetischen Einnahmen aus einer bestimmten Einkunftsquelle stellt auch dann einen Schaden dar, wenn der Stpfl. durch das schadenstiftende Ereignis in den Stand versetzt wird, eine andere Einkunftsquelle zu erschließen und daraus Einnahmen zu erzielen, die ihm anderenfalls nicht zugeflossen wären (BFH v. 9.8.1974 – VI R 142/72, BStBl. II 1974, 714; v. 20.10.1978 – VI R 106/77, BStBl. II 1979, 176; v. 11.1.2005 – IX R 67/02, BFH/NV 2005, 1044).

**Keine Beschränkung auf unfreiwillige Einbußen:** Nach heute einhelliger Auffassung setzt das im Entschädigungsbegriff enthaltene Merkmal eines Schadens nicht voraus, dass der Verlust der originären Einkünfte ohne oder gegen den Willen des Stpfl. eingetreten ist.

StRspr. seit BFH v. 20.7.1978 – IV R 43/74, BStBl. II 1979, 9 (12); v. 27.7.1978 – IV R 149/77, BStBl. II 1979, 66; v. 27.7.1978 – IV R 153/71, BStBl. II 1979, 69; v. 27.7.1978 – IV R 14/78, BStBl. II 1979, 71, und v. 20.10.1978 – VI R 107/77, BStBl. II 1979, 176; anders noch BFH v. 17.12.1959 – IV 223/58 S, BStBl. III 1959, 72.

Im Hinblick auf die Entschädigungen iSd. Buchst. a hält der BFH allerdings – in eingeschränkter Form – an dem Erfordernis eines unfreiwilligen Einnahmeverlusts fest (s. Anm. 35).

18–20 Einstweilen frei.

21

### III. Leistung zum Ausgleich des Schadens

**Kausale Verknüpfung zwischen Ausgleich und Schaden:** Die Entschädigung muss zum Ausgleich eines Schadens der in Nr. 1 Buchst. a–c umschriebenen Art bestimmt sein. Dies ist der Fall, wenn sie durch den Verlust der stpfl. Einkünfte bedingt ist und nicht auf anderen Umständen beruht (BFH v. 11.12.1952 – IV 260/52, BStBl. III 1953, 57).

**Art des Ausgleichs:** Entschädigungen werden in aller Regel als Geldleistung gewährt werden, sie können aber auch in anderen Gütern von Geldeswert, zB einem immateriellen WG (FG Münster v. 21.10.1980, EFG 1981, 279, rkr., betr. Anspruch auf Wettbewerbseinstellung im Rahmen einer Gebietsbereinigung zwischen zwei Zeitschriftengroßhändlern) oder der verbilligten Überlassung eines Grundstücks an einen ArbN (BFH v. 22.1.1988 – VI R 135/84, BStBl. II 1988, 525) bestehen. Statt in Form eines einmaligen Kapitalbetrags können Entschädigungen auch ratenweise oder als wiederkehrende Bezüge gewährt werden. Beim Ersatz dauernder Schäden infolge der Verletzung einer Person sieht das Gesetz diese Form der Ersatzleistung als Regelfall vor (vgl. § 844 BGB).

**Umfang des Ausgleichs:** Aus dem Entschädigungsbegriff lässt sich keine betragsmäßige Begrenzung der Entschädigung ableiten. Da sich die Höhe des abzugelenden Schadens häufig nicht mit hinreichender Sicherheit quantifizieren lässt, wird das Vorliegen einer Entschädigung nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Ausgleichsleistung die Höhe der ausgefallenen Einkünfte möglicherweise übersteigt (ebenso FROTSCHER/ZIMMERMANN, § 24 Rn. 35; SCHMIDT/SEGER XXIV. § 24 Rn. 18; KIRCHHOF/MELLINGHOFF V. § 24 Rn. 7; OFFERHAUS, DB 1982 Beil. 10, 1, 2; aA LADEMANN/GÉRARD, § 24 Rn. 15, sowie möglicherweise BFH v. 2.4.1976 – VI R 67/74, BStBl. II 1976, 490 [492]). Nur dann, wenn die Entschädigungssumme eindeutig höher als der dem Stpfl. erwachsene Schaden ist, ist zu prüfen, ob und inwieweit die Leistung zu dessen Abgeltung bestimmt ist oder auf anderen Gründen beruht (VON BORNHAUPT, BB 1980 Beil. 7, 13).

Für die Entschädigungen iSd. Buchst. c ergibt sich allerdings aus der zugrunde liegenden zivilrechtl. Regelung eine Obergrenze (s. § 89b Abs. 2 und 5 Satz 2 HGB), die auch für die stl. Beurteilung maßgeblich ist (s. Anm. 64).

**Aufteilung von Entschädigungen:** Wird eine einheitliche Zahlung vereinbart, die teilweise Erfüllungs- und teilweise Entschädigungsleistungen enthält, oder dient eine in einem einheitlichen Betrag festgesetzte Entschädigung dazu, sowohl den Verlust stbarer Einnahmen (zB Erwerbseinbußen) als auch sonstige Nachteile (zB Kosten für ärztliche Behandlung, verletzungsbedingten Mehrbedarf, immaterielle Schäden) auszugleichen, so ist sie im Wege einer Schätzung auf die einzelnen Schadenspositionen zu verteilen (BFH v. 12.1.2000 – XI B 99/98, BFH/NV 2000, 713; KIRCHHOF/MELLINGHOFF V. § 24 Rn. 6). Nimmt die zugrunde liegende Vereinbarung selbst eine entsprechende Aufteilung vor, ist diese für die Besteuerung verbindlich, soweit sie auf einer vernünftigen Schätzung beruht (BFH v. 29.10.1959 – IV 235/58 U, BStBl. III 1960, 87).

**Person des Ausgleichleistenden:** Die Entschädigung muss nicht notwendigerweise von demjenigen geleistet werden, der zur Zahlung der ausgefallenen Einkünfte verpflichtet gewesen wäre. Auch Leistungen Dritter können zu stpfl. Einkünften führen, wenn sie wirtschaftlich einen Ersatz für die dem Empfänger entstandenen Erwerbsnachteile darstellen.

Einstweilen frei.

22–24

## B. Entschädigungen als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen (Nr. 1 Buchst. a)

### I. Überblick über die Voraussetzungen der Nr. 1 Buchst. a

25

**Allgemeiner Surrogationstatbestand:** Die Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen bilden nicht nur die praktisch bedeutsamste, sondern auch die am wenigsten kohärente Fallgruppe der in Nr. 1 aufgeführten Entschädigungen. Während der Anwendungsbereich der Nr. 1 Buchst. b und c durch die Bezugnahme auf bestimmte Verhaltensweisen des Stpfl. (Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche) bzw. durch die Verweisung auf den in § 89b HGB geregelten Sachverhalt (Ausgleichsanspruch wegen Beendigung des Handelsvertreterverhältnisses) bestimmt wird, knüpft Nr. 1 Buchst. a allein an die Zweckbestimmung der Entschädigung als Ersatz eines – in dem Entgehen oder Entgangensein von Einnahmen liegenden – Schadens an.

### II. Entschädigung „als Ersatz für“ Einnahmen

#### 1. Begriff des Ersatzes als Leistung aufgrund einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage

26

**Begriff des Ersatzes:** Aus dem Begriff des Ersatzes folgt, dass die Entschädigung an die Stelle weggefallener – dh. ursprünglich erwarteter, tatsächlich aber nicht erzielter – Einnahmen getreten sein muss. Eine Ersatzleistung kann daher nur vorliegen, wenn sie auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruht.

StRspr.: BFH v. 10.9.2003 – XI R 9/02, BStBl. II 2004, 349; v. 25.8.1993 – XI R 7/93, BStBl. II 1994, 185; v. 25.3.1975 – VIII R 183/73, BStBl. II 1975, 634; v. 20.10.1970 – VI R 273/67, BStBl. II 1971, 138; v. 31.7.1970 – VI R 177/68, BStBl. II 1970, 784. Ebenso die FinVerw. (H 170 „Entschädigungen im Sinne des § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG“ EStH 2004) und die ganz hM im Schrifttum: SCHMIDT/SEEGER XXIV. § 24 Rn. 10; JACOBS-SOYKA in LBP, § 24 Rn. 13; BLÜMICH/STUHRMANN, § 24 Rn. 20; FROTSCHER/ZIMMERMANN, § 24 Rn. 28; LADEMANN/GÉRARD, § 24 Rn. 6; KIRCHHOF/MELLINGHOFF V. § 24 Rn. 11).

**Rechtsgrundlage** ist jede Regelung, die den Empfänger berechtigt, eine Leistung zu fordern oder zu behalten. Dies können Gesetze, Tarifverträge, Betriebsvereinbarungen (§ 77 Abs. 2 BetrVerfG), insbes. Sozialpläne (§ 112 BetrVerfG) oder sie ersetzende Entscheidungen von Einigungsstellen (§ 76 BetrVerfG), arbeitsgerichtliche Urteile, durch die unter Festsetzung einer Abfindung die Auflösung eines Arbeitsverhältnisses angeordnet wird (§§ 9 und 10 KSchG), sowie Verträge einschl. Prozessvergleichen sein.

**Billigkeitsgrundlage:** Als Billigkeitsgrundlage kommen der einseitige Entschluss des Entschädigungleistenden (zB aufgrund einer von ihm angenommenen sittlichen Verpflichtung) und solche Regelungen (zB Vereinsatzungen) in Betracht, die unter bestimmten Voraussetzungen Entschädigungsleistungen vorsehen, ohne einen Rechtsanspruch des Begünstigten zu begründen.

**Neu** ist eine Rechts- oder Billigkeitsgrundlage, wenn sie im *konkreten* Fall an die Stelle derjenigen Rechtsgrundlage tritt, aus der sich der Anspruch auf die weggefallenen Einnahmen ergab. Das Merkmal ist nicht in einem zeitlichen, sondern in einem funktionalen Sinn zu verstehen (KIRCHHOF/MELLINGHOFF V. § 24 Rn. 11; WEBER-GRELLET, BB 2004, 1877 [1885]). Eine wegen Auflösung des Arbeitsverhältnisses gezahlte Abfindung beruht daher auch dann auf einer neuen Rechtsgrundlage, wenn sie bereits bei Beginn des Arbeitsverhältnisses vereinbart wurde (BFH v. 10.9.2003 – XI R 9/02, BStBl. II 2004, 349, unter Aufgabe der gegenteiligen Beurteilung in BFH v. 27.2.1991 – XI R 8/87, BStBl. II 1991, 703; ebenso BMF v. 24.5.2004, BStBl. I 2004, 505 Tz. 3; KIRCHHOF/MELLINGHOFF V. § 24 Rn. 11; SCHMIDT/SEEGER XXIV. § 24 Rn. 10). Ebenso verhält es sich, wenn der Pensionssicherungsverein nach Eintritt des Insolvenzfalls von dem sich aus § 8 Abs. 2 BetrAVG ergebenden Recht Gebrauch macht, den Anspruch des Versorgungsberechtigten auf laufende Pensionsleistungen durch eine Kapitalzahlung abzufinden (BFH v. 25.8.1993 – XI R 8/93, BStBl. II 1994, 167). Auch der wegen einer schuldhaft verweigerten Wiedereinstellung geleistete Schadensersatz beruht auf einer neuen Rechtsgrundlage, weil durch eine Wiedereinstellungszusage als solche noch keine Vergütungsansprüche begründet werden (BFH v. 6.7.2005 – XI R 46/04, DStRE 2005, 1451).

**Erfüllung** des Anspruchs auf eine ursprünglich geschuldete Leistung stellt in keinem Fall eine Ersatzleistung dar. Dies gilt auch dann, wenn dieser Anspruch nachträglich gekürzt, gestundet oder in seinen Zahlungsmodalitäten geändert wird. Keine Ersatz-, sondern Erfüllungsleistungen liegen hiernach vor, wenn

- ▷ vertraglich begründete Ansprüche aufgrund eines Vergleichs über das streitige Rechtsverhältnis ganz oder teilweise erfüllt werden (BFH v. 25.3.1975 – VIII R 183/73, BStBl. II 1975, 634); dies gilt unter den Voraussetzungen des § 41 AO auch dann, wenn der Bestand des Anspruchs rechtlich zweifelhaft war (BFH v. 14.7.1993 – I R 84/92, BFH/NV 1994, 23),
- ▷ laufend zu erbringende Leistungen in einer Summe nachgezahlt werden (BFH v. 16.3.1993 – XI R 52/88, BStBl. II 1993, 507; v. 31.7.1970 – VI R 177/68, BStBl. II 1970, 784),

- ▷ im Zusammenhang mit der Aufhebung bestehender Ansprüche neue Leistungspflichten begründet werden und die Zahlung als Gegenleistung für deren Erfüllung erbracht wird (BFH v. 16.3.1993 – XI R 52/88, BStBl. II 1993, 507; v. 1.7.2004 – IV R 23/02, BStBl. II 2004, 876).

Einstweilen frei.

27

## 2. Außergewöhnlichkeit des den Einnahmeausfall verursachenden Ereignisses

28

**Schrifttum:** M. WENDT, Anm. zu BFH v. 10.10.2001 – XI R 50/89, FR 2002, 592; ZUGMAIER, Anm. zu BFH v. 10.10.2001 – XI R 54/00, FR 2002, 346.

Nach stRspr. des BFH verlangt die Annahme einer Ersatzleistung darüber hinaus, dass der Verlust der Einkünfte auf einem im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart außergewöhnlichen Ereignis beruht.

BFH v. 2.12.1965 – IV 55/84, BStBl. III 1966, 91; v. 26.9.1968 – IV 22/64, BStBl. II 1969, 69; v. 25.3.1975 – VIII R 183/73, BStBl. II 1975, 634; v. 20.7.1978 – IV R 43/74, BStBl. II 1979, 9; v. 9.1.2002 – IV B 31/01, BFH/NV 2002, 76, mwN.

Der BFH will damit den Entschädigungstatbestand auf solche Zahlungen beschränken, die dazu bestimmt sind, eine dauerhafte Beeinträchtigung der Erwerbsgrundlage des Stpfl. auszugleichen. Je nach Art der Einkunftsart ergeben sich daraus unterschiedliche Konsequenzen.

**Gewinneinkunftsarten:** Eine Entschädigung kann nur vorliegen, wenn dem Geschäftsbetrieb durch das schadenstiftende Ereignis die Ertragsgrundlage zumindest teilweise entzogen wird, weil die Grundlage zum Abschluss einer unbestimmten Vielzahl von Geschäften entfällt. Einnahmen, die ein Stpfl. im Rahmen typischer unternehmensgegenständlicher Geschäftsvorfälle erhält, sind keine Entschädigungen iSd. Nr. 1 Buchst. a, gleichgültig, ob die Einnahmen in Erfüllung eines Vergütungsanspruchs oder eines an dessen Stelle getretenen Schadensersatzanspruchs wegen vertragswidrigen Verhaltens zugeflossen sind.

BFH v. 27.7.1978 – IV R 149/77, BStBl. II 1979, 66; v. 18.9.1986 – IV R 228/83, BStBl. II 1987, 25 mwN; v. 17.9.1987 – IV R 168/85, BFH/NV 1988, 429; v. 5.10.1989 – IV R 126/85, BStBl. II 1990, 155; v. 10.7.1991 – X R 79/90, BFHE 165, 75; v. 27.11.1991 – X R 10/91, BFH/NV 1992, 455; v. 10.9.1998 – IV R 19/96, BFH/NV 1999, 308.

**Überschusseinkunftsarten:** In den Fällen der Nr. 1 Buchst. a liegt eine Ersatzleistung nur vor, wenn das der Einkunftserzielung zugrunde liegende Rechtsverhältnis vollständig beendet wird, nicht hingegen, wenn unter Fortsetzung des Einkunftserzielungstatbestands im Rahmen des bisherigen Rechtsverhältnisses ein bestehender Anspruch durch den Vertragspartner abgefolgt wird.

BFH v. 21.4.1993 – XI R 62/92, BFH/NV 1993, 721; v. 21.8.1993 – XI R 7/93, BStBl. II 1994, 185; v. 12.4.2000 – XI R 1/99, BFH/NV 2000, 1195; v. 23.1.2001 – XI R 7/01, BStBl. II 2001, 541; v. 10.10.2001 – XI R 54/00, BStBl. II 2002, 181; v. 10.10.2001 – XI R 50/99, BStBl. II 2002, 347; v. 6.3. 2002 – XI R 36/01, BFH/NV 2002, 1144; v. 9.7.2002 – IX R 29/98, BFH/NV 2003, 21; v. 10.4.2003 – XI R 4/02, BStBl. II 2003, 748; aA OFFERHAUS, DStZ 1994, 225 (227); KIRCHHOF/MELLINGHOFF V. § 24 Rn. 11).

**Stellungnahme:** Diese Rspr. ist vor dem Hintergrund der bis zum VZ 1998 geltenden Fassung des § 34 zu sehen. Diese sah für außerordentliche Einkünfte iSd. heutigen § 34 Abs. 2 Nr. 1–3 (Veräußerungsgewinne, Entschädigungen und Nutzungsvergütungen) in Gestalt des halben durchschnittlichen Steuersatzes eine Tarifvergünstigung vor, die im Regelfall zu einer wesentlich stärkeren stl. Entlastung führte als die rechnerische Verteilung der Einkünfte auf drei Jahre,

die der damalige § 34 Abs. 3 für Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten vorsah. Aus diesem Grund hielt es der BFH für geboten, nur solche Zahlungen als Entschädigungen zu qualifizieren, die ebenso wie Veräußerungsgewinne iSd. der §§ 14, 16, 17 und 18 Abs. 3 im Zusammenhang mit dem Verlust einer Einkunftsquelle gewährt wurden (WEBER-GRELLET, DStR 1993, 261). Durch die ab dem VZ 1999 geltende Neufassung des § 34 hat dieses Anliegen seine sachliche Berechtigung verloren. Es besteht daher kein Grund mehr dafür, die Annahme einer Entschädigung über die sich aus den Einzelatbeständen der Nr. 1 ergebenden Anforderungen hinaus von der Erfüllung des ungeschriebenen Tatbestandsmerkmals der Außergewöhnlichkeit abhängig zu machen.

29–32 Einstweilen frei.

### 33 III. Ersatz für „entgangene oder entgehende“ Einnahmen

**Die beiden in der Vorschrift angesprochenen Fälle:** Das Gesetz verwendet das Tatbestandsmerkmal des Entgehens in zwei unterschiedlichen Partizipialformen, die sich sachlich und sprachlich allein durch das zeitliche Verhältnis zwischen dem Einnahmeverlust und dem Entschädigungsvorgang unterscheiden. Eine Entschädigung für „entgangene“ Einnahmen liegt vor, wenn im Zeitpunkt ihrer Gewährung die Einnahmen, für deren Verlust Ersatz geleistet wird, bereits erzielt worden wären. Um eine Entschädigung für „entgehende“ Einnahmen handelt es sich demgegenüber, wenn die Zahlung der Entschädigung zeitlich mit dem hypothetischen Anfall der ersetzten Einnahmen zusammenfällt oder ihm vorausgeht.

**Vorhandensein einer Einkunftsquelle:** Sowohl bei entgangenen als auch bei entgehenden Einnahmen lässt sich die zu entschädigende Vermögenseinbuße nicht mit endgültiger Gewissheit, sondern nur mit einem mehr oder minder großen Grad an Wahrscheinlichkeit feststellen. Die Prognose eines Einnahmefalls wird idR nur möglich sein, wenn die Einkunftsquelle bei Eintritt des schädigenden Ereignisses bereits vorhanden war. Anderenfalls wird sich im Allgemeinen nicht mit dem erforderlichen Grad an Gewissheit voraussagen lassen, dass überhaupt Einnahmen entgehen und welcher Einkunftsart die entgehenden Einnahmen zuzuordnen gewesen wären (vgl. OFD München v. 10.9.1979, StEK EStG § 22 Nr. 72).

34 Einstweilen frei.

### 35 IV. Mitwirkung des Geschädigten am schadenstiftenden Ereignis

**Schrifttum:** GOSCH, Zum Zusammenhang zwischen Anteilsveräußerung und Aufgabe der Geschäftsführertätigkeit, Anm. zu BFH v. 10.4.2003 – XI R 4/02, v. 13.8.2003 – XI R 18/02 und v. 10.4.2003 – XI R 32/02, StBp. 2004, 53; M. WENDT, Von der Härte des Gesetzgebers und der Milde des BFH, Anm. zu BFH v. 13.8.2003 – XI R 18/02, FR 2004, 209.

**Schädlichkeit des Handelns aus eigenem Antrieb:** Eine Entschädigung für entgangene oder entgehende Einnahmen liegt nach Ansicht des BFH nur vor, wenn der Ausfall der Einnahmen entweder von dritter Seite veranlasst wurde oder – wenn er von dem Stpfl. selbst oder mit dessen Zustimmung herbeigeführt wurde – dieser unter rechtlichem, wirtschaftlichem oder tatsächlichem Druck stand; der Empfänger darf das zum Einnahmefall führende Ereignis nicht aus eigenem Antrieb herbeigeführt haben. Dem liegt die Überlegung zu-



grunde, dass die StErmäßigung nach § 34 Abs. 1 iVm. Abs. 2 Nr. 2 nur in Fällen gerechtfertigt ist, in denen sich der Stpfl. dem zusammengeballten Zufluss der Einnahmen nicht entziehen konnte.

StRspr.: BFH v. 27.7.2004 – IX R 64/01, BFH/NV 2005, 191; v. 4.9.2002 – XI R 53/01, BStBl. II 2003, 177; v. 12.11.2001 – XI R 38/00, BFH/NV 2002, 638; v. 9.7.1992 – XI R 5/91, BStBl. II 1993, 27; v. 24.10.1990 – X R 161/88, BStBl. II 1991, 337.

**Feststellung der Zwangslage bei Ursachenketten:** Setzt der Stpfl. freiwillig eine Ursachenkette in Lauf, die ihm später keinen Entscheidungsspielraum mehr belässt, kann er sich nicht auf das Vorliegen einer Zwangslage berufen. Die Entwicklung der Ursachenkette muss sich allerdings in einem überschaubaren Rahmen halten. Ereignisse, mit denen der Stpfl. nicht rechnen konnte und die für ihn außerhalb seiner Vorstellung lagen, führen deshalb zu einer Unterbrechung des Ursachenzusammenhangs.

► *Veräußerung von GmbH-Anteilen durch Gesellschafter-Geschäftsführer:* Bei Zustimmung zur Aufhebung des Anstellungsvertrags als Geschäftsführer wegen nachträglich aufgetretener Meinungsverschiedenheiten über die Geschäftspolitik stellte BFH v. 28.7.1993 – XI R 4/93 (BFH/NV 1994, 165) für die Annahme einer Zwangslage darauf ab, ob diese Entwicklung bereits bei der Veräußerung der Gesellschaftsanteile absehbar war (ebenso für die Abfindung von Pensionsansprüchen BFH v. 11.3.1996 – IV B 55/95, BFH/NV 1996, 737). Für den Fall, dass der Veräußerer auf Verlangen des Erwerbers von vornherein auf die Rechte aus dem Anstellungsvertrag verzichtet, machte BFH v. 7.3.1995 – XI R 54/94 (BFH/NV 1995, 961) die Annahme einer Zwangslage davon abhängig, dass der Verkauf der Anteile selbst nicht aus freien Stücken erfolgte. In später ergangenen Entscheidungen erkennt er eine Zwangslage zum Verzicht auf die Versorgungsansprüche und/oder die Geschäftsführerstellung in diesem Fall hingegen mit der Begründung an, dass der Veräußerer mit einem solchen Verlangen des Erwerbers nicht von vornherein zu rechnen brauche.

BFH v. 12.12.2001 – XI R 38/00, BFH/NV 2002, 638; v. 4.9.2002 – XI R 53/01, BStBl. II 2003, 177; v. 10.4.2003 – XI R 4/02, BFH/NV 2003, 1366; v. 13.8.2003 – XI R 18/02, BStBl. II 2004, 106; v. 27.7.2004 – IX R 64/01, BFH/NV 2005, 191.

► *Übernahme von Verbands- oder Regierungsämtern:* Einnahmeverluste, die der ehrenamtlich tätige Präsident eines Berufsverbands in seinem Betrieb erleidet, sind nach BFH v. 26.2.1988 – III R 241/84 (BStBl. II 1988, 615) unfreiwillig, weil die Übernahme des Amts auf der Wahl durch das zuständige Verbandsorgan beruhe. Für den Fall, dass ein Dienstverhältnis wegen Übernahme eines Regierungsamts auf Verlangen des ArbG aufgelöst wird, stellt BFH v. 6.3.2002 – XI R 51/00 (BStBl. II 2002, 516) hingegen darauf ab, ob der Stpfl. bei Übernahme der Kandidatur mit dieser Entwicklung rechnen musste.

► *Streikunterstützungen* wurden vom BFH zunächst als stpfl. Entschädigungen beurteilt, weil die Entscheidung über den Arbeitskampf von Kollektivakten (Urabstimmung und Streikbeschluss des Gewerkschaftsvorstands) abhängt, die der einzelne ArbN nicht unmittelbar beeinflussen könne (Urt. v. 30.10.1970 – VI R 273/67, BStBl. II 1971, 138, und v. 30.3.1982 – III R 150/80 und III R 151/80, BStBl. II 1982, 552 und 556). In seinem Urt. v. 24.10.1990 – X R 161/88 (BStBl. II 1991, 337) begründet der BFH das gegenteilige Ergebnis damit, dass die entscheidende Ursache für die Mitwirkung des ArbN an dem Streik bereits in dem freiwillig vollzogenen Beitritt zu der Gewerkschaft liege.

**Stellungnahme:** UE sollte auf das Merkmal der Zwangslage verzichtet werden. Abgesehen davon, dass es – insbes. bei Ursachenketten – zu kaum vorhersehbar und wechselnden Ergebnissen führt, ist es nicht geeignet, den Anwendungs-

bereich des § 24 Nr. 1 Buchst. a sachgerecht abzugrenzen. Soweit es um die StPflcht als solche geht, ist es geradezu widersinnig, Entschädigungen für freiwillige Einnahmeverluste besser zu stellen als solche für unfreiwillige. Doch auch im Hinblick auf die Vorschaltfunktion zu § 34 Abs. 1 iVm. Abs. 2 Nr. 2 hat das Merkmal der Zwangslage keine sachliche Berechtigung, weil das Gesetz die StErmäßigung auch in anderen Fällen – zB bei Entschädigungen iSd. Nr. 1 Buchst. b – nicht von der unfreiwilligen Zusammenballung von Einkünften abhängig macht.

36–37 Einstweilen frei.

38

## V. Einnahmen

Unter Nr. 1 Buchst. a fallen Entschädigungen zum Ersatz von Einnahmen. Für die Überschusseinkunftsarten sind darunter nach der Legaldefinition des § 8 Abs. 1 alle Güter zu verstehen, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem StPfl. im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 zufließen. Für die Gewinneinkunftsarten gilt sachlich das Gleiche. BE (§ 4 Abs. 3) sind alle betrieblich veranlassenen Wertzugänge, die in Geld oder Geldeswert bestehen (s. § 8 Anm. 5).

**Ersatz für Vermögensgegenstände kein Einnahmeersatz:** Kein Ersatz für Einnahmen liegt vor, wenn Ersatz für den Verlust, die Wertminderung oder die Übertragung von Vermögenssubstanz geleistet wird (BFH v. 7.5.1965 – VI 303/64, HFR 1965, 506, und v. 9.8.1990 – X R 140/88, BStBl. II 1990, 1026 betr. Verzicht auf Wohnrechte; v. 6.8.1998 – IV R 91/96, BFH/NV 1999, 40 betr. bergrechtl. Schieflagenentschädigung; v. 28.2.2002 – IV R 64/00, BStBl. II 2002, 658 betr. Übertragung von Zuckerrübenlieferrechten).

**Ausgleich von Mehraufwand** stellt nach hM ebenfalls keinen Ersatz von Einnahmen dar (BFH v. 26.10.1972 – I R 229/70, BStBl. II 1973, 121 [123]; v. 27.7.1978 – IV R 153/77, BStBl. II 1979, 69; v. 11.2.2003 – IV B 151/01, BFH/NV 2003, 1040; FROTSCHER/ZIMMERMANN, § 24 Rn. 33; JACOBS-SOYKA in LBP, § 24 Rn. 24; KIRCHHOF/MELLINGHOFF V. § 24 Rn. 13).

UE ist diese Einschränkung problematisch. Obwohl Nr. 1 Buchst. a vom Ersatz für „Einnahmen“ spricht, bezieht sie sich doch auf den Ersatz von Einkünften, deren Höhe auch von den Aufwendungen (BA oder WK) beeinflusst wird.

39 Einstweilen frei.

## VI. Wichtige Anwendungsfälle der Nr. 1 Buchst. a innerhalb der Einkunftsarten (ABC-Darstellung)

40 **1. Gewinneinkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3**

**Alleinvertriebsrecht:** Zahlungen im Zusammenhang mit dem Wegfall eines Alleinvertriebsrechts sind keine Entschädigung (BFH v. 2.12.1965 – IV 55/64 S, BStBl. III 1966, 91).

**Ausgleichsleistungen der öffentlichen Hand** für die Kostenunterdeckung bei der Beförderung von Schülern durch private Omnibusunternehmen sind keine Entschädigungen (BFH v. 3.7.1986 – IV R 109/84, BStBl. II 1986, 806).

**Aussolung von Salzstöcken:** Zahlungen an einen Landwirt für die Aussolung von Salzstöcken und die anschließende Nutzung der unterirdischen Hohlräume stellen nur insoweit Entschädigungen dar, als sie dem Ersatz tatsächlicher Er-

tragsausfälle im landwirtschaftlichen Betrieb dienen (BFH v. 14.10.1982 – IV R 19/79, BStBl. II 1983, 203).

**Betrieberschwerniskosten:** Leistungen zum Ausgleich von Mehraufwendungen durch die Verlegung seines Betriebs oder die Errichtung auswärtiger Zweigstellen sind keine Entschädigungen (BFH v. 26.10.1972 – I R 229/70, BStBl. II 1973, 121; v. 27.7.1978 – IV R 153/77, BStBl. II 1979, 69; s. auch Anm. 38).

**Betriebsverlegung:** Ausgleich für Einnahmefälle infolge einer Betriebsverlegung stellt eine Entschädigung dar, wenn die Verlegung mit längerfristigen Produktionsausfällen oder -einschränkungen oder einem standortbedingten Wegfall wichtiger Geschäftsbeziehungen und damit einhergehenden Umsatzausfällen verbunden ist (BFH v. 28.9.1987 – VIII R 159/83, BFH/NV 1988, 227).

**Bezirksprovision:** Zahlungen an einen Handelsvertreter wegen Verlust der Rechte aus § 87 Abs. 2 HGB stellen eine Entschädigung dar, wenn die einzige Vertretung wegen krankheitsbedingter dauernder Erwerbsunfähigkeit gekündigt wird (BFH v. 19.7.1966 – I 235/63, BStBl. III 1966, 624).

**Ehrenamtliche Tätigkeit:** s. Anm. 35 („Übernahme von Verbands- oder Regierungssämtern“).

**Geschäftsraummietvertrag:** Die einem Einzelhandelsunternehmen für die vorzeitige Aufhebung eines Geschäftsraummietvertrags und die damit verbundene Aufgabe einer Filiale gewährte Ausgleichszahlung stellt eine Entschädigung dar (BFH v. 20.7.1978 – IV R 43/74, BStBl. II 1979, 9).

**Hochspannungsfreileitungen:** Zahlungen für die Inanspruchnahme land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzes zum Bau und Betrieb von Hochspannungsfreileitungen sind idR keine Entschädigungen, sondern Gegenleistungen des Betreibers für die landwirtschaftsfremde Nutzung des Grundstücks (BFH v. 19.4.1994 – IX R 19/90, BStBl. II 1994, 640).

**Investitionszulage:** Schadensersatz für eine durch Verschulden des Steuerberaters entgangene Investitionszulage gehört als Ersatz für eine nicht stbare Einnahme nicht zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (BFH v. 16.8.1978 – I R 73/76, BStBl. II 1979, 120).

**Nichtdurchführung eines Bauvorhabens:** Schadensersatzleistungen, die ein Architekt bzw. ein Bauunternehmer für die Nichtdurchführung eines Bauvorhabens erhält, sind keine Entschädigungen, weil sie lediglich das Interesse an der Durchführung eines einzelnen für das Unternehmen typischen Geschäfts abgelten (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; v. 18.9.1986 – IV R 228/83, BStBl. II 1987, 25; v. 9.1.2002 – IV B 31/01, BFH/NV 2002, 776).

**Praxiseinschränkung:** Zahlung für die krankheitsbedingte Übertragung eines Teils des Mandantenstamms eines Steuerberaters stellt keine Entschädigung dar (BFH v. 5.2.1987 – IV R 121/83, BFH/NV 1987, 571).

**Produktionseinstellung:** Die von einem Konkurrenzunternehmen für die Einstellung eines nicht mehr rentablen Produktionszweigs gezahlte Abfindung ist keine Entschädigung (BFH v. 26.9.1968 – IV 22/64, BStBl. II 1969, 69).

**Rahmenvertrag:** Die nach Kündigung des Rahmenvertrags mit einem Rechtsanwalt erfolgende Zahlung der gesetzlichen Gebühren für die bei Vertragsbeendigung noch laufenden Betreibungssachen stellt keine Entschädigung dar (BFH v. 27.7.1978 – IV R 14/78, BStBl. II 1979, 71).

**Substanzausbeutevertrag:** Ersatzleistungen für Ertragsausfälle aufgrund eines Substanzausbeutevertrags über ein land- und forstwirtschaftliche s Grundstück

sind Entschädigung für entgehende Einnahmen (BFH v. 15.3.1994 – IX R 45/91, BStBl. II 1994, 840).

**Sukzessivlieferungsvertrag:** Schadensersatz für Nichterfüllung oder Aufhebung eines geschäftstypischen Sukzessivlieferungsvertrags ist keine Entschädigung, selbst wenn der Stpfl. den davon betroffenen Produktionszweig endgültig einstellen muss oder seinen einzigen Vertragspartner verliert (BFH v. 5.10.1989 – IV R 126/85, BStBl. II 1990, 155; v. 10.9.1998 – IV R 19/96, BFH/NV 1999, 308).

**Unfallentschädigung:** Abfindung, die ein Unternehmer anlässlich eines Unfalls für entgangenen betrieblichen Gewinn erhält, ist eine Entschädigung (BFH v. 16.12.1960 – IV 143/58 U, BStBl. III 1961, 101).

**Viehseuchengesetz:** Entschädigung für die Tötung seuchenkranken Viehs ist keine Entschädigung (FG Münster v. 10.4.1974, EFG 1974, 469, rkr.).

**Wirtschafterschwernisse:** s. „Betriebserschwernisse“

#### 41 2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

**Schrifttum:** OFFERHAUS, Abfindungen des Arbeitgebers – steuerfrei, steuerbegünstigt oder voll steuerpflichtig?, DStZ 1981, 445; NIERMANN, Steuerliche Behandlung der Abfindung von Pensionsanwartschaften bei Auflösung von Dienstverhältnissen, DB 1984, 1855; OFFERHAUS, Steuerliche Vorteile bei vorzeitiger (Teil-)Beendigung eines Dienstverhältnisses, FR 1989, 138; OFFERHAUS, Zur Besteuerung von Arbeitgeberleistungen bei Auflösung und Änderung eines Dienstverhältnisses, DB 1991, 2456; E. SCHMIDT, Ablösung verbindlicher Wiedereinstellungszusagen, FR 1993, 359; GEHRMANN, Steuerbegünstigung von Abfindungsleistungen anlässlich der Auflösung von Arbeitsverhältnissen, StBp. 1994, 221; OFFERHAUS, Zur Besteuerung von Arbeitgeberleistungen bei Auflösung eines Dienstverhältnisses oder bei Nichtwiedereinstellung, DB 1994, 167; STRUNK, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Entlassungsentschädigungen an Arbeitnehmer, DStR 1994, 1249; LANGOHR-PLATO, Kapitalisierung betrieblicher Versorgungsleistungen bei Auflösung des Dienstverhältnisses, Stbg. 1995, 407; KORN, Steuervorteilhafte Abfindungsregelungen bei der Auflösung von Arbeitsverhältnissen, KÖSDI 1996, 10532; OFFERHAUS, Neue Steuerrechtsfragen zur Entschädigung von Arbeitnehmern bei Auflösung des Dienstverhältnisses, DStZ 1997, 108; OFFERHAUS, Im Dienstvertrag vereinbarte Abfindung oder Entschädigung nicht steuerbegünstigt?, DB 2000, 396; DARAGAN, Abfindung der Versorgungszusage des Gesellschafter-Geschäftsführeres einer GmbH durch Übertragung eines Rentenversicherungsvertrags, DStR 2003, 1870.

**Abfindungen wegen Auflösung des Arbeitsverhältnisses:** Wegen Auflösung des Arbeitsverhältnisses gezahlte Abfindungen sind Entschädigungen iSd. Nr. 1 Buchst. a, wenn die Auflösung vom ArbG veranlasst worden ist und die Leistungen Ersatz für dem ArbN dadurch entgehenden Einnahmen darstellen.

► *Auflösung* ist nur die vollständige Beendigung des Arbeitsverhältnisses, nicht der bloße Wechsel des ArbG im Rahmen eines (Teil-)Betriebsübergangs nach § 613a BGB (BFH v. 12.4.2000 – XI R 1/99, BFH/NV 2000, 1195; v. 10.10.2001 – XI R 54/00, BStBl. II 2002, 181).

► *Veranlassung durch den ArbG* liegt vor, wenn dieser die entscheidenden Ursachen für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses gesetzt hat (BFH v. 20.10.1978 – VI R 107/77, BStBl. II 1979, 176; v. 22.1.1988 – VI R 135/84, BStBl. II 1988, 525; R 9 Abs. 2 LStR 2005). Dies ist der Fall, wenn der ArbG die Kündigung ausgesprochen hat, der ArbN unter dem Eindruck einer ansonsten zu erwartenden Kündigung (zB wegen Insolvenz oder Liquidation) in die einvernehmliche Auflösung des Arbeitsverhältnisses einwilligt (BFH v. 13.10.1978 – VI R 91/77, BStBl. II 1979, 155; v. 16.4.1980 – VI R 86/77, BStBl. II 1980, 393) oder selbst kündigt, weil sein bisheriger Arbeitsplatz wegfällt und ihm der Umzug zu einem

angebotenen entfernt liegenden Ersatzarbeitsplatz mit Rücksicht auf schulpflichtige Kinder unzumutbar ist (BFH v. 6.5.1977 – VI R 161/76, BStBl. II 1977, 718).

► *Keine Veranlassung durch den ArbG* liegt vor, wenn ein ArbN kündigt, weil er nach Eheschließung zur Herstellung der ehelichen Lebensgemeinschaft seinen Wohnsitz verlegt (BFH v. 21.6.1990 – X R 46/86, BStBl. II 1990, 1020) oder der ArbG eine aus familiären Gründen erforderliche Ermäßigung der Arbeitszeit ablehnt (BFH v. 28.11.1991 – XI R 7/90, BFH/NV 1992, 305).

► *Ersatz für entgehende Einnahmen* kann auch dann vorliegen, wenn bereits bei Beginn des Dienstverhältnisses ein Ersatzanspruch für den Fall der betriebsbedingten Kündigung oder Nichtverlängerung des Dienstverhältnisses vereinbart wurde (BFH v. 10.9.2003 – XI R 9/02, BStBl. II 2004, 349, unter Aufgabe des gegenteiligen Standpunkts in BFH v. 18.9.1991 – XI R 8/90, BStBl. II 1991, 703; s. Anm. 26). Entscheidend ist, dass die Zahlung an die Stelle von Einnahmen tritt, die aufgrund der Beendigung des Dienstverhältnisses nicht mehr erzielt werden. Maßgeblich dafür, ab wann keine Ansprüche auf Arbeitslohn mehr entstehen können, ist der Zeitpunkt der zivilrechtl. wirksamen Beendigung des Arbeitsverhältnisses, den die Beteiligten bis zur Grenze des Gestaltungsmissbrauchs frei bestimmen können (BFH v. 18.12.1981 – III R 133/78, BStBl. II 1982, 305; v. 14.5.2003 – XI R 16/02, BStBl. II 2003, 881, jeweils mwN). Dies gilt auch für den Fall, dass das Arbeitsverhältnis von dem ArbG bereits rechtswirksam gekündigt worden war und die Vertragsparteien anschließend die Aufhebung zu einem früheren Zeitpunkt vereinbarten (BFH v. 6.2.1987 – VI R 229/83, BFH/NV 1987, 572).

► *Keinen Ersatz für entgehende Einnahmen* stellt die im Zusammenhang mit der Auflösung des Dienstverhältnisses erfolgende Abgeltung bereits entstandener Erfüllungsansprüche, zB auf eine erfolgsabhängige Tantieme, dar (BFH v. 20.3.1987 – VI R 61/84, BFH/NV 1987, 498; v. 15.6.2000 – XI B 93/99, BFH/NV 2001, 26; v. 6.10.2002 – XI R 2/02, BFH/NV 2003, 745).

**Änderung der Auszahlungsmodalität** einer für die Auflösung des Dienstverhältnisses zu zahlenden Abfindung lässt deren Charakter als Entschädigung unberührt und braucht ihrerseits nicht auf Veranlassung des ArbG zu erfolgen (BFH v. 14.5.2003 – XI R 12/00, BStBl. II 2004, 449).

**Änderungskündigung:** Ausgleichszahlungen, die ein ArbN dafür erhält, dass er aufgrund einer Änderungskündigung oder tariflichen Abgruppierung in der Zukunft einer niedriger entlohnten Tätigkeit ausübt, stellen nach verbreiteter Ansicht eine Entschädigung für entgehende Einnahmen dar (KIRCHHOF/MELLINGHOFF V. § 24 Rn. 11; SCHMIDT/SEEGER XXIV. § 24 Rn. 32; FROTSCHER/ZIMMERMANN, § 24 Rn. 99; LADEMANN/GÉRARD, § 24 Rn. 46a; OFFERHAUS, DStZ 1994, 225 [227]). Ausgehend von der Rspr. des BFH, dass Zahlungen zur Abgeltung von Ansprüchen aus fortbestehenden Rechtsverhältnissen keine Ersatzleistungen sind (s. Anm. 28), dürfte dies jedoch nur bei einer Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses auf völlig veränderter Grundlage gelten (vgl. BFH v. 10.4.2003 – XI R 4/02, BFH/NV 2003, 1366).

**Anwaltschaftung:** Schadensersatz, den ein Rechtsanwalt dafür zahlt, dass die Klage auf Arbeitslohn wegen einer von ihm verschuldeten Fristversäumung erfolglos bleibt, ist eine Entschädigung (RFH v. 3.10.1928, StuW 1929 Nr. 29).

**Arbeitsplatzwechsel:** Leistungen des neuen ArbG zum Ausgleich der durch den Arbeitsplatzwechsel entstehenden Nachteile sind kein Ersatz der aus dem

alten Arbeitsverhältnis entgehenden Einnahmen, sondern Vorteil aus dem neuen Arbeitsverhältnis (BFH v. 16.12.1992 – XI R 33/91, BStBl. II 1993, 47).

**Befristetes Arbeitsverhältnis:** Das beim Auslaufen eines wirksam befristeten Dienstverhältnisses aus Gründen sozialer Fürsorge gezahlte Übergangsgeld ist keine Entschädigung, weil es nicht anstelle von Einnahmen gewährt wird, mit denen der ArbN rechnen konnte (BFH v. 18.9.1991 – XI R 8/90, BStBl. II 1992, 46).

**Betriebliche Altersversorgung:** Die Abgeltung von Ansprüchen oder Anwartschaften auf eine betriebliche Altersversorgung durch eine Kapitalzahlung stellt eine Entschädigung für entgehende Einnahmen dar, wenn sie auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruht und die Abfindung von dem ArbN nicht aus eigenem Antrieb herbeigeführt worden ist.

► *Neue Rechts- oder Billigkeitsgrundlage* setzt die Beendigung des zugrunde liegenden Rechtsverhältnisses voraus (s. Anm. 28). Die Auszahlung einer für den ArbN gebildeten Pensionsrückstellung (BFH v. 21.4.1993 – XI R 62/92, BFH/NV 1993, 721), die entgeltliche Herabsetzung einer Pensionszusage (BFH v. 6.3.2002 – XI R 36/01, BFH/NV 2002, 1144) bei fortbestehendem Dienstverhältnis oder die Abfindung eines im Übrigen fortbestehenden Ruhegehaltsanspruchs für einen begrenzten Zeitraum (BFH v. 6.3.2002 – XI R 51/00, BStBl. II 2002, 516) stellt daher keine Entschädigung, sondern Erfüllungsleistung mit geänderter Auszahlungsmodalität dar. Die Abfindung von Pensionsansprüchen im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses kann hingegen auch dann auf einer neuen Rechtsgrundlage beruhen, wenn sie bereits in der ursprünglichen Pensionsvereinbarung vorgesehen war. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Kapitalisierungsbefugnis des ArbG nur für den Fall der vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses galt (die gegenteilige Beurteilung in BFH v. 27.2.1991 – XI R 8/87, BStBl. II 1991, 703, wurde durch BFH v. 10.9.2003 – XI R 9/02, BStBl. II 2004, 349 aufgegeben) oder eine für den Eintritt des Versorgungsfalls zugelassene Kapitalisierung im Zusammenhang mit der vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses erfolgt (BFH v. 10.4.2003 – XI R 4/02, BStBl. II 2003, 748). Demgegenüber dürfte die bei Eintritt des Versorgungsfalls erfolgende Kapitalisierung der Pensionsansprüche aufgrund eines dem ArbN oder dem ArbG zustehenden Wahlrechts auch weiterhin nicht als Entschädigung, sondern als Erfüllungsleistung anzusehen sein (BFH v. 4.11.1960 – VI 106/59 U, BStBl. III 1960, 512; FG Düss. v. 3.6.2003, EFG 2005, 875, nrkr., Rev. Az. BFH XI R 55/04).

► *Zwangslage:* Willigt der ArbN in die Abfindung noch nicht unverfallbarer Anwartschaften ein, beurteilt sich das Vorliegen einer Zwangslage nach den Umständen, die zur Auflösung des Arbeitsverhältnisses geführt haben. Bei der Abfindung unverfallbarer Anwartschaften muss sich die Zwangslage des ArbN gerade auf die Einwilligung in die Kapitalisierung beziehen. Diese kann nicht nur bei einem andernfalls drohenden Verlust der Versorgungsansprüche bestehen (BFH v. 21.4.1993 – XI R 62/92, BFH/NV 1993, 721; v. 11.3.1996 – IV B 55/95, BFH/NV 1996, 737), sondern sich für den Gesellschafter einer GmbH auch daraus ergeben, dass die aus Altersgründen beabsichtigte Veräußerung der GmbH-Anteile nur unter dieser Voraussetzung möglich ist (s. Anm. 35) oder ein wirtschaftlicher Zwang zur Liquidation der Gesellschaft besteht (BFH v. 4.9.2002 – XI R 53/01, BStBl. II 2003, 177; v. 15.10.2002 – XI R 11/02, BFH/NV 2004, 624).

**Betriebsübergang:** Ausgleichszahlungen im Zusammenhang mit einem (Teil-) Betriebsübergang nach § 613a BGB stellen mangels Auflösung des Arbeitsverhältnisses keine Entschädigungen für entgehende Einnahmen dar (BFH v. 12.4.2000 – XI R 1/99, BFH/NV 2000, 1195; v. 10.10.2001 – XI R 54/00, BStBl. II 2002, 181).

**Entschädigungszusatzleistungen:** Erhält der ausgeschiedene ArbN neben einer einmaligen Abfindung zusätzliche Leistungen des früheren ArbG (Übergangsgelder, Sachbezüge, Jubiläumswendungen), so kann es sich dabei ebenfalls um Entschädigungsleistungen handeln (BFH v. 24.1.2002 – XI R 43/99 und XI R 2/01, BStBl. II 2004, 442 und 444; v. 6.3.2002 – XI R 16/01, BStBl. II 2004, 446; v. 3.7.2002 – XI R 80/00, BStBl. II 2004, 447; v. 14.5.2003 – XI R 23/02, BStBl. II 2004, 451). Werden solche Zusatzleistungen in einem anderen VZ als die Hauptentschädigung gewährt, können sie selbst zwar nicht tarifbegünstigt versteuert werden; andererseits schließen sie die Tarifbegünstigung der Hauptentschädigung nicht aus, solange sie bestimmte Grenzen (s. hierzu BFH v. 23.1.2004 – XI R 23/01, BFH/NV 2004, 1227; v. 23.2.2005 – XI R 3/04, BFH/NV 2005, 1269) nicht übersteigen.

**Geldwerte Vorteile:** Abfindung des Anspruchs auf geldwerte Vorteile stellt bei fortbestehendem Arbeitsverhältnis keine Entschädigung dar (s. Anm. 28).

**Insassenunfallversicherung:** Leistungen zum Ausgleich eines Personenschadens sind keine Entschädigungen für entgehende Einnahmen (BFH v. 22.4.1982 – III R 135/79, BStBl. II 1982, 496).

**Streik- und Aussperrungsunterstützungen** sind nach BFH v. 24.10.1990 – X R 161/88 (BStBl. II 1991, 337) keine stpfl. Entschädigungen für entgangene Einnahmen. UE ist an der in BFH v. 30.10.1970 – VI R 273/67 (BStBl. II 1971, 138) und BFH v. 30.3.1982 – III R 150/80 (BStBl. II 1982, 552) vertretenen gegenteiligen Auffassung festzuhalten (ebenso KNOBBE-KEUK, DB 1992 Beil. 6, 10; PAUS, DStZ 1991, 214; SCHMIDT/SEEGER XXIV. § 24 Rn. 40 „Streikunterstützungen“).

**Unterlassene Beförderung:** Der einem Beamten von seinem Dienstherrn gewährte Schadensersatz wegen pflichtwidrig unterlassener Beförderung stellt eine Entschädigung dar (FG Köln v. 19.6.1989, EFG 1989, 640, rkr.).

**Vorenthaltene Bezüge:** Die Nachzahlung der einem ArbN wegen fehlerhafter Eingruppierung oder vermeintlicher Beendigung des Arbeitsverhältnisses vorenthaltenen Bezüge aufgrund eines arbeitsgerichtl. Urteils ist keine Entschädigung, sondern nachträgliche Erfüllung des Lohnanspruchs (BFH v. 16.3.1993 – XI R 52/88, BStBl. II 1993, 507).

**Vorruhestandsgelder,** die aufgrund eines Tarifvertrags bei vorzeitiger Auflösung des Arbeitsverhältnisses gezahlt werden, sind Entschädigungen (BFH v. 16.6.2004 – XI R 55/03, BStBl. II 2004, 1055; anders noch BFH v. 10.10.2001 – XI R 7/01, BFH/NV 2002, 337).

Einstweilen frei.

42–43

### 3. Überschusseinkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7

44

**Schrifttum:** HEUERMANN, Vergangenheitsbewältigung: Restitution von Grundstücken in den neuen Bundesländern und herauszugebende Mietentgelte, DB 2005, 847.

**Abstandszahlungen:** Abfindungen, die ein Vermieter für die vorzeitige Auflösung eines Mietverhältnisses (BFH v. 21.9.1993 – IX R 32/90, BFH/NV 1994, 308; v. 11.1.2005 – IX R 67/02, BFH/NV 2005, 1044) oder für die Entlassung

eines künftigen Mieters aus einem Mietvorvertrag (BFH v. 21.8.1990 – VIII R 17/86, BStBl. II 1991, 76) erhält, sind Entschädigungen, nicht hingegen Ausgleichszahlungen für die Herabsetzung des Mietzinses bei fortbestehendem Mietverhältnis (BFH v. 9.7.2002 – IX R 29/98, BFH/NV 2003, 21; s. Anm. 28).

**Brandversicherungsleistungen** zum Ausgleich der durch die Zerstörung des Gebäudes entstandenen Mietausfälle sind Entschädigungen (BFH v. 21.9.1993 – IX R 32/90, BFH/NV 1994, 308).

**Nachzahlung** von Altersrenten, Zinsen oder Pachtzinsen für einen längeren Zeitraum stellt keine Entschädigung, sondern verspätete Erfüllung des ursprünglichen Leistungsanspruchs dar (BFH v. 31.7.1970 – VI R 177/68, BStBl. II 1970, 784; v. 22.4.1966 – VI 142/65, BStBl. III 1966, 462; FG Hamb. v. 25.8.1982, EFG 1983, 235, rkr.).

**Nutzungsvergütungen** für die Inanspruchnahme eines Grundstücks für öffentliche Zwecke sind kein Ersatz für die aus der anderweitigen Nutzung entgehenden Einnahmen, sondern Entgelt für die zwangsweise Überlassung an den Entschädigungspflichtigen (BFH v. 14.6.1963 – VI 216/61, BStBl. III 1963, 380).

**Unterhaltersatzleistungen** des Schädigers an Hinterbliebene (§ 844 Abs. 2 BGB) stellen keinen Ersatz für die dem Getöteten entgehenden Einnahmen dar.

**Unterverpachtung:** Abfindung, die ein Pächter, der den Pachtgegenstand seinerseits unterverpachtet hat, von dem Verpächter für die Aufhebung eines langfristigen Pachtvertrags erhält, kann Entschädigung für die aus der Unterverpachtung entgehenden Einnahmen darstellen (BFH v. 28.4.1982 – I R 151/78, BStBl. II 1982, 566).

**Vermögensgesetz:** Mietentgelte, die der Verfügungsberechtigte nach § 7 Abs. 7 Satz 2 des Vermögensgesetzes an den Restitutionsberechtigten herauszugeben hat, stellen für diesen stpfl. Entschädigungen für entgangene Einnahmen dar (BFH v. 11.1.2005 – IX R 66/03, BStBl. II 2005, 480).

**Verzugszinsen** sind Vergütung für die Überlassung des Kapitals im Rahmen des bisherigen Rechtsverhältnisses und keine Entschädigung für die aus der anderweitigen Anlage entgehenden Einnahmen (BFH v. 22.4.1966 – VI 142/65, BStBl. III 1966, 462, und v. 29.9.1981 – VIII R 39/79, BStBl. II 1982, 13).

**Wiederkehrende Bezüge:** Zahlung zur Ablösung wiederkehrender Bezüge iSd. § 22 Nr. 1 Satz 1 ist keine Entschädigung, sondern Entgelt für die Aufgabe der Einkunftsquelle (BFH v. 23.4.1958 – VI 176/57 U, BStBl. III 1958, 277; v. 26.5.1971 – I R 79/69, BStBl. II 1971, 655 [656]).

45 Einstweilen frei.

### C. Entschädigungen für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche (Nr. 1 Buchst. b)

**Schrifttum:** GOSCH, Zur Besteuerung eines Wettbewerbsverbots im Zusammenhang mit Abfindungen, StBp. 1996, 275; HUTTER, Karenzentschädigung für eine umfassende Wettbewerbsenthaltung als Entschädigung iSv. § 24 Nr. 1b EStG, DStZ 1996, 641; WEBER-GRELLET, Neue BFH-Rechtsprechung zu Abfindungen und Entschädigungen, DStR 1996, 1993.



**I. Überblick über die Entschädigungen im Sinne der Nr. 1 Buchst. b** 46

Im Gegensatz zu den Entschädigungen iSd. Nr. 1 Buchst. a dienen die Entschädigungen iSd. Nr. 1 Buchst. b nicht der Abgeltung und Abfindung von Interessen aus dem bisherigen Rechtsverhältnis, sondern erfassen – in gewisser Weise zukunftsgerichtet – Gegenleistungen für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit oder die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche (BFH v. 12.6.1996 – XI R 43/94, BStBl. II 1996, 516). Beide Fallgruppen betreffen damit völlig unterschiedliche Sachverhalte und unterliegen unterschiedlichen Voraussetzungen (BFH v. 16.3.1993 – XI R 10/92, BStBl. II 1993, 497).

**Mitwirkung des Geschädigten:** Im Hinblick auf ihre Zweckrichtung setzt Nr. 1 Buchst. b die Mitwirkung des Stpfl. an der Herbeiführung des schadenstiftenden Ereignisses voraus.

So erstmals BFH v. 2.4.1976 – VI R 67/74, BStBl. II 1976, 490; v. 5.10.1976 – VIII R 38/72, BStBl. II 1977, 198; FROTSCHER/ZIMMERMANN, § 24 Rn. 25–27 sowie 91; BLÜMICH/STUHRMANN, § 24 Rn. 52; VON BORNHAUPT, BB 1980 Beil. 7, 14; VON SCHILLING, FR 1978, 584 (589).

Im Unterschied zu den Fällen der Nr. 1 Buchst. a (vgl. Anm. 35) braucht diese Mitwirkung nicht unter erheblichem wirtschaftlichen, rechtlichen oder tatsächlichen Druck zu erfolgen. Eine Entschädigung iSd. Nr. 1 Buchst. b kann auch dann vorliegen, wenn der Stpfl. aus eigenem Antrieb auf die Erzielung von Einkünften verzichtet.

Grundlegend BFH v. 8.8.1986 – VI R 28/84, BStBl. II 1987, 106; BLÜMICH/STUHRMANN aaO; FROTSCHER/ZIMMERMANN, § 24 Rn. 91; ebenso bereits VON BORNHAUPT aaO, 13 f.; aA noch VON SCHILLING, FR 1978, 588 f.

**Entbehrlichkeit einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage:** Entschädigungen iSd. Nr. 1 Buchst. b brauchen nicht auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage zu beruhen, weil sie von vornherein keine Erfüllungsleistung aus dem bisherigen Rechtsverhältnis darstellen können.

Grundlegend BFH v. 13.2.1987 – VI R 230/83, BStBl. II 1987, 386; v. 16.3.1993 – XI R 10/92, BStBl. II 1993, 497. Ebenso die FinVerw. (H 170 EStH 2004) und das Schrifttum: KIRCHHOF/MELLINGHOFF V. § 24 Rn. 21; JACOBS-SOYKA in LBP, § 24 Rn. 24; LADEMANN/GÉRARD, § 24 Rn. 17.

Da noch überhaupt kein Rechtsverhältnis zwischen dem Entschädigenden und dem Entschädigten bestanden zu haben braucht, setzen Entschädigungen iSd. Nr. 1 Buchst. b auch nicht die Beendigung bestehender Rechtsverhältnisse voraus (BFH v. 23.1.2001 – XI R 7/00, BStBl. II 2001, 541).

Einstweilen frei.

47

**II. Entschädigung „für“ bestimmte Verhaltensweisen des Steuerpflichtigen** 48

**Gegenleistung für unterlassene Einkunftserzielung:** Aus der Verwendung des Wortes „für“ ergibt sich, dass eine Entschädigung iSd. Nr. 1 Buchst. b nicht schon dann vorliegt, wenn sie kausal mit der Aufgabe oder Nichtausübung verknüpft ist, sondern dass sie iS einer finalen Verknüpfung die Gegenleistung für den Verzicht des Empfängers auf eine in der Zukunft liegende Einkunftserzielung darstellen muss (BFH v. 13.2.1987 – VI R 230/83, BStBl. II 1987, 386; v. 9.7.1992 – XI R 5/91, BStBl. II 1992, 27; v. 12.6.1996 – XI R 43/94, BStBl. II 1996, 516). Dies setzt ein eigenes Interesse des Leistenden daran voraus, dass

der Empfänger die Erzielung bestimmter Einkünfte aufgibt oder unterlässt (BFH v. 8.8.1986 – VI R 28/84, BStBl. II 1987, 106 [107 f.]; v. 27.11.1991 – X R 10/91, BFH/NV 1992, 455; SCHMIDT/SEGER XXIV. § 24 Rn. 57; VON BORNHAUPT, BB 1980 Beil. 7, 14).

**Interesse des Leistenden an der Unterlassung künftiger Einkunftserzielung:** Das Eigeninteresse des Leistenden muss gerade auf die Unterlassung der künftigen Einkunftserzielung durch den Empfänger gerichtet sein.

► *Wettbewerbsverbote:* Ein solches Eigeninteresse liegt insbes. der Zahlung von Karenzentschädigungen für Wettbewerbsverbote zugrunde. Die Entschädigung wird in diesen Fällen als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Empfänger im wirtschaftlichen Interesse des Leistenden auf die Ausübung einer bestimmten Tätigkeit verzichtet (so bereits BFH v. 5.10.1976 – VIII R 38/72, BStBl. II 1977, 198). Eine Entschädigung iSd. Nr. 1 Buchst. b kann auch vorliegen, wenn der Verzicht auf die Einkunftserzielung den Gegenstand der Hauptleistungspflicht aus einem selbständigen Schuldverhältnis bildet (BFH v. 12.6.1996 – XI R 43/94, BStBl. II 1996, 516). Die frühere Rspr. des BFH, die den Anwendungsbereich der Nr. 1 Buchst. b auf Wettbewerbsverbote ohne eigene wirtschaftliche Bedeutung beschränken und im Übrigen laufende Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 annehmen wollte (BFH v. 21.9.1982 – VIII R 140/79, BStBl. II 1983, 289 mwN), ist damit überholt.

► *Andere Fälle,* in denen die Entschädigung als Gegenleistung für einen im Interesse des Leistenden liegenden Verzicht auf mögliche Einkunftserzielung gewährt wird, sind selten. Zahlungen im Zusammenhang mit der Beendigung von Rechtsverhältnissen dienen idR lediglich der Abgeltung der hierdurch begründeten Ansprüche (BFH v. 27.11.1991 – X R 10/91, BFH/NV 1992, 455; v. 10.3.1992 – VIII R 66/89, BStBl. II 1992, 1032 betr. Ausgleichszahlungen für die vorzeitige Aufhebung eines Mietverhältnisses bzw. die vorzeitige Rückzahlung eines Darlehens; BFH v. 21.6.1990 – X R 45/86, BFH/NV 1991, 88 betr. Übergangsgelder; anders noch BFH v. 8.8.1986 – VI R 28/84, BStBl. II 1987, 106 betr. Zahlung für vorzeitiges Ausscheiden aus dem Dienst). Demgegenüber soll die einem angestellten Versicherungsvertreter von seinem ArbG für die Verkleinerung seines Bezirks gezahlte Abfindung eine Gegenleistung für die Aufgabe einer Tätigkeit darstellen können (BFH v. 23.1.2001 – XI R 7/00, BStBl. II 2001, 541; uE zweifelhaft)

49 Einstweilen frei.

### III. Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit

#### 50 1. „Aufgabe oder Nichtausübung“

Eine Tätigkeit wird aufgegeben, wenn sie endgültig nicht mehr ausgeübt wird; sie wird nicht mehr ausgeübt, wenn sie ruht, ohne endgültig aufgegeben zu sein.

BFH v. 2.4.1976 – VI R 67/74, BStBl. II 1976, 490; v. 28.9.1987 – I R 159/83, BFH/NV 1988, 227; SCHMIDT/SEGER XXIV. § 24 Rn. 55; JACOBS-SOYKA in LBP, § 24 Rn. 74; BLÜMICH/STUHRMANN, § 24 Rn. 51; FROTSCHER/ZIMMERMANN, § 24 Rn. 89.

**Noch nicht ausgeübte Tätigkeit:** Da die Entschädigungen iSd. Nr. 1 Buchst. b für ein in der Zukunft liegendes Verhalten gewährt werden, kann sich die Nichtausübung auch auf eine Tätigkeit beziehen, die der Stpfl. noch gar nicht aufgenommen hatte (BFH v. 23.1.2001 – XI R 7/00, BStBl. II 2001, 541).

**Aufgabe des Berufs nicht erforderlich:** Nr. 1 Buchst. b verlangt nur die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, nicht des Berufs (BFH v. 23.1.2001 – XI R 7/00, BStBl. II 2001, 541; v. 8.8.1986 – VI R 28/84, BStBl. II 1987, 106 [107]).

**Einschränkung der Tätigkeit** kann teilweise Aufgabe darstellen (BFH v. 23.1.2001 – XI R 7/00, BStBl. II 2001, 541 betr. Verkleinerung des Bezirks eines angestellten Versicherungsvertreters; anders jedoch BFH v. 24.8.2000 – IV R 42/99, BStBl. II 2003, 67 betr. teilweise Aufgabe der Milcherzeugung durch einen Landwirt).

**Fortsetzung der Tätigkeit unter veränderten Umständen** stellt keine Aufgabe dar (BFH v. 8.10.1964 – IV 365/62 U, BStBl. III 1965, 12 betr. Verlegung einer Arztpraxis innerhalb desselben Orts; v. 28.9.1987 – I R159/83, BFH/NV 1988, 227 betr. Verlagerung der Produktionsstätte eines Fabrikationsbetriebs). Anders kann es sich uE verhalten, wenn der Kunden- oder Patientenstamm an einem anderen Ort neu aufgebaut werden muss (KIRCHHOF/MELLINGHOFF V. § 24 Rn. 23).

Einstweilen frei.

51

## 2. Begriff der Tätigkeit

52

**Auf Einkunftserzielung gerichtete Tätigkeit:** Die unterlassene oder aufgegebenene Tätigkeit muss eine solche sein, die zur Erzielung von Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 geführt hätte (JACOBS-SOYKA in LBP, § 24 Rn. 72; FROTSCHER/ZIMMERMANN, § 24 Rn. 89). Aus dem Begriff der Tätigkeit folgt hingegen nicht, dass es sich dabei nur um eine solche iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–4 handeln kann (so jedoch BFH v. 10.3.1992 – VIII R 66/89, BStBl. II 1992, 1032; anders BFH v. 12.6.1996 – XI R 43/94, BStBl. II 1996, 516). Eine derartige Einschränkung ist weder dem Wortlaut noch dem Zweck der Vorschrift zu entnehmen (KIRCHHOF/MELLINGHOFF V. § 24 Rn. 24).

**Keine Zuordnung der Tätigkeit zu einer bestimmten Einkunftsart erforderlich:** Nr. 1 Buchst. b setzt nicht voraus, dass sich die Art der nicht erzielten Einkünfte eindeutig bestimmen lässt. Zahlungen für umfassende, dh. Einkünfte mehrerer Einkunftsarten abdeckende, Wettbewerbsverbote stellen Entschädigungen bei der subsidiär eingreifenden Einkunftsart des § 22 Nr. 3 dar (BFH v. 12.6.1996 – XI 43/94, BStBl. II 1996, 516; v. 23.2.1999 – IX R 86/95, BStBl. II 1999, 590; zur früheren Beurteilung als laufende Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 vgl. zusammenfassend BFH v. 21.9.1982 – VIII R 140/79, BStBl. II 1983, 289).

Einstweilen frei.

53

## IV. Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche

### 1. „Gewinnbeteiligung“ und „Anwartschaft“

54

**Gewinnbeteiligung** ist die auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage beruhende Beteiligung an Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 (BFH v. 10.10.2001 – XI R 50/99, BStBl. II 2002, 347; v. 19.1.1976 – VI R 67/75, BStBl. II 1976, 286). Eine Mitunternehmerstellung ist nicht erforderlich (BFH v. 14.2.1984 – VIII R 126/92, BStBl. II 1984, 580; v. 16.8.1995 – VIII B 156/94, BFH/NV 1996, 125). Als Gewinnbeteiligungen kommen damit auch typisch stille Beteiligungen, nicht jedoch gewinnabhängige Tantiemen eines ArbN in Betracht.

**Anwartschaft:** Eine Anwartschaft auf eine Gewinnbeteiligung liegt vor, wenn für den Berechtigten die konkrete Aussicht auf Einräumung einer Gewinnbeteiligung (zB Anspruch des Vermächtnisnehmers auf Einräumung einer stillen Beteiligung, s. KORN/SCHIFFERS, § 24 Rn. 40) besteht.

55 Einstweilen frei.

## 56 2. „Aufgabe“ einer Gewinnbeteiligung

Aufgabe ist der vollständige oder teilweise Verzicht auf die Gewinnbeteiligung.

**Mitunternehmeranteile:** Die Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils fällt unter § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. Da für Veräußerungsgewinne iS dieser Vorschrift schon § 34 Abs. 1 Nr. 1 die Möglichkeit einer Tarifbegünstigung eröffnet, bedarf es insoweit nicht der Qualifikation als Entschädigung iSd. Nr. 1 Buchst. b. Anders verhält es sich bei dem Entgelt, das der Mitunternehmer für die Herabsetzung seines Gewinnanteils erhält, da die teilweise Veräußerung des Mitunternehmeranteils nach der ab VZ 2002 geltenden Fassung des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nicht mehr unter diese Vorschrift fällt (WENDT, FR 2002, 592).

**Typisch stille Beteiligungen:** Die bei der Aufgabe einer typisch stillen Beteiligung von dem Geschäftsinhaber gezahlte Abfindung stellt eine Entschädigung iSd. Nr. 1 Buchst. b dar, soweit sie den Nennbetrag der Einlage und die dem Kapitalgeber zustehenden Restansprüche auf laufende Gewinnbeteiligung übersteigt (BFH v. 14.2.1984 – VIII R 126/82, BStBl. II 1984, 580; ebenso BFH v. 16.8.1995 – VIII B 156/94, BFH/NV 1996, 125).

57–59 Einstweilen frei.

## D. Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter nach § 89b HGB (Nr. 1 Buchst. c)

### I. Bedeutung der Nr. 1 Buchst. c

#### 60 1. Rechtsentwicklung der Vorschrift

Buchst. c wurde durch das StÄndG v. 13.7.1961 zu dem Zweck eingefügt, um für diese Leistungen die Voraussetzungen für eine Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 1 iVm. Abs. 2 Nr. 2 zu schaffen. Zuvor hatte der BFH den Ausgleichszahlungen die Eigenschaft von Entschädigungen iSd. Nr. 1 Buchst. a und b mit der Begründung abgesprochen, dass der Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB nach seiner rechtlichen und wirtschaftlichen Natur ein zusätzlicher gesetzlicher Vergütungsanspruch des Handelsvertreters für die vor Vertragsende geleisteten und nach Vertragsende fortwirkenden Dienste sei (BFH v. 22.10.1959 – IV 118/59 S, BStBl. III 1960, 21). Da der BFH die Ausgleichszahlungen mit dieser Begründung auch nicht als Bestandteil eines evtl. erzielten Veräußerungs- oder Aufgabegewinns ansah (BFH v. 5.7.1962 – IV R 75/61, BStBl. II 1962, 416), hätte ohne die gesetzliche Sonderregelung keine Möglichkeit einer Tarifbegünstigung bestanden.

#### 61 2. Verhältnis der Vorschrift zum Handelsrecht

Unter Nr. 1 Buchst. c fallen alle, aber auch nur solche Zahlungen, die in unmittelbarer oder analoger Anwendung des § 89b HGB gewährt werden. Dazu gehören nach FG Düss. v. 12.3.1997 (EFG 1997, 668, rkr.) auch Zahlungen auf einen

Ausgleichsanspruch nach ausländ. Recht, wenn dieser nach seinem Rechtscharakter und seinen tatbestandlichen Voraussetzungen dem Ausgleichsanspruch gem. § 89b HGB im Wesentlichen entspricht (offen gelassen in BFH v. 24.1.1974 – IV R 76/70, BStBl. II 1974, 295). Keine Ausgleichzahlung iSd. Nr. 1 Buchst. c liegt hingegen vor, wenn die Vertragsparteien die Anwendbarkeit deutschen Rechts wirksam abbedungen haben und die Rechtsordnung, der das Vertreterverhältnis unterstellt wurde, keine vergleichbare Regelung enthält (FG Hamb. v. 12.1.2003, EFG 2004, 810, rkr.).

Einstweilen frei.

62–63

## II. Als „Ausgleichszahlung nach § 89b HGB“ gewährte Entschädigung

**Schrifttum:** v. GAMM, Die neuere Rechtsprechung des BGH zum Handelsvertreterrecht, NJW 1979, 2489; KÜSTNER/VON MANTEUFFEL, Die Änderungen des Handelsvertreterrechts aufgrund der EG-Harmonisierungsrichtlinie v. 18.12.1986, BB 1990, 291; KÜSTNER/VON MANTEUFFEL, Gedanken zu dem neuen Ausgleichs-Ausschlußtatbestand gem. § 89b Abs. 3 Nr. 3 HGB, BB 1990, 1713; KÜTHER, Die neuen Handelsvertretervorschriften im HGB, NJW 1990, 304; THUME, Der neue Ausgleichs-Ausschlußtatbestand nach § 89b Abs. 3 Nr. 3 HGB, BB 1991, 490; TSCHERWINKA, Das Recht des Handelsvertreters, JuS 1991, 110; HOPT, Handelsvertreterrecht, München 1992; HERBERT, Neues zum Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters, BB 1997, 1317; K. SCHMIDT, Handelsrecht, Köln/Berlin/Bonn/München, 5. Aufl. 1999.

### 1. Voraussetzungen des Ausgleichsanspruchs nach § 89b HGB

64

Nach dem durch die Handelsvertreternovelle v. 6.8.1953 (BGBl. I 1953, 771) eingefügten § 89b HGB kann der Handelsvertreter nach Beendigung des Vertragsverhältnisses von dem Unternehmer einen Ausgleich verlangen, wenn

- dieser aus der Geschäftsverbindung mit den von dem Handelsvertreter neu gewonnenen Kunden auch nach Beendigung des Vertragsverhältnisses erhebliche Vorteile hat (§ 89b Abs. 1 Nr. 1 HGB),
- der Handelsvertreter infolge der Beendigung des Vertragsverhältnisses Provisionsansprüche verliert (§ 89b Abs. 1 Nr. 2 HGB) und
- die Zahlung unter Berücksichtigung aller Umstände der Billigkeit entspricht (§ 89b Abs. 1 Nr. 3 HGB).

**Ausgeschlossen** ist der Ausgleichsanspruch, wenn der Handelsvertreter selbst das Vertragsverhältnis aus freien Stücken kündigt (§ 89b Abs. 3 Nr. 1 HGB), dem Unternehmer einen wichtigen Grund zur Kündigung gibt (§ 89b Abs. 3 Nr. 2 HGB) oder aufgrund einer Vereinbarung zwischen dem Unternehmer und dem Handelsvertreter ein Dritter anstelle des Handelsvertreters in das Vertragsverhältnis eintritt (§ 89b Abs. 3 Nr. 3 HGB).

**Beendigung des Vertragsverhältnisses** kann durch Zeitablauf, Eintritt einer auflösenden Bedingung, ordentliche bzw. außerordentliche Kündigung oder einvernehmliche Aufhebung erfolgen. Die Fortsetzung des Vertragsverhältnisses auf einer völlig veränderten rechtlichen oder tatsächlichen Grundlage kann der Beendigung gleichstehen. In Betracht kommen zB

- die nur noch nebenberufliche Weiterführung einer zunächst hauptberuflich ausgeübten Tätigkeit (BGH v. 24.11.1978 – I ZR 121/76, zit. bei v. GAMM, NJW 1979, 2489 [2494]),
- die einvernehmliche Auswechslung des Vertreterbezirks (BFH v. 9.10.1996 – XI R 71/95, BStBl. II 1997, 236 [239 mwN]),

- die Teilbeendigung des Handelsvertretervertrags durch Aufgabe eines eigenständigen Versicherungsmarktssegments (FG Rhld.-Pf. v. 19.1.2004, EFG 2004, 814, nrkr., Rev. Az. BFH X R 55/04).

**Höhe des Ausgleichsanspruchs:** Grundlage für die Bemessung des Ausgleichsanspruchs bildet die entgangene Bruttoprovision (BGH v. 28.6.1973 – VII ZR 3/71, BGHZ 61, 112 [114]). Obergrenze ist nach § 89b Abs. 2 HGB die nach dem Durchschnitt der letzten fünf Jahre berechnete Jahresprovision bzw. Jahresvergütung. Für Versicherungs- und Bausparkassenvertreter beträgt der Ausgleich abweichend hiervon höchstens drei Jahresprovisionen oder Jahresvergütungen (§ 89b Abs. 5 Sätze 2 und 3 HGB).

## 65 2. Abgrenzung von Ausgleichszahlungen nach § 89b HGB gegen sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Beendigung des Handelsvertreterverhältnisses

**Schrifttum:** M. WENDT, Anm. zu BFH v. 9.10.1996 – XI R 71/95, FR 1997, 226.

**Zahlungen des Unternehmers,** die er dem Handelsvertreter im Zusammenhang mit der Beendigung der Vertreterbeziehung nach anderen Rechtsgrundlagen als § 89b HGB gewährt, fallen nicht unter Nr. 1 Buchst. c. Dies gilt insbes. für:

- Entschädigungen für entgangene Bezirksprovisionen nach § 87 Abs. 2 HGB,
- Entschädigungen für entgangene Inkassoprovisionen nach § 87 Abs. 4 HGB,
- Entschädigungen für Wettbewerbsverbote nach § 90a Abs. 1 Satz 3 HGB,
- Versorgungsleistungen aus einer betrieblichen Altersversorgung (BFH v. 25.3.1976 – IV R 174/73, BStBl. II 1976, 487).

**Zahlungen Dritter,** die der Handelsvertreter aus Anlass der Beendigung des Vertreterverhältnisses erhält, fallen nicht unter Nr. 1 Buchst. c, weil Schuldner des Ausgleichsanspruchs nur der Unternehmer ist.

► *Ausgleichszahlung durch Nachfolgeunternehmer:* Leistungen, die ein Handelsvertreter dafür erhält, dass er seine bisherige Vertretung aufgibt, um in derselben Branche für einen anderen Unternehmer tätig zu werden, beruhen nicht auf § 89b HGB, sondern stellen Einnahmen aus dem neuen Vertragsverhältnis dar (BFH v. 13.4.1962 – VI 255/59 U, BStBl. III 1962, 306).

► *Zahlungen durch den Nachfolgevertreter:* Nach der Neufassung des § 89b Abs. 3 HGB durch die Handelsvertreternovelle v. 23.10.1989 hat der auf Grund einer Vereinbarung zwischen dem Unternehmer und dem Handelsvertreter erfolgende Eintritt eines Dritten in das Vertragsverhältnis stets den Ausschluss des Ausgleichsanspruchs zur Folge. Zahlungen, die der Handelsvertreter von dem Nachfolgevertreter für die Übertragung der Vertreterbeziehung erhält, fallen daher selbst dann nicht unter Nr. 1 Buchst. c, wenn sie wirtschaftlich das Surrogat des ansonsten entstandenen Ausgleichsanspruchs darstellen (KÜSTNER/v. MANTEUFFEL, BB 1991, 1711 [1715 f.]).

Nach der bis zur Neufassung des § 89b Abs. 3 HGB geltenden Rechtslage hing die stl. Beurteilung der von dem Nachfolgevertreter geleisteten Zahlungen davon ab, ob der Unternehmer in die Übertragung der Vertreterbeziehung einbezogen war (BFH v. 31.5.1972 – IV R 44/69, BStBl. II 1972, 899; v. 25.7.1990 – X R 111/88, BStBl. II 1991, 218; v. 9.10.1996 – XI R 71/95, BStBl. II 1997, 236, mit Anm. M. WENDT, FR 1997, 226).

## 66 Einstweilen frei.

### III. Begriff des Handelsvertreters

67

**Schrifttum:** P. ULMER, Der Vertragshändler, München 1969; BODEWIG, Der Ausgleichsanspruch des Franchisenehmers nach Beendigung des Vertragsverhältnisses, BB 1997, 637; KÜMMEL, Der Ausgleichsanspruch des Vertragshändlers, DB 1997, 27; MEESER, Der Vertragshändlervertrag, Inf. 1997, 431; NIEBLING, Der Ausgleichsanspruch des Vertragshändlers, BB 1997, 2388.

**Handelsvertreter** ist nach § 84 Abs. 1 HGB, wer als selbständiger Gewerbetreibender ständig damit betraut ist, für einen anderen Unternehmer Geschäfte zu vermitteln und in dessen Namen abzuschließen. Zu den Handelsvertretern gehören auch Versicherungs- und Bausparkassenvertreter (§ 92 Abs. 1 und 5 HGB). Auf selbständige Handelsvertreter im Nebenberuf finden die Vorschriften über den Ausgleichsanspruch keine Anwendung (§ 92b Abs. 1 Satz 1 HGB). Kein Handelsvertreter ist, wer Leistungen der in § 84 Abs. 1 HGB umschriebenen Art als ArbN im Rahmen eines nichtselbständigen Beschäftigungsverhältnisses erbringt.

**Gewerbetreibende im Rahmen besonderer Vertriebssysteme:** Im Rechtsleben haben sich verschiedene Systeme des Waren- und Dienstleistungsvertriebs herausgebildet, die ähnlich den Handelsvertreterssystemen die Erschließung des Marktes dauerhaft auf selbständige Unternehmen auslagern, ohne das gesetzliche Begriffsbild des § 84 Abs. 1 HGB in allen Merkmalen zu erfüllen. Von praktischer Bedeutung sind insbes. folgende Formen:

- ▶ *Kommissionsagenten*, die ständig damit betraut sind, im eigenen Namen, aber für Rechnung eines anderen Unternehmers, Waren zu kaufen oder zu verkaufen (K. SCHMIDT, Handelsrecht, 5. Aufl. 1999, § 28 I 1).
- ▶ *Vertragshändler*, die nicht nur im eigenen Namen, sondern auch auf eigene Rechnung verkaufen, im Unterschied zu gewöhnlichen Eigenhändlern aber fest in ein Vertriebssystem eingegliedert sind (BGH v. 11.12.1958 – II ZR 73/57, BGHZ 29, 83 [87]; v. 16.2.1961 – VII ZR 239/59, BGHZ 34, 282 [285]; v. 21.10.1970 – VIII ZR 255/68, BGHZ 54, 338 [340 f.]).
- ▶ *Franchisenehmer (Franchisees)*, die von dem Franchisegeber (Franchisor) ständig damit betraut sind, unter einer von diesem festgelegten Geschäftsbezeichnung (evtl. unter einer einheitlichen Marke) Waren oder Dienstleistungen am Markt anzubieten.

Zivilrechtl. finden die für das Handelsvertreterverhältnis geltenden Vorschriften – insbes. die Regelung über den Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB – auf Gewerbetreibende im Rahmen dieser besonderen Vertriebssysteme entsprechende Anwendung, wenn das Innenverhältnis zu dem Geschäftsherrn in seinen wesentlichen Merkmalen dem des Handelsvertreters zu dem Unternehmer entspricht (BGH v. 25.3.1982 – I ZR 146/80, LM Nr. 76 zu § 89b HGB, betr. Vertragshändler).

Soweit Gewerbetreibenden im Rahmen besonderer Vertriebssysteme zivilrechtl. ein Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB zusteht, fallen darauf geleistete Zahlungen in den Anwendungsbereich der Nr. 1 Buchst. c.

BFH v. 24.1.1974 – IV R 76/70, BStBl. II 1974, 295 betr. Kommissionsagenten; v. 12.10.1999 – VIII R 21/97, BStBl. II 2000, 220 betr. Vertragshändler; allgemein für Gewerbetreibende im Rahmen besonderer Vertriebssysteme H 170 EStH 2004 „Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter“; KIRCHHOFF/MELLINGHOFF V. § 24 Rn. 33, KORN/SCHIFFERS, § 24 Rn. 42; SCHMIDT/SEEGER XXIV. § 24 Rn. 67).

Einstweilen frei.

68–69

## Erläuterungen zu Nr. 2: Einkünfte aus ehemaligen Tätigkeiten oder früheren Rechtsverhältnissen

**Schrifttum:** BÜTTNER, Nachträgliche Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben (sog. Nachlaufkosten) im Zusammenhang mit einer früheren Betriebsstätte, StBp. 1991, 11; WASSERMEYER, Der Zeitbezug bei der Anwendung von DBA, ISr 1997, 395.

70

### I. Überblick zu Nr. 2

Nr. 2 ordnet Einkünfte, die dem Stpfl. aus einer ehemaligen Tätigkeit oder einem früheren Rechtsverhältnis zufließen, der von ihm in der Vergangenheit verwirklichten Einkunftsart zu. Insoweit hat die Vorschrift nur klarstellenden Charakter. Denn die Zugehörigkeit von Einkünften zu einer Einkunftsart des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 setzt nicht voraus, dass sie dem Stpfl. noch während der Dauer der ihrer Erzielung zugrunde liegenden Tätigkeit oder des ihrer Erzielung zugrunde liegenden Rechtsverhältnisses zufließen.

Allgemeine Ansicht: SCHMIDT/SEGER XXIV. § 24 Rn. 70; LADEMANN/GÉRARD, § 24 Rn. 61; JACOBS-SOYKA in LBP, § 24 Rn. 96; BLÜMICH/STUHRMANN, § 24 Rn. 60; FROTSCHER/ZIMMERMANN, § 24 Rn. 118.

Soweit Nr. 2 die Erfassung von Einkünften regelt, die dem Stpfl. als Rechtsnachfolger zufließen, hat sie rechtsbegründenden Charakter (s. Anm. 96).

**Tätigkeiten und Rechtsverhältnisse:** Nr. 2 stellt den nachträglichen Einkünften aus einer ehemaligen Tätigkeit iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–4 solche aus einem früheren Rechtsverhältnis iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7 gegenüber. Die darin liegende Unterscheidung hat für die Rechtsanwendung keine Bedeutung, sondern dient lediglich der Veranschaulichung der zugrunde liegenden Lebenssachverhalte. Sie trägt dem Umstand Rechnung, dass Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–4 idR auf einer fortwährenden persönlichen Leistung des Stpfl. beruhen, während Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7 unmittelbar aus dem ihrer Erzielung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis fließen.

71

### II. Begriff der Einkünfte im Sinne der Nr. 2

Die sachliche StPflcht nachträglicher Einkünfte richtet sich grds. nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Zuflusses.

**Besonderheiten bei beschränkter Steuerpflicht:** Für die Frage, ob es sich bei den Einkünften um inländische iSd. § 49 handelt, sind demgegenüber die Verhältnisse maßgeblich, die während der Dauer der früheren Tätigkeit oder des früheren Rechtsverhältnisses bestanden haben. Nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb unterliegen daher auch dann der beschränkten EStPflcht, wenn die inländ. Betriebsstätte, in der sie erwirtschaftet wurden, im Zeitpunkt des Zuflusses nicht mehr besteht (BFH v. 15.7.1964 – I 415/61 U, BStBl. III 1964, 551; FG München v. 28.10.1975, EFG 1976, 187, rkr.; ebenso bereits RFH v. 9.3.1932, RStBl. 1932, 513, zu § 44 EStG 1925). Entsprechendes gilt für nachträgliche Einkünfte aus einer im Inland ausgeübten freiberuflichen Tätigkeit (BFH v. 12.10.1978 – I R 69/75, BStBl. II 1979, 64; v. 18.10.1989 – I R 126/88, BStBl. II 1990, 377).

72 Einstweilen frei.



### III. Einkünfte „aus ehemaliger“ Tätigkeit oder „aus früherem“ Rechtsverhältnis

73

**Wirtschaftlicher Zusammenhang mit der früheren Einkunftserzielung:** Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit oder einem früheren Rechtsverhältnis der in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–4 bzw. 5–7 bezeichneten Art liegen vor, wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der beendeten Tätigkeit oder dem beendeten Rechtsverhältnis stehen. Dies ist insbes. bei nachträglichen Einnahmen der Fall, die das Entgelt für eine früher erbrachte Leistung darstellen (BFH v. 10.10.1963 – VI 322, 323/61, BStBl. III 1963, 592, und v. 25.3.1976 – IV R 174/73, BStBl. II 1976, 487 [489] betr. Versorgungszahlungen an einen früheren Handelsvertreter und dessen Hinterbliebene; v. 22.9.1976 – IV R 112/71, BStBl. II 1977, 29 betr. Einnahmen eines Kassenarztes aus sog. erweiterter Honorarverteilung der Kassenärztlichen Vereinigung; v. 24.1.1996 – X R 14/94, BStBl. II 1996, 287 betr. Rentenzahlungen aus einer Betriebsveräußerung).

**Maßgeblichkeit der jeweiligen Einkunftsart:** Bei der Beurteilung des erforderlichen Zusammenhangs mit der ehemaligen Tätigkeit oder dem früheren Rechtsverhältnis ist der sachliche Umfang der jeweils betroffenen Einkunftsart zu berücksichtigen.

Aus diesem Grund beurteilte RFH v. 27.8.1942 (RStBl. 1942, 1073) den Erlös aus dem Verkauf einer Handschrift des Schöpfers eines Musikwerks, der nicht mit der Übertragung des Urheberrechts verbunden war, nicht als nachträgliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Ebenso wenig liegt nachträglicher Arbeitslohn vor, wenn ein ArbN aufgrund einer ihm zur Abgeltung von Lohnansprüchen an Erfüllung statt abgetretenen Forderung mehr erhält als im Zeitpunkt der Abtretung erwartet. Da der Arbeitslohn mit der Abtretung in Höhe des gemeinen Werts der Forderung zugeflossen ist, spielt sich ihre spätere Einziehung in der estl. irrelevanten Privatsphäre ab (BFH v. 22.4.1966 – VI 137/65, BStBl. III 1966, 394).

Einstweilen frei.

74

### IV. Einkünfte aus ehemaliger Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 (Gewinneinkünfte)

**Schrifttum:** DÖRSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, Köln 1987; ARETZ/BÜHLER, Veräußerungsgewinn, Aufgabegewinn und nachträgliche Betriebsausgaben – ihre Abgrenzung in der neueren Rechtsprechung, BB 1993, 1335; BORDEWIN, Rückwirkender Wegfall eines Veräußerungsgewinns, FR 1994, 555; FICHELTMANN, Besteuerung von Gewinnen aus Betriebsveräußerungen bei nachträglicher Änderung des Veräußerungspreises, Inf. 1994, 103; PAUS, Nachträgliche Änderung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns, FR 1994, 241; THEISEN, Unternehmensveräußerung und steuerrechtliche Rückwirkung, DStR 1994, 1560, 1599; GROH, Nachträgliche Änderungen des Veräußerungsgewinns, DB 1995, 2235; STRUBINGER, Rückwirkendes Ereignis bei Betriebsaufgabe – Anmerkungen zum BFH-Urteil v. 10.2.1994 – IV R 37/92 (DStR 1994, 933), DStR 1996, 292; SCHÄFER, Ereignisse im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bei Betriebsveräußerungen und Betriebsaufgaben, StBp. 1997, 66, 101.

#### 1. Verhältnis zu den Einkünften des letzten Wirtschaftsjahres und zu Änderungen des Veräußerungs- und Aufgabegewinns

75

**Schlussbilanz:** Endet die gewerbliche Tätigkeit des Stpfl. durch Veräußerung (§ 16 Abs. 1 Nr. 1) oder Aufgabe des Betriebs (§ 16 Abs. 3) oder durch Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils (§ 16 Abs. 1 Nr. 2), so ist der Veräu-

berungs- oder Aufgabegewinn durch Gegenüberstellung des um die damit zusammenhängenden Kosten gekürzten Veräußerungs- oder Aufgabeerlöses einerseits und des nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelten Werts des BV oder des dem Stpfl. zuzurechnenden Anteils am BV andererseits zu ermitteln (§ 16 Abs. 2 Sätze 1 und 2 und Abs. 3). Entsprechendes gilt bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 14 Satz 2) und aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 3 Satz 2). Stpfl., die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 oder § 13a ermittelt haben, werden so behandelt, als wären sie im Augenblick der Veräußerung oder Aufgabe zunächst zur Gewinnermittlung durch BV-Vergleich übergegangen (BFH v. 23.11.1961 – IV 98/60 S, BStBl. III 1962, 199; v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239; R 16 Abs. 7 EStR 2003).

Da im Rahmen der Schlussbilanz alle aktiven und passiven Vermögenswerte des Betriebs anzusetzen sind, werden die durch die laufende Betriebstätigkeit verursachten Erträge und Aufwendungen unabhängig vom Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung oder Verausgabung spätestens als Gewinn des letzten Wj. erfasst. Zahlungen, die der Stpfl. später auf die in der Schlussbilanz auszuweisenden Forderungen oder Verbindlichkeiten empfängt oder leistet, stellen daher grds. erfolgsneutrale Vermögensumschichtungen dar und führen nicht mehr zu nachträglichen Einkünften aus der früheren Tätigkeit (BFH v. 28.7.1999 – X R 63/95, BFH/NV 2000, 40). Eine Ausnahme ließ BFH v. 13.5.1980 – VIII R 84/79 (BStBl. II 1980, 692) für die nachträgliche Zahlung von Betriebssteuern zu, wenn eine Schlussbilanz nicht erstellt wurde und dies nicht zur Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile geschah.

**Nachträglich eintretende Umstände**, aus denen sich ergibt, dass die Höhe des Veräußerungsgewinns unzutreffend ist, wirken materiell-rechtlich auf den Zeitpunkt der Betriebsveräußerung zurück (BFH v. 19.7.1993 – GrS 1/92, BStBl. II 1993, 894, und v. 19.7.1993 – 2/92, BStBl. II 1993, 897). Eine bereits ergangene StFestsetzung ist – ggf. nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO – zu ändern. Entsprechendes gilt für den Fall der Betriebsaufgabe (BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564; GROH, DB 1995, 2235 [2239]; PAUS, FR 1994, 241).

**Nachträgliche Einkünfte** ergeben sich daher nur, wenn nachträglich eintretende Umstände keine der Bestimmungsgrößen des tarifbegünstigten Veräußerungs- oder Aufgabegewinns berühren. In Betracht kommen folgende Fälle:

► *Nicht bilanzierungsfähige Vermögenspositionen*: Nachträgliche Einkünfte ergeben sich aus Zahlungen auf Forderungen oder Verbindlichkeiten, deren Aktivierung oder Passivierung auf den Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder -aufgabe nach den GoB ausgeschlossen war. Dazu gehören zB Ansprüche auf betriebliche Altersversorgung (BFH v. 14.12.1988 – I R 44/83, BStBl. II 1989, 323), die Produktionsaufgaberechte nach § 5 FELEG (BFH v. 7.9.1989 – IV R 91/88, BStBl. II 1989, 975) oder Schuldzinsen auf zurückbehaltene Betriebsschulden, die auf Zeiträume nach der Betriebsveräußerung oder -aufgabe entfallen (s. Anm. 85).

► *Nachträglich abgeschlossene oder abgewickelte Geschäfte*: Nachträgliche Einkünfte fallen auch dann an, wenn ihr Entstehungsgrund erst nach der Betriebsveräußerung oder -aufgabe gelegt wird. So verhält es sich bei Gewinnen oder Verlusten aus der nachträglichen Veräußerung zurückbehaltenen BV oder aus der Abwicklung schwebender Geschäfte (s. Anm. 76).

► *Wiederkehrende Bezüge aus einer Betriebsveräußerung* führen bei der Option zur Zuflussversteuerung zu laufenden nachträglichen Einkünften, soweit sie den Buch-

wert des übertragenen BV übersteigen oder endgültig dahinter zurückbleiben (s. Anm. 81).

**Keine nachträglichen Einkünfte** ergeben sich hingegen durch

- Ausfall von Forderungen (BFH v. 28.7.1994 – IV R 53/91, BStBl. II 1995, 112, und v. 14.12.1994 – X R 128/82, BStBl. II 1995, 465),
- Tilgung ungewisser Verbindlichkeiten mit einem vom Ansatz in der Schlussbilanz abweichenden Wert (SCHMIDT/WACKER XXIV. § 16 Rn. 364; KIRCHHOF/MELLINGHOFF V. § 24 Rn. 46; aA noch BFH v. 28.2.1990 – I R 205/85, BStBl. II 1990, 538; v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802),
- Erlass von Verbindlichkeiten (BFH v. 6.3.1997 – IV R 47/95, BStBl. II 1997, 509),
- nachträgliche Inanspruchnahme für Verbindlichkeiten (BFH v. 19.7.1993 – GrS 1/92, BStBl. II 1993, 894; v. 21.12.1993 – VIII R 315/84, BFH/NV 1994, 626),
- Zahlungseingänge auf ungewisse oder wertberichtigte Verbindlichkeiten (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).

## 2. Einzelfälle nachträglicher Einkünfte

76

**Schrifttum:** AUTENRIETH, Probleme bei Beendigung der Betriebsverpachtung, DStZ 1990, 125; DELCKER, Risiken beim Unternehmenskauf – Absicherung durch Besseroptions, DB 1992, 2453; PRESTING, Die Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts bei der Betriebsverpachtung, FR 1992, 425; SCHOOR, Verpächterwahlrecht bei Betriebsverpachtung, FR 1994, 449; TIEDTKE/HECKEL, Die Besteuerung des Geschäftswerts nach erklärter Betriebsaufgabe und anschließender Betriebsverpachtung, DStR 2001, 145; WEBER-GRELLET, Anm. zu BFH v. 30.1.2002 – X R 56/99, FR 2002, 723.

**„Eingefrorenes“ Betriebsvermögen:** Wird ein estl. relevanter Betrieb von einem bestimmten Zeitpunkt an der Liebhaberei zugeordnet, so ist in dieser Änderung der stl. Beurteilung nach Rspr. des BFH keine Betriebsaufgabe mit der Folge zu sehen, dass das BV unter Auflösung der stillen Reserven in das PV übergeht (BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381). Da die dem Betrieb dienenden WG hiernach BV bleiben, führt die mit der späteren Verwirklichung eines Gewinnrealisierungstatbestands verbundene Aufdeckung der stillen Reserven zu nachträglichen Einkünften der früher verwirklichten Einkunftsart (SCHMIDT/WACKER XXIV. § 16 Rn. 377; KIRCHHOF/MELLINGHOFF V. § 24 Rn. 44).

**Geschäftswert:** Erklärt der Stpfl. bei einer Betriebsverpachtung im Ganzen die Betriebsaufgabe, gehen die verpachteten WG mit ihren gemeinen Werten (§ 16 Abs. 3 Satz 3) in das PV über. Dies gilt jedoch nicht für einen eventuell vorhandenen Geschäftswert. Da ihm kein gemeiner Wert iSv. § 9 Abs. 2 BewG zukommt, wird er bei der Ermittlung des Aufgabegewinns nicht berücksichtigt, sondern bleibt als BV zurück (BFH v. 14.2.1978 – VIII R 158/73, BStBl. II 1979, 99; v. 4.4.1989 – X R 49/87, BStBl. II 1989, 606). Wird der verpachtete Betrieb später veräußert, führt der Veräußerungserlös, soweit er auf den Geschäftswert entfällt, zu nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb (BFH v. 30.1.2002 – X R 56/99, BStBl. II 2002, 387; KIRCHHOF/MELLINGHOFF V. § 24 Rn. 44). Laufende nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind auch die vor der Veräußerung vereinnahmten Pachtzinszahlungen, soweit diese auf den zur Nutzung überlassenen Geschäftswert entfallen (SCHOOR, FR 1994, 449 [455]).

**Honorarverteilung:** Einkünfte eines Kassenarztes aus sog. erweiterter Honorarverteilung der kassenärztlichen Vereinigung gehören zu den nachträglichen Einkünften aus selbständiger Arbeit und nicht zu den – nur mit dem Ertragsanteil stbaren – sonstigen Einkünften iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a. Nach Ansicht des BFH haben diese Bezüge nicht den Charakter von Versicherungsleistungen, weil sie nicht aus den Ärzten bereits zugeflossenen BE gespeist werden (BFH, Urt. v. 22.9.1976 – IV R 112/71, BStBl. II 1977, 29).

**Rücklage nach § 6b:** Soweit der aus der Veräußerung des Betriebs erzielte Gewinn auf nach dieser Vorschrift begünstigte WG entfällt, kann der Stpfl. eine den Gewinn mindernde Rücklage bilden (§ 6b Abs. 3 Satz 1). Eine früher gebildete Rücklage kann fortgeführt werden (R 41b Abs. 10 Satz 1 EStR 2003; § 6b Anm. 75). Ist die Rücklage aufzulösen, weil sie innerhalb der zeitlichen Grenzen des § 6b Abs. 3 Sätze 2 und 3 nicht auf ErsatzWG iSd. Abs. 2 Sätze 2–4 übertragen worden ist, führt dies nach bisheriger Beurteilung zu nachträglichen Einkünften des VZ, in dem die Auflösung erfolgt (BFH v. 4.2.1982 – IV R 150/78, BStBl. II 1982, 348; KIRCHHOF/MELLINGHOFF V. § 24 Rn. 44).

**Schwebende Geschäfte:** Im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder -aufgabe schwebende Geschäfte sind in der Schlussbilanz grds. nicht zu erfassen. Die nachträgliche Abwicklung solcher Geschäfte berührt daher nicht den Wert des BV iSd. § 16 Abs. 2 Satz 2, sondern führt zu nachträglichen Einkünften (SCHMIDT/WACKER XXIV. § 16 Rn. 375; KIRCHHOF/MELLINGHOFF V. § 24 Rn. 44).

**Veräußerung von Wirtschaftsgütern:** WG, die ihrer Art nach nur betrieblich genutzt werden können, bleiben auch nach Einstellung der werbenden Tätigkeit notwendiges (Rest-)BV. Hierzu gehören vor allem Gegenstände des Umlaufvermögens, zB Warenvorräte (BFH v. 3.3.1988 – IV R 212/85, BFH/NV 1988, 558 [559]; v. 25.6.1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970, 719; v. 16.9.1966 – VI 118, 119/65, BStBl. III 1967, 70; v. 12.3.1964 – IV 107/63 U, BStBl. III 1964, 406). Da sie mit dem bisherigen Buchwert weitergeführt werden, fallen bei einer späteren Veräußerung nachträgliche Einkünfte an, soweit der dabei erzielte Reinerlös von dem Buchwert abweicht (SCHMIDT/WACKER XXIV. § 16 Rn. 374).

77–80 Einstweilen frei.

### 3. Wiederkehrende Bezüge

**Schrifttum:** PAUS, Ermittlung der Einkünfte bei Veräußerung des Betriebs gegen wiederkehrende Bezüge, DStZ 2003, 523; PATT, Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften gegen wiederkehrende Bezüge, EStB 2004, 410.

#### 81 a) Wiederkehrende Bezüge nach Betriebsveräußerung

**Wahlrecht:** Bei der Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils hat der Stpfl. die Wahl, ob er den Veräußerungsgewinn auf der Grundlage des Barwerts der ausbedungenen Leistungen sofort der Besteuerung unterwerfen oder die wiederkehrenden Bezüge im Zeitpunkt ihres Zuflusses als laufende nachträgliche Einkünfte der bisherigen Einkunftsart versteuern will.

StRspr.: RFH v. 14.5.1930, RStBl. 1930, 580; v. 26.7.1984 – IV R 137/82, BStBl. II 1984, 829; v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532; R 139 Abs. 11 EStR 2003.

Die Sofortversteuerung stellt den sich aus der gesetzlichen Regelung der §§ 16, 34 ergebenden Normalfall, die Zuflussversteuerung eine auf Billigkeitserwägungen unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes beruhende Ausnahmeregelung dar (zu den Gründen BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01 aaO

unter II. 2. a). Die Zuflussbesteuerung setzt daher eine ausdrückliche Entscheidung des Stpl. für diese Art der Besteuerung voraus (BFH v. 12.5.1999 – IV B 52/98, BFH/NV 1999, 590).

Bei der Veräußerung gegen einen gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreis ist das Entgelt jedoch zwingend der Zuflussbesteuerung zu unterwerfen (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532; v. 16.7.1964 – IV 377/62 U, BStBl. III 1964, 622; v. 6.4.1968 – IV 210/61, BStBl. II 1968, 411).

**Wiederkehrende Bezüge** sind

- ▷ *Leibrenten* (BFH v. 12.6.1968 – IV 254/62, BStBl. II 1968, 653; R 139 Abs. 10 Satz 1 EStR 2003), auch in abgekürzter oder verlängerter Form (BFH v. 30.1.1974 – IV R 80/70, BStBl. II 1974, 452),
- ▷ *Zeitrenten* mit einer langen, nicht mehr überschaubaren Laufzeit, wenn sie mit dem Nebenzweck vereinbart wurden, dem Veräußerer langfristig eine zusätzliche Versorgung zu verschaffen (BFH v. 26.7.1984 – IV R 137/82, BStBl. II 1984, 829; H 139 Abs. 11 EStH 2004 „Zeitrente“) sowie
- ▷ *KaufpreISRaten*, wenn diese über einen Zeitraum von mehr als zehn Jahren zu zahlen sind und die Ratenvereinbarung sowie die sonstige Ausgestaltung des Vertrags eindeutig die Absicht des Veräußerers zum Ausdruck bringen, sich eine Versorgung zu verschaffen (BFH v. 23.1.1964 – IV 85/62 U, BStBl. III 1964, 239; v. 27.4.1993 – VIII R 27/92, BFH/NV 1994, 159; H 139 Abs. 11 EStH 2004 „Ratenzahlungen“).

**Zuflussbesteuerung:** Durch die EStR 2003 ist die Zuflussbesteuerung neu geregelt worden. Ergänzende Regelungen sind in dem BMF-Schreiben v. 3.8.2004 (BStBl. I 2004, 1187) enthalten. Danach ist zwischen Veräußerungsfällen vor dem 1.1.2004 und nach dem 31.12.2003 zu unterscheiden:

► *Veräußerungsfälle vor dem 1.1.2004:* Die laufenden Zahlungen sind – zunächst ohne Aufteilung in einen Zins- und Tilgungsanteil – mit dem stl. Kapitalkonto und eventuellen Veräußerungskosten zu verrechnen. Nachträgliche Einkünfte fallen an, wenn die Summe der Zahlungen das stl. Kapitalkonto zuzüglich eventueller Veräußerungskosten übersteigt (R 139 Abs. 11 Satz 7 EStR 2001). Wurde ein im BV gehaltener Anteil an einer KapGes. mitveräußert, sind die Zahlungen nach vollständiger Verrechnung in einen Zins- und Tilgungsanteil zu zerlegen. Nur auf den Tilgungsanteil ist ggf. das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden.

► *Veräußerungsfälle nach dem 31.12.2003:* Die laufenden Zahlungen sind von Anfang an in einen Zins- und Tilgungsanteil aufzuteilen (zu den Einzelheiten s. BMF v. 3.8.2004 aaO). Ein Gewinn entsteht, wenn der Kapitalanteil der wiederkehrenden Leistungen das stl. Kapitalkonto des Veräußerers zuzüglich eventueller Veräußerungskosten übersteigt; der in den wiederkehrenden Leistungen enthaltene Zinsanteil stellt bereits im Zeitpunkt des Zuflusses nachträgliche BE dar (R 139 Abs. 11 Satz EStR 2003). Soweit der Veräußerungsgewinn auf einen im BV gehaltenen Anteil an einer KapGes. entfällt, ist das Halbeinkünfteverfahren nur auf den Tilgungsanteil anzuwenden (BMF v. 3.8.2004 aaO).

**Vorzeitiger Wegfall der laufenden Bezüge:** Bleibt die Summe der wiederkehrenden Bezüge – ggf. unter Hinzurechnung eines daneben gezahlten Barpreises – hinter dem Betrag des Kapitalkontos zuzüglich Veräußerungskosten zurück, so entsteht bei ihrem Wegfall ein nachträglicher Verlust in Höhe des Differenzbetrags. Dem Wegfall der laufenden Bezüge (insbes. durch Tod des Berechtigten) ist es gleich zu achten, wenn aus anderen Gründen (zB wegen Vermögensverlusts des Verpflichteten) endgültig feststeht, dass weitere Zahlungen nicht

mehr erfolgen werden (SCHMIDT/WACKER XXIV. § 16 Rn. 377; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rn. 100).

82 Einstweilen frei.

83 **b) Andere wiederkehrende Bezüge**

**Betriebliche Versorgungsrenten** gehören vollen Umfangs und von Anfang an zu den nachträglichen Einkünften der früheren Einkunftsart. Eine Versorgungsrente liegt vor, wenn sich die Beteiligten bei der Bemessung der Rentenhöhe nicht von dem Gedanken einer angemessenen Gegenleistung für die erworbenen WG, sondern von dem Bestreben haben leiten lassen, den Rentenberechtigten angemessen zu versorgen. Dies ist bei Renten, die im Zusammenhang mit der Übertragung eines Einzelunternehmens oder eines Mitunternehmeranteils vereinbart werden, nur in Ausnahmefällen anzunehmen (BFH v. 26.1.1978 – IV R 62/77, BStBl. II 1978, 301; v. 12.11.1985 – VIII R 286/81, BStBl. II 1985, 55), zB wenn der Barwert der Rente erheblich von dem Wert des übertragenen BV abweicht (BFH v. 5.3.1964 – IV 417/62, HFR 1964, 416). Die betriebliche Veranlassung einer Versorgungsrente ergibt sich idR aus früher geleisteten Diensten (BFH v. 24.11.1983 – IV R 14/83, BStBl. II 1983, 431; v. 26.3.1987 – IV R 61/85, BStBl. II 1987, 597).

84 Einstweilen frei.

85 **4. Nachträgliche Betriebsausgaben**

**Schrifttum:** GOSCH, Zum nachträglichen Abzug von Sonderbetriebsausgaben nach Betriebsaufgabe, StBp. 1996, 218; PFALZGRAF/MEYER, Schuldzinsen als nachträgliche Betriebsausgaben eines veräußerten bzw. aufgegebenen Betriebs, StBp. 1996, 5; PFALZGRAF/MEYER, Schuldzinsenabzug bei Personengesellschaften nach Liquidation oder Auseinandersetzung, DStR 1996, 1425; MEYER/BALL, Neues zum betrieblichen Schuldzinsenabzug entnommener oder veräußerter Wirtschaftsgüter, DStR 1999, 781; M. WENDT, Anm. zu BFH v. 22.9.1999 – XI R 46/98, FR 2000, 201.

Nachträgliche BA sind alle Aufwendungen, die durch die frühere Einkunftserzielung bzw. durch die Erzielung nachträglicher BE veranlasst sind (§ 4 Abs. 4), soweit sie nicht zu einer rückwirkenden Änderung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns führen (s. Anm. 75).

**Schuldzinsen**, die auf betrieblich begründete Verbindlichkeiten entfallen und nach der Betriebsveräußerung oder -aufgabe entstehen, sind nachträgliche BA, soweit die zugrunde liegenden Verbindlichkeiten nicht durch den Veräußerungserlös oder die Verwertung des Aktivvermögens beglichen werden konnten oder der Tilgung rechtliche oder sonstige Hindernisse entgegenstehen.

StRSpr.: BFH v. 11.12.1980 – I R 119/78, BStBl. II 1981, 460; v. 11.12.1980 – I R 61/79, BStBl. II 1981, 461; v. 11.12.1980 – I R 198/78, BStBl. II 1981, 462, und v. 11.12.1980 – I R 174/78, BStBl. II 1981, 463; v. 19.1.1982 – VIII R 150/79, BStBl. II 1982, 321; v. 7.7.1998 – VIII R 5/96, BStBl. II 1999, 209, mwN; ebenso die ganz hM im Schrifttum: SCHMIDT/SEGER XXIV. § 24 Rn. 98; FROTSCHER/ZIMMERMANN, § 24 Rn. 142; JACOBS-SOYKA in LBP, § 24 Rn. 111; LADEMANN/GÉRARD, § 24 Rn. 66; KIRCHHOF/MELLINGHOFF V. § 24 Rn. 49.

► *Wirtschaftliches Tilgungshindernis:* Die Frage, ob dem Stpfl. die Tilgung der Verbindlichkeiten möglich war, ist ausgehend von der bei der Veräußerung des ganzen Betriebs oder der einzelnen WG erzielten Gegenleistung zu beurteilen. Dem erzielten Veräußerungserlös sind die gemeinen Werte der in das PV überführten zurückbehaltenen WG hinzuzurechnen. Der Einsatz von PV oder die Verwertung aktiver WG eines anderen Betriebs werden von dem Stpfl. nicht er-

wartet. Ebenso wenig braucht sich der Gesellschafter einer PersGes., der Zinsen für fortbestehende Gesellschaftsverbindlichkeiten zahlt, entgegenhalten zu lassen, dass er die Aktivwerte seines SonderBV zur Tilgung dieser Verbindlichkeiten hätte einsetzen können (BFH v. 13.2.1996 – VIII R18/92, BStBl. II 1996, 291). Stundung des Kaufpreises oder Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge begründen kein Tilgungshindernis. Bestehen allerdings hinsichtlich des Veräußerungserlöses Auszahlungshindernisse oder hinsichtlich des zurückbehaltenen Aktivvermögens Verwertungshindernisse, so gehören die wegen der deshalb verzögerten Tilgung anfallenden Schuldzinsen zu den nachträglichen BA (SCHMIDT/SEEGER XXIV. § 24 Rn. 99; BFH v. 27.11.1984 – VIII R 2/81, BStBl. II 1985, 323).

► *Rechtliche Tilgungshindernisse* bestehen zB, wenn der Gläubiger die erforderliche Zustimmung zu einer vorzeitigen Ablösung verweigert (BFH v. 27.11.1984 – VIII R 2/81, BStBl. II 1985, 323; v. 22.9.1999 – XI R 46/98, BStBl. II 2000, 120) oder wenn es sich um eine ungewisse Verbindlichkeit (zB eine nach Grund und/oder Höhe bestrittene Schadensersatzverpflichtung) handelt (BFH v. 28.2.1990 – I R 205/85, BStBl. II 1990, 537).

► *Sonstige Tilgungshindernisse* können sich zB daraus ergeben, dass die Tilgung wegen eines zugesagten Erlasses nicht veranlasst ist (BFH v. 26.1.1989 – IV R 86/87, BStBl. II 1989, 456).

**Umschuldung:** Die Betriebsschulden gebliebenen Verbindlichkeiten verlieren ihren Charakter auch nicht durch eine spätere Umschuldung (SCHMIDT/SEEGER XXIV. § 24 Rn. 98; BFH v. 11.12.1980 – I R 198/78, BStBl. II 1981, 461).

**Rentenverpflichtung:** Zahlungen auf betrieblich veranlasste Rentenverpflichtungen können in Höhe des darin enthaltenen Zinsanteils unter denselben Voraussetzungen wie Schuldzinsen als nachträgliche BA abgezogen werden (BFH v. 22.9.1999 – XI R 46/98, BStBl. II 2000, 120).

**Mitunternehmer:** Diese Grundsätze gelten auch für Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer PersGes., wenn der frühere Gesellschafter für sie unbeschränkt haftet (BFH v. 27.11.1984 – VIII R 2/81, BStBl. II 1985, 323). Zinsen, die der Gesellschafter für Verbindlichkeiten zahlt, die die Gesellschaft bei Aufgabe des Betriebs nicht getilgt hat, obwohl ihr bei ordnungsgemäßer Abwicklung des Betriebs ausreichende Mittel zur Verfügung standen, kann er daher nicht als nachträgliche BA absetzen. Das Gleiche gilt für Zinsen auf Verbindlichkeiten, die dem Gesellschafter im wirtschaftlichen Zusammenhang mit seinem SonderBV entstanden sind, wenn er die Aktivwerte dieses Vermögens bei Beendigung der Mitunternehmerstellung nicht zur Tilgung der Verbindlichkeiten verwendet (BFH v. 13.2.1996 – VIII R 18/92, BStBl. II 1996, 291).

**Neuregelung des Schuldzinsenabzugs durch § 4 Abs. 4a:** In VZ nach Betriebsveräußerung oder -aufgabe können Überentnahmen iSd. § 4 Abs. 4a nicht mehr getätigt werden. Soweit während der Dauer des Betriebs erfolgte Überentnahmen durch den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn nicht ausgeglichen werden konnten, ist § 4 Abs. 4a jedoch auch bei der Ermittlung der nachträglichen Einkünfte anzuwenden. Werden unter Gewinn iSd. § 4 Abs. 4a nur positive Beiträge verstanden (WENDT, FR 2002, 417 [424 f.]), stellt jede Zins- und Tilgungszahlung eine Unterentnahme dar, die das Überentnahmevermögen früherer VZ verringert; werden auch Verluste in den Gewinnbegriff einbezogen (BMF v. 22.5.2000, BStBl. I 2000, 588, Tz. 11; § 4 Anm. 1057), wird das Überentnahme-

volumen nur im Umfang der Tilgungsleistungen verringert (KIRCHHOF/MELLINGHOFF V. § 24 Rn. 51).

**Übergang zur Liebhaberei:** Schuldzinsen auf Verbindlichkeiten, die im Rahmen eines ursprünglich der Einkunftserzielung dienenden Betriebs begründet wurden, sind nach dem Übergang zur Liebhaberei als nachträgliche BA abzichbar, wenn und soweit die zugrunde liegenden Verbindlichkeiten nicht durch eine mögliche Verwertung des zu diesem Zeitpunkt vorhandenen Aktivvermögens getilgt werden konnten (BFH v. 15.5.2002 – X R 3/99, BStBl. II 2002, 809; v. 31.7.2002 – X R 48/99, BStBl. II 2003, 282; H 171 EStH 2004).

86–87 Einstweilen frei.

## 88 5. Ermittlung der nachträglichen Einkünfte

**Schrifttum:** SCHÄFER, Gewinnermittlungsmethoden bei der Betriebsveräußerung – Betriebsaufgabe – Abwicklung (Liquidation) – Ereignisse der nachaktiven Phase – Buchführungspflicht während dieser Perioden, StBp. 1997, 147 (182).

Nach Ansicht der FinVerw. (H 139 Abs. 1 EStH 2004) und der hM im Schrifttum (SCHMIDT/WACKER XXIV. § 16 Rn. 354; BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 283; FROTSCHER/ZIMMERMANN, § 16 Rn. 149) sind nachträgliche Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 in entsprechender Anwendung des § 4 Abs. 3 zu ermitteln. Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 soll ausgeschlossen sein. Nach aA hat der Stpfl. ein Wahlrecht zwischen BV-Vergleich und Einnahmenüberschussrechnung (DÖRSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1986, 156 ff.).

In der Rspr. des BFH ist die Frage bisher nicht abschließend geklärt. BFH v. 24.10.1979 – VIII R 49/77 (BStBl. II 1980, 186), v. 7.9.1989 – IV R 91/88 (BStBl. II 1989, 975) und v. 6.3.1997 – IV R 47/95 (BStBl. II 1997, 509) lassen die Frage offen. BFH v. 22.7.1978 – I R 137/74 (BStBl. II 1978, 430) hält die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach Einstellung der betrieblichen Tätigkeit für ausgeschlossen. Der gleichen Ansicht neigt auch BFH v. 11.2.1999 – XI S 14/98 (BFH/NV 1999, 926) zu. Für diese Auffassung spricht, dass die Aufdeckung stiller Reserven nach Betriebseinstellung nicht mehr gewährleistet ist und die Ansatz- und Bewertungsvorschriften des EStG – zB die Bestimmung des Teilwerts nach § 6 Abs. 1 Satz 3 – die Fortführung des Betriebs voraussetzen. Soweit man dennoch eine Gewinnermittlung durch BV-Vergleich zulassen wollte, müsste ein dahingehendes Wahlrecht durch Führung geeigneter Aufzeichnungen während des VZ ausgeübt werden. Der Verzicht darauf begründet die Entscheidung für die Einnahmenüberschussrechnung (BFH v. 11.2.1999 – XI S 14/98 aaO; v. 6.3.1997 – IV R 47/95 aaO; KIRCHHOF/MELLINGHOFF V. § 24 Rn. 52).

89 Einstweilen frei.

## 90 V. Einkünfte aus ehemaliger nichtselbständiger Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4

**Versorgungsbezüge:** § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 stellt Versorgungsbezüge, die einem ArbN oder seinen versorgungsberechtigten Hinterbliebenen aus früheren Dienstleistungen gezahlt werden, den Bezügen aus einem gegenwärtigen Ar-



beitsverhältnis ausdrücklich gleich. Der Sache nach handelt es sich bei diesen Leistungen jedoch um nachträgliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

**Nachzahlung von Bezügen aus einem früheren Dienstverhältnis:** Zu den nachträglichen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören ferner Gehalts-, Tantieme- oder Abfindungszahlungen, die einem ArbN nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zufließen (BFH v. 26.3.1971 – VI R 120/67, BStBl. II 1971, 495). Derartige Zahlungen sind stets im Jahr des Zuflusses zu versteuern (BFH v. 22.7.1993 – VI R 104/92, BStBl. II 1993, 795).

**Sonstige Fälle:** Nachträgliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen auch an, wenn ein ArbN oder sein Rechtsnachfolger erst nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses von einem aufgrund des Dienstvertrags eingeräumten Recht zum verbilligten Erwerb eines Grundstücks Gebrauch macht (BFH v. 26.7.1985 – VI R 200/81, BFH/NV 1986, 306).

**Nachträgliche Werbungskosten:** Nachträgliche WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit fallen zB an, wenn der frühere Geschäftsführer einer GmbH als Haftungsschuldner (§ 69 iVm. § 34 AO) Steuerschulden der Gesellschaft begleicht (BFH v. 14.10.1960 – VI 45/60 U, BStBl. III 1961, 20; FG Köln v. 20.10.1992, EFG 1993, 509, rkr.; Nds. FG v. 18.3.1993, EFG 1993, 713, rkr.), der frühere ArbN Schadensersatzverpflichtungen gegenüber seinem früheren ArbG erfüllt (Nds. FG v. 22.7.1974, EFG 1974, 572, rkr.), Zahlungen aufgrund einer im Hinblick auf das Arbeitsverhältnis übernommenen Bürgschaft leistet (FG Berlin v. 31.3.1978, EFG 1979, 172, bestätigt durch BFH v. 7.8.1981 – VI R 113/78, nv.) oder Zinszahlungen auf ein Darlehen erbringt, das er zur Erfüllung einer für den früheren ArbG eingegangenen Bürgschaft aufgenommen hat (Hess. FG v. 1.10.1996, EFG 1997, 401, rkr.).

Einstweilen frei.

91

## VI. Einkünfte aus früherem Rechtsverhältnis (Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7)

### 1. Nachträgliche Einnahmen

92

**Nachträgliche Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20)** liegen vor, wenn einem Anteilseigner nach Veräußerung der Anteile an einer KapGes. noch Ausschüttungen zufließen, die auf einem vor diesem Zeitpunkt gefassten Ausschüttungsbeschluss beruhen (FROTSCHER/ZIMMERMANN, § 24 Rn. 135).

**Nachträgliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21)** können anfallen, wenn dem Stpfl. Miet- oder Pachtzinszahlungen nach Auflösung des Mietverhältnisses oder nach Veräußerung des Grundstücks zufließen oder früher gezahlte WK erstattet werden.

### 2. Nachträgliche Werbungskosten

93

**Schrifttum:** DRENSECK, Anm. zu BFH v. 12.11.1992 – IX R 157/90, FR 1992, 332; RÖSSLER, Anm. zu BFH v. 12.11.1992 – IX R 157/90, DStZ 1992, 393; B. MEYER, Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten – ein Dauerproblem in Rechtsprechung und Schrifttum, StBp. 1995, 30; LAMMINGER/TRAXEL, Nachträgliche Werbungskosten und Leistungsfähigkeitsprinzip, DStZ 1995, 429; VON BORNHAUPT, Erhaltungsaufwand nach Auszug des Mieters als nachträgliche Werbungskosten, BB 1998, 136; GOSCH, Zum Schuldzinsenabzug nach Aufgabe der Vermietungstätigkeit, Anm. zu BFH v. 16.9.1999 – IX R 42/97, StBp. 2000, 93.

Nachträgliche Werbungskosten (WK) sind alle Aufwendungen, die durch die frühere Einkunftserzielung veranlasst sind, aber erst nach Beendigung der darauf gerichteten Tätigkeit des Stpfl. bzw. des ihr zugrunde liegenden Rechtsverhältnisses abfließen.

**Nachträglich gezahlte Aufwendungen:** Nachträgliche WK bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entstehen zB durch Erhaltungsaufwendungen, Grundbesitzabgaben, Gebäudeversicherungsprämien oder Schuldzinsen, die während der Dauer der Vermietung angefallen sind, aber erst zu einem späteren Zeitpunkt beglichen werden.

**Nachträglich entstandene Aufwendungen:** Bei Aufwendungen, die erst nach Beendigung der Einkunftserzielung entstehen, erkennt der BFH den wirtschaftlichen Zusammenhang mit den früheren Einkünften nur ausnahmsweise an. Im Einzelnen ergibt sich nach der Rspr. des BFH folgende Beurteilung:

► *Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von AHK* sind nur solange WK, wie das WG der Einkunftserzielung dient. Soweit der Veräußerungserlös nicht zur Tilgung des aufgenommenen Darlehens ausreicht, stellen die weiterzuzahlenden Zinsen die Gegenleistung für die Überlassung von Kapital aufgrund eines nicht sbaren Verlusts im privaten Vermögensbereich dar.

BFH v. 21.12.1982 – VIII R 48/82, BStBl. II 1983, 373; v. 7.8.1990 – VIII R 67/86, BStBl. II 1991, 14; v. 7.8.1990 – VIII R 223/85, BFH/NV 1991, 294; v. 23.1.1991 – X R 37/86, BStBl. II 1991, 398; v. 12.11.1991 – IX R 15/90, BStBl. II 1992, 289; v. 2.6.1992 – IX R 155/90, BFH/NV 1993, 12; v. 2.3.1993 – IX R 9/90, BFH/NV 1993, 532; v. 7.12.1993 – IX R 134/90, BFH/NV 1994, 624; v. 25.4.1995 – IX R 114/92, BFH/NV 1995, 966; v. 12.10.1995 – IX R 115/90, BFH/NV 1996, 208 betr. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung; v. 9.8.1983 – VIII R 276/82, BStBl. II 1984, 29; v. 2.10.1984 – VIII R 36/83, BStBl. II 1985, 320 (323); v. 2.10.1984 – VIII R 20/84, BStBl. II 1985, 428 (431); v. 10.11.1992 – VIII R 98/90, BFH/NV 1993, 468 betr. Einkünfte aus Kapitalvermögen.

► *Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung sofort abziehbarer WK* sind demgegenüber auch nach Aufgabe der Einkunftserzielung abziehbar (BFH v. 16.9.1998 – IX R 42/97, BStBl. II 2001, 528 betr. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung; nach BMF v. 18.7.2001, BStBl. I 2001, 513, gilt dies jedoch nur insoweit, als der erzielte bzw. erzielbare Veräußerungserlös nicht zur Tilgung der Schulden ausreichte). Vergeblich gezahlte Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer Bauherrengemeinschaft sind insoweit als WK bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar, als sie auf die Zeit zwischen Kündigung und Auseinandersetzung entfallen (BFH v. 4.3.1997 – IX R 29/93, BStBl. II 1997, 610).

► *Andere Aufwendungen:* Erhaltungsaufwendungen, die bei einem Wohnungswechsel üblicherweise anfallen, stellen keine nachträglichen WK dar (BFH v. 7.11.1995 – IX R 81/93, BFH/NV 1996, 533; v. 29.7.1997 – IX R 70/95, BFH/NV 1997, 850). Anders verhält es sich nur bei Aufwendungen zur Beseitigung von – insbes. mutwillig verursachten – Schäden, die die mit dem gewöhnlichen Gebrauch der Sache verbundene Abnutzung deutlich übersteigen (BFH v. 11.7.2000 – IX R 48/96, BStBl. II 2001, 784). Auch Abbruchkosten können ausnahmsweise nachträgliche WK sein, wenn ein Gebäude ohne Abbruchabsicht erworben wurde, der Abbruch den letzten Akt der Vermietungstätigkeit darstellt und die Abbruchkosten nicht zu den HK eines neu errichteten Gebäudes gehören (BFH v. 31.3.1998 – IX R 26/96, BFH/NV 1998, 1212).

► *Abweichende Auffassungen:* Demgegenüber geht das Schrifttum nahezu einhellig davon aus, dass der Abzug nachträglich entstehender Schuldzinsen als WK in demselben Umfang möglich sein müsse wie der Abzug als BA.

FROTSCHER/ZIMMERMANN, § 24 Rn. 146; BLÜMICH/STUHRMANN, § 24 Rn. 75; LADE-MANN/GÉRARD, § 24 Rn. 66; JACOBS-SOYKA in LBP, § 24 Rn. 112; KIRCHHOF/MELLINGHOFF V. § 24 Rn. 69; DRENECK, FR 1992, 332.

Auch in Bezug auf andere Aufwendungen ist die Rspr. des BFH nicht unbestritten. Erhaltungsaufwendungen nach Auszug des Mieters sind nach Ansicht von v. BORNHAUPT (BB 1998, 136 ff.) stets als WK abziehbar, wenn sie lediglich dazu dienen, die Mietsache in den Zustand bei Beginn des Mietverhältnisses zurückzusetzen.

► *Stellungnahme:* UE ist die Kritik an der Rspr. des BFH berechtigt. Der tragende Grund für die Berücksichtigung von Schuldzinsen als nachträgliche BA bei den Gewinneinkunftsarten liegt nicht in der Eigenschaft der zugrunde liegenden Schulden als zurückbehaltenes BV, sondern darin, dass die Schuldaufnahme durch die frühere Einkunftserzielung veranlasst ist und dieser Zusammenhang im Fall wirtschaftlicher oder rechtlicher Tilgungshindernisse durch die spätere Einstellung des Betriebs nicht aufgehoben wird. Dieser Gesichtspunkt trifft in gleicher Weise auf die Überschusseinkunftsarten zu.

Auch im Fall von Erhaltungsaufwendungen wird der Veranlassungszusammenhang mit der vorangegangenen Vermietung nicht allein dadurch aufgehoben, dass die Herrichtung der Mietsache zugleich die Erzielung eines höheren Veräußerungserlöses ermöglicht oder die Gebrauchstauglichkeit für die beabsichtigte Selbstnutzung herstellt. Hiervon kann vielmehr nur dann ausgegangen werden, wenn die Mietsache im Hinblick auf die beabsichtigte Veräußerung oder Selbstnutzung in einen besseren Zustand versetzt wird, als sie ihn zu Beginn der Vermietung hatte.

Einstweilen frei.

94–95

## VII. Nachträgliche Einkünfte, die dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließen

**Schrifttum:** RUPPE, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, DSStJG 1 (1979), 7; TRZASKALIK, Personal gebundene Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge, StuW 1979, 97; BIERGANS, Überlegungen zur Zurechnung latenter Einkünfte im Einkommensteuerrecht, FR 1982, 525; STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983; GILOY, Lohnzahlung an Dritte, BB 1986, 566; HEINICKE, Der Rechtsnachfolger im Sinne des § 24 EStG, DSStJG 10 (1987), 99; RUPPE, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge, DSStJG 10 (1987), 45; SEIBOLD, Der Tatbestand der Einnahmenerzielung unter besonderer Berücksichtigung der Einkünfte aus Kapitalvermögen, StuW 1990, 165; BIERGANS, Zur personellen Zurechnung latenter Einkünfte, in: Festschr. L. Schmidt, München 1993, 75; BORDEWIN, Besteuerung der Künstlerwitwe, FR 1996, 582; FLIES, Einkommensteuerrechtliche Probleme beim plötzlichen Erbfall, DSStZ 1997, 309.

### 1. Bedeutung der Regelung

Für nachträgliche Einkünfte, die dem Stpfl. als Rechtsnachfolger zufließen, hat Nr. 2 steuerbegründenden Charakter. Die Vorschrift verklammert den in der Person des Rechtsnachfolgers eingetretenen Zufluss der Einkünfte mit den bereits in der Person des Rechtsvorgängers verwirklichten Merkmalen der Einkunftserzielung und begründet auf diese Weise die StPflcht des Rechtsnachfolgers (ganz hM: BFH v. 24.1.1996 – X R 14/94, BStBl. II 1996, 287; SCHMIDT/

96

SEEGER XXIV. § 24 Rn. 71; BLÜMICH/STUHRMANN, § 24 Rn. 68; JACOBS-SOYKA in LBP, § 24 Rn. 103; RUPPE, DStJG 10 (1987), 57; FROTSCHER/ZIMMERMANN, § 24 Rn. 118). Sie schließt damit die Besteuerungslücke, die anderenfalls dadurch entstehen würde, dass die Einkünfte dem Rechtsvorgänger nicht mehr zugeflossen sind und der Rechtsnachfolger selbst den zugrunde liegenden Einkunftstatbestand nicht verwirklicht hat.

Die vereinzelt vertretene Gegenansicht, dass Nr. 2 lediglich den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung durchbreche und die Erfassung der dem Erben zugeflossenen Einkünfte im Rahmen der letzten für den Erblasser durchzuführenden Veranlagung ermögliche (TRZASKALIK, StuW 1979, 97 [109 ff.]; BIERGANS, FR 1982, 525 [530]; BIERGANS in Festschr. L. Schmidt, 1993, 91 ff. [98 ff.]), ist mit dem Gesetzeswortlaut nicht zu vereinbaren. Dieser spricht von Einkünften, die dem Stpfl. „als“ Rechtsnachfolger zufließen, und nicht von Einkünften, die einem Rechtsnachfolger „des“ Stpfl. zufließen.

## 97 2. „Einkünfte“ des Steuerpflichtigen

**Umfang der Steuerpflicht:** Die Frage, ob es sich bei den vom Rechtsvorgänger herrührenden Zuflüssen um stpfl. Einkünfte handelt, beurteilt sich nach den Verhältnissen in der Person des Rechtsvorgängers.

► *Sachliche StPfl.*: Da BV des Rechtsvorgängers mit dessen Tod nicht automatisch in das PV des Rechtsnachfolgers übergeht (BFH v. 7.10.1965 – IV 346/61 U, BStBl. III 1965, 666; v. 30.3.1989 – IV R 45/87, BStBl. II 1989, 509; aA FG Berlin v. 22.9.1986, EFG 1987, 244, rkr.), führt seine Verwertung in der Person des Rechtsnachfolgers zu nachträglichen Einkünften der von dem Rechtsvorgänger verwirklichten Einkunftsart (OFH v. 23.5.1949 – III 46/49, StuW 1949, 49).

Übt der Rechtsnachfolger eines ArbN ein diesem vom früheren ArbG eingeräumtes Optionsrecht zum verbilligten Ankauf eines Grundstücks aus, führt dies auch bei ihm zum Zufluss stpfl. Arbeitslohns (BFH v. 26.7.1985 – VI R 200/81, BFH/NV 1986, 306).

► *Inlandsbezug*: Nach den Verhältnissen der vom Rechtsvorgänger ausgeübten Tätigkeit ist ggf. auch zu beurteilen, ob es sich bei den von dem Rechtsnachfolger bezogenen Einkünften um inländ. iSd. § 49 handelt (vgl. BFH v. 18.10.1989 – I R 126/88, BStBl. II 1990, 377; v. 12.10.1978 – I R 69/75, BStBl. II 1979, 64).

► *Steuerbefreiungen*: Für den Rechtsvorgänger geltende StBefreiungen nach §§ 3, 3a und 3b gelten auch für den Rechtsnachfolger (RUPPE, DStJG 10 [1987], 45 ff., 87). Dasselbe gilt für einkunftsbezogene StVergünstigungen (etwa nach § 34 Abs. 1 iVm. Abs. 2). So verlieren Entschädigungen iSd. Nr. 1 ihren Charakter nicht dadurch, dass sie erst dem Rechtsnachfolger zufließen.

**Beibehaltung der Einkunftsart:** Die dem Rechtsnachfolger zufließenden Einkünfte fallen unter dieselbe Einkunftsart, der sie zuzurechnen gewesen wären, wenn sie noch vom Rechtsvorgänger bezogen worden wären (BFH v. 31.8.1994 – X R 115/92, BFH/NV 1995, 498). Eine Versorgungsrente, die die Witwe eines früheren Gesellschafters einer PersGes. im Hinblick auf dessen frühere Geschäftsführungstätigkeit erhält, zählt für diese daher auch dann zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn sie selbst zu keinem Zeitpunkt Gesellschafterin der KG war (BFH v. 24.11.1983 – IV R 14/83, BStBl. II 1984, 431; v. 25.1.1994 – VIII B 111/93, BStBl. II 1994, 455). Bei freiberuflichen Einkünften ist es ohne Belang, ob der Rechtsnachfolger selbst die persönlichen Voraussetzungen

dieser Einkunftsart erfüllt. Die Erbin eines Kunstmalers realisiert durch den Verkauf der von diesem geschaffenen Gemälde den wirtschaftlichen Erfolg der künstlerischen Tätigkeit des Erblassers in gleicher Weise, wie das bei einem Verkauf durch diesen selbst der Fall gewesen wäre.

BFH v. 29.4.1993 – IV R 16/92, BStBl. II 1993, 716; v. 30.1.1974 – IV R 80/70, BStBl. II 1974, 452; v. 7.10.1965 – IV 346/61 U, BStBl. III 1965, 666; ebenso BFH v. 27.11.1992 – IV B 109/91, BFH/NV 1993, 293 betr. Verlagshonorare für eine von einem Nachfolgeautor verfasste Neuauflage; anders verhält es sich nach BFH v. 19.5.1981 – VIII R 143/78 (BStBl. II 1981, 665) jedoch bei Einnahmen einer Arztwitwe aus der vorübergehenden Weiterführung einer Arztpraxis durch einen Arztvertreter.

► *Körperschaften als Rechtsnachfolger*: Da die vom Rechtsvorgänger herrührenden Einkünfte bei dem Rechtsnachfolger nur nach den für diesen geltenden Merkmalen erfasst werden können, erzielt eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, die nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art kstpf. ist, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn sie als Alleinerbin einer Steuerberaterkanzlei die aus deren Tätigkeit herrührenden Honorarforderungen einzieht (BFH v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246).

**Maßgeblichkeit der persönlichen Verhältnisse des Rechtsnachfolgers im Übrigen:** Die dem Rechtsnachfolger zufließenden Einkünfte werden bei diesem zusammen mit seinen sonstigen – originären – Einkünften nach den für ihn geltenden Besteuerungsmerkmalen erfasst. Einkunftsartbezogene Freibeträge (zB § 13 Abs. 3, § 19 Abs. 2 oder § 20 Abs. 4), Freigrenzen (§ 22 Nr. 3 Satz 2, § 23 Abs. 4 Satz 2) oder WKPauschbeträge (§ 9a Satz 1 Nr. 1–3) kann der Rechtsnachfolger daher nur einmal in Anspruch nehmen. Sind ihm vom Rechtsvorgänger herrührende stfreie Einnahmen zugeflossen, die nach § 32b Abs. 1 dem Progressionsvorbehalt unterliegen, ist der besondere Steuersatz nach § 32b Abs. 2 nach den sich für ihn ergebenden Verhältnissen zu ermitteln.

Einstweilen frei.

98–99

### 3. Dem Steuerpflichtigen „als“ Rechtsnachfolger zufließende Einkünfte 100

**Vom Rechtsvorgänger herrührende Einkünfte:** Einkünfte können dem Stpf. nur dann als Rechtsnachfolger zufließen, wenn die zugrunde liegende stbare Leistung nicht von ihm selbst erbracht wurde. Anderenfalls liegen originäre Einkünfte vor, deren Zurechnung sich nach den allgemeinen Regeln richtet. Nicht unter Nr. 2 fallen deshalb die Einkünfte, die der Erwerber eines ertragbringenden WG nach dem Erwerb aus dessen Nutzung erzielt, selbst wenn das zugrunde liegende Rechtsverhältnis noch von dem Rechtsvorgänger eingegangen wurde.

Originäre Einkünfte des Rechtsnachfolgers stellen hiernach die Gewinne dar, die der Erbe eines Gewerbebetriebs oder der Übernehmer eines landwirtschaftlichen Hofes aus der Fortsetzung der von dem Rechtsvorgänger ausgeübten Tätigkeit erzielt. Das Gleiche gilt für Zinseinnahmen, die dem neuen Inhaber einer Kapitalforderung als Entgelt für die auf die Zeit nach dem Erwerb entfallende Kapitalüberlassung zufließen, und die Mieteinnahmen, die der Erwerber eines Mietshauses aufgrund der gem. § 571 BGB auf ihn übergegangenen Mietverträge aus der Nutzungsüberlassung nach Übergabe des Grundstücks erzielt (HENNICKE, DStJG 10 [1987], 108 f.). Originäre Einkünfte des Erben liegen auch vor, wenn er vom Erblasser angeschaffte Gegenstände des PV innerhalb der Fristen des § 23 Abs. 1 veräußert (s. § 23 Anm. 236).

Einstweilen frei.

101

102 **4. Begriff des Rechtsnachfolgers**

Der Begriff des Rechtsnachfolgers umfasst sowohl den Gesamt- als auch den Einzelrechtsnachfolger.

BFH v. 25.3.1976 – IV R 174/73, BStBl. II 1976, 487 (489); v. 9.3.1982 – VIII R 63/79, BStBl. II 1982, 540; v. 29.5.1984 – VIII R 29/80, BFHE 141, 321; v. 24.1.1996 – X R 14/94, BStBl. II 1996, 287; FROTSCHER/ZIMMERMANN, § 24 Rn. 136; JACOBS-SOYKA in LBP, § 24 Rn. 104; BLÜMICH/STUHRMANN, § 24 Rn. 67; KIRCHHOF/MELLINGHOFF V. § 24 Rn. 72.

**Gesamtrechtsnachfolge** kann bei natürlichen Personen nur im Wege der Erbfolge eintreten (§ 1922 BGB). Bei juristischen Personen kann Gesamtrechtsnachfolge durch Verschmelzung (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) oder die Übertragung des gesamten Vermögens (§ 176 Abs. 3 Satz 1 UmwG) eintreten.

**Einzelrechtsnachfolge** tritt bei der Übertragung einzelner Vermögensgegenstände durch Rechtsgeschäft (Übereignung nach §§ 873, 929 BGB, Forderungsabtretung nach § 398 BGB), individuellen Hoheitsakt (zB Erwerb eines Grundstücks durch Zuschlag in der Zwangsversteigerung nach § 90 ZVG) oder kraft Gesetzes (zB gesetzlicher Forderungsübergang auf Sozialversicherungsträger) ein. Um eine Einzelrechtsnachfolge handelt es sich auch bei dem Erwerb aufgrund eines Vermächtnisses iSd. § 2147 BGB.

**Vertrag zugunsten Dritter:** Als Rechtsnachfolger ist ferner der aus einem Vertrag zugunsten Dritter (§ 328 Abs. 1 BGB) Begünstigte anzusehen (BFH v. 25.3.1976 – IV R 174/73, BStBl. II 1976, 487 [489]; v. 9.3.1982 – VIII R 160/81, BStBl. II 1982, 540; FG Hamb. v. 27.6.1991, EFG 1992, 265, rkr.; SCHMIDT/SEEGER XXIV. § 24 Rn. 90; JACOBS-SOYKA in LBP, § 24 Rn. 104; LADEMANN/GÉRARD, § 24 Rn. 65).

103 **5. „Zufluss“ beim Rechtsnachfolger**

Der Begriff des Zuflusses iSd. Nr. 2 ist nicht identisch mit dem gleich lautenden Begriff in § 11 Abs. 1. Ob Einkünfte iSd. Nr. 2 erst dem Rechtsnachfolger zufließen oder bereits dem Rechtsvorgänger zugeflossen sind, richtet sich vielmehr nach den für die jeweilige Einkunftsart geltenden Regeln über die Erfassung der Einkünfte.

**Gewinneinkunftsarten:** Bei den Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 sind die Vorschriften über die Gewinnermittlung (§ 4 Abs. 1 und § 5 bzw. § 4 Abs. 3 und § 13a) maßgeblich. Bei der Prüfung der Frage, ob bestimmte Einkünfte noch dem Rechtsvorgänger zugeflossen sind, sind auch die Beschlüsse des Großen Senats des BFH v. 19.7.1993 – GrS 1/92 (BStBl. II 1993, 894) und v. 19.7.1993 – GrS 2/92 (BStBl. II 1993, 897) zu beachten (zu den Einzelheiten s. Anm. 75 f.). Nachträglich eintretende Ereignisse, die auf den Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder -aufgabe durch den Rechtsvorgänger zurückwirken, führen daher nicht zum Zufluss nachträglicher Einkünfte bei dem Rechtsnachfolger, sondern zu einer Korrektur der StFestsetzung gegenüber dem Rechtsvorgänger, deren Konsequenzen den Gesamtrechtsnachfolger nach Maßgabe des § 45 AO treffen.

**Überschusseinkunftsarten:** Bei den Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 gilt das Zu- und Abflussprinzip des § 11 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1. Die Durchbrechungen dieses Prinzips (§ 11 Abs. 1 Satz 2 und 3, Abs. 2 Satz 2) sind ohne Bedeutung. Die vom Zeitpunkt der tatsächlichen Vereinnahmung oder Verausgabung abweichende Erfassung regelmäßig wiederkehrender Einnahmen und Ausgaben hat nur den Zweck, Einkünfte, die dem Stpfl. tatsächlich zuge-

flossen sind, der Periode zuzurechnen, zu der sie wirtschaftlich gehören. Maßgeblich dafür, wem diese Einkünfte zuzurechnen sind, ist allein, wer die entsprechenden Zahlungen tatsächlich erhalten hat (s. § 11 Anm. 25).

**Subsidiarität der Nr. 2 gegenüber den allgemeinen Zurechnungsgrundsätzen:** Nr. 2 lässt die allg. Regeln über die Zurechnung von Einkünften unberührt (BFH v. 18.10.1989 – I R 126/88, BStBl. II 1990, 377; SCHMIDT/SEEGER XXIV. § 24 Rn. 72; HEINICKE, DStJG 10 [1987], 108 f.). Die Vorschrift kommt nur zur Geltung, wenn die Erfassung der Einkünfte in der Person des Rechtsvorgängers nicht mehr möglich ist (HEINICKE aaO, 109). In den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge ist diese Bedingung stets erfüllt. In den Fällen der Einzelrechtsnachfolge ist zu unterscheiden:

▶ *Zufluss beim Einzelrechtsnachfolger nach dem Tod des Rechtsvorgängers:* Fließen die vom Rechtsvorgänger herrührenden Einkünfte nach dessen Tod einem Einzelrechtsnachfolger zu, so sind sie bei diesem zu erfassen.

StRspr.: BFH v. 5.8.1971 – IV 243/65, BStBl. II 1972, 114, und v. 1.7.1982 – IV R 152/79, BStBl. II 1982, 646 (649) betr. Einkunftsansprüche, die einem Nicht-Erben als Vermächtnisnehmer zuflossen; vgl. ferner – allerdings ohne ausdrückliche Beschränkung auf den Zufluss nach dem Todesfall – BFH v. 25.3.1976 – IV R 174/73, BStBl. II 1976, 487 (489); v. 9.3.1982 – VIII R 160/81, BStBl. II 1982, 540 für Verträge zugunsten Dritter auf den Todesfall; v. 26.7.1985 – VI R 200/81, BFH/NV 1986, 306 betr. Ausübung eines dem Ehemann im Arbeitsvertrag eingeräumten Optionsrechts zum verbilligten Erwerb eines Grundstücks durch die nicht zur Erbin berufene Witwe; ebenso die hM im Schrifttum: § 2 Anm. 159; SCHMIDT/SEEGER XXIV. § 24 Rn. 90; HEINICKE aaO, 113 ff. Nach aA soll die stl. Erfassung auch in diesen Fällen stets beim Gesamtrechtsnachfolger erfolgen: STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 82; RUPPE, DStJG 1 (1978), 7 (26); GLOY, BB 1986, 566 (568); vgl. auch FG München v. 29.7.1981, EFG 1982, 179, aufgehoben durch BFH v. 26.7.1985 – VI R 200/81, BFH/NV 1986, 306.

Aus der Sicht des Rechtsvorgängers macht es keinen Unterschied, ob er die ihm bis zum Todesfall nicht zugeflossenen Einkünfte durch Erbeinsetzung – uU mit Teilungsanordnung – bestimmten Rechtsnachfolgern zuwendet, oder ob er dies auf andere Weise tut. Auch der Wortlaut der Nr. 2, der keine ausdrückliche Beschränkung auf den Gesamtrechtsnachfolger enthält, spricht dafür, die Einkünfte in diesen Fällen bei dem Einzelrechtsnachfolger zu erfassen (HEINICKE aaO, 113 ff.).

Ein Zufluss beim Vermächtnisnehmer liegt allerdings nur vor, wenn dieser Inhaber des Anspruchs auf die nachträglichen Zahlungen ist. Diese Voraussetzung ist zB bei einem Forderungsvermächtnis, nicht jedoch bei einem Geldvermächtnis erfüllt. Im letztgenannten Fall sind die Einkünfte daher selbst dann dem Erben als Gesamtrechtsnachfolger zuzurechnen (vgl. BFH v. 24.1.1996 – X E 14/94, BStBl. II 1996, 287; v. 2.3.1995 – IV R 62/93, BStBl. II 1995, 413).

▶ *Zufluss beim Einzelrechtsnachfolger zu Lebzeiten des Rechtsvorgängers:* Die Zuwendung einzelner aus der Einkunftserzielung erwachsener Ansprüche zu Lebzeiten des Rechtsvorgängers fällt demgegenüber nicht unter die Regelung der Nr. 2. Die Vereinnahmung durch den Begünstigten führt in diesem Fall nicht dazu, dass ihm die zugrunde liegenden Einkünfte als Rechtsnachfolger zufließen, sondern vollendet den Besteuerungstatbestand in der Person des Übertragenden (HEINICKE aaO, 111; BFH v. 18.10.1989 – I R 126/88, BStBl. II 1990, 377).

Die Rspr. des BFH, wonach bei der Veräußerung von Kapitalforderungen auch die bis zum Zeitpunkt der Übertragung entstandenen Zinsansprüche des laufenden Zinszahlungszeitraums dem Erwerber zuzurechnen sind, soweit sie ihm zivilrechtl. gebühren, steht dazu nicht in direktem Widerspruch. Denn sie beruht

nicht auf der Annahme, dass diese Einkünfte dem Erwerber als Rechtsnachfolger zufließen, sondern auf der Vorstellung, dass dieser insoweit als Nachfolger im Kapitalüberlassungsverhältnis in eigener Person den Tatbestand der Einkunftserzielung verwirklicht.

BFH v. 9.3.1982 – VIII R 160/81, BStBl. II 1982, 540; v. 22.5.1984 – VIII R 316/83, BStBl. II 1984, 746; v. 10.12.1985 – VIII R 15/83, BStBl. II 1986, 342; v. 21.5.1986 – I R 190/81, BStBl. II 1986, 815; v. 21.5.1986 – I R 362/83, BFHE 147, 23; v. 18.12.1986 – I R 52/83, BStBl. II 1988, 521; v. 30.4.1991 – VIII R 38/87, BStBl. II 1991, 746; aA HEINICKE aaO, 132 ff.; SCHMIDT/SEEGER XXIV. § 24 Rn. 87.

104–105 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Nr. 3: Nutzungsvergütungen für die Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke

106

### I. Überblick zu Nr. 3

**Schrifttum:** TESKE, Änderungen einkommensteuerrechtlicher Vorschriften und sonstiger Vorschriften des Steuerrechts, DStZ 1965, 129; LÄNGSFELDT/LUEDTKE, Das Steueränderungsgesetz 1965, DB 1965, 568.

Nr. 3 wurde zusammen mit § 34 Abs. 2 Nr. 3 durch das StÄndG v. 14.5.1965 eingefügt, weil sich die Auszahlung von Entschädigungen und Nutzungsvergütungen wegen der Dauer der behördlichen Entschädigungsverfahren sehr lange hinziehen kann (vgl. TESKE, DStZ 1965, 129 [134]; LÄNGSFELDT/LUEDTKE, DB 1965, 568) und die Nutzungsvergütungen und Zinsen iSd. Nr. 3 dem Empfänger deshalb aus Gründen, die dieser nicht zu vertreten hat, häufig für mehrere Jahre zusammengeballt nachgezahlt werden. Um die sich aus der damit verbundenen Tarifprogression ergebenden Härten zu mildern, entschloss sich der Gesetzgeber, bei einer Nachzahlung für mehr als drei Jahre die Möglichkeit einer Tarifbegünstigung zu schaffen (Ausschussbegründung, BTDrucks. IV/3189, 8).

Die StPflcht der in Nr. 3 aufgezählten Einkünfte folgt unmittelbar aus § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bzw. aus § 20 Abs. 1 Nr. 7 (BFH v. 9.3.1962 – VI 180/61 U, BStBl. III 1962, 219; v. 14.6.1963 VI 216/61 U, BStBl. III 1963, 380; v. 12.9.1985 – VIII R 306/81, BStBl. II 1986, 252; v. 21.1.1992 – VIII R 51/88, BStBl. II 1993, 3). Bei Grundstücken im BV fallen die Einkünfte unter die jeweilige betriebliche Einkunftsart (vgl. §§ 20 Abs. 3 und 21 Abs. 3).

### II. Nutzungsvergütungen für die Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke

#### 107 1. Begriff der Nutzungsvergütungen

Nutzungsvergütungen sind Entschädigungen, die als Ausgleich für die Nutzung, dh. den – idR – vorübergehenden Gebrauch eines Grundstücks durch einen anderen als den rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentümer gewährt werden. Keine Nutzungsvergütungen sind solche Entschädigungen, die den Ausgleich für einen dauernden Rechtsverlust darstellen.

**Belastung eines Grundstücks mit dinglichen Rechten:** Die Belastung eines Grundstücks oder eines Grundstücksteils mit einer Dienstbarkeit, also einem beschränkt dinglichen Recht iSd. § 1018 BGB, zieht idR keinen endgültigen



Rechtsverlust nach sich (BFH v. 9.4.1965 – VI 82/63 U, BStBl. III 1965, 361; v. 17.10.1968 – IV 84/65, BStBl. II 1969, 180; v. 26.8.1975 – VIII R 167/71, BStBl. II 1976, 62). Deshalb stellt die Entschädigung für die durch eine Grunddienstbarkeit gesicherte Verpflichtung, einem Energieversorgungsunternehmen die Überspannung landwirtschaftlicher Flächen mit Hochspannungsleitungen zu gestatten, auch dann eine Nutzungsentschädigung iSd. Nr. 3 dar, wenn das Entgelt in Form einer einmaligen Zahlung gewährt wird (BFH v. 19.4.1994 – IX R 19/90, BStBl. II 1994, 640 [641]). Anders verhält es sich jedoch bei der dauernden Belastung eines unter der Erdoberfläche gelegenen, räumlich abgegrenzten Grundstücksteils durch Errichtung eines Untergrundbahnbaus, weil das belastete WG hierdurch derart verändert wird, dass die Nutzungsmöglichkeit des betreffenden Grundstücksteils durch den Grundstückseigentümer endgültig verloren geht (BFH v. 18.8.1977 – VIII R 7/74, BStBl. II 1977, 796).

**Vorzeitige Besitzeinweisung:** Entschädigungen für vorzeitige Besitzeinweisungen, die im Vorgriff auf eine beantragte Enteignung erfolgen, sind Nutzungsentschädigungen, wenn der Eingewiesene hierdurch nicht die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers des Grundstücks erlangt, zB weil auch die endgültige Maßnahme nicht auf den vollständigen Entzug, sondern nur auf die Belastung des Eigentums gerichtet ist. Anderenfalls handelt es sich um Zinsen auf die noch festzusetzende Entschädigung (s. Anm. 111).

**Enteignende oder enteignungsgleiche Eingriffe:** Entschädigungen für enteignende oder enteignungsgleiche Eingriffe, zB für Nutzungsbeschränkungen durch eine faktische Bausperre oder beeinträchtigende Realakte, stellen keine Nutzungsvergütungen dar, weil sie nicht als Gegenleistung für den Gebrauch des Grundstücks durch den Entschädigungspflichtigen, sondern als Ausgleich für die dem Eigentümer entzogenen Nutzungsmöglichkeiten bzw. die von ihm erlittene Wertminderung des Grundstücks gewährt werden (BFH v. 12.9.1985 – VIII R 306/81, BStBl. II 1986, 252; v. 21.1.1992 – VIII R 51/88, BStBl. II 1993, 3).

Einstweilen frei.

108

## 2. Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke

109

**Inanspruchnahme:** Eine „Inanspruchnahme“ für öffentliche Zwecke liegt nur vor, wenn die – dauernde oder vorübergehende – Überlassung des Grundstücks nicht auf dem freien Entschluss des Stpfl. beruht, sondern Folge hoheitlichen Handelns oder zumindest hoheitlichen Drucks ist (BFH v. 28.4.1998 – VIII R 22/95, BStBl. II 1998, 560 mwN). Diese Bedingung ist auch erfüllt, wenn sich der Stpfl. zur Abwendung eines konkret drohenden Enteignungsverfahrens zu einer freihändigen Veräußerung entschließt (BFH v. 21.4.1966 – VI 366/65, BStBl. III 1966, 460; v. 25.11.1975 – VIII R 262/72, BStBl. II 1976, 293). Keine Inanspruchnahme liegt hingegen vor, wenn eine öffentlich-rechtliche Körperschaft als Miterbe die Auflösung einer Erbengemeinschaft im Wege der Zwangsversteigerung betreibt (§ 180 ZVG) und selbst den Anteil der übrigen Erben an dem Grundstück ersteigert. Sie macht damit lediglich von einer Möglichkeit Gebrauch, die auch einer Privatperson in vergleichbarer Lage zur Verfügung gestanden hätte (BFH v. 28.4.1998 – VIII R 22/95 aaO).

**Öffentliche Zwecke** sind solche, die von einem mit öffentlichen Aufgaben betrauten Funktionsträger zur Erfüllung seiner hoheitlichen Aufgaben und zur Wahrung des Gemeinwohls aufgrund öffentlichen Rechts, insbes. der Enteignungsgesetze, verfolgt werden (vgl. BFH v. 28.4.1998 – VIII R 22/95 aaO).

**Grundstücke** sind bürgerlich-rechtlich abgegrenzte Teile der Erdoberfläche, die im Grundbuch als selbständiges Grundstück eingetragen sind (PALANDT/HEINRICH, BGB, 65. Aufl. 2006, Überblick vor § 90 Rn. 3). Grundstücke iSd. Nr. 3 sind auch Teile von im Grundbuch eingetragenen Parzellen. Abweichend von der ansonsten für estl. Zwecke geltenden getrennten Betrachtungsweise gehören zu den Grundstücken iSd. Nr. 3 auch die darauf errichteten Gebäude, da sie enteignungsrechtlich das Schicksal des Grund und Bodens teilen und ihr Wert damit in die Bemessung der für den Verlust oder die Wertminderung des Grundstücks zu leistenden Entschädigung einfließt.

110 Einstweilen frei.

### 111 III. Zinsen auf Nutzungsvergütungen und Entschädigungen

Unter Nr. 3 fallen Zinsen auf Nutzungsvergütungen sowie auf – andere – Entschädigungen für die Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke.

**Zinsen** sind alle Leistungen, die dem Stpfl. als Ausgleich dafür gewährt werden, dass ihm der Entschädigungsbetrag erst zu einem späteren Zeitpunkt als dem zufließt, zu dem er die mit der Inanspruchnahme des Grundstücks verbundene Vermögenseinbuße erleidet. Zivilrechtlich handelt es sich bei der vom Zeitpunkt des Eingriffs an erfolgenden Verzinsung der Entschädigungsforderung zwar um eine besondere Form der Entschädigung für entgangene Nutzungsmöglichkeiten (BGH v. 4.6.1962 – III ZR 163/61, BGHZ 37, 269; v. 28.1.1965 – III ZR 38/64, BGHZ 43, 120). Estlich werden diese Leistungen jedoch als Zinsen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 auf die Entschädigungssumme behandelt (BFH v. 12.9.1985 – VIII R 306/81, BStBl. II 1986, 252; v. 21.1.1992 – VIII R 51/88, BStBl. II 1993, 3).

**Vorzeitige Besitzeinweisung:** Zu den Zinsen gehört auch die Entschädigung für eine vorzeitige Besitzeinweisung, wenn der Eingewiesene hierdurch bereits das wirtschaftliche Eigentum an dem Grundstück erlangt hat, weil im Zeitpunkt der vorzeitigen Besitzeinweisung die Voraussetzungen für die Enteignung vorliegen und der Entzug von Besitz und Nutzungsmöglichkeit nur noch von der Entscheidung der Enteignungsbehörde abhängt (BFH v. 25.11.1975 – VIII R 262/72, BStBl. II 1976, 293; v. 22.4.1980 – VIII R 120/76, BStBl. II 1980, 570). In diesem Fall stellt die Entschädigung für die vorzeitige Besitzeinweisung das Entgelt für die Nutzung der noch nicht ausgezahlten Enteignungsentuschädigung dar. Entsprechendes gilt bei der freihändigen Veräußerung, selbst wenn der Kaufvertrag keine ausdrückliche Regelung über die Verzinsung der Kaufpreisforderung trifft (BFH v. 25.11.1975 – VIII R 262/72 aaO).

112–119 Einstweilen frei.

### 120 ABC zu § 24

**Anwartschaft auf eine Gewinnbeteiligung:** s. Anm. 54.

**Aufgabe einer Gewinnbeteiligung:** s. Anm. 56.

**Aufgabe einer Tätigkeit:** s. Anm. 50.

**Aufteilung von Entschädigungen:** s. Anm. 21.

**Aufwendungen:** Zur Aufteilung auf tarifbegünstigt und normal besteuerte Einkünfte s. Anm. 11.

**Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters:**

- zur Abgrenzung gegen sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Beendigung des Vertreterverhältnisse s. Anm. 65;
- zur Beurteilung von Ausgleichsansprüchen nach ausländ. Recht s. Anm. 61.

**Außergewöhnlichkeit** des schadenstiftenden Ereignisses ist Voraussetzung für Vorliegen einer Ersatzleistung (s. Anm. 28).

**Beschränkte Steuerpflicht:** s. Anm. 5.

**Bezirksprovision:** Entschädigung für entgehende Bezirksprovision fällt nicht unter Nr. 1 Buchst. c (s. Anm. 65).

**Billigkeitsgrundlage:** s. „Neue Rechts- oder Billigkeitsgrundlage“.

**Einnahmen:** zum Begriff iSd. Nr. 1 Buchst. a s. Anm. 38.

**Entgangene oder entgehende Einnahmen:** s. Anm. 33.

**Entschädigung:** zum Begriff s. Anm. 15.

**Erfüllungsleistungen:** zur Abgrenzung von Ersatz- und Erfüllungsleistungen s. Anm. 26.

**Ersatz:** zum Begriff s. Anm. 26.

**Fortbestehendes Rechtsverhältnis:** Leistungen zur Abgeltung von Rechten im Rahmen eines fortbestehenden Rechtsverhältnisses sind nach der Rspr. des BFH keine Entschädigungen iSd. Nr. 1 Buchst. a (str., s. Anm. 28).

**Franchisenehmer:** zur Anwendung der Nr. 1 Buchst. c auf Franchisenehmer s. Anm. 67.

**Gewinnbeteiligung:** s. Anm. 54.

**Handelsvertreter:** zum Begriff s. Anm. 67.

**Inanspruchnahme eines Grundstücks für öffentliche Zwecke:** s. Anm. 109.

**Inkassoprovision:** Entschädigung für entgehende Inkassoprovision fällt nicht unter Nr. 1 Buchst. c (s. Anm. 65).

**Karenzentschädigung:** s. „Wettbewerbsverbot“.

**Kommissionsagent:** zur Anwendung der Nr. 1 Buchst. c auf Kommissionsagenten s. Anm. 67.

**Mehraufwand:** Ausgleich von Mehraufwand fällt nach hM nicht unter Nr. 1 Buchst. a (s. Anm. 38).

**Nachfolgeunternehmer:** Zahlungen eines Nachfolgeunternehmers für Beendigung der früheren Handelsvertreterbeziehung fallen nicht unter Nr. 1 Buchst. c (s. Anm. 65).

**Nachfolgevertreter:** Zahlungen eines Nachfolgevertreters für die Übertragung der Vertreterbeziehung fallen nicht unter Nr. 1 Buchst. c (s. Anm. 65).

**Nachträgliche Betriebsausgaben:** s. Anm. 85.

**Nachträgliche Einkünfte:**

- zur Abgrenzung von rückwirkenden Änderungen des Veräußerungs- und Aufgabegewinns s. Anm. 75;
- zum Begriff s. Anm. 73;
- zur Ermittlung bei den Gewinneinkunftsarten s. Anm. 88.

**Nachträgliche Werbungskosten:** s. Anm. 90 und 93.

**Neue Rechts- oder Billigkeitsgrundlage:** zur Bedeutung für das Vorliegen von Entschädigungen iSd. Nr. 1 Buchst. s. Anm. 26.

**Nichtausübung einer Tätigkeit:** s. Anm. 50.

**Nutzungsvergütungen:** s. Anm. 107.

**Öffentliche Zwecke:** s. Anm. 109.

**Person des Entschädigungsleistenden** muss nicht mit dem zur Zahlung der hypothetischen Einnahmen Verpflichteten übereinstimmen (s. Anm. 21).

**Rechtliches Tilgungshindernis:** Zur Bedeutung für den Abzug von Schuldzinsen als nachträgliche BA s. Anm. 85.

**Rechtsnachfolger:**

– zum Begriff s. Anm. 102;

– zum Zufluss von Einkünften beim Rechtsnachfolger s. Anm. 103.

**Schaden:** zum Merkmal des Schadens iSd. Entschädigungsbegriffs s. Anm. 17.

**Schuldzinsen:** s. „Nachträgliche Betriebsausgaben“ und „Nachträgliche Werbungskosten“.

**Stille Beteiligung:** zur Aufgabe einer stillen Beteiligung s. Anm. 56.

**Tätigkeit:** zum Begriff iSd. Nr. 1 Buchst. b s. Anm. 52.

**Ursachenkette:** Zur Bedeutung für die Beurteilung von Zwangslagen s. Anm. 35.

**Verbandstätigkeit:** s. Anm. 35.

**Verlegung des Tätigkeitsorts** ist idR keine Aufgabe der Tätigkeit (s. Anm. 50).

**Versorgungsleistungen** aus einer ehemaligen Tätigkeit iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–4 sind nachträgliche Einkünfte iSd. Nr. 2 (s. Anm. 83 und Anm. 90 „Versorgungsbezüge“).

**Vertragshändler:** zur Anwendung der Nr. 1 Buchst. c auf Vertragshändler s. Anm. 67.

**Vorzeitige Besitzeinweisung:** Entschädigung für vorzeitige Besitzeinweisung stellt entweder Nutzungsvergütung oder Verzinsung der Entschädigungsforderung dar (s. Anm. 107 und 111).

**Werbungskostenpauschbeträge:** zur Aufteilung auf tarifbegünstigt und normal besteuerte Einkünfte s. Anm. 11.

**Wettbewerbsverbot:** Ausgleichszahlungen für ein Wettbewerbsverbot können Entschädigungen iSd. Nr. 1 Buchst. b sein (s. Anm. 52).

**Wiederkehrende Bezüge nach Betriebsveräußerung:** s. Anm. 81.

**Wirtschaftliches Tilgungshindernis:** zur Bedeutung für den Abzug von Schuldzinsen als nachträgliche BA s. Anm. 85.